Dirección General Impositiva

44ª. Asamblea General del CIAT

"EL PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA CRISIS GLOBAL"

Montevideo, Uruguay
12 al 15 de abril de 2010

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Dirección General Impositiva - Uruguay

44ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

"EL PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA CRISIS GLOBAL"

Montevideo, Uruguay
12 al 15 de abril de 2010

Copyright ©2010
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Secretaria Ejecutiva

ISBN 978-9962-647-42-3

Apartado Postal 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Web site: http://www.ciat.org
Correo Electrónico: ciat@ciat.org

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

ÍNDICE

Presentación del CIAT ix

TEMA INAUGURAL

Hechos Estilizados de la Recaudación en los Países de América Latina, Márcio F. Verdi, Secretario Ejecutivo, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 3

TEMA 1: LA TRANSPARENCIA Y LA ÉTICA COMO CONDICIÓN PARA EL FORTALECIMIENTO Y MEJORAMIENTO DE LA EFICACIA INSTITUCIONAL

Ponencia

TEMA 1 La Transparencia y la Ética como Condición para el Fortalecimiento y Mejoramiento de la Eficacia Institucional, Linda Lizzotte MacPherson, Comisionada y Jefa Ejecutiva, Agencia Canadiense de Ingresos (Canadá) 27

Casos prácticos

TEMA 1.1 La Creación y el Fortalecimiento de la Confianza Ciudadana; Los Mecanismos de Rendición de Cuentas en las AT: Caso de la DGII de República Dominicana, Germania Montás Yapur, Subdirectora General DGII (República Dominicana) 63

TEMA 1.1 La Creación y la Reafirmación de la Confianza de los Ciudadanos: Los Mecanismos de Informes en las Administraciones Tributarias, Philippe Dufresnoy, Delegado del Director General de Finanzas Públicas para la Inter Región del Este (Francia) 79

TEMA 1.2 Las AATT y la Responsabilidad Social del Contribuyente: Estrategias para el Combate al Planeamiento Tributario Nocivo Foro de Grandes Empresas, Fernando Díaz Yubero, Director General, Departamento Organización, Planificación Organizacional y Relaciones Institucionales (España) 101

TEMA 1.2 Estrategias para Combatir la Planificación Tributaria Perjudicial, Douglas O'Donnell, Director, Administración de Tratados y Coordinación Internacional, División de Negocios Grandes y Medianos (LMSB) Servicio de Rentas Internas (Estados Unidos de América) 117

TEMA 1.3 La Promoción de la Ética en las AATT: Estrategias y Programas para la Promoción de la Ética, María Raquel Ayala Doval, Directora de Estudios Tributarios, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 135

TEMA 1.3 Estrategias y Programas para la Promoción de la Ética, Anders Stridh, Estratega de cumplimiento Agencia Tributaria (Suecia) 155

TEMA 2 LA MEDICIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA Y SU IMPACTO SOBRE LA EFICIENCIA Y EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Ponencia

TEMA 2 Desarrollo en la Gestión del Cumplimiento del IVA en Países Seleccionados, Jeffrey Owens, Director, Centro de Política y Administración Tributaria (OCDE) 167

Casos prácticos

TEMA 2.1 Medición de la Evasión: El Caso Uruguayo, Gustavo González, Coordinador, Asesoría Económica, Dirección General Impositiva (Uruguay) 245

TEMA 2.1 Instrumentos y Técnicas para la Medición de la Evasión, Carlos Marx Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas (Ecuador) 271

TEMA 2.2 Instrumentos y Técnicas para la Medición y Análisis del Gasto Tributario, Raimundo Eloi de Carvalho, Coordinador de Previsión y Análisis, Secretaría de Ingresos Federales (Brasil) 301

TEMA 2.2 Desafíos para la Medición de los Gastos Tributarios, Luiz Villela, Economista Fiscal Senior, Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 317

TEMA 2.3 La Utilización de los Resultados de la Medición de la Brecha Tributaria para la Composición del Mapa de Riesgos y el Diseño de los Planes de Control, Stefano Pisani, Gerente, Agencia de Ingresos (Italia) 353

TEMA 3 ESTRATEGIAS PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO Y EL COBRO DE LOS TRIBUTOS

Ponencia

TEMA 3 Estrategias para Mejorar el Cumplimiento Voluntario y el Cobro de los Tributos, Ruben Toninelli, Director General de la DGI, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) 369

Casos prácticos

TEMA 3.1 Beneficios y Costos en la Aplicación de un Enfoque Segmentado, Ricardo Escobar Calderón, Asesor del Director, Impuestos Internos y del Ministerio de Hacienda (Chile) 397

TEMA 3.2 La Optimización de los Registros Tributarios: Depuración, Actualización y Utilización, Marian Bette, Asesora Superior de Políticas, Administración de Impuestos y Aduanas (Países Bajos) 409

TEMA 3.2 La Optimización de los Registros Tributarios: Depuración, Actualización y Utilización Registro de Contribuyentes, Francisco Fonseca, Director, Dirección General de Tributación (Costa Rica) 427

TEMA 3.3 Mecanismos Efectivos para la Recaudación de los Tributos y la Recuperación de los Adeudos en Épocas de Crisis, Alvaro Romano, Subdirector General, Dirección General Impositiva (Uruguay) 443

TEMA 3.3 El Papel de las Administraciones Tributarias en la Crisis Global recaudo y cobro, Néstor Díaz Saavedra, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia) 465

CONSIDERACIONES FINALES

Sr. Alberto Barreix, Economista Fiscal Senior, Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 483

SESIÓN DE CLAUSURA

Programa Diario de Actividades 495

Lista de Participantes 503

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

PAÍSES MIEMBROS ASOCIADOS

India
Kenia
República Checa
Sudáfrica

CONSEJO DIRECTIVO 2009-2010

Presidente:

Juan Hernandéz Batista	República Dominicana

Consejeros:

Jamila Isenia	Antillas Holandesas
Ricardo Etchegaray	Argentina
Michael Crichlow	Bermuda
Néstor Díaz Saavedra	Colombia
Phillipe Parini	Francia
Rudy Villeda	Guatemala
Alfredo Gutiérrez Ortiz	México
Pablo Ferreri	Uruguay

Secretaría Ejecutiva

Secretario Ejecutivo	Márcio F. Verdi
Director de Asistencia y Cooperación Internacional (a.i.)	Angel González
Directora de Estudios y Capacitación	María Raquel Ayala
Gerente de Desarrollo y Eventos Institucionales	Francisco J. Beiner
Gerente de Asistencia Técnica	Raúl Zambrano V.
Gerente de Estudios e Investigaciones Tributarias	Miguel Pecho
Gerente de Cooperación Internacional	Gonzalo Arias
Especialista Internacional	Socorro Velázquez

Coordinaciones

Administración Interna	Rita L. Solís
Capacitación Tributaria	Maureen Pérez
Contabilidad y Finanzas	Xiomara Tejada
Control de Gestión	Julia Fontaine
Información y Publicaciones	Neila Jaén
Informática	Tomás Torres
Oficina del Secretario Ejecutivo	Mónica Alonso
Traducción e Intepretación	Ayín Sucre
Jefa del Servicio de Biblioteca	Elizabeth Rodríguez

Sede de la Secretaria Ejecutiva del CIAT, en la República de Panamá.

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País	Representante	Corresponsal
Antillas Holandesas	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hill
Argentina	Ricardo Echegaray	Carlos Alberto Sánchez
Aruba	J. Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	William Layne	
Bermuda	Michael Crichlow	Michael Crichlow
Bolivia	Roberto Ugarte	Sonia Alarcón de Tapia
Brasil	Otacílio Dantas Cartaxo	Marcos Aurelio Valadao
Canadá	Linda Lizotte-MacPherson	María Pica
Chile	Julio Pereira Gandarillas	Enrique Rojas
Colombia	Néstor Díaz Saavedra	Edgar Oswaldo Peña S.
Costa Rica	Francisco Fonseca	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda Alvarez de la Torre	Armando Lopetegui M.
Ecuador	Carlos Carrasco Vicuña	Byron Vásconez
El Salvador	María E. Jaime de Rubio	José N. Cerón Escobar
España	Luis Pedroche y Rojo	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Steven T. Miller	Raúl Pertierra
Francia	Philippe Parini	Josiane Lanteri
Guatemala	Rudy Villeda Vanegas	Manfredo Chocano A.
Haití		
Honduras	José Oswaldo Guillén	Dinia Granados
India	P.V. Bhide	Ashutosh Dixit
Italia	Cosimo D'Arrigo	Stefano Gesuelli
Jamaica	Viralee Latibeaudiere	Meris Haughton
Kenia	Michael Gitau Waweru	John Karimi Njiraini
México	Alfredo Gutiérrez	Roberto López Vides
Nicaragua	Walter José Porras	Elías Álvarez M.
Países Bajos	Peter Veld	Marian Bette
Panamá	Luis Cucalón	Michelle Palomo
Paraguay	Gerónimo J. Bellassai	Elizabeth F. de Corrales
Perú	Nahil Hirsh Carrillo	Clara Loza Ramírez
Portugal	José Antonio de Azevedo	Ma. Angelina da Silva
República Checa	Jan Knizek	Bronislav Mikel
República Dominicana	Juan Hernández Batista	Nieves Vargas Collado
Sudáfrica	Oupa Magashula	Varsha Singh
Surinam	Roy May	Ronny Asabina
Trinidad & Tobago	Deokie Hosein	Cheryl Phillip
Uruguay	Pablo Ferreri	Margarita Faral
Venezuela (Rep. Bolivariana)	José D. Cabello Rondón	Esther Madrid Blanco

MISIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA

Francia

Jefe de Misión ante el CIAT: Ángel González

España

Jefe de Misión ante el CIAT: Luis Cremades

44ª Asamblea General del CIAT

12 al 15 de abril de 2010, Montevideo, Uruguay

TEMA INAUGURAL

HECHOS ESTILIZADOS DE LA RECAUDACIÓN EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

Tema Inaugural

HECHOS ESTILIZADOS DE LA RECAUDACIÓN EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

Márcio F. Verdi
Secretario Ejecutivo
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
(CIAT)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El Observatorio de la recaudación tributaria.- 3. Lo que ya conocíamos del asunto tributario de América Latina antes de la crisis.- 4. Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital.- 5. IVA.- 6. Impuestos selectivos al consumo.- 7. Otros impuestos.- 8. Algunas proyecciones para 2010.

1. INTRODUCCIÓN

A inicios del año pasado, cuando ya había trascurrido casi un semestre del estallido de la crisis financiera internacional y el impacto en las economías de América Latina (AL) comenzaba a hacerse evidente, el CIAT buscó analizar cómo este impacto se estaba transmitiendo a la recaudación de sus países miembros, con el objetivo de alertar a tiempo sobre la necesidad de introducir medidas de política y/o administración tributaria necesarias para compensar la pérdida generalizada de recursos.

Necesariamente datos de corto plazo debían utilizarse para llevar a cabo esta tarea. Sin embargo, en ese momento ni el CIAT ni ningún otro organismo internacional mantenía de manera consolidada, datos mensuales o trimestrales de la recaudación, debido a la práctica internacionalmente aceptada de reportar estadísticas fiscales de forma anual, una vez que la información se vuelve definitiva. En ese sentido, era necesario construir una nueva base de datos con información preliminar.

2. EL OBSERVATORIO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Si los principios de transparencia fiscal se vienen respetando, esta tarea hubiera sido bastante sencilla, ya que cualquiera medianamente entrenado podría haber consultado la Internet o las publicaciones pertinentes, y haber obtenido las estadísticas de corto plazo necesarias para llevar a cabo este tipo de análisis. La experiencia nos ha dicho que aún se necesita de mayores esfuerzos en las políticas de transparencia fiscal en el área tributaria, en particular a nivel sub-nacional y en lo referido a las contribuciones sociales[1] , ya que la mayoría de países no reporta adecuadamente esta información. En ese sentido, el trabajo tuvo que limitarse al análisis de los tributos administrados por el Gobierno Central (excluidas las contribuciones sociales).

Los Gobiernos Centrales de los 17 países de AL analizados en este documento (no incluimos ni **Cuba**, **Venezuela** ni **Haití**), sea a través de sus administraciones tributarias o sus ministerios de finanzas, difunden estadísticas de recaudación de corto plazo de los tributos que administran, bajo el criterio de caja. Problemas surgen cuando varias entidades se encuentran a cargo de la recaudación, pero la situación es bastantes manejable. Lo que si es cierto es que normalmente la información se presenta antes o después de devoluciones, pero no bajo ambas criterios, por lo que se complica el análisis del impacto de las devoluciones de impuestos.

Ahora bien, de la información disponible a nivel del Gobierno Central , existen diferencias en la forma cómo clasificar y registrar las estadísticas de recaudación respecto de la metodología internacionalmente aceptada establecida por el Manual de Finanzas Públicas del FMI o el de la OECD. Algunos conceptos como regalías se incluyen como ingresos tributarios, al igual que las multas. Cómo registrar el pago de las deudas tributarias, las amnistías o fraccionamientos o los regímenes simplificados es todo un tema de discusión.

Era necesario por ello hacer una clasificación propia. Tomando como referencia el proyecto de Manual de Clasificación de Ingresos Tributarios desarrollado en 2007 por un grupo de países miembros, el CIAT consideró oportuno y prioritario generar un nuevo manual que de soporte al esfuerzo de seguimiento de carácter trimestral de la recaudación.

Asimismo, a diferencia de otros organismos, las nuevas estadísticas de recaudación del CIAT asignan la recaudación al nivel de gobierno que mantiene la potestad tributaria, más allá de si ese nivel de gobierno es quien gasta esos recursos.

---

1 O no hemos sido capaces de "googlear" correctamente.

La norma de registro de la recaudación es la del tradicional criterio de caja, considerando no solo los pagos en efectivo sino los pagos en valores que el Gobierno Central entrega por diversos conceptos a los contribuyentes, por ejemplo, en materia de devolución de impuestos.

Toda la información es preliminar hasta que el país la puede reportar como definitiva. Normalmente sabemos que esto pasa 1 o 2 años después. Sin embargo, si se trabaja principalmente en variaciones y no en niveles, las diferencias de los resultados usando información preliminar o información definitiva son bastante pequeñas.

3. LO QUE YA CONOCÍAMOS DEL ASUNTO TRIBUTARIO DE AMÉRICA LATINA ANTES DE LA CRISIS

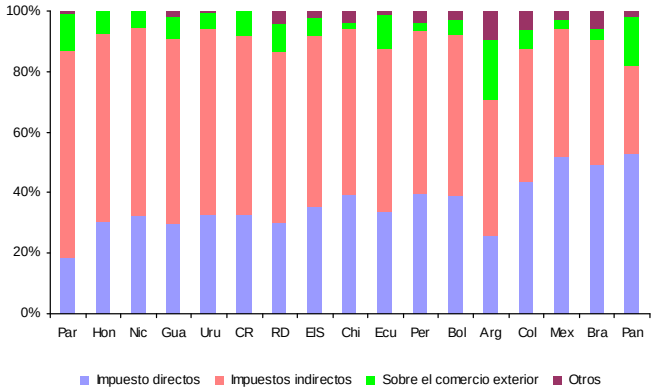
Dos de los más recientes análisis de la situación de los ingresos tributarios en AL es el que realizó la CEPAL en 2006 y el que realizó la OECD en el LEO 2009. Ambos usaron datos anuales de la CEPAL para el periodo 1990-2006. En estos documentos, se señalaron una vez más los hechos estilizados generalmente aceptados por la comunidad fiscal internacional acerca de la recaudación en AL.

De lo más conocido de AL, a nivel de los tributos que administra el Gobierno Central (excluidas las contribuciones sociales) es que:

Aún el tamaño de los ingresos tributarios es bajo. Aunque AL ha progresado en esta última década, producto de las mejores políticas macroeconómicas y la situación económica internacional, los niveles de recaudación aún son bajos comparados con otros países de similar tamaño.

No sólo es reducido el tamaño sino que la composición de impuestos está demasiado orientada a los impuestos indirectos. América Latina ha seguido la tendencia internacional hacia la expansión del impuesto al valor agregado y, en lo que respecta a su base imponible, ésta se ha ido ampliando progresivamente, en especial mediante la incorporación de los servicios a dicha base. Adicionalmente, ha ido aumentando el promedio de su tasa. En cuanto a los impuestos selectivos al consumo sobre bienes y servicios (ISC), se observa que los mismos se han ido concentrando casi exclusivamente en productos como combustibles, tabacos y bebidas alcohólicas.

Gráfico N° 1
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales), 2008
Participación porcentual por tipos de impuesto



Fuente. CIAT

Continúa la tendencia a la reducción de los impuestos al comercio exterior. Esto lo pone de manifiesto la firma de tratados multilaterales de comercio. Esta situación pone de relieve la necesidad de analizar las probables vías para la recuperación de los recursos que se pierden.

El efecto redistributivo de los impuestos sobre la renta personal es muy reducido. El débil efecto redistributivo de los sistemas fiscales en la región es una de las dimensiones del bajo nivel de recaudación.

El impacto de la crisis en la recaudación de los tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales): evidencia reciente.

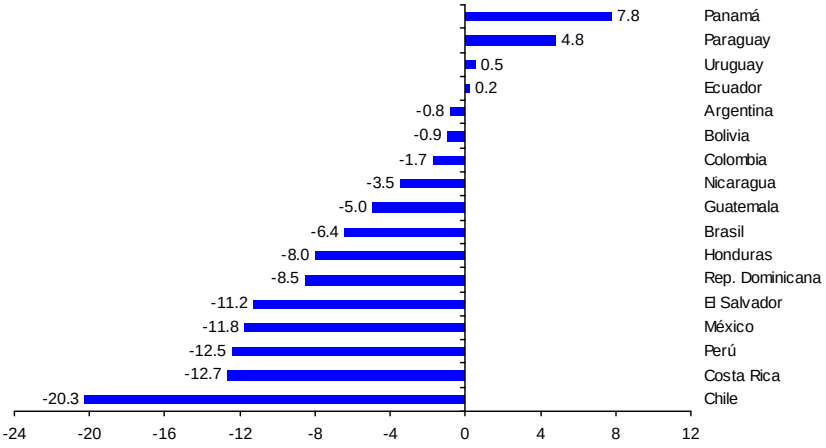
Evidencia reciente del impacto de la crisis en la recaudación de los países de AL aún no ha sido presentada de manera organizada por la comunidad fiscal internacional. El presente es un esfuerzo por llenar este vacío para los tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales), en un momento oportuno.

El primer indicador con el que se suele medir la performance de la recaudación en un año es la variación porcentual que en términos reales experimentó la misma respecto del año precedente. El Observatorio del CIAT muestra que en AL en 2009 la recaudación de tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales) habría caído en promedio[2] 7,5%, en términos reales, respecto del 2008.

2 *Promedio ponderado. Igual es para todos los cálculos promedio de aquí en adelante.*

Como era de esperarse, todos los países han mostrado caídas, con excepción de **Panamá, Paraguay, Uruguay y Ecuador**. Para cuatro países de Centroamérica (**Nicaragua, El Salvador, Guatemala y Honduras**), **República Dominicana y Chile** se trata incluso del segundo año en que la recaudación cae en términos reales. La tendencia negativa de la recaudación se ha apreciado en los países desde mediados de 2008 (con mayor claridad en Chile donde las variaciones interanuales ya eran negativas), pero no hay duda que el impacto de la crisis se dejó ver plenamente en 2009.

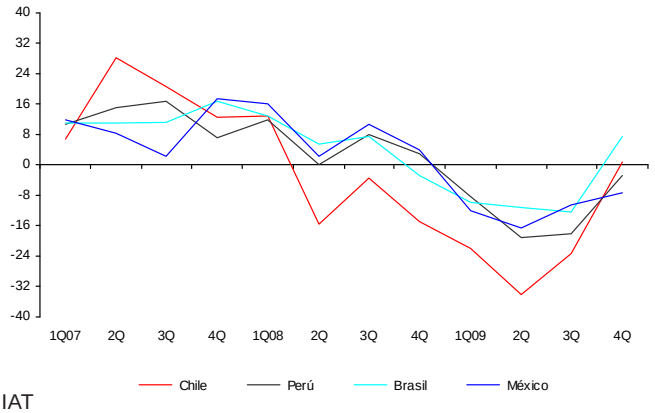
Gráfico N° 2
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales), 2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales



Fuente. CIAT

El resultado global está dominado por las caídas en la recaudación de cuatro de las seis economías más grandes de la región (México, Brasil Perú y Chile). Retirándose las variaciones de estos cuatro países, la caída habría sido sólo de 0.7%, en términos reales, respecto del 2008.

Gráfico N° 3
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las Contribuciones Sociales), 2007-2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales



Fuente. CIAT

Sin duda, la fuente principal de las caídas ha sido la contracción generalizada de las exportaciones (a causa del impacto que ha tenido la disminución de los precios de los commodities en los términos de intercambio) y su efecto multiplicador negativo en la producción y el consumo y la inversión (incluidas las importaciones).

Pero también es consecuencia de la aplicación de medidas tributarias implementadas como parte de los paquetes de estímulo fiscal, como por ejemplo:

Chile: i) disminución transitoria del impuesto a los timbres y estampillas, ii) rebaja transitoria de los pagos provisionales mensuales que las empresas deben hacer sobre la base de sus utilidades, iii) devolución anticipada del impuesto a la renta 2010 a las personas naturales. Estas medidas habrían tenido un impacto anual de 300,435 millones por la rebaja de PPM, 153,285 por el adelanto de las devoluciones de Renta y 500,231 millones por timbres y estampillas.

Brasil: i) reducción en el IPI, principalmente de automóviles, material de construcción, línea blanca, bienes de capital, ii) reducción del IOF que se redujo de 3% al 1,5% por las operaciones de crédito, iii) revisión de las tablas del impuesto a la renta de personas físicas, creando alícuotas menores (7,55% y 22,5%) que favorecen a la clase media, iv) reducción de la tasa del COFINS para motocicletas. Estas medidas habrían tenido un impacto anual de 14,400 millones de reales (0,47 del PIB). Ya en 2008 se había eliminado el CPMF.

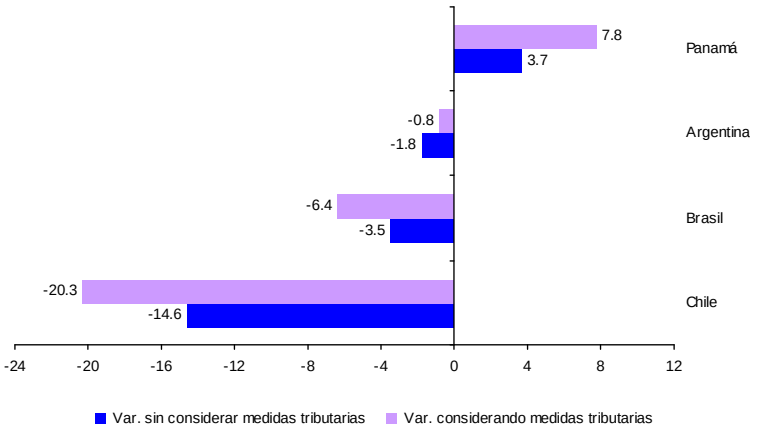
Colombia: se redujo la del tarifa impuesto de timbre del 1,0% al 0,5%.

Argentina: la moratoria no fue tan buena como el blanqueo, pero recaudó unos 1,300 millones en 2009 el primero y unos 1,000 millones el segundo (la moratoria impositiva y previsional alcanzaría a todas las obligaciones tributarias y de la seguridad social vencidas al 31 de diciembre de 2007, el blanqueo permitiría la declaración de bienes en el país o en el exterior y el ingreso al país de fondos mantenidos en el exterior por residentes). También se redujeron las retenciones a la exportación de trigo y maíz (llevaría las alícuotas de derechos de exportación aplicadas al trigo del 28% actual al 23%, y al maíz del 25% al 20%) se redujeron en un punto porcentual adicional por cada millón de toneladas de incremento de la producción por sobre el promedio de los últimos años y se redujeron del 50% de las retenciones a las exportaciones de todas las frutas frescas y hortalizas.

Panamá: Se estableció una moratoria para deuda pendientes a junio 2009 que habría sido muy exitosa, recaudando cerca de B/.129. 4 millones. También se subieron los impuestos selectivos sobre cigarrillos (primero de 32,5% a 50% y luego a 100% sobre el precio de venta al consumidor con un límite de 1.50 por cajetilla).

Retirando el impacto positivo o negativo de estas medidas, la performance 2009 de algunos países cambia mas la tendencia sigue siendo la misma.

Gráfico N° 4
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas Contribuciones Sociales), 2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales

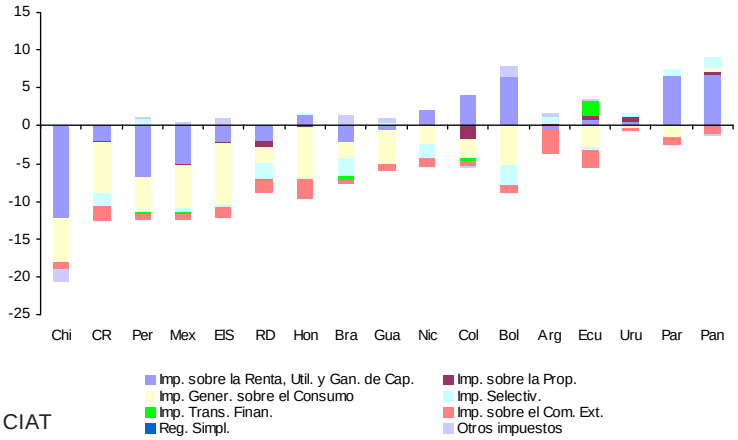


Fuente. CIAT

Como se mencionó previamente, la composición de impuestos en AL está demasiado orientada a los impuestos indirectos. Por ello, no debe sorprender que los impuestos que más contribuyeran a la caída de la recaudación total (sin incluir contribuciones sociales) fueran los impuestos generales sobre el consumo3, con la única excepción del ITBMS de Panamá, seguidos de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, aunque debe notarse que en muchos países, por el contrario, el comportamiento de estos sirvió para atenuar la caída de la recaudación global como en el caso de **Nicaragua, Honduras, Colombia, Uruguay** y sobretodo **Bolivia, Paraguay y Panamá**. La caída de los impuestos sobre el comercio exterior también fue generalizada, y particularmente importante en **Ecuador, Honduras** y sobretodo en **Argentina** donde se cobran derechos sobre las exportaciones. Los impuestos selectivos, los impuestos patrimoniales y los impuestos sobre las transacciones financieras también mostraron caídas, salvo en contados casos, como en el del Impuesto a las Salidas de Divisas de **Ecuador**.

3 *IVA en todos los países analizados- No se incluye el ICMS de Brasil dado que un impuesto estadual.*

Gráfico N° 5
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales), 2009 (E)
Contribución por impuesto a las variaciones porcentuales interanuales, en términos reales
En puntos porcentuales

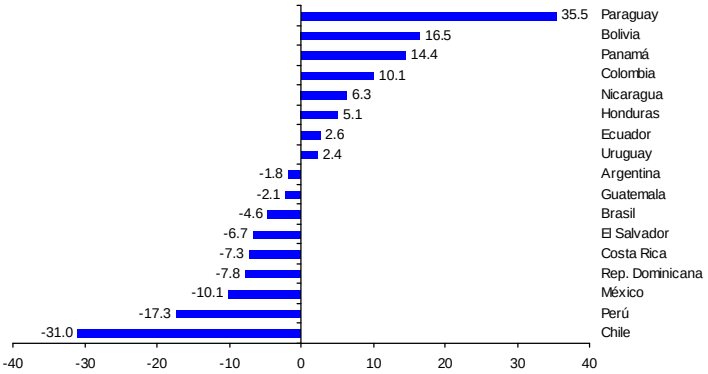


Fuente. CIAT

4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA, UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL

El Imp. sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital en AL, cayó en promedio 5.7 en términos reales, respecto del 2008, resaltando los resultados de Bolivia y Paraguay.

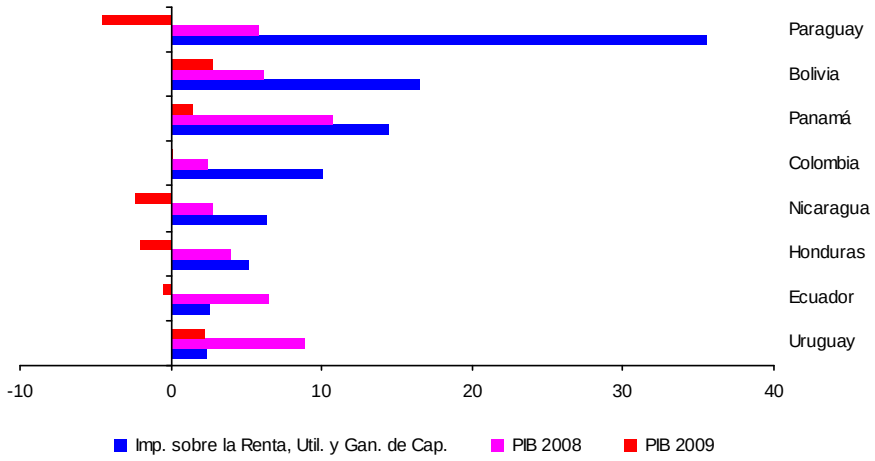
Gráfico N° 6
Impuesto a la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales



Fuente. CIAT

Estos impuestos normalmente tienen una periodicidad anual y son más lentos para responder a los cambios en el ciclo económico puesto que normalmente lo que se recauda en un año es más consecuencia de lo que paso el año anterior que de lo que pasó en el mismo año. Como el 2008 (a pesar de lo que pasó en el segundo semestre) fue relativamente bueno para el grupo de países que se muestran con tasas de crecimiento positivas (**Bolivia, Paraguay**, etc.), se puede argüir que el impacto en el PIB 2009 de la contracción generalizada de las exportaciones, fue menor en ellos. **Bolivia y Colombia** en particular están fuertemente influenciadas por los resultados que en 2008 obtuvieron YPFB y Ecopetrol.

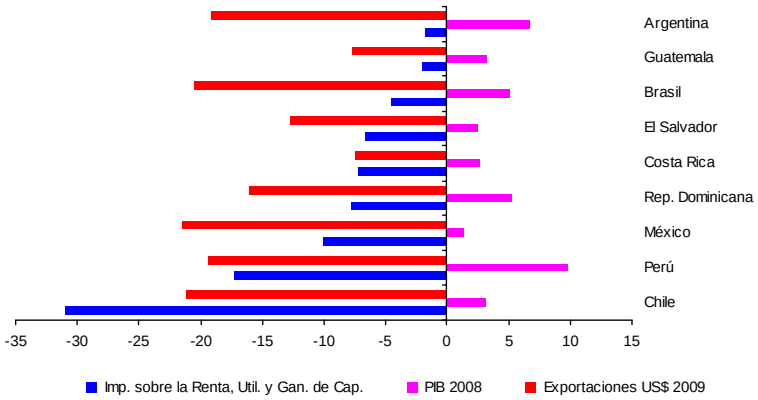
Gráfico N° 7
PBI 2008 y 2009 (E) e Imp Renta, Util. y Gan. de Capital., 2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales



Fuente. CIAT

En todo caso, la contracción de los adelantos del impuesto a causa de la caída de las exportaciones, cuando están basados en los ingresos brutos, pueden haber influido más en los resultados de la recaudación de los países que muestran mayores caídas en la recaudación de Imp. Renta et al., que además son los países que más incluyen en los resultados promedio de AL. Este es el caso de países dependientes de commodities (**Perú y Chile**) y países dependientes del turismo como **Costa Rica, Rep. Dominicana y Guatemala.**

Gráfico N° 8
Imp. Renta, Util. y Gan. de Cap. 2009 (E),
Exportaciones US$ 2009 y PIB 2008
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales para el Imp. Renta, Util. y Gan. de Cap. y el PIB 2008 y nominales para las exportaciones



Fuente. CIAT

No debe olvidarse tampoco que muchos países adoptaron medidas tributarias en materia de Imp. a la Renta, utilidades y ganancias de capital como parte de sus programas de estímulo fiscal, como por ejemplo Chile que rebajó de forma transitoria los pagos provisionales mensuales que las empresas deben hacer sobre la base de sus utilidades y adelantó la devolución del impuesto a la renta 2010 a las personas naturales.

Asimismo, **Brasil** revisó a la baja las tablas del Impuesto a la Renta de Personas Físicas, creando alícuotas menores (7,55% y 22,5%) que favorecieron a la clase media.

Finalmente, **Argentina y Panamá** establecieron moratorias para obligaciones vencidas, entre las que destacan aquellas en materia de Imp. a la Renta et al.

Como la mayoría de países no aplica impuestos o grava muy poco las rentas y ganancias de capital, los desplomes en el valor de activos financieros o en la rentabilidad poco impacto habrían tenido en 2009 en la recaudación de Imp. A la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.

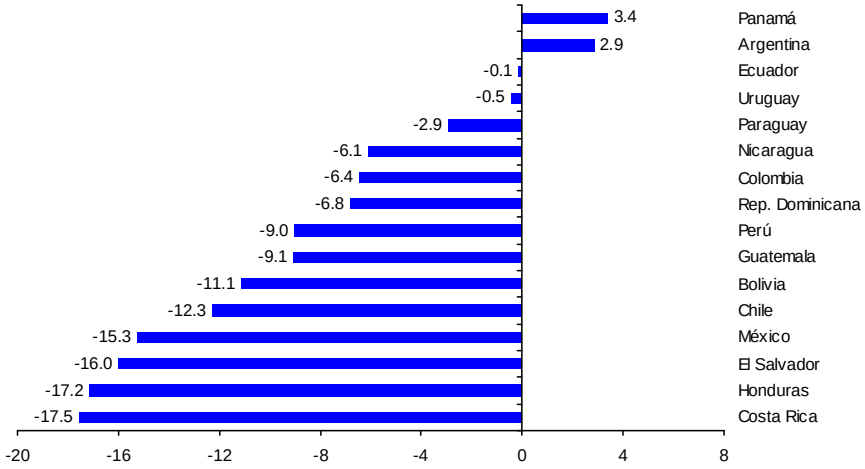
No es muy fácil hacer un desagregado por tipo de contribuyente o por tipo de renta porque los países no son buenos al detallar dicha información. Muchas mejoras se deben hacer en ese sentido y ahí estamos empezando con un Grupo de Trabajo en el CIAT en un proyecto al respecto.

5. IVA

Retirando el Imp. Renta, Utilidades y Ganancias de Capital de la recaudación total se puede ver que los impuestos generales sobre el consumo, muy sensibles a los ciclos económicos y de gran importancia para la recaudación total de los tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las contribuciones sociales), fueron la fuente principal de las caídas en 2009.

El IVA, con la única excepción de **Panamá**, cayó en todos los países, alcanzando el promedio de AL una caída de 9.3%, en términos reales, respecto de 2008. El resultado global está dominado por la fuerte caída de México, pero también por la buena performance de Argentina[4].

Gráfico N° 9
IVA, 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales

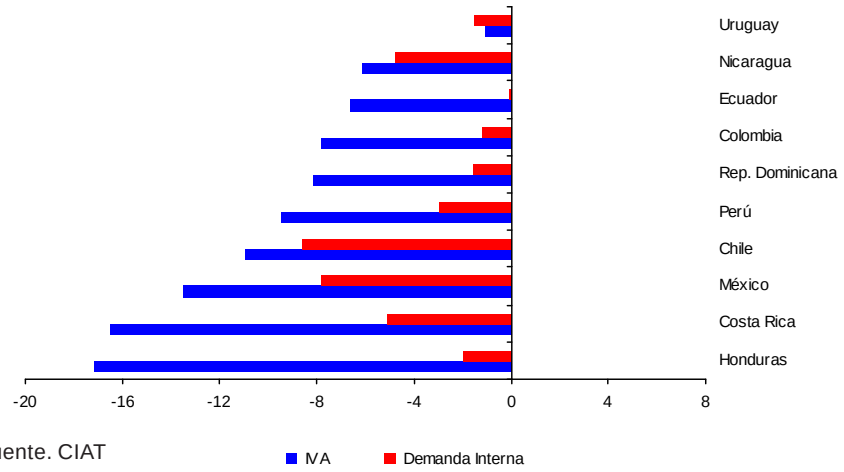


Fuente. CIAT

Estos resultados están directamente vinculados con las caídas de la demanda interna (que incorporan la generalizada contracción de las importaciones, mayoritariamente de bienes de capital e insumos).

4 *Otros impuestos generales que se cobran en algunos países como el Impuesto a las Transacciones en Bolivia siguieron la misma tendencia del IVA.*

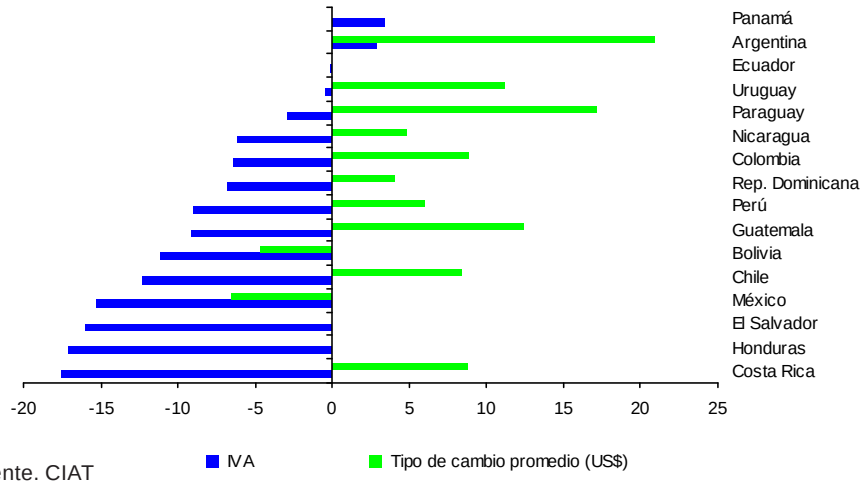
Gráfico N° 10
IVA y Demanda Interna en países selectos, 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales



Fuente. CIAT

Pero dado que la caída de las importaciones castigó fuertemente la recaudación del IVA Importaciones, el grado de depreciación de algunas monedas puede haber tenido también un impacto en la caída total del IVA.

Gráfico N° 11
IVA y Tipo de Cambio (US$), 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales para IVA y en términos nominales para el Tipo de Cambio



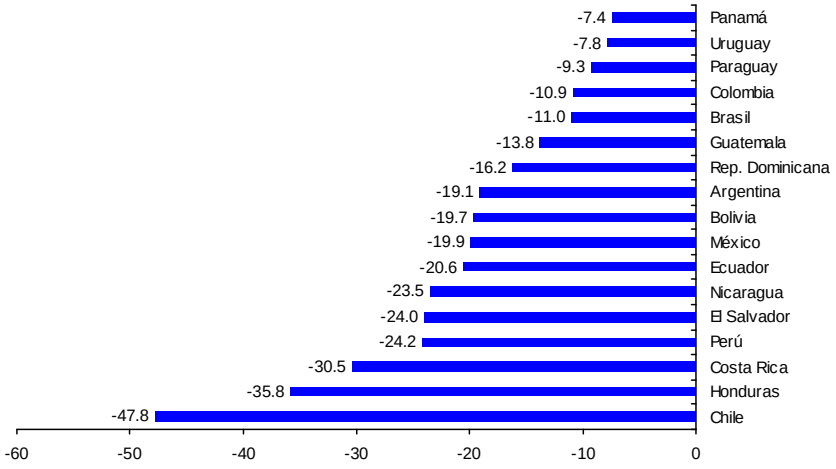
Fuente. CIAT

En materia de IVA no fueron introducidas grandes medidas por los países analizados como parte de sus programas de estímulo fiscal. En todo caso, las moratorias en **Argentina y Panamá**, podría haber tenido alguna influencia. Asimismo, aunque no se cuenta con información suficiente para generalizarlo, algunos países que manejan un IVA-Producto podrían haber permitido la deducción inmediata del crédito fiscal por la adquisición de bienes de capital, buscando así el alivio financiero de los contribuyentes, lo cual habría tenido un impacto en la recaudación.

Derechos de importación

Aunque cada vez menos importantes para la recaudación total, salvo en el caso de **Panamá, Paraguay y Ecuador**, los derechos de importación también cayeron fuertemente. La recaudación de derechos de importación en AL cayó en promedio 17.2%, en términos reales, respecto de 2008. Si bien países como **Chile, Honduras y Costa Rica** muestran caídas superiores al 30%, la poca participación de esta recaudación en dichos países, no hace pensar que hayan sido la causa principal de las caídas.

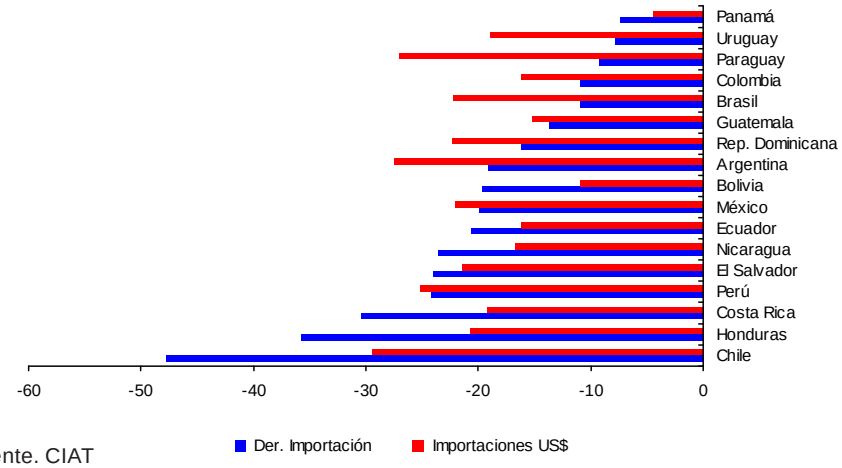
Gráfico N° 12
Derechos de importación, 2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales



Fuente. CIAT

Por un lado, sin mayores variaciones en los aranceles nominales promedio salvo en contados casos como el **Bolivia** (autos usados) y **Ecuador**, las contracciones generalizadas de las importaciones, en particular de bienes finales, fueron la causa principal de las caídas, ya que la mayoría de bienes de capital se encuentran libres de aranceles.

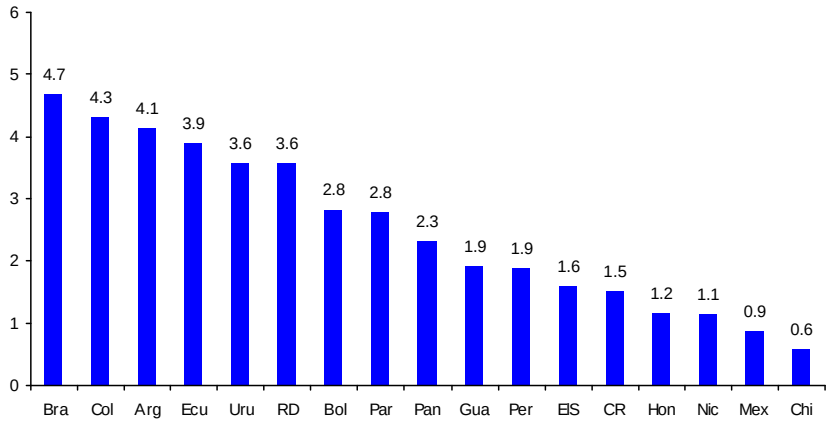
Gráfico N° 13
Importaciones (US$) y Derechos de importación, 2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales y nominales para las importaciones



Fuente. CIAT

Como consecuencia de la generalizada caída de las importaciones, los aranceles efectivos terminaron en 3.1% en promedio para AL, no mostrándose demasiados cambios en el ranking por país de la protección comercial en la región.

Gráfico N° 14
Arancel efectivo, 2009 (E)
En porcentaje de las importaciones

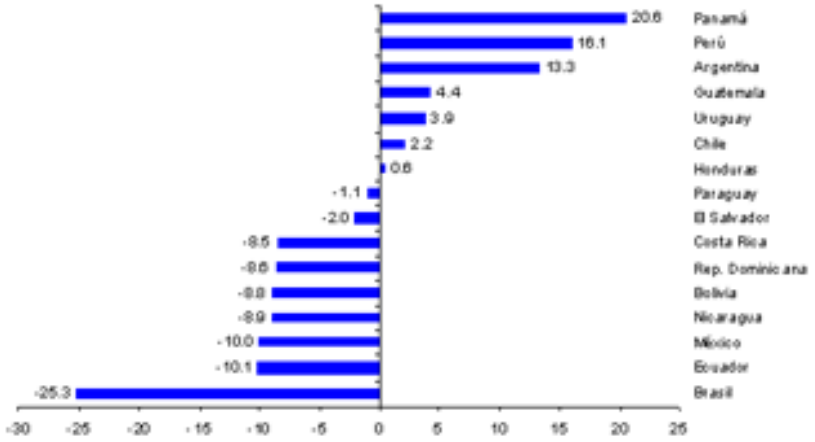


Fuente. CIAT

6. IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO

Los impuestos selectivos cayeron en AL en promedio 10.8%, en términos reales, respecto del año 2008.

Gráfico N° 15
Impuestos Selectivos sobre el Consumo, 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales



Fuente. CIAT

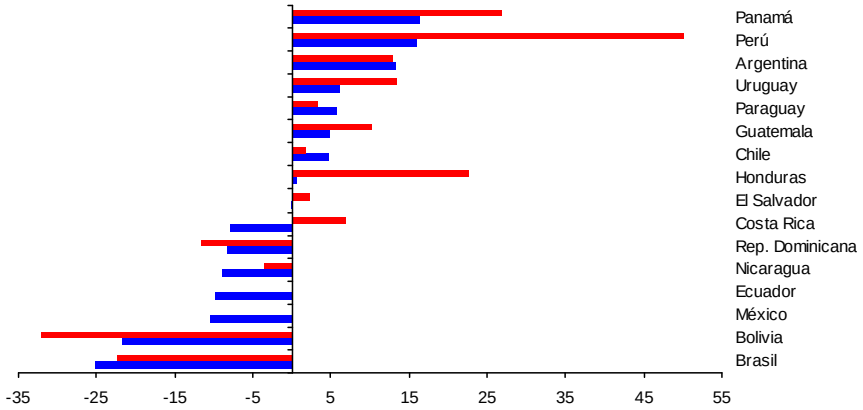
Si bien este comportamiento responde a la contracción generalizada de la demanda interna, también refleja la aplicación de medidas tributarias y, sobretodo, el impacto de la recuperación de los precios de los combustibles respecto del 2008 en varios países.

En el primer caso, debe recordarse que **Brasil**: redujo a principios de año el IPI, principalmente de automóviles, material de construcción, línea blanca y bienes de capital. También **Panamá** subió los impuestos selectivos sobre cigarrillos (primero de 32,5% a 50% y luego a 100% sobre el precio de venta al consumidor con un límite de 1.50 por cajetilla).

En el segundo caso, **Panamá, Perú y Argentina**, dejaron el ritmo de los subsidios sobre el precio de los combustibles de 2008 y otros dejaron flotar libremente el precio de los combustibles.

Para 2010, muchas reformas en materia de impuestos selectivos al consumo han entrado en vigencia.

Gráfico N° 16
ISC Total e ISC Combustibles, 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales



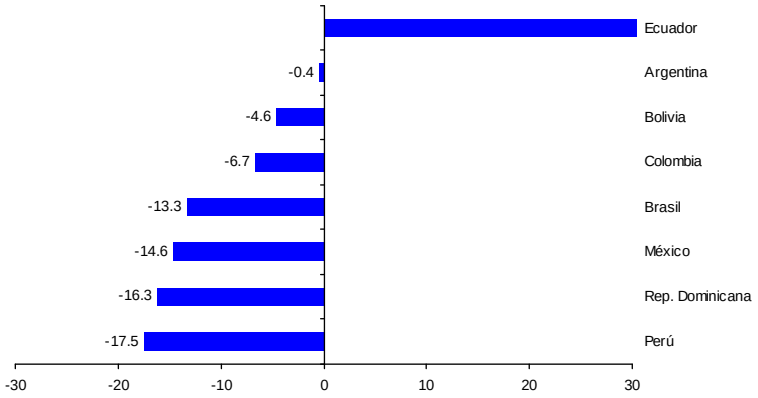
Fuente. CIAT

7. OTROS IMPUESTOS

Para los que tienen impuestos sobre las transacciones financieras (no incluye los impuestos a los actos jurídicos) la crisis también tuvo un impacto, a través de la contracción del volumen de las operaciones en el sistema financiero, excepto en el caso del Impuesto a la Salida de Divisas de **Ecuador**.

Nuevamente, en el caso de **Brasil**, debe recordarse que como parte del paquete de estímulo fiscal, hubo una reducción del IOF que se redujo de 3% al 1,5% por las operaciones de crédito y demás. Ya el CPMF había sido derogado en 2008.

Gráfico N° 17
Impuestos a las Transacciones Financieras, 2009 (E)
Variación porcentual interanual, en términos reales



Fuente. CIAT

Entre los que tienen impuestos sobre los actos jurídicos, la aplicación de medidas como parte de los programas de estímulo fiscal tuvo un impacto fuerte, en particular en **Chile y Colombia**. En **Chile** hubo una disminución transitoria del impuesto a los timbres y estampillas, mientras que en Colombia se redujo la del tarifa impuesto de timbre del 1,0% al 0,5%.

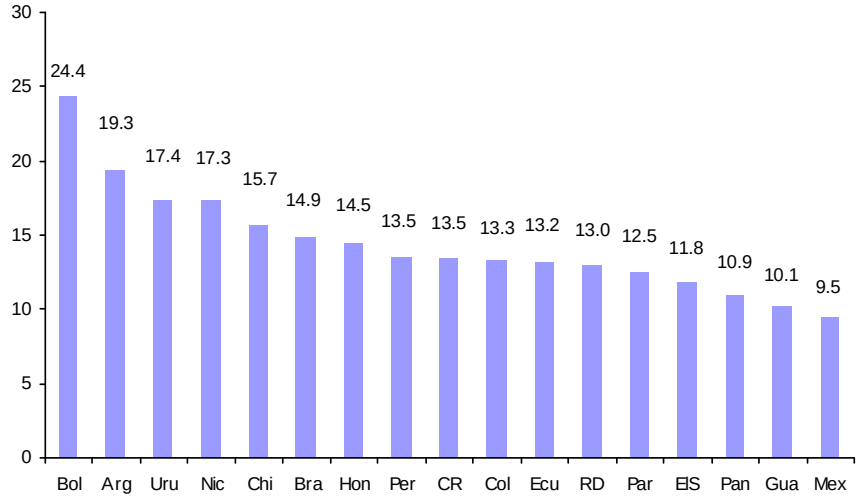
Entre los que gravan las exportaciones, el más importante (o mejor dicho el único) **Argentina**, debe recordarse que se redujeron las retenciones a la exportación de trigo y maíz (se llevó la alícuota de los derechos de exportación aplicadas al trigo del 28% al 23% y la del maíz del 25% al 20%) y se redujeron las retenciones a las exportaciones de todas las frutas frescas y hortalizas.

Sobre las devoluciones no se puede decir mucho porque no se tiene un buen detalle, como se dijo previamente, lo cual se espera superar con el Grupo de Trabajo mencionado. Por un lado, se infiere que las devoluciones de IVA a los exportadores cayeron, pero por otro lado aceleraciones en los procedimientos de devolución pudieron haberlas incrementado. En **Perú**, se incrementó la devolución de derechos de importación a los exportadores de 5% a 8%.

8. ALGUNAS PROYECCIONES PARA 2010

El comportamiento de los impuestos llevó la presión tributaria de los tributos administrados por el Gobierno Centrales (excluidas las contribuciones sociales) de AL a un 13.7%, en promedio, en 2009, no mostrándose demasiados cambios en el ranking por país de la presión tributaria en la región.

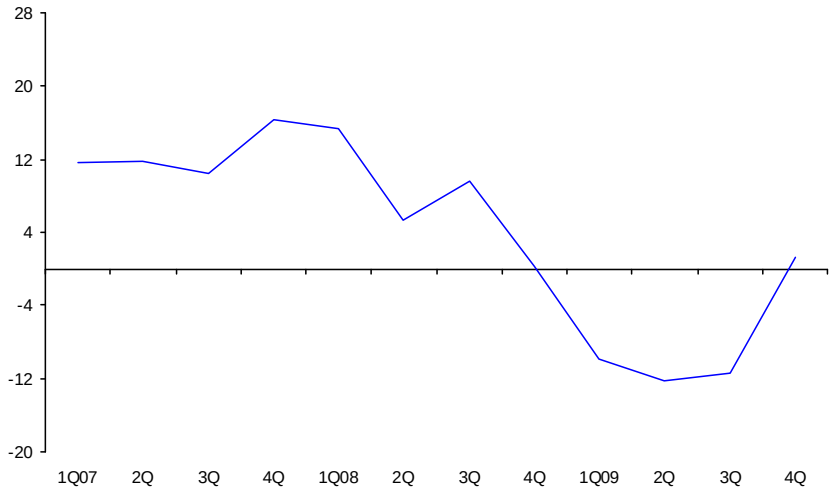
Gráfico N° 18
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales (excluidas las Contribuciones Sociales) en América Latina, 2009 (E)
Como porcentajes del PIB



Fuente. CIAT

Teniendo en cuenta que la tendencia negativa de la recaudación está desapareciendo desde el tercer o cuarto trimestre del 2009 (el rebote estadístico) en las economías grandes más perjudicadas este año, en las economías pequeñas más perjudicadas este año y en las economías medianas, que mejor performance mostraron en 2009, se espera una mejor performance de la recaudación en 2010, sobretodo en el caso de IVA, en la medida que la demanda interna se va a recuperar en general, y en los impuestos selectivos sobre el consumo, en particular el ISC a los combustibles. En el caso del Imp. Renta et al., se espera que los resultados se tornen medianamente favorables nada más, sobre todo en aquellos países que mostraron mejores tasas de crecimiento en 2009.

Gráfico N° 19
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales
(excluidas las Contribuciones Sociales)
en América Latina, 2007-2009 (E)
Variaciones porcentuales interanuales, en términos reales



Fuente. CIAT

Además muchas nuevas medidas tributarias han sido aprobadas para el 2010

En el caso de IVA, i) en México se ha incrementado de 15% a 16% la tasa de IVA, mientras que en la zona fronteriza se incrementa de 10% a 11%, y ii) en Panamá, se amplió la base imponible del ITBMS (incluyendo las comisiones por servicios bancarios y financieros, las comisiones pagadas a corredores de bienes muebles e inmuebles, los servicios profesionales prestados a personas domiciliadas en el exterior, la telefonía fija de uso comercial -la de uso residencial sigue exenta-) y podría subirse de 5% a 8% la tasa general del ITBMS.

En materia de Imp. Renta et al. se conoce que i) en **Ecuador** se gravará la distribución de utilidades (full integración con deducción de lo pagado a nivel de la empresa), pero es cierto que esto tendrá impacto recién en 2011, ii) en **Panamá**, se introdujeron retenciones con carácter de pago a cuenta en la enajenación de inmuebles (3% del valor de la enajenación, pudiendo convertirse en retención definitiva) y se gravó el valor de los terrenos de las propiedades horizontales, adosadas en forma vertical, iii) en El Salvador, se ha introducido un 10% de Impuesto a la Renta sobre intereses de depósitos de ahorro superiores a un umbral y por la primera venta de inmuebles superiores a un umbral, iv) en **Nicaragua**, se ha establecido una retención

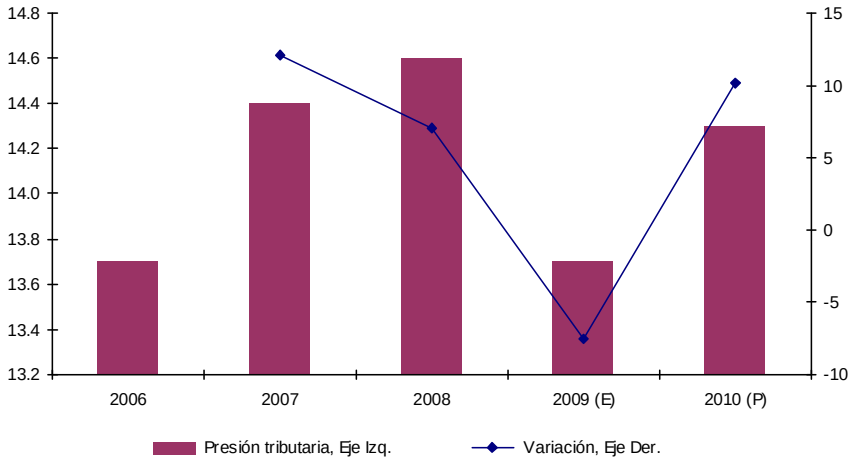
definitiva de 0.6% sobre los intereses de depósitos en el sistema financiero, aunque se ha ampliado el tramo de exoneración del impuesto sobre la renta personal, lo cual significa pérdidas de recaudación en 2010, v) en **Perú**, entra en vigencia a plenitud la nueva imposición dual sobre las rentas personales, que gravarán las rentas y ganancias de capital al 5%, que por más de dos décadas han estado exoneradas, vi) en **México** las retenciones sobre los salarios han aumentado acorde al incremento temporal de la tasa marginal máxima de 28% a 30%, vii) en **Ecuador** se convierte en impuesto mínimo el anticipo de impuesto a la renta que estaba vigente, viii) en **Colombia**, se ha reducido de 40% a 30% de la renta bruta, la deducción aplicable por compra de activos productivos y se han eliminado ciertos beneficios a zonas francas y se verá el impacto de la rebaja del impuesto a la renta de 34% a 33% para el ejercicio 2009, ix) en **México** se ha incrementado temporalmente de 28% a 30% la tasa corporativa, lo cual tendría impacto en 2011, x) en **Nicaragua**, se modificó la forma de determinación de los anticipos del Impuesto a la Renta Empresarial (Pago mínimo) que de 1% sobre los activos pasará a 1% sobre los ingresos brutos. Asimismo, se ha establecido una retención definitiva de 0.6% sobre los intereses de depósitos en el sistema financiero, xi) en **El Salvador**, se ha introducido un 10% de Impuesto a la Renta sobre intereses de depósitos de ahorro superiores a un umbral, y xii) en **Panamá**, se han introducido cambios a las empresas que operan en Zona Libre de Colón

En el caso de impuestos selectivos, i) en **México** se ha reducido en 1 punto porcentual (ahora es 3%) la tasa del IESP a los servicios que se prestan a través de una red pública telecomunicaciones (excepto Internet, telefonía pública y rural, así como servicio de interconexión), se ha reducido de 28% a 26,5% el IEPS a la cerveza, se ha incrementado de 50% a 53% el IESP a bebidas alcohólicas de más de 20° GL, se ha incrementado de 20% a 30% el IESP a los juegos y sorteos y se subió la aplicable a los tabacos labrados (ahora es 0.8 pesos por gramos de tabaco o cajetilla), ii) en **El Salvador** se ha introducido cambios a nivel de impuestos selectivos de bebidas alcohólicas y tabaco. Asimismo, se ha introducido más impuestos a las llamadas hechas desde fuera de **El Salvador** por ser consideradas un bien de exportación. De esa manera, las llamadas entrantes internacionales, que en 2008 tuvieron un incremento del 35% por el impuesto de $0.04 el minuto, ahora tendrán un pago adicional del 13% sobre el costo del minuto. De esta forma, si el minuto cuesta $0.12, se le agregará el 13% de IVA ($0.0156) más los $0.04 del impuesto. Si un salvadoreño en el exterior habla 30 minutos a su familia pagará $3.60 por los 30 minutos, más $0.46 por el 13% de impuesto y $1.20 por el impuesto de $0.04 el minuto, totalizando $5.26, de los cuales $1.66 son impuestos.

En el caso de otros impuestos, i) en **Ecuador** se e incrementa de 1% a 2% el Impuesto a la salida de divisas, pero se incrementa el umbral de 500 a 1000 dólares, ii) en Colombia, se extiende la vigencia del Impuesto al Patrimonio al 0.6%, pero se introduce una tasa mayor de 1,2% para patrimonios netos mayores a 5 mil millones de pesos, iii) en **México**, se ha incrementado la tasa del IDE de 2% a 3% y se ha reducido el umbral mensual desde donde aplica la retención de 25,000 pesos a 15,000 pesos, y iv) en **Panamá**, se cuenta con un saldo pendiente de B/.70.6 millones en arreglos de pagos que vence en junio 2010. Asimismo se ha elevado de US$ 40 mil a 60 mil (US$ 50 mil en Zona Libre) el monto máximo a pagar por Impuesto de Aviso de Operación a una tasa de 2% sobre el capital (1% en Zona Libre) y se ha incrementado el Impuesto a los Inmuebles a través de una nueva tabla de cálculo.

Por todo esto, se espera que la recaudación de los tributos administrados por los Gobiernos Centrales de AL (excluidas las contribuciones sociales) crezca, en promedio, 10,2%, en términos reales, respecto de 2009 y alcance en promedio, 14.3% del PIB en 2010.

Gráfico N° 20
Tributos administrados por los Gobiernos Centrales
(excluidas las Contribuciones Sociales)
en América Latina, 2010 (P)
Como porcentajes del PIB y Variación porcentual interanual,
en términos reales



Fuente. CIAT

TEMA 1

LA TRANSPARENCIA Y LA ÉTICA COMO CONDICIÓN PARA EL FORTALECIMIENTO Y MEJORAMIENTO DE LA EFICACIA INSTITUCIONAL

Ponencia

Tema 1.

LA TRANSPARENCIA Y LA ÉTICA COMO CONDICIÓN PARA EL FORTALECIMIENTO Y MEJORAMIENTO DE LA EFICACIA INSTITUCIONAL

Linda Lizzotte MacPherson
Comisionada y Jefa Ejecutiva
Agencia de Ingresos de Canadá
(Canadá)

SUMARIO: Resumen.-1. Introducción.-1.1 Propósito y alcance de este documento.-1.2 Ética, responsabilidad y transparencia en las Administraciones Tributarias. 2. Promoción de la ética dentro de las Administraciones Tributarias.- 2.1 La ética como base de las organizaciones eficaces.-2.2 Recursos humanos, capacitación y otras medidas para promover la ética en las Administraciones Tributarias.-2.3 La ética del servicio público como atributo institucional en las Administraciones Tributarias.- 3. Promoción de la responsabilidad y la transparencia en las Administraciones Tributarias.-3.1 Responsabilidades fundamentales de las Administraciones Tributarias. 3.2 Cómo demostrar responsabilidad.-4. El cumplimiento como una cuestión ética.- 4.1 Los contribuyentes y su ética tributaria.- 4.2 Ciudadanía responsable y responsabilidad social corporativa.-5. Conclusión.

RESUMEN

Los gobiernos necesitan que las administraciones tributarias se hagan responsables, principalmente, del flujo continuo y previsible de ingresos. Esto es más importante que nunca en una era de volatilidad económica que crea tensiones en las economías e incentiva el incumplimiento entre los contribuyentes. Para que las administraciones tributarias desempeñen eficientemente su mandato, necesitan que la mayor parte de los contribuyentes cumplan con las normas -de manera voluntaria- ya que el

cumplimento forzado es demasiado costoso para ser eficiente. Este documento explora la transparencia y la ética como condiciones para fortalecer y mejorar la eficacia institucional de las administraciones tributarias.

La capacidad de una administración tributaria de cumplir con su rol - es decir, su eficacia institucional - sigue dependiendo en parte de la inclinación básica de los ciudadanos de cumplir con las reglas del sistema impositivo. Las administraciones tributarias promueven la voluntad de cumplimiento de los contribuyentes cuando operan de acuerdo con los principios de la ética. Estos principios orientan el comportamiento del personal y las actividades de la organización hacia el bien público, haciendo que éstos sean responsables del desempeño y los medios usados, y dándole transparencia y visibilidad a las actividades de la administración tributaria. Estos atributos tienen un atractivo universal, y varias organizaciones, incluyendo el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), las reconocen como esenciales para una buena administración tributaria. Una consecuencia de la crisis económica mundial ha sido la renovación del enfoque público y político sobre estos principios como elementos críticos de buena gobernanza en cualquier esfera.

Este documento describe varias formas a través de las cuales una administración tributaria puede fortalecer la ética en la cultura de su organización y demostrar la responsabilidad y la transparencia tanto en las operaciones como en el ejercicio de su mandato. El mismo comienza examinando los mecanismos y las condiciones que promueven la conducta apropiada del personal de administración de impuestos, como la presencia de un marco robusto de reglas y normas aceptadas de comportamiento, y una estructura de recursos humanos suficiente para sostener una fuerza laboral profesional. Al nivel de la organización, la ética se manifiesta como equidad, y se demuestra en la aplicación de las leyes fiscales por parte de la administración tributaria y en el tratamiento que reciben los contribuyentes. Dado que las expectativas públicas de responsabilidad y transparencia son hoy más relevantes que nunca, las administraciones tributarias pueden hacer uso de técnicas probadas, de las que quizás la más importante sea la presentación periódica de informes a legisladores y al público acerca de las acciones, las iniciativas, el desempeño y los gastos.

Esta divulgación abierta de las operaciones, asociada a una supervisión externa, no sólo sirve para asegurar la responsabilidad pública, sino también para establecer la confianza del público. Varios ejemplos de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) ilustran la aplicación de estas técnicas.

Al igual que con las administraciones tributarias, los principios de ética, responsabilidad y transparencia se aplican también a los contribuyentes. El funcionamiento apropiado de un sistema de autoevaluación, que por

naturaleza deja abiertas algunas oportunidades de incumplimiento, requiere que los contribuyentes pongan estos principios en práctica durante la gestión de su situación fiscal. Una verdadera autoevaluación asume que se realiza la divulgación completa de las actividades y prácticas tributarias, y sienta como premisa que los contribuyentes se comportan éticamente y pagan su parte justa de impuestos como lo requiere la ley. En este contexto, el cumplimiento es la responsabilidad final del contribuyente.

La ética, la responsabilidad y la transparencia son de particular importancia cuando se trata de contribuyentes globales -grandes corporaciones e individuos con grandes riquezas - cuya obligación tributaria puede representar una parte significativa de los ingresos nacionales, pero cuya flexibilidad financiera y acceso a recursos y a asesoramientos sofisticados proporcionan las condiciones ideales para incurrir en una planificación fiscal perniciosa. A medida que aumenta la presión sobre las administraciones tributarias para combatir más eficazmente la planificación tributaria internacional perniciosa y el uso abusivo de paraísos fiscales, algunas administraciones tributarias, incluyendo la CRA, comienzan a explorar nuevas e innovadoras formas de desalentar el apetito de las grandes corporaciones por tales prácticas. Los atractivos de la ética ofrecen una posibilidad. Por ejemplo, se considera hoy que asumir una carga tributaria justa como lo dispone la ley forma parte de una buena gobernabilidad corporativa.

Finalmente, este documento destaca el elemento de reciprocidad en la manera como las administraciones tributarias y los contribuyentes se vinculan el uno con el otro, donde las administraciones tributarias ofrecen ética y transparencia a cambio de cumplimiento voluntario y transparencia por parte del público contribuyente, estando las dos mitades vinculadas por la responsabilidad mutua. No obstante, corresponde a la administración tributaria, con el balance de poder en el centro del régimen tributario, tomar la delantera a la hora de establecer y sostener el contexto adecuado para una relación mutuamente aceptable, demostrando ética, responsabilidad y transparencia. A su vez, puede esperarse legítimamente que los contribuyentes respondan en forma recíproca.

1. INTRODUCCIÓN

A) 1.1 Propósito y Alcance de este Documento

Los acontecimientos mundiales recientes han enfocado notablemente la atención política y pública sobre los principios de ética, responsabilidad y transparencia, y sobre la función que estos últimos cumplen en la buena gobernabilidad y la eficacia institucional. Este documento explora brevemente el objetivo y el rol de estos principios, y su relevancia dentro del contexto

específico de la administración tributaria. Este documento está redactado en gran parte desde una perspectiva tributaria canadiense, y para ilustrar conceptos e ideas utiliza principalmente ejemplos de la CRA. Para ayudar a los lectores a comprender este contexto, en el Apéndice A se proporciona una descripción del sistema impositivo canadiense.

B) 1.2 Ética, Responsabilidad y Transparencia en las Administraciones Tributarias

1.2.1 Administraciones Tributarias

La efectividad de una administración tributaria en lograr su misión primaria de asegurar los ingresos públicos y proteger la base impositiva es de suma importancia. El sistema impositivo de un país desempeña un rol fundamental en el sostén de la calidad de vida de sus ciudadanos, y las administraciones tributarias poseen la enorme responsabilidad de asegurar que los impuestos se recauden con el objeto de financiar programas y servicios públicos y de redistribuir los ingresos. Esto es particularmente cierto en los tiempos corrientes, en que la volatilidad económica reciente ha debilitado los ingresos públicos y se espera que produzca una disminución en el cumplimento del contribuyente. A medida que la economía se recupera lentamente, se espera que muchos países tengan dificultad para recaudar ingresos fiscales, ya que las presiones económicas continúan dificultando el cumplimiento de las obligaciones por parte de los individuos y las empresas. Las administraciones tributarias de todo el mundo ahora reconocen la necesidad de concentrarse en maximizar el cumplimiento en condiciones difíciles.

Las administraciones tributarias no están desprovistas de las herramientas necesarias para afrontar este o cualquier otro conjunto de circunstancias. Los gobiernos y las administraciones tributarias han desarrollado varios métodos para lograr el cumplimiento de la población contribuyente. Pese a estos métodos, la capacidad de una administración tributaria de cumplir con su rol -es decir, su eficacia institucional- sigue dependiendo en parte de la inclinación básica de los ciudadanos de cumplir con las reglas del sistema impositivo. El hecho de que los contribuyentes accedan a transferir sus recursos al estado a través de la imposición no emana exclusivamente de su obligación legal de dar sostén al sistema impositivo. Más bien, se considera por lo general que la disposición intrínseca de los contribuyentes de pagar sus impuestos[1] es una expresión pública de credibilidad y confianza en la justicia y diligencia de la administración tributaria en el ejercicio de su

1 *La literatura se refiere a esta disposición como moral impositiva. Sírvase consultar, por ejemplo: Feld, Lars P. y Frey, Bruno 2. Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact [Disuasión y moral impositiva: interacción entre las administraciones tributarias y los contribuyentes] (2002)*

mandato, y en capacidad del gobierno en su conjunto de satisfacer las necesidades de los ciudadanos a quienes sirve. En otras palabras, los ciudadanos son más propensos a considerar que el cumplimiento tributario es razonable y apropiado cuando las instituciones son vistas como legítimas. Puesto a la inversa, Braithwaite sostiene que:

"A cambio de los impuestos, los contribuyentes no sólo deberían recibir bienes y servicios, sino también una gobernabilidad acertada, que sea respetuosa y protectora de los principios y procesos democráticos... Si los contribuyentes ofrecen su cumplimiento, la oficina tributaria, como parte del gobierno, debería responder con integridad."[2]

Si bien las administraciones tributarias, e incluso los gobiernos, pueden pretender demostrar la integridad en el cumplimiento de sus deberes, la integridad es difícil de cuantificar sin examinar los elementos más tangibles de la misma: ética, responsabilidad y transparencia. Aunque se preste ahora una gran atención a estos principios -o a la falta de ellos- en el contexto de la conducta corporativa que ha dado origen a la crisis económica mundial, éstos no son menos importantes para el sector público. De hecho, los tres se han identificado como parte de los principios básicos de la administración pública.[3]

Quizás en ninguna parte estos principios fundamentales sean más importantes que en una administración tributaria. Tal vez no haya ninguno otro sector del servicio público que sea tan favorable para la corrupción y la mala administración como las administraciones tributarias. La mezcla del monopolio administrativo con el ejercicio de la amplia discreción y el contacto frecuente con los contribuyentes, en particular en un ambiente de trabajo que puede carecer de sistemas apropiados de control y responsabilidad, puede exponer fácilmente a un organismo de ingresos fiscales tanto a transgresiones individuales como a fracasos sistémicos. La administración eficaz, la supervisión administrativa y los elementos tangibles de la integridad de sector público son las contramedidas clave para estas tendencias negativas.

Toda discusión coherente sobre el rol de la ética, la responsabilidad y la transparencia en la administración tributaria debe comenzar primero con lo obvio: el significado de estos términos en este contexto.

---

2 *Braithwaite, Valerie. Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System [Integridad del sistema impositivo y cumplimiento: la gestión democrática del sistema impositivo] (2003)*

3 *Armstrong, Ella. Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration: Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues [Integridad, transparencia y responsabilidad en la administración pública: tendencias recientes, desarrollo regional e internacional y cuestiones emergentes]. Programa de las Naciones Unidas de Administración Pública y Finanzas (2005): 1-10*

La ética describe la orientación de un individuo en relación con un comportamiento bueno o malo, donde lo que es ético se alinea con el primero y lo que no lo es, con el segundo. En la esfera pública, es el interés público lo que define lo que está bien. En el caso de funcionarios públicos, ser ético en su capacidad profesional exige que el objetivo personal esté en consonancia con los valores de la función pública. En la práctica, el comportamiento en la esfera pública se debe regir por reglas de conducta y sustentarse por la cultura organizativa para asegurar que, como agentes del gobierno, los funcionarios públicos no sacrifiquen el bien público en favor del beneficio privado.

La ética también se puede observar a nivel colectivo. Una administración tributaria ética tiene un carácter organizativo lo suficientemente orientado hacia el interés público, el que perdura a pesar de las transiciones de liderazgo y la rotación de personal. La postura ética de una administración tributaria se refleja en sus políticas, programas y relaciones con los ciudadanos contribuyentes y con otras ramas del gobierno.

La responsabilidad presupone un tipo del contrato moral entre la administración tributaria y el público. La misma describe una relación basada en la obligación de la administración tributaria de demostrar y asumir la responsabilidad de su desempeño -tanto de los resultados logrados a la luz de las expectativas de ciudadanos e interesados, como de los medios empleados. En su carácter de responsables, los funcionarios públicos deben someterse a cualquier escrutinio que sea apropiado para sus dependencias. Por su parte, los ciudadanos corresponden cumpliendo con sus deberes cívicos, de los cuales el cumplimiento impositivo es fundamental.

La transparencia hace las actividades de la administración tributaria sean visibles, y a menudo se considera el elemento sustentador de la responsabilidad. La transparencia implica la divulgación de toda la información necesaria para la colaboración, la cooperación, la toma de decisiones colectivas y la verificación.

Estos principios tienen un atractivo universal.[4] Los sistemas tributarios se benefician de las demostraciones de estos principios pero sufren en su ausencia.

---

4 La naturaleza positiva de estos principios tiene aceptación a escala internacional. Por ejemplo, estos principios se ven reflejados en la "Declaración sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria" del CIAT. Académicamente, investigaciones recientes han estudiado por qué la moralidad varía tanto entre las culturas y aun así muestra tantas similitudes y temas recurrentes. La teoría "Moral Foundations" de la Universidad de Virginia propuso a los sistemas sicológicos innatos y universalmente disponibles como base de la "ética intuitiva", que a su vez da lugar a los aspectos morales singulares que vemos en todo el mundo: Sitio Web de Moral Foundations [Fundamentos Morales] de la Universidad de Virginia: http:// faculty.virginia.edu/haidtlab/mft/index.php

La investigación muestra que la forma de interacción de las administraciones tributarias con los contribuyentes, afecta el comportamiento del contribuyente. [5]Los contribuyentes que creen que las leyes fiscales se crean y se imparten arbitraria e injustamente pueden compensar disminuyendo su obligación tributaria por medios ilegítimos. [6]Asimismo, los contribuyentes remiten sus impuestos con la expectativa de verdaderos beneficios cívicos, sin embargo, la percepción de que 'su' dinero se está usando de una manera antieconómica o inadecuada puede ofrecerles la justificación moral para salirse del sistema. Si muchos contribuyentes comparten una visión similar, tales acciones tienen poca probabilidad de ser limitadas por las normas sociales. Hay quienes incluso sugieren que las reformas técnicas poco pueden hacer para compensar los impactos de una erosión significativa de la confianza pública en una administración tributaria. Es poco sorprendente, entonces, que muchas administraciones tributarias consideren que mantener la confianza y la credibilidad pública son elementos fundamentales en un régimen tributario de autoevaluación, en los que los altos niveles de participación con consentimiento no sólo proporcionan la base para obtener resultados de cumplimiento positivos, sino también reducen los costos de administración y permiten dirigir los recursos a las áreas de alto riesgo.

1.2.2 Contribuyentes

Aun cuando las administraciones tributarias desempeñen un rol central en asegurar el cumplimiento con la legislación que imparten, son sólo un componente del sistema impositivo. Según la visión de la CRA, por ejemplo, el sistema tributario comprende la administración tributaria, los contribuyentes (empresas e individuos) que tienen obligaciones conforme a la legislación tributaria del estado, y los intermediarios que proporcionan asesoramiento y asistencia a los contribuyentes.[8] Mientras la integridad de los funcionarios públicos y de las administraciones tributarias representa la mitad de la discusión en torno a transparencia y ética, la integridad de los contribuyentes (y los intermediarios que facilitan el arreglo de la situación fiscal de los individuos) es la otra mitad. El cumplimiento es, desde

---

5 Feld y Frey (2002)

6 Michael Wenzel ha clasificado el concepto de justicia en la imposición como 1) la justicia percibida de los resultados (por ejemplo, cargas impositivas y beneficios financiados por impuestos, 2) justicia en los procedimientos y el tratamiento (por ejemplo, derechos y tratamiento respetuoso), y 3) justicia en las sanciones (por ejemplo, castigo y amnistías). Wenzel, Michael. Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field [El cumplimiento tributario y la psicología de la justicia: mapeo del terreno]. Capítulo 3, Taxing Democracy [Tributación de la democracia], Braithwaite, Valerie (Ed.) 2003.

7 Everest-Phillips, Max. Business Tax as State-building in Developing Countries: Applying Governance Principles in Private Sector Development. International Journal of Regulation and Governance [Impuesto comercial como herramienta de cohesión del estado en los países en vías de desarrollo: Aplicación de los principios de gobernabilidad en el desarrollo del sector privado. Diario internacional de regulación y gobernabilidad], 8(2): 123-154

8 La CRA también ve un cuarto elemento: las leyes y las regulaciones federales, provinciales y territoriales que administra.

luego, obligatorio por ley. Sin embargo, la integridad del contribuyente no tiene que ver particularmente con el resultado final, sino que más bien implica la aceptación de que es correcto cumplir, y posteriormente ejecuta acciones como consecuencia de esa decisión de principios, pero no por el poder coercitivo de las reglas.

Al igual que con las administraciones tributarias, los principios de ética, responsabilidad y transparencia se aplican también a los contribuyentes. La noción del contribuyente de lo que es correcto o incorrecto, que se manifiesta en su decisión de cumplimiento, constituye su ética tributaria. Esta noción afecta el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias del contribuyente. En un sistema de autoevaluación que por naturaleza deja abiertas algunas oportunidades de incumplimiento, la ética tributaria de los contribuyentes individuales debe adecuarse a responsabilidades más amplias que van más allá del interés propio del individuo. Como las leyes tributarias colocan la responsabilidad de determinar la propia obligación tributaria en el contribuyente mismo, el cumplimiento termina siendo responsabilidad del contribuyente, correspondiendo a las administraciones tributarias la obligación de dar cuentas de su desempeño. En el acto de la autoevaluación, los contribuyentes demuestran su transparencia al divulgar sus actividades y prácticas fiscales a la administración tributaria. En términos simples, la transparencia en la gestión de la propia situación fiscal implica la declaración apropiada de ingresos y deducciones a la hora de calcular la responsabilidad personal.

En su nivel más alto, implica el interés activo por parte de los contribuyentes en desarrollar una relación con la administración tributaria que asegure que ésta sea consciente de sus actividades y prácticas fiscales corrientes.

La ética, la responsabilidad y la transparencia son de particular importancia cuando se trata de contribuyentes globales -grandes corporaciones e individuos con grandes riquezas- cuya obligación tributaria puede representar una parte significativa de los ingresos nacionales, pero cuya flexibilidad financiera y acceso a recursos y a asesoramientos sofisticados proporcionan las condiciones ideales para incurrir en una planificación fiscal perniciosa. Algunos casos recientes de evasión fiscal significativa que involucraron a clientes estadounidenses del banco suizo UBS AG, así como a los gigantes corporativos GlaxoSmithKline y Merck, ponen de relieve este fenómeno y la magnitud de la fuga de ingresos a través de los paraísos fiscales.[9]

---

9 *En 2009, Estados Unidos alcanzó un acuerdo con el gobierno suizo y con UBS para obtener los nombres de 4.450 contribuyentes estadounidenses que se creía que ocultaban activos en cuentas bancarias secretas. El gigante farmacéutico Merck debió pagar 2.300 millones de dólares al Servicio Federal de Rentas Internas (IRS). En 2008, Estados Unidos entró en un procedimiento judicial con GlaxoSmithKline sobre 1.900 millones de dólares potenciales en impuestos retroactivos, intereses y penas provenientes de deducciones impositivas que la compañía generó presuntamente a través de una práctica conocida como "distribución de ganancias".*

A pesar del rol que desempeñan la confianza y la credibilidad en la administración tributaria (y en el estado) sobre las decisiones de los contribuyentes de cumplir o no, no son una panacea. Los contribuyentes, así como los defensores de sus derechos, pueden verse influenciados por las oportunidades de ganancia y poner el interés propio por encima del deber social. Por ejemplo, las corporaciones multinacionales generalmente consideran los impuestos como un costo que se ha de minimizar, y la presión por reducir las tasas impositivas efectivas puede llevar a los grandes contribuyentes corporativos a incurrir en arreglos complejos y fronterizos de planificación fiscal que den lugar a resultados fiscales no planeados por la ley. Este tipo de toma de decisiones de cumplimiento tipifica la búsqueda racional de resultados económicos, posiblemente el paradigma predominante para comprender el comportamiento del contribuyente.

Sin embargo, el comportamiento del contribuyente es complejo, y las posturas de cumplimiento pueden verse influenciadas por varios factores.[10] Las teorías socio-psicológicas relacionadas con el cumplimiento asumen que factores tales como las preferencias morales y éticas pueden motivar a los contribuyentes a llevar a cabo sus obligaciones tributarias, y más específicamente, que ciertas motivaciones éticas ponen límites naturales a la variedad de comportamientos que algunos contribuyentes considerarán a la hora de gestionar su situación fiscal.[11] En otras palabras, si los contribuyentes ven el cumplimiento como una cuestión ética con implicaciones sobre su imagen y reputación a la luz de valores tales como honestidad y cohesión social, por ejemplo, se esforzarán por cumplir con sus obligaciones sin tener en cuenta el beneficio económico del incumplimiento. Incluso desde un punto de vista de análisis económico, la deseabilidad o demanda de cualquier resultado se basa en factores subyacentes como los deseos, las necesidades y los valores. Por lo tanto, no es sorprendente que los estudios hayan mostrado que la tasa de cumplimiento es más alta cuando los contribuyentes tienen una sólida creencia de que la evasión no es ética.[12]

Ciertamente, las consideraciones éticas ofrecen una explicación posible para una parte del comportamiento de los contribuyentes particulares; sin embargo las discusiones en torno al carácter organizativo sugieren que consideraciones similares también podrían inspirar la toma de decisiones en el ámbito corporativo. Para mejorar los resultados del cumplimiento, es posible que

---

10 Se han investigado mucho los factores que influyen en el cumplimiento de los contribuyentes. Este documento sólo ofrece una perspectiva limitada.

11 Roark, Stephen J. The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance [La influencia de las actitudes éticas en el cumplimiento del contribuyente]. National Tax Journal [Diario del impuesto nacional] (1994)

12 Ho, Daniel y Wong, Brossa. Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know? [Cuestiones de cumplimiento y ética en la tributación: ¿qué sabemos?] Journal of Financial Crime [Diario de crimen financiero] (2008)

las administraciones tributarias puedan complementar los esfuerzos para estimular la confianza y la credibilidad apelando a los valores éticos de los contribuyentes y promoviendo el concepto del deber social.

2. PROMOCIÓN DE LA ÉTICA DENTRO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

C) 2.1 La Ética como base de las Organizaciones Eficaces

Muchas administraciones tributarias comparten la opinión de que la obligación de una organización tributaria de proteger la integridad de un sistema tributario exige que los empleados se atengan a los estándares más altos del comportamiento profesional, y esta opinión se ve ratificada en la Declaración sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria del CIAT.[13]

"Nuestro éxito se basa en gran parte en nuestro profesionalismo y nuestra integridad. Manejamos cada año millones de transacciones que tienen un impacto sobre las personas y sobre sus opiniones acerca de nosotros."

Agencia Canadiense de Ingresos
Informe Anual al Parlamento 2008-2009

Las decisiones y las conductas de los empleados de las agencias de ingresos afectan realmente la vida de las personas y pueden - acumulativamente en el tiempo - influir en el comportamiento del contribuyente.

Es esencial que los empleados sean objetivos e imparciales cuando llevan a cabo sus deberes, y que se vean a sí mismos y sean vistos por otros como profesionales. Desde este punto de vista, la ética en una administración tributaria tiene que ver tanto con la transparencia como con los valores profesionales.

Las actitudes para con la ética y la presencia de corrupción en una administración tributaria tienden a reflejar el ámbito gubernamental general. Lamentablemente, en muchos países, las administraciones tributarias figuran entre las instituciones más corruptas.[14] En ausencia de controles apropiados, las actividades de la administración tributaria presentan numerosas oportunidades para que los empleados incurran en comportamientos inmorales, incluyendo el fraude, el

---

13 La Declaración sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria reconoce que la promoción de la ética es la clave de todas las políticas de una administración tributaria.

14 Sitio Web del Chr. Michelsen Institute: http://www.cmi.no/

soborno y el tráfico de influencias, la divulgación de información confidencial y la actuación aunque exista un conflicto de intereses. El volumen de interacciones con los contribuyentes que manejan los órganos de ingresos año tras año ofrece a los empleados muchas oportunidades de mala conducta en sus gestiones con los contribuyentes. Una mala conducta en la administración interna o en la gestión de una oficina tributaria -por ejemplo una mala conducta en lo concerniente a los recursos humanos o las adquisiciones- no es menos inmoral o perjudicial. Cualquier forma de comportamiento inmoral por parte de los agentes fiscales puede debilitar la determinación de otros miembros de la organización a comportarse correctamente. Incluso aquellas administraciones tributarias que han hecho grandes esfuerzos para fortalecer su cultura organizativa no son inmunes a las fallas éticas.

Dado que la credibilidad y la confianza pública se erosionan más fácilmente de lo que se construyen, mantener una cultura de ética en el lugar de trabajo es un desafío relevante para todas las administraciones tributarias. Mientras que las amenazas y los peligros para la integridad interna pueden ser más obvios en algunas organizaciones de ingresos que en otras, ninguna administración tributaria puede esperar prever, y por consiguiente controlar, la miríada de dilemas éticos que su personal podría enfrentar en el curso de sus tareas, en particular cuando algunas fuerzas poderosas, tales como la globalización y la tecnología, cambian rápidamente el contexto en el que operan muchas administraciones tributarias. Por lo tanto, la gestión de estos riesgos debe reflejar el contexto único de una administración tributaria, sugiriendo una serie continua de modelos de gestión que comience probablemente con controles del comportamiento establecidos en reglas estrictas e implementados con sanciones significativas, y que evolucione hacia un modelo en que el comportamiento ético sea ampliamente aceptado y controlado, tanto por las normas sociales internas como por las reglas.

Se han documentado perfectamente los beneficios prácticos de una conducta apropiada por parte de los agentes fiscales. El Departamento de Rentas Internas de Nueva Zelanda menciona que la madurez de su cultura ética ha permitido 'que los servicios y productos anteriormente restringidos y fuertemente controlados se hayan vuelto más ágiles, accesibles y eficientes para nuestros [contribuyentes].[15] En otras palabras, una sólida cultura ética en las administraciones tributarias ofrece la posibilidad de implementar iniciativas de mejoramiento de las actividades, que de otro modo serían poco aconsejables, si no imposibles. Además, si la corrupción hace fracasar el objetivo mismo de la imposición (desviando de las cuentas públicas los pagos que hacen los contribuyentes), es lo contrario, es decir, la integridad, lo que la sostiene.

15 *Departamento de Rentas Internas de Nueva Zelanda. Internal Factors Influencing Inland Revenue's Integrity Framework [Factores internos que afectan el marco de integridad de los impuestos internos]. XXVII Conferencia Técnica Anual de la Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica (2006)*

D) 2.2 Recursos Humanos, Capacitación y otras Medidas para Promover la Ética en las Administraciones Tributarias

Aunque las tradiciones administrativas varíen según el contexto histórico y cultural, hay expectativas universales en cuanto al modo en que los funcionarios deberían cumplir con sus deberes, a saber, con equidad, probidad y eficacia. Es fundamental que las administraciones tributarias puedan articular sus normas de comportamiento. Una fuerza laboral ética se basa en un entendimiento común de los valores organizativos que deben dirigir cada día las acciones y la toma de decisiones del personal de administración tributaria a todos los niveles. Para una administración tributaria, es crucial que los valores sean políticamente neutros y aplicables aún después de los cambios de gobierno. Además, para salvaguardar la integridad de una administración tributaria se requiere un marco claro y coherente de reglas y normas de comportamiento al cual los empleados deben adherirse (o afrontar sanciones significativas en caso contrario). La naturaleza misma de la administración tributaria hace que el personal de administración de impuestos afronte ciertos dilemas éticos de los que pueden estar exentos otros funcionarios públicos o, al menos, no estar afectados al mismo grado. Los conflictos de intereses en cuanto a actividades económicas o inversiones externas, o la aceptación de regalos y atenciones por parte de agentes fiscales, son áreas que requieren una definición de lo que está permitido hacer y lo que no.

Herramientas de la CRA para promover una conducta ética

La CRA tiene cuatro valores permanentes que guían la conducta de los empleados:

- La **integridad** es la base de nuestra administración. Significa dar un trato justo a la gente y aplicar la ley con imparcialidad.
- El **profesionalismo** es clave para cumplir a cabalidad nuestra misión. Significa estar consagrado a los estándares más altos de éxito.
- El **respeto** es la base de nuestro trato con empleados, colegas y clientes. Significa ser sensible y estar atento a los derechos de los individuos.
- La **cooperación** es la base para hacer frente a los retos del futuro. Significa crear acuerdos de colaboración y trabajar juntos en pos de objetivos comunes.

La CRA también ha consolidado todas las políticas referidas a cuestiones éticas en un único Código de Ética y Conducta. El Código describe las normas de conducta esperadas en áreas tales como conflictos de intereses, confidencialidad y divulgación de la información, contacto con el público, seguridad y salud, asuntos financieros, acoso y discriminación, comportamiento fuera de servicio y actividad política. También explica las posibles medidas disciplinarias en caso de mala conducta. Los nuevos empleados deben comprometerse a acatar las condiciones del Código.

La Política de Conflictos de Intereses impulsa a los empleados a actuar de una manera que no sea (potencialmente) perjudicial para la organización. La Política solicita a los empleados que eviten situaciones que puedan dar lugar a conflictos de intereses reales u observados, o que un tercero pueda percibir como un conflicto de interés.

La Política de Regalos, Atenciones y otros Beneficios establece que un empleado debe rechazar cualquier regalo, atención u otro beneficio que pudiera influenciar su juicio o poner en duda su integridad o la de la CRA.

La Política de Redes Electrónicas enfatiza que los sistemas informáticos, el software, el equipo, las redes, el Internet, las Intranets y el correo electrónico se deben utilizar para objetivos comerciales autorizados. La utilización personal de estos recursos se permite sólo en la medida en que no afecte la productividad, infrinja políticas de la CRA y/o imponga una carga en los sistemas de la CRA en cuanto al almacenamiento.

Los programas de orientación para nuevos empleados incorporan discusiones sobre valores y ética. El Premio a la Excelencia de la CRA reconoce a individuos o equipos cuyo trabajo y comportamiento reflejen mejor la misión, la visión y los valores de la CRA.

|También es importante propugnar por una fuerza laboral profesional. Una administración tributaria puede usar una variedad de técnicas para limitar las oportunidades de mala conducta en el lugar de trabajo, incluyendo rotar el personal a través de diferentes funciones, controlar o restringir el acceso del personal a determinados archivos o áreas de trabajo y distribuir las responsabilidades entre el personal. Sin embargo, para lograr una fuerza laboral en la que el personal se autorregule, es necesario que los empleados reciban una compensación suficiente por sus deberes. Cuando la remuneración es insuficiente, los empleados pueden verse tentados a incurrir en un comportamiento corrupto simplemente para "llegar a fin de mes".

Muchos gobiernos de todo el mundo reconocen que la capacidad de contratar personal altamente capacitado y profesional ofrece una protección importante contra la corrupción y es una piedra angular de una administración tributaria eficaz y funcional.

Éstos y otros factores relacionados con el desempeño han llevado a varios países, incluyendo Canadá, a establecer sus administraciones tributarias en agencias que tengan mayor flexibilidad en su proceso administrativo, incluyendo la clasificación y la política salarial, como un medio para reconocer, recompensar y retener más adecuadamente a sus empleados.

Carácter de Empleador Independiente y Gestión de Recursos Humanos de la CRA

La CRA es un empleador independiente conforme al Anexo I, Parte II de la Ley de relaciones del trabajo en la administración pública. La CRA no está sujeta a las disposiciones en materia de designaciones de la Ley sobre el empleo en la función pública (PSEA por su sigla en inglés) que gobierna la mayoría de los servicios públicos canadienses, sino que tiene su propio poder para hacer designaciones conforme a la Ley de la Agencia Canadiense de Ingresos. La dotación de personal en la CRA se realiza sobre la base de ocho principios: imparcialidad política; representatividad, capacidad, equidad, transparencia, eficacia, adaptabilidad, y productividad.

En su carácter de empleador independiente, la CRA es responsable de sus propias relaciones laborales, incluyendo la negociación sindical. La CRA también ha adoptado un enfoque basado en competencias para la gestión de los recursos humanos. Este enfoque se ha desarrollado para abordar necesidades operativas, permitiendo a la Agencia poner a las personas adecuadas en los empleos adecuados, en el momento justo, y según sus habilidades y capacidades definidas a través de las competencias. La supervisión de los recursos humanos le corresponde al Consejo de Gestión, que es responsable ante el Parlamento a través del Ministro de la Renta Nacional.

Un sólido liderazgo ético marca las pautas en cualquier organización e inspira al personal a seguir el ejemplo. Este liderazgo se considera necesario y fundamental para construir y sostener una cultura de ética en cualquier organización. Pero un liderazgo ético no es sólo responsabilidad de la alta dirección. En realidad, los empleados suelen relacionarse mayormente con sus supervisores inmediatos, por lo que el liderazgo ético debe estar presente a todos los niveles. Los gerentes están al frente de una gestión de personal eficaz y tienen la responsabilidad del desempeño, el desarrollo y la disciplina del empleado, razón por la cual son fundamentales en la búsqueda de objetivos organizativos que involucren la ética. Contar con mandos intermedios bien entrenados es reconocer la importancia del rol del gerente en el apoyo a los empleados y en el fomento del comportamiento deseado.

Grupo de Gestión de la CRA

En 2002, la CRA implementó el Grupo de Gestión para empleos directivos.

Esta nueva clasificación apoya el objetivo de la Agencia de crear una comunidad de gestión que reconozca la importancia del rol del gerente como punto de contacto para los empleados. Todos los nuevos gerentes participan en el Programa de Aprendizaje del Grupo de Gestión, un curso introductorio de gestión de tres semanas de duración, que presenta a los participantes conceptos clave sobre liderazgo, gestión financiera y recursos humanos. Los valores y la ética son temas comunes que se intercalan a lo largo del plan de estudios.

Asimismo, los acuerdos de desempeño, tanto para el personal directivo como para los ejecutivos de alto rango, incluyen el compromiso esencial de demostrar un comportamiento basado en valores éticos. El pago por incentivos y el desplazamiento a lo largo de la escala salarial guardan relación con el grado al cual se satisfacen estos compromisos.

El uso de procesos y procedimientos operacionales simples, transparentes y eficientes complementa los enfoques éticos basados en las reglas o en la motivación. Así como la oscuridad proporciona un excelente "escondite" para la mala conducta, un ambiente de trabajo transparente levanta tal velo. Los procedimientos tradicionales requieren que la responsabilidad personal y los mecanismos de transferencia documenten claramente, en todas las etapas, un itinerario de auditoría. El procesamiento automatizado de transacciones y las opciones electrónicas de autoservicio ofrecen una solución parcial, eliminando la necesidad de que los empleados de las administraciones tributarias interactúen directamente con los contribuyentes. Por supuesto, aunque exista la automatización, siempre harán falta los itinerarios de auditoría y la responsabilidad personal.

Todo marco para la ética en el servicio público está incompleto si no cuenta con un sistema de control interno. Los mecanismos de supervisión interna son cruciales para asegurar que se sigan las políticas operacionales y que se cumpla con las normas de desempeño. Una división de asuntos internos es un órgano importante dentro de cualquier administración tributaria eficaz, que debe llevar a cabo investigaciones ante la sospecha de actividades fraudulentas por parte de los empleados, tales como robo de activos o ingresos, conflictos de intereses, divulgación de la información y acceso no autorizados, mal uso de los sistemas de tecnología de la información y manejo inapropiado de las quejas del público. Para ser eficaz, una división de asuntos internos debe ser considerada un órgano de complemento y apoyo de la dirección.

También es importante que el personal pueda presentarse y revelar un delito serio contando con la suficiente protección ante posibles represalias, y que las acusaciones se manejen objetivamente. Hacer una denuncia de buena fe es en sí mismo un acto ético y complementa la estrategia descendente en materia de gestión para fomentar un comportamiento ético. En un sentido más amplio, las disposiciones internas en materia de divulgación realzan la capacidad de las organizaciones de abordar estas cuestiones y proporcionan una base concreta para cimentar firmemente la cultura organizativa en cuanto a valores y ética.

Divulgación Interna en la CRA

La CRA está sujeta a la Ley sobre la protección de los funcionarios que divulguen actos reprensibles (LPFDAR). La Oficina de Divulgaciones Internas de la Agencia es responsable de coordinar la investigación de las divulgaciones internas que estén dentro de la definición de mala conducta descrita por la LPFDAR. Los empleados tienen la opción de hacer una divulgación a su supervisor, al Oficial Superior de Divulgación Interna designado por la Agencia (quien es también el Jefe de la Unidad de Asuntos Internos), o bien directamente al Comisionado de Integridad en el Sector Público Federal.

La CRA estimula a los empleados que sospechen una mala conducta grave, a que se presenten valiéndose de las disposiciones de la Ley, y que se sientan protegidos al hacerlo. Los supervisores que hayan recibido de un empleado un informe de mala conducta deben tratarlo como una divulgación protegida y ponerse en contacto con la Oficina de Divulgaciones Internas para obtener ayuda cuanto antes. La Secretaría del Consejo del Tesoro de Canadá publica información adicional sobre la actividad de divulgación interna.

E) 2.3 La Ética del Servicio Público como Atributo Institucional en las Administraciones Tributarias

Si una administración tributaria, como entidad, tiene una orientación ética, entonces se puede decir que la equidad es parte de su esencia. La intuición de la equidad es uno de los sentimientos morales más básicos que tienen las personas, y no se puede ignorar en la esfera de la administración pública. En el caso de las administraciones tributarias, la equidad representa un delicado equilibrio entre el mantenimiento de los derechos de los contribuyentes, tanto codificados como intrínsecos, y el ejercicio de su autoridad, cuando está justificado. La complejidad de la administración tributaria en la era moderna requiere que la equidad se ejerza en múltiples esferas.

La equidad comienza con las leyes fiscales. La imposición de impuestos se debe basar en la ley, y estas leyes (y las regulaciones y políticas de apoyo) deberían estar públicamente disponibles siempre que sea posible. Se debería hacer todo lo posible para introducir la legislación de una manera que permita que los contribuyentes y los intermediarios fiscales se preparen adecuadamente para la implementación.

El simple hecho de crear un ambiente regulatorio "sin sorpresas" puede contribuir significativamente a fomentar el respeto por el sistema tributario. No sólo deben ser justas las leyes, sino también debe serlo la forma en que se hagan cumplir. En un marco ético, los poderes de imposición de la administración tributaria están equilibrados por una obligación correspondiente de coherencia en su aplicación.

Un equilibrio razonable se puede conseguir a través de una estrategia de imposición responsable, en la que las respuestas de imposición se regulen basándose en el grado de incumplimiento. Ciertamente, la equidad en la imposición de las leyes fiscales hace necesario que las administraciones tributarias traten con firmeza a los contribuyentes incumplidores. Sin embargo, la equidad también debe ser evidente para aquellos contribuyentes que generalmente cumplen con sus obligaciones tributarias.

Un tratamiento excesivamente riguroso que sea desproporcionado con la seriedad de una contravención socava las percepciones de equidad y puede convertir a un individuo cumplidor en incumplidor.

Un proceso de reparación imparcial, transparente y accesible que esté abierto a todos los contribuyentes proporciona una garantía importante de que las leyes fiscales se apliquen de la manera deseada. Las vías de recurso formal y objetivo en caso de una disputa sobre una obligación tributaria demuestran el compromiso de una administración tributaria con la equidad.

El Modelo de Cumplimiento de la CRA

La CRA se vale de una combinación de actividades de servicio e imposición para lograr el cumplimiento de las leyes tributarias de Canadá. Los programas de la CRA siguen un enfoque escalonado que incluye la facilitación para aquellos que cumplan voluntariamente, la asistencia para aquellos que necesiten apoyo para poder cumplir, medidas de disuasión para contribuyentes que consideren incurrir en el incumplimiento, y actividades de prevención e imposición para aquellos que decidan no cumplir.

La estrategia de la CRA en materia de reparación

La CRA proporciona un proceso imparcial y oportuno de resolución de conflictos que respeta el derecho fundamental a la reparación que tienen los contribuyentes en sus transacciones con la CRA. El contribuyente puede presentar una objeción ante la CRA para una revisión independiente de los hechos y o de la interpretación de la ley. Agentes de apelaciones que no estuvieron involucrados en la decisión original llevarán a cabo una revisión formal e imparcial. Si la disputa no se resuelve a este nivel, el contribuyente podrá elevar su caso a la instancia final, esto es, a la Corte Suprema de Canadá.

La estrategia de la CRA en materia de reparación (cont.)

Asimismo, las provisiones de asistencia a los contribuyentes brindan a la CRA modos coherentes de ayudar a aquellos contribuyentes que no pueden cumplir con sus obligaciones tributarias por circunstancias extraordinarias que escapan a su control, incluyendo desastres naturales o humanos, disturbios civiles o interrupciones en los servicios, enfermedades o accidente graves, o trastornos emocionales o mentales serios debido a circunstancias tales como un fallecimiento en el seno familiar. Estas provisiones permiten que la CRA sea más flexible y sensible a las circunstancias de los contribuyentes cuando sea irrazonable o injusto castigarlos.

En un sistema impositivo que funciona bien, las obligaciones de los contribuyentes encuentran reciprocidad en sus derechos reconocidos. Más allá del derecho básico de pagar ni más ni menos de lo que exige la ley, muchas jurisdicciones actualmente consideran que el derecho a la protección y al tratamiento confidencial de la información del contribuyente son elementos fundamentales de los regímenes fiscales de autoevaluación. Las disposiciones de privacidad y confidencialidad en la administración de los impuestos tienden a ser coherentes con los valores sociales ampliamente aceptados de la misma naturaleza, de modo que, al menos en principio, son una extensión natural de los derechos más amplios de los ciudadanos.

No obstante estos derechos democráticos más amplios, las administraciones tributarias tienen un poder considerable para inmiscuirse en la intimidad del contribuyente, por ejemplo, al realizar auditorías e investigaciones. Los derechos del contribuyente en materia de privacidad y confidencialidad contrarrestan este poder, y tienen como objetivo salvaguardarlo contra toda intrusión y uso de información que sean innecesarios y tengan objetivos diferentes de los permitidos por la ley. Como sucede en cualquier situación de abuso del poder, las violaciones de esta naturaleza pueden afectar la legitimidad de la administración tributaria a los ojos del público y socavar así el sistema impositivo.

La Carta de Derechos de los Contribuyentes de la CRA

La Carta de Derechos de los Contribuyentes está compuesta por un conjunto de quince derechos que confirman que la CRA servirá a los contribuyentes con un alto grado de exactitud, profesionalismo, cortesía e imparcialidad, conforme a reglas claras y establecidas. La Carta de Derechos de los Contribuyentes tiene el propósito de hacer que sea más fácil para los contribuyentes entender lo que pueden esperar cuando tratan con la CRA. The Bill of Rights also outlines five service commitments to small businesses.

The CRA has implemented a complaint resolution process to strengthen the Agency's ability to respond to service-related problems across all programs. Founded on the Taxpayer Bill of Rights, the CRA Service Complaints Program provides taxpayers with a formal resolution process for complaints about mistakes, undue delays, and other issues related to service.

Para obtener la lista completa de derechos de la Carta de Derechos de los Contribuyentes, sírvase consultar el Apéndice B.

Las necesidades y expectativas de los contribuyentes también se deberían tener en cuenta en la provisión de programas y servicios. Las administraciones tributarias modernas reconocen que es necesario respetar estos derechos "menos concretos", como el derecho a un tratamiento cortés y considerado y un servicio oportuno. En un sistema de autoevaluación, también se supone que los contribuyentes tienen derecho a reglas y procedimientos impositivos claros y accesibles. Dado el rol activo que los contribuyentes deben desempeñar en el sistema impositivo, este derecho contribuye a alentar el cumplimiento. En casos extremos, también puede ayudar a proteger a los contribuyentes de las manipulaciones de agentes fiscales corruptos, quienes de otro modo podrían usar la falta de reglas claras y accesibles en beneficio propio.

3. Promoción de la Responsabilidad y la Transparencia en las Administraciones Tributarias

F) 3.1 Responsabilidades Fundamentales de las Administraciones Tributarias

La delegación de poderes de la sociedad a las autoridades e instituciones públicas, presente hoy en las sociedades democráticas, significa que los ciudadanos pueden esperar -merecidamente- que estos poderes se usen de manera efectiva y prudente. El acto más concreto de delegación de las figuras políticas a los funcionarios públicos obliga a los líderes de todas las instituciones del sector público, incluyendo la administración tributaria, a demostrar resultados en cuanto al cumplimiento de un mandato dado y al uso atinado de los recursos. Esta expectativa es ahora más relevante que nunca, dado que, incluso a medida que la economía mundial se recupere lentamente, los recursos de los gobiernos continuarán siendo limitados y los ciudadanos esperarán que su dinero público se use del mejor modo posible.

Puede decirse que la responsabilidad externa esencial de una administración tributaria comprende dos elementos: el primero, la responsabilidad de asegurar los ingresos públicos, medida en última instancia por la recaudación de todos los impuestos debidos (resultados del programa), y el segundo, la responsabilidad de una administración y gestión acertadas de los recursos asignados necesarios para la ejecución de su mandato (resultados operacionales). Estas dos responsabilidades están inextricablemente unidas, ya que los resultados operacionales dan origen a la eficacia de una administración tributaria. También existe un tercer elemento: la responsabilidad por los medios que se emplean para lograr los objetivos operacionales y del programa.

Dada la amplia variedad de poderes de las administraciones tributarias y su potencial para afectar considerablemente las circunstancias de contribuyentes individuales y comerciales, no se puede subestimar la importancia de esta responsabilidad básica.

La expectativa de responsabilidad da lugar a otra expectativa: la de transparencia. La transparencia hace posible la verdadera responsabilidad y, en su ausencia, la responsabilidad se vuelve superficial. La transparencia hace difícil, si no imposible, que los funcionarios de alto rango ignoren sus responsabilidades en torno al desempeño de la organización o eviten dar cuenta de dicho desempeño. Las instituciones multilaterales y muchos gobiernos ahora operan con la creencia de que la toma de decisiones del sector público debería ser visible y abierta al escrutinio independiente en todas las maneras posibles, y la filosofía actual es que un aumento de la transparencia conduce a un aumento de la responsabilidad. En la mayoría de los casos, es probable que esto sea cierto.[16]

Las exigencias de responsabilidad y transparencia no pretenden sugerir que las administraciones tributarias son, por omisión, meros mayordomos de las autoridades y recursos que se les confían. Si bien esto puede suceder en algunos casos, las administraciones tributarias cuyas operaciones se cimienten profundamente en el interés público se esforzarán naturalmente por actuar de una manera coherente con las expectativas públicas. Quizás la única precaución en la búsqueda de responsabilidad y transparencia en las administraciones tributarias sea evitar una burocratización sofocante y excesiva que busque asegurar que las responsabilidades se cumplan infaliblemente. De hecho, se ha mencionado que "la responsabilidad requiere una cultura donde la falla honesta no se confunda con intención criminal."[17]

G) 3.2 Cómo Demostrar Responsabilidad

La responsabilidad y la transparencia son universalmente aceptadas como piedras angulares en el mantenimiento de la confianza pública. Los sistemas de responsabilidad sólidos son componentes clave de la buena gobernabilidad en general, y aun más en la esfera de la administración tributaria.

---

16 *En el artículo The Proper Use of Transparency Instruments [El uso adecuado de los instrumentos de transparencia], Caron y Hunt reflexionan sobre las implicaciones políticas de cuestiones relacionadas con la transparencia, sosteniendo que el uso ingenuo de mecanismos de transparencia puede tener efectos no deseados y puede llevar a un comportamiento estratégico orientado a evitar la presentación de la documentación requerida. Se citan como ejemplo los acuerdos de contratación diseñados para evadir los requisitos de divulgación. Journal of Public Sector Management [Diario de gestión del sector público], Volumen 36, Número 3, septiembre de 2006*

17 *Sears, Robin V. The Old Accountability Shuffle [La vieja barajada de la responsabilidad]. Policy Options [Opciones de política], junio de 2006*

La responsabilidad supone que hay una expectativa de desempeño claramente articulada y comunicada que proviene del mandato y de los objetivos de la organización. A nivel organizativo, se dice que las administraciones tributarias "son responsables" del desempeño, sin embargo, las responsabilidades materiales residen en última instancia en la cabeza de la administración tributaria. Sin responsabilidad, es probable que una administración tributaria tenga un pobre desempeño.

La responsabilidad ejecutiva también se puede considerar el pináculo de una jerarquía de responsabilidades que se escalona hacia abajo a través de la dirección y el personal, basándose en la delegación de deberes y autoridades. Los individuos se vuelven responsables por las tareas adjudicadas y, a través de la delegación de autoridades, los poderes se dividen y asignan a los subordinados a fin de lograr resultados organizativos. Una delegación efectiva requiere:

- roles claros, en que las autoridades equiparen la responsabilidad de obtener resultados específicos con los deberes asignados;
- un sólido compromiso con los valores de la organización que permita al personal de las administraciones tributarias aceptar sus responsabilidades;
- capacidad organizativa suficiente (infraestructura, herramientas, controles y prácticas de gestión) y competencias individuales apropiadas (habilidades y conocimientos) que permitan al personal llevar a cabo sus deberes y asumir sus responsabilidades de la mejor manera posible;
- mecanismos de control y aprendizaje destinados a mejorar la eficacia y promover la autocorrección en beneficio de las responsabilidades; y
- consecuencias que obliguen al personal a cumplir con los resultados de los cuales son responsables.[18]

La literatura describe "un conjunto muy complejo y rico de herramientas [que] se ha desarrollado y puesto en práctica con el objeto de satisfacer la demanda creciente de responsabilidad y transparencia."[19] El compromiso de una administración tributaria con una dirección transparente y con responsabilidad en los resultados se puede demostrar de muchas maneras. La más importante es la declaración periódica de acciones, iniciativas, desempeños y gastos ante los legisladores y el público. Esta divulgación abierta de las operaciones no sólo sirve para asegurar la responsabilidad pública, sino también para establecer la confianza del público. Los requisitos legales de declaración y divulgación son comunes en las administraciones tributarias modernas, y la mayoría de éstas hacen uso del Internet para poner una gran cantidad de material fiscal a disposición del público. Algunas oficinas independientes de supervisión y control también realizan un monitoreo crítico y cumplen una función de desafío.

---

18 Adaptado de Accountability Framework [Marco de responsabilidad] de la Agencia Canadiense de Desarrollo Internacional (ACDI).

19 Ibid.

Demostración de responsabilidad y transparencia en la CRA

REQUISITOS LEGALES Y MEDIDAS INTERNAS

Marco estratégico

El marco estratégico de la CRA identifica medidas de desempeño para permitir que la Agencia pueda medir e informar sobre su progreso en el cumplimiento de su mandato, sus resultados estratégicos y los resultados esperados para cada una de las actividades como se identifican en la arquitectura del programa. Sírvase consultar el Apéndice C.

Plan Comercial Corporativo / Resumen del Plan Comercial Corporativo / Informe sobre Planes y Prioridades

Los tres documentos proporcionan una descripción de las prioridades de la CRA durante un período de tres años, y están estructurados en función de resultados estratégicos, actividad del programa y resultados esperados. También se proporciona información de apoyo sobre los requisitos en materia de recursos humanos, los principales proyectos de inversión y el costo neto de los programas de la CRA. El Plan Comercial Corporativo se elabora para el Consejo del Tesoro de Canadá de acuerdo con los requisitos legales de la Ley sobre el empleo en la función pública de Canadá. El Resumen del Plan Comercial Corporativo y el Informe sobre Planes y Prioridades son presentados en el Parlamento por el Ministro de la Renta Nacional y el presidente del Consejo del Tesoro respectivamente. Ambos documentos se hacen públicos después de su presentación y están ampliamente disponibles a los canadienses a través del Internet.

Informe Anual / Informe de Desempeño Departamental

El Informe Anual de la CRA es presentado en el Parlamento por el Ministro de la Renta Nacional, de acuerdo con los requisitos legales de la Ley sobre el empleo en la función pública de Canadá. El mismo se elabora simultáneamente con el Informe de Desempeño de la Agencia Canadiense de Ingresos, publicado por la Secretaría del Consejo del Tesoro de Canadá.

Prácticamente idénticos, ambos proporcionan un informe integral sobre el desempeño de la CRA para el año fiscal anterior, así como una calificación de los logros de la CRA frente a los objetivos e indicadores clave establecidos en el Plan Comercial Corporativo. Cada uno de ellos contiene una evaluación de la equidad y la fiabilidad de la información contenida en el informe y una auditoría de los estados financieros de la Agencia administrados por el Interventor General de Cuentas de Canadá.

Demostración de responsabilidad y transparencia en la CRA

Normas de servicios

Las normas de servicios apoyan las medidas de desempeño basadas en los resultados y se presentan en el Informe Anual, donde están sujetas al escrutinio del Interventor General de Cuentas en cuanto a la fiabilidad de la información presentada. El inventario de la CRA de normas de servicios se ha diseñado para mejorar el servicio brindado a contribuyentes individuales y comerciales, así como a beneficiarios, y para promover el cumplimento de la legislación de impuestos y beneficios de Canadá. Las normas de servicios representan el compromiso público de la CRA con el nivel de servicios que los contribuyentes y beneficiarios pueden esperar razonablemente en áreas que le resulten prioritarias. En el caso de gerentes y empleados, las normas de servicios ayudan a aumentar la comprensión de las interacciones entre los servicios desde la perspectiva del usuario del mismo, y representan la buena voluntad de ser responsables en la declaración transparente del desempeño.

Régimen de gestión del desempeño del Cuadro Ejecutivo

El Comité de Gestión de la Agencia (AMC por si sigla en inglés) de la CRA dispone prioridades y responsabilidades para los ejecutivos de la Agencia (unos 600 individuos) para el año siguiente. Cada acuerdo de desempeño del Cuadro Ejecutivo establece una responsabilidad personal para con estas prioridades y la alineación con las mismas. Las prioridades se basan en los resultados previstos por la Agencia, así como en los objetivos a largo plazo del Gobierno y en materia de Servicio Públicos. Los acuerdos de desempeño a nivel ejecutivo consolidan las responsabilidades principales del programa y de la dirección, además del liderazgo y los compromisos especiales.

Los acuerdos incluyen medidas de desempeño conmensurables que ayudan a evaluar la contribución de cada individuo al logro de los objetivos de la Agencia. Los acuerdos de desempeño son los parámetros frente a los cuales se evalúan anualmente la movilidad salarial y la elegibilidad para el pago por incentivos. Para la organización, los acuerdos contribuyen a una mejor gestión de los resultados. A medida que los compromisos de lograr los objetivos de la Agencia se escalonan en todo el ámbito de la misma, tienden a identificarse las responsabilidades compartidas y a fortalecerse los vínculos horizontales.

Demostración de responsabilidad y transparencia en la CRA

Marco de responsabilidad de gestión

El marco de responsabilidad de gestión de la CRA describe las normas para una buena gestión del servicio público, como lo establecen quienes tienen responsabilidades de supervisión de la gobernabilidad de la Agencia. Estructurado en torno a elementos claves que representan colectivamente la función de gestión, como lo son los recursos, el personal y el riesgo, el marco proporciona la base para las evaluaciones anuales del desempeño y las prácticas de gestión de la Agencia. Los resultados de este proceso permiten a la alta dirección de la Agencia identificar las prioridades de gestión necesarias para fortalecer el desempeño general de la organización.

Auditoría interna y evaluación del programa

Las funciones de auditoría interna y de evaluación del programa de la CRA apoyan el logro de los objetivos estratégicos de la CRA al proporcionar información independiente y objetiva, asesoramiento y garantía de la solidez de las operaciones de la Agencia. Los resultados de las auditorías y evaluaciones de la CRA se publican en el sitio Web de la CRA con el objeto de promover la responsabilidad pública y la transparencia.

Divulgación proactiva

Como parte de los esfuerzos gubernamentales de fortalecer la gestión del sector público, incrementando la transparencia y la supervisión de los recursos públicos en el gobierno federal, la CRA debe publicar en su sitio Web: gastos de viaje y de acogida para funcionarios de alto rango; contratos de más de 10.000 dólares concedidos por o en nombre de la CRA; subvenciones y contribuciones de más de 25.000 dólares otorgadas por la CRA; y toda reclasificación de cargos. Al hacer que esta información esté fácilmente disponible en sitios Web departamentales, los canadienses y el Parlamento pueden responsabilizar mejor al Gobierno y a los funcionarios del sector público.

Acceso a la información y protección de la información personal

La Ley sobre el acceso a la información y la protección de la información personal (conocida como legislación ATIP) proporciona a los ciudadanos canadienses, a los residentes permanentes o a cualquier otra persona presente en Canadá, el derecho legal de obtener información de cualquier

Demostración de responsabilidad y transparencia en la CRA

forma que esté bajo el control del gobierno federal. Este derecho público de acceso está sujeto a excepciones específicas y limitadas y a una revisión independiente de las decisiones sobre divulgación, y está equilibrado frente a la necesidad legítima de proteger información delicada y permitir el funcionamiento eficaz del gobierno. Las Leyes también reconocen el derecho de las instituciones del gobierno de negar el acceso a información que afecte, por ejemplo, la seguridad nacional, la confidencialidad comercial, el desarrollo de políticas, el secreto profesional y la privacidad personal. Las Leyes sirven a un objetivo democrático esencial al hacer al gobierno más abierto y transparente y promover la responsabilidad a través de la participación de los ciudadanos en decisiones gubernamentales que los afecten.

Encuesta anual corporativa de la CRA

La Agencia emprende una investigación periódica para medir las experiencias y la satisfacción de los canadienses con respecto a los servicios y programas que proporciona la CRA. A partir de 2000, la CRA ha conducido una encuesta anual con muestras representativas nacionales de canadienses para evaluar las actitudes hacia la Agencia y el grado de satisfacción con algunos aspectos de programas específicos.

SUPERVISIÓN EXTERNA

El Defensor de los Contribuyentes

El Defensor de los Contribuyentes es responsable de asegurar que la CRA respete los derechos en materia de servicios que se enuncian en la Carta de Derechos de los Contribuyentes, y tiene como misión: conducir revisiones imparciales e independientes de quejas relacionadas con el servicio; facilitar el acceso del contribuyente a la asistencia dentro de la CRA; identificar y examinar cuestiones sistémicas y emergentes relacionadas con el servicio, que tengan un impacto negativo sobre los contribuyentes; y proveer asesoramiento al Ministro de la Renta Nacional acerca de asuntos relacionados con el servicio en la CRA. El Defensor de los Contribuyentes opera de manera independiente de la dirección de la CRA e informa directamente al Ministro de la Renta Nacional. Junto con la Carta de Derechos de los Contribuyentes y la iniciativa de Quejas sobre el Servicio de la CRA, la Oficina del Defensor de los Contribuyentes realza la responsabilidad de la CRA y proporciona a los contribuyentes servidos por la CRA el aseguramiento de que se los tratará de manera justa, equitativa y respetuosa.

Demostración de responsabilidad y transparencia en la CRA

Oficina del Interventor General de Cuentas de Canadá

En Canadá, la responsabilidad se ve respaldada más aún por el Interventor General de Cuentas, quien conduce auditorías independientes sobre las operaciones del gobierno federal e informa directamente al Parlamento. Estas auditorías no sólo comprenden la gestión de los gastos de un departamento o agencia, sino también su desempeño a la hora de proveer "valor por el dinero" a los canadienses.

4. EL CUMPLIMIENTO COMO UNA CUESTIÓN ÉTICA

H) 4.1 Los Contribuyentes y su Ética Tributaria

Dado que la eficacia de una administración tributaria para ejecutar su mandato depende en parte de la voluntad básica de cumplimiento de los contribuyentes, cualquier discusión sobre la eficacia institucional es incompleta si no se considera la ética tributaria de los contribuyentes. El cumplimiento de las obligaciones tributarias se puede considerar una cuestión ética desde múltiples puntos de vista. El cumplimiento es coherente con los principios de los deberes estipulados por la ley y por la sociedad, ofrece beneficios netos para la mayoría de las personas, y responde a las expectativas sociales de equidad y justicia. En este aspecto, cumplir es actuar éticamente.

La simple ecuación de cumplimiento y ética se complica en cierto modo por el hecho de que los contribuyentes tienen derecho a minimizar su carga tributaria dentro de los límites de la ley. Los contribuyentes tienen derecho a llevar a cabo prácticas de mitigación tales como el aprovechamiento de créditos, así como a una planificación fiscal efectiva y coherente con lo dispuesto por la ley. Sin embargo, los acuerdos de planificación fiscal que son técnicamente legales pero que actúan en contra del objeto y el espíritu de la ley cruzan la línea entre lo que es aceptable (y ético) y lo que no lo es.

La evasión fiscal es claramente ilegal y también inmoral. El ambiente económico actual ha elevado el perfil del cumplimiento, haciendo de éste una cuestión ética. Como señala Jeffrey Owens, Director del Centro de Política y Administración Tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): "El umbral de tolerancia para la evasión fiscal se ha llevado a cero… los gobiernos necesitan ingresos fiscales y los ciudadanos necesitan contar con la seguridad de que la carga fiscal se está compartiendo justamente."[20]

---

20 Owens, Jeffrey. Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters. Bulleting for International Taxation [Movimiento hacia una mejor transparencia e cambio de información en asuntos fiscales. Boletín para tributación internacional], noviembre de 2009

Aunque los casos de elusión abusiva de impuestos y evasión fiscal se pueden encontrar en todos los segmentos de contribuyentes, hay un consenso internacional de que los grandes contribuyentes corporativos y los individuos con grandes riquezas representan un riesgo significativo para las administraciones tributarias.[21] A diferencia de la mayor parte de los contribuyentes en términos de magnitud de obligación tributaria, acceso a recursos y flexibilidad financiera, estos contribuyentes no se ven circunscriptos por límites nacionales en la gestión de su situación fiscal; por el contrario, se pueden describir como "contribuyentes globales". De hecho, la OCDE describe un mundo fiscal en el que, "…las transacciones financieras de los contribuyentes toman un sabor cada vez más internacional. La banca internacional se ha vuelto un lugar común y ya no es un hecho extraordinario que los contribuyentes residan en un país, tengan activos en otro y los gestionen desde una tercera ubicación. La proliferación de tales relaciones financieras es un resultado natural de la globalización, y puede estar motivada por preocupaciones fiscales, presiones comerciales o muchas otras consideraciones."[22]

La arena fiscal internacional ahora está caracterizada por sistemas comerciales y financieros globalizados, estructuras y transacciones comerciales multinacionales cambiantes, una amplia adopción del comercio electrónico y la presencia de paraísos fiscales con estrictas leyes de secreto bancario. Estas condiciones amplían las oportunidades para que los contribuyentes incurran en estrategias inmorales de minimización fiscal, y al mismo tiempo, dificultan considerablemente la tarea de detectar y disuadir el incumplimiento por parte de las administraciones tributarias.

La magnitud de la fuga de capitales a escala mundial ilustra el impacto sobre los sistemas impositivos del comportamiento de cumplimiento, y por ende la postura ética relacionada, de individuos de alto patrimonio neto y de grandes corporaciones.[23]

Se cree que alrededor del 60% del comercio internacional tiene lugar dentro de corporaciones multinacionales, lo que coloca miles de millones de dólares en riesgo de manipulación de los precios de transferencia.[24] Estimaciones recientes consideran que los activos individuales y corporativos que se mantienen en el

---

21 *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Foro sobre Administración Tributaria. Study into the Role of Tax Intermediaries [Estudio de la función de los intermediarios fiscales] (2008) y Engaging High Net Worth Individuals on Tax Compliance [Participación de los individuos de alto patrimonio neto en el cumplimiento tributario] (2009)*

22 *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field [Cooperación fiscal 2009: Hacia una igualdad de condiciones] (2009)*

23 *Definida en el sentido más amplio está la transferencia de activos al exterior para salvaguardar la riqueza frente a actividades sancionadas por el gobierno.*

24 *Observador de la OCDE, 2008*

exterior alcanzan el nivel de billones.[25] Ningún país es inmune a este fenómeno: En 2002, el Interventor General de Cuentas de Canadá informó que "los arreglos impositivos para sociedades filiales extranjeras han erosionado los ingresos fiscales canadienses por cientos de millones de dólares durante los diez últimos años."[26] La pérdida de ingresos fiscales potenciales es particularmente perjudicial para países en vías de desarrollo o en transición que necesitan financiar programas económicos y de desarrollo social. Al considerar a los contribuyentes globales, se puede decir que una sólida ética tributaria significa no sólo pagar el impuesto correcto en el momento correcto, sino también en el lugar correcto.

I) 4.2 Ciudadanía Responsable y Responsabilidad Social Corporativa

Al abordar los desafíos de cumplimiento presentados por individuos de alto patrimonio neto y grandes corporaciones, el llamado al deber de una ciudadanía responsable puede complementar las acciones necesarias de control e imposición del cumplimiento.

Al ser en esencia una apelación ética, la ciudadanía responsable significa que los individuos y las empresas aprecian su responsabilidad cívica de pagar impuestos, y saben que es su contribución fiscal la que les permite gozar de todos los beneficios, derechos y privilegios que les proporciona el país en el que residen. Las administraciones tributarias pueden explorar maneras de optimizar los programas existentes e introducir nuevas actividades que mejoren el cumplimiento voluntario, aumentando la conciencia entre los contribuyentes, tanto individuos como empresas, de que su cooperación es necesaria para proteger los valiosos servicios que ellos exigen de un gobierno sensible en sus respuestas.

Una fracción interesante de las discusiones sobre ciudadanía responsable y ética tributaria se centra en la visión emergente de que, en el caso de las grandes empresas, asumir una carga tributaria justa como lo dispone la ley es un elemento de responsabilidad social corporativa, de la misma forma como se percibe actualmente la administración ambiental y las prácticas laborales responsables. La responsabilidad social corporativa se define generalmente como el compromiso de una corporación de conducir sus actividades de una manera que tenga en cuenta los intereses de todos los interesados, desde accionistas y clientes hasta gobiernos y la sociedad en su conjunto.

Una multitud de fracasos corporativos y la influencia del activismo social han dado como resultado un entorno de negocios en el que se exige mayor integridad

---

25 En sus comentarios en la Conferencia 2008 sobre la Lucha Contra la Evasión y la Elusión Fiscal Internacional, el Secretario General de la OCDE. Angel Gurría, citó una estimación del rango de 5 a 7 billones de dólares. Otras estimaciones citan cifras que alcanzan los 11 billones de dólares.

26 Interventor General de Cuentas de Canadá. Informe del Interventor General de Cuentas de Canadá, diciembre de 2002, Capítulo 11 - Other Audit Observations [Otras observaciones en materia de auditoría]

corporativa y responsabilidad.[27] La emergencia de la situación económica actual ha puesto más atención sobre un comportamiento corporativo responsable -o sobre la falta de él- y la provisión reciente de paquetes gubernamentales de salvamento a corporaciones que trasladan ingresos y activos al exterior sólo ha exacerbado estas sensibilidades públicas.

Una definición precisa de comportamiento fiscal socialmente responsable es difícil de enmarcar porque se trata de un asunto que presenta diferentes matices. Sin embargo, se cree que un sentido de responsabilidad ética y cívica modela la orientación de una corporación en materia de responsabilidad social corporativa y dicha postura, de ser genuina, debería dar forma a todas las decisiones comerciales, incluyendo las decisiones tomadas para minimizar la obligación tributaria.[28] La magnitud de la obligación tributaria de una corporación está bajo la influencia de varias decisiones sobre las cuales ésta tiene control, como dónde ubicar las operaciones, dónde registrar activos / filiales, cómo cotizar los activos al transferirlos entre filiales, y qué descuentos impositivos tratar de obtener. Si el impuesto es visto como una cuestión de responsabilidad social corporativa, dicha posición debería ejercer una influencia sobre la manera en que la corporación conduce sus transacciones con fines tributarios, el alcance otorgado a sus consejeros fiscales, y sobre la autovaloración de su obligación tributaria justa, considerando el espíritu de la ley y las consideraciones de orden técnico.

Las solicitudes a los gobiernos para que creen presión sobre los círculos empresariales de manera que éstos acepten prácticas fiscales socialmente responsables, y para ayudar a crear un ambiente en que la planificación fiscal agresiva ya no sea aceptable[29] muestran algunos indicadores muy tempranos de progreso en las administraciones tributarias de algunos países, incluyendo Canadá. El reconocimiento de que los pagos de impuestos son una contribución importante a la sociedad y la muestra de los impuestos que se pagan en Canadá, son elementos de los informes de responsabilidad social corporativa de muchas corporaciones grandes, incluyendo algunas de los sectores financiero y energético.

Si se la llegara a adoptar ampliamente, la responsabilidad social corporativa "como un impuesto" disminuiría teóricamente la necesidad de que los gobiernos aborden el incumplimiento corporativo a través de enmiendas legislativas permanentes y cada vez más complejas. En este caso, la responsabilidad social corporativa guiaría la conducta en una multitud de situaciones que escapan en parte al control de las reglas. Sin embargo, es probable que éste sea un futuro distante, en el mejor de los casos.

---

27 Conference Board of Canada [Conference Board de Canadá] (2008). The Trust Imperative: Taking Governance to the Next Level [El imperativo de la confianza: cómo llevar la gobernabilidad al próximo nivel]

28 Ibid.

29 Observador de la OCDE. Taxation in a Global Environment [La tributación en un ámbito mundial] (2002).

Teniendo en cuenta las sumas de dinero involucradas, es posible que la mayor parte de las corporaciones no aumenten voluntariamente su obligación tributaria sin una motivación sólida a hacerlo. La consideración de la propia reputación es un impulsor potencial, presumiendo que las corporaciones asumirán sus cuestiones impositivas con más responsabilidad si deben afrontar una presión cada vez mayor por parte de clientes e inversores. Un punto de partida para la creación de tales impulsores, y un concepto que gana importancia en la comunidad de la administración tributaria internacional, es el que pretende vincular la administración de impuestos con la buena gobernabilidad corporativa al comprometer a los consejos corporativos en la discusión de los riesgos financieros y de reputación ligados a estrategias fiscales particulares. Es fundamental comprender claramente que las estrategias fiscales pueden tener un impacto sobre el desempeño financiero de una corporación. Asimismo, es necesario entender que las cuestiones fiscales pueden afectar la reputación cuidadosamente cultivada y altamente valorada de una corporación y, además, que una reputación de buena gobernabilidad e integridad fiscal traerá a las corporaciones beneficios tangibles en sus transacciones con las autoridades fiscales.

Promoción del cumplimiento entre los contribuyentes particulares y corporativos

La CRA opina que un sistema impositivo sostenible es aquel en que los contribuyentes consideran que pagar sus impuestos es una responsabilidad cívica que les permite gozar de todos los derechos otorgados a un residente o actividad comercial canadiense. La Agencia está emprendiendo diversos esfuerzos para asegurar que los contribuyentes comprendan que su participación activa en el sistema impositivo de Canadá es una condición previa necesaria. Un paso en este sentido es la iniciativa de Ciudadanía Responsable de la Agencia, una campaña integral de comunicación y difusión orientada principalmente a los individuos.

Otro paso es la orientación de la CRA hacia un enfoque basado en el riesgo para auditorías corporativas grandes. El nivel de compromiso de la Agencia con las corporaciones se basará en una variedad de factores, como el historial de cumplimiento y el grado de la transparencia en el trato con la CRA. La Agencia está examinando actualmente el potencial de incorporar la noción de responsabilidad social corporativa como uno de estos factores. En resumen, un enfoque basado en el riesgo significa que las corporaciones que demuestran una sólida gobernabilidad y la voluntad de trabajar con la CRA sobre una base abierta y transparente, estarán sujetas a un menor escrutinio por parte de la Agencia. Los recursos de la Agencia que se ahorren a través de menores auditorías a negocios de bajo riesgo se redirigirán a los contribuyentes que representen un riesgo más alto para la CRA. La Agencia notificará a los contribuyentes sobre cómo se los percibe a la luz de diversos factores de riesgo, y les señalará el enfoque de cumplimiento correspondiente.

5. Conclusión

Sin duda alguna, existe un elemento de reciprocidad en la manera en que las administraciones tributarias y los contribuyentes se vinculan entre sí. En el contrato moral entre una administración tributaria y el público, cada uno de ellos debe ofrecer integridad: ética y transparencia de parte de la administración tributaria a cambio de cumplimiento voluntario y transparencia de parte del público contribuyente, estando las dos mitades vinculadas por la responsabilidad mutua. En este acuerdo, las acciones y los comportamientos de uno afectan al otro. En esencia, la manera en que una administración tributaria se vincula con los contribuyentes afecta el comportamiento de tales contribuyentes y, posteriormente, el comportamiento del contribuyente influye sobre el modo en que las administraciones tributarias se relacionan con él. Para que este ciclo de refuerzo sea positivo, no obstante, corresponde a la administración tributaria, con el balance de poder en el centro del régimen tributario, tomar la delantera a la hora de establecer y sostener el contexto adecuado para una relación mutuamente aceptable, demostrando ética, responsabilidad y transparencia. A su vez, puede esperarse legítimamente que los contribuyentes respondan en forma recíproca.

Los acontecimientos recientes que han devastado el sistema económico y financiero mundial han hecho evidentes las consecuencias de la irresponsabilidad y la falta de integridad, provocando un llamamiento renovado a contar con estándares más altos que protejan contra acontecimientos similares en el futuro. Como parte de estas amplias discusiones, este documento ha intentado subrayar la importancia de la ética, la responsabilidad y la transparencia para un sistema impositivo, y ha usado la experiencia de la CRA para demostrar algunas de las maneras en que una administración tributaria puede poner en práctica estos principios en el ejercicio de su mandato. Reconociendo que cada administración tributaria funciona dentro de un entorno social, administrativo y político único, los esfuerzos para fortalecer la capacidad en cualquiera de estas áreas reflejarán naturalmente los desafíos particulares y el contexto de cada autoridad fiscal. No obstante, independientemente de las estrategias adoptadas, el punto más importante es que el compromiso con estos principios es sólo eso: un compromiso que debe durar incluso después de que disminuyan las sensibilidades frente a estas cuestiones y se vislumbre una recuperación de las economías.

Apéndice A - Acerca de la CRA

Canadá es un país vasto que se extiende aproximadamente 7.200 kilómetros de Este a Oeste y abarca seis husos horarios. Con una población aproximada de 33 millones de habitantes y una densidad de población de 3,2/km2, es uno de los países menos densamente poblados y sin embargo uno de los más prósperos del mundo.

El sistema impositivo canadiense se basa en el cumplimiento voluntario y en la autoevaluación, lo que en Canadá está considerado como el mejor y más eficiente modo de administrar los impuestos. Se espera que los contribuyentes determinen el monto que deben abonar de conformidad con la ley, y que luego paguen la cantidad correcta de impuestos, sin necesidad de que intervenga la CRA. Esto significa que se espera que los contribuyentes se inscriban de la manera estipulada por la ley, presenten sus declaraciones de impuestos a tiempo, proporcionen información completa y exacta a fin de determinar su obligación tributaria, y paguen el saldo total cuando corresponda. El incumplimiento representa la falta de cumplimiento de cualquiera de estos requisitos, por un motivo cualquiera.

La CRA es responsable de la administración de programas tributarios y de la entrega de beneficios económicos y sociales en representación del gobierno federal, de los gobiernos provinciales y territoriales y de las Primeras Naciones. En el período 2008-2009, la CRA recaudó más de 366 mil millones de dólares[30] en impuestos y otros ingresos, y concedió más de 17 mil millones de dólares[31] en pagos de prestaciones a millones de familias e individuos. Los ingresos provienen de tres fuentes clave: impuesto sobre la renta, derechos e impuestos sobre el consumo y el impuesto a los bienes y servicios / impuesto armonizado sobre las ventas (GST/HST). Asimismo, la CRA administra varios programas no fiscales, como la entrega del beneficio nacional de cuidado infantil de Canadá y la recaudación de deudas para programas gubernamentales variados. En nuestro carácter de administrador tributario principal del Gobierno de Canadá, nuestra responsabilidad primaria es asegurar el cumplimiento a fin de proteger la base tributaria de Canadá.

La misión de la CRA consiste en:

"...administrar impuestos, beneficios y programas afines y asegurar su cumplimiento, en nombre de los gobiernos de todo Canadá, contribuyendo de esa forma al bienestar económico y social continuo de los canadienses."

30 Proyecto de Informe Anual al Parlamento 2008-2009.
31 Proyecto de Informe Anual al Parlamento 2008-2009.

La visión de la CRA es ser:

"…el modelo para una administración fiable de impuestos y beneficios, que proporcione un incomparable servicio y valor a sus clientes y ofrezca a sus empleados oportunidades excepcionales de carrera."

La promesa de la CRA es el compromiso de:

"…contribuir al bienestar de los canadienses y a la eficacia del gobierno, proporcionando una administración de impuestos y beneficios de categoría mundial que sea receptiva, eficaz y fiable."

La CRA tiene una plantilla de hasta 45.000 empleados permanentes en todo Canadá, y una población contratada que asciende a aproximadamente 10.000 personas durante el período de producción de declaraciones de ingresos. La Agencia opera 55 sitios de servicio en todo Canadá, incluyendo 37 Oficinas de Servicios Fiscales (TSO), seis Centros Fiscales (TC), dos TSO y TC combinados y 10 centros de atención de llamadas.

Apéndice B - Carta de Derechos de los Contribuyentes y Compromiso con las Pequeñas Empresas

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 derecho a la privacidad y a la 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.

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.

Caso práctico

Tema 1.1

LA CREACIÓN Y EL FORTALECIMIENTO DE LA CONFIANZA CIUDADANA: LOS MECANISMOS DE RENDICIÓN DE CUENTAS EN LAS AT: CASO DE LA DGII DE REPÚBLICA DOMINICANA

Germania Montás Yapur
Subdirectora General DGII
(República Dominicana)

SUMARIO: Resumen.- 1. Introducción.- 2. Estrategias de la DGII para informar a los contribuyentes y a la Sociedad en general.- 3. A manera de conclusión

RESUMEN

En los últimos años, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de la República Dominicana ha venido desarrollando un programa de información a los contribuyentes y a la Sociedad en general, del cual forma parte integral la publicación de información a manera de rendición de cuentas. A las experiencias obtenidas de la ejecución de este programa, se refiere en el presente documento y han servido de base para la elaboración del mismo.

La puesta en marcha del referido programa se inició a partir del 2005 con el plan estratégico de la DGII y pretende que los ciudadanos-contribuyentes, más que pedir informaciones, puedan disponer de ellas con sólo acceder al sitio Web de la DGII.

El trabajo aborda el enfoque y los alcances de la estrategia encaminada a la formación de la cultura de la responsabilidad, tomando en consideración elementos esenciales para lograr los objetivos de esta ponencia, tales como: cuáles son las razones para promover la rendición de cuentas; porqué es importante promoverla, cómo se relaciona este tema con la ley y la ética de los funcionarios, y la importancia de medir la percepción de los ciudadanos del desempeño de la DGII a través de las encuestas.

Finalmente, se busca compartir en este escenario el punto de vista de la DGII, que considera la promoción de la rendición de cuentas y la información al ciudadano como parte de su accionar transparente.

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de los conceptos de governance o gobierno corporativo, el conjunto de buenas prácticas sobre la rendición de cuentas, se suele identificar con el término en inglés "accountability"; no obstante, el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD) en su Consejo Científico CLAD 2000, adoptó como traducción a dicho término la palabra "Responsabilización". Si bien, esta palabra puede parecernos confusa, ya hay especialistas estudiosos del tema de la rendición de cuentas que lo han adoptado en sus estudios.

En las entidades públicas, principalmente aquéllas con carácter "técnico" cuyo ejercicio se mide casi exclusivamente por la obtención de metas cuantitativas, logradas a partir de eficiencia y eficacia operativa, como son las Administraciones Tributarias, ejercer la Responsabilización se plantea siguiendo dos lógicas, tal y como expresa el especialista del BID Koldo Echebarría[1]: Una lógica referida al cumplimiento estricto de las normativas establecidas para el ejercicio de la gestión pública y otra lógica que busca el logro de objetivos y la presentación de resultados. Encontrar el equilibrio entre un ejercicio de la gestión pública apegado a las normativas y el logro de los resultados esperados, es un gran reto para las instituciones que pretenden que la rendición de cuentas o Responsabilización sea parte integral de su ejercicio. Echebarría trata esta situación como "un dilema real a ser considerado en toda estrategia de responsabilización, que se revela particularmente difícil de resolver en el funcionamiento del Estado."

A pesar de este dilema, no cabe duda de que la rendición de cuentas es un aspecto fundamental en los procesos de reforma para lograr un estado moderno. Un estado moderno debe disponer de mecanismos eficientes y eficaces para que sus ciudadanos conozcan lo que se hace, cómo se hace y puedan evaluar su desempeño.

La correcta rendición de cuentas es un factor imprescindible para alcanzar una imagen adecuada de la Administración Tributaria, en la medida en que dota a los ciudadanos-contribuyentes de herramientas para evaluar el desempeño y el apego al cumplimiento de la ley de una organización que es responsable de administrar leyes.

---

1 *Ver artículo Responsabilización y Responsabilidad gerencial: Instituciones antes que instrumentos, del Libro Responsabilización y evaluación de la gestión pública de CLAD.*

Si bien la Administración Tributaria goza de una legalidad derivada del ordenamiento jurídico de las finanzas públicas de cada país, entendemos que la legitimidad se obtiene, del ejercicio ético y responsable de la autoridad que las leyes conceden a la Administración Tributaria.

La percepción que tenga la sociedad de que la Administración Tributaria ejerce sus funciones apegada a las leyes y cumpliendo con el principio de equidad en el ámbito tributario, con racionalidad y eficiencia en la parte administrativa y financiera, definitivamente le proveerá de una legitimidad que facilita su operatividad.

El Barómetro de Transparencia Internacional del 2009 establece que existe una preocupación creciente sobre la corrupción dentro del sector privado y del sector público. Según este documento cada vez más los ciudadanos perciben como corruptos los sectores privado y público; es decir, a las organizaciones e instituciones en general.

En ese mismo estudio, se muestra que aproximadamente el 7% de los encuestados ha pagado sobornos a las autoridades tributarias del mundo. Para contar con el respeto de los ciudadanos, la autoridad que aplica leyes debe mostrar que cumple con aquéllas que le afectan. Esto implica un compromiso mayor de las autoridades tributarias para mostrar a la sociedad que su actuación es apegada a las leyes y a la ética.

En este documento se expondrá cómo la DGII ha asumido la rendición de cuentas y el proveer información al ciudadano como parte de su quehacer; qué mecanismos se han utilizado para poner a disposición del interesado las informaciones del desempeño de esta institución, anticipándonos a sus solicitudes.

2. ESTRATEGIAS DE LA DGII PARA INFORMAR A LOS CONTRIBUYENTES Y A LA SOCIEDAD EN GENERAL

La Visión de la DGII incluye el compromiso de ser una organización creíble y de prestigio. Los atributos de credibilidad y buena reputación, se cultivan a través del respeto a las leyes, de la actuación ética y profesionalmente inobjetable de sus funcionarios, del cumplimiento de los compromisos y metas que asume la organización frente a la sociedad y a su capacidad de rendición de cuentas.

Los contribuyentes y la sociedad en general percibirán una organización como creíble, en función de que la interacción con ella llene sus expectativas y a las informaciones que disponga para opinar al respecto de su desempeño. Por eso nuestra visión es:

"Ser una organización con prestigio y credibilidad que utiliza políticas, procedimientos y sistemas de información que operan eficientemente, con gente ética y profesionalmente inobjetable, que trabaja alineada por la directriz de aumentar sostenidamente las recaudaciones, reduciendo la evasión y respetando los derechos de los contribuyentes".

Para la DGII la rendición de cuentas es parte de su accionar. Entendemos que la legitimidad de la organización tiene que ver en parte, con su accionar transparente. Si bien, la DGII, como entidad pública posee una legalidad institucional, un poder derivado de su propia razón de ser; de lo que se trata es, de que por la manera en que ejerce ese poder se obtenga mayor legitimidad.

Por la importancia que concede la DGII a la información, en su Plan Estratégico se definieron cuatro objetivos. Entre éstos, cabe resaltar uno relacionado al tema que nos ocupa: "Crear mecanismos eficientes de información a los contribuyentes y a la sociedad en general".

Es por eso que se ha diseñado un esquema de información a los ciudadanos-contribuyentes sobre las acciones de la DGII en cuatro segmentos:

a) **Desempeño Administrativo-Financiero.** Se refiere a la administración de los fondos que recibe la DGII como entidad autónoma[2], para cubrir sus gastos e inversiones, y en relación con el cumplimiento de la normativa de adquisiciones.

b) **Desempeño como entidad recaudadora.** Su plan para el logro de la meta recaudadora y los resultados obtenidos.

c) **Ingresos y patrimonio de sus empleados y funcionarios.**

d) **Sobre las obligaciones de los contribuyentes y la manera de cumplirlas[3].** Se refiere a la estrategia de educación y de servicios que ejecuta la DGII y que no forma parte del presente documento.

La rendición de cuentas se ve como parte del ejercicio de un buen gobierno corporativo. Si bien es un deber de las autoridades tributarias que la DGII funcione adecuadamente, también lo es mostrar a los ciudadanos lo que hace, cómo se hace y que puedan evaluarlo.

---

1 La Ley 227-06 establece en su Artículo 14 que "El presupuesto de la Dirección General de Impuestos Internos será de dos por ciento (2%) de la recaudación efectiva obtenida cada mes, por concepto de los tributos administrados."

2 Sobre este aspecto no trataremos en este documento ya que nos queremos concentrar en la información relacionada con el desempeño de la DGII.

Esta decisión va más allá de la exigencia legal de informar, que en República Dominicana está regulada por la Ley General 200-04 de Libre Acceso a la Información Pública del 28 de julio del 2004.

Esta normativa dispone amplios derechos al ciudadano dominicano respecto a la información pública; en ese sentido, consagra que todas las personas tienen derecho a solicitar y recibir información completa de cualquier órgano del Estado Dominicano y de todas las sociedades y compañías con participación estatal.

Las informaciones a que se refiere la Ley habrán de estar contenidas en actas y expedientes de la administración pública, debiendo entenderse que se trata de documentos conservados o grabados de manera escrita, óptica, acústica o de cualquier otra forma, que cumplan fines u objetivos de carácter público; los mismos se proporcionarán siempre y cuando al facilitarse no se afecte la seguridad nacional, el orden público, la salud o la moral públicas o el derecho a la privacidad e intimidad de un tercero o el derecho a la reputación de los demás. La ley refiere algunas limitaciones y excepciones, en términos del otorgamiento de la información, que se refieran a informaciones sobre la cual no se pueda vulnerar el secreto impuesto por leyes o decisiones judiciales o administrativas, en casos particulares.

Por otro lado, la Ley establece que las entidades estatales deben tener un servicio permanente y actualizado de información de todos sus actos y actividades, para lo cual, en adición a su publicación en los medios disponibles, deberán informatizar e incorporar al sistema de comunicación por Internet u otro similar tales actos y actividades; así, deben instrumentar la publicación de sus respectivas Páginas Web a fin de facilitar el libre acceso al público sin necesidad de petición previa, conforme dispone de manera expresa la citada Ley.

Adicionalmente, están obligadas a proveer la información que haya sido creada u obtenida por ellas o que se encuentre en su posesión y bajo su control, y que se encuentre contenida en documentos escritos, fotografías, grabaciones, soportes magnéticos o digitales o en cualquier otro formato; incluyendo entre tales informaciones, en caso de que sirvan de base a una decisión de naturaleza administrativa, cualquier tipo de documentación financiera relativa al presupuesto público o proveniente de instituciones financieras del ámbito privado.

Por su parte, el Reglamento de Aplicación de la Ley 200-04, dispone que en las entidades estatales y los organismos de derecho privado que reciban recursos del Presupuesto Nacional, deben crear en cada institución, sus respectivas Oficinas de Acceso a la Información (OAI), a través de la cual los ciudadanos podrán solicitar la información que la ley les autoriza.

Informaciones Disponibles:

En este contexto, la DGII dispone de mecanismos de información, donde el ciudadano-contribuyente puede obtener la mayor cantidad posible de informaciones sobre su gestión. Disponemos de un portal de transparencia como parte integral del sitio en internet de la DGII (http://www.dgii.gov.do/transparencia/Paginas/SeccionTransparencia.aspx) que incluye una Oficina de Acceso a la Información Pública (OAI) virtual y de una OAI ubicada en el edificio principal de la DGII, que sirve de canal para que cualquier ciudadano, sin acceso a medios electrónicos, pueda obtener las informaciones que requiere y que pueden ser otorgadas por la institución[4].

1) Rendición de Cuentas en el ámbito del desempeño administrativo-financiero:

En este ámbito uno de los objetivos es mostrar el cumplimiento de las disposiciones de la Ley No. 340-06 sobre Compras y Contrataciones de Bienes, Servicios, Obras y Concesiones del Estado, y sus modificaciones y mostrar la manera en que la DGII ha gastado e invertido los recursos que se reciben para lograr el recaudo. La referida Ley establece los principios y normas generales que rigen la contratación pública, relacionada con los bienes, obras, servicios y concesiones del Estado.

La Dirección General de Impuestos Internos, como organismo autónomo y descentralizado, está sujeta a las regulaciones previstas para el Sistema Nacional de Compras y Contrataciones Públicas, establecido bajo el amparo de la Ley 340-06 sobre Compras y Contrataciones Públicas, y sus modificaciones, Reglamento 490-07 y resoluciones varias emitidas por el Órgano Rector del Sistema.

Uno de los principios que rigen las actuaciones de los organismos alcanzados por el Sistema es el principio de transparencia y publicidad. Según el numeral 3 del Artículo 3 de la Ley 340-06, su objetivo es que "las compras y contrataciones públicas comprendidas en esta ley se ejecutarán en todas sus etapas en un contexto de transparencia basado en la publicidad y difusión de las actuaciones derivadas de la aplicación de esta ley. Los procedimientos de contratación se darán a la publicidad por los medios correspondientes a los requerimientos de cada proceso. Todo interesado tendrá libre acceso al expediente de contratación administrativa y a la información complementaria. La utilización de la tecnología de información facilita el acceso de la comunidad a la gestión del Estado en dicha materia."

---

4 *Las limitaciones de la DGII para otorgar informaciones están contenidas en un documento público dentro de la OAI del portal de transparencia, llamado: GUIA SOBRE LAS EXCEPCIONES Y LIMITACIONES DISPUESTAS POR LA LEY GENERAL DE LIBRE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA, NO. 200-04 APLICABLES A LA ENTREGA DE INFORMACIÓN EN LA DGII*

Por otra parte, la Ley No. 227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), establece la obligatoriedad de publicar los estados financieros auditados por una firma externa.

Respecto al tema de desempeño financiero y administrativo, la DGII dispone de tres tipos de informaciones, todas contenidas en la Sección de Transparencia dentro de nuestro sitio en Internet:

a) Informaciones sobre Desempeño Presupuestario: En la Sección de Transparencia de la DGII los ciudadanos pueden obtener:

i) El Reporte de Ejecución Presupuestaria. Contiene los gastos de personal y corrientes, así como la inversión de capital con las cifras contabilizadas y la disponibilidad de presupuesto mensual y acumulado.

ii) Proyectos Especiales: Es un informe detallado sobre los principales proyectos asumidos por la DGII, como Impresoras Fiscales y el Data Center, con todos los anexos que transparentan la ejecución.

iii) Reembolsos Tributarios: Presenta los desembolsos o pagos hechos por los diferentes conceptos de reembolsos tributarios detallado por beneficiado, monto, fecha y concepto.

b) **Informaciones sobre proceso de compras y contrataciones.** En cuanto a este tema, la Sección de Transparencia muestra, las siguientes informaciones:

Requeridos por la Legislación:

- Avisos de Licitaciones Públicas: presentan a la ciudadanía las diferentes convocatorias a los procesos de adquisición, mediante la modalidad de licitación y el objeto general de la misma.
- Pliegos de Condiciones: contienen las informaciones generales y de carácter técnico sobre el bien o servicio sujeto a licitación.
- Preguntas y Respuestas: presentan las inquietudes enviadas por los oferentes interesados y las opiniones vertidas al respecto por la institución.

No Requeridos por la Legislación:

- Informe Técnico: contiene la ponderación de cumplimiento en los criterios de evaluación de las diferentes propuestas técnicas y económicas sometidas por los oferentes y la recomendación final emitida por parte de la Comisión Evaluadora.

- Acta de Adjudicación: contiene el dictamen final de adjudicación emitida por el Comité de Licitaciones, en función de las informaciones contenidas en el Informe Técnico y de las consideraciones de sus integrantes de cara al cumplimiento de los procedimientos de la ley y los requerimientos de la institución.
- Oferta Ganadora: contiene copia integral digitalizada de la propuesta del oferente que resulta adjudicatario del proceso.
- Ofertas No Ganadoras: contiene copias integrales digitalizadas de las propuestas de los oferentes que no resultan adjudicatarios del proceso.
- Carta Adjudicación a Empresa Ganadora: contiene copia integral digitalizada de la carta, mediante la cual se comunica al oferente que resulta adjudicatario del proceso.
- Cartas No Adjudicación a Empresas No Ganadoras: contienen copia integral digitalizada de las cartas mediante las cuales se comunica a los oferentes que no resultan adjudicatarios del proceso.
- Auditorías Externas Administrativas: se presentan los informes o dictámenes de las auditorías realizadas a los procesos de compras de la DGII, efectuadas por firmas reconocidas de auditores externos, para verificar el cumplimiento de las disposiciones establecidas en la legislación vigente en materia de compras y contrataciones estatales.

c) Informaciones financieras de la DGII: En esta Sección, se muestra:

- El Balance General, que presenta la situación financiera de la DGII, sus activos, pasivos y patrimonio, cada cuenta con sus anexos bien detallados e identificados, cortado mensualmente y auditados a final de cada año por una firma de auditores externos acreditada.
- El Flujo de Ingresos y Egresos: refleja los ingresos recibidos (por asignación presupuestaria y por ingresos propios) menos los desembolsos o pagos realizados, con un detalle de cada pago efectuado a cada beneficiario, monto, fecha, concepto del pago, etc.
- Las Auditorías Externas Financieras: se presentan los informes o dictámenes de las auditorías externas realizadas a los estados financieros de la DGII, efectuadas por firmas de auditores externos y la Cámara de Cuentas.
- La Disponibilidad y conciliación Bancaria: Es la disponibilidad de efectivo en las cuentas bancarias.
- La DGII como agente de retención: este reporte presenta el cumplimiento de la DGII del pago de los impuestos retenidos a los asalariados, personas físicas, ITBIS, etc.

2) Rendición de Cuentas en el ámbito desempeño como entidad recaudadora:

En el sitio Web de la DGII, existe una Sección de Estadísticas, en la que pueden encontrarse boletines y publicaciones periódicas y sobre todo un área dedicada a mostrar los resultados recaudatorios de cada mes y año, respecto a la estimación presupuestaria establecida en el presupuesto nacional y respecto al año anterior. Estos informes incluyen análisis por cada impuesto que recauda la DGII, de mucho provecho para quienes consultan.

Asimismo, se cuenta con Análisis del comportamiento de las ventas atendiendo a las declaraciones de IVA de los contribuyentes por sector económico. Esta información se ha convertido en el insumo principal de los cálculos de actividad económica en el país.

El hecho de que se realice la publicación de este informe sobre los resultados recaudatorios respecto a lo que está consignado en el presupuesto de la nación, sean éstos positivos o negativos, la primera semana de cada mes, es una muestra más del compromiso de la DGII de rendir cuentas a los ciudadanos.

Adicionalmente, se puede consultar un resumen del plan de la DGII para el año y un documento que muestra el alineamiento de los proyectos ejecutados, respecto a los objetivos estratégicos.

3) Rendición de Cuentas en el ámbito de los ingresos y patrimonio de sus empleados y funcionarios:

En adición a las informaciones de la organización, en la Sección de Transparencia de la DGII se muestran informaciones relativas a los funcionarios y empleados de la institución. En este sentido se puede consultar:

- La Nómina del Personal: que detalla el pago mensual que recibe cada empleado identificado por su nombre, posición y sueldo.
- Declaraciones Juradas del Impuesto Sobre la Renta y el Anexo de Patrimonio que requiere la misma, para cada funcionario de alto nivel (Director y Subdirectores).

Con estas informaciones se pretende que los ciudadanos interesados puedan dar seguimiento de los funcionarios y establecer una relación entre sus ingresos y su modo de vida.

4) Percepción de los contribuyentes en torno de la DGII:

Una manera de medir la percepción de los contribuyentes sobre el desempeño de la DGII es realizando encuestas en una muestra representativa de éstos.

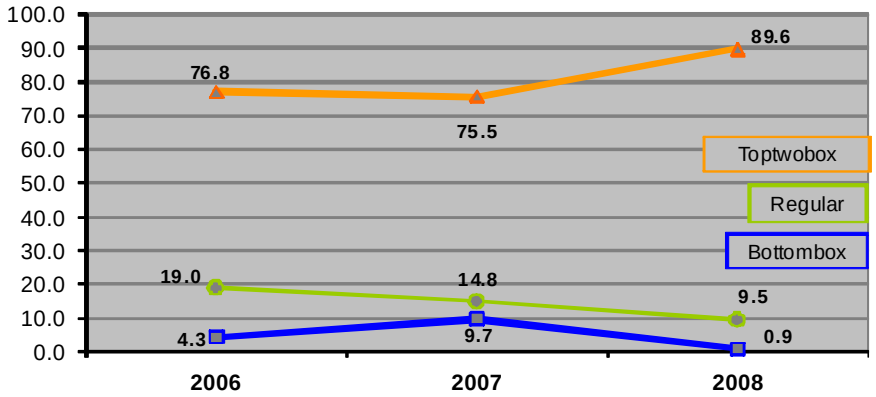
En este sentido, la DGII realiza una encuesta de imagen cada año desde el 2006[5], con empresas externas especializadas en el tema. A continuación los resultados de las mismas para la imagen general, confianza, credibilidad, transparencia e imagen ética. En cada gráfico mostramos los resultados denominados toptwobox (los mejores dos tipos de resultados: excelente y bueno), bottomtwobox (los peores dos resultados: malo y muy malo) y zona neutral o regular.

En las gráficas se observa que en el último año las respuestas neutrales o regulares decrecen aumentando las de excelente y buena).

5 *La encuesta del 2005 fue realizada de octubre a diciembre del 2005 por Gallup Dominicana con un error muestral del 5%.*
La del 2006 fue realizada por la propia DGII con un error muestral del 5% de septiembre a octubre del 2006.
En el 2007 la encuesta fue realizada por Gallup Dominicana con un error muestral del 4% de mayo a julio del 2007.
En el 2008 MKT Consulting realizó la encuesta con un error muestral del 5% de febrero a marzo del 2009.
En este momento la firma Alpha Consulting realiza una encuesta cuyos resultados mostraremos en la presentación de mayo.

IMAGEN GENERAL

Tendencia Toptwobox, Bottombox y Zona Neutral (Regular)



CREDIBILIDAD

Tendencia Toptwobox, Bottombox y Zona Neutral (Regular)

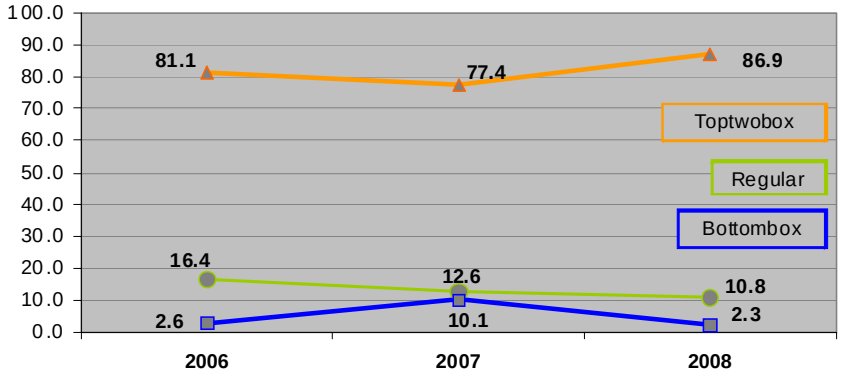
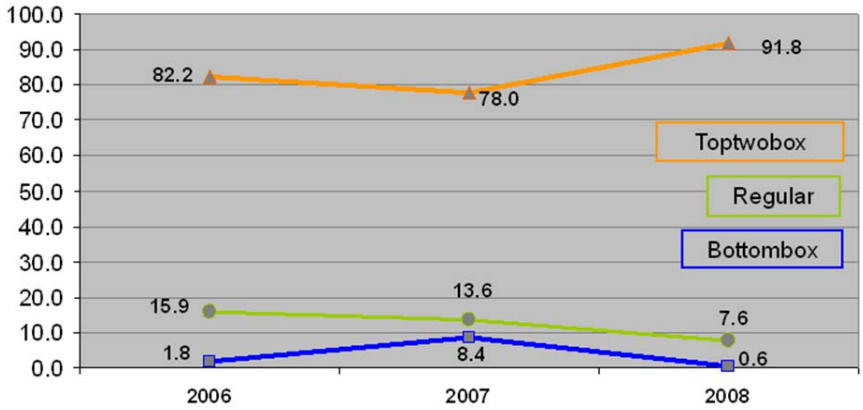


IMAGEN ÉTICA

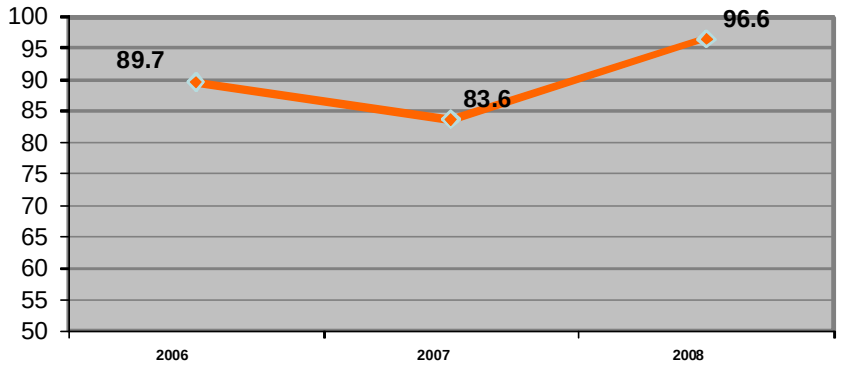
Tendencia Toptwobox, Bottombox y Zona Neutral (Regular)



Ante las preguntas de si Confía en la DGII y si la considera una institución transparente, éstos fueron los resultados:

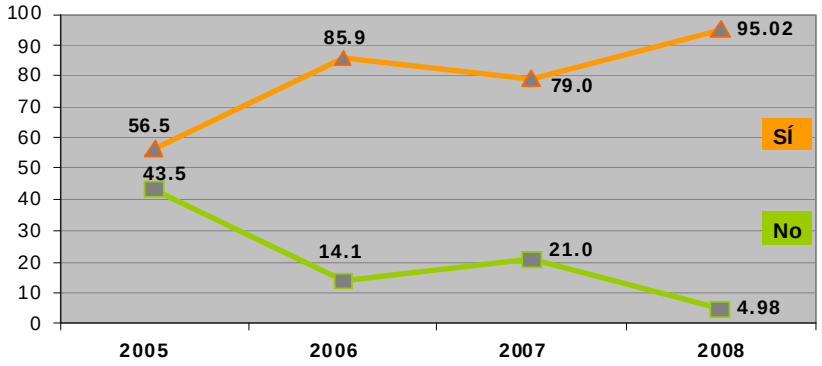
CONFIANZA

Nivel de Confianza en la DGII, Respuesta Sí (Valores en %)



TRANSPARENCIA

¿Considera usted que la DGII realiza su labor de manera transparente? (Valores en %)



Un indicador de cómo perciben los ciudadanos la labor de la DGII en torno a la rendición de cuentas es la publicación de la organización no gubernamental o no partidista llamada Participación Ciudadana (PC)[6] , denominada, Ranking de transparencia, realizado en noviembre del 2009.

Este estudio tiene por objetivo, determinar el grado de aplicación y/o cumplimiento de la Ley sobre Libre Acceso a la Información (Ley 200-04), en las instituciones públicas dominicanas.

Más específicamente, busca:

- Verificar la constitución de las Oficinas de Acceso a la Información (OAI) y la designación de los Responsables de Acceso a la Información (RAI), en las instituciones públicas.
- Evaluar el nivel de disposición de información de oficio en las páginas Web de las instituciones públicas; según, el Artículo 3 de la Ley 200-04 y el Artículo 7 de su reglamento.
- Verificar el nivel de respuesta, de las instituciones públicas, a las solicitudes realizadas por individuos; así como por organizaciones no gubernamentales; en el marco de lo establecido en la Ley 200-04.

6 *Participación Ciudadana se define como un movimiento cívico no partidista, de presión, concertación y vinculación del ámbito social con los poderes públicos. Se constituye con el fin de promover la articulación en el seno de la sociedad civil y para incentivar la participación de los ciudadanos y ciudadanas a fin de lograr las reformas políticas, institucionales y democráticas que requiere la república y un desarrollo social justo y equilibrado. Es la organización de este género de más prestigio e influencia en la RD.*

- Evaluar los procedimientos implementados en las instituciones públicas evaluadas, a los fines de la aplicación de la Ley sobre Libre Acceso a la Información.
- Comparar el nivel de aplicación de la Ley 200-04, entre las distintas instituciones públicas evaluadas.

El estudio evalúa las informaciones de transparencia en el sitio Web y las OAI. De este resultado se deriva una calificación por categoría que van desde la A (las de mayor cumplimiento) hasta la F (las de peor cumplimiento).

La Ficha de Registro de Observación Directa utilizada por PC para el estudio de la página Web, agrupaba las observaciones en los siguientes puntos:

- Disposición de información de oficio en las páginas Web.
- Actualización de Información de la página Web.
- Información general de la Institución
- Información sobre normativa
- Información sobre funcionarios y empleados.
- Servicios permanentes y actualizados de Información.

Para la OAI, se evalúa[7]:

Asignación de valor por Indicador			
No.	**Indicador**	**Valor Relativo**	**Valor Ponderado %**
1	Disposición de Información de Oficio	100	50%
2	Respuesta a la Solicitud de Información	100	30%
3	Estructura y recurso de la OAI	100	10%
4	Responsable Acceso Información	100	10%

En este último estudio, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) alcanzó la categoría A, indicando una eficiente aplicación y/o cumplimiento de la Ley 200-04 sobre Libre Acceso a la Información Pública con una puntuación de 92.2 sobre 100, formando parte de las mejores 10.

Del total de 85 instituciones evaluadas, tan solo ocho, es decir el 9.4%, alcanzaron la categoría A.

7 La información de oficio es información publicada a la cual se accede sin ninguna solicitud.

3. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Disponer de mecanismos eficaces de información que impliquen la publicación oportuna de informaciones sobre el desempeño de la DGII, anticipando las solicitudes de los ciudadanos-contribuyentes, ha sido nuestra estrategia en el ámbito de la rendición de cuentas. Las informaciones que ponemos a disposición de la Sociedad, pretenden que la percepción sobre esta organización se base también en el análisis de informaciones sobre el desempeño en cada uno de los procesos que ejecutamos; los de gestión administrativa y los de gestión tributaria.

En ese sentido, estamos satisfechos con los resultados obtenidos hasta el momento, los cuales hemos mostrado a partir de resultados de encuestas y de análisis realizados por organizaciones de la sociedad civil.

Caso práctico

Tema 1.1

LA CREACIÓN Y LA REAFIRMACIÓN DE LA CONFIANZA DE LOS CIUDADANOS: LOS MECANISMOS DE INFORMES EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Philippe Dufresnoy
Delegado del Director General de Finanzas Públicas
para la Inter Región del Este
(Francia)

SUMARIO: Síntesis.- Introducción.- 1. Los vectores de "rendición" de cuentas a los ciudadanos.- 1.1 Los vectores institucionales: La dinámica puesta en funcionamiento por la LOLF.- 1.2 La política de comunicación.- 1.3 La política de relaciones con los usuarios: Los comités de usuarios.- 2. Las herramientas de calidad del informe de desempeño.- 2.1 La gestión del desempeño.-2.2 Los dispositivos de garantía de la calidad.- Anexos

SÍNTESIS

El civismo fiscal resulta de un esfuerzo permanente de parte de las administraciones tributarias. El usuario debe recibir pero también percibir un servicio de calidad. Debe poder medir los progresos a través de un dispositivo de publicidad del seguimiento del desempeño de la administración. Como resultado de la ley orgánica relativa a las leyes de finanzas (LOLF), la presentación anual ante el Parlamento de un informe de desempeño así como los dispositivos de comunicación externa asociados, van en ese sentido. La implementación desde hace varios años de los comités de usuarios, tanto para los profesionales como para los particulares, tanto a nivel nacional como en cada departamento, también contribuye a ello.

En el fondo, la relación de confianza con los ciudadanos (exceptuado el caso de fraude) se basa, más allá de la calidad del servicio, en la confiabilidad de la información que se les provee. Esta exigencia, fundamental para la

mejora de la imagen y la credibilidad de la administración y del civismo del usuario, implica un seguimiento eficaz del desempeño. También necesita implementar procedimientos que garanticen que los procesos se lleven a cabo dentro de las normas del sector (auditoría, deontología, control de riesgos).

1. INTRODUCCIÓN

Aunque constituya un elemento sobresaliente de la democracia, el consentimiento al impuesto no siempre depende, para los ciudadanos, de un dato inmediato de la consciencia. Instaurar, mantener y desarrollar el civismo de los contribuyentes, su consentimiento a la contribución fiscal (o social) presupone, además del aspecto vinculado al control y a la represión, no sólo facilitarles los trámites, sino también establecer y alimentar entre ellos y la administración fiscal una relación positiva, un círculo virtuoso.

El desafío es fortificar el consentimiento al impuesto y su traducción concreta en civismo fiscal, documentando precisamente el desempeño de las administraciones tributarias. Por su parte, los ciudadanos esperan un mejor servicio, el mejor incluso al más bajo costo. Se trata pues de garantizar la calidad de servicio, su trazabilidad y su perdurabilidad. Al interior de la administración, se trata de estimular el desempeño, facilitar la objetivación de la ganancia de productividad y velar por la aplicación de una calidad que cubra no sólo la eficacia y el profesionalismo del servicio, sino también el control de los riesgos y por ende la dimensión deontológica de la calidad.

En esta perspectiva, desde la fusión en el mes de abril de 2008 de la dirección general de impuestos con la dirección general de contabilidad pública, la dirección general de finanzas públicas presta una atención muy particular a este tema, en razón de la amplitud del sector bajo su responsabilidad, tanto fiscal como contable, financiero y económico. Continuando con las acciones realizadas por las dos direcciones que la constituyen, efectúa un trabajo profundo: por una parte, sobre los vectores que permiten rendir cuentas a los ciudadanos (1); y por la otra, sobre las herramientas que permiten, en este informe sobre el desempeño y las condiciones de realización, que la calidad y la sinceridad estén presentes (2).

1. LOS VECTORES DE "RENDICIÓN" DE CUENTAS A LOS CIUDADANOS

La información debe ser elaborada y confiable; pero además de ser exigible, debe difundirse lo mejor posible al público.

1.1. **Los vectores institucionales:** la dinámica puesta en funcionamiento por la LOLF

1.1.1 El nuevo Alcance de la LOLF

La ley orgánica relativa a las leyes de finanzas del año 2001 (LOLF), que entró en vigencia en el año 2006, principalmente en cuanto a la dimensión contable, instituyó una votación y un seguimiento por el Parlamento de programas que reúnen las acciones administrativas.

Esta asociación incrementa la legibilidad de la actividad administrativa a las autoridades electas por la voluntad popular, asistidas, si fuera necesario, por los organismos de control como, por ejemplo, el Tribunal de Cuentas.

Tiene por efecto estructurar la acción de la administración en una lógica de desempeño y de resultados, mientras que el texto anterior (la resolución orgánica de 1959) se situaba más en una perspectiva de medios. La "LOLF" representó de esta manera una innovación considerable en la manera de situar y restituir la actividad administrativa. Induce un enfoque que ya no se limita a los capítulos (que se traducía en la práctica en una cierta imprecisión, o bien opacidad), sino que es pensado, por el Parlamento y por el poder ejecutivo, en términos de programas coherentes, que expresan prioridades estratégicas, salen del parcelamiento anterior y, gracias a su globalidad, dan un sentido al control parlamentario y al mismo tiempo responsabilizan a las administraciones. La pregunta del "porqué" se formula antes de la del "cómo". La gestión por objetivos y la medición de los resultados son el centro de la metodología aplicada por la LOLF, para dar un alcance real a los principios presupuestarios de universalidad, de sinceridad y de regularidad. Esta exigencia se extiende a la certificación de las cuentas del Estado (artículos 27 y 58 de la LOLF) por parte del Tribunal de Cuentas.

A nivel global, la LOLF mejora entonces la calidad de la información disponible para el Parlamento en su actividad de legislador y de control, para el gobierno y las administraciones a fin de optimizar la gestión, para las agencias calificadoras y los inversores, para los ciudadanos.

En el plano técnico, esta responsabilización creciente y esta mejor definición de los objetivos tuvieron como principal contraparte la fungibilidad asimétrica, que da flexibilidad en el uso de los créditos y al mismo tiempo garantiza el uso virtuoso de los mismos, pero también la limitación estricta de los diferimientos de crédito, que expresa la exigencia de una mayor sinceridad en el gasto.

1.1.2 Los Efectos Prácticos de la LOLF para la DGFiP

Rendir cuentas sobre la ejecución de un programa a las instancias parlamentarias implica brindar información sincera y lo más completa posible. A tal efecto se redacta un informe, que puede ser complementado con audiencias.

La DGFiP es responsable del programa de gestión fiscal y financiera del Estado y del sector público local, que cubre más de 8.000 millones de euros (también está involucrada en otros programas). El seguimiento de este programa es estructurado por una veintena de indicadores de desempeño. Su documentación se comunica durante el primer semestre de N-1, en oportunidad del debate acerca de las orientaciones de las finanzas públicas. Efectivamente, hay que subrayar que la gestión de desempeño se evalúa dentro del marco del presupuesto plurianual 2009-2011. El proyecto de ley de finanzas para 2011 constituirá de esta manera la base de un nuevo ciclo presupuestario plurianual, y de una documentación renovada de los indicadores de desempeño.

Esta dimensión plurianual profundiza el aporte de la LOLF. Garantiza una continuidad y una coherencia crecientes en los objetivos y en el camino de su realización en la implementación de los programas.

En este marco, el informe anual de desempeño al Parlamento expresa, según los términos de la ley orgánica (artículo 54), el desempeño obtenido en lo que respecta a los objetivos y a los valores buscados, así como también los costos asociados (trata igualmente la justificación de los movimientos de créditos y de los gastos verificados, y la gestión de las autorizaciones de uso).

Por otra parte, la DGFiP participa activamente en el proceso de certificación de las cuentas del Estado, como operador de los distintos ministerios y como actor para sus propios procesos (por ejemplo al contabilizar la recaudación pública).

1.1.3 Ventajas e Inconvenientes

La mayor **ventaja** de este procedimiento se basa en el esfuerzo de completitud metodológica tanto en la documentación de los indicadores (y de los objetivos asociados) como en el análisis de los resultados. El Parlamento dispone de una información completa y participa, a través del debate de orientación, en la fijación de los objetivos. Dispone de una visión dentro de la continuidad de las prioridades asignadas al programa y de su realización: puede efectuar un análisis no sólo en términos de eficacia sino también de eficiencia. El informe de desempeño es el punto de partida de un

diálogo concreto entre el Parlamento y la DGFiP (cuestiones parlamentarias).

Un inconveniente práctico proviene de las limitaciones que este procedimiento genera para la confección de los indicadores y objetivos de los presupuestos operativos de programa de los servicios territoriales (las direcciones departamentales). A causa de la cantidad de indicadores del Programa Anual de Desempeño que se encuentran en los "Presupuestos Operativos de Programa" (BOP por su sigla en francés) (ver anexo 1), el calendario está pautado por el debate parlamentario. Sin embargo, en el diálogo entre la administración central y las direcciones departamentales (a través de los delegados del director general), conviene velar por reservar los plazos suficientes para que ambición y realismo puedan reconciliarse en la fijación de los objetivos.

Además, hay que tener en cuenta una **doble limitación**: para garantizar la legibilidad principalmente a favor de los parlamentarios, es conveniente no seguir una cantidad demasiado grande de indicadores (es de esta manera que la DGFiP procedió para el programa de 2010 a una reducción del 25% de la cantidad de indicadores); por otra parte, esos indicadores deben ser representativos de la actividad de la administración. Así, habida cuenta de su actualidad estratégica, la DGFiP sigue haciendo el seguimiento del indicador de calidad de las cuentas públicas locales o de la tasa de cobertura de los créditos de control fiscal externo.

Finalmente, tanto el marco de los programas previstos por la LOLF, como de ahora en adelante el carácter plurianual de las orientaciones presupuestarias, no son exclusivos de la anualidad del debate presupuestario, incluso la intervención de leyes de finanzas rectificativas si lo exige la coyuntura, lo que puede introducir matices y complicar la lectura de los resultados.

Un ejemplo extraído de la actualidad de la ley de finanzas para el año 2010: la reforma del impuesto profesional ha perturbado las condiciones de realización del objetivo de notificación a las autoridades territoriales de sus bases provisionales.

1.2. La Política de Comunicación

- Destinada a los ciudadanos, la información entregada al Parlamento, por más completa y rica que sea, no es exclusiva de una comunicación orientada al "público en general".

Es por ello que el informe anual de actividad de la DGFIP (que sintetiza el informe anual de desempeño -RAP [por su sigla en francés]- del programa) se encuentra a disposición de los usuarios en www.impots.gouv.fr. También puede ser presentada en los comités de usuarios que existen en los

departamentos (ver más abajo punto 1.3).

Además, el desempeño de la DGFiP también se explica y difunde al público a través de su inserción en el informe ministerial de actividades.

Estos informes son la oportunidad de implementar una **política de comunicación externa**, para que el informe de desempeño, su contexto y sus implicancias, sean claramente percibidos por los ciudadanos. La comunicación también puede ser proveniente de una dirección o bien de un ministerio. En ejemplos recientes, la comunicación ministerial, que confiere una fuerte visibilidad, se refirió principalmente a los resultados y a la política fiscal externa, y también a la política inmobiliaria del Estado.

Desde el punto de vista de la organización, la DGFiP dispone para la información proveniente de una dirección, de un departamento de comunicación que depende del director general y, en el plano territorial, de misiones de comunicación dependientes de cada responsable de departamento. En 2010, se puso en marcha un esfuerzo particular para relacionarse con el mundo universitario.

Más allá de la estricta comunicación sobre los resultados, resulta oportuno **practicar una comunicación muy orientada a distintos públicos administrados** por la autoridad fiscal, contable y financiera. En los ejemplos que, sin ser stricto sensu una rendición de cuentas, participan el mantenimiento de relaciones de confianza y comprensión, se puede citar la comunicación hacia las autoridades locales electas (ya sea en ocasión de su renovación, a efectos de capacitación, o bien para presentarles la oferta de servicios de la DGFiP, o incluso en oportunidad de reformas fiscales que tienen un impacto sobre sus presupuestos), la comunicación masiva en oportunidad de la declaración de ganancias (masiva pero acerca de la cual la experiencia demuestra que puede ser seriada, por carta o por correo electrónico), el uso de Internet ya sea con fines documentarios, o bien para preguntas/respuestas, y el recurso, para la fiscalidad profesional, a organismos intermediarios (contadores, organismos homologados) y a la inserción de mensajes en las declaraciones de IVA.

La ventaja de la comunicación externa es brindar a los públicos correspondientes información no sólo técnica (esto depende ampliamente de la recepción del público en todas sus formas, física, telefónica y electrónica) sino también un marco de comprensión de la acción de la administración y, como para cualquier gran organización que procesa información, puntos de referencia actualizados que fluidifiquen la relación del usuario con los servicios. El usuario que siente confianza contacta menos al servicio.

Los límites de la comunicación dependen de tres aspectos:

- Una materia compleja y evolutiva, que presupone reactividad;
- Una dificultad de comprensión por parte del público, debido al hecho de que la comunicación se referiría demasiado al detalle técnico: la comunicación no es un sustituto de la recepción del público, tanto generalista como especializado;
- La necesidad de un equilibrio adecuado entre comunicación externa y comunicación interna. El mensaje expresado por la administración hacia sus usuarios no debe estar en contradicción con sus valores internos, sino reforzarlos. La comunicación debe ser equilibrada y coherente.

Para la DGFiP en 2009-2010, el perfeccionamiento, con la participación activa de más de 7000 agentes dentro de talleres temáticos, de un documento de orientaciones estratégicas, constituye un fuerte desafío de cohesión y de comunicación interna, que debe estar en coherencia con la comunicación externa.

1.3. La Política de Relaciones con los Usuarios: Los Comités de Usuarios

1.3.1 Un Espacio de Diálogo Concreto

Desde 2004, la administración tributaria implementa comités de usuarios, profesionales y particulares, a la vez a nivel nacional y en cada departamento. Se trata de organismos consultivos, que apuntan, a través de consultas documentarias y de reuniones de trabajo, a reunir los análisis concretos de los usuarios acerca de la manera en que se aplican los textos y las vías y los medios para mejorar la calidad del servicio prestado. Asocian a los representantes de los distintos sectores de la administración con organismos representativos. Se reúnen aproximadamente cada seis meses. Sus trabajos se refieren a los resultados obtenidos por la administración (presentación del informe de actividad) y, a partir de este punto de partida, a la manera de fluidificar el servicio prestado.

Estos comités de usuarios constituyen una innovación interesante; son por una parte, complementarios de la política de comunicación, y por la otra de la acción de los lobbys, que se puede ejercer en la elaboración de la norma por otras vías.

Su ventaja central es proponer un espacio de diálogo concreto acerca de la aplicación de la ley (formularios, modalidades de relaciones, resúmenes, soportes de explicación, etc.) De manera más precisa que a través de encuestas (por otra parte útiles, principalmente sobre el modo cualitativo con paneles calidad, por ejemplo para pensar en un formulario), lo que se percibe de los progresos o de los márgenes de progreso de la administración,

como lo que se percibe de las expectativas por categoría de usuarios, se expresa y se trabaja sin conflictividad. Se puede transmitir y escuchar mensajes prácticos.

Es al mismo tiempo una garantía de apertura de la administración hacia la sociedad, y de alguna manera el equivalente de un análisis con paneles de "clientes". La administración presenta sus métodos y puede recibir el feed-back y una mirada crítica por parte de los usuarios que, sin dejar de ser contribuyentes, ya no son considerados sujetos pasivos. Al mismo tiempo, los usuarios toman consciencia en esas instancias, que lógicamente tienen derechos, pero al mismo tiempo deberes (respetar sus obligaciones).

Un ejemplo tangible de los resultados de este dispositivo puede encontrarse en la elaboración, con una asociación real del comité nacional de los usuarios particulares, en 2005, de la carta de los derechos y deberes de los usuarios de la administración tributaria.

1.3.2. El Dispositivo tiene sin Embargo algunos Límites

En primer lugar, habida cuenta de las limitaciones de plazo y las consecuencias informáticas pesadas que condicionan la aplicación de la norma fiscal, los comités de usuarios sólo pueden referirse a una cierta cantidad de temas, particularmente las principales declaraciones. Su frecuencia no permite asociarlos al detalle cotidiano de los dispositivos de implementación, con frecuencia muy complejos. La evolución frecuente de la norma tampoco les permite proceder realmente a evaluaciones ex post.

Más allá de esta limitación funcional, la experiencia demostró que era más fácil encontrar representantes de los usuarios profesionales, particularmente a nivel nacional, que representantes de los usuarios particulares. En este último caso, efectivamente, la administración puede o bien tratar con organismos asociativos que impugnan el impuesto en su principio y que se interesan menos en mejorar su aplicación (aunque este no es el objetivo de los comités de usuarios), o bien tener interlocutores con una representatividad imperfecta (por ejemplo, dominante por parte de las asociaciones de jubilados, o de las asociaciones con finalidad social). A nivel departamental, a veces pareció inapropiado dar a los comités de usuarios particulares su pleno efecto útil. Efectivamente, su capacidad para articular propuestas prácticas sigue siendo relativa.

2. LAS HERRAMIENTAS DE CALIDAD DEL INFORME DE DESEMPEÑO

Si bien es fundamental desarrollar hacia los mandantes y los usuarios de la administración una comunicación, institucional o para el público en general, regular, precisa y reactiva, para alimentar una relación de confianza es de igual importancia que esta comunicación se base en elementos indiscutibles (sin lo cual perdería credibilidad y podría tornarse contraproducente).

A tal efecto, es importante disponer de una gestión efectiva del desempeño, basada en medios sólidos para el control de los riesgos.

2.1. La Gestión del Desempeño

2.1.1. El Control de Gestión

En 2009-2010, la gestión del desempeño en la DGFiP progresa en varios planos: se han planteado los principios de un diálogo de gestión renovado y comenzaron a aplicarse, en congruencia con el lanzamiento de un trabajo acerca de las herramientas del control de gestión y un proyecto acerca de la redefinición de los indicadores. El detalle de esta evolución se consigna en el Anexo 2 del presente informe.

En resumen, el control de gestión (y el seguimiento de la actividad) apuntan a responsabilizar tanto a los responsables territoriales o de las direcciones especializadas (principalmente, a través del diálogo con los delegados del director general) como, a nivel infra-departamental, a los responsables de los distintos servicios operativos. Conecta la red favoreciendo al mismo tiempo un análisis preciso de los desvíos y la elaboración de los planes de acción correctivos apropiados.

2.1.2 Los ejes por sector para el progreso visible del desempeño

La dimensión de certificación se inscribe como complemento del seguimiento de la performance. La objetividad del informe de desempeño aparece asegurada por la existencia de interlocutores externos de la administración.

Para la DGFiP, primero se trata de la certificación a efectos de la participación colectiva, respecto de una docena de indicadores (ver anexo 3), que integran en un 15% la dimensión de la calidad de servicio al usuario (que es auditada a su vez durante el ejercicio por parte de los intervinientes externos, principalmente bajo la forma de llamadas "misterio"). La lleva a cabo un organismo externo, la Inspección General de Finanzas.

Luego se trata de certificaciones en función de referenciales por sector, por ejemplo, la recepción del público en las oficinas o acerca del funcionamiento de una brigada de inspección. Estas normas de calidad, que son específicas, objetivan las buenas prácticas. Pueden ser, en el funcionamiento netamente interno de los servicios, completadas por "reglas del oficio" que definen procesos óptimos (como por ejemplo un cuadernillo de control fiscal).

La ventaja de la certificación es fijar un marco objetivo y trazable a una calidad para un sector determinado, que si no existiera, sería difusa.

El inconveniente consiste en la pesadez relativa del seguimiento del referencial (en particular para los jefes de servicio) como, en el punto específico de la calidad de servicio en la relación con el usuario, en la necesidad regular de volver a redinamizar las acciones cuyo resultado es el objetivo buscado.

En otro registro, la existencia de mediadores de la DGFiP en materia de litigios, como el desarrollo de la respuesta de la administración, constituyen a la vez los ejes de progreso en los sectores involucrados, pero también testigos para los usuarios respecto del esfuerzo de calidad implementado en su beneficio.

2.2. Los Dispositivos de Garantía de la Calidad

Los procesos y funcionamiento de la dirección general de finanzas públicas están sujetos a auditoría por parte de varios organismos de control externos: la Inspección general de Finanzas, el Tribunal de Cuentas (como cuerpo de control y como jurisdicción de las cuentas y de los contadores, y también como instancia de certificación de las cuentas públicas), los auditores públicos o privados que intervienen en oportunidad de la revisión general de las políticas públicas.

Pero, en primer lugar, debe disponer de controles de calidad a nivel interno y esto en tres planos:

- en términos de auditoría (para sus necesidades internas, sin ignorar su rol de auditoría externa): este es el caso a través de un comité nacional de auditoría, con una Misión nacional de auditoría y misiones departamentales; los delegados del director general cumplen una misión de coordinación en esta materia;
- en términos de control interno, lo que llevó a implementar una Misión de control de riesgos, replicada en cada departamento, y encargada de definir los organigramas funcionales detallados y de velar por su implementación en cada servicio operativo, en relación con los pilotos de sector.

Actuando según los estándares internacionales, estas misiones están, a nivel nacional, dependen directamente del director general, y a nivel local, del responsable territorial. Revisten una dimensión estratégica.

- En tercer lugar, la DGFiP vela, a través de una oficina dedicada de la administración central, por la vigilancia necesaria, más particularmente para una administración financiera, en materia deontológica.

Elementos de conclusión/recomendación: 3 orientaciones

El encuadre técnico definido por el CIAT pone el acento en la mejora de la imagen de la administración para reforzar su desempeño ante los ciudadanos. Tres orientaciones pueden contribuir a ello:

La medición regular del desempeño

El ciudadano honesto quiere una prestación de calidad. Fijar objetivos, hacer el seguimiento de su cumplimiento o analizar los desvíos y corregir la trayectoria, conocer los costos asociados, contribuye a hacerle tomar consciencia de la respuesta de la administración a esta exigencia. Sólo existe calidad si se la mide, y se la mide de manera continua.

A nivel interno, el control de gestión, la auditoría y el control interno pueden ser percibidos como pesados en lo que respecta a las exigencias operativas, pero no por ello dejan de ser los garantes y los abogados de los procesos correctos del sector.

¿Hay que ir aún más lejos en la medición final de la calidad percibida? Más allá de las encuestas, que contribuyen a ello, ¿hay que actuar aún más en los comités de usuarios? y, a partir de ese momento, ¿cómo disponer de interlocutores verdaderamente representativos?

La administración financiera, mujer del César

Pero la exigencia ciudadana va más allá: al manejar el dinero público y datos confidenciales, la administración financiera debe ser irreprochable: no sólo es transparente (dentro de los límites fijados por los textos) en sus objetivos y su eficiencia, sino que además debe ser insospechable. Debe ser la mujer del César. El tema implica varias dimensiones, incluyendo la deontología y el control interno. El profesionalismo del servicio no puede disociarse de una ética estricta.

Esta política deontológica pasa por una ejemplaridad trazable del comportamiento de los agentes. ¿Cómo traducirla en la práctica?

Comunicación y pedagogía

La política de comunicación es una materia sutil. No podría confundirse con la propaganda, incluso si en evidencia se inscribe en el marco general de la comunicación gubernamental. Habida cuenta del tema tratado, no puede reemplazar las funciones de información que dependen de la recepción del público. Su alcance se sitúa en la información general.

¿Debe por ello prohibirse intentar, ante las personas que dependen de la administración, acciones de pedagogía y de educación de los contribuyentes? Ya sea en el plano técnico para minimizar la necesidad de recepción física (a este respecto, las herramientas tales como un sitio de Internet actualizado, o un centro de información telefónica eficaz, son poderosas), o ya sea más al inicio, especialmente destinadas a públicos escolares - semillero del futuro civismo fiscal.

Anexo 2 - La evolución del control de gestión en la DGFIP

I. LA UNIFICACIÓN DEL DISPOSITIVO DE PILOTAJE DEL DESEMPEÑO

La DGFiP persigue un triple objetivo, indicado en su esquema de documento de orientaciones estratégicas difundido a comienzos de julio 2009:

- construir, a partir de dispositivos y de los procedimientos heredados de las direcciones reunidas en la fusión, un modo unificado de pilotaje de toda la red, persiguiendo los objetivos de desempeño, eficiencia, responsabilización;
- establecer nuevas modalidades del diálogo de gestión a escala interregional, departamental e infra-departamental, gracias a una herramienta de pilotaje simplificado y unificado, destinada a responsables territoriales;
- conducir la reflexión acerca de la medición del desempeño a través de indicadores menos numerosos y más pertinentes.

A. La reflexión sobre los indicadores

Conducida con la red y dentro del diálogo con las organizaciones representativas del personal, se basa en una doble constatación.

En primer lugar, la cantidad de indicadores en toda la DGFiP (más de 250) no es poca cosa. No todos dependen del mismo registro puesto que algunos traducen objetivos, otros aportan aclaraciones. Pero nada impide pensar que resultan de una tendencia a la sedimentación. Además, desde un punto de vista práctico, una cantidad consolidada demasiado importante de indicadores ¿es compatible con un pilotaje focalizado en prioridades

estratégicas, en un contexto de desafíos vinculados a la reforma profunda que implica la fusión y a la consolidación de los resultados, entre los cuales muchos han alcanzado ya un nivel elevado?

En segundo lugar, el tema de la carrera a los indicadores, o del prisma excesivo que representaría en la actividad de los servicios, con posibles efectos en términos de "stress" profesional, pudo ser tema de interrogaciones. Se lleva a cabo una concertación acerca de ese tema. Debe ser continuada por un estudio profundo.

Si es saludable objetivar a través de objetivos mensurables los márgenes de progreso de una organización, un esfuerzo para seriarlos aparece también como el medio de jerarquizar y dinamizar la definición del desempeño. La revisión de los indicadores, basada en análisis a nivel de la administración central así como en estudios de campo, se inscribe en este enfoque. Se traduce por una disminución de los indicadores del Presupuesto Operativo de Programa (alrededor de veinte) y por una articulación renovada con el dispositivo de seguimiento de la actividad, lo más automatizado posible y destinado primero a brindar elementos de contexto si resulta necesario .

La reflexión sobre los indicadores se llevó a cabo de manera profunda, concertada, en vinculación con las producciones preparatorias en los talleres de trabajo acerca del Documento de orientaciones estratégicas, relativas a los sectores. Encuentra su traducción a partir de 2010. Constituye el telón de fondo del diálogo de desempeño.

De esta manera, el procedimiento de aplicación de los indicadores nacionales, definido en el otoño de 2009, representa una etapa significativa. Una lista de una veintena de indicadores constituye el soporte del diálogo de gestión. Se basan en la aplicación de los indicadores nacionales (principalmente aquellos del PAP de los programas n°156, 200 y 201 del PLF 2010).14 provienen del programa de Gestión fiscal y financiera del Estado y del sector público local, 2 de los programas de reembolsos y desgravaciones, y los otros de antiguos contratos de desempeño.

En este panel de indicadores, los targets han sido definidos por los sectores, incluidos en la aplicación interregional. Los delegados del director general (DDG) dirigen sobre esta base la aplicación local en el marco de un diálogo dentro del paquete así montado, a fin de terminar el ciclo, una última iteración con la administración central. Estos feedbacks son luego arbitrados por el DGFiP. Los DDG notifican entonces los indicadores y los targets responsables territoriales.

Esos objetivos son objeto de un seguimiento, en el transcurso del ejercicio, por parte de los DDG, dentro del marco del diálogo de gestión.

B. La organización del diálogo de performance

La implementación del nuevo dispositivo de diálogo de gestión se organiza en torno a los DDG. Este rol central se entiende en el marco del respeto por el principio de subsidiaridad y de la responsabilización de la escala operativa.

De esta manera, el diálogo de desempeño se establece en dos oportunidades: dentro de los seis meses a partir de la toma de funciones de un responsable territorial y, con vencimiento anual, en base de un informe de desempeño. La iniciativa corresponde, en cada oportunidad, al responsable territorial (o al director interregional del control fiscal (DIRCOFI)), que establece su diagnóstico. Para analizar este diagnóstico y profundizarlo, en el marco de una entrevista, llegado el caso, El delegado se sitúa en el plano de la estrategia departamental, sin avanzar sobre el nivel Infra-departamental.

En el caso del diálogo entrante, al final de la entrevista, se redacta un informe, en un formato definido por la oficina de la administración central al cargo del control de gestión y la coordinación (BP1A). Sobre esta base que sintetiza el diagnóstico acerca de la organización, los resultados, los ejes, las dificultades y las prioridades a definir, el delegado redacta un proyecto de carta de objetivos: se transmite a la administración central para ser sometido a la firma del director general.

La carta de objetivos fija los contornos de la misión y de las prioridades del responsable territorial para la duración de sus funciones. Firmada por el director general, integra elementos que concurren a su apreciación acerca del responsable territorial. Este procedimiento entrante es exclusivo del procedimiento saliente, que existía en la ex dirección general de los impuestos (ex DGI), lo que representa una simplificación.

En el caso del informe de desempeño anual, el documento redactado por el responsable territorial es analizado por el delegado - con una entrevista si fuera necesario - y luego transmitido a la oficina BP1A, que la difunde a la oficina de sector. Esta transmisión de información (menos en bruto y más enriquecida en cuanto al análisis de lo que figura en las herramientas DIGITEX o DESCARTES) tiene vocación, a nivel cualitativo, de alimentar la mirada (cruzada) que las direcciones de sector pueden tener sobre la gestión de un departamento.

Por supuesto, estos principios pueden transponerse al diálogo de gestión Infra-departamental, donde ya prevalecían prácticas equivalentes. La unificación iniciada de las herramientas de control de gestión perfeccionará, en el plano informático, la unificación efectuada de ahora en adelante en el plano metodológico.

Esta descripción del esquema de diálogo de gestión se entiende teniendo en cuenta, en su contenido, lo que hace a la riqueza del diagnóstico compartido: el análisis causal de situaciones en perspectiva, el examen de las condiciones y del contexto de obtención de los resultados, el acento sobre los ejes de acción más adaptados.

II. LAS MODALIDADES DE FUNCIONAMIENTO DEL DIÁLOGO UNIFICADO DE DESEMPEÑO

A. El diálogo entre el DDG y los responsables territoriales

- Visto por las delegaciones, el diálogo ha sido facilitado en el plano del conocimiento técnico por la mixicidad creciente de los equipos, a través de la afectación en las delegaciones de inspectores principales y de inspectores en la rama de gestión pública. Gracias a su acción de formación, los trabajos de control de gestión (centrados, por construcción, más bien en los informes de desempeño en el transcurso del primer semestre, y efectuados para los diálogos entrantes en función de las fechas que figuran en el movimiento de empleos de mando) se desarrollan bajo el signo de una policompetencia creciente, que la integración de las herramientas llevará a la polivalencia.

Esta ósmosis se ve facilitada por los trabajos transversales que deben conducir las delegaciones, no sólo en materia de seguimiento de los ejes de la fusión, sino también para el establecimiento del seguimiento de actividad trimestral previsto por la circular de fecha 2 de octubre de 2008 y para las conferencias presupuestarias o para la aplicación de las supresiones de puestos de trabajo. Los trabajos de mutualización en las redes o los grupos de trabajo, así como también, a partir de 2010, la supervisión de la auditoría, tienden a enriquecer el contenido de los diálogos y la pertinencia del aporte en mutualización sobre los ejes de acción.

- Visto por las direcciones, el diálogo es la oportunidad para estructurar la actividad teniendo en cuenta toda la dimensión de la fusión. Esto es particularmente cierto en los diálogos entrantes coincidentes con la creación de DRFIP o de DDFIP, que revisten por esta causa, para la cohesión del equipo de mando y la homogeneización de la nueva dirección, una verdadera dimensión gerencial.

Más allá de la dimensión gerencial, la creación de una DDFIP o de una DRFIP es la oportunidad de rever la problemática del seguimiento de actividad, de los cuadros de control y de la comunicación interna sobre los resultados, factor de reconocimiento y ejes de acción. La búsqueda de una presentación armonizada tanto en la forma como en la periodicidad concurre al aprendizaje de la nueva dimensión de las direcciones y enriquece mutualmente los know-how.

B. El diálogo de desempeño a nivel departamental

- En el caso de las direcciones que no han sido aún fusionadas, el dispositivo de las cartas de misión implementa la aplicación formalizada por parte del responsable departamental de sus prioridades estratégicas en la implementación de su gestión departamental. Por supuesto, las prioridades locales seguían siendo definidas, dentro de la continuidad de los resultados anteriores; la carta de misión confiere a la gestión departamental una mayor profundidad de campo y confirma el diálogo infra-departamental que se había mantenido.
- En el caso, cada vez más frecuente en 2010 y general a partir de 2011, de direcciones fusionadas, el diálogo departamental constituye la oportunidad, para su encuadre global por un único responsable, para su elaboración conjunta por parte del polo transversal y por los polos de sector, para su aplicación a los jefes de servicio de una manera que exprese la nueva unidad de la dirección, de traducir concretamente la fusión en los compromisos operativos.

En las direcciones fusionadas, el año 2010 es el de una nueva gestión, que instaura un diálogo más sistemático con, dentro de la esfera de gestión pública un capítulo de temáticas gerenciales y ejes de mejora además de la aplicación de los objetivos cifrados, y dentro de la esfera de gestión fiscal una simplificación del procedimientos que podría inspirarse en el dispositivo dirección/DDG (procedimiento "jefe de servicio entrante" seguido por una evaluación anual de etapa simplificada).

La gestión tiende a reforzar también la función animación de red que incumbe a la dirección.

Anexo 1

INDICADORES DEL PAP 2010
Programa 156 - Gestión fiscal y financiera del Estado y del sector público local (14/09/2009)

Objetivo 1 Lograr la fusión
- Indicador 1.1 Despliegue de la ventanilla fiscal unificada (desde el punto de vista del usuario)
- Indicador 1.2 Cantidad de direcciones regionales o departamentales de finanzas públicas (desde el punto del usuario)
- Indicador 1.3 Mejora de los servicios brindados a las administraciones territoriales (desde el punto de vista del usuario)

Objetivo 2 Favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales (civismo fiscal)
- Indicador 2.1 Parte de los impuestos declarados o pagados espontáneamente a la DGFiP
  - 2.11 Índice de usuarios particulares que respetan sus obligaciones declarativas
  - 2.12 Índice de cobro de los impuestos profesionales
- Indicador 2.2 Índice bruto de cobro de los impuestos declarativos

Objetivo 3 Facilitar el impuesto
- Indicador 3.1 Nivel de implementación efectiva de los compromisos del programa "Para facilitarle el impuesto" (desde el punto de vista del usuario)
- Indicador 3.2 Nivel de desarrollo de los procedimientos desmaterializados en la DGFiP (desde el punto de vista del usuario)
  - 3.21 Parte de la recaudación de IVA, IS (impuesto a las sociedades) e ISal. (impuesto a los salarios) pagados por los usuarios profesionales que han adherido a un procedimiento remoto para su pago
  - 3.22 Cantidad de declaraciones remotas Tele IG
  - 3.23 Índice de pago desmaterializado de los impuestos a particulares (IG-TH-I Im)

Objetivo 4 Reforzar la lucha contra el fraude fiscal y el cobro compulsivo de impuestos y multas
- Indicador 4.1 Porcentaje de controles que reprimen los fraudes más graves (desde el punto de vista del contribuyente)
- Indicador 4.2 Índice bruto de cobro DGFiP en concepto de derechos y multas sobre créditos de control fiscal externo en concepto del año N-2 (desde el punto de vista del contribuyente)
- Indicador 4.3 Índice de pago de las multas (desde el punto de vista del contribuyente)

Objetivo 5 Controlar los costos de gestión de las administraciones financieras

Indicador 5.1 Índice de intervención sobre los ingresos fiscales y los gastos (desde el punto de vista del contribuyente)

5.11 Índice de intervención sobre el impuesto (DGFiP)

5.12 Índice de intervención sobre los ingresos aduaneros (DGDDI)

5.13 Índice de intervención global sobre los ingresos fiscales (DGFiP - DGDDI)

5.14 Índice de intervención sobre los gastos del Estado (DGFiP)

5.15 Índice de intervención sobre los gastos del sector público local (DGFiP)

Indicador 5.2 Índice anual de evolución de la productividad global de la DGFiP (desde el punto de vista del contribuyente)

Objetivo 6 Mejorar la calidad contable

Indicador 6.1 Índice de los días-anomalías verificados en la contabilidad del Estado (desde el punto de vista del usuario)

Indicador 6.2 Índice compilado de seguimiento cualitativo de las cuentas locales (desde el punto de vista del usuario)

Objetivo 7 Reducir los plazos de pago de los gastos públicos

Indicador 7.1 Plazo de pago de los gastos públicos (desde el punto de vista del contribuyente)

7.11 Plazo global de pago de los gastos del Estado

7.12 Plazo de pago por parte de los contadores de los gastos del sector local (Administraciones bajo aplicación Hélios)

Objetivo 8 Reforzar la calidad del servicio de cooperación dado al sector público local

Indicador 8.1 Desmaterialización en el sector público local

8.11 Índice de cobertura de la desmaterialización en el sector público local

Indicador 8.2 Acuerdos de cooperación con las Administraciones más importantes y los establecimientos públicos locales (Índice de cobertura ponderado de los CSCF) (nuevo)

Objetivo 9 Acelerar los plazos de procesamiento para optimizar la calidad del servicio brindado a los agentes públicos en materia de jubilaciones

Indicador 9.1 Porcentaje de expedientes de jubilación urgentes tratados en un plazo de dos meses
(desde el punto de vista del usuario)

Anexo 1 Bis

"INDICADORES (Actualizado al 21 de diciembre de 2009)	Presencia en los BOP	Objetivo nacional
I. Indicadores del PAP 2010		
Objetivo n°2: Favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales (civismo fiscal)		
2.1 Parte de los impuestos declarados o pagados espontáneamente a la DGFiP		
2.1.1 Índice de usuarios particulares que respetan sus obligaciones declarativas	X	98%
2.1.2 Índice de cobro de los impuestos profesionales		98%
2.2 Índice bruto de cobro de los impuestos declarativos	X	98.40%
Objetivo n°3: Facilitar el impuesto		
3.1 Nivel de implementación efectiva de los compromisos del programa "Para Facilitarle el Impuesto"	X	5
3.2 Nivel de desarrollo de los procedimientos desmaterializados en la DGFiP		
3.2.3 Índice de pago desmaterializado de los impuestos a particulares (IR-TH-TF)	X	55%
Objetivo n°4: Reforzar la lucha contra el fraude fiscal y el cobro compulsivo de impuestos y multas		
4.1 Porcentaje de controles que reprimen los fraudes más graves	X	18.50%
4.2 Índice bruto de cobro DGFiP en concepto de derechos y multas sobre créditos de control fiscal externo en concepto del año N-2		43.50%
4.3 Índice de pago de las multas (rechazado bajo la forma de índice de cobro contencioso de multas y punitorios)"	X	79% (39%)
Objetivo n°6: Mejorar la calidad contable		
6.1 Índice de los días-anomalías verificados en la contabilidad del Estado	X	20
6.2 IASQCL (no rechazado en los BOP 2010, prorrogado desde el objetivo 2009)	X	115 (objetivo 2009)
Objetivo n°7: Reducir los plazos de pago de los gastos públicos		
7.1 Plazo de pago de los gastos públicos		
7.1.1 Plazo global de pago de los gastos del Estado	X	28 días
7.1.2 Plazo de pago por parte de los contadores de los gastos del sector local (Administraciones bajo aplicación Hélios)		7.5 días

Anexo 1 Bis (cont.)

"INDICADORES (Actualizado al 21 de diciembre de 2009)	Presencia en los BOP	Objetivo nacional
Objetivo n°8: Reforzar la calidad del servicio de cooperación dado al sector público local		
8.1 Índice de cobertura de la desmaterialización en el sector público local	X	45%
8.2 Acuerdos de cooperación con las Administraciones más importantes y los establecimientos públicos locales		50%
II. Indicadores complementarios contenidos en los BOP 2009		
Parte de las solicitudes de reembolsos de crédito de IVA y de las devoluciones de IS, que hayan tenido un respuesta favorable o parcialmente favorable, en un plazo inferior o igual a 30 días	X	80%
Tasa de reclamos contenciosos en materia de Impuesto a las Ganancias y de la Tasa Habitacional en el término de un mes	X	95.90%
Tasa de aumento de los pagos automáticos en el SPL (Sector Público Local) (en importe o en cantidad) (cantidad)“7% (importe)"	X	" 8 %
III. Otros indicadores emitidos por los CPP seguidos en 2009		
Índice de cumplimiento del plazo de un mes para dar respuesta a los requerimientos de evaluación reglamentarios dirigidos al servicio France Domaine (QSF3)		93.50%
Índice de cobro compulsivo		55.75%
IV. Otros indicadores		
Índice de cobertura de la tasa sobre operaciones de bienes raíces en N-2/N (H12R)		76%

Anexo 3- INDICADORES DE PARTICIPACION 2009:

Objetivos	Objetivo 2009	2008 (para recordar)	
		Resultados	Objetivos
Nivel de implementación efectiva de los compromisos del programa "Para Facilitarle el Impuesto" de la DGFiP (común a las dos redes)	**90 % (PAP 2009)**	90,93 %	90 %
Tasa de pago desmaterializado de los impuestos de los particulares (Impuesto a las Ganancias, Tasa habitacional, Impuesto Inmobiliario)	**50 % (PAP 2009)**	50,15 %	49 %
Parte de las solicitudes de reembolsos de crédito de IVA y de las devoluciones de IS, que hayan tenido un respuesta favorable o parcialmente favorable, en un plazo inferior o igual a 30 días	**80 % (PAP 2009)**	89,52 %	80 %
Tasa de reclamos contenciosos en materia de Impuesto a las Ganancias y de la Tasa Habitacional en el término de un mes	**95,80 % (PAP 2009)**	96,16 %	94,1 %
Tasa de entrega dentro de los 10 días de la información correspondiente a los inmuebles [1]	**100 % (BOP 2009)**	99,98 %	100 %
Tasa de mora en las declaraciones de resultado anual de las empresas	**< 1 %**	0,39 %	< 1 %
Parte de usuarios particulares que cumplen con sus obligaciones en materia de impuestos a las ganancias	**98 % (PAP 2009)**	98,20 %	98 %
Tasa de recaudación bruta de los impuestos objeto de declaración al 31/12/N+1	**98,35 % (PAP 2009)**	98,52 %	97,9 %
Porcentaje de los controles que sancionan los fraudes más graves	**18 % (PAP 2009)**	18,12 %	15 %
Índice de días de anomalía verificada en la contabilidad del estado	**25 (PAP 2009)**	33	35
Tasa de cobertura de las CSCF (Convención de Servicio Contable y Financiero)	**60%**	57 %	50 %
Tasa de aumento de los pagos automáticos en el SPL (Sector Público Local) (en importe o en cantidad)	**5 %** **5 % (BOP 2009)**	15 % 22 %	+ 5 % + 5 %

1 *El objetivo se considera alcanzado a partir de 99,75 %.*

Caso práctico

Tema 1.2

LAS AATT Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DEL CONTRIBUYENTE: ESTRATEGIAS PARA EL COMBATE AL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO NOCIVO FORO DE GRANDES EMPRESAS

Fernando Díaz Yubero
Director General
Departamento Organización, Planificación
Organizacional y Relaciones Institucionales
(España)

SUMARIO: I. Relación Administración Tributaria - Contribuyentes.- II. Caso español: Foro de grandes empresas.- III. Foro de asesores fiscales.-

I. RELACIÓN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - CONTRIBUYENTES

Los sistemas tributarios en los países desarrollados son cada vez más complejos, como reflejo de la realidad social, económica y financiera sobre la que recaen.

Las Administraciones tributarias deben desempeñar su labor en un entorno caracterizado por la globalización en las actuaciones de las empresas, los cambios demográficos, la movilidad internacional de los factores de capital y trabajo, las constantes innovaciones en las estructuras empresariales y en la oferta de productos financieros, los avances en las tecnologías de la información o el creciente interés por cuestiones medioambientales. La concurrencia de estos factores hacen necesario que las Administraciones tributarias se planteen nuevas estrategias tanto en el campo de la prevención o control ante incumplimientos como en las actuaciones de información y asistencia al contribuyente.

Ante el entorno descrito, hay que analizar, por un lado, la posición de los contribuyentes y cómo abordan la nueva situación económica y por otro lado, la posición de las Administraciones tributarias para abordar los nuevos retos descritos.

Factores que Influyen en los Contribuyentes

La tributación en los últimos años ha ido adquiriendo una importancia ética, social y económica creciente. Los temas de dirección de los negocios asociados con cuestiones tributarias se han convertido en algo más complicado, con más riesgos y cambiante. Una actitud empresarial que suponga asumir que el ámbito tributario tiene que jugar un papel secundario puede no dotar a la empresa de la transparencia demandada en estos tiempos de elevada sensibilidad a la responsabilidad social corporativa. Además, la ausencia de sistemas de revisión tributaria puede negar a las entidades el acceso a beneficios e incentivos creados por la competencia tributaria entre países que diseñan sus sistemas fiscales para atraer y retener la inversión empresarial. Por tanto, las políticas tributarias de las entidades y la gestión de sus riesgos deber ser tan sofisticadas, coherentes y transparentes como las políticas del resto de áreas que implican a múltiples grupos de interés como proveedores, clientes o inversores.

Con carácter histórico, los departamentos fiscales en las empresas han tendido a trabajar aislados tanto de los consejeros como de las unidades de negocio, sin que en ocasiones de les dé la misma importancia que a otras partes del negocio. Esto supone que, en muchas empresas, los riesgos fiscales reciben únicamente una atención ligada a los aspectos financieros.

Las antiguas barreras entre los departamentos fiscales y el resto de las áreas de negocio están siendo derribadas más por influencias externas que por acciones internas. Normativa como la Ley Sarbanes-Oxley de EEUU o los nuevos programas de cumplimiento en diferentes países están forzando el cambio.

Las empresas pueden adoptar dos posiciones en la visión de la estrategia fiscal:

- Considerar que la entidad debe actuar y prestar servicios a la sociedad, poniendo el acento en el cumplimiento de la normativa y en las aportaciones que realiza a la sociedad.
- Actuar exclusivamente para sus grupos de interés reduciendo al nivel más bajo posible los costes, dentro de la legalidad (o bordeándola) y considerando la tributación como un coste, de hecho, uno de los principales costes del negocio.

Para plantear la política fiscal a seguir las empresas deben considerar dos cuestiones principales:

- ¿cómo de agresiva debe ser la política fiscal?
- ¿cuál es el nivel aceptable de riesgo que puede asumir?

En todo caso, sea cual sea la posición adoptada, los consejeros deben reconocer que una planificación fiscal que conlleve una interpretación forzada de la normativa puede crear valor para los grupos de interés a corto plazo pero puede destruir valor a largo plazo, al dañar la imagen de la entidad a los ojos de terceros interesados. Este daño en la reputación puede acarrear a su vez daños muy importantes en el resultado económico.

Por tanto, entre los factores clave que determinan los procesos de toma de decisiones en las empresas, así como la interacción con las Administraciones tributarias se encuentra la **Responsabilidad Social Corporativa** y el **riesgo reputacional**. Los contribuyentes, principalmente las grandes empresas, se han vuelto muy susceptibles a la publicidad negativa relacionada con muchos aspectos y entre ellos la fiscalidad. Los Consejos de Administración deben asumir que los actuales debates acerca del buen gobierno, las responsabilidad social corporativa y la ética sugieren que la apuesta por una política estricta de minoración de impuestos, aún dentro de la legalidad, puede generar tales impactos en la imagen que supongan pérdidas financieras potenciales, pérdidas de oportunidad o incluso el fracaso de las estrategias de la empresa.

Por otra parte, las empresas deben considerar que la gestión del riesgo fiscal no se puede realizar de manera aislada en los departamentos de fiscalidad, sino que debe elevarse hasta los órganos de dirección, que deben tomar las decisiones necesarias para incrementar la transparencia en la información financiera y asumir la dirección de la relación con la Administración Tributaria, facilitado por la incorporación de las cuestiones fiscales a los principios de la Responsabilidad Social Corporativa. Las empresas más avanzadas en materia de responsabilidad con una estructura formal y un procedimiento de gestión de riesgo fiscal perfectamente diseñado, que se aplique rigurosamente y de manera regular. Esta estructura se debe completar con el diseño de un sistema periódico de evaluación acerca de su desarrollo, cuyos resultados deben conocer los órganos de decisión de la empresa. Todo ello permite que la auditoría interna identifique perfectamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa, elabore herramientas que faciliten la toma de decisiones y suministre la información necesaria a los grupos de interés (accionistas, clientes, proveedores,...).

La Posición de las Administraciones tributarias: La Gestión de Riesgos y la Relación Cooperativa

Con carácter general, el objetivo estratégico a largo plazo de las Administraciones tributarias es el fomento del cumplimiento voluntario por los contribuyentes de sus obligaciones fiscales a través de dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia, para reducir los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, mediante actuaciones de control.

Ante la gran carga de trabajo que implica la gestión de sistemas tributarios masivos, las Administraciones tributarias deben realizar una rigurosa asignación de recursos a los diversos procedimientos y, en este entorno, la gestión de riesgos se convierte en una herramienta esencial para la asignación de recursos de forma eficiente. Los beneficios más importantes que comporta esta gestión de riesgos se resumen en que dota a las Administraciones tributarias de:

- una base estructurada de planificación estratégica que comprende la asignación de recursos;
- un proceso de identificación de riesgos que afectan a todo el sistema tributario;
- una recopilación de pruebas que permitan determinar la respuesta ante el riesgo; y
- un criterio defendible para gestionar el cumplimiento de los contribuyentes.

Además, la gestión de riesgos puede entrañar también beneficios para los contribuyentes, ya que comportan una actuación más transparente de las Administraciones, lo que conlleva no iniciar controles innecesarios, minimizar el coste de cumplimiento y generar mayor certidumbre sobre su situación.

En todo caso, para poder realizar valoraciones de riesgo efectivas, las administraciones tributarias precisan de información actualizada, pertinente y fiable. La valoración del riesgo implica que la administración tributaria tiene que considerar, de forma general, los datos de que dispone sobre cada contribuyente y sus diferentes obligaciones fiscales, basándose en la información recopilada, de forma que pueda hacer una estimación objetiva del riesgo. Además, esta valoración debe posibilitar que la Administración tributaria establezca prioridades o responda a la conducta del contribuyente.

Este nuevo enfoque implica la construcción de nuevas vías de relación, tendiendo puentes a la comunicación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, fomentando las relaciones basadas en la cooperación y la confianza, es decir, estableciendo una **relación cooperativa**.

En el marco de la gestión de riesgos es donde el establecimiento de una **relación cooperativa**, basada en la confianza mutua, entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, puede desarrollar todo su potencial, al permitir, por un lado, que las administraciones puedan identificar contribuyentes de "perfil de bajo riesgo" y por otro, que las empresas colaboren en la identificación de los riesgos que afectan a la actividad tributaria.

Para poder entablar una relación cooperativa como la descrita, es necesario que, en su trato con los contribuyentes, las administraciones tributarias muestren su conocimiento de la situación basado en la comprensión del mundo de la empresa, objetividad y rigor técnico, proporcionalidad, transparencia y receptividad.

En consecuencia, la adopción de una relación cooperativa en el sentido descrito, puede suponer importantes mejoras en la gestión de riesgos de las Administraciones Tributarias que organizaran sus actuaciones de control, teniendo en cuenta la existencia de grupos de contribuyentes que responden a una relación de confianza y cooperación.

II.- CASO ESPAÑOL: FORO DE GRANDES EMPRESAS

En un entorno como el descrito hasta ahora, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se encuentra inmersa en un proceso de desarrollo de una nueva forma de relación con las Grandes Empresas, proceso que ha contado con dos grandes etapas: la creación de una unidad central como interlocutor único de los grandes contribuyentes y la puesta en marcha de una relación cooperativa.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 propuso, entre sus medidas organizativas y de coordinación interna e integración funcional, la creación de una Delegación Central que permitiera el control coordinado de los grandes contribuyentes, en el marco de una apuesta decidida por la coordinación e integración entre las áreas funcionales de la Administración tributaria, que tendrá por objeto, en unos casos, una mayor integración entre los controles inspectores realizados por los órganos de la inspección financiera y tributaria y los de la inspección de aduanas e impuestos especiales cuando se trate de contribuyentes sometidos a estos últimos impuestos, para evitar la realización de actuaciones independientes y descoordinadas entre sí; y, en otros, el refuerzo de la coordinación entre las áreas liquidadoras y de recaudación, para que las actuaciones de control se dirijan desde su inicio no sólo a la regularización del incumplimiento fiscal sino también al cobro efectivo de la deuda que se vaya a liquidar.

Se crea así la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, único interlocutor con las grandes empresas adscritas a la misma. Ello ha supuesto un cambio de organización y cultura, al superar la estructura funcional presente en el resto de la organización, y un marco de relación más directo con las grandes empresas.

El objetivo es aportar valor añadido en las actuaciones de la Agencia Tributaria. Así, se integran funciones que en otras delegaciones están separadas en diferentes órganos y dependencias, como por ejemplo, el control financiero y el control aduanero, o la actividad de órganos liquidadores a los órganos de recaudación.

El resultado de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes desde su creación hasta hoy se puede analizar en las siguientes cifras:

- Se encuentran adscritos más de 3.200 contribuyentes. Casi todos son grandes grupos económicos (más del 80%), y una minoría son personas físicas.
- Cuenta con una plantilla de más de 900 personas.
- Proporciona más del 80 por ciento de registros informativos recibidos por la Agencia Tributaria.
- Aporta más del 40% de la recaudación anual.
- Las actividades de sus contribuyentes suponen el 39% del PIB, por encima de todo el sector público.
- Ha liquidado actas como consecuencia de actuaciones de control por importe de más de 4.200 millones de euros.

Creación del Foro de Grandes Empresas

La valoración de las grandes empresas sobre la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ha sido muy positiva, en cuanto a que la centralización del interlocutor ha permitido una mayor simplificación, claridad, eficacia y profesionalidad en la relación con la Agencia Tributaria así como una mayor seguridad jurídica.

En 2008, la AEAT realizó un estudio para conocer el grado de satisfacción del colectivo de grandes contribuyentes ante la labor desempeñada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Con carácter general, la valoración fue muy positiva, en mayor medida, en los aspectos relacionados con el área de Gestión (con una imagen excelente, alta tecnología informática, personal competente y profesional). Por su parte, los procedimientos de control eran cuestionados, debido en su mayor parte a la legislación existente, la duración de los procedimientos y el volumen de información que deben suministrar los contribuyentes.

En este clima, la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal llevada a cabo en el seno de la Agencia Tributaria en 2008 prevé un paso más en la relación de la Agencia Tributaria con los grandes contribuyentes, a través de la puesta en marcha de un nuevo tipo de **relación cooperativa** con un número reducido de grandes empresas en dos fases:

1ª FASE. La creación de un foro de discusión con los grandes contribuyentes en el que se analicen, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa.

2ª FASE. La posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio.

Para aplicar la primera de las propuestas, se constituyó el 10 de julio de 2009 el Foro de Grandes Empresas, órgano de relación cooperativa entre la AEAT y un total de 27 grandes empresas españolas para promover una mayor colaboración basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.

La selección de las empresas a participar en el Foro se realizó teniendo en cuenta factores como el volumen de facturación, volumen de deuda tributaria ingresada, volumen de información suministrada a la Administración tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica; eligiendo aquellas que se han considerado representativas y susceptibles de una ágil interlocución a estos efectos.

Entre los sectores económicos representados se encuentran:

- Automoción (2 entidades).
- Comercio integrado (1 entidad).
- Construcción (2 entidades).
- Financiero (4 entidades).
- Seguros (2 entidades).
- Grandes superficies (3 entidades).
- Industria de transformación (1 entidad).
- Industria eléctrica (1 entidad).
- Industria textil (1 entidad).

- Petróleo (2 entidades).
- Comunicación (2 entidades).
- Transporte (1 entidad).
- Electrónica (2 entidades).
- Electricidad (2 entidades).
- Gas (1 entidad).

En todo caso, la participación inicial de un reducido grupo de empresas no debe interpretarse en modo alguno como una señal de privilegio para estos participantes respecto de los demás contribuyentes, puesto que, en todo caso, los acuerdos que se adopten en el Foro serán de aplicación general a todos los obligados tributarios afectados.

En la sesión constitutiva del Foro de Grandes Empresas se aprobaron las Normas de Funcionamiento del Foro de Grandes Empresas, que regulan, entre otras, las siguientes cuestiones:

- En cuanto a las **funciones del Foro**, se podrá tratar cualquier cuestión referida a materias tributarias de interés común de los participantes en el mismo, a propuesta de cualquiera de éstos.

Entre otras, podrán ser objeto de conocimiento y discusión en el Foro las siguientes materias:

a) Mejora de la relación entre la Administración tributaria del Estado y las empresas y establecimiento de canales de comunicación fluida. En particular:

   - Difusión de la estructura de los órganos de aplicación de los tributos y de la práctica de dicha aplicación.
   - Sugerencias de mejora en la gestión de los tributos.
   - Mejora de los actuales canales de comunicación entre la Administración tributaria y las empresas y establecimiento de otros nuevos.
   - Difusión de criterios interpretativos específicos de interés general realizados por los órganos competentes (administrativos, económico-administrativos y judiciales).

b) Simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a través del análisis de:

   - Las posibles mejoras a introducir en los procedimientos de aplicación de los tributos.
   - Las actuaciones de control tributario: duración, costes de atención, etc.

- Las obligaciones formales en relación con la fiscalidad de los grupos fiscales (Sociedades e IVA), de las operaciones vinculadas, etc.
- Los criterios y frecuencia de remisión de información fiscal a la Administración.
- La implantación y modificación de programas informáticos de suministro de información y de ayuda a la cumplimentación de declaraciones. Información anticipada sobre los mismos.
- El fomento de la facturación electrónica.
- El establecimiento de canales de información que generen mayor seguridad en la actuación empresarial, minimizando los costes de litigiosidad y el riesgo de sanción.
- La tributación de determinadas operaciones de interés general.

c) Estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos:

- Conocimiento anticipado de proyectos normativos de interés general.
- Propuestas de modificación normativa de interés general.

d) Evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario:

- Difusión de la importancia de la gestión fiscal en los programas de formación gerencial de las empresas.
- Responsabilidad de los Consejos de Administración en materia fiscal como manifestación de la Responsabilidad Social Corporativa.
- Creación de un Código de buenas prácticas tributarias.
- Posibles mejoras a introducir en los procedimientos de control interno para la detección y gestión de las contingencias fiscales en las empresas.
- podrán ser objeto de conocimiento y discusión en el Foro
- Mejora de la relación entre la Administración tributaria del Estado y las empresas y establecimiento de canales de comunicación fluida.
- Simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos.
- Evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario.

- En cuanto al **funcionamiento del Foro**, las normas de funcionamiento establecen el trabajo bien en Pleno, bien en Grupos de Trabajo:

  a) En el Pleno están presentes, junto con los Directores de los Departamentos funcionales de la Agencia Tributaria, los miembros de los Consejos de Administración de las empresas o miembros de las empresas expresamente designados por el Consejo para su representación ante el Foro.

El Foro tiene como uno de sus principales objetivos que los máximos responsables de las empresas tengan una implicación directa en el área de la fiscalidad, por lo que se solicita su presencia en el Pleno del Foro.

El Pleno se reúne bajo la dirección del Presidente del Foro, cargo desempeñado por el Presidente de la Agencia Tributaria.

El Pleno celebrará sesión ordinaria con una periodicidad mínima de una vez al semestre, y sesión extraordinaria convocada, bien por el Presidente, bien a solicitud de los representantes de al menos cinco de las empresas participantes.

Las decisiones en el Pleno se adoptarán siempre por consenso de los asistentes y se formalizarán en informes o recomendaciones en relación con las materias tratadas, que carecerán de efectos jurídicos vinculantes.

b) En los **Grupos de Trabajo** los representantes presentan un perfil más técnico en materia tributaria. Es el Pleno del Foro el órgano que podrá acordar la creación de Grupos de trabajo y su supresión, y determinará sus cometidos, competencias y régimen de funcionamiento.

   En la actualidad, se encuentran en marcha tres grupos de trabajo:

   - Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias,
   - Análisis y Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas, y
   - Precios de Transferencia.

c) El Foro cuenta con una Secretaría Técnica, desempeñada por un funcionario de la AEAT. Asimismo, colaboran de forma rotatoria en la Secretaría Técnica los representantes de las empresas participantes en el Foro que lo deseen.

Actuaciones del Foro de Grandes Empresas

En el Foro de Grandes Empresas, en la actualidad están funcionando tres Grupos de Trabajo: Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias, Análisis y Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas, y Precios de Transferencia.

Estos Grupos de Trabajo tuvieron una primera reunión constitutiva a finales de julio de 2009, y continúan con su cometido, lo que no impide que en alguno de los casos ya se hayan visto conclusiones o se hayan adoptado decisiones derivadas de acuerdo a los que se ha llegado en el Foro como consecuencia de los trabajos de los Grupos.

Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia

Los trabajos realizados por este grupo tienen como objetivo analizar las diferentes cuestiones relativas a los precios de transferencia, como pueden ser:

- Acuerdos previos de valoración.
- Documentación a presentar en materia de precios de transferencia.
- Ajuste secundario y relación con jurisdicciones de terceros países.
- Régimen sancionador.

Hasta el momento, se ha acordado la elaboración de una serie de criterios de actuación para la AEAT en diferentes materias, en cuya elaboración la experiencia aportada por las propias empresas será un dato clave.

Grupo de Trabajo sobre Análisis y Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas

El modelo español de aplicación del sistema tributario se basa en una intensiva utilización de la información y de las nuevas tecnologías. Sin perjuicio del éxito del modelo en cuanto a implantación de un sistema fiscal moderno y capaz de allegar los recursos necesarios, éste conlleva una serie de obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir, con el consiguiente coste de recursos materiales y humanos. Actualmente, las Administraciones tributarias, tanto a nivel interno como a nivel internacional, se encuentran inmersas en un proceso de reducción, dentro de lo posible, de la complejidad de las normas fiscales y de simplificación de las obligaciones formales que recaen sobre los contribuyentes, al tiempo que se asegure el control del adecuado cumplimiento de las normas fiscales. En el proceso de transposición de la normativa europea[1], el Gobierno español ha elevado el objetivo de reducción de cargas administrativas soportadas por los contribuyentes consecuencia de la legislación nacional, desde el 25% propuesto por la Comisión Europea, hasta el 30% para el año 2012 (Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de junio de 2008).

Por tanto, este Grupo de Trabajo permite obtener información directamente de los contribuyentes, facilitando la toma de decisiones en el proceso de simplificación de obligaciones formales.

En cuanto a las conclusiones, por ejemplo, se encuentra la incorporación a un Anteproyecto de Ley de una de las propuestas del Grupo de Trabajo, Además de otros compromisos, la AEAT trabaja en este Grupo para poner en conocimiento de otras Administraciones Públicas las cuestiones que suscitan una especial preocupación a las empresas.

---

1 *Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.*

Grupo de Trabajo para la Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias

Uno de los principales proyectos que se trabajan en el Foro de Grandes Empresas es la aprobación de un Código de Buenas Prácticas Tributarias. El objetivo del Código es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban, relación basada en los principios de transparencia y confianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la litigiosidad que surge entre ambas.

Por otra parte, los principios de buena fe y confianza legítima que legalmente rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas cobran especial relevancia en este marco tributario. No sólo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas, y especialmente de aquellas con un componente internacional, una mayor complejidad de sus operativas.

Con mayor motivo cuando una de las dos grandes líneas de actuación de la Agencia Tributaria de acuerdo con la normativa que la regula consiste en la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente. Efectivamente, una Administración Tributaria moderna exige una proximidad mayor con las empresas, tanto como principales contribuyentes como por su valiosa actuación como colaboradores tributarios. Esta proximidad debe caracterizarse no sólo por un conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente, sino también por velar por la máxima publicidad y constancia de sus criterios interpretativos y de actuación. En definitiva, es este compromiso de la Administración Tributaria el que debe dotar de la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes y permite un cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias.

Así, la principal tarea de este Grupo de Trabajo es la formulación de una serie de recomendaciones que sintetizan las medidas o prácticas de buen gobierno de las sociedades en materia fiscal, con carácter relativo y flexible, permitiendo por tanto que las empresas puedan adaptarlas a sus propias características. Entre las cuestiones que son objeto de debate se encuentran:

- Actuación de los Consejos de Administración en materia fiscal.
- Reducción de riesgos fiscales significativos por parte de las empresas.
- Transparencia en la actuación de las empresas y de la Agencia Tributaria.

- o Colaboración en la lucha contra el fraude fiscal.
- o Establecimiento de un procedimiento de consulta ante la Agencia Tributaria.
- o Incremento de información proporcionada por las empresas.

III.- FORO DE ASESORES FISCALES

Como se ha señalado al principio de esta ponencia, los sistemas tributarios son cada vez más complejos como reflejo de la realidad social y económica sobre la que operan. En este entorno no se puede desconocer la labor que desempeñan los asesores fiscales, como oferentes de mecanismos de planificación fiscal y por ayudar al contribuyente a entender y cumplir sus obligaciones fiscales. Por tanto, las Administraciones tributarias deben diseñar sus relaciones con los contribuyentes y los asesores fiscales de forma coordinada y coherente.

En el modelo español, los servicios de asesoría fiscal se prestan por colectivos profesionales muy diversos, y con un nivel de prestación de servicios también muy diferente. Así, entre las grandes firmas de asesoría fiscal y el asesor individual existe todo un universo de fórmulas de asesoría desempeñadas por expertos (abogados, economistas, gestores administrativos,...). Se trata de un sector muy atomizado.

De entre las diversas formas mediante las cuales la AEAT puede intensificar su relación con los asesores fiscales, una de ellas, de carácter novedoso, es la creación de un Foro, con representación de ambas partes, para el análisis y discusión de las materias tributarias de interés común.

Para poder valorar las opciones de relación de la AEAT con los asesores fiscales, en primer lugar, hay que decidir quiénes son los interlocutores más representativos del sector. A estos efectos, podemos clasificar el sector en dos grandes grupos: las grandes firmas de asesoría fiscal y los diversos colectivos representativos de pequeños y medianos despachos de asesoría.

El sector, una vez eliminadas las grandes empresas de asesoría fiscal, que estarán representadas por las empresas de mayor facturación, está compuesto por profesionales de muy diversa procedencia y diferentes figuras jurídicas (desde pequeñas o medianas empresas hasta asesores individuales).

La mejor opción parece que es relacionarse con los grandes despachos de asesoría y las asociaciones de asesores fiscales existentes en nuestro país. Una relación directa con estas asociaciones, así como algún representante de la profesión (señalados por las propias asociaciones) supone una representación significativa del sector. No obstante, hay que tener en cuenta

que, al no tratarse de organizaciones como los Colegios Profesionales, la pertenencia de un profesional de la asesoría fiscal a cualquiera de las asociaciones es meramente voluntaria, con las consecuencias que esto conlleva en cuanto a la implicación de estos profesionales respecto a los acuerdos a los que se pueda llegar.

En un segundo momento, es necesario determinar el objetivo a cumplir por el Foro, tanto por parte de la AEAT como por parte de los representantes de los asesores.

Los asesores fiscales en la actualidad son figuras vitales en el funcionamiento de los sistemas tributarios, ayudando a los contribuyentes a entender sus obligaciones tributarias y a cumplirlas. Además, en algunos casos juegan un papel relevante en grandes proyectos de inversión de empresas multinacionales por lo que una relación ágil y estable con ellos tiene una gran importancia para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes y atraer inversiones.

Las relaciones cooperativas entre las administraciones tributarias y los asesores fiscales ofrecen una potencialidad de beneficios para todas las partes y facilitan una mejor comprensión por parte de las Administraciones tributarias de su trabajo y del papel que desempeñan en la economía.

La adopción de una relación cooperativa con asesores fiscales, puede suponer importantes mejoras en la gestión de riesgos de las Administraciones tributarias. La **gestión de riesgos** se convierte en una herramienta esencial para la detección de contribuyentes y conductas de riesgo. Así, los propios asesores fiscales pueden proporcionar información sobre conductas u operaciones de riesgo fiscal, mientras que la Administración adecuará sus actuaciones de control, teniendo en cuenta la existencia de grupos de contribuyentes que responden a una relación de confianza y cooperación.

Del mismo modo, sería beneficioso para los asesores fiscales conocer determinados criterios de actuación de la Administración, pues les permitirá estar en una mejor posición para asesorar a las empresas.

Los asesores fiscales, junto con las labores de asesoramiento tributario, realizan una importante labor como colaboradores en la aplicación de los tributos. Esto acarrea, entre otras, dos importantes consecuencias: la adaptación a los cambios normativos en materia tributaria, que se producen con rapidez, y la obligación de asumir el cumplimiento de las cargas formales que implica el cumplimiento obligaciones tributarias, para lo cual habrían de ser los primeros interlocutores en el proceso de elaboración de las normas de desarrollo y las medidas concretas vinculadas a estos cambios.

Respecto a las cargas fiscales indirectas, el modelo de aplicación del sistema tributario español se basa en una intensiva utilización de la información y de las nuevas tecnologías. Sin perjuicio del éxito del modelo en cuanto a implantación de un sistema fiscal moderno y capaz de allegar los recursos necesarios, éste conlleva una serie de obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir, con el consiguiente coste de recursos materiales y humanos. No obstante, y en el ámbito diseñado por la normativa europea y las directrices del Gobierno, la AEAT se encuentra inmersa en un proceso de racionalización de las obligaciones formales que recaen sobre los contribuyentes, pero asegurando en todo caso el control del adecuado cumplimiento de las normas fiscales. En este proceso no se puede mantener al margen al grupo de asesores fiscales, pues, en gran medida y a través de los mecanismos de colaboración social, son quienes, en muchos casos, mantienen la relación directa con la Administración tributaria en representación de terceros.

Finalmente, no hay que olvidar el aspecto de lucha contra la planificación fiscal agresiva, a la que la Administración tributaria debe responder. El mantenimiento de una relación cooperativa entre las administraciones tributarias y los asesores fiscales permitirá que la planificación fiscal agresiva sea una opción menos atractiva para los contribuyentes, lo que reducirá su demanda y consecuentemente la oferta de estos productos.

En consecuencia, en el marco descrito, la Agencia Tributaria ha diseñado como uno de sus proyectos futuros en el corto plazo la creación de un Foro de Asesores Fiscales, con las siguientes pautas:

- **Creación de un Foro específico de asesores fiscales** para el debate de los principales asuntos de interés en la relación entre éstos y la AEAT. Como particularidad se destaca la heterogeneidad de los participantes (pequeños asesores y grandes firmas de asesoría), por lo que el Foro funcionaría a través de Secciones y Grupos de Trabajo.

  Las unidades territoriales participarán en este Foro a través de reuniones periódicas con asociaciones de asesores fiscales de su ámbito territorial. En estas reuniones, se informará de los asuntos tratados en el Foro y las asociaciones territoriales podrían plantear cuestiones a debate o realizar sugerencias u observaciones sobre los temas ya tratados en el mismo.

- Entre los **objetivos del Foro de Asesores Fiscales** se busca mejorar la relación entre la AEAT y los asesores fiscales y, en concreto, incrementar el conocimiento mutuo entre las partes, a través de la búsqueda de acciones que faciliten el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la transparencia en la información, permitiendo una

mejora en el trabajo de los asesores así como facilitar el cumplimento tributario. Además, este Foro permitirá incrementar la interacción de las partes a efectos de las labores de colaboración social.

Por tanto, y desde su creación, se pueden formar dentro del Foro dos Secciones con un trabajo claramente diferenciado:

- Sección de temas específicos o de especial complejidad.
- Sección de temas operativos.

Por otra parte, en cuanto a los contenidos de trabajo, se han sometido a consideración las siguientes propuestas:

- Información permanente de las cuestiones tratadas en el Foro de Grandes Empresas, que permite una interacción entre ambos Foros, sin duplicar los Grupos de Trabajo.
- Definición del marco de relación entre la AEAT y los asesores fiscales (regulación de la responsabilidad,...).
- Análisis de las obligaciones tributarias formales.
- Estudio y aplicación de mecanismos de comunicación de información y registro de operaciones dudosas o realizadas exclusivamente por motivos fiscales.

- En cuando a la **composición del Foro de Asesores Fiscales**, estará formado por:

  - Por parte de la AEAT: miembros de la Dirección de la Agencia Tributaria.
  - Por parte de las asesorías fiscales:

    - Las principales firmas de asesoría fiscal en España.
    - Resto de asesores fiscales, representados a través de asociaciones empresariales y de Colegios Profesionales:

- Pese a la existencia de reuniones con la totalidad de los miembros del Foro Nacional de Asesores Fiscales, una parte importante de los trabajos se realizaría a través de **Grupos de Trabajo**. En cada uno de ellos se identificarían los problemas y se establecerían las directrices de los trabajos de los Grupos. Las decisiones se tomarían por el Pleno del Foro Nacional, o, en casos de delegación, por el correspondiente Grupo de Trabajo para entrar más en detalle de las cuestiones técnicas planteadas.

Caso práctico

Tema 1.2

ESTRATEGIAS PARA COMBATIR LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PERJUDICIAL

Douglas O'Donnell
Director, Administración de Tratados y Coordinación Internacional
División de Negocios Grandes y Medianos (LMSB)
Servicio de Rentas Internas
(Estados Unidos de América)

SUMARIO: Resumen.- Introducción.- 1. . Sentando las Bases.- 2. . El combate a la planificación tributaria perjudicial.- 3. Facilitación del cumplimiento.- 4. Conclusión.-

RESUMEN

Durante momentos en que muchas agencias federales están experimentando recortes presupuestarios, el Servicio de Rentas Internas (IRS) ha visto un aumento en su presupuesto. De hecho, para el Año Fiscal 2010, el IRS ha recibido recibió más fondos de los que pidió para sus programas internacionales de cumplimiento tributario. El apoyo de alto nivel, tanto a nivel nacional como dentro de la agencia, y la colaboración entre las diferentes funciones dentro de la administración tributaria, son clave para cualquiera expansión de un programa de administración tributaria.

Durante varios años, el IRS ha contado con apoyo para sus programas internacionales, comenzando con el comisionado Mark Everson y luego con el comisionado Douglas Shulman. Muchos miembros del Senado y la Cámara de Representantes de los Estados Unidos están interesados en combatir la evasión fiscal en el extranjero. Tanto el comisionado Shulman, como el secretario del Tesoro, Timothy Geithner, testificaron ante comités clave del Senado para garantizar los fondos adecuados. Mientras se dirigía a los Comités del Senado de los Estados Unidos, el comisionado Shulman enfatizó su creencia de que la mayoría de los ciudadanos estadounidenses cumplen con sus obligaciones tributarias voluntariamente. Pero él siempre advierte que aquellos que están pagando su parte justa quieren ver que el IRS se asegura que todos los demás también están pagando su parte justa.

Las organizaciones necesitan estar estructuradas de forma tal que esto facilite la consecución de sus metas. A partir del 2007 y durante el 2009, el IRS ha estado consolidando sus programas internacionales de cumplimiento dentro de la División de Negocios Grandes y Medianos (LMSB). También fue en el 2007 cuando el IRS conformó un equipo de ejecutivos multidisciplinario, enfocado en una propuesta de colaboración con administraciones tributarias internacionales. Fue en parte debido a esta propuesta del presupuesto del AF 2010 que el IRS recibió más fondos de los que pidió.

El 2009 fue un año decisivo para el IRS en términos de combate a la evasión fiscal internacional mediante el ocultamiento de activos en instituciones financieras extranjeras. El trabajo que empezó en el 2008 (cuando nueve países alrededor del mundo se interesaron en obtener información sobre las cuentas de sus clientes en Liechtenstein), culminó en el 2009 cuando los Estados Unidos firmó un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (TIEA) con Liechtenstein. Este TIEA, el primero para Liechtenstein, comenzó a regir el 1º de enero de 2010.

La citación John Doe 2008 hecha al Banco Suizo UBS tuvo resultados cuando los Estados Unidos firmó acuerdos con el gobierno suizo y el UBS en agosto del 2009. Otra citación John Doe está en proceso con First Data Corp., y se está llevando a cabo como una manera de combatir el uso de tarjetas de crédito extranjeras para evadir impuestos.

Ejemplos de programas que apoyan una mejora en el cumplimiento voluntario son el Programa de Declaración Voluntaria y la Práctica de Fijación de Precios de Transferencias. El Programa de Declaración Voluntaria les da a los contribuyentes que estaban escondiendo activos generadores de renta en el extranjero, la oportunidad de apersonarse voluntariamente y pagar los impuestos y las multas sin ningún miedo a ser objeto de un proceso penal. La Práctica de Fijación de Precios de Transferencias redundará en mejores niveles de experiencia dentro del IRS para manejar más efectivamente las transacciones internacionales a gran escala.

INTRODUCCIÓN: ÁMBITO/CONTENIDO

La discusión de este documento consta de tres partes: Sentando las Bases, el Combate a la Planificación Tributaria Perjudicial y la Facilitación del Cumplimiento.

- **Sentando las Bases** cubre el Consejo Internacional de Planificación y Operaciones y como el mismo tiene un enfoque de servicio a la administración tributaria internacional y la formulación de presupuestos. También abarca los testimonios del comisionado del IRS y el secretario del Tesoro para obtener los fondos suficientes

para los programas de cumplimiento en el extranjero del Servicio. Finalmente, hay una discusión sobre una consolidación de múltiples años de los esfuerzos de cumplimiento internacional dentro del IRS.

- **El Combate a la Planificación Tributaria Perjudicial** discute los esfuerzos del IRS para obtener información sobre los contribuyentes de Liechtenstein, el UBS con oficinas principales en Suiza, y el First Data Corp. También incluye información sobre el exitoso programa de Cumplimiento Voluntario que tuvo lugar en el 2009 y la creación de una Práctica de Fijación de Precios de Transferencias dentro del IRS.

- Finalmente, la **Facilitación del Cumplimiento**, hace referencia a programas discutidos en el documento preparado para la Conferencia Técnica del CIAT de octubre del 2009. Estos son programas que tienen como objetivo darle a los contribuyentes una certidumbre más temprana mediante una mayor transparencia por parte del contribuyente y del IRS.

DISCUSIÓN

1. SENTANDO LAS BASES

Consejo Internacional de Planificación y Operaciones - un Enfoque de Servicio a la Administración Tributaria Internacional

Hace varios años, el comisionado Mark Everson y otros ejecutivos clave estuvieron considerando el Servicio de Rentas Internas (IRS) y vieron que la administración tributaria internacional no estaba limitada a la organización internacional en la División de Negocios Grandes y Medianos (LMSB). De hecho, ésta tenía un enfoque de servicio: una división de operaciones manejaba el proceso y servicio al cliente, otra era responsable de los individuos internacionales y de los negocios pequeños internacionales, y otra división manejaba los arreglos internacionales de pensiones y caridades. Además, Apelaciones, Investigación Penal y Consejería - todas eran organizaciones separadas dentro del Servicio de Rentas Internas (IRS) - y cada una era responsable de diferentes aspectos de la administración tributaria internacional. Mientras tanto, la globalización estaba claramente en su apogeo - los viajes al extranjero, las inversiones, las compras, el empleo y la tercerización son eventos comunes hoy en día. La aceleración de la globalización significó que las operaciones de administración tributaria del IRS tenían que prepararse para servir a una base tributaria expandida con transacciones internacionales. Era evidente que el IRS necesitaba un enfoque más coordinado para la administración tributaria internacional.

Para manejar esta situación, Frank Ng, el entonces subcomisionado internacional en el LMSB, creó el Consejo Internacional de Planificación y Operaciones (IPOC), compuesto de ejecutivos de cada una de las unidades de negocios del IRS (Salarios e Inversiones, Pequeños Negocios e Independientes, y Exenciones Tributarias y Entidades Gubernamentales), en conjunto con ejecutivos de Apelaciones, Investigación Penal y Asesoría. En el lanzamiento del IPOC el 23 de enero del 2007, tanto él como la comisionada del LMSB, Deborah Nolan, hablaron del interés de alto nivel del Comisionado Everson en temas de tributación internacional. El IPOC aceptó el reto de hacer esfuerzos coordinados a través del Servicio y desarrolló un plan multianual, el Enfoque al Servicio para la Administración Tributaria Internacional (el Enfoque al Servicio). El objetivo principal del Enfoque al Servicio era integrar y fortalecer la experiencia internacional existente y los programas y actividades ubicadas en las diferentes partes del IRS. Los miembros del IPOC se reúnen cada dos meses. Tal como se esperaba, la participación activa de todas las unidades de negocios del IRS ha facilitado la ayuda al contribuyente, ha mejorado la imposición y ha modernizado la organización para garantizar el cumplimiento de metas internacionales de administración tributaria. El Enfoque al Servicio - en otras palabras, el plan unificado - fue un primer paso importante para mejorar la administración tributaria internacional y posicionar al IRS para que enfrentara los obstáculos de la globalización.

Luego que Barry B. Shott se convirtiera en el subcomisionado internacional, fue él quien llevó al Consejo un paso más allá. En la reunión del IPOC de noviembre del 2007, les asignó que compaginaran sus peticiones presupuestarias internacionales para el AF 2010, con las metas específicas del Enfoque al Servicio. Ellos tenían que ser muy específicos sobre las razones que justificaban el dinero; por ejemplo, para aumentar el personal, el equipo y los programas de computadoras. Shott conformó un subequipo que se reunió e identificó cuatro áreas principales de enfoque: más personal; capacitación (para empleados nuevos y con experiencia); reportes de información y procesamiento de información, usando tecnologías de información y servicio al contribuyente. Su meta era institucionalizar lo internacional dentro del IRS al incluirlo en el presupuesto. Shott le pidió a los miembros del Consejo que describieran no sólo lo que era atractivo, sino lo que era posible hacer, con el propósito de que articularan claramente lo que ellos querían hacer. Esta división de operación preparó su propio presupuesto, pero incluyó una referencia por medio de las funciones en el Enfoque al Servicio. Esto causó el efecto deseado de hacer que esta nueva forma de manejar la globalización fuera más visible dentro del IRS. Conforme se preparaban para trabajar, todo el mundo sabía que lo más probable era que en ese momento, los presupuestos gubernamentales disminuyeran y no aumentaran.

Para marzo, el Consejo le envió al Gerente de Finanzas (CFO) del IRS una petición unificada para el AF 2010 de más de $100,000,000 ($100 m) para pagar 676 puestos enfocados en temas internacionales. Esto incluía la contratación de auditores internacionales, economistas, expertos en ingresos y oficiales de cumplimiento tributario, con una asignación de $3,400,000 para la capacitación. También incluía aumentar el enfoque al combate de las actividades en el extranjero; expandir la presencia en el extranjero de la Investigación Penal y mejorar el proceso de los documentos con información que recibe el Servicio, así como también los fondos para Apelaciones y Consejería para apoyar más a actividades en otras partes del IRS.

Desde el comienzo de su nombramiento a inicios del 2008, el Comisionado Shulman mostró un gran interés en la administración tributaria internacional, dándole mayores fondos para el AF 09. En noviembre del 2008, el subcomisionado internacional, Barry B. Shott, anunció que durante el AF 09, el LMSB contrataría 200 empleados nuevos para asuntos internacionales: 40 auditores internacionales, 40 economistas y 20 especialistas en productos financieros, quienes comenzaron a laborar a fines del segundo trimestre. Estos empleados del LMSB se iban a enfocar en los contribuyentes internacionales en el área de fijación de precios de transferencias y otros asuntos internacionales. Al mismo tiempo, la División de Operaciones de Pequeños Negocios e Independientes (SBSE) obtuvo el visto bueno para contratar a 150 empleados más que se dedicarían a los contribuyentes naturales con altos ingresos / grandes riquezas.

En abril del 2009, el IRS supo que la petición del presupuesto del Presidente incluía las iniciativas internacionales del AF 2010 en las que todas las oficinas del IRS habían trabajado. La cantidad total fue realmente más alta de lo que se pidió - aproximadamente $126,000,000 ($126 m) presupuestados, en vez de los $100,000,000 ($100 m) que se pidieron. Pero con más fondos vinieron más expectativas; en otras palabras, existe la expectativa de obtener $210,000,000,000 ($210 mil millones) en ingresos adicionales en los próximos 10 años. Esto requerirá cambios legislativos y trabajo de cumplimiento no tradicional.

Testimonio del Comité de Finanzas y Apropiaciones del Senado

El IRS depende en gran parte del cumplimiento voluntario, pero reconoce que hay contribuyentes que no sólo no cumplen oportunamente, sino que deliberadamente se involucran en una planificación tributaria diseñada para evadir impuestos - una planificación tributaria perjudicial desde el punto de vista de la administración tributaria. Comenzando con este testimonio inicial en la audiencia para su nominación como Comisionado del Comité de Finanzas del Senado el 29 de enero del 2008, Douglas Shulman puso la tónica para su titularidad como comisionado del IRS cuando dijo:

> Para aquellos contribuyentes que pagan sus impuestos por voluntad propia y oportunamente, que son la gran mayoría de los estadounidenses, debe haber indicaciones claras, una educación accesible y un servicio sobresaliente. Nuestra meta debe ser hacerlo lo más fácil para que ellos paguen la cantidad correcta de impuestos de la manera más eficiente y menos problemática posible. Para aquellos contribuyentes que evaden pagar sus impuestos intencionalmente, debe haber programas rigurosos de cumplimiento.[1]

En la Audiencia del Comité de Finanzas del Senado de los Estados Unidos del 24 de julio del 2009 sobre las Instituciones Financieras de Paraísos Fiscales: su creación y administración de entidades del extranjero y sus cuentas para uso por parte de clientes estadounidenses, el Comisionado del LMSB, Frank Ng, testificó sobre una variedad de iniciativas destinadas a mejorar el cumplimiento y llamar la atención del Comité hacia el Enfoque de Servicios que él creó para integrar la perspectiva internacional en las estrategias y procesos de la División de Negocios del IRS. Cuando él resumió los obstáculos internacionales a los cuales el Servicio se enfrenta, sentó las bases para un apoyo de alto nivel por parte del Senado e insinuó la necesidad de una reestructuración que se llevó a cabo en octubre del 2009:

> ...ya no existe una luz brillante que se pueda encender entre los temas tributarios internacionales y los domésticos. Con una globalización en aumento, virtualmente cada rédito de los grandes negocios - así como también los réditos de las compañías pequeñas e incluso de individuos - tiene características internacionales debido a la facilidad de hacer transacciones más allá de las fronteras[2].

En junio del 2009, el comisionado del IRS, Shulman, y el secretario del Tesoro, Timothy Geithner, testificaron ante un panel del Comité de Apropiaciones del Senado. Él continuó la idea expresada en sus audiencias de nominación; en otras palabras, que los contribuyentes honestos que pagan su parte justa de impuestos quieren que el gobierno tome acciones en contra de aquellos que no lo hacen y señaló:

> Los ciudadanos estadounidenses que siguen las reglas todos los días esperan que el IRS persiga a aquellos contribuyentes que no pagan sus impuestos y nosotros estamos aplicando las leyes tributarias rigurosamente. Nos estamos enfocando en las iniciativas actuales de cumplimiento, tales como en el ámbito internacional, mientras tratamos de evolucionar e innovar.[3]

Ambos le pidieron a un panel de apropiaciones del Senado que apoyaran la petición del presupuesto del AF 2010 del presidente Obama para financiar las prioridades tributarias clave en el AF 2010.

Reestructuración Reciente

Por varios años, el IRS ha estado observando algunas tendencias inconfundibles en el ámbito tributario internacional, que incluyen un aumento importante en las transacciones más allá de las fronteras, la presentación de la fijación de precios de transferencias y de créditos tributarios foráneos, el uso de sociedades de transparencia fiscal y un tremendo crecimiento en el número de ciudadanos estadounidenses y pequeños negocios en el extranjero y de no ciudadanos que trabajan en los Estados Unidos. Estas tendencias requieren que el IRS refuerce su enfoque en la administración tributaria internacional. El presidente, el secretario del Tesoro y el comisionado del IRS cada uno han enfatizado la urgencia de aumentar nuestras actividades de cumplimiento tributario internacional. En octubre del 2009, el IRS lanzó la iniciativa de Grandes Negocios y la Expansión Internacional (LB&IE). Las siguientes son dos corrientes clave de trabajo dentro de esa iniciativa:

- La Industria de Grandes Patromonios / Altos Ingresos en el LMSB (con contribuyentes en este grupo que incluyen individuos) y
- Completar la tarea de poner todas las actividades de cumplimiento internacional del Servicio bajo un mismo paraguas (cumplimiento de residentes foráneos y pequeños negocios internacionales).

La Industria de Grandes Riquezas

El 7 y 8 de octubre del 2008, el subcomisionado internacional, Barry B. Shott, fue el anfitrión de una conferencia internacional para discutir el movimiento de dinero y cómo el mismo impacta en la administración tributaria. Los invitados incluyeron todas las Divisiones de Operaciones del IRS, así como también a reguladores bancarios externos, agencias para el cumplimiento de la ley del Gobierno de los Estados Unidos (por ejemplo, el Departamento de Justicia, FINCEN), el Instituto de Ejecutivos Tributarios (TEI), las grandes firmas de contadores, miembros del Equipo de Estudios Intermedios Bancarios de la OCDE, el Tesoro y otros - aproximadamente 95 participantes en total. La meta era encontrar qué variantes externas se estaban viendo que podrían afectar la administración tributaria internacional. Los planes incluían una serie de discusiones en paneles, que incluyen cómo los individuos con grandes riquezas estructuraban sus finanzas (como corporaciones o como individuos). El primer día era para los grupos de interés internos / externos. El segundo día fue sólo para los grupos de interés interno e incluía discusiones con facilitadores para hablar sobre lo que habían escuchado el primer día. El IRS se enteró que el comportamiento de los individuos con grandes riquezas era más bien un comportamiento empresarial que un comportamiento individual.

Simultáneamente, el Consejo Rector de Aplicación de Fiscalizaciones (EEGC) del IRS, otro consejo cuyos miembros vienen de todas las divisiones del IRS, había estado buscando una manera de establecer prioridades para las estrategias sobre las Transacciones Abusivas de Evasión Fiscal, el Crédito Tributario de Ingresos Ganados, los que no declaran y la brecha fiscal. El equipo de Grandes Riquezas / Altos Ingresos de este Consejo revisó los casos que habían llegado a través de la vía de aplicación / auditoría fiscal para entender los riesgos de cumplimiento. Ellos vieron a todas las empresas de los contribuyentes; en otras palabras, a las entidades relacionadas a un contribuyente en particular, en vez de simplemente mirar a la entidad individualmente.

Como parte de la reestructuración de IE de octubre del 2009, el IRS trajo la iniciativa de Grandes Riquezas / Altos Ingresos del SBSE como una nueva industria en la que puede trabajar junto con las cinco industrias existentes del LMSB. Entre las estrategias de este grupo se encuentran:

- Perfeccionar un proceso de evaluación de riesgo para empresas globales de gran riqueza;
- Establecer un formato general para preparar casos;
- Llevar a cabo fiscalizaciones a individuos con Grandes Riquezas/Altos Ingresos (GHW) y empresas relacionadas;
- Centralizar la experiencia del IRS con referencia al riesgo de cumplimiento global de grandes riquezas en una sola entidad de la organización.

Cumplimiento de Residentes Extranjeros y Pequeños Negocios Internacionales

A finales del 2007, el IRS trajo la función de Cumplimiento de Residentes Extranjeros del SBSE al LMSB Internacional. Esto representó un gran cambio en la visión del LMSB del perfil de sus contribuyentes. Los contribuyentes del LMSB ya no estaban limitados a negocios con activos de $10,000,000 o más. También se incluyeron:

- Ciudadanos estadounidenses que viven fuera de los Estados Unidos o en territorios estadounidenses;
- Residentes permanentes legales (portadores de la tarjeta verde) en los Estados Unidos;
- Pequeños negocios que mantienen diarios y registros en el extranjero;
- Extranjeros no residentes y compañías extranjeras en los Estados Unidos;
- Ciudadanos estadounidenses residentes en el exterior que renunciaron a su ciudadanía;
- Individuos con problemas debido a tratados fiscales y otras características internacionales.

La reestructuración de octubre del 2009 continuó este esfuerzo, trayendo al LMSB Internacional iniciativas internacionales del SBSE que afectan a los individuos y pequeños negocios:

- Grupos de Campo y Oficina Central con referencia a la Evasión Fiscal Abusiva de Transacciones en el Extranjero;
- Equipo de Iniciativa de Cumplimiento en el Extranjero y
- Grupo Central de Acuerdos de Retenciones (CWA).

La fecha tope deseada para la integración completa de estas funciones es octubre del 2010.

Las metas son simples:

- Mejorar la consistencia de las operaciones de cumplimiento internacional en el extranjero;
- Aumentar la cobertura del cumplimiento internacional y en el extranjero;
- Mejorar los servicios al cliente.

2. EL COMBATE A LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PERJUDICIAL

Liechtenstein

A mediados de febrero de 2008, hubo una noticia que atrajo la atención de las administraciones tributarias alrededor del mundo. El gobierno alemán había recibido información sobre ciudadanos alemanes que estaban involucrados en un escándalo de evasión fiscal por varios billones de euros, quienes estaban escondiendo activos en bancos de Liechtenstein.

Para finales de febrero del 2008, las administraciones tributarias de Australia, Canadá, Francia, Italia, Nueva Zelanda, Suecia, el Reino Unido, los Estados Unidos y otros, todos miembros del Foro de Administración Tributaria (FTA) del OCDE, comenzaron a trabajar juntos con referencia a las cuentas en Liechtenstein que estaban siendo usadas para la evasión fiscal y la elusión fiscal. Con pocos días de diferencias, se publicaron avisos y boletines de prensa alrededor del mundo:

Comisionados tributarios batallan en contra de la evasión fiscal (Australia y el Reino Unido)[4]

Agencia de Ingresos ha recibido información sobre italianos con cuentas en Liechtenstein (Italia)[5]

Autoridades tributarias trabajan juntas para frenar la evasión fiscal internacional (NZ)[6]

El IRS y Socios de Tratados Tributarios ponen la mira en cuentas en Liechtenstein (EEUU)[7]

En los Estados Unidos, el IRS comenzó a tomar acciones de imposición que involucraban a más de 100 contribuyentes estadounidenses para garantizar la declaración adecuada de ingresos y su respectivo pago de impuestos con respecto a las cuentas en Liechtenstein. Algunos países, tales como Nueva Zelanda, ofrecieron programas de reducción de penas bajo sus propias reglas de divulgación voluntaria.[8]

Para el 8 de diciembre del 2008, los Estados Unidos y Liechtenstein habían firmado un Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal (TIEA). En octubre del 2009, representantes de Liechtenstein y los Estados Unidos se reunieron para discutir cómo implementar la legislación necesaria para que el TIEA comenzara a regir a partir del 1º de enero del 2010. Este TIEA es el primero que Liechtenstein pone en marcha y es el único que se va a poner en marcha en el 2010. El mismo tendrá efectos para las peticiones de información hechas para los años fiscales comenzando en o después del 1º de enero del 2009, tanto para cuestiones tributarias civiles como para cuestiones tributarias penales.

UBS

El 30 de junio del 2008, el Departamento de Justicia de los Estados Unidos hizo una petición para emitir una "Citación John Doe" para pedir información del UBS con sede en Zurich, Suiza, sobre contribuyentes estadounidenses que pudieran estar usando cuentas bancarias suizas para evadir impuestos federales sobre la renta. Al día siguiente, un juez federal en Miami, Florida, emitió una orden autorizando al IRS a que pidiera información al UBS AG con sede en Zurich, Suiza, sobre contribuyentes estadounidenses que podrían estar usando cuentas bancarias suizas para evadir impuestos federales sobre la renta. El IRS utiliza una Citación John Doe para obtener información sobre posibles fraudes fiscales por parte de personas de identidad desconocida. El Manual de Rentas Internas (IRM) 25.5.7.1 define esta clase de citación de la siguiente forma:

Una citación John Doe es cualquier citación donde el nombre del contribuyente bajo investigación es desconocido y por lo tanto, no se ha identificado específicamente. Una Citación John Doe solo puede ser emitida luego de la aprobación de una Corte Federal. Por consiguiente, el Servicio nunca debe emitir una Citación John Doe "amigable" a pesar de que una de las partes a quienes se les pueda emitir la citación lo pida como una condición para dar información al Servicio. Emitir una Citación John Doe sin la aprobación de una corte viola el estatuto y pone en riesgo la investigación.[9]

Los Estados Unidos se interesaron en el UBS, en parte, debido a una declaración hecha a la corte por el ex banquero del UBS, Bradley Birkenfeld. Birkenfeld dijo que empleados de UBS ayudaron a clientes estadounidenses adinerados a ocultar su patrimonio fuera del país, creando entidades ficticias y la posterior presentación de formularios del IRS que falsamente decían que las empresas eran las titulares de las cuentas. De acuerdo con la declaración hecha por Birkenfeld a la corte, el UBS tenía aproximadamente $20,000 millones de activos bajo su administración en cuentas "no declaradas" de contribuyentes estadounidenses.[10]

Luego de hacer la citación, los Estados Unidos y el Departamento de Justicia comenzaron a tener discusiones para buscar la cooperación del gobierno suizo. El 19 de agosto del 2009, el Departamento de Justicia y el IRS anunciaron que el acuerdo con el gobierno suizo había finalizado. Como resultado de este acuerdo, los Estados Unidos recibirán información sustancial sobre todas las cuentas de interés cuando los mismos hagan la citación John Doe en contra de UBS el 30 de junio del 2008.

El acuerdo involucraba un número de acciones legales simultáneas:

- Que la aplicación judicial de la citación John Doe iba a ser descartada de forma tal que dejaba la citación John Doe subyacente en efecto;
- Al recibir la petición del tratado, el gobierno suizo instruyó al UBS a que notificara a los dueños de las cuentas en el transcurso de varios meses que su información estaba siendo incluida en la petición del tratado del IRS;
- El recibo de este aviso por sí mismo no impedía al dueño de la cuenta de ir al IRS bajo el Programa de Declaración Voluntaria, el cual terminó el 23 de septiembre del 2009.

Además, el gobierno suizo ha acordado revisar y procesar las peticiones adicionales de información de otros bancos con referencia a sus dueños de cuentas al grado de que dicha petición está basada en un patrón de hechos y circunstancias equivalentes a aquellos del caso de UBS.

Finalmente, el acuerdo retuvo el derecho del gobierno de los Estados Unidos, si los resultados eran significativamente más bajos que lo que se esperaba y si otras medidas fallaban, de buscar recursos legales adecuados, que incluyen la reanudación de acciones para aplicar la citación John Doe.[11]

Ahora mismo el IRS está en las fases iniciales de la implementación de los acuerdos con el gobierno suizo y el UBS. Para finales del 2010, el IRS espera recibir información sobre aproximadamente 7,500 cuentas.

Programa de Declaración Voluntaria

El 26 de marzo del 2009, el IRS anunció un programa corto cuya intención era proveer un sistema de penas reducidas, así como también proveer inmunidad de procesamiento si los contribuyentes reunían ciertas condiciones. El programa incluía el pago de:

- Impuestos atrasados e intereses por seis años;
- Una pena por falta de exactitud en las declaraciones o por dejar de declarar en todos estos seis años;
- Una pena del 20 por ciento de la cantidad en las cuentas bancarias en el extranjero en el año con la cuenta agregada más alta o el valor de activo más alto en los últimos seis años.

El impulsor de este programa era una sensación creciente de que un número muy importante de personas que tenían el requisito de presentar, pagar o reportar no estaban declarando la existencia de sus cuentas en el extranjero, ni estaban reportando los ingresos de las mismas. El programa fue diseñado para darle a los contribuyentes - y a los profesionales tributarios - la certeza y la consistencia sobre cómo se manejarían sus casos.[12]

Salieron tres memos de orientación: cómo manejar casos en el extranjero[13]; encaminar las declaraciones voluntarias para tomar acción[14]; y un marco de penas para garantizar consistencia.15 La página principal de irs.gov tenía un "reflector rotante" para atraer la atención hacia el programa y hacia un conjunto inicial de Preguntas Hechas con Frecuencia debido al alto volumen de preguntas que los miembros del IPOC reportaron que les hacían en las conferencias en las que ellos participaban.

Inicialmente, la fecha tope era el 26 de septiembre del 2009, pero debido a que muchos profesionales reportaron que estaban abrumados con las peticiones de último minuto de clientes que querían participar, el IRS extendió la fecha tope hasta el 15 de octubre del 2009.

El programa de Declaración Voluntaria les dio a las personas una oportunidad especial de acercarse y ponerse al día con el gobierno. Los contribuyentes aprovecharon dicho programa y la participación alcanzó cifras récord - más de 174,000 personas que no habían estado reportando sus activos e ingresos en el extranjero están cumpliendo con sus obligaciones nuevamente.

El acuerdo sin precedentes con las autoridades suizas alcanzado en agosto del 2009 sobre los cuentahabientes del UBS - y la respuesta al programa especial de declaración voluntaria en el extranjero - juntos representan un hito histórico. Los mismos le demostraron al mundo - especialmente a los cuentahabientes, promotores y bancos - que el IRS toma muy en serio lo siguiente:

- Sus esfuerzos internacionales;
- Romper el velo del secreto bancario y
- Continuar con el ímpetu de ponerle atención a la evasión fiscal en el extranjero.

El IRS actualmente está utilizando para su beneficio las 14,700 declaraciones voluntarias para su información y para identificar las instituciones financieras, consejeros y otros que promueven o de lo contrario facilitan a ciudadanos estadounidenses el esconder activos y sus ingresos en el extranjero e intentar evadir sus responsabilidades fiscales en casa.

La respuesta al Programa de Declaración Voluntaria tendrá ramificaciones que se extenderán más allá del 2009. El mismo cambiará las conversaciones que los profesionales y preparadores de declaraciones de impuestos van a tener con muchos de sus clientes - especialmente durante la temporada de declaración de impuesto. Aquellos contribuyentes que buscan ayuda de los consejeros, pero que deciden no acogerse al Programa de Declaración Voluntaria de nuevo, tendrán que decidir si quieren admitir lo que han hecho y reportar estas cuentas debidamente.[16]

First Data Corporation

El 13 de abril del 2009, el Departamento de Justicia le pidió a una corte federal en Denver que aprobara le emisión de una citación John Doe en contra del First Data Corporation para obtener información que le ayudara al IRS a identificar comerciantes que utilizan cuentas en el extranjero para evadir sus responsabilidades fiscales en los Estados Unidos. La petición alegaba que los comerciantes abrieron cuentas bancarias en jurisdicciones extranjeras e instruyeron a su procesador de tarjetas de crédito, en esta ocasión el First Data, a depositar los ingresos de sus transacciones con tarjetas de crédito o débito directamente en sus cuentas en el extranjero. Con esta citación, el Departamento de Justicia aumentó la presión a los evasores fiscales, buscando las identidades de los comerciantes que intentaban esconder sus ingresos de negocios en cuentas extranjeras.[17] Para el 15 de abril del 2009, una Corte de Colorado emitió la citación.

En septiembre del 2009, el First Data Corp. acordó cumplir con una citación modificada del IRS que buscaba negocios que podían estar escondiendo sus ingresos en cuentas en el extranjero. Esta citación modificada redujo los requisitos de la declaración.

Práctica de Fijación de Precios de Transferencias

Comenzando en el otoño del 2008 y entrado el 2009, un equipo de todo el país, compuesto de administradores locales e internacionales, especialistas

de campo, consejeros técnicos, autoridades competentes, consejeros de campo, APA y LMSB International, analizaron las formas en las que se podía reconsiderar el enfoque del IRS para la fijación de precios de transferencias. Ellos desarrollaron un conjunto de recomendaciones a corto y largo plazo que fueron presentadas a los líderes del LMSB. Las recomendaciones fueron agrupadas así:

- Organizarse para apoyar mejor las operaciones de fijación de precios de transferencias;
- Crear un equipo de expertos en fijación de precios de transferencias para mejorar el desarrollo y la resolución de temas;
- Mejorar la influencia de la experiencia en la fijación de precios de transferencias;
- Incorporar las estrategias e incentivos de transparencia para mejorar el cumplimiento por parte de los contribuyentes;
- Mejorar la identificación de temas y la selección de casos para enfocarse en áreas importantes del no cumplimiento;
- Garantizar la responsabilidad de campo a través de metas y medidas de fijación de precios de transferencias.

El Servicio ya ha implementado algunas de estas recomendaciones, que incluyen la contratación de especialistas adicionales, quienes jugarán un papel clave en las auditorías fiscales de fijación de precios de transferencias y el establecimiento del Consejo de Fijación de Precios de Transferencias en enero del 2009.

El Consejo de Fijación de Precios de Transferencias está compuesto de ejecutivos del LMSB y el Consejero en Jefe, y se orienta a la coordinación de estrategias y políticas de fijación de precios de transferencias. Es un foro para recabar y compartir información de áreas clave dentro del IRS que manejan materias internacionales con referencia a la fijación de precios de transferencias. El Consejo se reúne de cada 4 a 6 semanas para ponerle atención a temas de alto nivel, por ejemplo, a las estrategias, la asignación de recursos, la coordinación, las herramientas que nuestros empleados requieren, brechas en las instrucciones y cambios venideros en la ley. El Consejo recomienda dar instrucciones para los grupos de interés con referencia a decisiones estratégicas, recursos, compromisos y soluciones de fijación de precios de transferencias. El Consejo no tiene control de los casos o problemas y tampoco se involucra en la revisión de los casos.

Ahora mismo, un equipo está trabajando en el diseño y la planificación de implementación para la Práctica de Fijación de Precio de Transferencias. Esto se hace para mejorar la capacidad del IRS para administrar los problemas con la fijación de precios de transferencias estratégica y sistemáticamente. La idea es crear un grupo de expertos en el área de fijación

de precios de transferencias, quienes coordinarán el manejo de los temas que son más importantes para los contribuyentes y el IRS, identificarán temas y tendencias emergentes y darán consistencia al desarrollo y la resolución de casos de fijación de precios de transferencias. Este grupo ayudará al personal de fiscalización en toda la organización, brindando experiencia técnica, conforme se necesite, ayudando en el desarrollo de nuevas técnicas de evaluación de riesgo para identificar mejor a los contribuyentes y los problemas que representan el mayor riesgo, y desarrollar las mejores prácticas de auditoría fiscal para garantizar una asignación de recursos óptima.

La meta del IRS con el establecimiento de la Práctica de Fijación de Precios de Transferencias es mejorar significativamente la manera en que se les pondrá atención a los temas de fijación del precio de transferencias en el futuro, con un enfoque en las interacciones con los contribuyentes, el desarrollo de temas y una resolución consistente.

3. FACILITACIÓN DEL CUMPLIMIENTO

La "Creación de Unidades de Contribuyentes Grandes y la Inclusión de Contribuyentes Individuales Grandes" preparado por la Conferencia Técnica del CIAT de octubre del 2009, incluyó una discusión de programas que el IRS ha implementado para facilitar el cumplimiento:

> La estrategia general del LMSB depende de dos cosas: **Actualidad** (ciertamente cuanto antes mejor) y **Transparencia**-en otras palabras, llevar a cabo las fiscalizaciones de manera eficiente y oportuna-mientras se reconcilian las diferencias y los riesgos tributarios. Actualmente, el IRS tiene una fundación establecida que resultará en un mejor servicio para los grandes contribuyentes y una mayor habilidad para desempeñar sus responsabilidades de cumplimiento más efectivamente y de una manera más oportuna. El LMSB ha identificado obstáculos y ha iniciado varios programas que fomentan la transparencia, las divisas, las oportunidades de cumplimiento antes de declarar y eficiencias mejoradas en la identificación de problemas y riesgos.[18]

Uno de los programas para garantizar la certidumbre más pronto es el Arreglo por la Vía Rápida. El programa de Arreglo por la Vía Rápida (FTS) ofrece una propuesta enfocada en los clientes para resolver disputas fiscales en la fase más temprana posible del proceso de fiscalización. El LMSB hizo que este proceso fuera permanente en el 2003.

Otro programa es el Proceso de Garantía de Cumplimiento (CAP) introducido en el LMSB en el 2005. El CAP es un proceso de garantía del cumplimiento antes de hacer la declaración que se enfoca en la identificación y resolución de problemas mediante interacciones con los contribuyentes en tiempo real. Bajo el CAP, un contribuyente trabaja en cooperación con los Agentes de Ingresos del LMSB en un ambiente previo a la presentación de la declaración para resolver problemas de controversias fiscales y determinar el tratamiento fiscal adecuado de las transacciones que se han completado.

Cuando el LMSB se reestructuró en octubre del 2000, el Programa de Acuerdo previo a la presentación de la declaración de impuestos era una característica innovadora de las nuevas maneras de hacer negocios del IRS. Este programa incentiva a los contribuyentes a pedir una consideración de un problema antes que se haga la declaración de impuestos y, por consiguiente, resuelve las posibles disputas y controversias temprano en el proceso de fiscalización. El programa reduce el costo y la carga asociados con la fiscalización antes de hacer la declaración, da un nivel deseado de certeza con respecto a una transacción y hace mejor uso de los recursos de los contribuyentes y del IRS.

4. CONCLUSIÓN

El Servicio de Rentas Internas ha dependido por mucho tiempo del cumplimiento voluntario de los contribuyentes para cumplir con su misión: "Darle a los contribuyentes de los Estados Unidos un servicio de la más alta calidad, ayudándoles a entender y cumplir con sus responsabilidades fiscales y aplicando las leyes tributarias con integridad y equidad para todos".

El IRS ha establecido programas para facilitar el cumplimiento por parte de aquellos contribuyentes que quieren cumplir. Muchos de esos contribuyentes también quieren una certidumbre temprana. El IRS está comprometido en ofrecerles a los contribuyentes esta certidumbre temprana a través de una mayor transparencia por parte del IRS, así como también por parte de los contribuyentes.

Estos mismos contribuyentes también quieren que todo el mundo pague su parte justa de los impuestos. Los programas para facilitar el cumplimiento, junto con los esfuerzos mejorados de cumplimiento en el extranjero, se combinan para construir las bases necesarias para mejorar el cumplimiento voluntario y así apoyar la misión del IRS.

Fuentes y Citas

1 Shulman, Douglas H., Testimony of Douglas H. Shulman before the Senate Finance Committee on Nomination to Become the Commissioner of Internal Revenue, HP-783, Washington, D.C., 29 de enero del 2008. HP-783

2 Shulman, Douglas H., Statement from IRS Commissioner Doug Shulman on Offshore Income, 26 de marzo del 2009.

3 Shulman, Douglas H. Written Testimony of Douglas H. Shulman Commissioner of Internal Revenue before the Senate Appropriations Committee Subcommittee on Financial Services and Government on FY 2010 IRS Budget, Washington, D.C., 9 de junio del 2009.

4 Australian Tax Office Media Release and HM Revenue and Customs News Release, Tax commissioners battle against tax evasion, 26 de febrero del 2008.

5 Agenzia Entrante Communicato Stampa, Agenzia Entrate ha ricevuto informazioni su italiani con depositi in Liechtenstein, 26 de febrero del 2008.

6 Inland Revenue Te Tari Taake Media Release, Tax authorities work together to stop international tax evasion, 27 de febrero del 2008.

7 IR-2008-26, Internal Revenue Service News Release, IRS and Tax Treaty Partners Target Liechtenstein Accounts, 26 de febrero de 2008.

8 IR-2008-26, Internal Revenue Service News Release, IRS and Tax Treaty Partners Target Liechtenstein Accounts, February 26, 2008, and Inland Revenue Te Tari Taake Media Release, Tax authorities work together to stop international tax evasion, 27 de febrero del 2008.

9 Internal Revenue Service, Internal Revenue Manual 25.5.7.1, 1º2 de septiembre del 2006.

10 The United States Department of Justice, Office of Public Affairs, Federal Judge Approves IRS Summons for UBS Swiss Bank Account Records, 1º de julio del 2008.

11 The United States Department of Justice, Office of Public Affairs, U.S. Discloses Terms of Agreement with Swiss Government regarding UBS, 19 de agosto del 2009.

12 Shulman, Douglas H., Statement from IRS Commissioner Doug Shulman on Offshore Income, 26 de marzo del 2009.

13 Fink, Faris R., Shott, Barry B., and Song, Victor, Routing of Voluntary Disclosure Requests, 23 de marzo del 2009.

14 Fink, Faris R., Shott, Barry B., and Song, Victor, Emphasis on and Proper Development of Offshore Examination Cases, Managerial Review, and Revocation of Last Chance Compliance Initiative, 23 de marzo del 2009.

15 Stiff, Linda E., Authorization to Apply Penalty Framework to Voluntary Disclosure Requests Regarding Unreported Offshore Accounts and Entities, 23 de marzo del 2009.

16 IR-2006-116, Prepared Remarks of Commissioner Douglas Shulman before the 22nd Annual George Washington University International Tax Conference, Washington, D.C., 20 de diciembre del 2009.

17 The United States Department of Justice, Office of Public Affairs, Department of Justice Asks Court to Serve Summons for Offshore Records, 15 de abril del 2009.

18 O'Donnell, Douglas, Creation of Large Taxpayer Units and the Inclusion of Large Individual Taxpayers, Conferencia Técnica del CIAT, octubre del 2009.

Caso práctico

Tema 1.3

LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA EN LAS AATT: ESTRATEGIAS Y PROGRAMAS PARA LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA

María Raquel Ayala Doval
Directora de Estudios Tributarios
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
(CIAT)

SUMARIO: Introducción.- 1. ¿Por qué y para qué la Administración Tributaria debe implementar una estrategia para promocionar la ética?.- 2. La estrategia del CIAT para la promoción de la ética.- 3. La labor del CIAT en la promoción de la ética en las Administraciones Tributarias.-4. Convirtiendo las declaraciones en acciones: Implementando un programa para la promoción de la ética.-5. Lo que sigue.- 6. Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

En el año 2003 el CIAT, con el coauspicio de la Agencia de Ingresos de Canadá y la participación de un grupo de funcionarios expertos de las AATT de sus países miembros, inició el diseño y desarrollo de un conjunto de herramientas orientadas a apoyar la promoción de la ética en las organizaciones tributarias como forma de prevenir y anticipar aquellas acciones que pueden afectar la efectividad de las mismas.

Los trabajos del Grupo no fueron las primeras acciones llevadas a cabo por el CIAT orientadas al cumplimiento de tal fin pues ya anteriormente, a mediados de los años 90, la organización había integrado ese tema como una prioridad en sus más importantes reuniones internacionales.

En el caso práctico que se presentará se expondrán, a manera de antecedentes y en forma enunciativa, los trabajos que el Centro ha producido y que han servido de referencia para el desarrollo del programa piloto llevado a cabo a finales del año 2009 en Uruguay, con el apoyo de EUROsociAL Fiscalidad y principalmente de las autoridades y funcionarios de la Dirección General Impositiva de Uruguay.

Esta experiencia será utilizada en el presente documento como uno de los antecedentes importantes que dará lugar a las futuras tareas que la organización va a abordar, no sólo como apoyo sino como punto de partida de pilotos similares que ya están en la agenda de algunos países miembros y que cuentan con la asistencia técnica y la colaboración del CIAT.

Finalmente, cabe aclarar que un programa de Promoción de la ética debe estar complementado con las acciones obligatorias y fundamentales de toda organización como son los sistemas disciplinarios que deben actuar eficazmente cuando se detecten conductas irregulares.

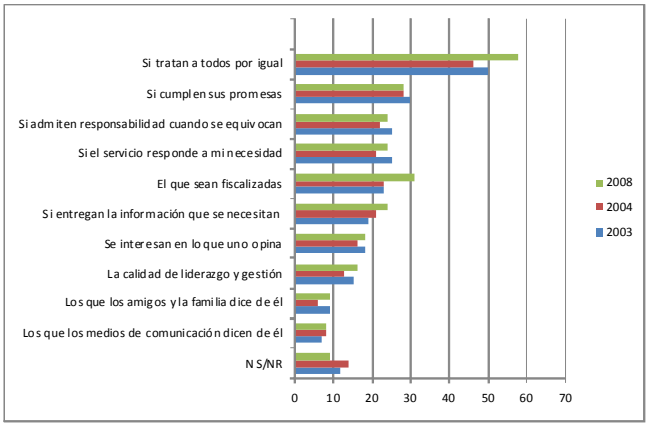
1. ¿POR QUÉ Y PARA QUÉ LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBE IMPLEMENTAR UNA ESTRATEGIA PARA PROMOCIONAR LA ÉTICA?

La Pérdida de confianza

Tomando como referencia América Latina se observa que el nivel de confianza en las organizaciones estatales, y en general en los gobiernos, ha sido tradicionalmente bajo. Si bien éste puede haber aumentado desde el año 2003 al año 2008, conforme indica el informe del Latino barómetro-2008, es evidente que queda mucho trabajo por hacer para que la credibilidad en las instituciones públicas crezca y se situé en un grado satisfactorio.

FACTORES DETERMINANTES DE LA CONFIANZA EN INSTITUCIONES PÚBLICAS
AMÉRICA LATINA 2003 - 2008

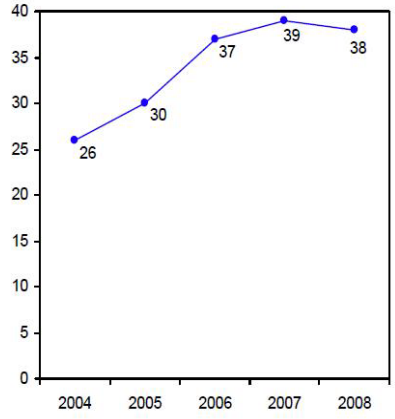
P. ¿Cuáles de los siguientes factores en la tarjeta, son los más importantes para Ud. Determinar cuánta confianza tiene en las instituciones públicas? Nombre hasta tres. Respuesta múltiple: el total suma más de 100%

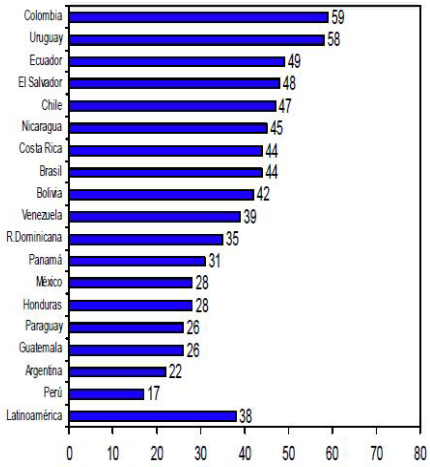


Fuente: Latino barómetro 2001 - 2008

PROGRESO EN REDUCCIÓN DE LA CORRUPCIÓN
AMÉRICA LATINA 2004 – 2008 / TOTALES POR PAÍS 2008

*P. ¿Cuánto cree Ud. que se ha progresado en reducir la corrupción en las instituciones del Estado en estos últimos 2 años? Mucho, Algo, Poco, Nada. *Aquí sólo 'Mucho' más 'Algo'*

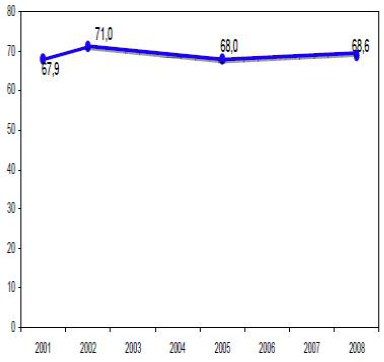


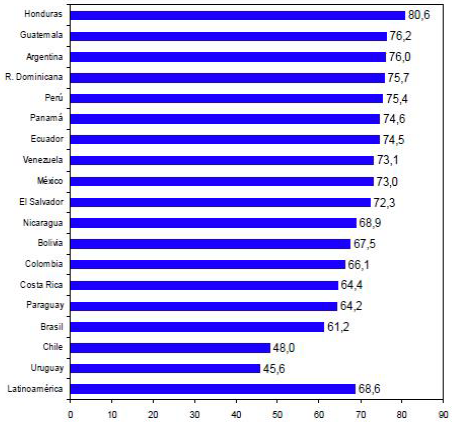


Fuente: Latinobarómetro 2004 – 2008.

¿CUÁNTOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS SON CORRUPTOS? AMÉRICA LATINA 2001-2008/ TOTALES 2001-2008

*P. Imagínese que el total de los funcionarios públicos en (país) fueran 100 y Ud. tuviera que decir cuántos de esos 100 cree que son corruptos. ¿Cuántos diría Ud. que son corruptos? *Aquí sólo 'Promedio'.*





Fuente: Latinobarómetro 2001-2008.

Lo mismo ocurre en relación a los avances en la reducción de la corrupción y en la percepción sobre la integridad de los funcionarios públicos bien por conocimiento directo o indirecto de los ciudadanos que deben interactuar con ellos.

No obstante, hay que ser claros que en materia de corrupción de las organizaciones y de los funcionarios públicos hay dos facetas: la de quien ofrece y la de quien acepta. Es ahí donde la sociedad debe ser parte activa en el combate contra la corrupción. Por otro lado, no es meros cierto que la ineficacia e ineficiencia de la administración pública facilitan, y en muchos casos presionan, la utilización de las vías poco íntegras para obtener un servicio o cumplir con una obligación.

Ante circunstancias adversas, donde se debe partir de la creación de un ambiente de confianza que se ha socavado o perdido, las administraciones tributarias son especialmente sensibles por la Misión que cumplen: garantizar la correcta recaudación de los tributos a través de la gestión eficiente y eficaz del sistema tributario adoptado por el país.

Son reiterados los comentarios y enojos de los ciudadanos al culpar, en muchas ocasiones a sus direcciones de tributos, por la malversación de los ingresos tributarios cuando ellos, por su parte, se ven presionados para cumplir con los deberes impositivos y son fuertemente penalizados cuando no lo hacen.

Si bien es cierto que hay toda una explicación técnica sobre cuales son las competencias, limitaciones y atribuciones de las organizaciones estatales la conclusión es que no podemos complejizar ni sobrecargar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y debemos reconocerles sus derechos y garantizárselos. Es decir, debemos ser eficaces en todo sentido y para ello hay varios presupuestos que se deben cumplir con el fin de recuperar o sembrar un clima de confianza en la ciudadanía que, aunque no implique que paguen los impuestos con gusto y alegría, si que estén seguros de que lo hacen con facilidad y justicia.

El desafío de las organizaciones es recuperar esa credibilidad y, sobre todo, mantenerla de forma sólida. Para ello se analizará la estrategia desarrollada por el CIAT y adoptada en algunos casos por las AATT.

2. LA ESTRATEGIA DEL CIAT PARA LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA

Ante la realidad expuesta en el apartado anterior, la Promoción de la Ética ha sido y es una prioridad para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias como lo demuestra su inclusión tanto en el actual Plan Estratégico 2007-2010, como en el Proyecto de Plan a ser aprobado en la Asamblea General de Montevideo, Uruguay, que regirá para el periodo 2010-2013.

En su **Dirección Nº 5**, el Plan actual establece como Estrategia: **Promover el desarrollo de aspectos claves para el fortalecimiento de las administraciones tributarias** y, dentro de ella, la Iniciativa Estratégica Nº 5 C: **la Promoción de la ética e integridad de los funcionarios de la administración tributaria**, como una acción concreta e importante para la implementación de la Estrategia.

Igualmente, en el proyecto de Plan, la Dirección A: **Elaborar y divulgar información, estudios, investigaciones y desarrollos de buenas e innovadoras prácticas para mejorar la política y administración tributaria**, y su Iniciativa 5: **Implementar las herramientas para la promoción de la ética e integridad en las administraciones tributarias**, recogen la relevancia que el tema representa para el CIAT y lo ubican en una óptica operativa enfocada a poner en funcionamiento y probar las herramientas elaboradas, reconociendo que ahora los trabajos del Centro deben encaminarse a la concreción y práctica de los instrumentos con los que se cuenta, incluyendo su actualización y ajuste con base en las experiencias vividas.

Para el desarrollo de esta Estrategia el CIAT ha desarrollado documentos, modelos y herramientas que permiten la implementación y puesta en práctica de la promoción de la integridad en las AATT de sus países miembros y que pueden ser adoptadas por cualquier organización, con los ajustes necesarios.

3. LA LABOR DEL CIAT EN LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Existe una serie de hitos importantes que señalan los avances más significativos logrados por el CIAT en la promoción de la Ética en las Administraciones Tributarias, los cuales incluyen la discusión de temas relacionados en las principales reuniones internacionales del Centro: la Asamblea General y la Conferencia Técnica, hasta los productos diseñados por los grupos de trabajo y el Comité Permanente de Promoción de la Ética, como se relaciona a continuación:

- ⇨ **29º Asamblea General, Lima (Perú) 1995, "Problemática del combate a la corrupción en la Administración Tributaria"**

- ⇨ **30º Asamblea General, Santo Domingo (República Dominicana) 1996, "Impacto del Proceso de Modernización en la Administración Tributaria",** donde se adoptó la **"CARTA DOCUMENTO SOBRE LOS ATRIBUTOS MÍNIMOS NECESARIOS PARA UNA SANA Y EFICAZ ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA",** que supone:

- Garantizar la **integridad e imparcialidad** de una administración tributaria, lo que requiere:
  - un **Código de Conducta** riguroso
  - la **incompatibilidad** absoluta del personal directivo y técnico
  - la existencia de una **Carrera Administrativa**.
  - una **remuneración** acorde con la ofrecida en el mercado para similares calificación técnica, deberes y responsabilidades,
  - la **independencia** de la AT para definir sus políticas y estrategias con el objetivo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias,
  - que la Administración proteja la **privacidad y confidencialidad** de la información brindada por los contribuyentes.
- Garantizar l**a continuidad** de una administración tributaria adecuada, a través de:
  - **la meritocracia** técnica y profesional
  - **la eestabilidad laboral** sin anarquía ni complicidad
  - **planes** estratégicos y operativos
  - **disponibilidad** de recursos humanos, financieros y tecnológicos
  - **pparticipación** de la administración tributaria en la formulación de las normas
  - **capacidad y conocimiento** para adaptar programas, servicios y estructuras organizacionales
  - **desarrollo** de planes de capacitación
  - **autoridad** de los funcionarios pero con rendición de cuentas
- Garantizar **la confianza** de los contribuyentes, a través de:
  - **la aaplicación justa, confiable y transparente** de las políticas y leyes fiscales, el acceso, el servicio confiable y la consulta con los contribuyentes
  - **el rápido procesamiento** de las solicitudes de los contribuyentes,
  - **la creación de una** conciencia tributaria -Educación fiscal
  - **el respeto** a los derechos de los contribuyentes

⇨ **37º Asamblea General, Riviera Maya Cancún (México) 2003, "Estrategias e Instrumentos para el incremento de la eficacia y eficiencia de la Administración Tributaria"**

⇨ **GRUPO DE TRABAJO SOBRE PROMOCIÓN DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, que trabajó entre los años 2003-2006, fue auspiciado por Canadá y contó con la participación de Argentina, Brasil, Canadá, España, Trinidad y Tobago, y de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Los principales **productos-herramientas** que elaboró el Grupo de Trabajo fueron:

- Recopilación de **buenas prácticas**:

  - **revelación de intereses**, declaración de situaciones que efectiva o potencialmente pueden suscitar conflictos de intereses
  - énfasis en los aspectos de **comunicación, orientación y capacitación**, pues en ocasiones el desvío ético no resulta del objetivo de transgredir las normas de conducta sino del desconocimiento o falta de preparación para su aplicación en situaciones reales

- **El Modelo de Código de Conducta**, contar con reglas claras y simples sobre el comportamiento esperado.

El **MODELO DE CÓDIGO DE CONDUCTA DEL CIAT**, es un documento de orientación y comparación para el desarrollo, revisión y/o mejora del Código de Conducta de una Administración Tributaria.
El Código del CIAT establece un conjunto de obligaciones y lo que se promueve es su "buen" cumplimiento. No obstante, las reglas prácticas pueden requerir mayor amplitud y detalle conforme características propias de la organización y su entorno.

El **objetivo general** del Código del CIAT es proveer **un marco de referencia** a los funcionarios respecto al comportamiento esperado y **promover la importancia de la integridad** en una Administración Tributaria sana y eficaz.

Los **principios** que contempla son:

1. Cumplimiento de la Ley
2. Compromiso personal
3. Relaciones con las partes interesadas
4. Relaciones con el público
5. Soborno
6. Regalos y hospitalidad
7. Conflicto de interés
8. Declaraciones públicas
9. Confidencialidad y uso de información oficial
10. Uso de recursos organizacionales
11. Compras de propiedad gubernamental por parte del personal
12. Ambiente de trabajo
13. Conducta fuera del trabajo

- **La DECLARACIÓN SOBRE LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**, promulgada en la **39º Asamblea General, Buenos Aires (Argentina) 2005, "El rol de la Administración Tributaria en la Sociedad".** Que recoge las garantías consagradas en la Carta de Atributos Mínimos y establece ocho aspectos claves que deben ser considerados por las AATT en la promoción de la ética. Estos ocho puntos son:

1. Liderazgo y compromiso

La principal responsabilidad en la salvaguardia y promoción de la integridad en la administración tributaria recae en la máxima autoridad de la administración tributaria y en el cuadro directivo superior. Deben adoptar un relevante papel de liderazgo demostrando una posición inequívoca y clara con respecto a la integridad y reconocer que la lucha contra la corrupción se debe mantener a lo largo del tiempo.

2. Marco legal

Las leyes, reglamentos, procedimientos y directrices administrativas deben ser claras, precisas, públicas y de fácil acceso.

3. Equidad

El régimen de derecho tributario debe ser justo y equitativo. Las leyes, reglamentos y políticas se deben administrar de manera transparente.

Los contribuyentes tienen derecho a un alto grado de certidumbre y consistencia en su trato con la administración tributaria. Tienen derecho a la presunción de su buena fe; a la aplicación imparcial de la ley, a la apelación de las decisiones y a la protección y confidencialidad de la información.

La información que se proporcione a los contribuyentes debe ser clara, exacta y fácilmente accesible.

4. Informatización

La informatización de las funciones tributarias además de contribuir a la eficiencia y eficacia de la administración tributaria, aumenta la capacidad de identificar el acceso y uso indebido de la información tributaria.

Los sistemas de información deberán contemplar de forma estricta las reglas de seguridad informática para evitar la manipulación no autorizada de la información.

5. Autonomía institucional

Para garantizar la integridad e imparcialidad de la administración tributaria se requiere su independencia para definir sus políticas y estrategias para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante una estricta aplicación de la ley sin concesiones, favores o interferencia de autoridades superiores u otros miembros del poder político.

6. Mecanismos efectivos de control

La existencia de mecanismos sólidos de asignación de responsabilidades, y de rendición de cuentas, así como de órganos de control interno y externo son elementos claves para la buena gobernabilidad que contribuyen a la salvaguardia de la integridad en las administraciones tributarias.

7. Códigos de conducta

Un elemento fundamental de todo programa eficaz de integridad es la elaboración, emisión y aceptación de un Código de Conducta que establezca en términos muy prácticos y claros el comportamiento que se espera de los funcionarios tributarios.

Un Código de Conducta puede ser una excelente herramienta para la salvaguardia y la promoción de la integridad en la administración tributaria.

8. Prácticas de gestión de los recursos humanos

La aplicación de políticas eficaces y de procedimientos de gestión de los recursos humanos cumple una función muy importante en la promoción de la ética en la administración tributaria. Entre las prácticas de gestión de los recursos humanos que han resultado útiles en tal sentido cabe mencionar las siguientes:

- Procedimientos de selección y promoción justos, equitativos y transparentes;
- Nivel de remuneración competitivo;
- Existencia de una carrera administrativa;
- Regulaciones que garanticen a los funcionarios tributarios el ejercicio de sus derechos;
- Mecanismos oportunos de corrección en caso de comportamientos inadmisibles o inapropiados;
- Prácticas de designación, rotación y traslado de los funcionarios tributarios cuando sea apropiado;

- Programas adecuados de capacitación y perfeccionamiento profesional;
- Sistema de evaluación del desempeño; y
- Ambiente laboral libre de discriminación y acoso.

- La **GUÍA DE AUTO-EVALUACIÓN** que sirve para diagnosticar las fortalezas y debilidades en la infraestructura Ética de una Administración Tributaria y cuyos **objetivos** son:

  - **identificar** los elementos clave de una estrategia de integridad en las AATT;
  - **diagnosticar** el posicionamiento de la organización;
  - **instalar** procesos de mejora dado que conociendo la situación inicial y a través de revisión permanente se pueden valorar los avances;
  - **proporcionar** metodología práctica para ayudar a los directivos de las AATT a evaluar las estrategias e identificar las áreas susceptibles de mejora;
  - **describir** medidas prácticas y útiles para elaborar una estrategia general de integridad.

Las **fases** del proceso de aplicación de la Guía son:

  - **auto-evaluación** ajustándose a las peculiaridades de cada organización;
  - **identificación** de los puntos fuertes y de las áreas de mejora;
  - **selección** de áreas de mejora críticas;
  - **definición** de un plan y calendario de ejecución;
  - **revisión** periódica del nivel de avance y de la conveniencia del Plan establecido.

En todo este proceso el **CIAT** juega un **papel fundamental** pues proporciona un apoyo de gran utilidad a las AATT en el diagnóstico e implementación de sus programas de Ética, a través de:

  - la disposición de **especialistas** con habilidades en Gestión, Comunicación y Programas de Ética;
  - **orientar** a facilitadores de las AATT y a los directores de programas;
  - nombrar un **oficial de enlace** en el CIAT para una comunicación constante y evaluar el Plan preliminar de implementación del Programa;
  - ayudar a localizar especialistas para el plan de **asistencia externa**.

- **Estructura organizacional para la Gestión de un Programa de Ética,** descripción y ejemplos de órganos con funciones de gestión, control y liderazgo para la administración de un Programa sobre la Ética.

- Estrategia de comunicación y entrenamiento para la gestión de un Programa de Ética, promover entre los países miembros del CIAT la importancia de la Ética en la AT, el uso de las herramientas y brindar entrenamiento de calidad y asistencia técnica a los países miembros.

⇨ El **Comité Permanente sobre Ética y Administración Tributaria**, constituido en el año **2008**, está coordinado por Canadá y cuenta con la participación inicial de Argentina, Brasil, Chile, España, Países Bajos, Panamá, República Dominicana, Trinidad y Tobago, y la Secretaría Ejecutiva del CIAT. Posteriormente se han incorporado Ecuador, Guatemala, Paraguay, la República Bolivariana de Venezuela, Suecia y Sudáfrica.

El Comité está compuesto por representantes de las áreas de Recursos Humanos, de Auditoría interna y de Gestión de las instituciones de los países que participan y los **objetivos** son:

- implementar el **Plan de Acción** del CIAT para el fortalecimiento de la Ética en las Administraciones Tributarias,
- desarrollar **estrategias**, elaborar **instrumentos** y prestar **asistencia** técnica en el diseño y aplicación de programas de integridad.

Los **mandatos** del Comité son:

- establecer mecanismos para **intercambiar conocimientos y experiencias** entre los países en relación con la promoción de la Ética en la AATT.
- compilar, clasificar, sistematizar **prácticas innovadoras** aplicadas para promover la Ética y complementarlas con el desarrollo de nuevas propuestas
- realizar tareas de **análisis e investigación** para desarrollar un marco conceptual

Listado de **proyectos de los foros**:

- El **Foro de Prácticas innovadoras**, en el que por medio de una plantilla los delegados de los países del Comité pueden remitir las prácticas efectivamente implementadas en sus Administraciones Tributarias. En la página web del CIAT se encuentran disponibles dos documentos resultado de las actividades: **Compendio de Prácticas Innovadoras y Compendio de sitios web sobre Ética**
- **Foro de Discusión de Ejemplos**, a través del cual es posible discutir los ejemplos provistos o solicitar información adicional sobre los mismos.

- **Foro de Conflicto de intereses**, cuyo objetivo es recabar información sobre el tratamiento de las situaciones de conflicto de interés en las Administraciones Tributarias.
- **Foro de Consultas y Recomendaciones** sobre la utilización de las herramientas y sobre asuntos relacionados con las actividades del Comité.

4. CONVIRTIENDO LAS DECLARACIONES EN ACCIONES: IMPLEMENTANDO UN PROGRAMA PARA LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA.

Utilizando el conjunto de herramientas creadas en los Grupos de Trabajo para la Promoción de la ética y descritas en el apartado anterior, el CIAT inició la aplicación de las mismas a través de un proyecto piloto que contó con la colaboración de EUROsociAL, la decidida y comprometida participación de las autoridades de la DGI de Uruguay y el apoyo de los miembros del Comité Permanente de Ética.

Este grupo de herramientas tienen como principal referencia la Guía de Autoevaluación la cual, basándose en los ocho aspectos fundamentales adoptados en la Declaración para la Promoción de la Ética del CIAT, desarrolla uno a uno, a través de una serie de preguntas, los puntos allí establecidos. Esta Guía es una excelente referencia especialmente para aquellas administraciones tributarias que no han realizado procesos similares y constituye un buen punto de partida para la implementación de herramientas más complejas de aplicación cuando el mayor grado de madurez organizativa así lo demande.

La guía es un examen de auto reflexión orientada a detectar tanto aspectos fuertes como sensibles que deben ser objeto de revisión, mejora y ajuste a través del diseño, implementación y seguimiento de un plan de mejoramiento en el corto, mediano y largo plazo.

Basándose en la estrategia del CIAT, en la experiencia de Uruguay y en la retroalimentación surgida a raíz de esa experiencia y de otras que se encuentran en una etapa preliminar, destacaremos los aspectos más importantes para la implementación de un Programa de promoción de la ética, basado en los productos elaborados por el Centro.

Finalmente, con relación a la experiencia de la DGI de Uruguay cabe aclarar que la Guía de Auto diagnóstico fue previamente adaptada por miembros del Comité Permanente de Ética utilizando el Modelo EVAM[1] pero siguiendo los ocho puntos estratégicos consagrados en la Guía de Auto diagnóstico.

1 *EVAM: modelo empleado en la Administración General del Estado en España, conocido con el nombre de "Evaluación, Aprendizaje y Mejora" (EVAM).*

De esta manera se simplificó la encuesta para facilitar su aplicación y valoración en el piloto. El cambio más importante consistió en reunir en 4 ejes fundamentales los 8 puntos clave alrededor de los cuales ´´estos se alinearon, como se aprecia en el cuadro siguiente.

MODELO AUTOEVALUACION	GUIA DE AUTOEVALUACION CIAT
EJE LIDERAZGO, ORIENTACIÓN Y COMPROMISO	• LIDERAGO Y COMPROMISO. • MARCO LEGAL. • EQUIDAD. • AUTONOMIA INSTITUCIONAL. • CODIGOS DE CONDUCTA.
EJE GESTION Y PROCESOS	• MARCO LEGAL • EQUIDAD. • INFORMATIZACION. • PROCESOS DE GESTION DE LOS RECURSOS HUMANOS.
EJE PERSONAS Y GESTION DE ALIANZAS	• PROCESOS DE GESTION DE RECURSOS HUMANOS. • AUTONOMIA INSTITUCIONAL. • CODIGOS DE CONDUCTA. • LIDERAZGO Y COMPROMISO.
EJE DE SEGURIDAD Y CONTROL	• INFORMATIZACION. • AUTONOMIA INSTITUCIONAL. • MECANISMOS EFECTIVOS DE CONTROL. • GESTIÓN DE RIESGOS.

4.1. Los Factores Claves en la Implementación de un Proyecto de Promoción de la Ética:

4.1.1. La Decisión Política de las autoridades -el querer y estar dispuestos a hacerlo:

Iniciar este proceso de auto reflexión requiere de la decisión y del compromiso al más alto nivel de la administración tributaria; sin ellos toda intención de aplicar las herramientas diseñadas es totalmente improductiva por no decir imposible.

Tomar la decisión de auto diagnosticarse y aceptar los resultados con la madurez suficiente como organización para interpretarlos objetivamente, comunicarlos y determinar las acciones a seguir es una condición importante para que pueda iniciarse, desarrollarse y culminarse.

Esa fue la primera condición que se cumplió a cabalidad por parte de la DGI de Uruguay, cuyas autoridades lo **aceptaron y se comprometieron** con el desarrollo del mismo, inclusive sin verse afectado por las vicisitudes de los cambios de autoridad debido a los cambios de gobierno. Fue una decisión **pensando en la organización**, en el momento en que la misma se encontraba, viéndola como una **oportunidad** y no como una amenaza.

De igual manera, una vez tomada la decisión, **la comunicación constante, tranparente, objetiva y permanente** con los funcionarios sobre el proceso (como se hizo en la DGI), permite entender desde el principio de qué se trata, de la relevancia que implica y de la necesidad de cooperación de todos los involucrados. Esto permite contrarrestar la información negativa y nociva que pueda dar lugar a malinterpretar el proceso, convirtiéndolo en un elemento de discordia, resistencia y pesimismo, en lugar del valor agregado que el proceso aporta.

4.1.2. Los Facilitadores

Conformar el grupo de personas que se encargarán de la aplicación de la Guía constituye uno de los puntos cruciales. La disyuntiva sobre quienes, de qué nivel, áreas y cuántos, es una de las primeras cuestiones a tratar. Entendiendo que las herramientas del CIAT están diseñadas para que el proceso lo realice la administración tributaria para la administración tributaria, la selección del grupo deberá seguir algunos parámetros importantes a tener en cuenta y que dependerán obligatoriamente de las características y condiciones de la propia administración.

Algunos puntos a considerar para realizar esa selección, son:

- **El número** dependerá del tamaño de la muestra, es decir, de cuantos funcionarios serán encuestados, pues la guía es extensa y la mayoría de preguntas no están diseñadas para tener una respuesta simple.
  En el caso de la DGI se pensó originalmente en un grupo de cinco personas, provenientes de diferentes áreas y que no desempeñaban funciones de nivel gerencial superior. Sin embargo, posteriormente se vio la necesidad de reforzar el grupo con dos funcionarios del nivel directivo para una mejor aplicación de la metodología, utilizando entrevistas grupales y, en algunos casos, individuales para complementar la recolección de evidencias.

- **El Perfil de los Facilitadores:** Se requieren funcionarios con un excelente conocimiento de la organización, de desempeño profesional, de relacionamiento y comunicación con los demás y sin cuestionamiento a nivel de su integridad y conducta. Personas que puedan entender el proceso y aplicarlo en forma eficiente obteniendo lo mejor de los

encuestados y participando activa y proactivamente en los procesos de evaluación de respuestas.
La selección del grupo de facilitadores fue uno de los grandes aciertos de la experiencia uruguaya.

- **La disponibilidad**, por la magnitud del proceso, quienes actúen como facilitadores deben tener toda la disponibilidad de tiempo y dedicación al proceso.

4.1.3. El Coordinador del Equipo

Orienta y apoya al equipo de facilitadores, actúa como enlace con las autoridades para ir aclarando e informando sobre el desarrollo de la experiencia, resuelve dudas importantes y retroalimenta a los facilitadores y a las directivas en forma constante. Se sugiere que sea un funcionario del nivel directivo, con un perfil similar al de los facilitadores pero con la capacidad y autoridad para la toma de decisiones, pero también para conciliar y allanar el terreno y propiciar un buen ambiente que facilite la buena acogida a los facilitadores.

En algunos casos se piensa en los gerentes o directores de las áreas de control interno como los idóneos para asumir esta tarea; sin embargo, eso dependerá de como sea percibida el área y su gerente dentro de la organización. En muchos casos estos funcionarios son vistos mas como especie de policías que como apoyo y eso dificulta y coloca barreras para la aceptación del proceso no sólo desde una óptica externa, sino también desde la misma forma en que ellos conciben el trabajo a realizar.

4.1.4. La Capacitación de los Facilitadores

Su preparación para comprender la Guía o el modelo EVAM ajustado, como ocurrió en el caso de la DGI, es fundamental para el éxito de todo el proceso. Con esta fase se inicia la implementación del proyecto de Promoción de la ética. El CIAT, con el apoyo de los miembros más experimentados del Comité Permanente de Promoción de la Ética y de otros expertos, se encarga de preparar a los facilitadores seleccionados con el fin de que se familiaricen completamente con todo el proceso y con la Guía para que comprendan su alcance, objetivos, metodología y procedimiento de aplicación y evaluación.

Durante la capacitación los facilitadores analizan la encuesta y responden especialmente la parte concerniente al análisis FODA sobre los condicionantes externos e internos que impactan la organización y que son relevantes para la promoción de la ética; identifican fortalezas y debilidades que deberían ser incluidos en los planes anuales o aquellos que, aún cuando no son del ámbito exclusivo de la administración tributaria, sí la afectan de

manera importante y su superación requeriría del involucramiento de otras organizaciones o autoridades.

En el caso de la DGI una de las conclusiones es que, si bien fue muy importante y productiva esta capacitación se debe ampliar su duración de una a dos semanas para asegurar un mayor nivel de asimilamiento de contenidos y poder ajustar las preguntas y el proceso conforme vayan surgiendo dudas o sugerencias debido fundamentalmente a que el grado de conocimiento previo del material por parte de los facilitadores es usualmente limitado.

4.1.5. El Desarrollo del Proceso, su Acompañamiento y Retroalimentación

El proceso de aplicación de la herramienta consta de varias fases, las cuales podemos dividirlas, así:

- Fase Previa: Presentación a las autoridades del proceso, las condiciones y perfiles que deben reunir los facilitadores y en donde se establece un cronograma tentativo de aplicación.
  En el caso de la DGI en julio de 2009 se realizó en la sede de la Secretaría Ejecutiva del CIAT una reunión previa con autoridades de la administración tributaria uruguaya y miembros del Comité Permanente con el fin de presentar el piloto. Esta etapa fue clave para la comprensión de todo el proceso y para la selección de los facilitadores y del coordinador del equipo.

- **Fase Uno:** que comprende:

  - **la capacitación** de los Facilitadores seleccionados por la administración tributaria. Esta capacitación la realizan los expertos seleccionados por el CIAT.

  - La constitución de un **Comité Asesor o de Ética**: deben formar parte de este Comité las máximas autoridades, el coordinador del equipo de facilitadores y otros funcionarios que el Director General o la máxima autoridad de la organización considere importante incorporar. El Comité se retroalimenta de la información que brinde el coordinador del equipo, señala directrices, aclara dudas y apoya la labor de los facilitadores. Es importante que el Comité se reúna al menos una vez por semana para darle seguimiento al proceso.
    En la DGI el Comité de ética lo conformaron el Director General de Rentas, el Director de Administración, el Director de Informática y el Auditor General Interno.

- **La muestra de encuestados**: el Comité decide cual es el grupo y número de funcionarios a encuestar y la metodología para llevarla a cabo. En este caso se aconseja que se seleccione un grupo de funcionarios representativos de cada nivel y región para tener un número importante que agrupe las diferentes ópticas, conforme a responsabilidades, áreas de trabajo y región, de acuerdo a la estructura de cada administración.
  En el caso de la DGI, se tomó la decisión de que se aplicara la encuesta a un grupo de funcionarios de los niveles directivo, gerencia media y operativo.

- El **ajuste de la encuesta y del proceso**: es posible que como parte de la capacitación a los facilitadores y fruto de la interacción y retroalimentación que se da con el Comité de Ética, haya necesidad de ajustar algunas preguntas de la encuesta, del análisis FODA y del proceso para aplicar la encuesta. Este paso es muy importante a fin de armonizar las preguntas, el análisis FODA y establecer la mejor vía para seguir con los pasos posteriores, acorde con la capacidad y objetivos de la administración.
  En la DGI, que aplicó la Guía adaptada a través del Modelo EVAM, algunas preguntas fueron replanteadas para mejor comprensión y el proceso fue reformulado de manera que primero se analizaron los aspectos estratégicos contemplados a manera de matriz FODA y luego se aplicó el Modelo EVAM.

- La preparación del **cronograma de entrevistas**: definida la muestra se elabora el plan de entrevistas señalando los días y horas a fin de organizar el desarrollo de las mismas.

- **Fase dos: Aplicación de la Guía**

Definidos los aspectos anteriormente relatados, se ejecuta el cronograma de aplicación de la Guía en donde es importante introducir a los encuestados en los objetivos y procedimientos a seguir a fin de que comprendan la importancia y relevancia de la experiencia. Durante esta etapa las reuniones periódicas entre los facilitadores y el coordinador del equipo son muy importantes al igual que la reunión del coordinador con el Comité con el fin de informarlo sobre el proceso y solicitar el apoyo o información o retroalimentación complementaria cuando se requiera.

- **Fase Tres: Evaluación**

Aplicadas las encuestas, se evalúan por parte del grupo de facilitadores y el coordinador de equipo, poniendo en común los aspectos que ameriten un análisis más detallado ya sea por complejidad o dudas en las respuestas,

llegando a un acuerdo sobre los resultados. Este análisis se realiza acompañado de la evidencia encontrada por el grupo de facilitadores lo cual permite contrastar y armonizar las respuestas. Esta etapa finaliza con un Informe de evaluación realizado por los facilitadores, que identifica los puntos fuertes y débiles en cada uno de los Ejes y ocho aspectos, y el cual es presentado, discutido y acordado entre el coordinador y el Comité.

4.1.6. La Elaboración del Plan de Mejoramiento y su Inserción en el Plan Estratégico y Operativo de la Organización

Con base en el Informe de evaluación se incorporan en el Plan anual de la organización los puntos identificados como débiles al igual que las fortalezas para que formen parte de las actividades que debe asumir la organización en aras de mejorar o fortalecer su promoción de la ética, incrementando los niveles de eficacia y eficiencia donde lo ha señalado el auto diagnóstico y dándole sostenibilidad y permanencia a aquellos que han mostrado estar funcionando eficazmente.

Éste constituiría el Plan para la promoción de la ética de la administración tributaria y, como todo plan, debe incluir los indicadores que permitirán medir su cumplimiento, así como señalar las áreas y responsables de llevarlo a cabo exitosamente.

Igualmente, es posible que el Informe señale aspectos estratégicos que deben ser replanteados o aclarados en el Plan estratégico de la institución.

En el caso de la DGI en este momento se encuentran en el desarrollo del plan y de concretar el calendario de ejecución.

4.1.7. El Seguimiento

Una vez elaborado el Plan de ética, es indispensable la valoración periódica de su cumplimiento a través de los indicadores diseñados para su medición. Cada área responsable debe reportar los avances o novedades con respecto al mismo y proponer los ajustes necesarios para que se lleve a cabo si surgen situaciones fortuitas que puedan o lleguen a afectar su desarrollo.

4.1.8. La Revisión

El Programa de promoción de la ética propone que a los dos años de implementada la Guía de autoevaluación para la promoción de la ética se realice la revisión de su evolución a través de un proceso similar. Por medio de éste se podrá observar, en un plazo razonable de tiempo, los avances realizados con relación al primer diagnóstico.

5. LO QUE SIGUE

- Las Herramientas para la Promoción de la ética: el Centro continuará, a través del Comité Permanente de Promoción de la ética y de las áreas correspondientes de la Secretaría Ejecutiva, apoyando su implementación en otras AATT de países miembros que ya lo han solicitado. Al mismo tiempo y como parte de las tareas del Comité se irán ajustando, con base en las experiencias obtenidas, las estrategias, mecanismos y herramientas a fin de actualizarlos y afinarlos, facilitando así su comprensión y aplicación. Esta tarea la llevará a cabo el Comité Permanente a partir de su próxima reunión en junio del presente año.

  El curso sobre ética y ciudadanía fiscal: entendiendo que el tema de promoción de la ética tiene un componente importantísimo como es la sociedad, el CIAT ya se encuentra desarrollando un curso sobre ética y ciudadanía fiscal que complemente las herramientas diseñadas por los grupos de trabajo y el Comité Permanente.

  Para el Centro es importante que se trabaje en **la concienciación de los individuos de un país sobre su compromiso y responsabilidad en la construcción de una sociedad democrática y justa a través de la asunción de sus deberes fiscales, su claridad en la existencia y ejercicio de sus derechos y de su rol como garante y veedor de la correcta ejecución del gasto social**[2]. Sin el involucramiento de esa sociedad, en un sentido amplio, tanto a nivel de cumplimiento de los deberes fiscales como vigilante del cumplimiento de las obligaciones del Estado, denunciando las irregularidades, exigiendo la rendición efectiva de cuentas, y apoyando la eficiencia y modernización de las instituciones públicas, es muy difícil realizar una efectiva promoción de la ética y combatir eficazmente la corrupción.

  Por ello es importante sensibilizar a los ciudadanos y a las organizaciones sobre su compromiso y responsabilidad en el cumplimiento eficaz de las funciones y objetivos de las organizaciones públicas y que la carencia o defecto de los mismos pueden dar lugar o facilitar la falta de transparencia institucional, afectando la credibilidad y confianza en esas mismas organizaciones.

---

2 *"La construcción de una ciudadanía fiscal como base de la gobernabilidad democrática", María Raquel Ayala Doval, 4º Encuentro de Redes, EUROsociAL, Salvador de Bahía, Brasil, junio de 2009.*

6. LAS CONCLUSIONES

- ➪ La ineficacia de las organizaciones promueve la falta de integridad en cualquier organización sea pública o privada.
- ➪ La falta de integridad afecta la credibilidad y confianza en las organizaciones.
- ➪ Para promover la integridad institucional y construir confianza es importante la implementación de algunas condiciones o factores claves, como el liderazgo, la rendición de cuentas, la equidad, el marco legal, la gestión eficiente de los RRHH y las alianzas con actores estratégicos, tal como lo señala la Declaración para la Promoción de la Ética del CIAT.
- ➪ Las herramientas diseñadas por el CIAT para la promoción de la ética han mostrado ser instrumentos importantes para mejorar la eficacia de las AATT como una forma de promocionar la ética.
- ➪ La aplicación de los elementos de auto diagnóstico requieren de una decisión de la administración tributaria al más alto nivel con plena consciencia de la relevancia del proceso, sus implicaciones, consecuencias, duración y permanencia.
- ➪ La buena comunicación es un factor clave en la aplicación de las herramientas del CIAT pues no sólo es la vía de difusión de las mismas en las AATT, sino que garantiza la uniformidad y transparencia en el contenido de la información.
- ➪ La Guía de auto diagnóstico constituye una pieza fundamental en la detección de los puntos débiles y fuertes que debe trabajar una administración tributaria para incrementar sus niveles de eficacia.
- ➪ La responsabilidad y compromiso en asumir el proceso de promoción de la ética, utilizando las herramientas del CIAT, son factores claves para el éxito, ejemplo de ello es la DGI de Uruguay.
- ➪ La permanencia y sostenibilidad de las estrategias para la promoción de la ética, son los principales retos para la continuidad de las políticas y estrategias encaminadas a sentar las bases de la fe en las instituciones y en los gobiernos.

Caso práctico

Tema 1.3

ESTRATEGIAS Y PROGRAMAS PARA LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA

Anders Stridh
Estratega de Cumplimiento
Agencia Tributaria
(Suecia)

SUMARIO: Resumen.- Introducción.- 1. ¿Por qué es importante promover la ética?.- 2. La ética y la confianza desde un punto de vista estratégico.- 3. Experiencias.- 4. Conclusiones.

¿Por qué debe una administración tributaria enfocarse en promover la ética? Cómo afecta el resultado los aspectos relacionados con la ética y la confianza? En esta ponencia se describen algunas experiencias de la Administración de Impuestos de Suecia en relación con estos temas.

RESUMEN

La Administración de Impuestos de Suecia se propone minimizar la brecha tributaria aumentando el cumplimiento voluntario. Por lo tanto, es importante conocer los propulsores que afectan el cumplimiento e incumplimiento. La confianza es un factor importante y la ética es mayormente cuestión de confianza. En nuestra opinión promover la ética contribuye a crear las mejores condiciones para el cumplimiento voluntario.

Trabajar la ética y la confianza se refiere a desarrollar y cambiar la cultura dentro de la organización. Para tener éxito en un cambio de cultura, las consecuencias deben afectar a toda la organización, las metas, la forma en que medimos el resultado, las políticas de reclutamiento y empleo, etc.

Un alto nivel de transparencia es algo que consideramos que crea un buen ambiente para altos niveles de confianza. Se trata más o menos de derechos incondicionales de los ciudadanos para accesar a la información, contrarrestar el abuso del poder y de los recursos gubernamentales.

Comprender las cosas desde el punto de vista de los contribuyentes es esencial para mejorar.

En el año 2004 asignamos la realización de un estudio a fin de aprender más sobre las actitudes que perciben los contribuyentes. El estudio mostró tres actitudes diferentes (A, B, C) y cómo éstas afectaban la confianza. Una actitud de empatía y cooperación tiene el efecto más positivo sobre la confianza.

Otro estudio relacionado con el cambio de confianza luego de una auditoría demostró que la razón más importante para el cambio de confianza estaba en la capacidad de la administración tributaria de escuchar y mantener un buen diálogo. Esto era mucho más importante que la magnitud de la nueva liquidación.

Los estudios han sido utilizados como base de actividades de comunicación y otras acciones dentro de nuestra organización.

Actuar de manera ética consiste en respetar el punto de vista de la persona. Es importante aclarar que actuar de manera ética no es cuestión de auditar o no, de observar o no la ley, sino más bien se trata de cómo lo hacemos.

INTRODUCCIÓN

1. ¿POR QUÉ ES IMPORTANTE PROMOVER LA ÉTICA?

La ética no es algo que puede existir por sí sola y mayormente es un asunto de confianza. La Administración de Impuestos de Suecia tiene como meta minimizar la brecha tributaria aumentando el cumplimiento voluntario, pero para tener éxito se requiere conocer el comportamiento de los contribuyentes a fin de asignar prioridades a las acciones adecuadas. Nuestro principal enfoque está en hacer las cosas bien desde el comienzo.

En el pasado, no disponíamos de suficiente conocimiento y más bien asumíamos que nuestras acciones tendrían el impacto deseado. Todavía tenemos mucho que aprender, e igualmente pensamos que las administraciones tributarias tienen mucho que aprender unas de otras, ya que más o menos confrontamos los mismos desafíos aun cuando las condiciones sean diferentes.

Por supuesto que es importante tener conocimiento para hacer las cosas correctas. Utilizar los recursos de auditoría para corregir errores no intencionales resulta costoso. Por lo tanto, tratamos de aclararle la información a los contribuyentes, llenar las declaraciones de impuestos de antemano y tomar la iniciativa de un diálogo temprano, etc.

Cuando se trata de evasión intencional, vemos que hay muchos factores diferentes que afectan el comportamiento. Algunos factores importantes son:

- Normas sociales
- Normas personales
- Oportunidad
- Riesgo de detección
- Sanciones
- Situaciones de crisis

Nosotros solíamos enfocarnos mucho en la detección del riesgo y las sanciones, pero ahora nos percatamos de que hay tantas cosas más que afectan al contribuyente. Es importante tener conocimiento para hacer las cosas correctas, pero ello no es suficiente. También requerimos una relación de confianza con los contribuyentes y realizar nuestras actividades de la manera correcta. Para lograr y mantener la confianza, es muy importante promover aspectos relacionados con la ética. La pregunta clave, por supuesto, es cómo puede una organización tratar y lograr mejoras en esta área? A continuación aparece una breve descripción sobre como manejamos estos temas a nivel estratégico, así como ejemplos de estudios que hemos realizado que destacan la importancia de una buena relación con el contribuyente.

La ética es un tema amplio y el enfoque de esta ponencia está en la relación entre el contribuyente y la administración tributaria. El enfoque está más en promover una buena ética que en atender graves comportamientos no éticos, aun cuando esto es igualmente una parte importante.

Las crisis globales afectan tanto a los ciudadanos como a las autoridades en muchas formas. La capacidad de entender la situación y relación de los contribuyentes con la administración tributaria nos ayuda priorizar las acciones correctas.

2. LA ÉTICA Y LA CONFIANZA DESDE UN PUNTO DE VISTA ESTRATÉGICO

El Modelo del Gobierno Sueco

La sociedad sueca tiene una larga tradición de transparencia y franqueza. La Ley de Libertad de Prensa data de 1766 y le brinda a los ciudadanos acceso a información de instituciones gubernamentales tanto locales como central. La mayoría de los documentos de que disponen las autoridades están accesibles a cualquier ciudadano así como a los medios. Cuando alguien solicita ver estos documentos, las autoridades deben proporcionarlos

sin demora y sin indagar sobre el propósito del mismo y quien es la persona. Por supuesto que hay cierta información que no está accesible para proteger la integridad de la persona sobre quien trata la información en cuestión. La posibilidad de accesar información es un derecho ciudadano muy importante en la sociedad sueca. El propósito es contrarrestar la corrupción y el abuso de los recursos gubernamentales. La oportunidad es comúnmente utilizada por los medios para ver la forma en que las autoridades y políticos gastan el dinero (p.e. gastos de viaje). También existe legislación sobre el modo en que las autoridades deben comunicarse con los ciudadanos. Debe hacerse de una manera en que los ciudadanos entiendan e igualmente estos deben ser tratados con respeto. Por supuesto, que esto resulta más fácil decirlo que hacerlo; no obstante, destaca la importancia de una buena relación con los contribuyentes.

Las autoridades en Suecia también gozan de independencia del gobierno. Por ejemplo, no se le permite a un ministro interferir en un caso en proceso que esté siendo atendido por una autoridad. El gobierno provee recursos y ofrece instrucciones generales a las autoridades.

La Ética y la Confianza a nivel Estratégico dentro de la Agencia de Impuestos de Suecia

La confianza es algo que toma tiempo desarrollar pero que se puede arruinar de la noche a la mañana. Las consecuencias para nosotros, como administración tributaria serían graves si se arruinara la confianza. La confianza se desarrolla de muchas maneras, siendo la más importante, tal vez, la experiencia que tienen las personas al interactuar con un funcionario, pero igualmente lo que leen en los diarios y escuchan de sus amistades y otros.

En nuestra opinión, trabajar con ética y confianza se refiere a trabajar con, y cambiar, la cultura. Por lo tanto, es muy importante estar consciente de que ello toma tiempo y que tiene que ser tratado a todos los niveles de la organización.

Desde el punto de vista estratégico, vemos la confianza como un factor esencial para que nuestra organización tenga éxito en su misión. Un alto nivel de confianza es, por lo tanto, una meta a largo plazo para la Administración de Impuestos de Suecia, así como la percepción de buen trato por parte de nuestros funcionarios tributarios. Es, tal como se señala arriba, parte importante de nuestra estrategia de cumplimiento. Si tenemos una relación de confianza, resulta más fácil resolver las cosas prontamente, interactuar con nuestros contribuyentes y aumentar las posibilidades de hacer las cosas bien desde el comienzo.

Ahora estamos más enfocados en el resultado de nuestras actividades que en el rendimiento; es decir, del número de auditorías, casos atendidos a los efectos como tratamiento percibido, opinión sobre nuestras actividades de auditoría en la sociedad, etc. Por consiguiente, la forma en que medimos también ha cambiado. La experiencia percibida por los contribuyentes es ahora mucho más importante, así como los efectos tales como menos trabajo ilícito en un segmento del mercado.

Cuando se trata de reclutar personal nuevo, valoramos grandemente las destrezas sociales. Es importante que las personas que laboran para la Administración de Impuestos de Suecia tengan una buena forma de comunicarse y tratar a los contribuyentes. No es suficiente que se pueda interpretar la ley; sino que se debe poseer la destreza para hacerlo de modo que las personas comunes puedan entenderla.

La política de empleo señala que una alta destreza social es una condición muy importante para obtener un aumento salarial. A nivel estratégico, le damos prioridad a la educación y el mayor conocimiento para que los contribuyentes tengan una mejor opinión de nosotros.

En la organización tenemos una junta especial a cargo de atender el grave comportamiento no ético de nuestro personal, tal como el acceso no autorizado a datos, sospecha de corrupción o navegación en Internet en sitios web con contenido pornográfico o racista. Las consecuencias generalmente son una advertencia, deducción de salario, enjuiciamiento y despido del trabajo, dependiendo de la situación.

3. EXPERIENCIAS

En estos últimos años hemos llevado a cabo muchos estudios cualitativos para saber cómo somos percibidos y los factores que los contribuyentes consideran importantes para una buena relación de confianza con la Administración de Impuestos de Suecia. Algunos de ellos incluyen entrevistas en video a los contribuyentes donde ellos relatan su experiencia, trato, ideas, etc., sobre su situación y relación con nosotros. Hemos utilizado estas entrevistas como base de nuestras discusiones con el personal en nuestra organización y podemos ver que algunos de nuestros funcionarios se muestran sorprendidos por las fuertes opiniones que tienen muchos contribuyentes respecto a su interacción con un funcionario.

A continuación se describen dos estudios, los cuales han sido muy importantes para nosotros a fin de enfocar el tema de la confianza y cómo podemos afectar la motivación para cumplir o no cumplir. Las encuestas nos ayudan a entender nuestras acciones desde el punto de vista del contribuyente así como la importancia de tratar a las personas con respeto.

Actitudes Percibidas

Estamos convencidos de que una relación de confianza entre el contribuyente y la administración tributaria es muy importante para crear las mejores condiciones para el cumplimiento voluntario. En el año 2004, asignamos la realización de un estudio para conocer más al respecto. El propósito del mismo era determinar nuestras actitudes en la administración tributaria y cómo las mismas afectan la confianza. Fue un estudio muy amplio con 84 entrevistas a fondo y 500 entrevistas telefónicas.

Queríamos saber si habían diferencias entre diferentes grupos de contribuyentes. Por lo tanto, dividimos a los contribuyentes en pequeños negocios, grandes negocios, personas con antecedentes extranjeros, personas de edad, personas jóvenes, etc. No había diferencia entre los grupos, todos percibían las mismas actitudes. El resultado fue que los contribuyentes encontraron tres actitudes diferentes en la administración tributaria que fueron llamadas A, B y C. Obsérvese que no hay diferencia en cómo interpretamos la ley, observamos la ley del mismo modo con todas las actitudes diferentes. La diferencia radica en cómo somos percibidos cuando realizamos el trabajo.

La Actitud A

Esta actitud es fría e insensible. El funcionario cree que la mayoría de los contribuyentes son deshonestos y harán todo lo posible por evitar pagar impuestos. El o ella piensan que las personas se quejan mucho y saben muy poco sobre impuestos. El o ella tiene un comportamiento arrogante y desea usar su poder.

La actitud puede llevar a las siguientes reacciones por parte del contribuyente:

- Inseguridad
- Enojo
- Se siente irrespetado
- Se siente impotente
- Defraudado

Esta actitud tiene un fuerte efecto negativo en la confianza en la administración tributaria.

La Actitud B

Esta actitud se reconoce por el trato impersonal. El contribuyente siente que la administración tributaria considera que él o ella es como un formulario de impuesto sobre la renta o un caso, y no una persona. El funcionario trata al contribuyente como un objeto. El funcionario cree que todos los

contribuyentes deben ser tratados exactamente de la misma forma. Todo el mundo debe conocer la ley, pero aquéllos que no cumplen con sus obligaciones deben asumir sus consecuencias.

La actitud puede llevar a las siguientes reacciones por parte del contribuyente:

- No relajado
- Inseguridad
- Él o ella trata de mostrar que tiene conocimiento
- Él o ella se siente inferior
- Sale de la reunión sin entender lo que el funcionario quiso decir o dijo.

La actitud percibida indica una distancia entre el funcionario y el contribuyente y puede llevar, como consecuencia, a una situación en la que el contribuyente se abstenga de hacer preguntas por el riesgo de sentirse como un tonto. Una frase común expresada por un contribuyente que percibe esta actitud es: "No hablamos el mismo idioma".

Esta actitud produce un efecto negativo en la confianza en la administración tributaria.

La Actitud C

Esta actitud se hace evidente en la empatía y cooperación.
El funcionario es atento, humano y desea encontrarle una solución al contribuyente.

Él o ella sabe que es difícil para el contribuyente entender la legislación y, por lo tanto, requiere ayuda. El funcionario considera que todos somos iguales, que la mayoría de las personas son honestas y que el contribuyente es importante. El trata al contribuyente con respeto.

La actitud puede llevar a las siguientes reacciones del contribuyente:

- Relajado
- Siente que él o ella puede discutir el caso
- Siente confianza y habla
- Optimista
- "Podemos resolver esto juntos"

Esta actitud tiene un fuerte efecto positivo en la confianza en la administración tributaria. Los contribuyentes sienten que pueden aceptar de mejor manera una respuesta negativa si son tratados con esta actitud.

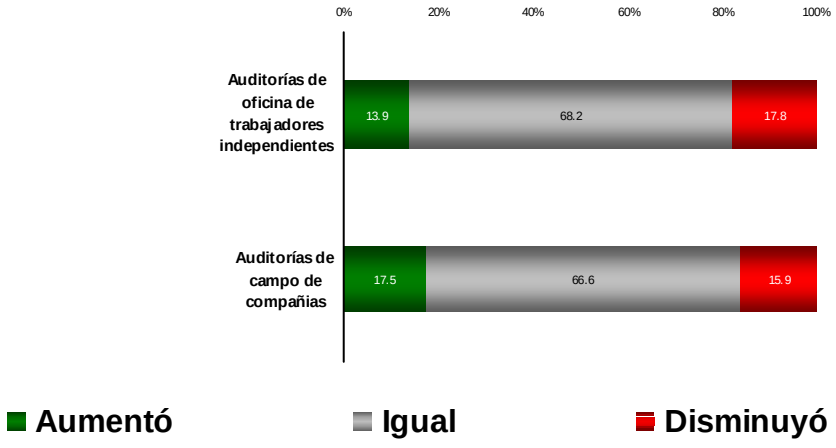
¿Cuán Comunes son las Diferentes Actitudes?

La actitud más común es la actitud C. El 60 por ciento de los contribuyentes suecos percibe que ellos encuentran esta actitud, el 50 por ciento encuentran la actitud B y el 20 por ciento la actitud A. Una persona puede percibir más de una actitud y es la razón por la cual la suma no es 100 por ciento. En relación con la encuesta sobre las actitudes percibidas por los contribuyentes, asignamos la realización de un estudio para conocer la opinión de nuestro personal respecto a la forma en que somos percibidos. El resultado de este estudio mostró la misma relación entre las diferentes actitudes, donde la actitud C era la más común y la actitud A la menos común. Sin embargo, había una gran diferencia respecto a la percepción sobre cuan comunes son. Aproximadamente el 90 por ciento del personal creía que los contribuyentes lo percibían con la actitud C y solamente el 4 por ciento con la actitud A.

Cambio de Confianza después de una Auditoría

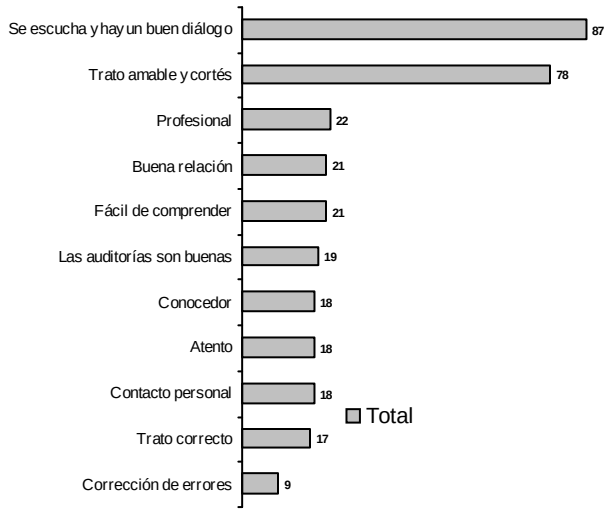
Queríamos saber si la confianza en la administración tributaria aumentaba o disminuía después de una auditoría y la razón del cambio. Por lo tanto, le permitimos a una compañía realizar un estudio sobre negocios auditados en diferentes categorías. El resultado muestra un impacto ligeramente más negativo en las auditorías de ofician comparado con las auditorías de campo cuando se refiere al cambio de confianza.

Ha aumentado o disminuido su confianza en la agencia tributaria después de la auditoría?



No obstante, la pregunta más interesante es, por qué aumentó la confianza? Esto fue lo que mostró la encuesta como las razones más importantes:

Razones para el cambio de confianza
Por qué ha aumentado la confianza



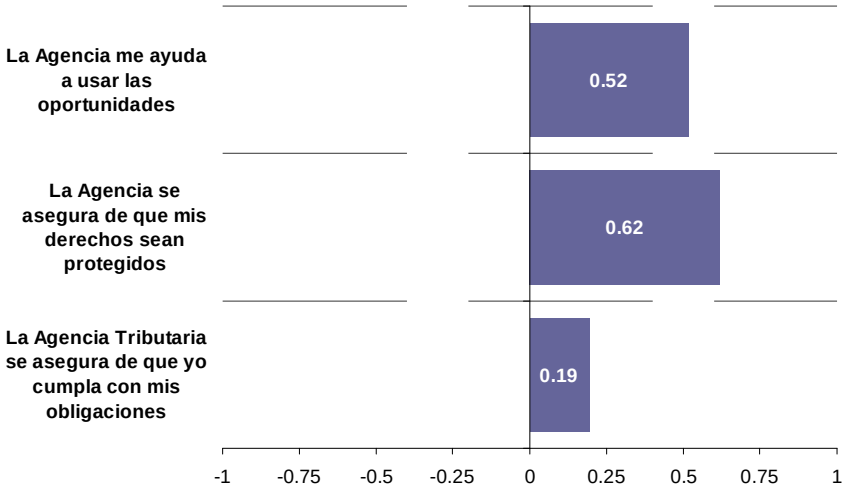
Lo que la mayoría de los contribuyentes subrayan como el factor más importante para una mayor confianza luego de una auditoría es la capacidad de escuchar y mantener un buen diálogo. El trato agradable y cortés es también muy importante. Obsérvese que esto era mucho más importante que el monto de la nueva liquidación. En lo que respecta a la disminución de la confianza, el resultado era casi el mismo. La explicación más común para la disminución de la confianza era la falta de capacidad de las administraciones tributarias para escuchar y mantener un buen diálogo. El contribuyente percibía que el auditor no lo trataba a él o ella con respeto, etc.

Igualdad de Procedimientos

Un concepto importante aquí es la igualdad en los procedimientos. El mismo se refiere al modo en que una administración tributaria atiende a sus contribuyentes. Para un contribuyente puede ser más importante cómo lo trata la administración tributaria que el resultado monetario real de un caso.

La percepción de igualdad es importante para lograr un alto nivel de

cumplimiento voluntario. La igualdad se correlaciona con la confianza en la administración tributaria, la que también es importante para lograr el cumplimiento. El siguiente diagrama de otro estudio sobre los micro y pequeños negocios muestra como el comportamiento de las administraciones de impuestos suecas se correlaciona con la confianza:



Para crear confianza es muy importante proteger el derecho de los contribuyentes y ayudar a los contribuyentes a que hagan uso de las oportunidades.

Implicaciones de los Resultados de las Encuestas

Pudimos detectar una brecha entre la opinión de los contribuyentes y nuestra propia percepción respecto al estudio de actitud. El resultado del extenso estudio y el potencial para mejorar fueron factores importantes cuando nos decidimos a dar a conocer la encuesta en toda la organización y determinar las prioridades de las actividades para fortalecer la relación con los contribuyentes.

Trabajar con temas de ética y confianza involucra en alto grado trabajar con la cultura interna. Un ejemplo lo constituye el modo en que hablamos sobre nuestros contribuyentes en la organización. Es de manera respetuosa y comprensiva o no? Nuestro personal sólo ve un caso o una persona que tiene un caso? La forma en que hablamos sobre nuestros contribuyentes estará reflejada en nuestra actitud y, por lo tanto, en la forma en que ellos nos perciben. Por ello, nos parece que es de gran importancia que no hablemos de manera negativa sobre nuestros contribuyentes, ni siquiera dentro de la organización.

Actuar de manera ética significa respetar la opinión de la persona. Es importante aclarar que actuar de manera ética no es cuestión de auditar o no, observar la ley o no. Se trata más bien de cómo lo hacemos. Estamos tratando de mostrarle respeto al contribuyente escribiendo en un lenguaje más sencillo y explicándole mejor las consecuencias. El lenguaje escrito es muy importante porque refleja firmemente la actitud de la administración tributaria. Queremos estar abiertos a las preguntas y el diálogo de modo que podamos resolver las cosas en una etapa temprana, pero si el contribuyente siente que no se le tiene confianza o no se le respeta, evitará la comunicación o tendrá sentimientos negativos sobre la administración tributaria que afectarán la confianza y la voluntad de cumplir en el futuro.

Cambiar la cultura interna hacia un trato de mayor respeto en base al conocimiento de los contribuyentes, no es fácil para todo el mundo dentro de la organización. Las fuertes tradiciones respecto al uso de lenguaje burocrático no se pueden cambiar de la noche a la mañana, pero nuestra perspectiva sobre cómo los contribuyentes lo perciben nos ayuda a destacar la importancia de un cambio.

Hemos capacitado a nuestro personal a fin de fortalecer la perspectiva de cómo somos percibidos. Un factor muy importante ha sido la conexión con la voluntad de cumplir. Mostrando la conexión con un buen resultado, resulta más fácil lograr aceptación dentro de la organización. Trabajar con ética y confianza, no es algo que hacemos además del trabajo regular, sino más bien es parte importante del trabajo usual.

Una de nuestras acciones fue un ejercicio en grupo en el que se describían dilemas éticos y seis acciones sugeridas diferentes. Los dilemas reflejaban situaciones tales como cuando un colega es arrogante y ofende al contribuyente, qué hace usted? El objetivo del ejercicio era usar el conocimiento de las encuestas de una manera más práctica.

4. CONCLUSIONES

Un alto nivel de transparencia es algo que consideramos crea un buen ambiente para altos niveles de confianza. Los derechos más o menos incondicionales de los ciudadanos de acceder a la información contrarrestan el abuso del poder gubernamental así como de los recursos.

Cuando tratamos de crear las mejores condiciones para el cumplimiento voluntario, nuestras encuestas muestran que la relación con los contribuyentes y su confianza en la administración tributaria es de gran importancia. Hemos utilizado este conocimiento para comunicar y analizar con nuestro personal el trato que se debe dar a los contribuyentes y esta forma de comunicación ha resultado exitosa, aunque cambiar de cultura toma tiempo.

Cambiando de enfoque y dando mayor consideración a la situación de los contribuyentes en relación con la administración tributaria, estamos más conscientes de cómo podemos fortalece nuestras perspectivas y tratar a los contribuyentes de una manera que cree las mejores condiciones para un buen resultado. La importancia de la percepción de la igualdad en los procedimientos, si los contribuyentes sienten que los tratamos de manera respetuosa, tendrá un gran impacto en la confianza y en el cumplimiento futuro.

Para lograr un exitoso cambio de cultura, las consecuencias deben afectar a toda la organización, las metas, la forma en que medimos el resultado, cómo nos comunicamos con los contribuyentes, el reclutamiento, las políticas de empleo, etc.

No es suficiente que utilicemos nuestros recursos para hacer las cosas correctas; sio que también debemos hacerla de la manera correcta.

Aun cuando hemos mejorado mucho en nuestra perspectiva, estrategias y actividades para promover una buena relación con el contribuyente, todavía nos queda mucho por hacer. Nuestra estrategia futura continuará enfocada en cómo podemos aumentar la confianza y lograr una mayor comprensión de la percepción que tiene el contribuyente en su relación con nosotros.

TEMA 2

LA MEDICIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA Y SU IMPACTO SOBRE LA EFICIENCIA Y EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Caso práctico

Tema 2

DESARROLLO EN LA GESTIÓN DEL CUMPLIMIENTO DEL IVA EN PAÍSES SELECCIONADOS

Jeffrey Owens
Director
Centro de Política y Administración Tributaria
(OCDE)

SUMARIO: Propósito.- Antecedentes del foro sobre Administración Tributaria.- Desarrollo en la gestión del cumplimiento del IVA en países seleccionados.- I. Desarrollo en la gestión del cumplimiento del IVA en países seleccionados.- II. El IVA y la gestión del riesgo de cumplimiento.- III. Desarrollos en la gestión del cumplimiento del IVA.- IV. Observaciones, hallazgos y recomendaciones clave que surgen de la encuesta aplicada a países seleccionados.- V. Anexos

PROPÓSITO

Esta nota de información se ha preparado para ayudar a los órganos de ingresos de los países miembros lograr un cumplimiento mejorado con sus sistemas de IVA al compartir el conocimiento de acontecimientos recientes en países seleccionados.

ANTECEDENTES DEL FORO SOBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Foro sobre la Administración Tributaria (FTA, por sus siglas en inglés) fue creado por el Comité de Asuntos fiscales (CFA, por sus siglas en inglés) en julio de 2002. Desde entonces, el FTA ha crecido para convertirse en un foro único sobre la administración tributaria para los jefes de los órganos de ingresos y sus equipos de la OCDE y países no miembros seleccionados de la OCDE.

En el año 2009, los países participantes desarrollaron la visión del FTA la cual establece que… La visión del FTA es crear un foro a través del cual las administraciones tributarias pueden identificar, discutir e influir las tendencias

mundiales pertinentes y desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración tributaria alrededor del mundo.

Esta visión se basa en el objetivo fundamental del FTA, que es… mejorar el cumplimiento tributario y los servicios a los contribuyentes, al ayudar a los órganos de ingresos, aumentar la eficiencia, eficacia y equidad de la administración tributaria y reducir los costos de cumplimiento.

Para ayudar a cumplir su mandato, trabajo del FTA es directamente apoyado por dos sub-grupos especializados: Cumplimiento y Servicios a los Contribuyentes, cada uno realiza un programa de trabajo acordado por los países miembros y un número de grupos de tareas más enfocado.

El cumplimiento del mandato del Subgrupo, en términos generales, es proporcionar un foro para los miembros para:

- periódicamente monitorear e informar sobre las tendencias en los enfoques de cumplimiento, estrategias y actividades;
- examinar y comparar los objetivos de cumplimiento de los países miembros, las estrategias para lograr esos objetivos y los modelos de comportamiento de cumplimiento subyacentes y las presunciones que se utilizan;
- examinar y comparar las estructuras de cumplimiento, sistemas y administración de los países miembros y las habilidades y formación del personal; y
- desarrollar y mantener documentos que describen las buenas prácticas de los países y desarrollar documentos de discusión sobre nuevas tendencias y enfoques innovadores.

Desde su creación, el subgrupo ha centrado su labor en cuestiones relacionadas con la mejora del cumplimiento tributario de los contribuyentes de la PYME. El subgrupo se reúne anualmente para examinar y analizar la evolución de acontecimientos, para proporcionar supervisión y dirección de su programa de trabajo y proporcionar un foro donde los miembros pueden intercambiar experiencias y criterios para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes.

ADVERTENCIA

Los órganos de los ingresos nacionales enfrentan a un entorno variado dentro de la cual administrar su sistema de impuestos. Las jurisdicciones difieren respecto a sus políticas y entorno legislativo y sus prácticas administrativas y cultura. Como tal, un enfoque estándar para la administración tributaria puede ser ni práctica ni deseable en una instancia concreta.

Los documentos que forman la serie de orientación tributaria de la OCDE deben interpretarse con esto en mente. Siempre se debe tener cuidado al considerar las prácticas de un país, apreciar completamente los factores complejos que han dado forma a un enfoque particular.

DESARROLLO EN LA GESTIÓN DEL CUMPLIMIENTO DEL IVA EN PAÍSES SELECCIONADOS

Resumen

El IVA es actualmente un medio generalizado y significativo de aumentar los ingresos, siendo utilizado por 29 de los 30 países miembros de la OCDE. En el año 2006, representaron 18,8 por ciento en promedio de todos los ingresos de impuestos a través de los miembros de OECD, en comparación con 11,9 por ciento en 1965. En términos de porcentaje del PIB en 2006, fue aproximadamente doble de esta cifra por el ingreso cobrado en concepto de impuestos de ganancias corporativas. Habida cuenta de las tendencias de la población a través de países de la OCDE, las proyecciones de una fuerza de trabajo de descenso y el envejecimiento de la población y los impactos negativos de los ingresos (especialmente en relación con los ingresos fiscales provenientes de sociedades) de la actual crisis económica y financiera mundial, es probable que los gobiernos dependen aún de los más los impuestos al consumo. Por lo tanto, se deduce que cualquier fuga sustancial de la base de los ingresos del IVA tendrá un grave impacto en los gobiernos y su capacidad para balancear los presupuestos. Además, las percepciones de los problemas de cumplimiento serio con el IVA sólo pueden esperarse que tengan un efecto negativo "dominó" con el cumplimiento de los contribuyentes para otros impuestos

Este es el tercer informe preparado por el Foro sobre este tema. Los informes anteriores que se produjeron en 2004 y 2005 reflejaron las preocupaciones en las indicaciones de pérdidas graves de ingresos a través de muchos países, especialmente entre los países miembros de la UE, surgen del fraude penal, incumplimiento general y debilidades en los aspectos de la administración. En términos positivos, los informes destacaron el prometedor trabajo emprendido por la administración de ingresos indirectos del Reino Unido (ahora parte del Departamento de Ingresos y Aduanas de su Majestad), basado en los esfuerzos para establecer un enfoque de gestión de riesgo sistemático a para tanto estimar el alcance global de estas pérdidas y sus componentes clave y desarrollar y aplicar estrategias para contrarrestar su crecimiento. También hace referencia a una variedad de otras medidas introducidas en los diferentes países para contrarrestar los abusos que se experimentan. Al hacer las recomendaciones para el trabajo posterior, se destacó la necesidad de desarrollar técnicas para la medición de las pérdidas y estrategias para contra restarlas de maneras que no socavaría

fundamentalmente los impuestos. Se acordó que el asunto se mantendría bajo examen y después de alrededor de dos años de seguimiento se elaboraría un informe.

Este informe analiza los acontecimientos ocurridos en una pequeña muestra de países voluntarios (es decir, Australia, Austria, Canadá, Irlanda y el Reino Unido), particularmente en relación a su enfoque global de gestión de riesgo, como una base para considerar si el foro debe hacer más trabajo. Deliberadamente no toma en cuenta las actividades de los miembros asociados con las transacciones intracomunitarias de la UE, debido a que este tema es el enfoque de los esfuerzos especiales por parte de la Dirección Tributaria de la Dirección General Fiscalidad y la Unión Aduanera de la Comisión Europea.

Aunque se limita a relativamente pocos países miembros, la encuesta revela una matriz útil de los acontecimientos que se desarrollan sobre el trabajo anterior del Foro sobre los abusos de IVA y la gestión del riesgo de cumplimiento en general. Las principales observaciones y conclusiones son las siguientes:

- En comparación con la situación observada en el año 2004, hay indicaciones claras de una maduración en el enfoque estratégico para la gestión del riesgo de cumplimiento (por ejemplo, mayor atención al desarrollo y la utilización de medidas descendentes, cubriendo los principales tipos de riesgo, significativamente aumentó el uso de mejores herramientas informáticas para detectar los riesgos de cumplimiento y evaluar su potencial magnitud, enfoques de tratamiento de más riesgo sistémico).
- Las respuestas de la encuesta indican un patrón mejorado o consistente de cumplimiento de IVA para los países involucrados:

    - En el caso del Reino Unido, la tendencia de cumplimiento y otros datos apoyan una conclusión de cumplimiento sustancialmente mejorado sobre patrones de incumplimiento grave observados a principios de la década del 2000, del orden de alrededor de una reducción de 20 por ciento en la brecha fiscal estimada y dan apoyo al valor de su "enfoque estratégico" descrito en los informes anteriores del Foro;
    - En el caso de Canadá, las indicaciones de mejor cumplimiento eran evidentes de su gama de medidas de resultado estratégico; y
    - Para otros países encuestados, las respuestas indicaron que sus sistemas de IVA habían tenido un desempeño generalmente en consonancia con las proyecciones de ingresos y otros indicadores, sugiriendo un patrón ampliamente consistente de cumplimiento.

- A pesar de las observaciones de cumplimiento mejorado o consistente y las medidas aplicadas todos los órganos de ingresos continúan clasificando su IVA como un área de "alto riesgo" para su administración.
- El uso de auditorías aleatorias para la generación de perfiles de riesgo y el monitoreo del cumplimiento en general en el enfoque de gestión del cumplimiento de tres de los cinco órganos de ingresos encuestados.
- Los órganos de ingresos se están moviendo cada vez más para detectar y tratar los riesgos sobre una base de "todo el cliente", en contraposición a un enfoque de "impuesto por impuesto". Entre otras cosas, esto es evidente en la manera en que se están diseñando los sistemas de Informática y la forma en que se llevan a cabo los procesos de trabajo (por ejemplo, auditoría y verificación).
- Dado un número de cuestiones de riesgo de cumplimiento "duros de tratar", en los últimos años ha habido una referencia equitativa hacia las respuestas legislativas; es notable también los numerosos esfuerzos por simplificar las leyes, haciendo que así sea más fácil cumplir y aliviar la carga para los contribuyentes.
- Órganos de ingresos han evolucionado sistemáticamente y especializados en función de los procesos de riesgo para validar la integridad de los registros de IVA; tres de los cinco órganos encuestados indicaron que contaban con un proceso sistemático utilizando fuentes de datos internos o externos para identificar las empresas que deberían estar, pero no lo están, registradas para el IVA.
- Se está prestando atención considerable al fortalecimiento de los sistemas de generación de perfiles de riesgo basado en casos, pero éstos requieren un seguimiento detenido y una actualización bastante regular para tener en cuenta la evolución de los patrones de comportamientos de cumplimiento.
- Las deficiencias en los sistemas de información de gestión de rendimiento de varios órganos de ingresos eran evidentes: había escasez de información relativa a las reclamaciones de reembolso del IVA y su procesamiento, información sobre controles de verificación de "IVA específicos" y sus resultados y el valor de deuda no pagada de IVA no podría declararse en dos países.

Recomendación

- Se alienta a los órganos de ingresos, especialmente en aquellos países donde hay indicios de incumplimiento grave, a examinar detenidamente las conclusiones de este estudio a fin de identificar oportunidades para reforzar su administración del cumplimiento de IVA (y otros impuestos).
- Se anima a los órganos de ingresos a establecer, si es que aún no es la práctica, un conjunto integral de medidas de resultado / rendimiento y

salida que les permitan supervisar las áreas de riesgo clave (por ejemplo, procesamiento de las solicitudes del reembolso de IVA y actividades de verificación de IVA) y para evaluar los impactos de sus tratamientos de riesgo específicos.

I. DESARROLLO EN LA GESTIÓN DEL CUMPLIMIENTO DEL IVA EN PAÍSES SELECCIONADOS

Antecedentes

1. Este es el tercer informe del Foro sobre el tema de la gestión del cumplimiento del IVA.

El Informe de 2004

2. A raíz de una petición de la anterior Junta Asesora de Administración Tributaria en enero de 2003 para trabajar en los cada vez mayores problemas de cumplimiento que surgen con el IVA, se llevó a cabo un estudio de todos los países miembros durante el verano de 2003. Un informe sobre este trabajo (véase DAFFE/CFA(2004)13/CONF/REV2) resume algunas conclusiones preliminares y presentaron propuestas para el trabajo posterior, dado una serie de preocupaciones.

3. La encuesta, que recibió una alta tasa de respuesta por parte de los miembros refleja las preocupaciones en este ámbito, proporcionó indicaciones de importantes pérdidas de ingresos de IVA en términos de fraude criminal, la actividad general de evasión de impuestos y el incumplimiento en muchos países de la OCDE. El análisis de los resultados de la encuesta sugiere que las pérdidas en esos países estaban probablemente en el orden de por lo menos el 15% (y posiblemente mucho más alto) de la base a pesar de que, con unas pocas excepciones notables, muchos países de la OCDE no parecen haber emprendido el trabajo de estimar las pérdidas agregadas o los componentes clave de incumplimiento. El informe señala brevemente la prometedora labor potencial realizada por el anterior Departamento de Aduanes e Impuestos del Reino Unido, como parte de un enfoque de gestión de riesgo sistemático para estimar la magnitud global de estas pérdidas y sus componentes clave y elaborar estrategias para contrarrestar su crecimiento. También hace referencia a una variedad de otras medidas aplicadas en los diferentes países para contrarrestar los abusos que experimentan. En la realización de las recomendaciones para el trabajo posterior, destacó la necesidad de desarrollar técnicas para la medición de las pérdidas y las estrategias para la lucha en contra de las maneras que no socaven fundamentalmente los impuestos.

El Informe de 2005

4. El informe de seguimiento concluido en mayo de 2005 (véase del miembro CTP/CFA(2005)8REV) actualizó la información de país y proporcionó más detalles sobre los enfoques adoptados por los países miembros para reducir la incidencia y el impacto de los abusos de IVA. Estos enfoques se consideraron a nivel estratégico, legislativo y administrativo.

5. El informe describió en detalle el enfoque estratégico aprobado por el organismo de los ingresos del Reino Unido, señalando la mejora significativa en el cumplimiento reportado por las autoridades británicas y proporcionó más información sobre su metodología de medición de la brecha de IVA. El informe también elaboró una serie de prácticas identificadas por los países como que contribuyen a reducir las pérdidas y pasó a notar que independientemente de los abordajes y prácticas adoptadas, algunas mediciones de su impacto deben ser un componente clave para la aplicación.

6. A fin de ayudar a los países miembros, el informe hace dos recomendaciones. En primer lugar, alentó a los órganos de los ingresos, especialmente aquellos con un problema significativo de fuga de ingreso del IVA, a fortalecer sus actividades de mejora de cumplimiento del IVA, basándose en las experiencias y los enfoques de los países miembros. En segundo lugar, que el tema se mantengan bajo examen y que se produzca un nuevo informe después de aproximadamente de 2 años.

Otros Informes Pertinentes

7. Desde el año 2003, el FTA ha producido una serie de informes directamente relacionados con este tema

   - La nota de orientación "La administración y el mejoramiento del cumplimiento de los contribuyentes", publicada en octubre de 2004 describe un enfoque estratégico y sistemático para administrar y mejorar el cumplimiento de los contribuyentes. El propósito de esta nota de orientación era proporcionar un marco para la aplicación de los principios de gestión de riesgo de cumplimiento modernos para la gestión de los riesgos de cumplimiento tributarios. Identificó y examinó los principios generales que se encuentran en la identificación y el tratamiento de los riesgos de cumplimiento dentro de una amplia variedad de jurisdicciones de fiscalidad y proporciona información sobre la manera en que las estrategias de tratamiento influyen el comportamiento de las pequeñas empresas en relación con sus obligaciones tributarias.

- La nota de orientación titulada "Monitoreo del Cumplimiento de los Contribuyentes: una guía práctica basada en la experiencia de la administración tributaria", publicada en junio de 2008 alentó a órganos de ingresos en los países miembros a mejorar su comprensión del cumplimiento de los contribuyentes y la eficacia de sus programas de mejora de cumplimiento mediante el desarrollo de un marco de supervisión de cumplimiento (donde no había uno). Sugirió que tal marco debe encarnar una gama de medidas e indicadores para cada uno de los tipos de riesgo importante para los principales impuestos administrados por la administración de ingresos, a partir de las ideas, enfoques y ejemplos prácticos estipulados en la nota y otras medidas e indicadores que ellos consideren útiles.
  También alentó a órganos de ingresos a documentar y publicar sus enfoques (y donde corresponda, cualesquiera calificaciones relacionadas y limitaciones relativas a los enfoques adoptados) y los resultados de sus esfuerzos de supervisión en esta área para promover un mayor diálogo, el entendimiento y el intercambio de experiencias entre organismos de ingresos nacionales.

8. Otros órganos también han estado activos en los últimos tres años en llamar la atención sobre las dificultades significativas en el logro de una administración eficaz del IVA, por ejemplo

- Una comunicación de la CE en mayo de 2006[1] pidió a los miembros desarrollar una estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal e identificó una serie de áreas para la exploración, incluida la gestión de riesgo mejorada. En el año 2007, la Dirección General Fiscalidad de la CE encargó un estudio para proporcionar estimaciones de fugas de los ingresos del IVA en todos los países miembros. En diciembre de 2008, la CE esbozó los elementos de una estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude en el IVA en la UE, centrada en gran medida en las transacciones intracomunitarias[2].
- En respuesta a sus preocupaciones para la eficacia en la recaudación del IVA, el Comité de Contacto de la las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de la Unión Europea en diciembre de 2007 resolvió que se aliente a los Estados miembros a producir estimaciones descendientes y ascendentes de las pérdidas agregadas del IVA para comprobar la confiabilidad y permitir comparaciones internacionales.

---

1 Ver "Comunicación de la Comisión....para mejorar la lucha contra el fraude fiscal" (COM(2006)254 final

2 Ver "Comunicación de la Comisión...sobre una estrategia coordinada...." (COM(2008)807 finalnoviembre de 2005.

- Departamento de Asuntos de fiscal del FMI ha publicado una serie de informes especiales[3].

Este Informe

9. En la reunión de abril de 2008 del Subgrupo de Cumplimiento del Foro, la Secretaría presentó una propuesta a los delegados para el trabajo en el ámbito de la gestión del cumplimiento de IVA. La propuesta de la Secretaría preveía un estudio para recabar información sobre acontecimientos clave en la gestión del cumplimiento de IVA a nivel estratégico y operacional. Se prestaría atención especial a los controles de reembolso del IVA, en particular al uso de técnicas avanzadas de perfiles de riesgo informatizado, dado su papel decisivo en la detección de solicitudes de reembolso de IVA potencialmente fraudulentas. En consecuencia, propuso que para asistir con el estudio se debería llevar a cabo una encuesta de una muestra representativa de los países que sería diseñado para reunir información sobre los aspectos de la gestión de riesgos de cumplimiento del IVA, basándose en el modelo de gestión de riesgo del Subgrupo. La Secretaría señaló que la intención de restringir a los países encuestados inicialmente se hizo para reducir al mínimo la cantidad de trabajo que supone el estudio, especialmente para los países miembros de la UE y para ayudar a acelerar la conclusión global del trabajo.

   Sin embargo, todos los países tendrían una oportunidad para contribuir con un proyecto de informe preparado después de la encuesta inicial. También se tomarían medidas para evitar la superposición con el trabajo de la CE en esta área y su enfoque particular en el fraude "carrusel / operador carrusel" y la necesidad asociada de mejorar la supervisión de las transacciones intracomunitarias. Los delegados dieron un acuerdo de principio al trabajo y 6 países (es decir, Australia, Austria, Canadá, Francia, Irlanda y el Reino Unido) acordaron participar en la fase inicial de la encuesta. (Francia se retiró posteriormente de esta fase).

10. Este informe se centra en los resultados de la encuesta inicial, con el énfasis en la identificación de una evolución positiva en el área de gestión de riesgos estratégicos y operativos. **No es, ni pretende ser, una evaluación de la actuación de los organismos de ingresos participantes.**

---

3 Por ejemplo, ver "Fraude y evasión del IVA: ¿Qué sabemos y qué podemos hacer? " Documento de Trabajo del FMI WP/07/31, febrero de 2007 y "Devoluciones del IVA: una revisión de la experiencia de los países", Documento de Trabajo del FMI WP05/218,

II. EL IVA Y LA GESTIÓN DEL RIESGO DE CUMPLIMIENTO

Introducción

11. Como se indicó en informes anteriores, el IVA es ahora un medio generalizado y significativo para aumentar los ingresos, siendo utilizado por 29 de los 30 países miembros de la OCDE. En el año 2006, el IVA representó el 18,8 por ciento en promedio de todos los ingresos de impuestos de los miembros de OCDE, en comparación con 11,9 por ciento en 1965 y, en términos de porcentaje del PIB, fue doble al que se cobró de los ingresos de los impuestos de ganancias corporativas (OCDE (2008), Estadísticas de Ingresos de 1965-2008, OCDE, París, pág. 81). Habida cuenta de las tendencias de la población en los países de la OCDE, las proyecciones de una fuerza de trabajo de descenso y el envejecimiento de la población y los impactos negativos de los ingresos (especialmente en relación con ingresos fiscales provenientes de sociedades) de la actual crisis económica y financiera mundial, los gobiernos suelen depender en el futuro aún más en los impuestos al consumo. Se deduce, por lo tanto, que cualquier fuga sustancial desde la base de los ingresos del IVA tendrá un grave impacto en los gobiernos y su capacidad para balancear el presupuesto. Además, con las percepciones de serios problemas de cumplimiento con un impuesto, como el IVA, se puede esperar que con relación a los otros impuestos tengan un efecto negativo "dominó" en el cumplimiento de los contribuyentes.

12. Último informe del Foro sobre este tema - ver "Abuso de IVA: informe 2004" publicado por el CFA en mayo de 2005 (en lo sucesivo, "el informe de 2004") - proporciona indicaciones de importantes pérdidas de ingresos de IVA en términos de fraude criminal, la actividad general de evasión de impuestos y el incumplimiento en muchos países de la OCDE. En respuesta a muchos estos y significativos desafíos, se alentó a los órganos de los ingresos para fortalecer sus actividades de mejora del cumplimiento de IVA y proporcionó detalles de los enfoques adoptados por algunos países para contrarrestar los abusos del IVA. Estos enfoques se consideraron a nivel estratégico, legislativo y operativo, y el informe señaló en particular que el enfoque estratégico adoptado por autoridades de ingresos del Reino Unido, que habían sido exitosos en el logro de un mejor cumplimiento.

13. Basándose en las respuestas de la encuesta de administración de ingresos voluntarios, esta nota identifica más novedades a nivel estratégico, legislativo y operativo para 1) ayudar a los países miembros a desarrollar aún más sus propios enfoques; y 2) guiar a los miembros sobre cualquier examen sobre los aspectos del tema que pueden ser útiles para los miembros.

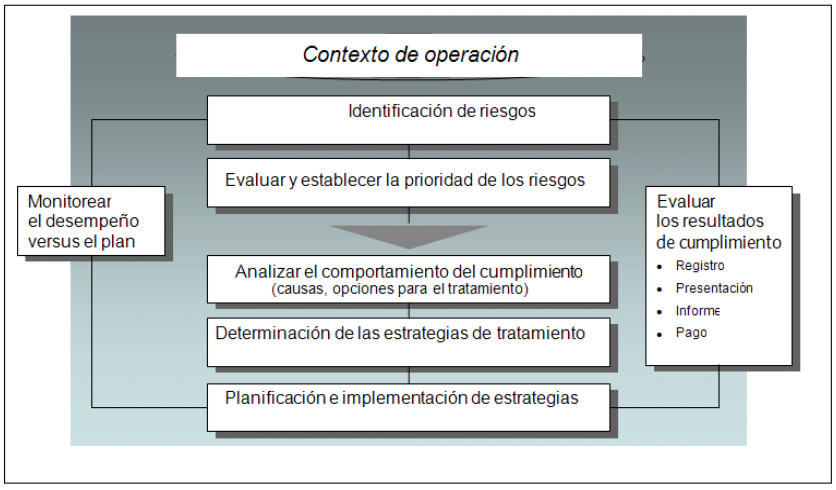
Gestión del Riesgo de Cumplimiento

14. El propósito de la nota de orientación del "Gestión del Riesgo de Cumplimiento: la administración y el mejoramiento del cumplimiento de los contribuyentes", publicada en 2004 descrita es promover el concepto de gestión de cumplimiento como una herramienta de gestión del riesgo esencial para los órganos de los ingresos y proporciona una descripción de los enfoques prácticos que podrían adoptar los órganos de ingresos. El modelo de gestión del riesgo de cumplimiento recomendado, se basa en la experiencia de la principal administración de ingresos en este campo y se representa en la **Figura 1**. La aplicación del modelo por órganos de ingresos **en cada uno de los principales impuestos** administrados, como parte del ciclo normal de la administración tiene que responder a las siguientes preguntas críticas:

    - ¿Cuáles son los principales riesgos de cumplimiento a abordarse?
    - ¿A qué grupos / segmentos de los contribuyentes aplican?
    - ¿Cómo deben tratarse estos riesgos para lograr el mejor resultado posible?
    - ¿Qué medidas pueden utilizarse para evaluar si el conjunto de estrategias de tratamiento está logrando los resultados previstos?
    - ¿Qué estrategias de tratamiento están teniendo el resultado deseado, y cuáles no lo son?

15. Como va a ser evidente, el modelo es esencialmente un proceso estratégico "descendente" diseñado para ofrecer beneficios en la forma de mejoras de cumplimiento sostenido para los órganos de los ingresos individuales y en cambio, los ingresos adicionales para el Gobierno y la comunidad de contribuyentes.

Figura 1. El proceso de gestión del riesgo de cumplimiento



16. Un elemento clave del enfoque recomendado para la gestión de riesgos de cumplimiento es un marco que está diseñado para proporcionar a los órganos de los ingresos una gama de medidas de cumplimiento "descendente" e indicadores para vigilar y evaluar los impactos de sus actividades de cumplimiento a nivel del agregado. Estos pueden ser complementados con diversas medidas "ascendentes" e indicadores que se derivan en el curso de evaluación del impacto de los tratamientos de riesgo específico en áreas de riesgo dirigidos. La nota de 2004 sólo dio orientación limitada relacionada con la naturaleza de las medidas concretas y los indicadores que podrían utilizarse a todos los niveles. Se elaboró una orientación más detallada en una nota posterior publicada en junio de 2008 (ver "Supervisión del Cumplimiento de los Contribuyentes: una Guía Práctica basada en la experiencia de la administración de ingresos.

Implicaciones para la Administración del IVA

17. La orientación de 2004 hace hincapié en una serie de puntos críticos en relación con cada elemento del modelo de gestión de riesgo global. Aquellos más pertinentes a este informe se exponen este documento a continuación:

Identificación de riesgos

- El riesgo puede identificarse utilizando ya sea técnicas descendentes, como el análisis macroeconómico o por procesos ascendentes tales como sistemas de evaluación de riesgo basado en casos.
- Un entendimiento más completo del riesgo se producirá a través de la adopción de un enfoque multinivel (por ejemplo: estratégico y operativo) para la identificación y la evaluación de riesgos.
- Los procesos de identificación de riesgo que ofrecen vínculos para comprender los controladores del comportamiento de cumplimiento ofrecen la inteligencia de influencia más eficaz.

Evaluación y establecimiento de prioridad de riesgos

- Órganos de ingresos necesitan un mecanismo para evaluar objetivamente el tamaño relativo de los riesgos de cumplimiento en el contexto de las prioridades del negocio organizacional.
- Evaluación y priorización debe basarse firmemente en pruebas objetivas.
- Un enfoque equilibrado a la priorización de riesgos puede ver que se abordan algunos riesgos que no pueden representar la más alta exposición de ingresos de hoy.

Análisis del comportamiento de cumplimiento

- Comprender el comportamiento de cumplimiento es más que conjeturas: varios factores ahora son respaldado con la investigación empírica sólida
- Los contribuyentes individuales adoptan una serie de posturas motivacionales en su respuesta a las demandas de las autoridades de los ingresos.

La determinación de las estrategias de tratamiento

- Los programas de cumplimiento tienen que proporcionar una respuesta graduada para el comportamiento de cumplimiento: haciéndolo fácil para aquellos que desean cumplir y aplicar la ejecución creíble para aquellos que no.
- Las necesidades de tratamiento abordan los controladores subyacentes del comportamiento de cumplimiento
- Es probable que las estrategias más eficaces sean facetas múltiples y sistémicas.

Evaluación de los resultados

- Los criterios de éxito y los indicadores de medición deben considerarse al elegir las estrategias de tratamiento.
- Las medidas cualitativas agregan apoyo útil a las medidas cuantitativas.
- Los objetivos de tratamiento deben mirar más allá de salidas inmediatas (por ejemplo: los resultados de una auditoría) para cambiar el comportamiento con el tiempo

18. Todos estos puntos de proporcionan un marco para comprender y aprender de los enfoques de las administraciones de ingresos de los encuestados en relación con su administración del IVA, tal y como se describe en las secciones siguientes. Aquellos que lean el presente documento y desean más información sobre los aspectos del modelo de gestión de riesgo al que se hace referencia en esta nota se pueden referir a los materiales anteriores publicados por la FTA sobre gestión de riesgos de cumplimiento que se identifican en los párrafos 14 y 17.

Estudio de la Comisión Europea sobre la Incidencia del Fraude de IVA

19. En el momento de completar esta nota, la Comisión Europea (CE) Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera concluía un informe sobre la investigación que había encargado en 2007 para proporcionar estimaciones (y las tendencias asociadas) de la incidencia de la fuga de

los ingresos del IVA general: la brecha de impuestos IVA, para todos los países de miembros (entonces) 25 de los países miembros de la UE (que incluye a 18 países miembros de la OCDE y otros dos actualmente sujetos a los procesos de adhesión de OECD). El propósito de esta investigación, que forma parte de un estudio más amplio sobre el fraude, que también incluye funciones de fiscalidad del ingreso e impuestos especiales sobre el consumo corporativos, es cuantificar y analizar el alcance de fraude fiscal, lo que permite que una evaluación de las actividades de impuestos y fraude fiscal y su impacto en los ingresos fiscales de los Estados miembros[4].

20. Si bien las conclusiones detalladas de este trabajo aún no se han publicado, los funcionarios de la CE han indicado que, basado en los resultados preliminares de este trabajo, las brechas de IVA estimadas para los 25 países incluidos en el estudio varían ampliamente en su magnitud y para algunos países los resultados son tanto inquietantes y confrontadores (que van hasta alrededor del 30% de la base impositiva estimada teórica)

21. Reconociendo las limitaciones de la(s) metodología(s) de estimación ascendente de la brecha de IVA, estos resultados apuntan a la posibilidad de que, frente a los graves niveles de incumplimiento, muchos países tienen que montar grandes esfuerzos para renovar sus enfoques de gestión de riesgo global

III. DESARROLLOS EN LA GESTIÓN DEL CUMPLIMIENTO DEL IVA

22. Esta sección se basa en la información proporcionada por las administraciones de ingresos participantes. Delinea los desarrollos con: 1) su enfoque estratégico general; 2) las características relacionadas del cumplimiento relacionadas con su marco legislativo del IVA; y 3) sus operaciones de administración del IVA. Comienza con cierta información básica sobre los sistemas de IVA establecidos, proporcionando un contexto para sus circunstancias y las implicaciones administrativas asociadas.

4 *Ver "Especificaciones adjuntas a la licitación … "Un estudio para cuantificar el alcance del fraude fiscal en la UE (25) Estados Miembros en el Campo del IVA, Impuestos Especiales al Consumo y la Fiscalidad del Ingreso Corporativo" (Enero 2007).*

Los países encuestados, información de fondo sobre sus sistemas de IVA

23. Es importante tener en mente que las características de diseño de políticas de los sistemas de IVA pueden tener implicaciones importantes para su capacidad de administración. Por ejemplo, un IVA con una estructura de tasas múltiples y números exoneraciones, es probable que faciliten el incumplimiento y será más difícil para que cumplan los contribuyentes y que las administraciones de ingresos administren que, digamos, un IVA con una estructura de una tasa única y con unas cuantas o ninguna excepción. Del mismo modo, es probable que un IVA con un umbral de registro relativamente bajo tenga cargas de trabajos relativamente mayores que uno donde el umbral se establece a un nivel realista.

24. Las **Tablas 1 y 2** proporcionan información de fondo sobre los sistemas de IVA de los países participantes. Revelan algunas diferencias importantes que deben tener en mente cuando se evalúan los desarrollos en esta nota:

- Las tasas estándares de impuestos varían significativamente en los países encuestados (por ejemplo: de 5 a 21 por ciento), así como también el monto relativo de ingresos producidos (expresado en términos del impuesto /PIB (%)), lo cual refleja diferencias en el grado de confiabilidad del IVA como una fuente de ingresos.
- Hay grandes diferencias (por ejemplo: por un factor de cuatro) en el valor del umbral del registro de IVA (del equivalente de aproximadamente •18,000 a •72,000, medido a las tasas de cambio actuales), las cuales probablemente tendrán implicaciones significativas para las cargas de trabajo de las administraciones de ingresos, particularmente el número de reembolsos de IVA donde hay una devolución involucrada.
- Hay una divergencia significativa en la proporción general de los reembolsos de IVA que deben ser reembolsados a los contribuyentes, los cuales resultan de una gama de factores (es decir, la incidencia de exportación de bienes y servicios tasados a cero y a tasas reducidas) que impactan a diferentes grados en los países.
- Como los miembros de la UE Austria, Irlanda y el Reino Unido son impactados por la ausencia de controles fronterizos entre los estados miembros de la UE, que son conocidos por facilitar el aumento en el fraude del IVA. Ni Australia ni Canadá son impactados por una ausencia de controles fronterizos.

Tabla 1
Información de fondo sobre el sistema de IVA

País	Tasa estándar del IVA (%)	Tasas reducidas del IVA (%)	Umbral del registro del IVA	Negocios registrados (millones)	Miembros de la UE
Australia	10	0	$A75,000	2.6	x
Austria	20	10, 12	•30,000	0.6	✓
Canadá	5	0	$C30,000	3.0	x
Irlanda	21	0, 4.8, 13.5	•70,000 (G)/•35,000 (S)	0.29	✓ ✓
Reino Unido	17.5 /1	0, 5	£67,000	1.92	✓

Fuente: OCDE Tendencias del Impuesto al Consumo y respuestas de la encuesta.
/1. Temporalmente reducido a 15 por ciento para el año 2009.

Tabla 2
Ingresos, reembolsos y tasas de ingresos del IVA (por años fiscales)

País	Ingreso del IVA /PIB (%) /1			Reembolsos del IVA/ Ingresos del IVA (%)		Tasa de ingresos del IVA (%) /1,/2	
	2004	2005	2006	2006	2007	2003	2005
Australia	4.0	4.0	3.9	49	51	0.56	0.57
Austria	7.9	7.9	7.9	No disponible		0.59	0.60
Canadá	3.4	3.4	3.1	80	81	0.51	0.52
Irlanda	7.4	7.7	7.9	25	25	0.62	0.68
Reino Unido	6.9	6.8	6.7	42	42	0.50	0.49
OCDE	6.7	6.9	6.8	No disponible		0.57	0.58

/1. **Fuente**: OCDE Estadísticas de Ingresos y Tendencias del Impuesto al Consumo.
/2. La tasa de ingresos del IVA mida la brecha entre los ingresos que resultarían de un sistema puro de IVA (donde se grava todo el consumo a una tasa estándar) y el monto de impuesto de hecho cobrado. Por lo tanto es impactada por las características de diseño de políticas y el impuesto que no fue cobrado como resultado del incumplimiento de los contribuyentes.

Enfoque estratégico general

Identificación y evaluación de riesgos

25. Nota de orientación de 2004 del Foro describe la importancia de tener procesos ascendentes y descendentes como parte de un conjunto eficaz de acuerdos de gestión de riesgo de las administraciones de ingresos. Destacó que una comprensión más completa de riesgo se producirá si las administraciones de ingresos adoptan un enfoque de niveles múltiples para la identificación de riesgos y la evaluación.

26. Muchas de las respuestas de las administraciones de ingresos a este aspecto de la encuesta fueron informativas.

- Como se identifica anteriormente en esta nota, el Reino Unido mide la totalidad del riesgo de IVA mediante el uso de su metodología de medición de brecha de IVA de ascendente. Sin embargo, reconoce también que esta medida ascendente no proporciona información sobre los tipos específicos de incumplimiento o de los grupos o segmentos de contribuyentes responsables. Como resultado, busca desarrollar nuevos enfoques para proporcionar este detalle un nivel más detallado y específico, como con la reciente introducción de un programa de auditoría aleatoria a pequeñas empresas para recopilar mayores detalles sobre el cumplimiento, un enfoque de encuesta para los trabajadores de casos de grandes empresas y el uso de la tecnología de análisis de datos coincidentes y redes para proporcionar estimaciones de los niveles de ataques graves en el sistema de IVA.

  El Reino Unido ha enfatizado que su enfoque hacia los riesgos de cumplimiento se basa en su materialidad y que su objetivo principal de cumplimiento es reducir la brecha de IVA. Como tal, su identificación de riesgos estratégicos es siempre respecto a su impacto en la brecha de IVA

  Utiliza un número de herramientas y sistemas para supervisar los recibos e identificar las tendencias en una etapa temprana y garantizar que se acciona rápidamente una respuesta adecuada de cumplimiento. Para poder construir sobre esto, recientemente ha creado equipos especializados de Liquidaciones Futuras y Alertas de Impuestos y Derechos para aumentar su conciencia de los riesgos/ amenazas potenciales en la fase más temprana posible.

  El equipo de Liquidaciones Futuras le proporciona a HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs, Ingresos y Aduanas de Su Majestad) con la visión para moldear correctamente a su futuro. El

equipo será responsable de evaluar las consecuencias plausibles de los riesgos potenciales de cumplimiento futuro, amenazas y oportunidades para HMRC y desarrollos de cumplimiento futuro probable que están al margen de la planificación y el pensamiento actual.

Se utilizarán técnicas como el análisis de horizonte, análisis ambientales, análisis predictivo, planificación de escenarios, análisis divergentes e hipótesis. Generación de escenarios futuros realistas permitirá la toma de decisiones mejor informada y el desarrollo de estrategias de cumplimiento más exitosas. El Equipo de Liquidaciones Futuras generalmente funcionará en el mediano-largo plazo, lo cual a menudo puede (aunque no exclusivamente) ser visto como un período de 3 a 10 años.

El Equipo de Alerta de Impuestos y Derechos será responsable de una serie de herramientas analíticas de la HMRC que contiene una gama de datos de HMRC que pueden utilizarse para identificar indicadores de riesgo de cumplimiento emergentes y también para controlar factores tales como las tendencias y cambios en los patrones de comerciales. El equipo utilizará los impuestos y los conocimientos técnicos para identificar y evaluar los riesgos emergentes de cumplimiento, amenazas y problemas y su impacto, en la medida en que se producen y le presentan a los tomadores de decisión sus conclusiones. Esto se hará mediante Alertas de Impuestos (resumen de los riesgos de cumplimiento emergentes) e Informes de Impuestos y Derechos (un producto más detallado que proporciona más información o respuestas después de la entrega de una Alerta de Impuestos). Con el fin de mejorar su identificación de los riesgos de cumplimiento, HMRC también está buscando tener una visión más holística del riesgo de los contribuyentes. A este efecto, está haciendo uso cada vez mayor de datos e información de los impuestos directos y fuentes de información de terceros para ayudar a informar a su punto de vista de los riesgos planteados por los contribuyentes de IVA.

- Australia informó de que utiliza un proceso estructurado que abarca a toda la empresa para reunir información sobre los riesgos de cumplimiento real y potencial que se describe en el **Cuadro 1**. Uno de los resultados de este proceso es una lista de prioridades de riesgos de cumplimiento clave.

Cuadro 1. Australia - Enfoque Estratégico para la identificación de riesgos de cumplimiento

La ATO (Oficina de Impuestos de Australia, por sus siglas en inglés) tiene un marco de gestión de riesgo sólido para identificar los riesgos de cumplimiento GST (Goods and Services Tax, Impuesto de Bienes y Servicios, por sus siglas en inglés).

Se recopila información como observaciones que se procesan a través de los procesos de inteligencia, evaluados como riesgos y administrados. El proceso de cuatro etapas que se utiliza para la inteligencia implica: 1) la Dirección y Coordinación; 2) Recaudación; 3) El Análisis y la Producción; y 4) La Difusión. Este entonces se alimenta de los Procesos de Gestión de Riesgo: 1) el Riesgo de Identificación y Liquidación; 2) Tratamiento; y 3) Evaluación.

La recopilación de la información y los procesos de inteligencia posteriores se derivan de la identificación de Necesidades de Inteligencia Clave. Se lleva a cabo la planificación significativa para determinar las fuentes de la información que se necesitan y cómo debe analizarse. La información recabada, se analiza para determinar cualquier problema saliente que requiera más exploración.

Si estos asuntos representan una amenaza para el sistema de GST son comunicados a través de los comités de toma de decisiones para ser registrados como un Asunto de Preocupación (MOC, Matter of Concern, por sus siglas en inglés) y se almacenan de forma centralizada. El MOC, se analiza más para identificar si existe un riesgo, el tamaño de los riesgos, los controladores pertinentes y los métodos que se están adoptando para evitar el pago del GST. Generalmente se desarrolla una estrategia propuesta de mitigación de riesgo si el riesgo representa una amenaza significativa

Una vez que el riesgo ha sido identificado y evaluado que es presentado en el foro de toma de decisiones para la aprobación y priorización. Este Comité analiza críticamente la información que se está presentado, garantizando:

- Que hay suficiente evidencia para apoyar la toma de decisiones,
- Se han incluido todas las áreas de productos del GST y se ha proporcionado insumos en la dirección futura y los métodos para gestionar el riesgo.

Los riesgos endosados se registran en el Registro de Riesgos de GST. Los riesgos son revisados por lo menos anualmente para reafirmar la calificación de riesgo y la estrategia de tratamiento. Esto incluye cualquier estrategia adicional o alterada y los cambios en el riesgo que podrían aumentar o disminuir el tamaño de la amenaza.

La ATO publica un programa anual de cumplimiento que detalla sus áreas de riesgo de enfoque (y para algunos, las estrategias de tratamiento programadas) para el próximo período fiscal. La **Tabla 3** este documento describe los riesgos de cumplimiento de GST específicos ha identificado y publicado para la atención en el 2008-9[5]. El rendimiento contra cada una de estas áreas de riesgo se evalúa como parte del proceso anual de "salud del sistema de liquidación".

5 *Algunos ejemplos específicos de los riesgos de cumplimiento pueden ser peculiares a un país individual debido a las características únicas del diseño de política.*

Tabla 3
Australia- Riesgos de Cumplimiento GST/ IVA

Segmento de Contribuyentes	Importantes riesgos de cumplimiento resaltados en el programa de cumplimiento
Empresas grandes (volumen de negocios sobre $250mn)	● Gestión de riesgos de GST por sistemas empresariales internos de las empresas. ● Gama de riesgos específicos con las transacciones de bienes raíces. ● Servicios financieros y otras cuestiones conexas de GST. ● Asegurar el tratamiento correcto de GST de las transacciones internacionales
Pequeña y mediana empresas (volumen de negocios de $2mn-250mn)	● Reembolso de integridad ● Transacciones la propiedad ● Suministros financieros
Micro-empresas (volumen de negocios bajo $2mn)	● Presentación de declaraciones ● Recaudación de deudas fiscales ● Reembolso de integridad ● Transacciones de propiedad
Cuerpos gubernamentales	● Tratamiento de donaciones ● Transacciones de propiedad ● Maquinaria de los cambios gubernamentales (con las implicaciones del GST)
Organizaciones sin fines de lucro	● Clasificación errónea de suministros como exonerados del GST ● Clasificación errónea de donaciones como exonerados del GST

Fuente: Programa de Cumplimiento (ATO) 2008-09

- Canadá informó que utiliza un enfoque de gestión de riesgo que se centra en la mejora de su capacidad para identificar a los registrantes de alto riesgo gracias a las mejoras al registro, procesos de evaluación y aplicación de riesgo, los cambios legislativos y de política, ampliar la participación de los actores estratégicos y aumentar la investigación. Sus estrategias a la medida para identificar el riesgo a través de metodologías incluyen:

1. Perfil basado en riesgos automatizado;
2. Sistemas expertos y basados en conocimiento para aplicar los criterios que identifican posibles situaciones de incumplimiento y estiman los posible ingresos en riesgo
3. Minería de datos mediante el uso de procesos automatizados de exploración y análisis de grandes cantidades de datos con el fin de revelar patrones y tendencias; y

4. Un programa perfil de cumplimiento cruzado para integrar el punto de vista de la CRA sobre la historia de cumplimiento de cualquier contribuyente que le permita responder a las características de comportamientos a través de estrategias de cumplimiento más a la medida.

- Australia, Canadá, Irlanda y el Reino Unido informaron sobre su confianza en los sistemas de identificación automatizada de riesgo basada en casos (consulte los párrafos xx para obtener más detalles).

27. Como parte del proceso de la encuesta, se le solicitó a todas las administraciones de ingresos para su evaluación del riesgo para los ingresos presentados para una gama de áreas de riesgo específico que se detallan en la **Tabla 4**

Tabla 4
Áreas de riesgo de cumplimiento identificado como riesgo
"alto (H) o medio (M)"

Área de riesgo	Australia	Austria	Canadá	Irlanda Unido	Reino
No se registró	H/M	H	H		H/M
No presentó las declaraciones a tiempo	H	M	M	H/M	H/M
No informó correctamente					
- esquemas de alusión	H	H	H	H/M	H/M
- esquemas de evasión	H	H	H	H/M	H/M
- prácticas para inflar los reembolsos	H	M	H	H/M	H/M
- temas específicos a la industria H	M	M	H/M	H/M	
- transacciones transfronterizas	H /2	M	H	H/M	H/M
- informar sobre el no cumplimiento	H/M	M	H	H/M	H/M
No pagó el impuesto a tiempo	H/M	H	H	H/M	H/M

/1. La ATO señaló que aunque la recaudación de GST sobre los bienes importados es la responsabilidad de la Aduana australiano tiene un número de riesgos de transacciones transfronterizas, que tratan indirectamente con aspectos de esta cuestión. Las estrategias de mitigación de estos riesgos pueden resultar en cambios legislativos para cerrar lagunas y/o aclarar la comprensión del contribuyente que va a tener un flujo en el efecto a este punto. Los riesgos de la ATO también son más amplios que sólo la importación y tratan con la conectividad con Australia.

28. En términos generales, sus respuestas reflejan un grado común de preocupación de "alto a medio" por las diferentes categorías de riesgo de que se deben administrar para lograr niveles aceptables de cumplimiento por parte de los contribuyentes. En otras palabras, a pesar de las medidas que se han aplicado y las observaciones de rendimiento satisfactorio o mejorado: ver más comentarios en el párrafo 29 - cada administración de ingresos encuestados continúa evaluando su IVA como un área de alta prioridad para la administración en curso.

Tratamiento de Riesgos

29. La nota de orientación de 2004 insistió en la importancia de una estrategia de respuesta gradual y selectiva para el comportamiento de cumplimiento, reconociendo que los contribuyentes no son homogéneos en las posturas que adoptan en relación con el cumplimiento de sus obligaciones de cumplimiento. También destacó la importancia de tratar los controladores subyacentes de cumplimiento: en lugar de los síntomas y señaló que es probable que las estrategias más eficaces sean polifacéticas y sistémicas. Este asunto también es el tema de los trabajos recientemente concluidos por subgrupo del Foro, que figura en una edición que se publicó en marzo de 2009: "La Gestión y el Mejoramiento del Cumplimiento: Desarrollos Recientes en los Tratamientos de Riesgo de Cumplimiento". Las principales conclusiones de este trabajo, que se centró en el desarrollo y el uso de tratamientos innovadores de riesgo e incluye ejemplos individuales de más de 90 de los tratamientos de riesgo específico, se exponen brevemente en el **Cuadro 2**

Cuadro 2 Hallazgos claves en el trabajo reciente de tratamientos innovadores de riesgos

Las principales conclusiones del análisis de más de 90 ejemplos de tratamientos de riesgo innovadores identificados por alrededor de 20 administraciones de ingresos fueron los siguientes:

- ✓ La gama de nuevos tratamientos de riesgo empleadas por las administraciones de ingresos ha aumentado considerablemente durante el período desde la investigación inicial para la nota de orientación de 2004
- ✓ Tomado en su conjunto, los ejemplos reflejan que las administraciones de ingresos están demostrando mayor sofisticación en la formación y gestión de programas de cumplimiento de una manera más estratégica mediante el desarrollo de estrategias de tratamiento de múltiples facetas que a menudo tienen influencia en varios dominios de riesgo. También es evidente que en el desarrollo de estas estrategias de tratamiento de riesgo, se aplica un conjunto más equilibrado de las intervenciones a través de cada una de las dimensiones "educar, ayudar, disuadir y aplicar" del Modelo de Cumplimiento.
- ✓ Muchas de las nuevas formas de estrategias de tratamiento comúnmente incorporan un componente de educación y comunicación proactivo que pretende evitar o impedir el incumplimiento.
- ✓ Muchas de las estrategias de tratamiento también reflejan un enfoque al efectuar cambios en el comportamiento a través de grupos de población más amplios (aunque dirigidos) a través de una mayor utilización de las relaciones de cooperación con terceros, incluyendo los profesionales de impuestos, representantes de la industria y la más amplia colaboración interinstitucional.
- ✓ También hay un incremento en el uso de la información externa y datos coincidentes para identificar riesgos agregados y definir más concretamente las poblaciones de destino a fin de desarrollar una mayor comprensión de comportamiento y estudiar las opciones de tratamiento más amplias.
- ✓ Otra observación general es que es bastante común que las administraciones de ingresos sean persistentes en la búsqueda de cumplimiento: intervenciones únicas reemplazadas por una serie de intervenciones diferentes y secuenciales, hasta que se detecte un cambio real en el cumplimiento.
- ✕ El enfoque a la medición y evaluación parece mucho menos avanzada, en parte atribuible al fallo en la recopilación de información poco crítica durante la implementación del tratamiento.

30. Las respuestas de la encuesta reflejaron una serie de acontecimientos en consonancia con las orientaciones sugeridas (e identificado en otros trabajos recientes del Foro):

- La HMRC del Reino Unido informó de que su movida a campañas / proyectos presenta un programa de actividades nacionales para tratar áreas de problemas significativos y/o lograr resultados específicos, tales como cerrar la brecha fiscal y los cambios de comportamiento. También proporciona un vehículo para permitir a HMRC adoptar un enfoque multidisciplinario para abordar el incumplimiento que van desde la educación hasta la investigación y el llamamiento a juicio. Las campañas de la HMRC tendrán una duración limitada y estarán enfocadas en tres áreas: 1) combatir o prevenir comportamientos no deseados; 2) apoyar y aplicar cambios de política; y 3) abordar las cuestiones que tienen el potencial de conllevar al incumplimiento. Los trabajos en curso contra el fraude de celdas múltiples, considerando el análisis de sectores de alto riesgo, la auditoría de las cadenas de la transacción, la inspección de mercancías en las instalaciones de almacenamiento de información y medidas legislativas, como la responsabilidad conjunta y solidaria es un ejemplo de este tipo de actividades

- El Reino Unido también informó que durante 2007-08 desarrolló y desplegó un nuevo enfoque integrado para combatir fraude y la evasión, incluyendo:

  - Un Equipo de Referencia de Evasión central para proporcionar un punto de extensión para casos donde se sospecha evasión o fraude
  - Equipos de Evasión de impuestos cruzada, que reúnen a personal con experiencia directa e indirecta en impuestos para trabajar casos conjuntamente con el objetivo de identificar y monitorear evasión en todos los impuestos y tasas;
  - Un nuevo enfoque para la aplicación de penas civiles de IVA, que se ha introducido para desalentar la evasión y garantizar que la actividad no conforme sea fuertemente penalizada una vez identificada;
  - La prueba de una gama de herramientas y acciones diseñadas para identificar el producto del delito y maximizar el valor que se puede recuperar a través de los sistemas penales y civiles;
  - Una nueva estrategia de normas profesionales, adaptada de los modelos existentes en las fuerzas de policía y de otros departamentos de Gobierno, para combatir las amenazas y vulnerabilidades; y
  - Cambios legislativos para tener como blanco las mercancías utilizadas comúnmente en fraude MTIC.

- Irlanda informó que hace unos años, tomó la decisión estratégica para desarrollar sistemas informáticos integrados que ahora incorporan todos los impuestos importante de negocios, incluyendo IVA, junto con los

empleados de PAYE (retención fiscal en la fuente) en nuestro sistema de Servicios de Tributación Integrada (ITS, por sus siglas en inglés). Esto le permite tomar un enfoque integrado de impuesto de capitación cruzado a la gestión de los asuntos de impuestos de los clientes. Por lo tanto, mientras se lleva a cabo proyectos y programas específicos de impuestos de capitación para abordar cuestiones de impuestos de capitación, ha centrado sus principales esfuerzos en la aplicación de enfoques integrados para el cumplimiento.

- El enfoque de Australia para el tratamiento de los riesgos es emprendido en el contexto de su enfoque general de gestión de riesgo de cumplimiento que se describe en el **Cuadro 3**.

Cuadro 3. Los procesos de cumplimiento de la ATO

Haciéndolo tan fácil y barato como sea posible: en el supuesto de que la inmensa mayoría de las personas desean cumplir con sus obligaciones, el punto de partida de la ATO es hacer que el cumplimiento sea fácil y barato como sea posible. Hay tres importantes aspectos en esto.

En primer lugar, la ATO consulta y colabora con las personas y a sus asesores para diseñar conjuntamente los procesos administrativos que les afectan. Un enfoque empático, basadas en usuario garantiza que las soluciones administrativas están diseñadas alrededor de lo que funciona para la comunidad. En segundo lugar, su objetivo es proporcionar a individuos y sus asesores la información que necesitan para comprender sus derechos y responsabilidades. Los productos de información se adaptan a las necesidades de los diferentes segmentos de contribuyentes e industrias. Se alienta a las personas a venir a la ATO para asesoramiento personalizado. En tercer lugar, su objetivo es proporcionar formas convenientes y de bajo costo para que las personas realicen transacciones, como presentar información y hacer y recibir pagos.

La ATO también trabaja con otros organismos para desarrollar soluciones para todo el Gobierno que reducen a un mínimo la burocracia y los costos de cumplimiento - tales como el intercambio de información para pre-completar formularios y reembolsos, presentación de informes de negocios y cuentas en línea multi-institucionales.

Verificar y exigir el cumplimiento: En tano que las actividades de verificación de cumplimiento de la ATO varían según los segmentos de contribuyentes, generalmente implican:

- Creación de perfiles de riesgo - identificación de las características de riesgo entre los grupos de ello (por ejemplo, patrones de transacciones) por el análisis de la información recopilada de las declaraciones y de terceros (tales como instituciones financieras, agencias gubernamentales y auditores de fondos de jubilación autogestionados).

- Datos coincidentes y la aplicación de perfiles de riesgo a los grupos de contribuyentes - identificación de inconsistencias, transacciones no informadas y otros riesgos por medio de la comprobación automática de declaraciones contra sus comportamientos anteriores y datos de terceros;
- Revisión de empresas/personas específicas, donde se identifican incoherencias u otros riesgos;
- La auditoría de individuos y empresas donde las revisiones confirman el riesgo y se toman otras medidas cuando sea necesario. Las declaraciones de impuestos (incluyendo declaraciones de actividad y otros informes) son la base para la verificación de cumplimiento, razón por la cual ponemos tanto énfasis en la necesidad en que las personas deben presentar sus declaraciones en su totalidad y a tiempo. Las declaraciones también contienen la información necesaria para otros, tales como la Dirección de Estadísticas de Australia.

Cuando se identifican los riesgos, el contacto de las personas con la ATO depende de la naturaleza y complejidad del riesgo. Pero por lo general comienza con cartas y llamadas de teléfono que buscan más información o aclaración y se extiende a las visitas de campo y auditorías cuando sea necesario. La creación de perfiles de riesgo trata tanto sobre la identifican a los individuos o empresas que representan poco o ningún riesgo a los impuestos y los sistemas de jubilación, y como sobre identificar el incumplimiento.

Fuente: Programa de Cumplimiento 2008-09

Como una alternativa a los enfoques de tratamiento de riesgo tradicionales la ATO ha desarrollado un nuevo producto conocido como el "acuerdo de cumplimiento anual" que refleja un enfoque similar que se está llevando a cabo para el impuesto sobre la renta (y también por la Administración Tributaria de Holanda donde se denomina "supervisión horizontal" y sus pactos asociados). Los Acuerdos de la ATO, implementados en los últimos 18 meses o más o menos, las empresas pueden elegir someterse a una la revisión de diligencia debida de baja intensidad de sus acuerdos de cumplimiento y gobernanza fiscal, sistemas y controles para la gestión del riesgos de impuestos. Las empresas tienen que demostrar buenos estándares de autoescrutinio, la gobernanza, la gestión del riesgo y la divulgación continua. Las reuniones periódicas y revisiones apoyan la relación. Sujeto a que se cumplan las condiciones del acuerdo, las empresas se liberan en gran medida de los controles de cumplimiento tradicionales. Una descripción completa de estos acuerdos y el proceso subyacente se proporciona en el Anexo 2. Mientras que todavía está en sus inicios, esta iniciativa parece tener un mérito considerable.

- El plan de acción a corto plazo de la CE recientemente publicado para la lucha contra el fraude del IVA: véase "Comunicación de la Comisión … sobre una estrategia coordinada …" (COM (2008) 807 final) puede verse como un reflejo de un tratamiento conjunto integrado de estrategias para prevenir y tratar el fraude en las transacciones intracomunitarias. Los tratamientos propuestos previstos por el plan se establecen en el **Cuadro 4**

Cuadro 4. Plan de acción a corto plazo propuesto para combatir el fraude del IVA

1) Normas mínimas comunes para el registro y anulación de sujetos gravables;
2) La confirmación de los nombres de los comerciantes y direcciones electrónicamente para los propósitos de la condición de IVA;
3) Simplificación, armonización y modernización de la normativa actual de facturación;
4) comprensión común de exigibilidad de IVA sobre las transacciones intracomunitarias;
5) Reducción de los plazos para el intercambio de información sobre transacciones intracomunitarias;
6) Reglas armonizadas para la exención del IVA en la importación;
7) En un rango de actividades específicas para mejorar la cooperación administrativa entre Estados;
8) Mayor acceso automatizado a la información;
9) Fortalecimiento de la red EUROFISC;
10) medidas encaminadas a mejorar la capacidad de recaudación de impuestos (por ejemplo, responsabilidad solidaria); y
11) Instrumentos uniformes para la recaudación de impuestos transfronteriza..

Tomado como un todo, este último plan representa un conjunto integrado de medidas posibles que pueden esperarse para ayudar en la lucha contra el fraude. Sin embargo, la capacidad de los Estados miembros para ejecutar con eficacia dicho plan dependerá mucho de la madurez de su enfoque estratégico para la administración general de riesgo de cumplimiento.

Monitoreo y evaluación

31. En comparación con la situación observada en 2004/05, es evidente que se están haciendo mayores esfuerzos para mejorar las tendencias de monitoreo del cumplimiento de contribuyentes usando una variedad de medidas / indicadores a lo largo de los principales tipos de riesgos de cumplimiento. Esto es evidente de los datos que aparecen en la **Tabla 5**, que muestra las medidas individuales comunicadas por órganos encuestados y otra información en las respuestas de la encuesta.

Tabla 5

Principales medidas e indicadores utilizados para monitorear la salud del sistema del IVA

Categoría del riesgo y medición / indicadores	Países que utilizan la medición / indicador				
	Australia	Austria	Canadá	Irlanda	Reino Unido
No se registran:					
Actual / registrados potenciales	✓		✓		
No presenta declaraciones a tiempo:	✓	✓(2010)	✓	✓	✓
% de declaraciones del IVA presentadas a tiempo					
No presenta información correctamente:	✓(2009)				✓
Tendencia en la brecha del IVA (macro enfoque)					
Tendencia de la brecha del IVA (auditorias aleatorias)				✓	✓
Tendencia de crecimiento en recibos del IVA con las ventas al detal / consumo etc.	✓		✓		
Tendencia en IVA/PIB%	✓				
Tendencia en el rendimiento de las auditorías		✓		✓	
No paga el impuesto a tiempo:					
% del IVA pagado a tiempo	✓		✓	✓	
Tendencia en deuda total	✓	✓		✓	
Recibos de deuda final / anual total (%)				✓	

32. Una cantidad de observaciones más significativas de la encuesta son las siguientes:

- **Uso de medidas de brecha de impuestos (basado en el análisis macroeconómico):** La administración tributaria australiana ha decidido explorar el valor de la metodología de estimación de brecha del IVA, a lo largo de las líneas de la metodología desarrollada y utilizada por HMRC

del Reino Unido y desarrollada en documentos anteriores del Foro. (Una descripción más reciente de esta metodología y sus conclusiones se encuentra en el **Anexo 1**). Además, las autoridades austríacas informaron que habían realizado un análisis similar para validar los hallazgos de una investigación externa.

En términos más generales, como se ha señaló en el párrafo 19 y ss. la Dirección de Impuestos y Aduanas de la CE ha encargado su propio estudio de toda la UE sobre la brecha del IVA mediante diversos métodos macro descendentes. La Agencia Tributaria de Suecia en un informe[6] bastante reciente indicó que se había realizado una estimación de la diferencia de impuesto del IVA agregado, aplicando el enfoque macroeconómico, como parte de un ejercicio de estimación de brecha fiscal general para su sistema de impuestos.

- **Pruebas de cumplimiento utilizando enfoques de auditoría de aleatorios:** Canadá e Irlanda, informaron el uso de auditorías aleatorias formales para probar el cumplimiento para el IVA y otros impuestos, mientras que el Reino Unido ha introducido recientemente una actividad similar centrada en el IVA. También hay informes que el organismo danés de ingresos también se encuentra ultimando los resultados de su propio programa inicial de prueba aleatoria (incluyendo la cobertura del IVA) en gran medida llevado a cabo en el año 2008.

- **Nuevas medidas no identificadas anteriormente:** Irlanda informó sobre su intención de utilizar medidas adicionales nuevas y para llevar a cabo una serie de estudios para medir el impacto de sus programas de cumplimiento.

    - La tendencia de auditorías de rendimiento y no rendimiento del programa de auditoría aleatoria.

    - Mide el comportamiento de los tramos de los contribuyentes: La administración tributaria ha emprendido un estudio para establecer si al utilizar los puntajes de su modelo de riesgo (REAP) se pueden utilizar para seguir con precisión los movimientos en el comportamiento de cumplimiento para los tramos seleccionados del caso base por ejemplo, auditorías cerradas en 2008 pueden tener sus puntuaciones seguimiento tanto previos a la intervención de empresa y para un número de años sobre una base de intervención posterior - esto puede subdividirse en casos que no tenían ajustes y aquellas que tenían ajustes mayores que una figura especificada.

6 *Ver "Mapa de la Brecha Fiscal", Agencia Tributaria de Suecia.*

- Programa de re-auditoría: esta medida es ahora objeto de examen. La idea es que al re-auditar una proporción de casos que fueron auditados hace aproximadamente 2/3 años la administración tributaria podrá obtener una medida del éxito o no de la intervención original de re-auditoría. Mediante el seguimiento de la puntuación de riesgo de casos de re-auditoría posible durante el período transitorio, la administración tributaria será capaz de controlarlos electrónicamente y seleccionar casos adecuados para re- auditoría.

La HMRC del Reino Unido también informó sobre varias otras medidas adicionales "nuevas" que se encuentra desarrollando / utilizando para complementar su conocimiento de los impactos de las intervenciones de cumplimiento:

- **Beneficio de ingresos futuros:** Beneficios Ingresos Futuros (FRB, por sus siglas en inglés) es el importe monetario estimado que se acumulará para el departamento o el negocio a consecuencia de la intervención del HMRC. Es aplicable a cualquier y todos los regímenes y se calcula para cubrir un período de doce meses desde la fecha de la intervención que da lugar al beneficio. Es comerciante específico (es decir, se relaciona con el efecto preventivo de una intervención directa). Debe tenerse en cuenta que FRB, incluso cuando sigue la estricta aplicación de los criterios, es subjetiva - se basa en un comerciante que tiene y que declara esa misma responsabilidad en el futuro como se estima y esto no siempre será caso.

- **Impuesto sumergido (oculto) (intervención de responsabilidad adicional):** El impuesto sumergido (oculto) es aquel donde se determina una responsabilidad adicional de cuotas y solicitudes de prepago reducida que las empresas no podrán recuperar a través del sistema de IVA. Esto cubre la mayoría de los ajustes para: 1) devoluciones netas de pago; 2) reembolsos netos de repago (pagado y prepagado); 3) liquidaciones centrales; y 4) divulgaciones voluntarias. También cubre la totalidad de cualquier divulgación voluntaria que puede atribuirse a la actividad de seguros inminente y que las empresas no podrán recuperar a través del sistema de IVA. La mayoría de nuestros resultados se expresa en términos de impacto directo, es decir, los rendimientos adicionales o prevención de la pérdida porque demuestra que el impacto de prevención y disuasión de nuestras actividades es muy complejo e incierto en la mayoría de los casos. El cumplimiento central y el conocimiento, análisis y inteligencia (KAI, por sus siglas en inglés), junto con el apoyo de las direcciones correspondientes y el Departamento del Tesoro,

continuarán trabajando sobre el acuerdo de metodologías sólidas para ayudarnos a lograr este objetivo.

- Evaluación de los tratamientos de riesgo específico: Australia informó el desarrollo de una metodología formal para ayudar a los "dueños del riesgo" evaluar los impactos de las intervenciones de cumplimiento específicas. Actualmente, se está aplicando la metodología, una copia de la cual está públicamente disponible en sitio Web de la ATO, para probar la efectividad de las intervenciones en una gama de áreas, incluyendo la economía de efectivo. Un extracto de un informe ATO describiendo su enfoque y resultados, presentados en el contexto de la metodología de cuatro fases, se suministra en el Anexo 3.

- Australia, Austria e Irlanda indican que el sistema generalmente se desempeña como se esperaba, reflejando en su opinión, un patrón consistente de cumplimiento. En el caso de Irlanda, esto fue apoyado por una amplia gama de medidas de tendencia establecidas en la respuesta a su encuesta y publicado en su informe anual (**véase la Tabla 6**).

Tabla 6
Irlanda - Mediciones de los resultados estratégicos del IVA
(por años fiscales)

Medición	**Año**				
	2004	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Declaraciones entregadas oportunamente:					
- Empresas grandes	89	92	93	91	89
- Empresas medianas	83	88	88	87	86
% Promedio de ingresos recibidos en el mes en que se debe pagar	85	84	88	88	90
Deuda del IVA como un % del ingreso bruto	2.8	2.1	1.5	1.1	1.3

- Canadá informó que el sistema había funcionado como se esperaba, reflejando cierta mejora en las modalidades de cumplimiento. Señaló que sus medidas de resultados de cumplimiento estratégico (registro, presentación, presentación de informes y remisión): véase la Tabla 7 a continuación con las medidas de la tendencia que se publican en su informe anual - junto con el desempeño general positivo versus sus resultados esperados apoyó su evaluación que ha promovido positivamente el cumplimiento.

Tabla 7
Canadá - Medidas del resultado estratégico del IVA
(pro años fiscales)

Indicador	Objetivo %	Año 2004	2005	2006	2007	2008
Las empresas están registradas	90	86.6	88.8	89.5	93.0	No disponible
Las empresas presentan las declaraciones a tiempo	90	92	92.6	91.8	91.4	No disponible
Crecimiento en el ingreso neto con ventas al detal y gastos del personal	**Seguimiento favorable**	**Si**	**Si**	**Si**	**Si**	**Si**
Empresas que cobran GST	N/D	2.6 mn, $44bn	2.7 mn, $47bn,	2.8 mn $52bn	3 mn, $50bn/1	No disponible

Fuente: Informe annual de la CRA 2008
/1. Tasa estándar del IVA reducido del 7 al 6%.

- El Reino Unido observó que su sistema de IVA, en términos de ingresos generales recaudados, en general se ha desempeñado como se esperaba en los últimos años 2 reflejando, en su opinión, algunas mejoras en los patrones de cumplimiento general. Esta observación es respaldada por los resultados de las actividades de investigación de brecha del IVA de HMRC que sugieren una tendencia positiva del cumplimiento de contribuyente mejorado durante los últimos 3 años (**véase el Tabla 2 del Anexo 1**).

Marco de la legislación del IVA

33. Sobre este tema, a los órganos de ingresos se les solicitó que identificaran cualquier reforma legislativa importante recientemente introducidas y/o cualquier característica inusual o única de su sistema de IVA que se adoptó principalmente para mejorar y controlar más eficazmente el cumplimiento de los contribuyentes. Identificaron a un gran número de acontecimientos que pudiesen ser de interés:

- Irlanda informó que se introdujo un cambio significativo en septiembre de 2008 en relación con la operación del IVA en la industria de la construcción. Este cambio se conoce como el Cargo Inverso del IVA. El cambio se aplica específicamente a los principales contratistas y subcontratistas en la industria de la construcción.

Como una consecuencia del cambio, los principales contratistas ahora están legalmente obligados ellos mismos a cobrar IVA sobre suministros de subcontratistas (es decir, en lugar de la posición anterior (que se aplica en relación con la mayoría de las transacciones) donde el subcontratista es responsable de cobrar el IVA en sus facturas). El propósito de la enmienda era colocar la responsabilidad para la contabilidad para el IVA en la industria de la construcción en un número relativamente pequeño de los principales contratistas, a diferencia de un grupo relativamente grande de subcontratistas

Irlanda también informó sobre un número de otras medidas recientemente introducida: 1) diversas sanciones (por su incapacidad registrar y mantener registros adecuados, etc.) se han incrementado; 2) el umbral de registro de IVA ha aumentado; y 3) también se han realizado una serie de medidas de reducción de la carga que, incluyendo aumento del umbral para el uso de la base de la contabilidad de caja y reducir la frecuencia de presentación y pago para las pequeñas empresas.

- El Reino Unido señaló que como una parte clave de una estrategia más amplia para luchar contra el fraude intracomunitario de Comerciante Faltante (MTIC), el 1° de junio de 2007 el Reino Unido implementó cambios en las reglas de contabilidad de IVA normales para suministros de ciertos bienes especificados, a saber, los teléfonos móviles y chips de ordenadores (computadoras). En virtud de este cambio de disposición de Contabilidad, conocido como el procedimiento de cargo inverso, el comprador de los bienes, en lugar del vendedor, es responsable de la cuenta para el IVA sobre la venta. El proveedor no carga el IVA, pero tiene que especificar en la factura que se aplica el cargo inverso. Siempre que el comprador haya contabilizado correctamente el IVA con arreglo al procedimiento de cargo inverso, él conservará el derecho a la recuperación de impuestos, sujeto a las reglas normales de entrada. En términos generales, el cargo inverso sólo se aplica a las ventas en el Reino Unido, donde las mercancías especificadas son adquiridas por una empresa con IVA registrado para fines comerciales. Las ventas a clientes no-comerciales son normales no se ven afectadas por el cambio y continuarán aplicando las reglas normales del IVA.

  Más información sobre el cargo inverso y el procedimiento de la lista de ventas de cargo inverso asociados figuran en el Informativo de Ingresos y Aduanas 24/07: IVA: proyecto de cargo inverso, la contabilidad para empresas comerciales de teléfonos móviles y chips de computadoras: anuncio de una aplicación de destino y detalles sobre cómo funcionaran las reglas en la práctica; y la exposición del proyecto de ley para comentarios.

El Reino Unido también informó de un relanzamiento y la actualización de su régimen de penas relativas a inexactitudes en documentos, efectivo el 1 de abril de 2008 y su aplicación a los principales impuestos que administra. Una ley más reciente (Ley de Finanzas 2008) proporciona un nuevo régimen de penas para la inscripción tardía y contiene nuevas disposiciones relativas a los poderes de inspección e información, requerimientos de mantenimiento de registros y poderes de la cobro de deuda.

- Canadá informó que en 2007 se implementó una medida legislativa para restringir el pago de reembolsos a clientes, hasta que presenten las declaraciones pendientes previstos en el IVA y otros programas (impuesto sobre la renta, nómina y los impuestos especiales). Con esta medida se espera motivar a los clientes a cumplir con la presentación de las declaraciones requeridas. La disposición de "retención del reembolso de cumplimiento" establece que el pago de todos los reembolsos y devoluciones sean retenidas hasta que todas las declaraciones pendientes bajo en todos los programas de impuestos sean presentadas. También introdujo una multa por presentación tardía entre 1-4%, que se evalúa en función de lo tardío de la presentación de la declaración y la eliminación de las restricciones de recaudación para permitir la aplicación automatizada de los reembolsos y descuentos a las deudas fiscales, tan pronto como estén disponibles, en vez de tener que esperar el período anterior de 90 días. El cálculo de interés también se cambió para permitir un aumento en los intereses percibidos: la suma de la tasa del bono de tesoro federal promedio de 90 días más 4 puntos de porcentaje. También se introdujo una tasa diferencial de 2% entre el cambio de interés y el pagado.

- Australia informó sobre cambios recientes en su Marco Legislativo, incluyendo: 1) simplificación de los métodos contables para algunos minoristas y las pequeñas empresas con un volumen de negocios hasta $2 millones para reducir sus costos de cumplimiento de normas de los; 2) un aumento en el umbral de registro de GST a $75,000; y 3) enmiendas para asociar, disposiciones de régimen y la agrupación de margen. También señaló que una revisión más amplia del marco jurídico para la administración del GST estaba en marcha, bajo los auspicios de la Junta de Impuestos

- Austria informó la introducción de un mecanismo de cargo inverso para transacciones específicas de negocio a negocio, obligaciones de presentar informes mensuales para las transacciones intracomunitarias y un requisito de factura específica para las transacciones con personas naturales.

34. Un resumen del marco de penas a aplicar generalmente por delitos de IVA en los órganos de los ingresos encuestados se presenta en el Anexo 5. Como se señaló anteriormente, en algunos casos se han adoptado medidas para fortalecer el marco de la pena.

Operaciones de administración del IVA

Organización general de las funciones clave de administración del IVA

35. Se les solicitó a los órganos de ingresos que identificaran cualquier modalidad organizativa especial establecida o propuesta para facilitar la administración del IVA para las funciones seleccionadas. La información que refleja sus configuraciones aparece en el **cuadro 8**. Quizás la característica más importante a resaltar aquí es la tendencia a utilizar equipos de cumplimiento integrado que abarquen tanto el impuesto sobre la renta como el IVA

Tabla 8
Características organizacionales de ciertas funciones del IVA

País	Registro	Procesamiento de reembolsos	Auditoría/ seguridad
Australia	Equipos de registro regional	Fuerza laboral regionalizada con toda la actividad en el procesamiento de estados /1	Fuerza laboral dedicada para las auditorías en auditorías para GST. Algunos trabajos cruzan impuestos (por ejemplo: economía de efectivo)
Austria	Equipos de IVA integrado y de impuesto sobre la renta a nivel regional/ distrito	Equipos de IVA integrado y de impuesto sobre la renta a nivel regional/ distrito	Equipos de IVA integrado y de impuesto sobre la renta a nivel regional/ distrito
Canadá	Equipos de registro regional trabajando en todos los impuestos	Equipos dedicado de prepago a nivel regional	Equipos de IVA integrado y de impuesto sobre la renta a nivel regional/ distrito
Irlanda	Equipos regionales dedicados trabajando en todos los impuestos	Equipos dedicado de prepago a nivel regional	Equipos de IVA integrado y de impuesto sobre la renta a nivel regional/ distrito
Reino Unido	Dos equipos dedicados de registro de IVA	Unidad Central del IVA	Dos secciones separadas: 1) Servicios a empresas grandes y 2) equipos IVA dedicados para otros contribuyentes /2

/1. Una declaración de actividad es una declaración "cruzada de impuestos" integrado presentada periódicamente por un negocio con relación a todos los impuestos por los cuales son responsables.
/2. HMRC informó que se está moviendo hacia los equipos fiscales unidos / interdisciplinarios con la intención de hacer trabajos de verificación algunos integrados.

Registro

36. El informe de 2004 del Foro sobre el cumplimiento de IVA insistió en la importancia de que los órganos de ingresos tuviesen procedimientos de registro de contribuyentes sólidos del IVA, tomando nota de que el registro es el primer punto en el tiempo en el que un órgano de ingresos tiene la oportunidad de hacer una evaluación de riesgo inicial de la persona registrada. Además, señaló que todos los registros fraudulentos muy a

menudo son un elemento integrante de los regímenes inventados para defraudar el sistema del IVA (por ejemplo, fraudes de carrusel y reembolso).

37. Respuestas de la encuesta de las administraciones de ingresos revelan ejemplos de enfoques diferentes e innovadoras para garantizar la integridad del proceso de registro, lo cual puede ser de interés en países donde el proceso de registro está sujeto a altos niveles de abuso. Los puntos clave son los siguientes:

- Todos los órganos de ingresos generalmente emplean un rango de verificaciones de "prueba de identidad" como parte de su procedimiento de registro normal. Canadá, Irlanda y el Reino Unido complementan estos con acciones para identificar si el solicitante tiene antecedentes con ellos y, evaluar así su cumplimiento anterior. (Consulte texto resaltado para el ejemplo). Un resumen detallado de los comentarios extraídos de las respuestas de la encuesta se presenta en el **anexo 4**.

- El Reino Unido describió un proceso de registro estructurado formal de tres etapas donde las aplicaciones son examinadas y están sujetos al cumplimiento de un criterio de riesgo objetivo, que podría referirse como 1) equipos de referencia de riesgo especiales; y 2) equipos de inteligencia. Informó que alrededor del 5% de las aplicaciones se refieren a 1) y 1% a 2). También señaló que en situaciones donde no existen evidencias suficientes para rechazar una solicitud, pero aún hay preocupaciones acerca de un comerciante, se pueden imponer condiciones sobre el registro, como requerir una garantía financiera o acortamiento de la primera presentación de IVA / período de pago para poder hacer una evaluación temprana de cumplimiento del contribuyente

- Varias administraciones de ingresos también informaron que administran un programa sistemático para ponerse en contacto con todos/algunos nuevos inscritos, poco después del registro. Austria informó que como propósito visitar a todos los nuevos inscritos poco después del comienzo de los negocios. El Reino Unido informó que su objetivo es ponerse en contacto con todos los solicitantes de registro, ya sea por carta o por teléfono, para ofrecer asesoramiento y apoyo. En 2007/08, aproximadamente 250.000 empresas fueron contactados por cartas que contenían folletos y hojas de ayuda. En 2008/09, este contacto ha sido refinado y las hojas de ayuda se centraron específicamente en ciertos grupos de comerciantes, con invitaciones a las empresas para asistir a presentaciones y talleres. Irlanda informó que una carta de contacto de "nuevo negocio" se envía a los solicitantes de registro nuevos que no presentaron la declaración esperada. Hay una carta de contacto adicional para el "nuevo negocio" y la misma se envía tras los repetidos casos de

incumplimiento. A partir de entonces, la cuestión es referida a un trabajador de casos para establecer si el negocio es comercio y, si es así, para informar a los contribuyentes de sus obligaciones.

- Australia, Canadá e Irlanda, informaron sobre el uso de programas sistemáticos para detectar potenciales solicitantes de registro de IVA utilizando 1) información relacionada con el impuesto sobre la renta con la sobre sus bases de datos internas; 2) la información de terceros (por ejemplo, organismos reguladores de sociedades); y 3) proyectos sectoriales. En el caso de Canadá, una iniciativa relativamente reciente es el establecimiento de un proceso de registro mejorado que implica la utilización de equipos de especialistas y que se describe en el cuadro 5 (y también se hizo referencia en el trabajo del Foro en tratamientos de riesgo innovadores, publicado en abril de 2009).

Cuadro 5. Canadá: Revisión del Registro Mejorado de GST (GERR)

Antecedentes: La lucha contra el fraude de GST/HST es una de las principales prioridades de la Agencia. El programa GERR reconoce la necesidad de evaluar la probabilidad de que existe una entidad de negocios legítimos y para detener la emisión de reembolsos de GST/HST exageradas o fraudulentas.

Verificar la existencia y los detalles de contacto de nuevos inscritos en el momento del registro, es una herramienta eficaz en la lucha contra el fraude de reembolso de GST/HST. La exactitud de la información de la cuenta es fundamental para las acciones de cumplimiento y de contacto de cliente. El programa GERR fue desarrollado como un enfoque proactivo para ayudar en la reducción de los casos de registros fraudulentos al verificar la existencia y las generales de contacto de todos los inscritos nuevos de GST/HST y, posteriormente equiparándolos contra los perfiles de clientes que se consideran que suponen un riesgo para los Ingresos de la Corona a través de las solicitudes de reembolso fraudulentas. Registros de alto riesgo se reenvían al servicio de programas de cumplimiento para una revisión más profunda.

Descripción de la iniciativa y objetivos: El programa GERR está integrado en el sistema de número de empresas (registro). Todos los nuevos inscritos de GST/HST son transferidos por el sistema de número de empresas a uno de los dos equipos de revisión GERR. Los equipos GERR en Winnipeg, Manitoba y San Juan de Terranova y Labrador son responsables de esta revisión. El objetivo es optimizar la proyección de riesgo de los recién inscritos registrados de GST/HST, lo que reduce el proceso de selección para la rama de programas de cumplimiento. Esto permite la reasignación de recursos anteriormente utilizada para realizar esta actividad con otras acciones de cumplimiento.

Estrategia de validación de registro: La estrategia de validación tiene 4 elementos:

- Elemento 1: Comprobación de la integridad de la información del marcador del número de negocio proporcionada por los solicitantes de registro de GST/HST en el momento de la inscripción, como el nombre de la empresa, direcciones (físicas y postales), actividad empresarial e información de contacto. Comprobar la ortografía de los nombres y direcciones.
- Elemento 2: captura de la información faltante de nuevos inscritos GST/HST a través de contacto con el cliente y otras herramientas de la Agencia, respetando la confidencialidad del cliente y la ley de privacidad con el fin de mejorar la integridad de la base de datos y educar a los clientes acerca de la información que deben proporcionar al registrar una cuenta de GST/HST
- Elemento 3: identificación de solicitantes de registro de GST/HST que satisfacen los criterios de selección de riesgo y referencia de las cuentas de servicio de programas de cumplimiento para posterior revisión.
- Elemento 4: ayuda en la identificación de las nuevas tendencias en los criterios de riesgo potencial.

Para el año fiscal 2006/2007, que el programa GERR había revisado 236,484 cuentas de GST/HST recientemente registradas para la integridad de los datos y había referido 35,010 a la oficina de programas de cumplimiento para una revisión profunda de fraude potencial.

Impactos de la estrategia: La CRA había identificado los siguientes impactos positivos:

- Capturar la información que falta de nuevos registrantes de GST/HST a través de contacto de cliente y otras herramientas de la Agencia, ha mejorado la integridad de datos del sistema de número de negocio para fines de cumplimiento.
- Tener información precisas sobre el sistema de número de negocios le da los clientes confianza cuando obtienen números de negocios o cuentas de programa
- Identificar las cuentas de cliente que cumplen los criterios de selección de riesgo y referir las cuentas a los programas de cumplimiento, ha permitido reasignar recursos del examen detallado (screening) hacia cargas de trabajo de cumplimiento más intensas.
- Proporcionar la identificación temprana y la referencia de cuestiones tales como números duplicados de negocio y no declarantes individuales a la atención de las secciones correspondientes.
- Detección temprana de los problemas de fraude por los programas de cumplimiento.

Fuente: "La administración y el mejoramiento del cumplimiento, desarrollos recientes en el tratamiento de riesgo de cumplimiento", Foro de administración tributaria (abril de 2009).

38. Aunque no se incluyó en la encuesta, la administración tributaria de Singapur (IRAS) introdujo lo que parece ser una estrategia muy valiosa que se describe en detalle en la labor del Foro sobre tratamientos de riesgo innovadores, publicados en abril de 2009. Los elementos clave de esta estrategia son los siguientes:

- **Programa para comerciantes de GST recién registrados:** Este programa tiene cuatro elementos: 1) plan de asistencia de GST - subvenciones de software de contabilidad; 2) colaboración con proveedores de software de contabilidad; 3) educación obligatoria de GST para los registrantes voluntarios (facturación anual <S$1m); y 4) la evaluación de riesgo de todo comercio nuevo.

  Bajo el esquema de asistencia de GST, cada registrante voluntario puede obtener una subvención de hasta S$5.000 para pagar por el software de contabilidad y los costos relacionados (por ejemplo, software de capacitación). El IRAS considera que depender de software de contabilidad para el seguimiento de GST e informar como mucho más confiable que los métodos manuales y tiene un acuerdo continuo donde se presentan tres de los proveedores de software[7] bien establecidos en sus clases de GST para exhibir su software de contabilidad. Esto es visto como un acuerdo de ganar-ganar, ya que proporciona a los proveedores con oportunidades para acceder al nuevo mercado de registrantes y ayuda al IRAS a concienciar comerciantes sobre los beneficios del uso de dicho software de contabilidad en el curso de sus negocios.

  En el punto de registro, todos los nuevos solicitantes de registro de GST deben completar un cuestionario adjunto al formulario de solicitud que ayuda al IRAS a evaluar los riesgos inherentes. Se asigna una calificación de alto o bajo riesgo inherente a cada comerciante, creando la base para la formulación de las respuestas apropiadas de cumplimiento.

- **Programa para comerciantes del GST existentes**: Este programa tiene dos elementos básicos: 1) diferentes exámenes y el tratamiento de auditoría basadas en perfiles de riesgo; y 2) educación obligatoria de GST para los contribuyentes con errores en la declaración del GST. La educación obligatoria está dirigida a todos los comerciantes de GST registrados que han cometido errores en sus declaraciones de GST y agravados por los errores. El IRAS destaca los errores a la gerencia del negocio y les informa que están obligados a asistir a una clase de GST obligatoria dentro de los próximos 6 meses. Estas

7 *APAC, MYOB y Quickbooks.*

clases están encaminadas a volver a capacitar a estos comerciantes y equiparlos con suficientes conocimientos de GST para garantizar que las declaraciones de GST sean correctamente presentadas y no se repitan los errores

39. Por último, quizá vale la pena destacar que cuatro de los cinco países encuestados, siendo Canadá la excepción, han ajustado ascendentemente el valor de su respectivo umbral de registro de IVA durante los últimos cinco años. En tanto que esto, sin lugar a dudas, se ha realizado como parte de una respuesta de política de reducción de cargas administrativas también tiene el beneficio adicional de reducir la carga de trabajo de los órganos de los ingresos y reducir el número de solicitantes de registro de bajo valor que de lo contrario han sido registrados y supervisados. El valor del umbral de registro de GST relativamente bajo de Canadá, en comparación con otros países encuestados, explica en gran medida su anormalmente elevado número de inscritos, teniendo en cuenta el tamaño de los factores de la economía - vea los datos pertinentes en la **Tabla 1**. Controles de Reembolso (incl. perfiles de riesgo)

40. El informe de 2004 del Foro señaló que en cualquier sistema de crédito basado en la factura IVA siempre será la verdadera solicitud de reembolso realizada por el negocio. Esto es especialmente así donde el negocio hace suministros a una tasa reducida o nula de impuestos, mientras que incurre en deducibles de impuesto de entrada sobre acciones y activos. Los exportadores son quizás los mejores ejemplos de empresas que legítimamente pueden solicitar los reembolsos, debido a que su impuesto de entrada invariablemente superará el impuesto de salida. En este contexto, señaló que el uso indebido de este mecanismo siempre ha estado presente en el IVA pero es sólo en los últimos años que en muchos países de la OCDE ha sido el objeto de ataques sostenidos a través de falsas solicitudes de reembolso. Esto ha provocado a un número de países a poner un sistema de examen detallado de solicitudes reembolso, aunque esto a menudo ha de ser equilibrado con un requisito para efectuar reembolsos dentro de un número de días desde la recepción de un reembolso de IVA. Los pagos retrasados más allá de estos límites de tiempo, generalmente atraen el interés sobre el importe del reembolso solicitado. Un problema adicional en esta área para algunos países, es la gran cantidad de reembolsos a ser examinados, haciendo que sea una tarea bastante complicada a veces de aislar solicitudes potencialmente abusivas de solicitudes legítimas.

41. La encuesta ha intentado comprender la naturaleza de los procesos establecidos para detectar y tratar con las solicitudes de reembolso que se percibe que están "en riesgo". Sin embargo, resulta útil comprender primero

las circunstancias (por ejemplo, el volumen y la incidencia global de las solicitudes, el número de solicitudes fiscalizadas) bajo las cuales cada uno de los órganos de ingresos participantes opera y que afectan la forma en que estos acuerdos pueden ser diseñados y cómo se llevan a cabo.

42. La información relativa a las solicitudes de reembolso del IVA se proporciona en la **Tabla 9**. En términos generales, no habían datos suficientes de todos los países para hacer comparaciones significativas, un motivo de preocupación en su propio derecho, dada la importancia crítica del proceso de reembolso del IVA.

Tabla 9
Datos de Reembolso del IVA
(por años fiscales)
(Todos los Montos Monetarios son en la Moneda Local)

País	Solicitudes de Reembolso recibidas (millones)		Solicitudes de Reembolso fiscalizadas (millones)		Valor de las solicitudes fiscalizadas ($miles de millones)		Solicitudes de reembolso ajustadas	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Australia	2.16	2.21	0.079	0.083	13.5 /1	11.4 /1	7,452	8,371
Canadá	2.68	No	1.053	No	No disponible /1		No disponible	
Irlanda	0.284	0.275	0.054 /2	0.052 /2	3.7	3.3		

/1. Australia- el valor de los ajustes fue de $498 millones en 2007; Canadá - el valor de los ajustes fue de $2.0 mil millones.
/2. Ireland- the proportion of claims verified was 19%, while the relative value of claims examined was 80%.

43. En este contexto, las observaciones claves de los datos de la encuesta son las siguientes:

- Australia, Canadá, Irlanda y el Reino Unido todos administran un sistema computarizado de generación de perfiles basado en riesgo, incorporando una amplia gama de criterios de riesgo - ver la **Tabla 10** - para identificar solicitudes de reembolso potencialmente "en riesgo" se examinan en una base de excepción. Austria informó una limitación en su capacidad de generación de perfiles de riesgo en relación con las empresas con un volumen de negocios por debajo de •100000. Hubo una falta de datos dentro de las respuestas de la encuesta para identificar el éxito relativo de estos procesos de calificación de riesgo para determinar su efectividad en la identificación de casos productivos.

Tabla 10
Naturaleza del Criterio de Puntuación de Riesgo Utilizado por los Sistemas de Perfiles de Riesgos

Naturaleza del criterio	Australia	Austria	Canadá	Irlanda	Reino Unido
Tamaño del reembolso	✓	✓	✓	✓	✓
Historia anterior de cumplimiento	✓	✓	✓	✓	✓
Tamaño de la empresa	✓	✓	✓	✓	x
Patrón de la historia de reembolso	✓	x	✓	✓	✓
Cantidad de tiempo registrado	✓	✓	✓	x	✓
Naturaleza del negocio	✓	✓	✓	✓	✓
Existencia de otras deudas fiscales	✓	✓	✓	✓	x
Indicador de estatus no/riesgo bajo	✓	✓	✓	✓	✓
Otro criterio útil	✓/1		✓/1		

/1. La ATO también informó sobre la presencia de las características de "fraude" como un criterio de puntuación en tanto que la CRA notó que… "dependiendo de la industria, las discrepancias regionales también se utilizan para evaluar "casos potencialmente en riesgo".

- Estos sistema de perfil de riesgos varían en su alcance y sofisticación pero la información en el **Cuadro 6** que describe el enfoque del Reino Unido podría ser útil a las personas que leen el presente documento.

Cuadro 6: HMRC del Reino Unido: Desarrollo del Perfil de Riesgos y enfoque de gestión

HMRC sólo tiene un sistema automatizado para perfiles basado riesgo de todos los reembolso de pago del IVA al recibo. Toma el punto de vista que el riesgo de una declaración inexacta del IVA sólo forma una parte del riesgo para ese contribuyente y cree que la mejor manera de hace perfiles de riesgo de los contribuyentes es considerar toda la información que tiene sobre el contribuyente, en lugar de sólo los datos de reembolso del IVA. Como tal, establece el perfil del riesgo de los contribuyentes al mirar el riesgo general basado en la información proporcionada en la inscripción, información de auditorías/intervenciones anteriores, información contenida en sistemas centrales, así como información de reembolsos de IVA al perfil del contribuyente.

El proceso es conocido como Análisis Central de Riesgos y es, efectivamente, una forma de evaluar el riesgo de los contribuyentes similar a la forma en que las instituciones financieras evalúan la solvencia de los solicitantes de préstamos, hipotecas, etc. El proceso lo llevan a cabo analistas especialista en KAI. Anualmente, construyen un modelo examinando los resultados de la actividad de cumplimiento de HMRC y utilizan software especializado para identificar qué factores o variables (de todos los datos enumerados en el párrafo anterior) aparecen con mayor frecuencia en los casos donde HMRC: a) tenga más probabilidad de obtener algún rendimiento; y b) tenga más probabilidad de obtener el rendimiento más significativo.

Una vez que se identifican estos factores, son asignados una puntuación y se aplican a toda la población de IVA. Cada contribuyente, basado en la puntuación que se le aplica, se le asigna a un grupo de riesgo apropiado (es decir, alto, medio o bajo). Esta información está disponible al personal de cumplimiento y proporciona información sobre la asignación de prioridades de su actividad. Los contribuyentes son regularmente re-evaluados se basan en la información más reciente de reembolso de IVA. Durante el rediseño anual, los analistas pasan mucho tiempo investigando el valor de agregar nuevos elementos de datos, por ejemplo, por considerar los datos de otros impuestos o nuevas derivaciones de datos existentes

- En cuanto a su enfoque, Australia informó sobre la operación del régimen de gobierno especial para su sistema basado en riesgo automatizado, conocido como el Motor de Valoración del Riesgo (RRE, por sus siglas en inglés) … "el RRE es administrado por un equipo de analistas de negocios de Riesgo y Estrategia de Integridad de reembolso de GST bajo el liderazgo del dueño de reglas de empresa de la RRE y el propietario de riesgos de integridad de reembolso. Un Comité de dirección de integridad de reembolso de crédito formado por altos ejecutivos de ATO de alto nivel tiene responsabilidad formal, de proporcionar gobernanza y el liderazgo

para la gestión de crédito y riesgo de reembolso y los controles de integridad asociados para todos las reembolsos a través de la Oficina de Impuestos. Los desarrollos / actualizaciones del sistema de RRE las realizan el área de sistemas y proyectos de GST."

- En términos generales, órganos de ingresos encuestados informaron que sus sistemas de generación de perfiles de riesgo utilizan verificaciones de credibilidad / validez informatizadas para evaluar las solicitudes de reembolso contra un conjunto de parámetros variables. Las solicitudes que no pasan las pruebas son referidas para un examen más detenido, sobre una base de pre o pospago. El Reino Unido informó de la operación de una unidad de operaciones de credibilidad IVA **central** para examinar las consultas de prepago. Cuando estas no se pueden resolver, se refieren a una oficina local para el examen. Por otro lado, Irlanda informó que usa una configuración más **descentralizada** (al igual que Australia) donde se conocen todas las solicitudes que no pasan las pruebas de comprobación (es decir, un importe máximo de amortización individuales, una cantidad de amortización neta anual o un indicador de estatus especial como "registro cancelado o liquidación y quiebra") son referidas electrónicamente a un trabajador de caso en una Oficina de distrito de ingresos locales para la verificación. Austria informó que todas las solicitudes de reembolso sobre •7.500 son examinadas manualmente.

- Cuando se comprueban las solicitudes sobre una base de prepago, los límites de tiempo en el lugar de todos los órganos encuestados imponen un grado de urgencia al proceso. Australia, Austria, Irlanda y el Reino Unido identificaron un rango de fuentes de información que se acceden para ayudar a verificar la validez de la solicitud, incluyendo: 1) los controles de los sistemas internos para notas o justificación de la solicitud tras las consultas anteriores o a la luz de la historia de auditoría de cumplimiento de los contribuyentes; 2) el examen de la solicitud a la luz de parámetros de negocio de los contribuyentes; 3) solicitar por teléfono copias de la información de los contribuyentes; e 4) inspecciones de registros en los locales de los contribuyentes, habida cuenta de que las limitaciones de tiempo son frecuentes para situaciones de prepago.

Auditoría/Verificación

44. El informe del 2004 comentó sobre la relevancia de la función de auditoría para lograr mejoras en el cumplimiento de los contribuyentes. Entre otras cosas, señaló que hay indicaciones de una gran disparidad en la cantidad de recursos dedicados en los países miembros a las actividades de

auditoría. En relación con esto, el informe enfatiza que para cualquier entidad de ingresos que desee expandir su base de recursos de un enfoque abierto a la medición de pérdidas agregadas, combinadas con una estrategia integral para hacer frente a todas las formas principales de pérdidas y dar lugar a objetivos significativos, podría ser un mecanismo más éxito para convencer a los gobiernos de sus propuestas de recursos.

45. La encuesta buscó una cantidad limitada de información cuantitativa y cualitativa sobre las operaciones de auditoría/verificación para arrojar luz sobre las novedades actuales o previstas que pueden ser de interés para los miembros. Los puntos clave son los siguientes:

- Según se desprende de la información en la **Tabla 8**, la mayoría de las entidades de ingresos han implementado, o están planificando, el uso de **equipos de auditoría/verificación integrada** que trabajen en los diversos impuestos (tomando una perspectiva de 'contribuyente total'), mejorando potencialmente la visibilidad y la eficacia de sus actividades globales de verificación. Basados en las respuestas de la encuesta, un inconveniente de este enfoque parece ser una incapacidad, que parece evitable, de proporcionar información desagregada sobre los resultados de auditorías de IVA.

- Ninguna de las entidades de ingresos de la encuesta utiliza o se compromete a alguna forma de objetivo de cobertura/visibilidad para el IVA y, la mayoría, son en gran medida impulsada por el riesgo. Sin embargo, tanto Canadá como Irlanda informaron que sus actividades de verificación incluyen un elemento aleatorio formalizado para probar los niveles de cumplimiento.

  Canadá señaló que su programa de Fundamental de Auditoría (CAP) está diseñado para probar el cumplimiento en general de las leyes de IVA, utilizando metodologías de muestreo estadístico. Se captura y analiza información detallada sobre el incumplimiento para su utilización en la estimación de las tasas de cumplimiento dentro de las poblaciones muestreadas y para obtener valiosos conocimientos sobre incumplimiento. Esta información también permite la comparación de las tasas de cumplimiento entre los segmentos de la población y dan seguimiento a las tendencias de cumplimiento a lo largo del tiempo. La información derivada de este programa permite la validación y el refinamiento de los modelos de evaluación de riesgo y a medir el éxito de las estrategias de la auditoria. La selección de la auditoría para los solicitantes de registro de IVA se centra en las empresas con ventas anuales <$20 millones, con más estratificación de población usando otras variables como la Estructura de Clasificación de la Industria Norteamericana. Toda auditoría CAP se

inicia como de enfoque completo. El planteamiento de auditoría dependerá del sistema de control interno y la calidad de los libros y registros. Además, también se podrán adoptar enfoques indirectos o investigación adicionales.

En el caso de Irlanda, el elemento del programa aleatorio consta de una muestra nacional de alrededor de 400 contribuyentes, que abarca todos los impuestos principales y es ejecutado por los mismos equipos regionales que llevan a cabo la auditoría normal

El Reino Unido informó que estaba considerando un plan para implementar un programa aleatorio para producir información relacionada con el cumplimiento para complementar su medida de brecha de IVA desde arriba hacia abajo. Si el programa sigue adelante, la muestra sería del orden de 1.000 a 2.000 contribuyentes. Sin embargo, no será lo suficientemente grande como para producir resultados anuales para la mayoría de los sectores.

- Datos sobre la auditoría completada (y otras comprobaciones de verificación) figuran en **Tablas 11 y 12**. Desafortunadamente, los datos de Austria e Irlanda incluyen controles relacionados con el impuesto sobre la renta y, por lo tanto, no son comparables con la información de los demás países. Hay algunas observaciones más referentes a los otros países.

  - La tasa más baja de GST de Canadá (es decir, 7 (al 2006), 6 (2007) y 5 (2008) tiene claramente un impacto sobre el valor acumulado de los ajustes de auditoría realizados en la práctica en comparación con tanto Australia como el Reino Unido.

  - Los datos de recursos de personal de auditoría para Australia, Canadá e Irlanda indican que respecto a su tamaño total, una cantidad significativa de recursos de personal de ingresos está siendo dedicada a programas de cumplimiento de IVA.

  - Australia, Irlanda y el Reino Unido informaron de un número considerablemente mayor de intervenciones (sugiriendo una variedad más amplia de diferentes intervenciones de cumplimiento) que Canadá, lo cual debe estudiarse más profundamente (NB: los resultados de esta investigación se reflejarán en el informe final).

  - Los datos relacionados con la verificación disponibles para Australia y el Reino Unido reflejan los esfuerzos administrativos para lograr un alto grado de visibilidad y presencia entre la

población de IVA registrada, con entre 15-20% de los contribuyentes, en promedio, siendo alcanzados por las diversas formas de intervenciones realizadas en 2007 y 2008; en concordancia con esto, el valor de los ajustes realizados a pasivos informados parece ser relativamente importante en entre 4 a 5 por ciento de las recaudaciones de los ingresos netos anuales.

Tabla 11
Auditoría/verificación de la información relacionada
(los últimos dos años fiscales)
(Todos los montos monetarios en moneda local)

País	Auditoría y otras verificaciones (cantidad)		Ajustes (cantidad)		Valor de ajustes (millones)		Recursos de personal de (FTEs)	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Australia	230,355 /1	392,847 /1	No disp.		1,436	1,704	2,423	2,139
Austria/2	75,337 (16,486)	75,347- (15,175)	No disp.		2,107 (292)	2,069 (252)	No disp.	
Canada/3	63,306	66,626	40,456	37,471	763	614	2,167	2,149
Irlanda/4	14,308 & 237, 626 verifica-ciones de certeza	13,414 & 345,452 verifica-ciones de certeza	60% aprox.	No disp.	688	570	2,106	/5 (trabajo de personal a lo largo de los distintos impuestos)
Reino Unido	373,748	397,785	73,967	67,656	3,578	3,541	No disp.	

/1. Los datos incluyen verificaciones de certeza.
/2. La mayoría de los datos para esta tabulación fueron obtenidos de la publicación oficial Informe Anual 2007. Los datos sobre auditoria se refieren a todos los impuestos, y las cifras entre paréntesis representan la auditoria especial del IVA.
/3. La cantidad de auditorías incluye la auditoría de prepagos de reembolsos de créditos que representan aproximadamente 2/3 del total; las cantidades y valores están estrictamente relacionadas con el IVA, no se incluyen resultados del impuesto sobre la renta.
/4. Los datos están relacionados a todos los impuestos ya que no se encuentra disponible información específica sobre el jefe de impuestos.
/5. Datos obtenidos de la Serie de Información Comparativa del Foro (2008).

Tabla 12
Datos de auditoría/verificación-Australia y el Reino Unido
(por años fiscales)
(todos los montos están en la moneda local)

Indicadores	Australia		Reino Unido	
	2007	2008	2007	2008
Registrantes (millones)	2.589	2.599	1.868	1.929
Ingreso neto de IVA (miles de millones)	38.1	42.4	73.2	77.2
Revisiones de certeza/ verificación (cantidad)	230,355	392,847	373,748	397,785
Valor de ajustes (miles de millones)	1,436	1,704	3,578	3,541
Verificación de cobertura (%)	8.9	15.1	20	20.6
Ajustes de valor / ingreso neto de IVA (%)	3.8	4.0	4.9	4.6

Deudas de IVA no pagadas

46. La encuesta también buscó información limitada sobre el nivel del IVA no pagado, otra área de incumplimiento. Tres de los países encuestados fueron capaces de proporcionar información, tal como se establece en la **Tabla 13**.

Tabla 13
IVA no pagado (por años fiscales)
(Todos los montos monetarios en moneda local)

Países	2007		2008	
	IVA no pagado a final de año (millones)	% de ingreso neto anual de IVA	IVA no pagado a final de año (millones)	% de ingreso neto anual de IVA
Australia	2,543	6.4	2,661	6.1
Canadá	5,320	-	5,876	-
Irlanda	242	1.8	196	1.4

Otras iniciativas y desarrollos administrativos

47. Como parte de la encuesta, se le pidió a las entidades de ingresos que identificaran importantes reformas administrativas implementadas durante los últimos 2-3 años o que estaban siendo consideradas / desarrolladas para su implementación para mejorar la gestión del cumplimiento de los contribuyentes. Las respuestas de la encuesta revelaron una amplia gama de medidas implementadas y propuestas que pueden ser de interés para los miembros. Estas se exponen en la **Tabla 14**.

48.

Tabla 14
Desarrollos recientes y futuros esperados

País	Medidas implementadas	Medidas bajo desarrollo
Australia	Publicación anual del programa de cumplimiento de ATO, que articula los riesgos clave de cumplimiento por segmento de mercado	Se encuentra en marcha una revisión del marco jurídico general para la administración de GST
	Sistema de alertas de contribuyente para dar a conocer planes emergentes, etc. bajo revisión	
	Acuerdos de cumplimiento anual de GST	
	Nuevo modelo operativo GST en Julio 2006	
Austria	Revisión de reembolsos de IVA para aportar más información para evaluación de riesgos	Auditoría no anunciada
Canadá	Recursos recientemente dedicados a equipos de análisis de riesgos altos	Iniciativa para aumentar el involucramiento regional en el desarrollo de estrategia de cumplimiento
Irlanda	Desarrollo de sistema de análisis de reisgo (REAP), con enfoque de evaluación y tratamiento de la "totalidad del cliente"	La introducción gradual de presentación electrónica y pagos electrónicos obligatorios liberará recursos para el cumplimiento
Reino Unido	Introducción de estrategias de intervención para campañas/ proyectos (ver texto)	Refinamiento constante de los enfoques de gestión de riesgo general
	Nuevo enfoque integrado para luchar contra el fraude y la evasión (ver texto)	Consulta sobre opciones para nuevas sanciones por presentación y pago tardíos e interés sobre pagos tardíos
	Implementación de las recomendaciones de la revisión de cómo funciona HMRC con sus contribuyentes más grandes (ver texto)	Revisiones de simplificación de impuestos por parte de Tesorería para el IVA que incluyen: 1) esquema de exención parcial y bienes de capital; 2) frecuencia de reembolsos de IVA; 3) esquema minorista de IVA; y 4) complejidades a lo largo de la UE.

49. Como se indicó en la **Tabla 8**, Australia reportó el desarrollo y la introducción de un nuevo modelo GST operativo (es decir, organizativo) desde 2006. Se realizó una revisión para evaluar las operaciones de la línea de negocio de GST, cinco años después de la implementación, a principios de 2006. La revisión incluyó una gama de desafíos y recomendaciones. Una de las recomendaciones fue la introducción de un nuevo modelo operativo.

50. Este modelo fue adoptado el 1° de Julio de 2006 y pretendía: 1) mejorar la alineación de la línea de negocio corporativa; 2) proporcionar un enfoque nacional al desarrollo de estrategias y a la priorización de riesgos para asegurar la alineación de los recursos a las zonas de mayor riesgo; 3) implementar un mecanismo de entrega que permitiera una rendición de cuentas clara y directa para mejoras en la productividad. El modelo operativo implementado consta de:

    - Corriente de Riesgo y Estrategia (incluye Asesoría y Asistencia Interpretativa);
    - Corriente de Cumplimiento Activo (incluye LAC y PYME/Micro);
    - Corriente de Economía de Caja;
    - Corriente de Personas, Planeación y Desempeño; y
    - Corriente de Relaciones del Gobierno.

51. Uno de los impulsores clave detrás del nuevo modelo operativo de GST fue asegurar el alineamiento de los recursos a las áreas de mayor riesgo. Esto condujo a la implementación de segmentos de estrategia de riesgo responsables de la gestión de procesos de riesgo de cumplimiento y escalamiento a lo largo de GST. Mientras que este enfoque organizativo difiere de la integración más 'integrada / a lo largo de los diversos impuestos' vista en otros entes encuestados, la ATO informó de que la 'integración / coordinación' se logra a través de la adopción de enfoques cooperativos para el trabajo de cumplimiento. El estudio de caso descrito en el **Anexo 3** relativo al tratamiento de los riesgos planteados por los participantes de economía de efectivo es un ejemplo de este enfoque cooperativo para abordar riesgos significativos de cumplimiento.

IV. OBSERVACIONES, HALLAZGOS Y RECOMENDACIONES CLAVE QUE SURGEN DE LA ENCUESTA APLICADA A PAÍSES SELECCIONADOS

52. Aunque se limita a relativamente pocos países miembros, la encuesta ha revelado una útil gama de desarrollos que se basan en el trabajo anterior del Foro sobre los abusos de IVA y gestión de riesgos de cumplimiento en general.

Observaciones y hallazgos clave

53. Las observaciones y conclusiones clave se describen a continuación:

- En comparación con la situación observada en 2004, hay indicaciones claras de una maduración en el enfoque estratégico para la gestión de riesgos de cumplimiento (por ejemplo, mayor atención al desarrollo y la utilización de medidas desde arriba hacia abajo, cubriendo los principales tipos de riesgo, uso significativamente mayor de mejores herramientas de informática para detectar los riesgos de cumplimiento y evaluar su potencial magnitud, enfoques más sistémicos de tratamiento de riesgo).

- Las respuestas de la encuesta indicaron un patrón mejorado o consistente de cumplimiento de IVA para los países involucrados:

  - En el caso del Reino Unido, la tendencia de cumplimiento y otros datos fundamentan la conclusión de un cumplimiento sustancialmente mejorado sobre patrones de grave incumplimiento observado a principios del siglo XXI, del orden de alrededor de una reducción del 20 por ciento en la brecha fiscal estimada y prestan apoyo al valor de su 'enfoque estratégico' descrito en los informes anteriores del Foro;

  - En el caso de Canadá, indicaciones de mejor cumplimiento eran evidentes de su gama de medidas de resultado estratégico; y

  - Para otros países encuestados, las respuestas indicaron que sus sistemas de IVA generalmente se desempeñaron en consonancia con las proyecciones de ingresos y / u otros indicadores, sugiriendo un patrón ampliamente consistente de cumplimiento.

- A pesar de las observaciones de cumplimiento mejorado o consistente y las medidas implementadas aplicadas, todas las entidades de ingresos siguen clasificando su IVA como un área de "alto riesgo" para su administración.

- El uso de auditoría aleatoria para propósitos de generación de perfiles de riesgo y monitoreo de cumplimiento en general figura en el enfoque de gestión de cumplimiento de tres de las cinco entidades órganos de ingresos encuestadas.

- Las entidades de ingresos cada vez más se están moviendo hacia el detectar y tratar los riesgos sobre una base de 'cliente total', en contraposición a un enfoque de 'impuesto por impuesto'. Entre otras cosas, esto es evidente en la manera en que se están diseñando sistemas de informática y la forma en que los procesos de trabajo (por ejemplo, auditoria/verificación) se están llevan a cabo.

- Dada una cantidad de asuntos de riesgos de cumplimiento "difíciles de tratar", en los últimos años ha habido un recurso justo a las respuestas legislativas; también se notaron numerosos esfuerzos para simplificar las leyes, haciendo así más fácil el cumplir y alivia la carga para los contribuyentes.

- Las entidades de ingresos han evolucionado procesos más sistemáticos y especializados en función del riesgo para validar la integridad de los registros de IVA; tres de las cinco entidades encuestadas indicaron que contaban con un proceso sistemático utilizando fuentes de datos internos y / o externos para identificar las empresas que deberían estar, pero no están registradas para el IVA.

- Se está prestando una atención considerable al fortalecimiento de sistemas de perfil de riesgos basados en casos pero los mismos requieren de un detenido seguimiento y actualizaciones relativamente regulares para tomar en cuenta patrones cambiantes de comportamientos de cumplimiento.

- Las deficiencias en los sistemas de información de gestión de rendimiento de una cantidad de entidades de ingresos eran evidentes: hubo una escasez de información relativa a las reclamaciones de reembolso del IVA y su procesamiento, información sobre controles de verificación de 'específicos al IVA' y sus resultados y el valor de deuda de IVA no pagada no podría declararse en dos países.

- Esta encuesta deliberadamente no abordó la cuestión del fraude en el IVA que surge con las transacciones intracomunitarias dentro de la UE, que está siendo abordada por el plan de acción de corto plazo de la CE (como se describe brevemente en el recuadro 4). Sin embargo, parece razonable concluir que un requisito previo para la realización de ese plan por los países miembros, especialmente en un momento de difíciles condiciones económicas y financieras, es un sistema eficaz de gestión de riesgos de cumplimiento que aprovecha los enfoques y experiencias de encuestados y países, como se refleja en esta nota

RECOMENDACIONES

- Las entidades de ingresos, especialmente en aquellos países donde hay indicios de incumplimiento grave, son alentadas a examinar de cerca las conclusiones de este estudio a fin de identificar oportunidades para fortalecer su administración de cumplimiento de IVA (y otros impuestos).

- Se alienta a las entidades de ingresos a que establezcan, si no es aún la práctica, un conjunto integral de medidas de resultado y de rendimiento/ salida que les permitan supervisar las áreas de riesgo clave (por ejemplo, procesamiento de reclamos de reembolso del IVA y las actividades de verificación del IVA) y para evaluar los impactos de sus tratamientos de riesgo específicos.

V. ANEXOS

Anexo 1

Metodología de la HMRC para estimar la brecha fiscal del IVA

Estimación de las pérdidas del IVA1

Esta estimación de las pérdidas derivadas del sistema del IVA excluye las pérdidas generadas en actividades ilícitas de venta de bebidas alcohólicas y tabaco, ya que éstas están cubiertas por las brechas del impuesto al consumo específico de bienes publicadas por la HMRC.

Metodología

1) La metodología para calcular la brecha del IVA fue publicada por primera vez en noviembre de 2002[8].

Principio

2) El nivel total de pérdidas del IVA puede estimarse utilizando un enfoque descendente comparando las deudas fiscales teóricas netas con los ingresos reales del IVA. La diferencia entre estos montos se conoce como brecha del IVA.

Brecha del IVA = Deudas fiscales teóricas netas - Ingresos reales del IVA

3) El enfoque emplea un análisis de la brecha (como se indicó en el punto 2.1 arriba) que implica:

- determinar el monto total de gastos en la economía que es en teoría responsable por el IVA;
- estimar la deuda fiscal correspondiente a ese gasto basada en un desglose de los bienes básicos de los datos del gasto;
- estimar el valor del impuesto en el gasto del IVA, para determinar la deuda fiscal teórica bruta del IVA (VTTL, por sus siglas en inglés);
- restar cualquier reintegro legítimo (deducciones) que corresponda por planes y desgravaciones, para arribar a la VTTL neta;
- restar los ingresos actuales del IVA de la VTTL neta; y
- asumir que el elemento residual, la brecha, es la pérdida de IVA total debido a cualquier causa.

8 *'Measuring Indirect Tax Losses', Agencia Tributaria británica, noviembre de 2002.*

Metodología general de cálculo

4) El VTTL es el monto teórico del IVA que se recaudaría si no hubiera pérdidas. Se calcula multiplicando las categorías apropiadas del gasto sujeto al IVA en la economía por la tasa del IVA y considerando otras normas pertinentes que inciden en la deuda fiscal.

5) Las series de gastos utilizadas en el cálculo son principalmente los componentes de los agregados macroeconómicos de las Cuentas Nacionales. Todos los datos de las Cuentas Nacionales usados para calcular las estimaciones de VTTL coinciden con la última edición del Libro Azul de la Oficina de Estadísticas Nacionales (ONS, por sus siglas en inglés).

6) Existen varios flujos de gasto que contribuyen a la base impositiva, y la mayor parte del IVA deriva del gasto de los consumidores. Las categorías de gasto principales que componen la deuda del IVA son:

- el gasto de hogares y de instituciones sin fines de lucro que asisten al gasto del consumo final de hogares;
- el gasto corriente y las inversiones en activos de capital del gobierno central;
- el consumo intermedio de sectores exentos y otros bloques de impuestos sobre insumos; y
- gastos en vivienda - el gasto de ciertos hogares e inversiones en activos de capital de empresas que incurren en IVA no reintegrable.

Ajustes del impuesto sobre insumos

7) La deuda neta del IVA es la diferencia entre el IVA que deben pagar los comerciantes registrables sobre los insumos fabricados ("débito por IVA") y el que recuperan los comerciantes sobre los insumos que compran ("IVA pagado por compras").

8) La deuda del IVA para las categorías correspondientes puede estimarse directamente a partir de los datos de las Cuentas Nacionales, con una sola excepción: el sector exento. Los comercios que fabrican productos que están exentos del pago del IVA por lo general no pueden reclamar el IVA sobre insumos asociados con sus productos exentos. Para hacer un ajuste por este impuesto por compras no recuperable, la HMRC realiza una encuesta para determinar la proporción de compras en las cuales el IVA no puede reclamarse.

9) Otro ajuste se efectúa para el gasto de comercios no inscriptos legítimamente en el IVA y que, por esa razón, no pueden recuperar el IVA

como un impuesto pagado por compras. Este ajuste utiliza una combinación de datos de la ONS e información de la HMRC sobre la distribución de la facturación de comercios por debajo del umbral del IVA, para estimar el gasto pertinente.

10) Por último, se utilizan fuentes de datos de terceros junto con información proveniente de las Cuentas Nacionales para reportar estimaciones de gastos de comercios en automóviles y entretenimiento sujetos al pago del IVA.

11) Como el cálculo del impuesto pagado por compras no recuperable es complejo, el nivel de incertidumbre de los ajustes de este impuesto es mayor que en los otros rubros.

Deducciones

12) La suma de la deuda del IVA que surge de cada una de las categorías de gastos enumeradas en el párrafo 6 proporciona una estimación de la VTTL bruta de cada año. No obstante, existen varios motivos legítimos por los cuales este IVA teórico no se recauda en realidad, que pueden agruparse en dos categorías amplias:

- Reintegros del IVA; y
- Gasto de comercios no inscriptos legítimamente en el IVA.

13) Los reintegros del IVA se realizan principalmente hacia los departamentos del gobierno, los fideicomisos del Servicio Público de Salud y las autoridades sanitarias regionales por contrataciones específicas de servicios externos adquiridos sin fines comerciales. Hay muchas otras categorías de gastos a las cuales se les puede reintegrar el IVA que no pueden identificarse por separado en el cálculo general de la VTTL. El valor de estos reintegros se extrae directamente de los datos de cuentas auditadas de la HMRC.

14) Los comercios que operan por debajo del umbral del IVA pueden excluir el IVA de sus compras legítimamente. El gasto sobre la producción de estos comercios se habrá recogido en la deuda teórica. Para ajustar esto, se realiza una estimación del gasto pertinente utilizando una combinación de datos de la ONS e información de la HMRC sobre la distribución de la facturación de comercios por debajo del umbral del IVA.

Cambios en la metodología

15) Los cálculos precisos que se usan para estimar la VTTL son revisados continuamente para introducir mejoras en la metodología.

16) La proporción del gasto de hogares en automóviles de uso no comercial en las ventas de automóviles usados ahora se extrae directamente de los datos que se usan para estimar el importe del impuesto por ventas bloqueado sobre el gasto de automóviles por las empresas, que se deriva de la información de las Cuentas Nacionales de la ONS. Éste reemplaza a un ajuste tomado previamente de la Cuenta de Recursos Propios preparada por la HMRC para la Comisión Europea. Este cambio asegura una consistencia de los datos que se utilizan a lo largo de los cálculos de la VTTL.

17) La VTTL actualmente se ajusta para reflejar los reintegros del IVA efectuados a la Isla de Man en virtud del acuerdo firmado con las autoridades británicas para simplificarles a las empresas los procedimientos de recaudación de impuestos.

Resumen de la VTTL

18) La **Tabla 1** muestra las estimaciones de la contribución de la VTTL en cada componente del gasto correspondiente. Observe que el rubro hogares excluye el gasto en compras ilícitas de bebidas alcohólicas y tabaco. Las pérdidas de ingresos asociadas a estas compras se consideran en las estimaciones de la participación de mercado ilícita selectiva, con lo cual medirlas aquí sería contarlas dos veces.

Tabla 1
Componentes del gasto de la VTTL
(en miles de millones de libras esterlinas)

Categoría	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07	2007-08
Hogares	56.6	59.4	62.4	64.5	66.9	69.9
Exentos	12.7	12.7	12.8	13.8	14.5	15.4
Gobierno	7.8	8.5	9.2	10.1	10.9	11.4
Vivienda	3.6	3.8	4.0	4.1	4.3	4.7
VTTL bruta	80.7	84.3	88.4	92.5	96.6	101.4
Deducciones	5.5	6.0	6.5	7.1	7.6	8.8
VTTL neta	75.2	78.3	81.9	85.4	89.0	92.6

1 El componente de vivienda también incluye las estimaciones de gastos de instituciones sin fines de lucro que asisten a hogares; las estimaciones excluyen el gasto en bebidas alcohólicas y tabaco de venta clandestina.

Medida del impuesto recaudado

19) Las cifras de los ingresos reales del IVA se extraen de las cifras del Fondo Consolidado publicadas por la HMRC. Los ingresos se ajustan para reflejar los efectos de temporalidad dentro de cada de ejercicio financiero antes de utilizarse en el modelo.

Resultados

Tabla 2
VTTL, ingresos por IVA y pérdidas de ingresos

Medida	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07	2007-08 /2
VTTL neta (miles de millones de £)	75.2	78.3	81.9	85.4	89.0	92.6
Ingresos de IVA netos (miles de millones de £) /1	63.6	69.1	72.7	72.9	77.3	81.0
Pérdida de ingresos (miles de millones de £)	11.5	9.2	9.2	12.6	11.7	11.6
% de brecha del IVA	15.4	11.7	11.2	14.7	13.2	12.5

/1. Los ingresos de IVA netos se expresan netos de pagos y reintegros.
/2. Una porción de la estimación de VTTL para el ejercicio fiscal está basada en un pronóstico.

20) La Tabla 2 muestra la VTTL, los ingresos de IVA netos y las pérdidas de ingresos estimadas para los años 2002-03 a 2006-07. Debido a revisiones sustanciales de los datos de las Cuentas Nacionales, entre los cuales figura la VTTL, estas cifras son diferentes a las publicadas en el Informe Pre-presupuestario de 2006.

21) Los resultados muestran una caída en la brecha porcentual del IVA entre los períodos 2002-03 y 2004-05, pero luego una suba en 2005-06 con una caída posterior en 2006-07. En general, el nivel de la brecha del IVA es menor en 2006-07 que en 2002-03.

22) El movimiento de la brecha del IVA de un año a otro está determinada por el crecimiento de la VTTL y de los ingresos. En el primer caso el crecimiento está determinado principalmente por un crecimiento en el valor total de las transacciones sujetas al IVA y, en menor medida, por los cambios que se introducen en el régimen fiscal. La **Figura 1** muestra

que en el período 2006-07 los ingresos crecieron a una tasa mayor en comparación con el crecimiento neto de VTTL, y por lo tanto la estimación de la brecha del IVA muestra una disminución.

Figura 1: Tasas de crecimiento porcentuales de la VTTL neta e ingresos por IVA netos

Márgenes de error

23) El modelo de VTTL y la Brecha del IVA descendente derivada de éste son medidas amplias, sujetas a cierto grado de incertidumbre. Están basadas en un análisis de datos de encuestas y de otra índole, e incluyen una serie de presunciones y ajustes que le añaden una variación aleatoria y sistemática a las estimaciones. Para las estimaciones finales de los dos años, también se ha utilizado un elemento de pronóstico en algunos datos del gasto, lo que introduce una mayor variación aleatoria.

24) No se puede producir un intervalo de confianza preciso para las estimaciones de pérdidas de ingresos del IVA. La estimación de VTTL está compuesta en gran medida por datos de las Cuentas Nacionales de la ONS que se derivan, en su mayoría, de modelos de encuestas, y está por esa razón sujeta a errores tanto de de muestreo como ajenos a éste. La ONS no publica márgenes de errores para las series de entradas relevantes, de modo que no se puede construir una estimación precisa del impacto de estos errores en la VTTL. No obstante, un análisis más amplio de los errores potenciales ha mostrado que el margen de error podría ser de ± 4 puntos porcentuales.

25) Es importante tener en cuenta que este margen de error se relaciona con las estimaciones puntuales de la brecha del IVA. Una parte del error puede ser atribuida a errores sistemáticos en los datos de origen, los cuales no contribuyen a los errores derivados de cambios producidos año a año en la brecha del IVA. Por consiguiente, es probable que los márgenes de error en los cambios observados año a año en la brecha del IVA sean menores a ± 4 puntos porcentuales.

Anexo 2

Australia. Acuerdos de Cumplimiento Anual (ACA) para el Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST)

Descripción general del Programa ACA GST

La finalidad principal del Acuerdo de Cumplimiento Anual para el GST (ACA GST) es mejorar la relación de cumplimiento entre la Oficina Impositiva australiana (Oficina Impositiva) y los grandes contribuyentes mediante un enfoque colaborativo progresista.

Por lo general, los métodos de auditoría o verificación tradicionales investigan la información impositiva histórica de manera independiente. El ACA GST opera para llevar la relación de cumplimiento hacia un enfoque más actual y en tiempo real, aplicando un concepto más amplio de garantía de cumplimiento en lugar de meramente investigar áreas específicas de cumplimiento. La atención está puesta en mejorar la relación entre la Oficina Impositiva y las grandes empresas a fin de facilitar la transparencia y el diálogo abierto entre las partes. Así, las partes acuerdan operar en un entorno de divulgación abierta y completa con relación a asuntos considerados de gran impacto sobre el cumplimiento tributario. Las partes buscan de esta forma mitigar los riesgos o resolver asuntos en tiempo real.

Entre los beneficios que aporta la relación ACA GST se incluyen:

- mayor certeza mediante una relación de cumplimiento en tiempo real que permite aclaraciones oportunas, comprensión y resolución de riesgos y asuntos;
- un enfoque más oportuno y participativo hacia la búsqueda de asesoramiento y fallos tributarios para aclarar y resolver asuntos; incluyendo el acceso a personal de alto rango y a los responsables de tomar decisiones;
- un alejamiento de las actividades de cumplimiento de gran uso de recursos y de largo plazo de la Oficina Impositiva;
- mejores canales de comunicación, establecidos para plantear riesgos y asuntos fiscales relevantes a través de puntos de contacto de alto rango y escalamiento;
- establecer y mantener la garantía de la Oficina Impositiva respecto de resultados de cumplimiento fiscal, proveyendo acceso a enfoques de incentivos fiscales, que incluyen la evaluación acordada de comportamientos para penalidades administrativas en el caso del déficit fiscal y una tasa reducida del Cargo General por Intereses (siempre y cuando no se constate negligencia grave o fraude); y

- La oportunidad de explorar soluciones administrativas para las dificultades de cumplimiento, incluidos umbrales más amplios para corregir errores y equivocaciones en declaraciones anteriores de un período fiscal corriente.

Procesos de suscripción del ACA GST

Por lo general, la relación ACA GST se establece y se sostiene sobre la base de dos principios fundamentales:

- la relación se funda en el contribuyente que posee una buena "cultura de cumplimiento" centrada en una optimización efectiva del cumplimiento voluntario a nivel corporativo, que se distribuye en forma de cascada y fomenta el cumplimiento tributario efectivo; y
- que la Oficina Impositiva pueda obtener una 'garantía razonable' de la existencia y la aplicación demostrables de una buena 'cultura de cumplimiento' mediante la revisión de estructuras, procesos, constancias e información apropiada.

La ATO define a la 'garantía razonable' como una opinión expresada con relación al entorno, los sistemas, las estructuras y los enfoques operativos del contribuyente que establecen la cultura de cumplimiento, sobre la base de la acumulación de pruebas apropiadas y suficientes de que el gobierno corporativo, la administración de riesgos, los sistemas de información y las estructuras de cumplimiento están diseñados y operan para lograr un cumplimiento voluntario óptimo a nivel de toda la entidad, y específicamente con relación a la administración del riesgo tributario y el desarrollo de resultados tributarios y declaraciones impositivas.

Las constancias de una buena cultura corporativa de cumplimiento se obtienen a través de la revisión que efectúa la Oficina Impositiva del gobierno corporativo, la administración de riesgos, los sistemas de información y las estructuras de cumplimiento del contribuyente en lo que se denomina una Revisión de Garantía de Gobierno, la cual examina las pruebas de cómo tales aspectos se aplican, implementan e incorporan en el entorno operativo. Esto se realiza en un nivel superior e investiga la existencia de un enfoque abarcador apropiado hacia la optimización del cumplimiento voluntario.

El establecimiento de un ACA GST implica traer la visión que tiene la Oficina Impositiva sobre el cumplimiento del impuesto de bienes y servicios a una posición actual mediante una Revisión de Garantía de Cumplimiento de GST, de manera tal que con el correr del tiempo la atención pueda ponerse en los riesgos y los asuntos a medida que surgen. Esto sienta las bases del proceso conjunto progresista de considerar y resolver los asuntos en un entorno de cumplimiento en tiempo real.

La Oficina Impositiva deja de intervenir al lograrse el cumplimiento de GST en la medida en que se haya producido una divulgación completa y fehaciente de los riesgos y asuntos relevantes, incluso cualquier riesgo o asunto que se haya tratado durante los procesos de suscripción o mantenimiento de garantías. Este enfoque continúa a lo largo de todo el plazo operativo del ACA GST. La revisión a nivel del GST consolida la visión de la Oficina Impositiva sobre la relación de cumplimiento del GST hasta el punto de suscripción del ACA GST.

La alternativa de las 50 entidades más grandes

En mayo de 2008, el Comisionado lanzó el Acuerdo de Cumplimiento Anual del impuesto a las ganancias, y anunció que éste estaría disponible para las 50 entidades corporativas más grandes de Australia. El enfoque del ACA GST para las 50 entidades más grandes ofrece la alternativa de adoptar un modelo de ingreso diferenciado al ACA GST y brinda una experiencia similar a la aplicada en el proceso de suscripción del ACA del impuesto a las ganancias.

Bajo este enfoque, antes de proceder a firmar un ACA GST, el Comisionado solicita una carta de parte del Director Ejecutivo o el Director Financiero en la cual se confirma que la empresa ha cumplido con las directivas de gobierno fiscal establecidas en el manual para grandes empresas y cumplimiento tributario de la Oficina Impositiva, edición 2006.

El ACA GST se firma en los comienzos del proceso con revisiones iniciales de garantías de cumplimiento y gobierno llevadas a cabo según los términos del ACA GST. Los procesos de revisión son fundamentales para establecer la relación basada en la garantía y el entorno en el cual el Comisionado acuerda proveer enfoques de incentivos que contribuyan y fomenten un mejor cumplimiento voluntario.

Mantenimiento permanente de un ACA GST

Los términos del ACA GST incluyen un proceso de revisión anual en el cual nos reunimos con el contribuyente para considerar procesos de mantenimiento de garantías anuales, ver si los objetivos de la relación se cumplen y cuán positivamente se ha manejado la relación, a fin de servir de base para acordar formalmente la continuación de la relación del ACA GST durante el siguiente ciclo de 12 meses.

Mercado de ACA GST

Actualmente estamos abocados a promocionar el ACA GST en el mercado de grandes empresas. Éste se encuentra disponible para los sectores tanto corporativos como gubernamentales de Australia.

La ATO también está evaluando un programa de ACA GST para contribuyentes del mercado de pequeñas y medianas empresas que tengan un rango de facturación de entre $A 100 y 250 millones, y prevé más enfoques de acuerdos de cumplimiento diferenciados para contribuyentes por debajo del umbral de $A 100 millones.

¿Cuántos Acuerdos de Cumplimiento GST se han suscrito?

El ACA GST está basado en los Acuerdos de Cumplimiento a Plazo (FCA, por sus siglas en inglés) establecidos por la línea de negocios de GST de la Oficina Impositiva en 2006.

La Oficina Impositiva se ha asociado con tres empresas grandes y un Departamento Gubernamental Estatal para celebrar Acuerdos de Cumplimiento a Plazo; el ANZ Bank fue el primero en comenzar con el GST y luego agregó el Impuesto a Beneficios Adicionales; BP Australia fue el siguiente con GST y el impuesto al consumo de bienes específicos, el Departamento de Gobierno del Estado suscribió el GST y un productor de gran tamaño fue el primero en suscribir un FCA para el impuesto a las ganancias.

El ACA GST se lanzó en 2008 y el primer acuerdo se firmó con Integral Energy, que entró a regir a partir del 1 de noviembre de ese mismo año. Actualmente la ATO está trabajando junto a tres empresas de las 100 más grandes para la suscripción de dos ACA GST que se firmarán en la primera mitad de este año, y un tercero en la segunda mitad. Hemos emprendido un programa de visitas a clientes grandes para introducir el ACA GST en empresas adecuadas. Muchas de las empresas visitadas ya han manifestado interés en el producto.

Descripción general de ACA GST

Puede leer una descripción general del proceso en el sitio de Internet de la Oficina Impositiva, en:
http://www.ato.gov.au/content/downloads/lcm00168324gstaca.pdf

Anexo 3

ATO: Evaluación de proyectos de economías de efectivo con referencia específica a los impactos en la recaudación y el cumplimiento del IVA / Impuesto sobre bienes y servicios (GST)

El presente estudio de caso expone a grandes rasgos la estrategia de tratamiento de riesgos de la ATO para su proyecto de economías de efectivo, presentado en el marco de su metodología formal de evaluación de tratamiento de riesgos de cuatro fases:

Fase 1: Articulación de los riesgos de cumplimiento implicados

1) ¿Cuál es el riesgo de cumplimiento que debe atenderse?

La ATO adopta un enfoque de cumplimiento que modifica el comportamiento, asegura el sostenimiento del cumplimiento voluntario y es reconocido por la comunidad como una respuesta creíble al incumplimiento. Los riesgos identificados para este proyecto son:

- La aceptación comunitaria continua de la participación en la economía de efectivo promueve el comportamiento de cumplimiento;
- La comunidad puede percibir que la ATO no puede detectar y responder al incumplimiento en la economía de efectivo;
- El incumplimiento visible degrada la integridad del sistema tributario.

2) ¿Quiénes están involucrados? ¿Cuáles son los comportamientos y los impulsores asociados al riesgo?

La primera modalidad de incumplimiento es la omisión de declarar ingresos en efectivo. Los participantes registrados también pueden omitir la presentación de declaraciones impositivas o presentarlas fuera de término, o no informar transacciones de manera precisa y pagar fuera de término. A menudo los participantes de la economía de efectivo no llevan sus registros adecuadamente. También pueden no cumplir con otras obligaciones regulatorias.

Este tipo de comportamiento suele provenir del deseo de minimizar las obligaciones impositivas, junto con una percepción de que existe una posibilidad muy pequeña de que el incumplimiento sea detectado. El comportamiento puede estar impulsado por márgenes bajos y por la necesidad de permanecer competitivo. Suele observarse en transacciones entre empresas y consumidores, cuando éstos últimos buscan descuentos de precios. En algunas ocasiones los operadores comerciales no comprenden acabadamente sus obligaciones tributarias y pueden tener la percepción de que es demasiado difícil o costoso cumplir con el sistema. Por lo general están más centrados en la parte operativa de sus negocios.

Los consumidores pueden exigir descuentos por pagos en efectivo y no relacionarlos en absoluto con las consideraciones de cumplimiento tributario, ya que no tienen ninguna obligación en este tipo de situación. Pueden percibir que el riesgo para ellos es muy bajo más allá de no contar con constancias de pago para el caso de que los bienes o servicios no cumplan con el estándar esperado. Muchas personas también están dispuestas a pagar en efectivo para obtener un acceso prioritario a los comerciantes en períodos de gran demanda.

El comportamiento suele estar impulsado por la percepción de que todos se benefician de la economía de efectivo y por una falta de apreciación de los impactos más amplios en términos de la capacidad del Gobierno de otorgar un nivel adecuado de servicios a la comunidad australiana.

Por lo general, la comunidad es reacia a denunciar a los participantes de la economía de efectivo y hasta un cierto punto pueden aceptar este tipo de participación. Sin embargo, la comunidad no acepta el incumplimiento manifiesto o estilos de vida ostentosamente opulentos financiados por el efectivo no declarado. Tampoco acepta la subdeclaración de ingresos para recibir beneficios del seguro social o eludir pagos de manutención de menores.

Fase 2: Definición de los resultados perseguidos y las estrategias para lograrlos

Los resultados que se persiguen con esta iniciativa son los siguientes:

- Que la ATO demuestre su capacidad para detectar y responder a la economía de efectivo;
- El sostenimiento del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes participantes;
- Una educación comunitaria apropiada que reduzca la tolerancia a la participación en la economía de efectivo;
- Que la comunidad mantenga su confianza en la integridad y la equidad del sistema tributario.

Se creó un paquete integrado de estrategias que incluye los siguientes elementos:

- **Aplicación:** identificar a aquéllos que presentan un nivel de riesgo mayor, haciendo un mayor uso de la capacidad de la ATO de realizar entrecruzamientos de datos de terceros y otros para identificar posibles incumplimientos. Se adoptó un enfoque diferenciado de escalamiento dependiendo de la actitud del contribuyente hacia el incumplimiento, y las estrategias implementadas incluyeron desde campañas de cartas que proponen la divulgación voluntaria, revisiones, auditorías basadas en escritorio y exhaustivas, penalidades administrativas y referencias para seguimiento.

- **Influir y potenciar:** Implicó iniciar actividades menos costosas y potenciadas que con el tiempo deberían promover una mayor divulgación voluntaria de participantes grandes en cantidad pero relativamente pequeños en términos de ingresos.

- **Comunicación:** Uso de diversos canales para educar e informar a la comunidad acerca de: 1) la capacidad de la ATO de detectar y responder al incumplimiento; 2) la asistencia que brinda la ATO; 3) su colaboración con los representantes de las industrias de alto riesgo y la profesión tributaria (por ej., utilizando comunicados de prensa conjuntos); 4) los riesgos inherentes para los consumidores generados por los empleos en negro; y 5) el costo que implica para la comunidad el incumplimiento.

- **Educación:** Implicó una serie de actividades educativas que incluían cartas, calculadoras, patrones de excelencia industriales, seminarios y visitas de asesoramiento, realizadas ya sea individualmente o como parte del Programa de Asistencia para Pequeñas Empresas de la ATO.

- **Compromiso:** La participación de grupos de interés clave, incluidos representantes de la profesión tributaria y de la industria, trabajando en colaboración para mejorar la comprensión de la ATO de la economía de efectivo, desarrollando patrones de excelencia industriales y productos de asistencia relacionados, y diseñando conjuntamente respuestas adecuadas y construyendo relaciones de trabajo permanentes.

Fase 3: Diseño de indicadores (para medir la eficacia de la estrategia de tratamiento de riesgos)

1) ¿Qué indicadores vamos a utilizar?

Se identificó un amplio rango de indicadores para medir la eficacia de la estrategia de tratamiento de riesgos, a saber:

1) cambios en los indicadores de rendimiento fiscal a nivel de las personas físicas y de la industria;
2) cambios en las tasas de presentación de declaraciones de actividad comercial;
3) pago de pasivos pendientes de parte de los participantes de la economía de efectivo;
4) tendencia en la cantidad de denuncias recibidas en la línea telefónica directa para denuncias de evasión fiscal;

5) respuestas a varias encuestas de percepción que involucran a grupos de interés clave;
6) frecuencia y tono de los comentarios de los medios de difusión sobre la economía de efectivo;
7) niveles de "participación" en el manejo de la economía de efectivo dentro de la industria; y
8) niveles de cumplimiento de otras obligaciones de los participantes de la economía de efectivo (por ej., bienestar social).

Fase 4: Determinación del nivel alcanzado de mejora de efectividad

1) ¿Hemos sido eficaces en lograr los resultados deseados? ¿Cómo podemos saberlo?

La atención centrada en evaluar los impactos de la estrategia reveló un mayor cumplimiento voluntario evidenciado en la denuncia de transacciones en efectivo, presentación de declaraciones impositivas y pago de obligaciones por parte de los que operan en la economía de efectivo. Más específicamente:

- Presentación de declaraciones impositivas: El éxito se ve reflejado en un aumento en el número de declaraciones de actividad en general presentadas en tiempo y forma. La presentación en tiempo y forma de declaraciones de actividad trimestrales aumentó en un 12% luego de que la ATO cruzara información proveniente de operadores de centros de compras.

- Información correcta: El éxito se ha visto reflejado en un aumento en la tendencia, con relación a otras industrias, a reportar montos de parte de aquéllos pertenecientes a las industrias objetivo. Las observaciones hechas en la industria de restaurantes y cafés y de la construcción (sub-comercios) mostraron:

  - Aumento de declaraciones del GST (IVA) de parte de empresas auditadas en 2006-7. Mientras que el promedio en el año para pasivos de GST trimestrales de todas las industrias aumentó un 9,5% y un 9,7% en los trimestres de junio y septiembre, respectivamente, los contribuyentes sujetos a intervención registraron un aumento de hasta el 60% en el GST (IVA) neto promedio en el trimestre de junio.
  - El promedio neto de GST (IVA) en el trimestre de junio de 2007 aumentó un 25% en los contribuyentes que exhibieron cumplimiento como resultado de las intervenciones de la ATO, lo que sugiere que sus actividades de auditoría tuvieron algún efecto indirecto al aumentar el GST declarado, incluso por parte de los contribuyentes cumplidores.

- **Tolerancia comunitaria:** Las denuncias de la ciudadanía sobre supuestas actividades de la economía de efectivo recibidas en la línea telefónica directa para denuncias de evasión fiscal de la ATO aumentaron un 74,2% en 2007-08, superando la cifra de 2005-06, lo que refleja una menor tolerancia comunitaria hacia las actividades de la economía de efectivo.

- **Confianza y participación comunitaria:** Señales de mayor confianza y participación de los sectores de la comunidad (por ej., cobertura positiva de las actividades de la ATO en los medios profesionales, mejores resultados en las encuestas de percepción realizadas a empresas y mayor colaboración con asociaciones comerciales).

4) ¿Hacia dónde vamos ahora?

Sacando provecho de estos resultados y de la experiencia obtenida, las actividades para 2008-09 verán un desarrollo de las actividades de ayuda y educación que proveen oportunidades de autocorrección y divulgación voluntaria. No obstante, la importancia de mantener una presencia de auditorías visible continuará y el énfasis en una mejor detección de riesgos será complementado con una mayor expansión de las capacidades de cruce de información, prestando alguna atención a la identificación de situaciones de consumo ostensible que no coincidan con los ingresos reportados por los contribuyentes.

A medida que vayamos midiendo los elementos clave de nuestra respuesta en el largo plazo podremos identificar mejor si los cambios en el comportamiento de cumplimiento se han mantenido. La inteligencia derivada de la evaluación permanente contribuirá a moldear nuestras estrategias. Por ejemplo, esperamos ver un incremento en el número de denuncias de evasión fiscal efectuadas en nuestra línea telefónica directa a medida que la comunidad vaya teniendo más confianza sobre cómo utilizamos esta información; nuestros sistemas monitorearán y registrarán el volumen y la naturaleza de los accesos a productos de sitios de Internet específicos, y habrá una expansión de la verificación cruzada de datos, lo que nos proporcionará mejores herramientas de detección de riesgos, especialmente con relación a los contribuyentes cuyos estilos de vida no concuerden con sus ingresos declarados.

Fuente: Respuestas a encuestas de la ATO e investigaciones relacionadas.

Anexo 4

Resumen Comparativo de las Respuestas de los Países en Áreas de Administración Clave

1) Inscripción del IVA

País	**Naturaleza de las verificaciones efectuadas para convalidar la integridad de la solicitud de inscripción** (incluso si implican: 1) constancia de identidad - tipos de verificaciones; 2) el requisito de una cuenta bancaria abierta en su país; 3) verificación con registros relacionados del impuesto a las ganancias; 4) visitas efectivas realizadas a las instalaciones comerciales; y 5) cualesquier otras actividades o requisitos especiales de los solicitantes.)
Australia	El sistema tributario australiano contempla la solicitud de parte de una empresa en actividad del Número de Empresa Australiana (ABN, por sus siglas en inglés). La legislación también contempla la inscripción de algunos tipos de entidades independientemente de si están en actividad; por ej., empresas constituidas según la Ley de Sociedades. La inscripción del Impuesto a los Bienes y Servicios (GST) es una función impositiva vinculada a un Número de Empresa Australiana y puede ser voluntaria, bajo un umbral específico, u obligatoria si sobrepasa dicho umbral (o si la legislación requiere que la empresa se inscriba, independientemente del umbral). La inscripción al GST permite a una entidad reclamar créditos tributarios por el pago del GST a proveedores de bienes y servicios. **Constancia de identidad - Tipos de verificaciones:** Las entidades que tienen derecho a registrarse para el Número de Empresa Australiana o el Impuesto sobre Bienes y Servicios son los comerciantes cuentapropistas, empresas, sociedades de personas, fideicomisos, fondos de aportes jubilatorios y el gobierno. Existe una serie de requisitos de elegibilidad y de identidad. La entidad debe pasar satisfactoriamente pruebas legislativas, comerciales/empresariales, como así también una validación de identidad subyacente. **Controles de elegibilidad comercial:** Para poder solicitar o reunir los requisitos para obtener un ABN, la entidad debe cumplir con uno de los siguientes criterios:

	Criterio 1: La entidad está en condiciones de responder afirmativamente a los siguientes enunciados: ● Su actividad se lleva a cabo: bajo la modalidad de empresa; naturaleza comercial o bajo la modalidad de un otorgamiento regular o continuo de un alquiler, licencia o derecho sobre un bien. ● Su actividad se lleva a cabo dentro de Australia o produce insumos que están relacionados con Australia. ● Su actividad no constituye un emprendimiento recreativo privado o un hobby. ● Existe una expectativa razonable de obtener una rentabilidad (únicamente en el caso de sociedades en donde todos o casi todos los socios son personas físicas). Criterio 2: Una entidad también tiene derecho a inscribirse, sin perjuicio de si pasa satisfactoriamente la prueba de empresas, si: ● es una empresa constituida según la Ley de Sociedades de Australia ● es una institución de beneficencia o un fideicomiso de un fondo de beneficencia de Australia ● es un destinatario de donaciones sujetas a deducción en Australia; o ● es una institución religiosa de Australia. La entidad que no cumple con los criterios 1 ó 2 no tiene derecho a solicitar un ABN. **Inscripción del GST:** Si bien las entidades pueden optar por no inscribirse en el GST, éstas deben hacerlo si operan una empresa y si: 1) tienen una facturación anual de $75.000 o superior ($150.000 o mayor en el caso de organizaciones sin fines de lucro), ó 2) están obligadas a inscribirse en virtud de alguna norma especial. Un ejemplo podría ser si usted brinda servicios de viaje en taxi como parte de su actividad, sin perjuicio de su facturación anual. El viaje en taxi significa el transporte de pasajeros en taxi o limusina a cambio del cobro de una tarifa. **Constancia de verificaciones de identidad:** La constancia de identidad es la prueba que se proporciona a la ATO sobre la existencia y la identidad del solicitante. En el caso de personas físicas o comerciantes cuentapropistas, recogemos la constancia de identidad del individuo que presenta la solicitud (por ej., un acta de nacimiento). Esto permite verificar la identidad a través de la convalidación con un tercero.

	Para todos los otros tipos de entidades (por ej., empresas, sociedades de personas, fideicomisos, fondos de aportes jubilatorios y gobierno), recabamos la información y vinculamos la inscripción del negocio con al menos un individuo perteneciente a la entidad de negocios. Éste será al menos un individuo, u otras personas que aparezcan en una lista como responsables de la entidad de negocios. Se recoge otra serie de datos que verifican la estructura de las entidades de negocios (por ej., una empresa privada australiana), su nombre comercial y varias direcciones, así como también la persona de contacto autorizada. **¿Existe algún requerimiento de una cuenta bancaria abierta radicada en su país?:** No existe ningún requerimiento legal de proveer un número de cuenta de una institución financiera. Sin embargo, la estructura de los sistemas administrativos de la ATO funciona de tal manera que los reintegros de la ATO sólo se pagan directamente a una cuenta financiera reconocida radicada en Australia. **Verificación con registros relacionados del impuesto a las ganancias:** No se efectúa ninguna verificación cruzada con otros registros tributarios en la etapa de inscripción. **Visitas a las instalaciones del negocio:** No se realizan visitas iniciales a las instalaciones del negocio al momento de la inscripción. Sin embargo, la entidad puede solicitar una visita de la ATO al lugar de trabajo. Estas visitas tienen por finalidad asistir a la nueva entidad para cumplir con la obligación tributaria y de aportes jubilatorios. El servicio se brinda sin cargo y puede prestarse en cualquier parte de Australia. En la reunión, por lo general se analiza información tributaria específica que incluye: ● cómo obtener el número de empresa australiana (ABN) ● entender e inscribirse en el impuesto sobre bienes y servicios (GST) ● entender las obligaciones del empleador (retención de pago progresivo (pay as you go), garantía de aportes jubilatorios e impuesto a los beneficios extras ● entender las obligaciones de aportes jubilatorios ● entender los requisitos de declaración de actividad y registro en libros, y utilizar productos electrónicos tales como registros electrónicos ● comprender el rango de otros impuestos y obligaciones que puedan aplicarse a su negocio, y ● cómo presentar declaraciones de actividad en línea a través del Portal de Negocios (incluye configuración y registro)

Austria	Visita al lugar del comercio luego de iniciada la actividad, constancia de identidad (pasaportes) y uso de formularios para capturar información detallada.
Canadá	La Agencia de Ingresos de Canadá convalida la integridad de las solicitudes de inscripción en el IVA a través de varios medios: 1) **constancia de identidad** - para la inscripción en el IVA se requieren documentos de constitución, mientras que los individuos (empresa unipersonal) deben presentar el número del seguro social, que luego es convalidado a través de nuestro sistema del impuesto a las ganancias. En el caso de sociedades de personas, se requiere la documentación de los acuerdos y el número del seguro social de los miembros societarios, aunque no es un requisito legal. 2) **No es necesario tener una cuenta bancaria en Canadá.** 3) Otros - Los **registros del impuesto a las ganancias** se cruzan con los **datos del IVA** para convalidar campos de datos en común. Se realizan visitas limitadas a las instalaciones del negocio. Se llevan a cabo más análisis a través de la Revisión de Inscripción Mejorada, mediante la cual se convalida la información de identificación del cliente. Las referencias que surgen de esta revisión se someten a otro análisis mediante diferentes programas, tales como la Revisión de Registro de Auditoría y luego, si es necesario, son sometidas a los Equipos de Análisis de Alto Riesgo. 4) **Las visitas efectivas a las instalaciones del negocio** se llevan a cabo durante la auditoría, si es necesario.
Irlanda	Contamos con recursos especialmente asignados para la Inscripción. La Inscripción al IVA se trata con especial cuidado. Se verifica específicamente: ● El número de inscripción que utiliza el solicitante ● En el caso de una persona física o una sociedad de personas, los números de inscripción y el Sistema de Inscripción Común (CRS, en inglés), para ver si hay registros que se relacionen con otros casos. ● El registro PAYE para puestos directivos. ● En el caso de empresas, el número de registro de cada director ● El registro CRS de cada uno de ellos para ver si hay algún registro de "Relación" ● Que el formulario de inscripción esté firmado por la persona correcta

	● El domicilio del negocio. Se verifica si es apropiado para el tipo de comercio o servicio que se lleva a cabo. Se determina si el negocio se lleva a cabo realmente en ese domicilio. ● La descripción de la actividad principal del negocio. Si la naturaleza del negocio no está claramente explicada en el formulario, se contacta al solicitante o agente para que proporcione una descripción exacta de la actividad del negocio. ● El historial tributario del cuentapropista, los directores y socios, según corresponda. ● Hacemos un máximo uso del conocimiento local y oficial para determinar que se haya iniciado (o esté por iniciarse) un comercio genuino. ● Cuando existen dudas sobre la buena fe de la solicitud o hay sospechas de que ésta puede contener falsedad o no hay una indicación clara de que la persona física / empresa ha comenzado o está por comenzar una actividad gravada, se selecciona el caso para realizar una visita anterior al registro y antes de otorgar la Inscripción en el IVA. ● En ciertas circunstancias puede ser necesario pedirle al solicitante que provea una garantía, en la forma de una caución u otro tipo de garantía de parte de un banco u otra institución financiera. ● Todas las solicitudes de inscripción son aprobadas a nivel gerencial.
Reino Unido	Sin perjuicio de la manera en que se solicita la inscripción, la agencia tributaria británica (HMRC, en inglés) realiza una serie de controles basados en el riesgo al momento de la inscripción. Estos controles tienen por finalidad permitirnos identificar a los contribuyentes genuinos y registrarlos lo antes posible. Esto se realiza a través de los siguientes pasos: ● verificación de la validez de la solicitud; ● verificación de la validez del solicitante; ● determinación de si el solicitante posee un historial anterior con la HMRC; y ● si tiene un historial, evaluación de sus antecedentes de cumplimiento Re 2) requisito de una cuenta bancaria establecida en su país: los solicitantes deben proporcionar datos sobre una cuenta bancaria o institución de ahorro y crédito en el Reino Unido. Ésta debe figurar a nombre del negocio para el cual se realiza la solicitud. Re 4) visitas efectivas a las instalaciones del negocio: en casos seleccionados. El propósito de estas visitas es verificar que las instalaciones y las actividades guardan relación con los datos

	aportados por el solicitante y son aptas para llevar a cabo la actividad declarada. Re 5) cualquier otra actividad o requisito especial de los solicitantes: véase la descripción más abajo. Existen tres niveles posibles de verificación de las solicitudes según el riesgo que la HMRC considera que éstas representan. El proceso de evaluación de riesgo inicial semi-automatizado se aplica a todas las solicitudes. El proceso de inscripción en el IVA se explica a continuación. S¯'icitud del comerciante (impresa o electrónica) ↓ı Captura y cruce de datos y evaluación inicial de riesgo por parte de la Unidad de Inscripción Etapa 1 ↓↑ Equipo especial de referencia de riesgo Etapa 2 ↓↑ Equipo de Inteligencia Especializado Etapa 3 Durante la verificación inicial en la Etapa 1, las Unidades de Inscripción pueden contactar a los solicitantes para pedirles más información antes de continuar con el procesamiento de la solicitud. Alrededor del 95% de las solicitudes no requieren de una evaluación de riesgo adicional y el procesamiento se completa. Las restantes son referidas a la verificación de la Etapa 2. Tan sólo un 1% de todas las solicitudes se envían al Equipo de Inteligencia Especializado. Todas las solicitudes se completan en la Unidad de Inscripción, de modo que luego de la Etapa 3, la solicitud puede ser devuelta directamente a las Unidades de Inscripción. Si no existen pruebas suficientes para rechazar una solicitud pero la HMRC todavía tiene dudas acerca de un comerciante, ésta puede imponer condiciones a la inscripción, tales como solicitar una garantía financiera o acortar el primer período del IVA para permitirle al Departamento realizar una evaluación de cumplimiento temprana.

Anexo 5

Estructura de penalidades para delitos asociados al IVA

1) Pago del IVA fuera de término

País	Multa habitual	
	Primeros infractores	**Infractores reincidentes**
Australia	Cargo general por intereses	Cargo general por intereses
Austria	Cargo por intereses	
Canadá	Cargo por intereses	Cargo por intereses
Irlanda	Interés fijado por ley de 0,0273% por día	Interés fijado por ley de 0,0273% por día, más una probabilidad alta de ser objeto de una auditoría
Reino Unido	Primer incumplimiento: envío de un aviso de deuda por recargo con una advertencia de un recargo del 2% por el impuesto pendiente	Incumplimientos subsiguientes: recargos del 5%, 10%, y 15% por el impuesto pendiente

2) Información incorrecta de pasivos - acciones negligentes

País	Multa habitual	
	Primeros infractores	**Infractores reincidentes**
Australia	Acciones consideradas 'negligentes': déficit de 25%. Acciones consideradas de 'negligencia grave': 50%.	Por lo general, incremento del 20% si la entidad registra una imposición anterior de la misma multa.
Austria	**??? especificar el importe habitual**	Ante la tercera reincidencia, un 50% adicional
Canadá	Ninguna (salvo en el caso de negligencia grave)	Ninguna (salvo en el caso de negligencia grave)
Irlanda	Intereses fijados por ley, más un 40% de déficit	Intereses fijados por ley, más multas sustancialmente mayores
Reino Unido	Multa del 15% por declaraciones inexactas (sujeto a pruebas objetivas)	Multas del 15% por declaraciones inexactas repetidas (sujeto a pruebas objetivas)

3) Información incorrecta de pasivos - acciones deliberadas

País	Multa habitual	
	Primeros infractores	**Infractores reincidentes**
Australia	Déficit del 75%	Por lo general, un incremento del 20% si la entidad registra una imposición anterior de la misma multa
Austria	Importe adicional del 2%	Importe adicional del 4%
Canadá	Mayor a $250 ó déficit del 25%	Igual que para los primeros infractores
Irlanda	Intereses fijados por ley más una multa de hasta el 100%	Intereses fijados por ley más una multa de hasta el 100%
Reino Unido	Multa por declaración inexacta o civil por evasión, de hasta el 100%	Multa por declaración inexacta o civil por evasión, de hasta el 100%

4) Información incorrecta de pasivos - actividades fraudulentas

País	Multa habitual	
	Primeros infractores	**Infractores reincidentes**
Australia	50% de importe de déficit. 25% si el contribuyente tiene una postura razonablemente cuestionable en el caso de actividad evasora	Por lo general, un incremento del 20% si la entidad registra una imposición anterior de la misma multa
Austria	Multa de hasta el doble del importe del impuesto (con posibilidad de encarcelamiento y proceso judicial)	Multa de hasta el doble del importe del impuesto (con posibilidad de encarcelamiento y proceso judicial)
Canadá	Las multas oscilan entre el 50 y el 200%	Igual que para los primeros infractores
Irlanda	Intereses fijados por ley más una multa de hasta el 100% y la posibilidad de un proceso judicial	Intereses fijados por ley más una multa de hasta el 100% y la posibilidad de un proceso judicial
Reino Unido	Multa civil por evasión de hasta el 100%	Multa civil por evasión de hasta el 100%

Caso práctico

Tema 2.1

MEDICIÓN DE LA EVASIÓN: EL CASO URUGUAYO

Gustavo González
Coordinador
Asesoría Económica
Dirección General Impositiva
(Uruguay)

SUMARIO: Resumen.- 1. Introducción.- 2. Método empleado en Uruguay.- 2.1 El caso del IVA.- 2.2 El caso del impuesto a la renta de industria y comercio (IRIC) o impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE)..- 2.3 El caso del impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF).- 2.4 Limitaciones del método del potencial teórico.- 3. Resultados obtenidos y su difusión.- 4. Conclusiones.- 5. Bibliografía.- Anexo 1.- Anexo 2.

RESUMEN

El propósito de este trabajo es presentar el modelo empleado en el Uruguay para la medición de la evasión tributaria.

En primera instancia se definirán una serie de conceptos teóricos utilizados, como ser que entendemos por recaudación potencial a los efectos de la medición objeto del trabajo y cuál es el método empleado en la estimación.

En el Uruguay, la Dirección General Impositiva (DGI), para medir la recaudación potencial de determinados impuestos, ha venido utilizando el método denominado "potencial teórico" o "método indirecto". Con base en dicho método se utilizan como insumos, principalmente los agregados macroeconómicos del Sistema de Cuentas Nacionales elaborado por el Banco Central del Uruguay (BCU) y también microdatos provenientes de Encuestas de Hogares, elaboradas por el Instituto Nacional de Estadística (INE).

A partir de la obtención de la recaudación potencial de un impuesto determinado, se compara con la recaudación efectiva, logrando como resultado la medición de la evasión, ya sea en monto o en porcentaje sobre la recaudación potencial.

Actualmente este método ha sido utilizado para medir la evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) y/o en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), según el período considerado en la medición. También se está comenzando a utilizar para medir la evasión en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), aunque en este caso el estudio se encuentra en una fase incipiente.

Posteriormente se detallan los procedimientos seguidos en el estudio de los impuestos mencionados en el párrafo anterior, como así también cuáles son las fuentes necesarias para la obtención de la información.

Por último, se presentan los resultados obtenidos en la serie de evasión del IVA para el período comprendido entre el año 2000 y el año 2008 inclusive.

INTRODUCCIÓN

En el marco de la misión de la Dirección General Impositiva (DGI) de "asegurar la recaudación de los recursos del Estado, mediante la eficaz aplicación de las normas relativas a los tributos internos de su competencia, promoviendo el cumplimiento voluntario de los contribuyentes"[1] , es que se presenta como uno de los objetivos entre otros, el de combatir el fraude y el incumplimiento fiscal.

Para ello es necesario conocer la magnitud del incumplimiento, la cual se logra comparando la recaudación potencial con la recaudación efectiva, obteniéndose de este modo la tasa de evasión.

Se entiende por recaudación potencial, a aquella recaudación que se obtendría en los hechos si todos los contribuyentes legalmente obligados declarasen la totalidad de los impuestos gravados por su actividad. Dentro de este concepto no se incluyen las deducciones o exoneraciones que puedan gozar determinados contribuyentes, conceptos que se consideran comprendidos en el gasto tributario.

La interrogante que se presenta es cómo medir la recaudación potencial de un impuesto.

Al respecto los métodos mas utilizados por los analistas tributarios son dos: i) el directo y ii) el indirecto.

El método directo es aquel que consiste en medir la evasión a través de fiscalizaciones realizadas a una muestra aleatoria de personas físicas o jurídicas, para luego inferir los resultados a la población total.

---

1 Decreto 192/006 - Misión, objetivos, cometidos y estructura organizativa.

El método indirecto o potencial teórico, se basa en la estimación de la recaudación potencial a través de la utilización de fuentes externas de datos.

Ambos métodos poseen ventajas y desventajas en su utilización, las cuales es importante conocerlas previamente a su elección, para lograr los resultados más adecuados.

El método directo requiere que la muestra utilizada sea estadísticamente representativa, y los resultados dependerán de la calidad con que se desarrollen las auditorías. En cambio en el método indirecto la calidad de los resultados dependerá en gran medida de la confiabilidad de las estimaciones brindadas por el Sistema de Cuentas Nacionales y, adicionalmente en el caso del IRPF, de la confiabilidad de las Encuestas de Hogares.

Definido el método a utilizar y una vez que se obtiene el monto o la tasa de evasión, dicha información es de suma importancia para las administraciones tributarias, puesto que les permite orientar mejor los recursos destinados a la fiscalización de determinados impuestos o sector de actividad, en busca de la eficiencia en el cumplimiento de los objetivos y misiones de las administraciones.

2. MÉTODO EMPLEADO EN URUGUAY

La Dirección General Impositiva (DGI), ha estimado la evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio (IRIC) e Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), y en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), utilizando en todos los casos el método indirecto. La elección de dicho método obedece a que para utilizar el método directo es necesario contar con una mayor dotación de recursos, ya sean vinculados al diseño de las muestras representativas como así también de la fiscalización en sí misma. Por lo general las fiscalizaciones habituales presentan un sesgo de selección que puede apartarse de lo que sería deseable lograr a partir de una muestra representativa.

2.1 El Caso del IVA

Las estimaciones de evasión del IVA de que dispone la administración, se basan en la estimación de la base teórica del impuesto a partir del Sistema de Cuentas Nacionales.

Se determina la recaudación potencial estimando el IVA no deducible, que se origina en el consumo final de bienes y servicios gravados, en la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados como insumos intermedios o bienes de inversión para la producción de bienes y servicios exentos.

Los principales componentes que originan pagos de IVA no deducible son los siguientes:

- Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados
- Consumo del Gobierno
- Inversión del Gobierno
- Consumo intermedio gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
- Inversión en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

Siendo la recaudación potencial de cada componente, su base imponible por la tasa media:

Recaudación IVA potencial por componente $_i$ = Base componente $_i$ x tasa media $_i$

La agregación de cada uno de los componentes considerados da lugar a la recaudación de IVA potencial total:

Recaudación IVA potencial = $\sum$ Recaudación IVA potencial por componente$_i$

Resultando la tasa de evasión:

Evasión = Recaudación IVA potencial - Recaudación IVA efectiva bruta

Se detallan los requerimientos de información necesarios para estimar la recaudación en los componentes anteriormente señalados[2].

Para cuantificar el **IVA generado por el consumo de los hogares** se consideraron las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Gasto de consumo final de los hogares	Externo	Banco Central del Uruguay (BCU)
Composición del gasto en bienes y servicios gravados y exentos	Externo	Instituto Nacional de Estadística (INE)
Gasto en bienes y servicios comprados a pequeñas empresas y contribuyentes del Monotributo	Elaboración propia	Dirección General Impositiva (DGI)
Gasto de consumo de uruguayos en el exterior	Externo	BCU
Gasto de consumo de extranjeros en Uruguay	Externo	BCU
Tasa media de IVA	Elaboración propia	DGI, INE, Ministerio de Turismo y Deporte (MINTUR)

A partir del gasto de consumo final privado de las Cuentas Nacionales se estimó la base gravada potencial para cada año.

2 Para un mayor detalle de la medición por componente véase el Anexo 1.

Al mismo se le debieron realizar ajustes, como ser considerar el gasto que realizan los turistas en el país y descontar el gasto de hogares uruguayos en el exterior; también las pequeñas empresas y los contribuyentes del Monotributo que no generan IVA por sus ventas y sí por sus compras.

Una vez definidos los componentes de la base de consumo de los hogares se determinó la tasa media efectiva de IVA aplicable a cada uno de ellos en cada año del período, a fin de estimar luego la recaudación potencial de este impuesto.

IVA generado por consumo del Gobierno

La estimación del IVA generado por la compra de bienes y servicios para consumo por parte del Gobierno, fue realizada en base a las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Consumo intermedio del Gobierno	Externo	BCU
Gasto de funcionamiento de la Administración Central	Externo	Contaduría General de la Nación (CGN)
Tasa media de IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

El componente considerado para el gasto de consumo del Gobierno[3] fue el consumo intermedio, ya que éste representa el gasto que genera IVA.

En la medida que la información de Cuentas Nacionales no presenta un detalle anual de la estructura de ese consumo intermedio, la tasa media de IVA a aplicar cada año al gasto de consumo del Gobierno fue determinada a partir de la composición del gasto de funcionamiento de la Administración Central[4] (con la tasa correspondiente a cada objeto de gasto).

3 *Incluye: Gobierno Central, Gobiernos Departamentales y Seguridad Social (únicamente por los servicios de administración del sistema previsional). Dentro del agente institucional Gobierno, no se considera a las empresas públicas, las cuales son consideradas como agentes privados.*

4 *La Administración Central incluye las siguientes unidades institucionales: Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Administración Nacional de Educación Pública, Universidad de la República e Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay.*

IVA generado por inversión del Gobierno

En el caso de la inversión del Gobierno, la estimación del IVA potencial generado fue realizada utilizando las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Formación bruta de capital fijo del Gobierno	Externo	BCU, Empresas públicas
Gasto de inversión de la Administración Central	Externo	CGN
Importaciones de bienes de capital del Gobierno	Externo	Dirección Nacional de Aduanas (DNA)
Tasa media de IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

Para determinar la base potencial de IVA referida a la inversión del Gobierno, se utilizó el valor de la formación bruta de capital fijo (FBKF) del Sector Público de Cuentas Nacionales. Como esta información incluye a las empresas públicas, se le descontó la inversión realizada por estas últimas[5] , calculada a partir de los Cuadros de Bienes de Uso incluidos en sus Estados Contables.

La tasa media de IVA aplicable a esta inversión fue calculada en base a la composición del gasto de inversión de la Administración Central, obtenida del informe de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, que presenta los montos de inversión desagregados por programa-proyecto y por objeto de gasto.

IVA generado por consumo intermedio utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación

Según las disposiciones establecidas en la legislación vigente, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que realizan las empresas constituye IVA deducible si éstos son utilizados para la reventa o en la fabricación de productos gravados. Cuando los bienes y servicios producidos son destinados a la exportación, la empresa puede optar entre descontar el IVA compras asociado a los mismos del pago de otros tributos (incluido el IVA a pagar por las ventas en plaza, si la empresa produce también bienes para el mercado interno[6]) o solicitar certificados de crédito[7]. Por su parte, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de productos exentos no puede ser descontado.

---

5 Las empresas públicas consideradas fueron: ANCAP, ANTEL, ANP, OSE y UTE.

6 En ese caso, la empresa puede descontar el IVA compras del IVA ventas correspondiente a las operaciones realizadas en el mercado interno y utilizar el excedente, si éste existe, para el pago de otros tributos o de tributos de ejercicios futuros (en caso que dicho crédito no se agote en el período en cuestión).

7 Los certificados de crédito pueden ser utilizados por la empresa para el pago de impuestos incluidos en la factura de sus proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando los mismos integren directamente el costo de los bienes exportados (en este caso la empresa paga a su proveedor el importe neto de la factura y entrega certificados de crédito solicitados a la DGI

En la medida que la recaudación considerada en este trabajo es la bruta, fueron tratados como IVA no deducibles potenciales tanto el asociado a las compras utilizadas para producir bienes y servicios exentos como el vinculado a las operaciones de exportación.

La estimación del IVA potencial asociado al consumo intermedio empleado en la producción de bienes y servicios exentos o destinados al mercado externo fue realizada utilizando las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Consumo intermedio según clase de actividad económica	Elaboración propia	BCU, DGI, DNA
Exportaciones por clase de actividad económica	Externo	DNA
Porcentaje de ventas exentas por clase de actividad económica	Elaboración propia	DGI
Tasa media de IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Para determinar la base potencial de este componente del IVA no deducible fue necesario establecer, en primer lugar, qué proporción del consumo intermedio de los distintos sectores fue utilizada cada año en la producción de bienes y servicios destinados al mercado interno y qué proporción se destinó a producir bienes para exportar. Estos porcentajes fueron aplicados a los datos de consumo intermedio por clase de actividad obtenidos de Cuentas Nacionales[8], determinándose así el monto utilizado en la producción de bienes y servicios destinados al mercado interno y el importe empleado en la fabricación de productos para exportar.

Una vez definido de esta manera el consumo intermedio asociado en cada sector a la producción para el mercado interno, se estableció qué porcentaje fue empleado cada año en la fabricación de productos exentos.

IVA generado por inversión destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación

El último componente considerado como base potencial de IVA no deducible fue la inversión privada[9] gravada destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación. Su estimación fue realizada a partir de las siguientes variables:

8 *Al igual que las otras variables de Cuentas Nacionales, los montos de consumo intermedio estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que fue necesario calcular para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias sectoriales de este impuesto.*

9 *La inversión de las empresas públicas se incluye en esta categoría.*

Variables	Datos	Fuentes de información
Formación bruta de capital fijo del sector privado	Externo	BCU, INE, Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP)
Formación bruta de capital fijo de las empresa públicas	Externo	Empresas públicas
Formación bruta de capital fijo por clase de actividad	Elaboración propia	BCU, DGI, INE, MGAP
Importaciones de bienes de capital del sector privado	Externo	DNA
Tasa media de IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Como los datos de FBKF de Cuentas Nacionales presentan una mayor agregación que la requerida, el monto de inversión incorporado por cada sector debió determinarse recurriendo a fuentes adicionales de información, reagrupándose las actividades en nuevas categorías[10].

Sector	Fuente	Período disponible
Agropecuaria	OPYPA - MGAP	2000-2006[11]
Industrias manufactureras	INE	2001, 2003-2005
Electricidad, gas y agua	INE	2001, 2003-2005
Comercio, restaurantes y hoteles	INE	2001, 2003-2005
Transportes, almacenamiento y comunicaciones	INE	2001, 2003-2005
Resto	Estimación propia	-

Al igual que en el caso de la inversión pública, parte de la inversión privada se beneficia de exoneraciones tributarias[12].

Luego de obtener la inversión gravada de cada sector de actividad, se determinó la parte empleada en la producción de bienes destinados al mercado interno y la parte utilizada en la fabricación de productos de exportación.

Seguidamente, a partir del monto de inversión destinado por cada sector a la producción de bienes y servicios para el mercado interno, se determinó cuánto de esa inversión fue empleada cada año para la fabricación de productos exentos.

10 La necesidad de reagrupar los sectores surgió por no disponerse de información para todas las clases de actividad.

11 El dato para el año 2006 es preliminar, y los de los años 2007 y 2008 son estimación propia.

12 La Ley 16.906, vigente desde el año 1998, contiene normas referidas a la declaración de interés de algunas inversiones realizadas en territorio nacional por operadores, tanto nacionales como extranjeros, que desarrollen actividades industriales o agropecuarias. Estas inversiones comprenden: adquisición de bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, compra de equipos para el procesamiento electrónico de datos, mejoras fijas afectadas a las actividades

Una vez que se obtiene la recaudación potencial por componente se lo compara con la recaudación efectiva teniendo en cuenta que la liquidación del IVA interno se realiza en el mes siguiente a aquél en que se produce el hecho generador, por tanto, la recaudación efectiva debe ser considerada según el criterio de lo devengado.

2.2 El caso del Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) o Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)

Utilizar el método indirecto en el estudio de evasión en el impuesto a la renta, también implica obtener la recaudación potencial del mismo. Para ello se debe aproximar la renta fiscal al agregado macroeconómico que corresponda, que en este caso es el Excedente de Explotación Bruto (EEB). Siendo el mismo el saldo correspondiente a la cuenta de generación del ingreso proveniente del Sistema de Cuentas Nacionales (el Valor Agregado Bruto menos las Remuneraciones menos los impuestos netos de subsidios).

El monto imponible del impuesto surge de la normativa legal, siendo el máximo entre la renta fiscal si la misma es positiva, y cero en caso de pérdida.

$$MI = Máximo \{ RF, 0 \}$$

Como proxi al monto imponible se utiliza el excedente de explotación (EEB), que surge como la diferencia o saldo de la cuenta de generación del ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales. El mismo es el Valor Agregado Bruto (VAB), que se define como el Valor Bruto de Producción (VBP) menos el Consumo intermedio (CI), deducidas las remuneraciones (RA) y menos los impuestos sobre la producción netos de subsidios (T-S).

$$EEB = VBP - CI - RA - (T-S)$$

Se determina el monto imponible a través del EEB, y para ello se le deben realizar los ajustes correspondientes[13], dando por resultado:

$$MI = EE - RE \ (-/+) \ AF - GNA + DI$$

Las rentas exentas (RE), que se consideran son, entre otras:

- usuarios de Zonas Francas
- productores de madera
- contribuyentes comprendidos en el Literal E
- contribuyentes del Monotributo
- contribuyentes de otros impuestos no incluidos en el IRIC/IRAE

13 Para un mayor detalle de las ecuaciones ver Anexo 2.

Los Ajustes Fiscales (AF) corresponden a los ajustes fiscales propiamente dichos, es decir aquellos ajustes en más o en menos que la normativa del impuesto establece que deberán realizarse para la determinación de la renta fiscal. De la misma forma los gastos no admitidos (GNA) son aquellos gastos reales realizados (que forman parte del EEB) pero que no está permitida su deducción para la determinación de la renta fiscal.

En la normativa se entiende por deducciones incrementadas (DI) a determinados gastos que pueden ser computables por más de una vez su monto real, dentro de los mismos se mencionan:

- gastos en capacitación de su personal en áreas consideradas prioritarias
- gastos en concepto de honorarios a técnicos por asistencia en áreas consideradas prioritarias
- gastos en que incurran las empresas para obtener la certificación bajo las normas de calidad internacionalmente admitidas
- gastos en que se incurra para obtener la acreditación de ensayos de sus laboratorios
- gastos en compras de semillas etiquetadas por parte de los productores agropecuarios
- gastos para la incorporación de material genético animal
- gastos en servicios de software prestados por quienes tributen este impuesto

Una vez que se obtiene el monto imponible se lo multiplica por la tasa del impuesto, dando por resultado la recaudación potencial. Para el cálculo del monto de evasión se compara la recaudación potencial con la recaudación efectiva, siendo ésta última la declarada por los contribuyentes.

IRIC/IRAE efectivo = IRIC/IRAE declarado

La tasa de evasión del impuesto,

$$Tasa\ de\ evasión_t = \frac{\left(IRICP_t - IRICE_t\right)}{IRICP_t} = \frac{Evasión\ IRIC_t}{IRICP_t}$$

$$Tasa\ de\ evasión_t = \frac{\left(IRAEP_t - IRAEE_t\right)}{IRAEP_t} = \frac{Evasión\ IRAE_t}{IRAEP_t}$$

donde IRICP e IRAEP corresponden a la recaudación potencial del IRIC e IRAE respectivamente, mientras que IRICE e IRAEE corresponden a la recaudación efectiva del IRIC e IRAE, respectivamente.

Las fuentes de información necesarias para realizar la estimación fueron tanto internas de la propia administración como externas.

- Internas

  - Declaraciones juradas de los contribuyentes, CEDE y NO CEDE
  - Declaraciones de los agentes que efectúan retenciones
  - Pagos de impuestos de los contribuyentes

- Externas

  - EEB obtenido de cuentas nacionales, del SCN 1993 (BCU)
  - Censo de Actividad Económica, 1998 (INE)
  - Encuesta de Actividad Económica, 2002, 2003, 2004, 2005, 2007 (INE)

2.3 El caso del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El IRPF uruguayo es de reciente creación, su implementación comenzó con la entrada en vigencia del Nuevo Sistema Tributario en julio de 2007. Como fue señalado en el resumen de presentación de este documento, el proceso de estimación de la evasión en el IRPF se encuentra en una etapa inicial. En una primera instancia, se plantea el análisis de la categoría II del impuesto, que comprende a las rentas del trabajo y, dentro de esta categoría, el estudio se focaliza en las rentas derivadas de relaciones de dependencia (salariales).

Las fuentes consultadas comprenden a las bases de datos de la DGI (que se nutren de datos proporcionados por entidades colaboradoras y por declaraciones juradas de los contribuyentes), la Encuesta Continua de Hogares (ECH 2008) que publica el INE y datos de Cuentas Nacionales publicados por el BCU.

El objetivo de arribar a una recaudación potencial del impuesto con base en las encuestas continuas tiene la ventaja de que es posible el seguimiento del cálculo de la evasión para los años siguientes, ya que son encuestas con frecuencia continua, que permitirán la construcción de un cálculo adecuado al diseño actual de los ingresos computables para el impuesto, pero también la posibilidad de cambios en los parámetros que signifiquen modificaciones en el diseño o la mecánica del impuesto a futuro.

Se sigue un procedimiento de cálculo en 2 etapas: una primera etapa para el cálculo de la evasión por informalidad, subdeclaración o defraudación; y una segunda etapa para el cálculo de la evasión por incumplimiento u omisión.

La primera etapa comprende 2 mecanismos alternativos, el primero de los cuales plantea la nominalización de los ingresos personales comprendidos en la ECH, el ajuste de los mismos a través de un coeficiente derivado de la brecha de ingresos existente entre la Encuesta y las Cuentas Nacionales (como forma de contemplar la subdeclaración existente en la Encuesta) para arribar al cálculo de un impuesto potencial a partir de los ingresos de la Encuesta ajustado a Cuentas Nacionales.

El segundo mecanismo consiste en la distribución de dichos ingresos de la Encuesta (sin previo ajuste a Cuentas Nacionales) en deciles o franjas, para luego proceder a un cálculo análogo en base a los ingresos declarados a DGI de modo de identificar el fenómeno de la evasión en el impuesto mediante la comparación de ambas distribuciones de ingresos[14].

Una vez obtenidas ambas estructuras de ingresos (la correspondiente a la base de encuestas continuas y la correspondiente a la base de declaraciones de la DGI) se procede al cálculo de una tasa efectiva promedio correspondiente a cada franja o decil propuesto. De esta forma, se obtiene un IRPF promedio efectivo por franja o decil y se llega mediante la comparación de ambos montos al cálculo de una evasión promedio que posibilita el posterior cálculo de una tasa de evasión[15].

Ambos mecanismos permiten obtener una estimación de la evasión por informalidad, subdeclaración o defraudación. Su utilización simultánea permite el contraste de los resultados obtenidos a través de uno y otro, lo que da lugar a una evaluación de la robustez de los mismos.

La segunda etapa plantea la estimación de una evasión por incumplimiento u omisión mediante la comparación entre el impuesto devengado (cálculo realizado a partir de los ingresos de cada persona comprendidos en los registros administrativos de la DGI) y su comparación con el IRPF efectivamente pagado en el período correspondiente.

Consolidando ambas facetas de la evasión (la obtenida mediante la primera y la segunda etapa) se plantea llegar a un monto global de evasión en el IRPF y su correspondiente tasa.

---

14 Identificación del fenómeno "evasión" a través de la detección de un trasiego en los ingresos declarados a DGI desde las franjas más altas a las más bajas.

15 Tasa de evasión como el cociente entre la evasión promedio y el IRPF promedio potencial en base a la ECH.

2.4 Limitaciones del Método del Potencial Teórico

La principal limitación proviene de las fuentes de información. En el caso de los datos provenientes de las Cuentas Nacionales, las principales características que constituyen limitaciones son las siguientes:

- las estimaciones suelen estar disponibles con un año de rezago o más, lo que provoca un gran desfasaje. En particular el EEB está disponible por sector de actividad para el período 1997-2005, y se espera la publicación correspondiente a 2006 y 2007 para abril de 2011.
- las últimas cifras de Cuentas Nacionales publicadas son preliminares y es de destacar que los estudios de medición de la evasión son sensibles ante cambios en estas variables
- de producirse un error en la estimación, el mismo se traslada a la medición de la evasión

En el caso de los datos provenientes de la Encuesta Continua de Hogares también hay aspectos que pueden inducir a errores de estimación. Uno de los más importantes refiere al hecho de que en la misma se releva el ingreso neto, no el ingreso bruto. El concepto de ingreso neto es un tanto maleable en la práctica (neto de aportes a la seguridad social, al seguro de salud, pero también puede ser neto de otros conceptos, como cuotas sociales o de préstamos descontados en el salario, etc.) lo que amplifica la probabilidad de error en la estimación del ingreso bruto o nominal, que es la referencia para el cálculo del IRPF.

Es de considerar que a pesar de las limitaciones señaladas el método es útil en cuanto a que permite determinar la magnitud de la evasión y lo más importante es que se cuenta con una evolución de la misma.

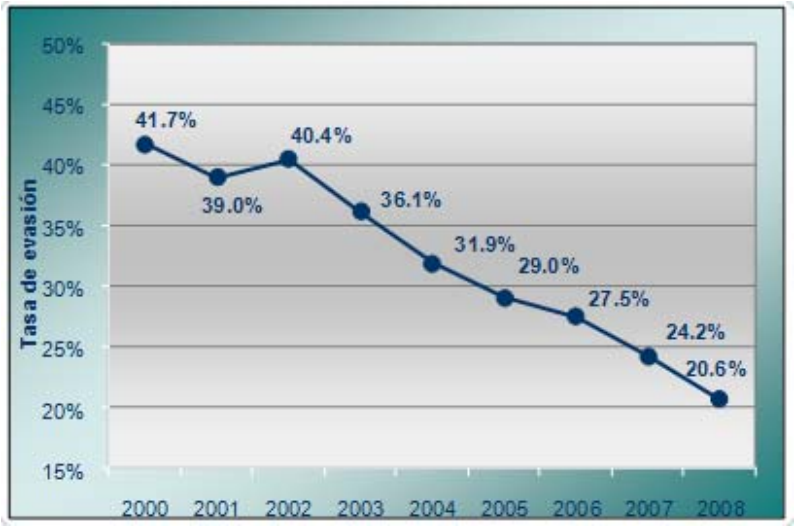
3. RESULTADOS OBTENIDOS Y SU DIFUSIÓN

En el caso del **IVA** se cuenta con una serie de tasa de evasión que cubre el período 2000 - 2008.

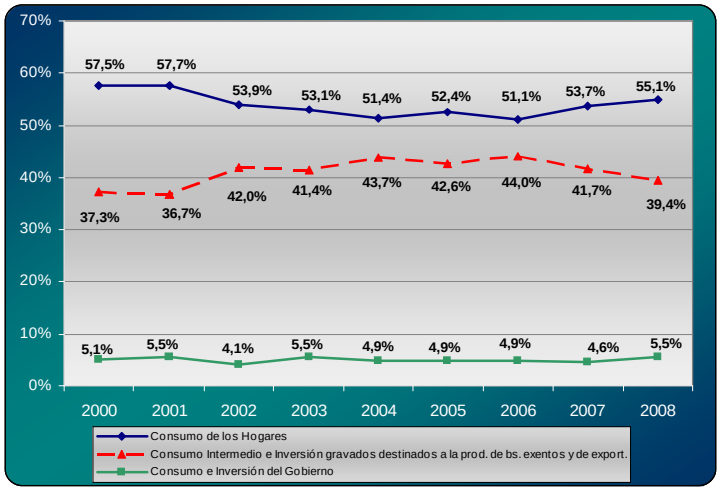
Año	Recaudación IVA*		Evasión*	Evasión en % PIB	Tasa de evasión
	Potencial	Efectiva			
2000	33.154	19.335	13.818	5,0%	**41,7%**
2001	33.133	20.222	12.911	4,6%	**39,0%**
2002	35.285	21.023	14.262	4,9%	**40,4%**
2003	43.166	27.577	15.589	4,6%	**36,1%**
2004	52.354	35.658	16.696	4,3%	**31,9%**
2005	56.332	39.968	16.364	3,9%	**29,0%**
2006**	64.807	46.993	17.815	3,7%	**27,5%**
2007**	73.590	55.777	17.813	3,1%	**24,2%**
2008**	86.199	68.418	17.781	2,6%	**20,6%**

* Cifras en millones de pesos corrientes.
** Preliminar.

La evolución del indicador ha sido decreciente desde el año 2003, tendencia que se acentuó en los dos últimos años de la serie, registrando una reducción del -25,0% en dicho bienio. Considerando el período en su conjunto, la tasa de evasión descendió -50,5%.



Al analizar la distribución del IVA potencial entre los agentes sobre los que recae el impuesto se observa que, en promedio en el período, el 53,7% de la recaudación potencial correspondió a los hogares, el 41,3% a las empresas que producen bienes y servicios exentos y de exportación, y el 5,0% restante al Gobierno.



En la contribución que realizan los dos componentes de mayor peso relativo a la variación del IVA potencial, se registra el hecho de que no hay uno que predomine: el consumo de los hogares presenta la mayor contribución a esa variación en cuatro años del período, mientras que la correspondiente al consumo intermedio e inversión gravados de las empresas destinados a la producción de bienes exentos y de exportación se constituye en la más significativa en los restantes años.

Las variaciones observadas en la tasa de evasión obedecerían fundamentalmente a la evolución de la actividad económica, a la gestión de la AT y a cambios en la normativa tributaria vinculada al impuesto.

El aumento considerable de la tasa de evasión registrado en el año 2002 (3,7%) es el resultado principalmente de la caída del nivel de actividad, la cual habría sido contrarrestada en parte con la mejora en la gestión de la DGI[16]. A partir del año 2003, el comienzo y el posterior afianzamiento de la recuperación económica, junto con la continua mejora en la gestión de la AT, posibilitarían la reducción del indicador de evasión, que mantuvo la tendencia descendente por el resto del período.

En los años 2007 y 2008, los cambios introducidos por el Nuevo Sistema Tributario respecto a la normativa del IVA (modificación de las tasas del impuesto, así como sus bases, por la inclusión de nuevos bienes y servicios que estaban exentos y por la eliminación del COFIS), supusieron un sacrificio fiscal que representó, respectivamente, el 2,4% y 2,3%, de la recaudación

16 *La mejora en la gestión de la DGI se mide a través de un índice de eficiencia construido a tales efectos. La variación de este índice fue positiva entre 2002 y 2001, lo que estaría indicando que la Administración Tributaria contribuyó positivamente al aumento de la recaudación, a pesar del escenario recesivo.*

efectiva de IVA. En esos mismos años, la recaudación atribuible a la disminución de la tasa de evasión representó, respectivamente, 4,3% y 4,5% de la recaudación efectiva, por lo que más que compensó el sacrificio fiscal asociado a los cambios en la normativa del impuesto.

Esta comparación no pretende indicar que la reducción en las alícuotas del IVA (y su consecuente sacrificio fiscal) haya provocado semejante compensación en la recaudación por la vía de la disminución de la evasión. La evasión está asociada a múltiples factores y, en esta circunstancia en particular, presumiblemente la actividad económica y la eficiencia en la gestión de la DGI tengan mayor incidencia que éste. No obstante, la comparación sirve para dimensionar la importancia económica de estas disminuciones observadas en la evasión y, además, señala un círculo virtuoso que es frecuentemente resaltado en las teorías sobre evasión: cuando el grado de cumplimiento tributario es mayor, la recaudación puede sostenerse con tasas impositivas más bajas.

Para el caso del **IRIC/IRAE** se realizó una estimación para el año 2005, considerando treinta y cuatro sectores de la actividad económica, los mismos provienen de la apertura presentada por el Banco Central para el EEB. Cabe aclarar que si bien la publicación del Sistema de Cuentas Nacionales es para 43 sectores, sólo se tomaron aquellos comprendidos por el impuesto.

Los mismos son:

- Explotación de minas y canteras
- Industrias manufactureras (23 industrias)
- Suministro de electricidad, gas, vapor y captación y distribución de agua
- Construcción de edificios y otras construcciones
- Comercio al por mayor y menor
- Hoteles y restaurantes
- Transporte
- Correo y comunicaciones
- Intermediación financiera
- Actividades inmobiliarias
- Alquiler de maquinaria y equipo, actividades de investigación y desarrollo

Aplicando la metodología desarrollada en el punto 2.2 se obtiene la recaudación potencial del impuesto, y se lo compara con la recaudación efectiva. Se pretende realizar la estimación de la evasión del impuesto del año 2000 al año 2008. Pero aún no están publicados los datos correspondientes al EEB por sectores para los años 2006 al 2008.

Es por ello que no se presentan resultados hasta no lograr obtener una serie que permita mostrar la tendencia que ha registrado la tasa de evasión a lo

largo de los años, así como poder comparar la coherencia de los resultados a nivel sectorial.

Respecto al **IRPF**, los resultados obtenidos hasta el momento son tanto preliminares como parciales y además, requieren de ulteriores procesos de contraste y validación antes de considerar su difusión pública. No obstante, aun en estas condiciones, es posible constatar con claridad a través de estos resultados, que la evasión del impuesto en las rentas salariales está altamente concentrada en el empleo formal. Por lo tanto, la evasión en esta sección del IRPF se explicaría por la subdeclaración en las nóminas de los empleos formales y, en una medida mucho menor, por los empleos informales[17]. La recaudación potencial del impuesto proveniente de empleos informales (que es, por definición, evadida en un 100%) tendría una participación minoritaria en el total de la recaudación potencial.

En el mercado de trabajo uruguayo puede constatarse una brecha salarial muy significativa entre los empleos formales y los informales, a favor de los primeros. La estructura progresiva del IRPF, que implica tasas efectivas crecientes a lo largo de la escala de ingresos, traduce esta brecha salarial en niveles de imposición todavía más distantes. Por consiguiente, el resultado comentado en el párrafo anterior es coherente tanto con la realidad del mercado laboral uruguayo como con el diseño del impuesto.

Por último, en cuanto a los **criterios de difusión**, se ha optado por dar a conocer públicamente los resultados una vez que éstos han sido debidamente validados desde el punto de vista técnico y se ha podido construir una serie para un período considerable, de modo de poder observar la evolución de la evasión y la consistencia de ésta con la evolución de sus factores explicativos.

En este marco, los resultados de la evasión en el IVA han sido presentados, desde el año 2006 en forma anual, a través de conferencias de prensa realizadas por representantes del Ministerio de Economía y Finanzas y la Dirección General Impositiva. En el caso del IRIC/IRAE y del IRPF, por las razones técnicas antes señaladas, los resultados obtenidos hasta el momento no son suficientes para considerar su difusión pública.

4. CONCLUSIONES

Debido a la importancia que tienen los recursos tributarios en la política fiscal para el Estado, es que uno de los objetivos de la Dirección General Impositiva es combatir el fraude, y la consecuente evasión tributaria.

17 Sin considerar a los empleos informales de quienes trabajan por cuenta propia. Vale recordar que este primer estudio se focaliza en rentas salariales, es decir, aquellas que provienen de una relación de dependencia.

Es por ello que para poder conocer la magnitud del monto evadido, se ha estimado la misma para el Impuesto al Valor Agregado y se comenzó a estimar la evasión para el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas y el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

En todas las mediciones el método utilizado ha sido el indirecto, que se realiza a través de la utilización de fuentes externas de datos. El insumo principal lo constituyen los agregados macroeconómicos obtenidos del Sistema de Cuentas Nacionales. Específicamente para el caso del IVA se considera el Consumo privado, el Consumo del Gobierno, el Consumo Intermedio, la Formación Bruta de Capital Fijo, para el caso del IRAE, el Excedente de Explotación Bruto, y para el caso del IRPF, las remuneraciones. Realizando algunos ajustes a estos agregados es que se obtiene la recaudación potencial del impuesto, que se compara con la recaudación efectiva, obteniéndose de este modo la tasa de evasión. En el caso del IRPF, se utiliza como fuente complementaria a los microdatos provenientes de Encuestas Continuas de Hogares.

Los resultados de la tasa de evasión en el IVA, para el período 2000 - 2008, muestran una tendencia descendente de la misma con excepción del año 2002, alcanzando un mínimo de 20,6% en 2008. Estos resultados han sido presentados en conferencia de prensa por las autoridades del Ministerio de Economía y Finanzas y de la Dirección General Impositiva.

5. BIBLIOGRAFÍA

Cantalá, Sempere, Sobarzo (2005). "Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Centro de Estudios Económicos de El Colegio de México.

CEPAL, División de Estadísticas y Proyecciones Económicas (2007). "La medición de los ingresos en la Encuesta CASEN - 2006." Versión preliminar.

Dirección General Impositiva - Asesoría Económica (2009). "Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2008".

Dirección General Impositiva - Asesoría Económica (2008). "Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2007"

Jorratt, M. (1996). "Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria". Documento presentado en la conferencia técnica del CIAT, Viterbo, Italia.

Salim, J. A. y D'Angela, W. D. (2005). "Estimación del incumplimiento en el IVA - Años 2000 a 2004", Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina.

ANEXOS

Anexo 1: Recaudación potencial en el IVA por componente

Los principales componentes que originan pagos de IVA no deducible son los siguientes:

- Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados
- Consumo del Gobierno
- Inversión del Gobierno
- Consumo intermedio gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
- Inversión en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados:

$$\mathbf{IVACH = (GCFH - GCUE) \times t_{1a} + GCEU \times t_{1b} + IVAPEM}$$

donde:

IVACH	recaudación potencial de IVA derivada del consumo de los hogares
GCFH	gasto de consumo final de los hogares[18]
GCUE	gasto de consumo de uruguayos en el exterior
GCEU	gasto de consumo de extranjeros en Uruguay
VAPEM	recaudación potencial de IVA derivada de las compras de las pequeñas empresas y contribuyentes del Monotributo
t_{1a}	tasa media de IVA del GCFH
t_{1b}	tasa media de IVA del GCEU

18 Debido a que los valores estimados por el BCU incluyen IVA, se determinaron los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto. El cálculo realizado fue el siguiente:

Consumo sin IVA = [Consumo IVA inc / (1+t media)], donde tmedia es la tasa de IVA aplicable en cada caso.

Consumo del Gobierno:

El monto de IVA potencial a recaudar por concepto de consumo del Gobierno fue calculado de la siguiente forma:

$$\mathbf{IVACG = GCIG \times t_2}$$

donde:

IVACG recaudación potencial de IVA derivada del consumo del Gobierno
GCIG gasto de consumo intermedio del Gobierno[19]
t_2 tasa media de IVA del GCIG

Inversión del Gobierno:

El IVA potencial generado por las inversiones del Gobierno fue estimado como:

$$\mathbf{IVAIG = IG \times t_3}$$

donde:

IVAIG recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del Gobierno[20]
IG FBKF del Gobierno neta de importaciones exentas
t_3 tasa media de IVA de la IG

Consumo intermedio gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación:

El cálculo de la base potencial de IVA asociada al consumo intermedio empleado por cada sector en la producción de bienes y servicios exentos se resume de la siguiente manera:

$$CIE_i = \left[CI_i\left(1-\alpha_i\right)\right]\beta_i$$

donde:

CEI_i consumo intermedio de la clase de actividad i destinado a la producción de exentos
CI_i consumo intermedio de la clase de actividad i
A_i porcentaje de ventas de la clase de actividad i destinadas a la exportación
B_i porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad i

---

19 Al igual que en el caso del consumo de los hogares, los valores del gasto de consumo intermedio del Gobierno estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que se determinaron para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto.

20 También en este caso, los montos de FBKF del Sector Público estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que fue necesario calcular para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto.

Por su parte, la base potencial de IVA asociada en cada sector al consumo intermedio utilizado para la fabricación de productos destinados a la exportación fue calculada como:

$$CIEX_i = CI_i \times \alpha_i$$

donde:

$CIEX_i$ consumo intermedio de la clase de actividad i destinado a la fabricación de productos para exportar

Las tasas medias de IVA aplicables a las bases potenciales de cada sector fueron determinadas a partir de la estructura del consumo intermedio de cada clase de actividad que surge del Cuadro de Oferta y Utilización elaborado por el BCU para el año 1997 (COU97).

De esta manera, a partir de las bases potenciales y de las tasas medias aplicables a los distintos sectores de actividad, se calculó el monto de IVA a recaudar por concepto de consumo intermedio asociado a la producción de bienes y servicios exentos como:

$$IVACIE_i = CIE_i \times t_{4i}$$

donde:

$IVACIE_i$ recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector i asociado a la producción de bienes y servicios exentos

t_{4i} tasa media de IVA del consumo intermedio del sector i

En el caso del consumo intermedio vinculado a la producción de bienes y servicios de exportación, el cálculo realizado fue el siguiente:

$$IVACIEX_i = CIEX_i \times t_{4i}$$

donde:

$IVACIEX_i$ recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector i asociado a la producción de bienes y servicios de exportación

t_{4i} tasa media de IVA del consumo intermedio del sector i

Por consiguiente, el IVA no deducible potencial total a recaudar cada año por el consumo intermedio de los sectores que producen bienes exentos (IVACIE) o de exportación (IVACIEX), fue obtenido como:

$$IVACIE = \sum_i IVACIE_i$$

$$IVACIEX = \sum_i IVACIEX_i$$

Finalmente, el IVA no deducible total vinculado al consumo intermedio (IVACI) surge de:

$$IVACI = IVACIE + IVACIEX$$

Inversión en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

El cálculo de la base potencial de IVA asociada a la inversión empleada por cada sector en la producción de bienes y servicios exentos se resume como sigue:

donde:

$$IPE_i = \left[FBKF_i\left(1-\alpha'_i\right)\right]\beta'_i$$

IPE_i FBKF neta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad i a la producción de exentos

$FBKF_i$ FBKF de la clase de actividad i neta de importaciones exentas

A_i porcentaje de ventas de la clase de actividad i destinadas a la exportación

B_i porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad i

Por su parte, la base potencial de IVA asociada en cada sector a la inversión destinada a la fabricación de bienes y servicios de exportación fue calculada como:

$$IPEX_i = FBKF_i \times \alpha'_i$$

donde:

$IPRX_i$ FBKF neta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad i a la fabricación de bienes y servicios de exportación

La tasa de IVA aplicada a esta inversión fue la básica, en la medida que los bienes involucrados están gravados a esa tasa.

A partir de las bases potenciales de los distintos sectores de actividad, se calculó el monto de IVA a recaudar por concepto de inversión asociada a la producción de bienes y servicios exentos como:

$$IVAIPE_i = IPE_i \times t_5$$

donde:

$IVAIPE_i$ recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector i asociada a la producción de bienes y servicios exentos

t_5 tasa básica de IVA

En el caso de la inversión destinada a la producción de bienes y servicios de exportación el cálculo realizado fue el siguiente:

$$IVAIPEX_i = IPEX_i \times t_5$$

donde:

$IVAPEX_i$ recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector i asociada a la producción de bienes y servicios de exportación

Por consiguiente, el IVA no deducible potencial total a recaudar cada año por la inversión destinada a producir bienes y servicios exentos (IVAIPE) y de exportación (IVAIPEX) se obtuvo como:

$$IVAIPE = \sum_i IVAIPE_i$$

$$IVAIPEX = \sum_i IVAIPEX_i$$

Así, el IVA no deducible total vinculado a la inversión privada (IVAIP) fue determinado como:

$$IVAIP = IVAIPE + IVAIPEX$$

Anexo 2: Obtención del monto imponible en el IRIC/IRAE a través del EEB

De acuerdo a la normativa legal vigente, para el pago del impuesto a la renta se debe determinar el monto imponible del impuesto que resulta del máximo entre la renta fiscal, si la misma es positiva y cero en caso de pérdida.

MI = Máximo { RF, 0 }

A continuación se descompone la renta fiscal en sus principales componentes, que son el Resultado Neto Contable (RNC), más el resultado de los ajustes fiscales propiamente dichos (AF, que puede ser positivo o negativo), menos los gastos no admitidos (GNA), más las deducciones incrementadas.

RF = RNC (+/-) AF - GNA + DI (1)

El RNC surge de los ingresos operativos (IO) que refiere a las ventas y otros ingresos, menos los costos directos (CD) que son aquellos asociados a la producción de bienes y servicios, menos los gastos de administración y ventas (GAV), más el resultado de otros ingresos y egresos (OIE, que puede ser positivo o negativo), más los resultados financieros del ejercicio (RFI, que también puede ser positivo o negativo), que refieren a los intereses ganados y gastos bancarios entre otros.

RNC = IO - CD - GAV (+/-) OIE (+/-) RFI

Los principales ajustes fiscales entre otros son: el ajuste por inflación fiscal (AJI), para reflejar las pérdidas o ganancias que tuvo la empresa durante el ejercicio económico y fueron ocasionadas por la tenencia de activos/ pasivos en períodos inflacionarios, la pérdida generada en ejercicios anteriores (PEA), y la exoneración de inversiones (EI), que con el Nuevo Sistema Tributario se amplío el plazo y la nómina de bienes.

AF = AJI + PEA + EI + Otros

La **GNA** surge de la aplicación de la "regla candado", que refiere a que se pueden deducir un 100% si el que vende el servicio o el bien es también contribuyente de IRAE, y si no lo es, en determinada proporción dependiendo de si es un contribuyente del IRPF o del literal E (pequeña empresa).

Las **D**I, refieren a aquellos gastos de capacitación del personal y de mejora de calidad y gastos en innovaciones científicas.

Como proxi al monto imponible se utiliza el excedente de explotación (EEB), que surge como la diferencia o saldo de la cuenta de generación del ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales.

EEB = VAB - RA - (T-S) (2)

Y corresponde al Valor Agregado Bruto (VAB) que es el valor bruto de producción deducido el consumo intermedio, menos las remuneraciones (RA) y se le deducen los impuestos aplicados sobre la producción menos los subsidios (T-S).

De manera de hacer comparables (1) y (2), es que resulta que el monto imponible queda como:

MI = EE - RE (-/+) AF - GNA + DI

Siendo las RE, las rentas exentas, que sí están incluidas en el excedente de explotación pero no están comprendidas por el impuesto, por eso se deducen.

Caso práctico

Tema 2.1

INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS PARA LA MEDICIÓN DE LA EVASIÓN

Carlos Marx Carrasco
Director General
Servicio de Rentas Internas
(Ecuador)

SUMARIO: Resumen.- 1. Marco teórico.- 1.1 Conceptualización.- 1.2 ¿Por qué medir la evasión?.- 2. Marco metodológico.- 2.1 Métodos para medir la evasión en la literatura internacional.- 2.2 Investigaciones realizadas en el servicio de rentas internas entorno a la evasión.- 3. Difusión y acciones emprendidas sobre la evasión.- 3.1 Acciones para combatir la evasión, el contrabando y la informalidad.- 3.2 Estrategias.- .- 4. Bibliografía

RESUMEN

La evasión constituye uno de los problemas centrales en las Administraciones Tributarias para aumentar la recaudación y mejorar la incidencia impositiva. Su estimación cada vez es más frecuente y necesaria para el diseño de estrategias de control y política tributaria. En el presente documento se exponen algunas de las principales definiciones y metodologías para medir evasión, conforme a la literatura internacional. Así mismo, se detallan las investigaciones realizadas en el Servicio de Rentas Internas con respecto al tema de evasión y las principales acciones que han originado sus resultados en la gestión de la administración.

1. MARCO TEÓRICO

1.1. Conceptualización

La evasión tributaria es cualquier acción fraudulenta de evitar el pago total o parcial de un impuesto (Instituto de Estudios Fiscales). Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo (Villegas et. al, 2005).

Esta práctica se efectúa de forma encubierta y derivada de una conducta consciente y deliberada. Sin embargo, puede darse el caso en que la evasión sea abierta y no intencional (por ejemplo: vendedores ambulantes), que se deriva de un precario sistema económico-social el cual excluye del sistema formal a un segmento de la población. Desde esta visión, la informalidad es parte de la evasión.[1]

La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía, en 1955, la evasión como toda actividad a través de la cual una persona no paga el impuesto exigido por la legislación vigente (Cosulich, 1993). Como señala Sevilla (2005), la Brecha Fiscal o tasa de evasión es la distancia que existe entre la recaudación que percibiría el Estado sí todos los contribuyentes cumplieran de forma estricta la norma (recaudación potencial), y la recaudación que efectivamente ingresó al fisco.

Las causas de la evasión no son únicas, para Lamagrande citado por Aquino (2008): "el examen del fenómeno de evasión fiscal,..., nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".

1.2. ¿Por qué Medir la Evasión?

La penalización de este acto se justifica en tanto y en cuanto la evasión transgrede el patrimonio fiscal de un Estado y atenta contra la economía social de mercado (Ugalde y García, 2007). La importancia de la carga fiscal y su influencia en los costos de producción, comercialización y de prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas frente al resto de contribuyentes. Además de erosionar los ingresos del gobierno (Tacchi, 1993), un sistema tributario con altos niveles de evasión atenta contra la incidencia real del sistema, alterando los principios de equidad y cohesión social que persigue el Estado de Bienestar (Cosulich, 1993 y Cardona et al., 2007).

---

1 *Como señala Portes y Haller (2004): " Parece existir un consenso cada vez mayor entre los investigadores del mundo desarrollado que el campo de aplicación del término sector informal abarca "las acciones de los agentes económicos que no adhieren a las normas institucionales establecidas o a los que se niega su protección" (Feige, 1990, pág. 990). O bien, incluye "todas las actividades generadoras de ingresos no reguladas por el Estado en entornos sociales en que sí están reguladas actividades similares" Por ejemplo, el trabajo doméstico no remunerado es una actividad informal pero no afecta a impuestos. Así también, las remuneraciones percibidas por trabajadores del sector informal pueden no involucrar evasión tributaria si las rentas están en el tramo exento" (Una definición de informalidad).*

La evasión es un escollo para el desarrollo, para el crecimiento equilibrado, y en general para la justicia del sistema tributario. Su medición se justifica por dos motivos: (i) Permite diseñar un sistema económico que garantice un nivel mínimo de bienestar para sus ciudadanos, cumpliendo el principio de suficiencia y evitando desequilibrios macro fiscales para el Estado, y (ii) es un insumo fundamental para la gestión de las administraciones tributarias.

1.2.1. Importancia Económica de medir la Evasión

Un sistema de impuestos tiene como fin último proveer recursos para financiar el gasto público (Jorrat, 1996). En ese proceso solidario entre el Estado y la sociedad, el sistema se legitima siempre y cuando garantice: (i) un nivel mínimo de bienestar mediante la equidad vertical y horizontal y (ii) el régimen impositivo debe apoyar a un crecimiento económico equilibrado y sostenido.[2] La importancia que le dé un gobierno a uno u otro dependerá de la ideología que persiga, pero es indiscutible que ambos objetivos deben estar presentes en mayor o menor medida en un sistema tributario.

La erosión de los ingresos fiscales a causa de la evasión trae dificultades al Estado para ejecutar una política social eficiente. Se estima que cada año se pierden cerca de 160 billones de dólares por evasión de impuestos a lo largo del planeta, por falsificación de facturas y alteración de los precios de transferencia entre partes relacionadas. Por otro lado, si consideramos que el presupuesto destinado por los países desarrollados para la ayuda de los países pobres es de 103 billones de dólares, si se controlara la evasión, se podría cubrir más de 1.5 veces ese presupuesto (Murphy et. al, 2007).

Así, la evasión fiscal limita el desarrollo de las economías, en especial de aquellas que no tienen un sistema tributario fuerte. Según Martens (2007), esta práctica será responsable de la muerte de 5.6 millones de niños en el periodo 2000-2015, lo que significa 1.000 niños por día.

En el año 2000, los objetivos del milenio fueron constituidos como un esfuerzo para erradicar la pobreza y favorecer el desarrollo. Sin embargo, hasta el 2015 -que es la fecha de finalización de las metas- el mundo en desarrollo habrá perdido 2.5 trillones de dólares por prácticas evasivas. En este aspecto, el Banco Mundial estima que para cumplir éstos objetivos se necesitarían 0.9 trillones de dólares en el período de ejecución del proyecto. La evasión, permitiría cubrir 2.7 veces esa cifra (Martens, 2007).

---

2 *Equilibrado, porque el crecimiento puede general mayores asimetrías de la distribución del ingreso, por ende se deben imponer mecanismo para que esto no suceda. Y sostenible, porque debe trata de minimizar las fluctuaciones de los ciclos económicos en el tiempo.*

A parte de los efectos sobre la pobreza, las asimetrías en la distribución del ingreso presentan una correlación positiva con la debilidad de los sistemas tributarios. Los sistemas de impuestos laxos han preferido los impuestos indirectos y regresivos por su facilidad de recaudación. En países pobres sólo el 16% de los ingresos fiscales provienen del impuesto a la renta, mientras que el 32% se generan por impuestos al consumo. En los países ricos estas relaciones son de 28% y 25%, respectivamente (Martens, 2007). El desmantelamiento de la imposición directa en países en desarrollo ha venido acompañado con el aumento de la desigualdad, donde en los últimos 20 años el coeficiente de Gini se ha incrementado en 53 de 73 países en desarrollo (Martens, 2007).

La evasión afecta al bienestar social porque rompe tanto la equidad vertical como la horizontal.[3] En el caso de la equidad vertical, puede ocurrir que el tipo impositivo efectivo[4] de dos individuos con ingresos diferentes sea el mismo porque uno de ellos utiliza mecanismos para reducir su pago. De la misma forma dos individuos que son iguales en ingreso pueden ser sometidos a un tipo impositivo diferente si uno de ellos evade sus tributos, violando la equidad horizontal del sistema tributario.

La evasión daña el crecimiento económico. Aquellas empresas que evaden sus responsabilidades fiscales tienen ventajas sobre aquellas que sí los cumplen, como menciona Stiglitz estas distorsiones produce fallos de mercado al no recoger los verdaderos costos de producción o ganancias, con lo cual se limita el crecimiento de las economías afectadas. Inclusive, la asimetría que existe entre sectores productivos (monopolios) en los países en desarrollo, ocasiona que los montos de evasión puedan concentrarse en las grandes corporaciones. Esto genera incentivos para capturar los espacios políticos de poder logrando que se establezcan incentivos tributarios, industriales o de política exterior, legalizando así la evasión y provocando que la carga tributaria caiga sobre los grupos económicos tradicionales(Prats y Macias-Aymar , 2008).

Las empresas extractoras de oro en algunos países de África tienen exoneración total de IVA para importaciones y compras locales de bienes y servicios. Por último, según el PNUD en el Sudeste Asiático la agricultura representa más del 30% del PIB, y contribuye con menos del 6% de los ingresos estatales.

---

3 La equidad vertical se refiere al tratamiento igual de los iguales, mientras que la equidad horizontal es el tratamiento desigual de los desiguales.

4 El tipo impositivo efectivo se define como la relación entre el impuesto causado sobre el ingreso del individuo. Este indicador muestra cual es grado relativo de cumplimiento tributario que tiene la sociedad.

Las prácticas evasivas de grandes corporaciones junto con gobiernos institucionalmente débiles generan un crecimiento basado en la explotación de recursos naturales que se concentra sobre los sectores de exportación de productos de bajo valor agregado. Un ejemplo es la República Democrática de Congo, que en el 2006 recibió el insignificante valor de 86.000 dólares por derechos de explotación minera. Tanzania es otra muestra de esta problemática, pues tiene las reservas más grades de oro del Continente después de Sudáfrica, y recibe tan solo el 3% del valor de las exportaciones totales de este mineral.

En definitiva, los problemas que genera la evasión sobre el crecimiento económico y el bienestar social tienen repercusiones en términos económico-políticos. Altos niveles de evasión debilitan la confianza de la sociedad en el Estado y deslegitima su accionar. Esta deslegitimación, junto con la elevada desigualdad social, dificulta el surgimiento de un pacto fiscal creíble y duradero (Prats y Macias-Aymar , 2008).

1.2.2. Importancia de medir la Evasión para la Administración Tributaria

Según Jorrat (2003) es importante para la Administración Tributaria (AT) disponer de información sobre el monto de evasión tributaria en una economía por diversas razones. Primero, permite a la administración tributaria orientar los planes de control. La planificación del control tributario debe basarse sobre información cuantificable de las actividades económicas y zonas geográficas más riesgosas, y de los métodos evasivos más utilizados. Para ello se hace imprescindible cuantificar este fenómeno no sólo a nivel agregado, sino también a nivel sectorial y territorial.

Segundo, permite monitorear los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario (Jorrat, 2003). El no contar a priori con información de evasión limita los planes de control y puede provocar equivocaciones al momento de definir las fiscalizaciones. De la misma forma, no contar con cifras de evasión previas al control tributario impide evaluar qué tan efectivos fueron dichos controles. Esto deslegitima la acción del Estado y provoca que la AT ingrese en un círculo vicioso, donde los planes de evasión se fundamentan sobre aspectos subjetivos que aumentan la probabilidad de fracaso.

Tercero, la evasión tributaria es un indicador de eficiencia de la Administración (Jorrat, 2003 y Trujillo, 1998). Todos los sistemas de impuestos enfrentan dificultades al momento de diferenciar entre la recaudación producto del crecimiento tendencial de la economía y la recaudación generada por la gestión del ente tributario. Este problema se soluciona, en parte, al contar con mediciones periódicas del nivel de evasión que permitan distinguir el nivel de eficiencia de la gestión institucional, de la inercia de la economía.

Cuarto, el gobierno debe considerar la evasión tanto al momento de decidir las metas de recaudación de la AT como al analizar eventuales modificaciones a la legislación tributaria (Jorrat, 2003 y Trujillo, 1998). Si en el transcurso del tiempo, la cifra de evasión en un país no se reduce o las tasas de presión tributaria no aumentan, la autoridad tributaria debería considerar dos posibles causas: (i) o bien los planes de control no están dando los resultados esperados y habría que modificar la estrategia, o (ii) la legislación vigente está siendo un obstáculo para mejorar el cumplimiento, por ende se debería pensar en un cambio legislativo. A estas conclusiones sólo se pueden llegar cuando se mantiene una cuantificación periódica de las tasas de evasión.

Quinto, las tasas de evasión, junto con las cuantificaciones de Gasto Tributario, deben ser insumos para el parlamento y el poder ejecutivo al momento de la fijación del presupuesto general del Estado. También debe ser un insumo importante para los proyectos de ley que pretenden asignar beneficios e incentivos tributarios a los diferentes sectores económicos o zonas geográficas. Una política estatal congruente con los objetivos nacionales no podría asignar incentivos tributarios o económicos a actividades económicas que mantienen altos niveles de evasión.

Sexto, conocer la evasión de forma desagregada ayuda a identificar los sectores económicos que necesitarían un mayor grado de simplificación del sistema impositivo, o en su defecto de mayor inversión en cultura tributaria para que se inserten en el sistema formal. Este puede ser el caso de los regímenes simplificados, donde una cuantificación correcta de la evasión por segmentos poblacionales, ayudaría a diseñar un régimen simplificado que logre formalizar a las personas que requieren de un sistema de este tipo, y no por el contrario ser regímenes que ayudan a los evasores. Cuantificar la evasión puede ayudar a la simplificación del sistema y a la reducción de la informalidad.

Finalmente, como señala Trujillo (1998) medir la evasión sobre todo dimensiona el problema. No conocer cuál es la magnitud del problema impide encontrar soluciones óptimas. El conocimiento de la magnitud de la evasión puede hacer que se asignen recursos adicionales para mejorar la institucionalidad y/o la gestión de la Administración Tributaria.

2. MARCO METODOLOGICO

2.1. Métodos para medir la Evasión en la Literatura Internacional

La estimación de brechas de evasión tiene especial importancia en la gestión de la Administración Tributaria, ya que permite diseñar estrategias de control de acuerdo a las características de los contribuyentes y a los aspectos que contempla la normativa.

En la literatura tributaria se han expuesto diferentes metodologías para medir evasión. Algunas de ellas están enfocadas a medir la evasión total (sector formal e informal), otras a la parte correspondiente al PIB del Sistema de Cuentas Nacionales y omitida en las declaraciones de impuestos, y otras al aumento de la economía informal o economía subterránea[5]. La principal dificultad de las investigaciones realizadas en este campo está en que, por definición, la evasión es un comportamiento no observable fuera de ley. Esto implica, en el marco empírico, que no se puede obtener de manera directa una medición a partir de bases de datos existentes en las Administraciones Tributarias[6].

Los métodos más utilizados en las AT son los métodos indirectos, que si bien dan un panorama aproximado de la evasión, no alcanzan a suministrar aspectos necesarios para el diseño de programas de control. En la práctica se pueden distinguir tres formas indirectas para estimar la evasión (Fenochietto, 1999):

- Informes de la administración tributaria. Consisten en medir el efecto del incumplimiento tributario sobre la generación del ingreso para la administración tributaria
- Agregados macroeconómicos. Consiste en el empleo de estadísticas del Sistema de Cuentas Nacionales, el mercado laboral, la economía subterránea y el incumplimiento tributario para aproximar la evasión fiscal.
- Técnicas microeconómicas. Consiste en el empleo de encuestas sobre una muestra de contribuyentes.

A continuación, se describen los métodos más utilizados de acuerdo a cada categoría.

2.1.1. Agregados Macroeconómicos

El Método Monetario

El método monetario estima la magnitud de la economía subterránea bajo el supuesto de que la relación entre la demanda de dinero y la producción nacional no se mantiene constante. Las innovaciones tecnológicas generan una disminución en la preferencia por efectivo. Si se observa lo contrario, el exceso de efectivo debe estar relacionado con la presencia de la economía

5 *La economía subterránea, informal o clandestina, se puede definir como la red de transacciones que se produce sin ajustarse a la normativa tributaria transgrediendo la ley y evadiendo los impuestos correspondientes. Este tipo de comercio se plasma a través de las ventas ocultas que realiza el comercio establecido al por menor y al por mayor. En tal sentido, esta defraudación implica en algunos casos la evasión de todos los impuestos establecidos.*

6 *No obstante, el método de evasión relativa es un proceso indirecto que hace uso exclusivo de las bases de datos de la Administración Tributaria, para estimar la evasión con respecto a la mejor práctica de cumplimiento en el universo de contribuyentes.*

subterránea, bajo el supuesto de estar utilizando el dinero más intensivamente que la economía formal. Este método posee limitaciones, ya que la demanda de dinero no es un agregado económico directamente observable y la economía subterránea realiza parte de sus actividades en la economía formal.

El Método del Insumo Físico

El método del insumo físico asume una relación estable entre un insumo físico ampliamente utilizado en la economía y la producción nacional. En base a esta relación, se estima el tamaño de la actividad económica, el cual luego se coteja con la producción registrada en el Sistema de Cuentas Nacionales. La diferencia entre ambas cifras se considera como actividad económica no reportada y se asocia con el monto evadido de los ingresos fiscales.

El Método de la Diferencia

El método de la diferencia compara el ingreso registrado en el Sistema de Cuentas Nacionales con el ingreso reportado en las declaraciones de impuestos. La diferencia de ambas cifras constituye la brecha de ingreso evadido. Para que este método tenga sentido, las estadísticas del ingreso nacional deben proceder de fuentes diferentes a la Administración Tributaria.

El Método del Potencial Tributario Legal

El método del potencial tributario legal parte del supuesto que las cifras del Sistema de Cuentas Nacionales son correctas y constituyen una buena base para el cálculo del impuesto sobre la renta e IVA. El impuesto evadido se define como la diferencia entre el impuesto potencial legal y el impuesto efectivo recaudado; esto es, la diferencia entre los ingresos tributarios que se habrían obtenido si todas las obligaciones impositivas legales hubieran sido pagadas, y los impuestos realmente recaudados.

La base imponible teórica para el potencial tributario legal, se estima según el impuesto:

- Impuesto al Valor Agregado: El consumo gravado final de hogares del Sistema de Cuenta Nacionales, más el consumo intermedio gravado del sector empresarial que produce bienes exentos.
- Impuesto a la Renta: El Excedente Bruto de Explotación, ajustado por corrección monetaria, menos el excedente de las actividades exentas y excluidas, el excedente de las empresas sujetas a renta presuntiva, las pérdidas de ejercicios anteriores que puedan disminuir la renta gravable corriente, entre otras deducciones, descuentos y exenciones.

Este método depende de la confiabilidad de las estadísticas utilizadas, el registro del valor agregado informal en el Sistema de Cuentas Nacionales y en la posible subestimación de los agregados macroeconómicos.

El Método del Coeficiente Tributario Constante

En este método, se escoge la presión fiscal de un año en el cual la evasión fiscal fue mínima y se la utiliza para estimar el impuesto potencial para el año en estudio. La diferencia entre el impuesto estimado y el impuesto real es el impuesto evadido.

2.1.2. Técnicas Microeconómicas

El Método del Mercado Laboral

El método del mercado laboral compara las tasas de participación laboral, de acuerdo a estadísticas oficiales, con las mismas tasas obtenidas a partir de encuestas realizadas a empresas y trabajadores. A partir de la diferencias encontradas y con base en la productividad promedio de la mano de obra, se estima el ingreso laboral no reportado, y por ende, de los ingresos fiscales que por este concepto se dejaron de percibir.

El Método de Encuesta

El método de encuesta consiste en obtener información sobre el ingreso de los contribuyentes mediante una encuesta, que es una fuente diferente de las declaraciones de renta. El ingreso determinado por la encuesta se compara con el ingreso registrado en las declaraciones de renta, con lo que se estima el incumplimiento tributario. La debilidad de este método radica en que está sometido al sesgo muestral y al problema de la fiabilidad de datos.

El Método Muestral de Punto Fijo

El método de punto fijo consiste en la visita de un fiscalizador a una empresa, permaneciendo durante toda la jornada laboral para observar el desarrollo de la actividad. A partir de allí, se mide el nivel teórico de ventas, considerando que cuando el contribuyente está sometido a control sus transacciones reflejan el verdadero nivel de sus ventas. Sin embargo, la presencia del funcionario fiscalizador en el lugar inspeccionado puede interferir con el comportamiento del contribuyente y de los compradores. En ese caso, la cifra medida bajo el control no es comparable con la que se registra en otros períodos.

El Método de Verificación Especial de Cuentas

El método de verificación especial de cuentas consiste en realizar auditorías "línea por línea" sobre una muestra estratificada de contribuyentes, para determinar el monto de impuestos que se dejan de pagar al no acatar las

leyes. La ventaja de este método es que resulta menos costoso y complejo que otros métodos de encuestas, y permite estimaciones confiables de evasión para diferentes impuestos, por distintas variables de segmentación (actividad económica, ubicación geográfica, etc). Por otro lado, la limitación está en considerar muestras provenientes del universo de declarantes, dejando por fuera la economía informal.

El Método de Evasión Relativa

El método de evasión relativa opera sobre un nuevo concepto de evasión, al considerarla no como la reducción de recaudación sino como la reducción de la equidad en el cumplimiento del impuesto. En este sentido, el método se centra en estimar la inequidad horizontal en la evasión del impuesto, es decir, cuantificar en qué medida no se cumplen las obligaciones tributarias entre los que si lo hacen. El procedimiento consiste en determinar el nivel que debería pagar cada contribuyente de acuerdo a su actividad y algunas variables como capital invertido y el nivel de ventas. El impuesto estimado de cada contribuyente es comparado con el nivel de tributación promedio en que todos cumplen, para luego estimar el coeficiente de evasión relativa sobre la desviación estándar de los porcentajes de cumplimiento.

2.1.3. Informes de la Administración tributaria

El Método de Muestra Selectiva

El método de muestra selectiva consiste en comparar la información presentada en las declaraciones por un grupo seleccionado de contribuyentes, mediante acciones de fiscalización de la Administración tributaria. La limitación de este método radica en que debe ser complementado por otras herramientas estadísticas como encuestas, pues al no ser realizado de manera aleatoria su estimación se encuentra altamente sesgada.

El Método de Amnistías Especiales

El método de amnistías especiales consiste en cuantificar la evasión fiscal utilizando información de las declaraciones de renta al amparo de amnistías transitorias. Este método funciona bajo el supuesto que los contribuyentes se ven inducidos a declarar su renta efectiva a cambio de la suspensión de las multas u otras sanciones que puedan estar sujetos. La limitación de este método es que puede sesgar hacia abajo la estimación de evasión en el caso de amnistías bastante frecuentes, ya que a pesar de sus condiciones favorables, algunos contribuyentes pueden seguir prefiriendo no acogerse a ellas para no reportar su ingreso real y por ende tener que pagar un impuesto mayor.

Gráfico 1. Tabla de Resumen de Metodologias para la Estimación de Evasión.

CRITERIO	METODO	VARIABLE OBJETIVO	FUENTES DE INFORMACIÓN	LIMITACIONES
Agregados Macroeconómicos	El Método monetario.	Tamaño-Evasión IRC del Sector Informal.	Producción SCN / Demanda de Dinero.	La demanda de dinero no es directamente observable. Además, la economía subterránea realiza parte de sus actividades en la economía formal
	El Método del insumo físico.	Tamaño-Evasión IRC del Sector Informal.	Producción SCN / Insumo Fisico ampliamente utilizado.	
	El Método de la diferencia.	Evasión IRC Total.	Ingreso SCN/Ingreso reportado AATT.	Las estadísticas del ingreso nacional deben proceder de diferentes fuentes fuera de la AATT.
	El Método del potencial tributario legal.	Evasión IRC-IVA del Sector formal.	VAB-Producción-Consumo SCN/ Declaraciones AATT.	La confiabilidad y subestimación de las estadísticas utilizada. El Valor agregado informal no se encuentra registrado en el SCN.
	El Método del coeficiente tributario constante.	Evasión IRC-IVA Total.	VAB SCN / Recaudacioón AATT.	El año que se tome como base para la predicción debe tener mínima evasión fiscal.
Técnicas Microeconómicas	El Método de mercado laboral.	Tamaño-Evasión IRC-IVA del Sector Formal.	Tasa oficiales de emplero-subempleo/ Encuestas a trabajadores y firmas.	
	El método de encuesta.	Evasion IRC-IVA Total.	Encuestas de Ingresos / Declarados AATT.	Existe sesgo muestral y problemas de la fiabilidad de datos.
	El Método muestral de punto fijo.	Evasión IRC-IVA del Sector Formal.	Datos de fiscalización muestral/ Declaraciones AATT.	La presencia del fiscalizador puede interferir con el comportamiento del contribuyente y de los compradores, dando datos no comparables.
	El Método de verificación especial de cuentas.	Evasión Relativa IRC-IVA del Sector Formal	Datos de auditorias muestral/ Declaraciones AATT.	La muestra solo proviene del universo de declarantes, dejando por fuera la econimía informal.
	El Método de evasión relativa.	Evasión Relativa IRC-IVA del Sector Formal.	Declaraciones AATT.	Este método solo mide el grado de inequidad horizontal en el cumplimiento del impuesto.
Informes de la Administración Tributaria	El Método de muestra selectiva.	Evasión Relativa IRC-IVA del Sector Formal.	Datos de fiscalización selectiva/ Declaraciones AATT.	Los resultados deben ser complementados por otras herramientas como encuesta, pues al no ser obtenidos de manera leatoria si estimacion se encuantra altamente segada.
	El Método de amnistía especial.	Evasión Relativa IRC-IVA del Sector Formal.	Declaraciones AATT amnistias transitorias.	La brecha de evasión esta segada hacia abajo en el caso de amnistías bastante frecuentes, debido a la resistencia de los contribuyentes por no reportar su ingreso real.

Fuente: Varias fuentes.
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

2.2. Investigaciones realizadas en el Servicio de Rentas Internas Entorno a la Evasión

En Ecuador, las investigaciones que se han realizado en torno al tema de evasión constituyen instrumentos fundamentales para diseñar estrategias de control y política tributaria. Estas investigaciones están enmarcadas en las técnicas macro y micro econométricas para la estimación de brechas fiscales por sectores y ubicación geográfica. Además, existen estudios que modelan el comportamiento de los contribuyentes como agentes evasores en un ambiente de equilibrio general.

En este sentido, el trabajo realizado ha sido sustancial. A continuación se detallan los estudios desarrollados hasta la fecha.

2.2.1. Estimación de la Brecha de Recaudación del IVA e Impuesto a la Renta de las Sociedades por Industria

A finales del año 2007, el Servicio de rentas Internas elaboró una estimación de evasión por actividad económica del Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado Sociedades para el año 2004, tomando en cuenta la clasificación de industrias del Banco Central del Ecuador[7]. La metodología utilizada se apoya en el proceso para determinar el impuesto potencial teórico, a partir del consumo y el Excedente Bruto de Explotación EBE (ajustado por informalidad) registrado en las Tablas de Oferta y Utilización del Sistema de Cuentas Nacionales. Este resultado es comparado con la recaudación efectiva registrada en las estadísticas del Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado Sociedades del Servicio de Rentas Internas (Andino et. al, 2008) para estimar la brecha de evasión de cada impuesto.

A continuación se presentan los principales lineamientos metodológicos:

Impuesto al Valor Agregado (Gráfico 2)

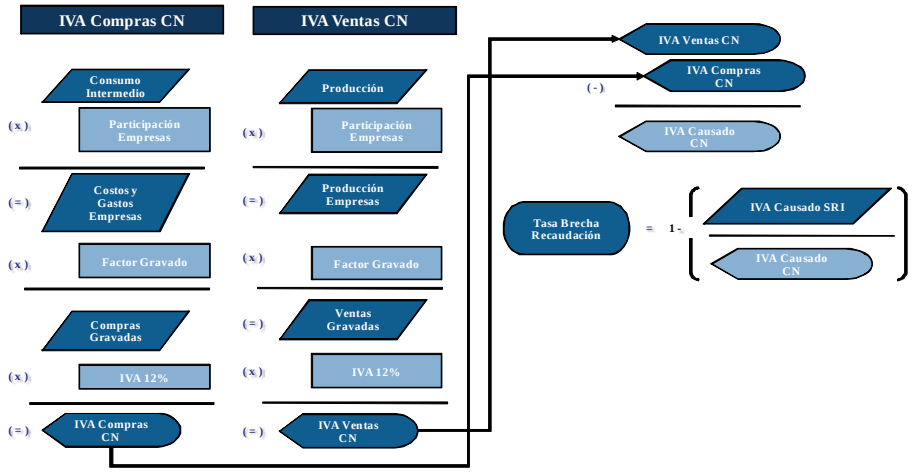
- Estandarizar las Tablas de Oferta y Utilización.
- Determinar las ventas gravadas ajustadas por informalidad (consumo de hogares y gobierno, inversión y variación de existencias), y aplicar el factor gravado para determinar el IVA Ventas.

---

7 *La validación de las actividades económicas y su estandarización de acuerdo a los códigos de industria del Banco Central del Ecuador, se realizó solamente para los contribuyentes especiales, dado que los mismos concentran el 75% de la recaudación. Las actividades económicas CIIU3 que fueron objeto de exhaustiva revisión fueron: extracción de petróleo crudo, gas natural y actividades de servicios relacionados, elaboración de productos de la refinación de petróleo, comercio, alquiler de vivienda, administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria. Cabe recalcar que la omisión de esta revisión puede conllevar a la obtención de tasas de brecha de recaudación erróneas.*

- Determinar las compras gravadas ajustadas por informalidad (consumo intermedio), y aplicar el factor gravado para determinar el IVA Compras.
- Estimar el IVA potencial (IVA ventas - IVA compras) a través de los factores gravados en ventas y compras.

Gráfico 2
Flujograma para la estimación de la brecha de evasión en IVA.



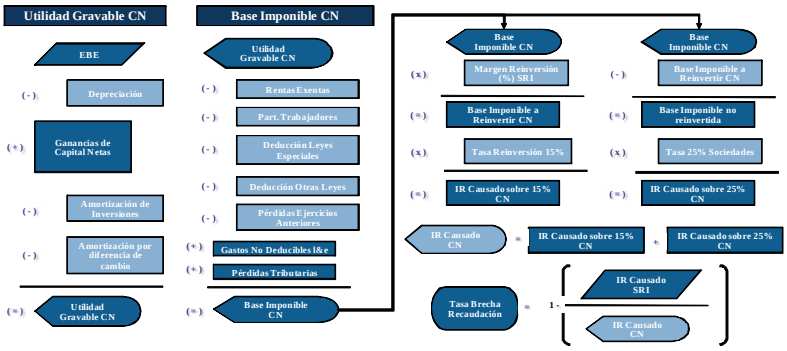
Fuente: Revista Fiscalidad No. 1
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Impuesto a la Renta Causado (Gráfico 3)

- Estandarizar la Tablas de Oferta y Utilización.
- Ajustar el EBE de industrias del Sistema de Cuentas Nacionales, excluyendo los Servicios de Intermediación Financiera, gastos financieros, depreciación y amortizaciones; e incluyendo los ingresos financieros, para obtener el saldo de utilidad o pérdida del ejercicio fiscal.
- Restar el saldo de conciliación tributaria (rentas exentas, participación de trabajadores, deducciones y amortizaciones, menos gastos no deducibles y perdidos en años anteriores) consignada por los contribuyentes, para obtener la base imponible.
- Estimar el impuesto potencial teórico aplicando la tarifa del 15% y 25%, dependiendo si es reinversión de utilidades o no[8].

8 *El porcentaje de reinversión pasó del 15% al 10% en la reforma de Diciembre de 2007.*

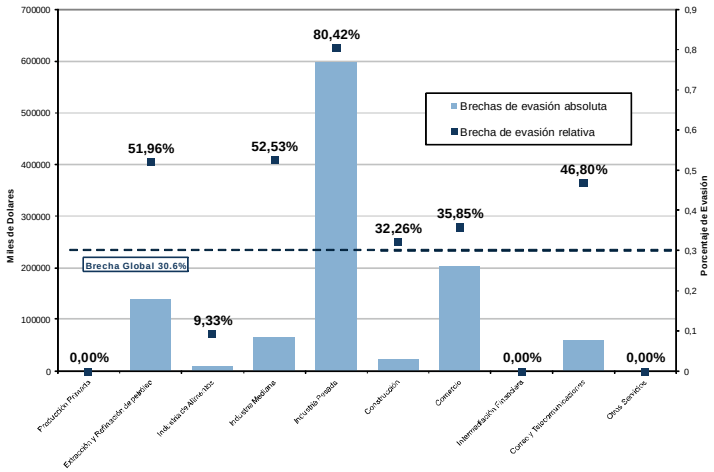
Gráfico 3
Flujograma para la estimación de la brecha de evasión en IRC.



Fuente: Revista Fiscalidad No. 1
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Con respecto a los resultados, la brecha recaudatoria global de IVA se estimó en 30,6%, siendo las industrias pesada (80%), mediana (53%), petróleo y alimentos (52%) y correo y telecomunicaciones (47%) aquellas actividades que más evaden en la economía ecuatoriana (**Gráfico 4**).

Gráfico 4
Brechas de evasión IVA sociedades. Año 2004.

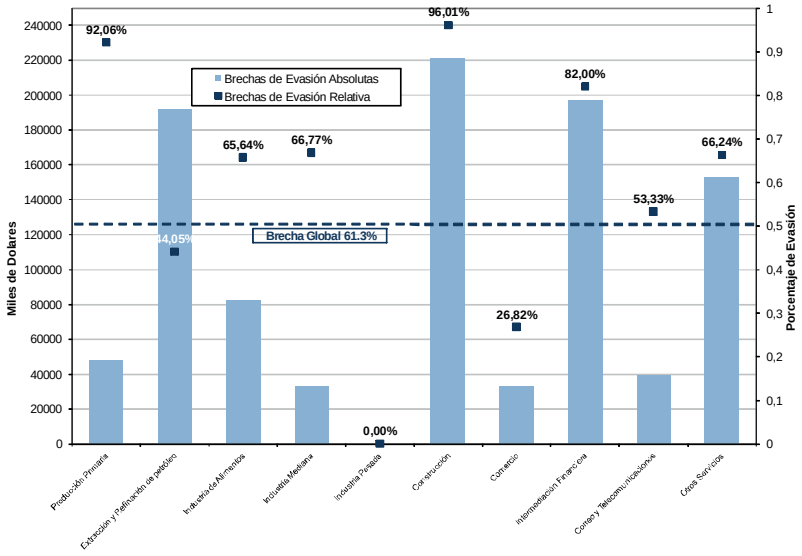


Fuente: Revista Fiscalidad No. 1

Por otro lado, la brecha global del impuesto a la renta se estimó en 61.3%. Las industrias que presentaron una brecha por encima de este nivel fueron las empresas de producción primaria (92%), industria de alimentos (65%),

industria mediana (66%), construcción (96%), Intermediación financiera (82%), otros servicios (66%) (**Gráfico 5**).

Gráfico 5
Brechas de evasión IRC soceidades. Año 2004.



Fuente: Revista Fiscalidad No. 1

2.2.2. Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario

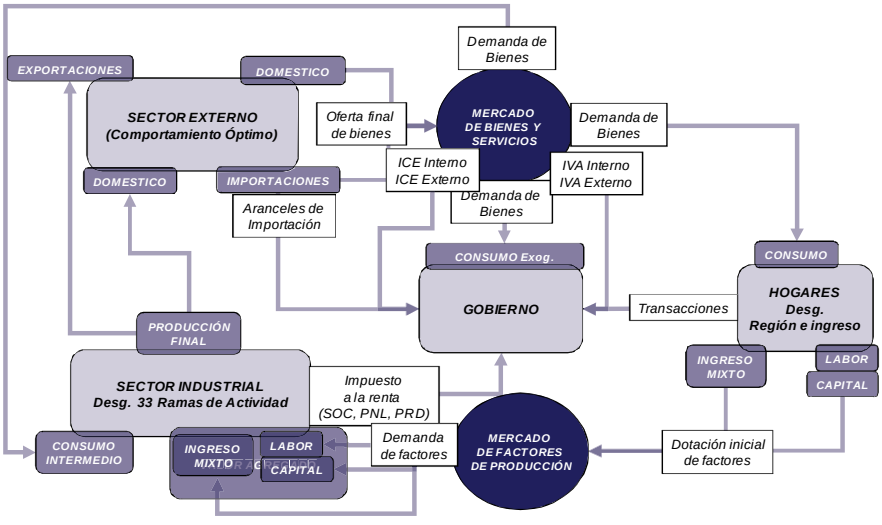
En la actualidad, el complejo entorno que comprende las interrelaciones existentes entre variables económicas y sociales, ha exigido de mejoras en el modelamiento macroeconómico, con la finalidad de capturar de forma más fehaciente la realidad económica de un país y precisar los resultados en la evaluación de política económica. Aquí, uno de los temas de mayor interés ha sido la evasión tributaria, pues su correcta configuración en el sistema económico, ayuda a precisar el análisis de incidencia impositiva e identificar los principales factores en los ingresos fiscales.

El Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario (MEGAT) nace como herramienta para el análisis contrafactual de políticas en el sistema económico ecuatoriano, que incorpora el comportamiento de evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado IVA e Impuesto a la Renta Causado IRC. Para ello, se adoptan algunos enfoques particulares como el modelo de Adgnmano y Salmano (1973) en el pago de impuestos directos y la perspectiva de Marrelli (1979) en el pago de impuestos indirectos.

El MEGAT, como otros modelos de equilibrio general, está formulado a partir de mercados competitivos en un sistema económico abierto y pequeño, con tecnologías crecientes o decrecientes en la producción y comercialización externa de bienes y servicios, respondiendo en principio a la noción de Equilibrio Walrasiano para todos los agentes y mercados que lo conforman.

Este sistema económico inicialmente comprende 31 sectores productivos que ofertan y demandan entre 31 bienes y servicios presentes en el mercado nacional, además las exportaciones e importaciones de los mismos que se realizan desde y a partir de 3 regiones diferentes en el mundo (Estados Unidos, Comunidad Andina y Resto del Mundo). Adicionalmente, existen 2 agentes institucionales en la economía; uno consolidado por 6 tipos de hogares (clasificados en urbano calificados y no calificados; y en rural no agrícola, pequeños y grandes productores) que ofertan 3 tipos de factores de producción (remuneraciones, ingreso mixto y excedente bruto de explotación) al sector productivo para obtener ingresos y realizar sus actividades de consumo, y otro constituido por el gobierno cuyas principales actividades son la de recaudación impositiva (ICE interno y Externo, IVA interno y Externo, Impuesto a la Renta, Aranceles) y su posterior distribución en el sistema económico (**Gráfico 6**).

Gráfico 6
Sistema económico nacional, Dimensiones Básicas del MEGAT



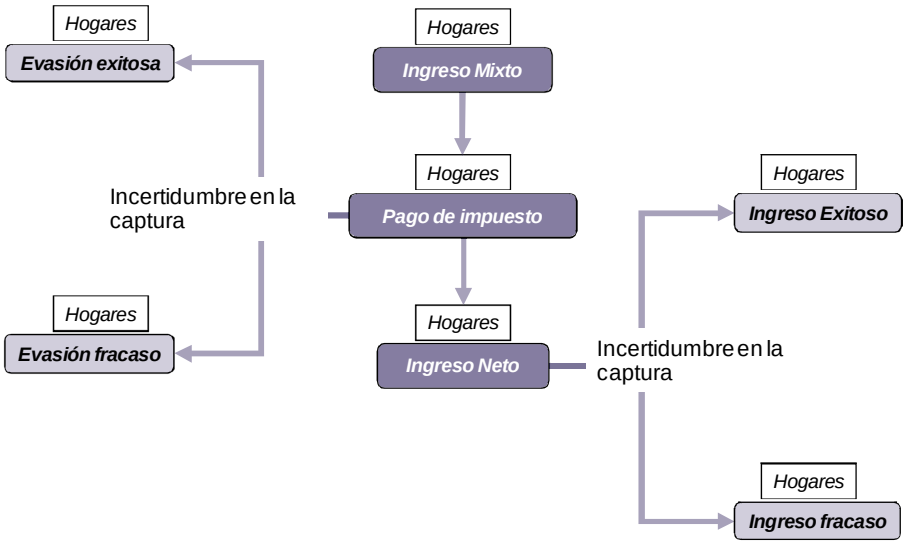
Fuente: Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Evasión tributaria en el pago del IRC correspondiente a personas naturales

En principio, se considera la presencia de un agente evasor en el sector productivo que abstrae el comportamiento en el pago del IRC que realizan las personas naturales, en forma análoga a como se realiza en el modelo de Adgnmano y Salmano; introduciendo la percepción a cerca del control que efectúa la administración tributaria dentro la probabilidad de detección que maneja el agente. Adicionalmente, se asume que este agente a pesar de declarar también IVA, no lo evade debido a los mecanismos de retención y control dispersos en el sistema económico.

En consecuencia, este agente decide o no evadir en función a la utilidad esperada de sus ingresos, asumiendo que existe la posibilidad endógena y cambiante (según lo percibe a través de su comportamiento) de ser detectado y posteriormente ser multado por la Administración Tributaria. Si el agente decide evadir pero no es detectado, recibirá un ingreso adicional por ocultar parte de la base imponible sobre la cual debería haber pagado una determinada tasa impositiva; caso contrario, si el agente es detectado evadiendo, tendrá que pagar una multa sobre la base imponible que ocultó, que por lo general es mayor a la tasa impositiva vigente, con el propósito de desincentivar la evasión (**Gráfico 7**).

Gráfico 7
Flujograma evasión IRC personas naturales.



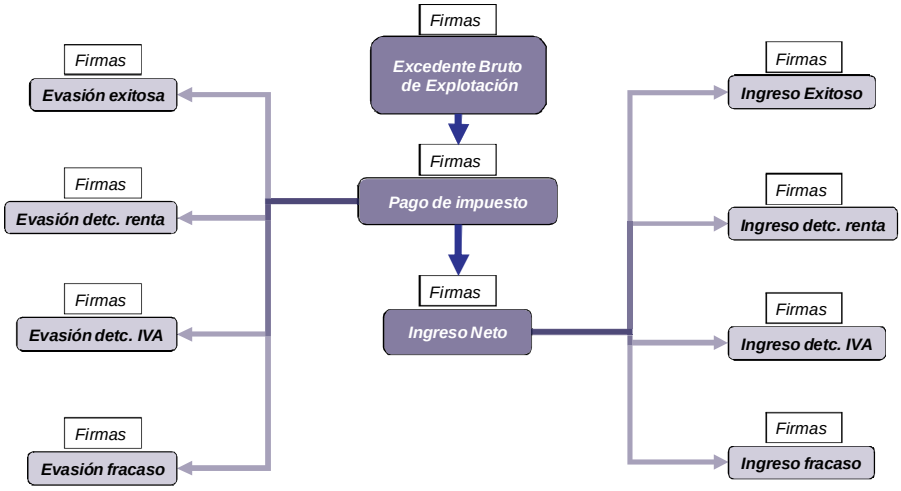
Fuente: Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Evasión tributaria en el pago del IVA e IRC correspondiente a sociedades.

En la estructura anterior, se integra otro módulo para abstraer el comportamiento en el pago y evasión del IRC sobre las utilidades que genera el sector productivo. Además, se asume que estos agentes son los únicos en el sistema económico que están en la opción de evadir o no el pago del IVA.

Las sociedades tienen la opción de ocultar parte de la base imponible en el pago del IRC, IVA o ambos, con el objeto de aumentar sus ingresos frente a la posibilidad que lo descubran, lo auditen y lo sancionen. Por otro lado, la probabilidad de captura que conoce e intuye el agente representa el control realizado por la Administración Tributaria, dado el tipo de evasión que efectúa (**Gráfico 8**).

Gráfico 8
Flujograma evasión IVA-IRC sociedades.



Fuente: Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

El MEGAT permite evaluar el impacto de una política tributaria en el sistema económico y el cambio en las brechas de evasión.

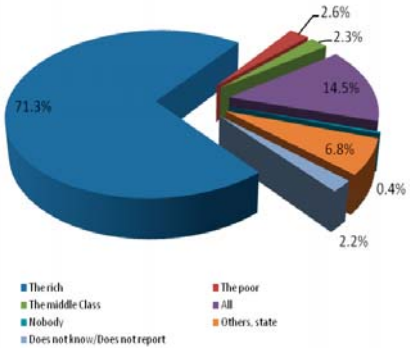
2.2.3. Encuesta de Satisfacción de Usuarios del SRI. Percepción de Evasión.

La encuesta de satisfacción de usuarios del Servicio Rentas Internas fue un proceso que se desarrolló en el mes de diciembre del año 2008. El objetivo de esta encuesta fue determinar el nivel de satisfacción y el grado de mejora que ha tenido la institución en los diferentes servicios a los contribuyentes y usuarios del SRI, a través de la aplicación de preguntas como: tipo de servicio que utiliza, calificación de los servicios brindados por empleados, asesores, declaraciones y acceso a servicios por Internet, etc. Así mismo, se planteó determinadas preguntas para medir la percepción de los contribuyentes en torno a temas de evasión, control y sanción (INEC, 2009).

Esta encuesta se realizó por medio de entrevista directa a las personas que fueron atendidas en el mes de diciembre en las diferentes agencias del SRI a nivel nacional, luego de haber realizado el trámite por el cual acudieron a dicha agencia (Método Intercept). La base de datos recoge la opinión de 2865 contribuyentes, repartidos proporcionalmente de acuerdo al tamaño de las 8 regionales.

Conforme a la opinión de los contribuyentes respecto a la evasión por estratos económicos (**Gráfico 2**), el 71,3% del total de contribuyentes, cree que las personas de altos ingresos son la principal fuente de evasión. A esto se suma un 14.5% que opina que en general todas las personas evaden impuestos, y un 6,8% que opina que contribuyentes específicos como comerciantes y empresas grandes son los mayores evasores. Estas estadísticas dejan entrever los resultados teóricos de algunos modelos de evasión, como la relación directamente proporcional entre el ingreso y la propensión de los individuos a evadir.

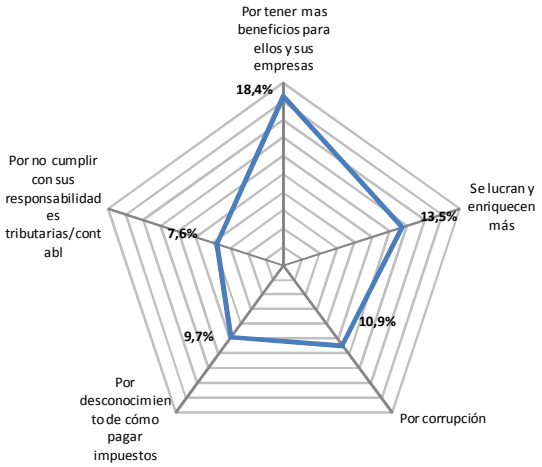
Gráfico 9
¿Quienes cree que son los que más evaden impuestos?
Encuesta de Percepción. Año 2008



Fuente: Encuesta de Percepción 2008
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Respecto a la percepción que tienen los contribuyentes sobre las razones que motivan el comportamiento evasivo (**Gráfico 3**), el 18,4% y 13.5% de la población encuestada opina que el deseo por obtener mayores beneficios y enriquecerse más, constituyen las principales razones que incentivan la evasión de impuestos, respectivamente. Así mismo, el 10,9% cree que la evasión es originada por hechos de corrupción.

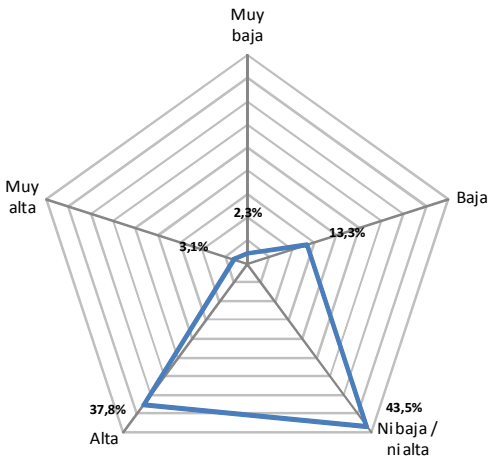
Gráfico 10
¿Por qué razón cree que las personas evaden impuestos?
Encuesta de Percepción. Año 2008



Fuente: Encuesta de Percepción 2008
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Finalmente, la probabilidad subjetiva de detectar incumplimiento en las obligaciones tributarias también es recogida y analizada. Un 43,5% de los contribuyentes opinan que esta probabilidad es ni muy alta ni muy baja; mientras que el 37% piensa que esta posibilidad de captura es moderadamente alta. Además, menos del 15% de la población cree que esta probabilidad es baja o muy baja.

Gráfico 11
La probabilidad que el SRI detecte contribuyentes que incumplen sus obligaciones
Encuesta de Percepción. Año 2008



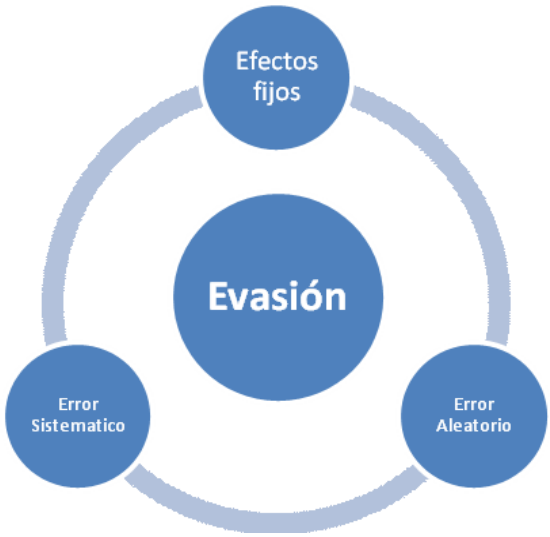
Fuente: Encuesta de Percepción 2008
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

2.2.4. Brechas Fiscales por Actividad Económica y por Regional.

En el año 2009, el Servicio de Rentas Internas mostró su interés en el desarrollo de nuevos métodos para la estimación de brechas de evasión, aplicando marcos conceptuales diferentes a los tradicionales como la evasión relativa. Con esta iniciativa surge el estudio de brechas fiscales por actividad económica y regional, en el cual se estima de manera econométrica la brecha de recaudación en la declaración y pago del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas (Sociedades), por lugar de generación y actividad del hecho económico en el periodo 2003-2007, utilizando los estados financieros de cerca de 40,000 contribuyentes. Para ello, se proponen dos modelos de datos de panel, en base a una variante de la técnica de estimación para la productividad total de factores, que incorpora el enfoque de variable omitida y error de medición por frontera estocástica en la declaración del impuesto. El propósito de ambos modelos es estimar las brecha de evasión y analizar su sensibilidad, pues la gran incertidumbre que rodea la medición del componente no observable hace necesario este proceso (Aguiar y Castro, 2009).

Ambos modelos consideran el fenómeno de evasión como un componente inobservable que no cambia en el tiempo, debido a la existencia de normas y estructuras institucionales que permiten su permanencia a lo largo del tiempo. Este fenómeno posiblemente se infiltra entre aquellos mecanismos legales utilizados para minimizar el pago tributario de manera sectorial, no obstante los determinantes de estas prácticas elusivas suceden en un contexto totalmente diferente. A esto se suman los falsos reportes de ocurrencia aleatoria, por errores o equivocaciones eventuales en la declaración de los impuestos. En su conjunto, ambos factores constituyen el error de medición en la estimación econométrica.

Gráfico 12
Propuesta Metodologica



Fuente: Brechas Fiscales Por Actividad Económica y por Regional.
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

La primera metodología emplea un Modelo de Efectos Fijos de Vectores Descompuestos (FEVD por sus siglas en ingles), el cual cuantifica la brecha de malas prácticas tributarias y empresariales a través del componente tiempo-invariante por actividad económica. Con la finalidad de extraer la brecha fiscal, sobre este componente se realiza posteriormente una regresión entorno a variables que aproximan la eficiencia empresarial, como son los activos total e intangible, gastos laborales totales, edad de la empresa, participación porcentual en el mercado y concentración del activo total. Los residuos obtenidos de esta regresión se utilizan luego para ajustar el impuesto causado de las empresas a un monto potencial, el cual después es empleado

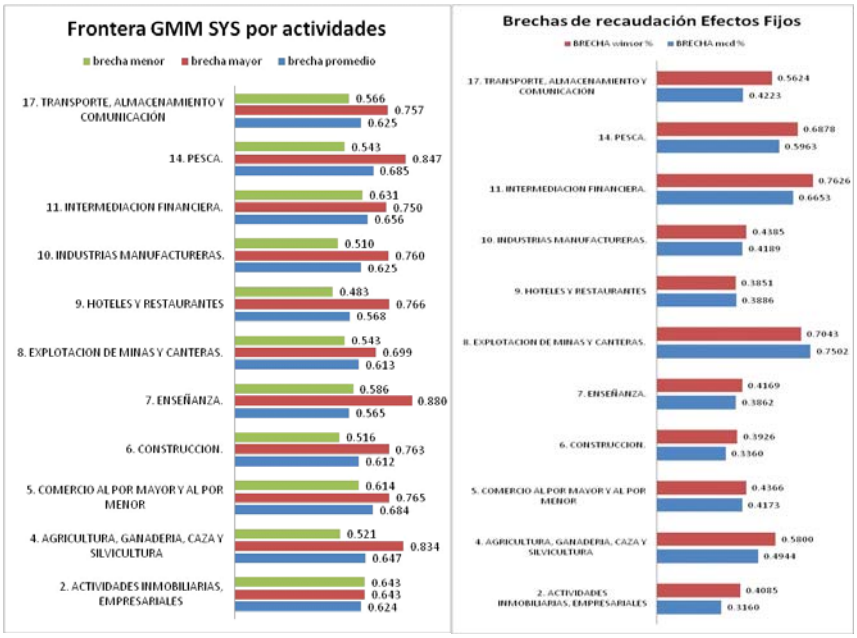
para fijar el impuesto máximo potencial de la "mejor práctica tributaria"[9] de acuerdo a varios criterios estadísticos[10] (nivel máximo, winsor 95%, distancia de covarianza mínima). Frente a este estándar, se estima la brecha de evasión por rama de actividad comparando en términos relativos el impuesto causado real promedio.

Los resultados de este modelo indican que las actividades de Explotación de Minas y Canteras, Intermediación Financiera, Pesca y Transporte, Almacenamiento y Comunicación son los sectores más importantes, con brechas que varían entre un 75% y 42% en términos deflactados del período 2003-2007. Este valor representa la distancia promedio (en términos porcentuales) entre las sociedades de esa actividad y las empresas que tienen el mejor cumplimiento tributario, dado que se mantiene constante su nivel de ventas, gastos laborales, activos, apalancamiento y demás variables explicativas (**Gráfico 12**).

9 Cabe señalar que está mejor práctica tributaria considera que todos los demás aspectos que afectan al impuesto causado están constantes, esto es: Activos totales, gatos laborales, ventas, capital intangible, entre otros. Es decir, logra hacer comparables a las empresas. Por este motivo, una mejor práctica no significa pagar más impuestos en términos absolutos, sino cuánto difiere el pago de la empresa respecto a su valor esperado, manteniendo constante sus características de manera sistemática durante los 5 años considerados. En este sentido, el impuesto potencial máximo o el benchmark es un nivel de impuesto real que ha sido conseguido por al menos una empresa en el estudio -aunque generalmente son más-. Más precisamente, es el impuesto que dado las características promedio del sector conseguiría dado la mejor práctica tributaria.

10 Los criterios estadísticos que se utilizaron constituyeron el nivel máximo, la medida Windsor 95% y la distancia de covarianza mínima MCD.

Gráfico 12
Brechas Fiscales



Fuente: Brechas Fiscales Por Actividad Económica y por Regional.
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

El segundo modelo consiste en un Modelo Generalizado de Momentos Sistema (GMM-SYS por sus siglas en inglés), el cual incorpora elementos más complejos de la teoría estadística (instrumentos en rezagos y diferencias) a la especificación del modelo anterior para corregir problemas de error de medida, simultaneidad[11] en la estimación de los determinantes del impuesto. El impuesto esperado de este modelo se divide para aquel obtenido por Mínimos Cuadrados ordinarios (MCO), tomando los coeficientes resultantes como una proxy de las malas prácticas tributarias. La lógica de este proceso, es que si existe un error de medida sistemático en el registro de balances de las firmas, el valor predicho del modelo corregido proveerá una buena aproximación del valor real, y por ende cualquier diferencia sobre éste (como su comparación con la estimación por MCO) determinará la brecha fiscal no observada. Sobre estos coeficientes, se procede de la misma manera que el modelo anterior para obtener la brecha fiscal por rama de actividad, fijando el impuesto máximo potencial de la "mejor práctica tributaria" en cada sector.

11 La simultaneidad es un problema de endogenidad que se produce cuando una o más de las variables explicativas se determina juntamente con la variable dependiente, a través de un mecanismo de equilibrio.

Esta forma alternativa de estimación no cambia los resultados de manera significativa a nivel sectorial, demostrando de esta manera la robustez de los mismos, al menos para los sectores con mayor brecha tributaria. De manera general, los resultados muestran nuevamente una brecha promedio bastante estable, para los cuatro sectores con mayor brecha estimada en el modelo FEVD. Sin embargo, cabe destacar la actividad de Construcción, se sitúa con un nivel de evasión mayor al 50%, superior al anterior nivel de evasión estimado del 33% (**Gráfico 12**).

3. DIFUSION Y ACCIONES EMPRENDIDAS SOBRE LA EVASIÓN

3.1. Acciones para Combatir la Evasión, el Contrabando y la Informalidad

Una vez revisado las herramientas cuantitativas para medir la evasión, es importante analizar el uso que se ha dado a la cuantificación de la evasión en la formulación de política tributaria y en la mejora de la gestión del Servicio de Rentas Internas SRI, dirigidos a la lucha contra el fraude fiscal.

La estimación de la brecha de evasión se realizó en forma conjunta entre el Departamento de Estudios Tributarios y la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del SRI. La metodología de estimación fue expuesta y discutida en diferentes instituciones técnicas como el Banco Central del Ecuador y en gremios privados como las cámaras de comercio, industria y construcción.

En septiembre del 2007, la Administración Tributaria Ecuatoriana dio a conocer la brecha de evasión para Ecuador, la cifra alcanzó los USD 2.400 millones; 61.3% en la recaudación del Impuesto a la Renta y 31% en IVA, cifras que fueron difundidas a través de los diferentes medios de comunicación.

"El director del SRI informó que la evasión tributaria anual llega alrededor de 2.400 millones de dólares. La evasión de tributos en los diferentes sectores es: producción primaria 96%, intermediación financiera 82%, industria 66%, alimentos 65.6%, correo y telecomunicaciones 53%, extracción y refinación de petróleo 44%, y comercio 26.82%." (Diario del norte, pág.12, 2007)

Así también, la Administración Tributaria difundió los datos de evasión a través de la revista institucional del SRI "Fiscalidad" en abril del 2007. La revista "Fiscalidad" aborda temas diversos y de transcendental importancia para el país que permiten la toma de decisiones públicas en base a argumentos teóricamente sustentados y en hechos económicos sociales y reales.

Conjuntamente con el lanzamiento de la revista "Fiscalidad", el SRI difunde el Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT, como herramienta de evaluación de política económica que permite distinguir la evasión tributaria de los contribuyentes en el sistema económico.

En julio del 2008 el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, en conjunto con el SRI organizaron el "Seminario Internacional de Tributación, Evasión y Descentralización" con sede en Ecuador, en el cual se analizaron las metodologías para el cálculo de evasión y los posibles mecanismos de combate contra el fraude fiscal.

3.2. Estrategias

3.2.1. Reforma Tributaria

Uno de los principales objetivos que motivó la Reforma Tributaria "Ley de Equidad Tributaria" fue la reducción de la evasión fiscal, incrementar la base de contribuyentes y fortalecer el control de impuestos.

3.2.2. Creación del Departamento de Grandes Contribuyentes

A fin de disminuir la evasión tributaria, la Administración Tributaria creó la Unidad de Control de Grandes Contribuyentes. Para octubre del 2008, la Administración Tributaria superó sus metas tributarias, entre otras cosas, por un mayor control de la evasión fiscal, en especial a los Grandes Contribuyentes.

3.2.3. Focalización de las Determinaciones Tributarias

En Octubre del 2007 la Administración Tributaria anunció que el Sector de la Construcción presentaba una brecha de evasión del 96%. A partir de esta estimación, el SRI determinó glosas por alrededor de USD 111.1 millones a este sector.

Además, durante el período 2007-2009 se auditó a Contribuyentes Especiales y Grandes Contribuyentes de los sectores de transporte, telecomunicaciones, petróleos, agroindustria e industria, generando una deuda total de USD 315 millones.

3.2.4. Reducción de la informalidad a través de Sistemas impositivos simplificados

En agosto del 2008, el Servicio de Rentas Internas presentó el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano RISE, el cual remplaza el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Renta (IR), a través de cuotas mensuales establecidas por ley.

La Administración Tributaria busca así facilitar el pago de los pequeños y medianos negocios para combatir la evasión y la informalidad económica.

3.2.5. Fomentar la Cultura Tributaria

La poca Cultura Tributaria es uno de los factores que originan evasión tributaria. Por esta razón, el SRI definió estrategias para cambiar la cultura tributaria en el país y desarrollar el concepto de "ciudadanía fiscal". Este concepto es entendido como el compromiso de los individuos con la sociedad, al ejercer el correcto y ético uso de sus derechos y obligaciones fiscales sustentados en la confianza de un gasto público justo y transparente así como la reciprocidad por parte de los entes públicos participantes.

En este contexto, el Servicio de Rentas Internas declaró el 28 de abril "día de la Cultura Tributaria".

3.2.6. Implementar la Declaración Patrimonial de las personas físicas

Uno de los mecanismos para combatir la evasión y controlar a las personas físicas, fue la implementación de la declaración patrimonial para estimar las diferentes rentas de los contribuyentes. Esta información tiene un carácter confidencial en la Administración Tributaria.

3.2.7. Promover la facturación

Con el fin de evitar trampas fiscales y la utilización de facturas falsas, la Administración Tributaria realizó cambios en el proceso de autorización de emisión de facturas.

Así también, se creó el programa "1-800 Factura" con la finalidad de atender las denuncias que la ciudadanía realiza por la no entrega de comprobantes de venta, principalmente en los sectores de salud, vivienda y arrendamiento de bienes inmuebles

3.2.8. Generar Riesgo

Con el objetivo de generar riesgo en los sectores productivos y disminuir el incumplimiento provocado por la falta de información o por una asesoría equivocada, se realizaron talleres donde se abordaron las principales preocupaciones e intereses de los sectores económicos.

Entre los temas expuestos se destacan: la omisión de ingresos, el hecho económico, los gastos sin sustento, el tratamiento de las remuneraciones, la depreciación de activos fijos, las provisiones de cuentas incobrables, la amortización de activos diferidos, los reembolsos y "gross up", la subcapitalización, el arrendamiento mercantil, las bajas de inventarios, las bajas de activos fijos, la conciliación tributaria, los precios de transferencia y la determinación presuntiva.

Además, se explicaron los procedimientos que deben seguir los contribuyentes conforme a la normativa tributaria vigente y el proceso del control tributario del Servicio de Rentas Internas.

Estos talleres se realizaron con la participación de diferentes gremios como: Cámaras de Industriales, Cámaras de Comercio, Colegios de Contadores y Contraloría General del Estado.

4. BIBLIOGRAFÍA

1. Fenocietto, Ricardo (1999). "Métodos de estimación de la evasión impositiva y de la economía informal". Revista de la AFIP, No. 18. Buenos Aires, enero.
2. Aguiar, Victor (2009). "Brechas Fiscales por Actividad Económica y por Regional". Centro de Estudios Fiscales.
3. Aquino, M. 2008. La Evasión Fiscal: origen y Medidas de Acción para Combatirla. Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales, España.
4. Autor: Miguel Ángel Aquino
5. INEC (2009). "Encuesta de Satisfacción de usuarios del SRI". Centro de Estudios Fiscales.
6. Andino, Mauro & Parra, Juan Carlos (2008). "Estimación de la Brecha de Recaudación del IVA e Impuesto a la Renta de las Sociedades por Industria". Revista Fiscalidad No1. Centro de Estudios Fiscales.
7. Ramirez, Jose (2007). "Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributaria". Centro de Estudios Fiscales.
8. Cardona, H., L., Agudelo y M., López. 2007. "Los Métodos para Medir la Evasión de Impuestos: una Revisión". Revista Semestre Económico. pp.67-85
9. Chistian Aid Fundation.2005. "The shirts off their Backs: How tax policies fleece the poor"
10. Cosulich, J., 1993. "La Evasión Tributaria: Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD"
11. Jorratt, M., 2003. "Los instrumentos para la medición de la Evasión Tributaria". CEPAL
12. ___. 1996. "Evaluation of the collection capability of the tax system and of tax evasion", Internal Revenue Service. Chile.
13. Martens, J. 2007. "The Precarious State of Public Finance".
14. Murphy R., J.Christensen and S., Kapoor. 2007. "Closing the Floodgates: Collecting tax to pay for development". Tax Justice Network
15. Ugalde, R. y J. García. 2007. "Elusión, Planificación y Evasión Tributaria", LexisNexis, segunda Edición .Chile
16. Sevilla, J., 2005. "Política y Técnica Tributaria". Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública.
17. Trujillo, J. 1998. "La Experiencia chilena en el combate a la Evasión, Curso Seminario Políticas Públicas: transparencia en su Gestión", Servicio de Impuestos Internos.
18. Tacchi, C. 1993. "Concepto de Elusión y de evasión Tributarias y sus efectos sobre la aplicación del Sistema Tributario", Conferencia del CIAT.
19. Villegas, H. G., Arguello y R., Spila. 2005. "La evasión fiscal en la Argentina", Derecho Fiscal, Bs., Arg., T. XXIII, pág. 337.
20. Prats., J. I Macías-Aymar, 2008. "El Pacto Fiscal en los Andes". Revista Fiscalidad No 2. pp.11-58
21. Portes., A. y W. Haller. 2004. "La economía informal". CEPAL. Serie Políticas Sociales.

Caso práctico

Tema 2.2

INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS PARA LA MEDICIÓN Y ANÁLISIS DEL GASTO TRIBUTARIO

Raimundo Eloi de Carvalho
Coordinador de Previsión y Análisis
Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB)
(Brasil)

SUMARIO: Resumen.- 1. Antecedentes.- 2. Estimación de los gastos tributarios.- 2.1. Marco legal.- 2.2. Concepto del gasto tributario en Brasil.- 2.3. Fuentes de información.- 2.3.1. Fuentes de información interna. - 2.3.2. Fuentes de información externa.- 2.4. Metodología de cálculo.- 3. Resultados.- 3.1. Consolidación por tributo.- 3.2. Distribución por región geográfica.- 3.3. Clasificación por sector presupuestario.- 3.4. Principales gastos tributarios.- 3.5. Gastos tributarios relativos a la contribución de seguridad social. - 3.6. Evolución del gasto tributario.- 4. Conclusión.- Bibliografía.

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo central presentar la experiencia de Brasil en la medición de los Gastos Tributarios de naturaleza indirecta. Aborda aspectos relativos al marco legal, concepto y metodología adoptados, fuentes de información, situación del análisis del gasto tributario y un breve panorama de los resultados obtenidos.

Cabe destacar, desde luego, que el alcance del trabajo se limita a los tributos de competencia de la Unión. Esto se da porque Brasil, como República Federativa constituida por la Unión, Estados/Distrito Federal y Municipios, tiene estructuras y administraciones tributarias autónomas.

1. ANTECEDENTES

El Sistema Tributario Brasileño siempre ha estado permeado por exoneraciones tributarias con el objetivo de atender los más diversos propósitos, entre los cuales se destaca el incentivo al desarrollo de sectores de la economía y la promoción de la ecualización de las rentas entre las

regiones geográficas del país, con la finalidad de disminuir la significativa desigualdad existente entre ellas.

Hasta el inicio de la década de los 80, en que pese a la convivencia del Sistema Tributario con esas exoneraciones, no había, concretamente, manifestación oficial en el sentido de sistematizar el rol de los beneficios de naturaleza tributaria y, menos aún, en cuantificar sus costos, en otras palabras, qué valor estaba dejando de ser recaudado por cuenta de la concesión de tales beneficios.

Los primeros esfuerzos realizados en Brasil para identificar y cuantificar los costos derivados de la concesión de incentivos de naturaleza tributaria se dieron al inicio de la década de los 80; sin embargo, estuvieron circunscritos, básicamente, a las actividades académicas[1] y centradas en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas.

En 1988, Brasil pasó por importantes reformas políticas y administrativas discutidas en el ámbito de una Asamblea Nacional Constituyente, instalada con el propósito de elaborar una nueva Constitución para el país. Específicamente en cuanto a la Política Fiscal, se introdujeron, en esa ocasión, cambios en el Sistema Tributario y se establecieron reglas generales para la elaboración del Presupuesto Federal teniendo como punto central la ampliación de la transparencia en la evaluación de las cuentas públicas, como consecuencia de las discusiones, sobre ese tema, que ya habían sido estudiadas en la sociedad.

Entre esas reglas para el perfeccionamiento del Presupuesto, se destaca la fijación, en la Constitución, de la obligatoriedad de elaborar un Demostrativo regionalizado, que sería tramitado junto con el proyecto de ley presupuestario, con la estimación del valor que dejaría de ser recaudado en razón de la concesión de beneficios de naturaleza tributaria.

En ese mismo año, 1988, se constituyó una comisión en el ámbito del Ministerio de Hacienda, integrada por funcionarios de la Secretaría de Asuntos Económicos (SAE) y de la Secretaria de Ingresos Federales (SRF), con el objetivo de cumplir el mandamiento constitucional. De esta forma, se elaboró el primer Demostrativo de Beneficios Tributarios (DBT) que se incorporó al Presupuesto General de la Unión (OGU) en el año 1989. La atribución legal para la elaboración de los siguientes demostrativos anuales quedó a cargo de la Secretaría de Ingresos Federales.

---

1 Villela, Luiz Arruda - i) "Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O caso do IRPF no Brasil" - 1981 - PUC - RJ, ii) "Uma proposta de gastos tributários no Brasil" - 1986 - Revista de Finanças Públicas, nº 366, y "iii) A identificação dos Gastos tributários no Brasil" - 1989 - INPES/IPEA.

En la elaboración de ese primer demostrativo se dieron dificultades inherentes al inicio de cualquier proceso, ya sea por el enfrentamiento a lo desconocido, o por razones de orden técnicas y legales, como la falta de claridad en cuanto al concepto del gasto tributario que sería adaptado a las características del Sistema Tributario Brasileño, a la inexistencia de series históricas, a la variedad de incentivos y a la precariedad de las fuentes de información y de estadísticas adecuadas.

Sin embargo, en aquel momento, lo que más importaba era la decisión de dar efectividad al mandamiento constitucional e iniciar el proceso. El hecho de tener un rol de todos los beneficios distribuidos por tipo de tributo y una cuantificación, no obstante precaria, ya se constituyó en una importante ganancia teniendo en cuenta que el perfeccionamiento de las cuestiones técnicas y legales fatalmente ocurriría a lo largo del proceso.

Efectivamente, fue exactamente eso lo que ocurrió desde el inicio hasta el momento actual. Se perfeccionaron, en extremo, las fuentes básicas de información, especialmente las Declaraciones de Informaciones Tributarias, personas físicas y jurídicas, con alteración o creación de campos para la captura de datos de interés directamente para la aplicación de la metodología de cálculo. Se destaca también, una mayor aproximación con los órganos externos responsables por la administración de recursos oriundos de los beneficios de naturaleza tributaria y, por eso mismo, depositarios de información útil al proceso.

Un hecho especialmente relevante fue el estudio desarrollado en el 2003, con miras a la revisión y al perfeccionamiento del concepto del gasto tributario, en el sentido de promover una mayor uniformidad con relación al entendimiento adoptado a nivel mundial. Esto permitió la reasignación de incentivos (inclusión y exclusión), el alineamiento directo con las funciones presupuestarias (Asistencia Social, Salud, Educación etc.) e, inclusive, propició el cambio del término "beneficio tributario" a "gasto tributario", haciendo que el informe anual se llamara "Demostrativo de los Gastos Tributarios (DGT)".

2. ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

2.1. Marco legal

En Brasil, la elaboración del demostrativo con la estimación de los gastos tributarios es una obligación legal de naturaleza constitucional. Ese dispositivo fue introducido en la Constitución Federal promulgada en 1988 con el objetivo de ofrecerle a los parlamentarios, durante el análisis del Presupuesto, una visión más amplia del gasto gubernamental efectivo (directo e indirecto)

con determinada función presupuestaria. Así, el § 6º del artículo 165, establece:

"art. 165 (...)

§ 6º El proyecto de ley presupuestaria irá acompañado de un informe regionalizado del efecto, sobre ingresos y gastos, de exenciones, amnistías, condonaciones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia".

Posteriormente, la denominada Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria nº 101, de 04/05/2000), que trata del equilibrio de las cuentas públicas, amplió la obligatoriedad de la cuantificación de los gastos tributarios extendiéndose a los demás entes de la federación (Estados y Municipios) e hizo que las reglas fueran aún más transparentes para la concesión y cuantificación del impacto presupuestario-financiero. Además, estableció medidas de compensación, como se expresa en los artículos 5º y 14º transcritos a continuación:

"**Artículo 5º** El proyecto de ley presupuestaria anual, elaborado de forma compatible con el plan plurianual, con la ley de directrices presupuestarias y con las normas de esta Ley Complementaria:(...)

II - será acompañado del documento a que se refiere el §6º del artículo 165 de la Constitución, así como de las medidas de compensación a renuncias de ingresos y al aumento de los gastos obligatorios de carácter continuo";

"**Artículo 14º**. La concesión o ampliación del incentivo o beneficio de naturaleza tributaria de la cual resulte la renuncia de ingresos debe estar acompañada de la estimación del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los próximos dos, atender a lo dispuesto en la LDO y, a por lo menos, una de las siguientes condiciones:

I - demostración por el proponente de que la renuncia fue considerada en la estimación de ingreso de la ley presupuestaria, en la forma del artículo 12, y de que no afectará las metas fiscales previstas en el mismo anexo de la LDO;

II - estar acompañada de medidas de compensación, en el período mencionado en el artículo principal, por medio del aumento del ingreso, proveniente del aumento de las alícuotas, la ampliación de la base de cálculo, y el aumento o creación de tributo o contribución".

2.2. Concepto del Gasto Tributario en Brasil

No obstante algunas coincidencias a nivel mundial sobre el concepto del gasto tributario, existen aún muchas diferencias que prácticamente hacen inviables las comparaciones directas. No hay un concepto único que pueda ser universalmente aceptado y adoptado por todos los países que realizan un cálculo de los gastos tributarios.

Determinadas exoneraciones tributarias pueden ser entendidas, por algunos, como una regla para la corrección de desvíos o promoción de la equidad y, por lo tanto, no incluyen el monto calculado como gasto tributario, mientras que, para otros, esas mismas exoneraciones, debido a las características de su sistema tributario, pueden tener una interpretación diferente.

En Brasil, el concepto utilizado durante el período de 1988 a 2003 se refería al término "beneficio tributario" como sinónimo de "gasto tributario" y, orientada por esa visón, la Secretaría de Ingresos Federales elaboraba, en ese mismo período, el Demostrativo de los Beneficios Tributarios (DBT) referente a los tributos federales.

Sin embargo, ese concepto de beneficio tributario, adoptado para la elaboración del demostrativo, no llenaba, por ejemplo, la visión presupuestaria; es decir, la posibilidad de sustitución de un gasto indirecto por un gasto directo. Consecuentemente, algunos beneficios tributarios relacionados no se encuadraban en la conceptualización de los gastos tributarios y otros, que se enmarcaban como gastos tributarios, no estaban relacionados entre los beneficios tributarios constantes del demostrativo.

Como ejemplo, se cita la deducción de la base del cálculo del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas relativa a los dependientes, especialmente los hijos. Durante algunos años esa exoneración fue clasificada como un Gasto Tributario. Sin embargo, después de la revisión conceptual, dejó de figurar en esa clasificación debido al hecho de que se encuadraba más como elemento de promoción de la equidad tributaria y la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En Brasil, tampoco existe un programa gubernamental asociado, como, por ejemplo, el estímulo a la natalidad.

Por esa razón, con miras a mejorar el concepto hasta entonces utilizado y de promover una mayor uniformidad bajo el entendimiento adoptado en otros países, se comenzó a utilizar efectivamente el término "gasto tributario" en sustitución del termo "beneficio tributario", por ser el más adecuado a la revisión del concepto, traducido, a partir del 2004, por los siguientes criterios:

a) son gastos indirectos del gobierno realizados por intermedio del sistema tributario procurando atender objetivos económicos y sociales;

b) son explicados en la norma que hace referencia al tributo, constituyéndose en una excepción al sistema tributario de la referencia, reduciendo la recaudación potencial y, consecuentemente, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente;

c) tiene carácter compensatorio, cuando el gobierno no atiende adecuadamente la población en los servicios de su responsabilidad;

d) tiene carácter incentivador, cuando el gobierno desea desarrollar determinado sector económico o región.

En complemento de los criterios antes enumerados, se comenzaron a utilizar los siguientes pasos para identificar lo que efectivamente se enmarca como gasto tributario en el conjunto de exoneraciones del sistema tributario:

1) determinar todas las exoneraciones tributarias tomando como base el sistema tributario de referencia;

2) evaluar, utilizando los criterios establecidos, cuáles son las exoneraciones que constituyen gastos indirectos que pueden ser sustituidos por gastos directos, vinculados a los programas de gobierno.

La identificación de las exoneraciones que constituyen gastos tributarios tiene por base la misma legislación tributaria. De esta forma, las exoneraciones que resultan de reglas tributarias generales aplicadas a los contribuyentes, sin distinción, y de reglas que aproximan el Sistema Tributario a los principios constitucionales de tributación, son consideradas integrantes del mismo y, por lo tanto, no constituyen gastos tributarios.

2.3. Fuentes de Información

En Brasil, la cuantificación de los gastos tributarios se apoya en fuentes de información internas y externas.

2.3.1. Fuentes de Información Interna

Las principales fuentes de información internas son las Declaraciones presentadas a la Administración Tributaria por las personas físicas y jurídicas. Sobre este particular, cabe destacar que todas las personas jurídicas (Empresas) están obligadas a presentar declaración de información, inclusive las que están exentas o inmunes. Así, fue posible, desde el inicio del proceso, perfeccionar la forma de captura de datos, indispensables a la estimación y al análisis de los gastos tributarios, por intermedio de la alteración o creación de campos apropiados en la declaración.

Como ejemplo, se destacan, a continuación, algunas modalidades de beneficios cuya información consta en campos específicos de la declaración de las empresas en general:

a) exenciones y reducciones del debido impuesto sobre la renta, de las empresas que se instalen en las regiones norte y nordeste del país con proyectos enmarcados en sectores de la economía que son prioritarios para el desarrollo de esas regiones;

b) deducciones de la base de cálculo del impuesto sobre la renta, de los gastos de subvención, realizados por las empresas, en los Programas de Alimentación del Trabajador, previamente aprobados por el Ministerio de Trabajo;

c) deducciones del debido impuesto sobre la renta, de partes de las donaciones y patrocinios a favor de programas de apoyo a las actividades culturales y audiovisuales;

d) deducción del debido impuesto sobre la renta, de donaciones efectuadas al Fondo de Amparo al Niño y al Adolescente;

e) deducciones de la base de cálculo del impuesto sobre la renta de gastos efectuados en actividades de investigación y desarrollo tecnológico industrial o agropecuario;

f) deducciones de la base de cálculo del impuesto sobre la renta de donaciones efectuadas a las instituciones de enseñanza e investigación;

g) deducción de la base de cálculo del impuesto sobre la renta, de gastos realizados por las empresas, tales como servicios de asistencia médica, odontológica, farmacéutica y social, destinados a empleados y dirigentes;

h) ventas tributadas con alícuota cero por el Pis y por la Cofins, como por ejemplo, la venta de libros, papel, insumos agropecuarios, etc.

Además de eso, las empresas inmunes o exentas, así como las empresas integrantes del SIMPLES (forma simplificada de cálculo de un conjunto de tributos), están obligadas a presentar una declaración específica.

De la misma forma que las personas jurídicas, las personas físicas también están obligadas a prestar información en campos propios, de la declaración a que están sujetas, sobre las deducciones o reducciones del debido impuesto o de la base de cálculo, a título de algún incentivo como, por ejemplo, gastos en educación y salud.

Además de eso, los modelos de Declaración de Información Tributaria pasan por una revisión anual donde se verifican las necesidades de ajustes y alteraciones, entre las cuales se encuentran, aquellas destinadas a recopilar información para subsidiar la tarea de calcular los gastos tributarios.

2.3.2. Fuentes de Información Externa

Las fuentes de información externa constituyen, también, apoyo fundamental al proceso de cuantificación del gasto tributario. Esa información tiene origen, básicamente, en los órganos que administran recursos oriundos de los incentivos de naturaleza tributaria entre los cuales se destacan: la Zona Libre de Manaus, por intermedio de la Superintendencia de la Zona Libre (SUFRAMA), el Ministerio de la Ciencia y Tecnología (MCT) y el Ministerio de Desarrollo, Industria y Comercio Exterior (MIDIC).

Estos órganos remiten, siempre que sea solicitado por la Administración Tributaria, toda la información que tienen sobre las diversas modalidades de incentivos de las cuales administran los recursos.

En ese sentido, cabe resaltar especialmente, por ejemplo, a la Zona Libre de Manaus que registra, por tipo de mercancía, todas las entradas y salidas consolidadas por los diversos sectores de la economía. Esto permite la creación de un banco de datos con información indispensable al proceso de cuantificación del gasto tributario relativo a esa área específica.

No obstante el papel que desempeñan las fuentes externas, todavía no existe una red integrada para la transmisión de datos.

2.4. Metodología de Cálculo

El cálculo del gasto tributario en Brasil se hace por tributo, y separadamente, para cada ítem de beneficio. Por esa razón, no existe una metodología única que pueda ser aplicada, teniendo en cuenta que las diversas modalidades de beneficios tienen sus propias características. Por consiguiente, como regla general, la preparación para la aplicación del método obedece a la siguiente guía:

a) se elabora una lista, por tributo, con cada modalidad de beneficio, que de acuerdo con el concepto que se emplee, generará un gasto tributario;

b) se elige la fuente de información más adecuada para ese determinado ítem;

c) se extrae la información necesaria para el caso específico; y

d) se efectúa el cálculo.

En síntesis, se adoptan las siguientes premisas en la elaboración del cálculo para la estimación del gasto tributario:

- no se consideran los efectos del cambio en el comportamiento de los contribuyentes en razón de la concesión del beneficio, presumiéndose que las actividades serían desarrolladas, en el mismo nivel, si fuesen sometidas a la tributación normal;
- no son computados los posibles efectos indirectos, causados por la concesión del beneficio, en la recaudación de otros tributos;

Así, en razón de esas premisas, siendo suprimidos los beneficios tributarios, el aumento de la recaudación no ocurriría al mismo nivel de los valores calculados para el Gasto Tributario. Para eso, serían necesarios ajustes incorporando efectos de suposiciones acerca del cambio de comportamiento de los contribuyentes ante la nueva situación sin beneficio. ¿Las actividades se seguirían desarrollando en los mismos niveles? ¿Los contribuyentes gastarían menos? ¿El cumplimiento de la nueva obligación tributaria sería total?

Cabe resaltar que las fuentes de información con datos efectivos, que sirven de base para la elaboración de las proyecciones, tienen un desfase de cerca de dos años. Por consiguiente, las proyecciones para el 2008 fueron elaboradas con base en los datos efectivos del 2006.

Ejemplos de datos extraídos de la Declaración:

1. Deducción del Rendimiento Tributable de las Personas Físicas

Datos:

- Incentivo Fiscal: Deducción del rendimiento tributable de los gastos en salud.
- Declaración: IRPF - 2006.
- Valor efectivo de la deducción: R$ 24.334 millones.
- Alícuota media calculada del IRPF-2006: 11%
- Gasto Tributario-2006

Cálculo:

Gasto Tributario del 2006 = Valor efectivo de la deducción x Alícuota media del IRPF

Gasto Tributario del 2006 = 24.334 x 0,11 = R$ 2.677 millones.
Proyección del Gasto Tributario para el 2008 = Gasto Tributario de 2006 x Índice de corrección de la recaudación del IRPF del 2008 dividido entre la recaudación del 2006.
Proyección del Gasto Tributario para el 2008 = 2.677 x 1,52 = R$ 3.086 millones.

2. Desarrollo Regional - Deducción del debido impuesto de la persona jurídica.

Datos:

- Incentivo Fiscal: exención del impuesto debido de la empresa establecida en la Región Nordeste.
- Declaración: IRPJ - 2006.
- Valor efectivo de la deducción del impuesto: R$ 589 millones.
- Gasto Tributario-2006:

Cálculo:

Gasto Tributario del 2006 = Valor efectivo de la deducción del impuesto debido.

Gasto Tributario del 2006 = R$ 589 millones.
Proyección del Gasto Tributario para el 2008 = Gasto Tributario de 2006 x Índice de corrección de la recaudación del IRPJ del 2008, dividida entre la recaudación del 2006.
Proyección del gasto tributario para 2008 = 589 x 1,31 = R$ 771 millones.

3. RESULTADOS

La información sobre la estimación de los gastos tributarios, referentes a un determinado año, es consolidada en un informe denominado "Demostrativo de los Gastos Tributarios (DGT) que integra el conjunto de información referente al Presupuesto Federal que el poder ejecutivo central remite al poder legislativo, hasta el último día hábil del mes de agosto del año anterior al de referencia del presupuesto. Al poder legislativo cabe la tarea de analizar y transformar en Ley el documento presupuestario. Cabe destacar que los datos sobre gastos tributarios tienen carácter informativo y, por lo tanto, no están sujetos al mismo tratamiento dado, en el Presupuesto Federal, a los gastos directos.

El "Demostrativo de los Gastos Tributarios (DGT)" contiene, detalladamente y por tributo, todas las modalidades de beneficios de naturaleza tributaria que, conforme al concepto utilizado, generan gastos indirectos por medio del sistema tributario. Además de eso, hay una descripción sucinta sobre la legislación básica y sobre el plazo de validez de cada modalidad de beneficio. Después que el Proyecto de Ley Presupuestaria es presentado al Congreso, la Secretaría de Ingresos Federales muestra en su página en la Internet, el Demostrativo de los Gastos Tributarios.

A continuación se presentan algunas tablas, relacionadas con la estimación del 2009, que ilustran el informe:

3.1. Consolidación por tributo: presenta los valores estimados para el Gasto Tributario en el año 2009, presentados de forma consolidada por tributo.

Cuadro I
Previsión Gastos Tributarios 2009
Consolidación por Tributo

Tributo	R$ millones	
	Previsión 2009	%
Impuesto sobre la renta	36.171	35
COFINAS	29.419	29
I. Productos Industrializados	17.030	17
CSLL 6.087	6	
PIS-PASEP	5.651	6
I. Importación / IPI Vinculado	6.427	6
Otros 1.172	1	
Total	**101.956**	**100**

Fuente: RFB

3.2. Distribución por región geográfica: presenta la estimación del gasto tributario del año 2009, discriminada por región geográfica.

Cuadro II
Previsión Gastos Tributarios 2009
Región Geográfica

Región	R$ millones	
	Gastos Tributarios	Part. %
Norte	22.170	21,7
Nordeste	10.524	10,3
Centro-Oeste	5.257	5,2
Sudeste	51.764	50,8
Sur 12.242	12,0	
Total	**101.956**	**100**

Fuente: RFB

3.3. Discriminación por función presupuestaria: presenta la consolidación de los gastos tributarios por función presupuestaria.

Cuadro III
Previsión Gastos Tributarios 2009
Consolidación por Función Presupuestaria

Función presupuestaria	R$ millones	
	Previsión 2009	%
Comercio y servicio	32.258	33
Industria	20.817	20
Salud	12.560	12
Trabajo	9.577	9
Agricultura	8.415	8
Educación	4.056	4
Asistencia social	4.015	4
Otros	10.258	10
Total	**101.956**	**100**

Fuente: RFB

3.4. Principales gastos tributarios: presenta los principales gastos tributarios.

Cuadro IV
Previsión Gastos Tributarios 2009
Principales

Gastos tributarios	R$ millones	
	Previsión 2009	%
Microempresas y empresas pequeñas	25.705	26
Zona Libre de Manaus	17.432	17
Entidades sin fines de lucro	9.941	10
Agricultura y agroindustria	6.581	6
Rendimientos exentos y no tributables - PF	6.425	6
Desarrollo regional	5.581	5
Medicamentos	5.058	5
Otros 25.234	25	
Total	101.956	100

Fuente: RFB

3.5. Gastos tributarios relativos a la contribución de seguridad social: presenta los gastos tributarios relativos a la contribución para previdencia social. Cabe resaltar que ese monto no incluye los valores presentados en los otros cuadros. La atribución legal para calcular el gasto tributario relativo a la contribución de seguridad social fue establecida a partir del 2007, como resultado de la fusión entre la Secretaría de Ingresos Federales y la Secretaría del Ingreso de Seguridad Social.

Cuadro V
Previsión Gastos Tributarios 2009
Seguridad Social

Modalidad	R$ millones	
	Previsión 2009	%
Simple nacional	9.617	54
Entidades filantrópicas	5.832	33
Exportación de la producción rural	2.432	14
Tecnología de la Información y la Comunicación	24	0,1
Total	**17.905**	**100**

Fuente: RFB

3.6. Evolución del gasto tributario: presenta la evolución del gasto tributario en el período del 2003 al 2009 y su participación porcentual en relación a la recaudación y al PIB.

Cuadro VI
Recaudación x Gasto Tributario
2003 a 2009

R$ millones

Período	Recaudación	Gasto Tributario	Part. %	
			En Sec. de Ing.	En PIB
2003	259.576	25.704	9,90	1,51
2004	296.856	34.322	11,56	1,77
2005	347.580	41.011	11,80	1,91
2006	372.912	57.586	15,44	2,48
2007	431.962	69.774	16,15	2,69
2008*	477.855	76.056	15,92	2,63
2009*	540.028	101.956	18,88	3,30

*Estimación

4. CONCLUSIÓN

En Brasil, al contrario de la significativa evolución en la cuantificación del valor referente al Gasto Tributario, el análisis de sus efectos en los sectores económicos o regiones geográficas donde fue introducido, aún es incipiente. Existen iniciativas aisladas y muy embrionarias por parte del área académica y de algunos órganos, pero no existe una ejecución sistemática de investigaciones y evaluaciones capaces de confirmar la eficacia del beneficio en cuanto al logro de sus objetivos, especialmente en lo referente al aumento en el nivel de empleo y renta y de inducción a la inversión.

En ese sentido, la RFB ha promovido seminarios con la participación de representantes de todos los órganos que intervienen en el proceso de medición, gestión y control de los Gastos Tributarios. Tales encuentros tienen por objetivo integrar los diversos actores involucrados en el proceso, discutir la metodología de cálculo y, al mismo tiempo, avanzar en el proceso de análisis.

Actualmente, hay iniciativas en curso, especialmente en el área responsable por la ejecución del Presupuesto Federal, la Secretaría del Tesoro Nacional, en el sentido de integrar los gastos directos (Presupuesto Federal) e indirectos (Gastos Tributarios), como forma de dar mayor transparencia a la gestión presupuestaria.

Una medida similar ha sido adoptada por el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), que estableció la obligatoriedad de presentación, por parte de los órganos gestores, de la información relativa al gasto tributario.

BIBLIOGRAFÍA

BRASIL, Constitución Federal, 1988.

BRASIL, Lei Complementar Nº. 101, de 04/05/2000.

BRASIL, Receita Federal. "Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Naturaleza Tributaria (Gastos Tributarios)". Varios años.

BRASIL, Receita Federal. "Estudo Tributario nº 12 - Gastos Tributarios Conceituación". 2003.

FMI (Fondo Monetario Internacional). "Manual on Fiscal Transparency". 2001.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). "Tax Expenditures. Recent Experiences". 1996._____. "Best Practice Guidelines - Off Budget and Tax Expenditures". 2004.

VILLELA, Luis. "Gastos tributarios e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil". Pontificia Universidad Católica de Rio de Janeiro. 1981.
_____. "Uma proposta de gastos tributários no Brasil". Revista de Finanças Públicas, nº 366. 1986.
_____. "A identificação dos Gastos tributários no Brasil". INPES/ IPEA. 1989.

VILLELA, Luis; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. "Los presupuestos de gastos tributarios - Conceptos y desafíos de implementación". BID 2009.

Caso práctico

Tema 2.2

DESAFÍOS PARA LA MEDICIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS[1]

Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt
Banco Interamericano de Desarrollo
(BID)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El presupuesto de gastos tributarios: Aspectos conceptuales.- 2.1 ¿Qué son los gastos tributarios?.- 2.2. Desventaja de los gastos tributarios.- 2.3 El presupuesto de gastos tributarios.- 3. Los desafíos de estimación de los gastos tributarios.- 3.1 Estructura institucional y Legal.- 3.2 Aplicación de una metodología coherente y transparente.- 4. Conclusiones, desafíos que se deben resolver y próximos pasos.

1. INTRODUCCIÓN

Los gastos tributarios, entendidos como aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, es una de las varias herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se suele llamar a esta variable "renuncia tributaria", aludiendo al hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social.

---

1 *Basado en trabajo de los mismos autores denominado "Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación", Documento de Trabajo BID # IDB-WP-131. Luiz Villela es economista sénior de la División de Gestión Fiscal y Municipal del Sector de Capacidad Institucional y Finanzas de la Vicepresidencia de Sectores y Conocimiento del BID. Andrea Lemgruber es economista sénior de la División de Administración Tributaria del Departamento de Finanzas Públicas del FMI. Michael Jorratt es Consultor del BID*

El concepto de gasto tributario surgió a comienzos de los años sesenta, prácticamente de manera simultánea en Alemania y Estados Unidos, países que fueron los primeros en elaborar presupuestos de gastos tributarios, como una forma de dar transparencia a la acción pública ejecutada por esta vía, tal como normalmente se hace con el gasto directo. Con posterioridad, durante los años ochenta, esta práctica se hizo extensiva a casi todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a unos pocos países en desarrollo.

La demanda de la comunidad internacional por una mayor transparencia en materia de política fiscal, junto con una tendencia creciente al uso de concesiones tributarias, sobre todo en países en desarrollo que buscan atraer inversiones, extendió el interés por el tema de los gastos tributarios al resto del mundo. En 1998, el Fondo Monetario Internacional lanzó su Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal, el cual, junto con las recomendaciones de la OCDE sobre gastos tributarios, contribuyó a divulgar la problemática y llamar la atención sobre la importancia de su estimación en varios países.

Sin embargo, a pesar de tales esfuerzos, se debe admitir que el gasto tributario continúa siendo una cuestión poco estudiada, especialmente en los países en desarrollo, y que no se puede contar aún con metodologías analíticas sistemáticas que permitan evaluar la dimensión de los gastos tributarios y hacer comparaciones y análisis entre países. Especialmente en América Latina -región que ha utilizado los gastos tributarios como herramienta de atracción de inversiones-, este es un tema fundamental para conocer la práctica del otorgamiento de incentivos y sus efectos. También es una herramienta fundamental para evaluación previa a reformas tributarias, tanto cuando se busca aumentar la recaudación, simplificar procedimientos o mejorar la equidad.

El propósito de este trabajo es presentar algunos de los principales lineamientos relativos a la elaboración de los presupuestos de gastos tributarios.[2] En él se hace hincapié particularmente en los aspectos prácticos relativos a la estimación de los gastos tributarios, que son ilustrados mediante las experiencias de los países miembros de la OCDE y de los países latinoamericanos respecto de los cuales hay datos e información disponibles.

---

2 *Han sido de utilidad para este estudio las discusiones llevadas a cabo en el Seminario Internacional sobre Gastos Tributarios realizado noviembre de 2008 en Washington, D.C., el cual, con la asistencia de 71 participantes de 19 países y 6 organismos internacionales, propició el intercambio de experiencias sobre el tema en países de América Latina y el Caribe.*

2. EL PRESUPUESTO DE GASTOS TRIBUTARIOS: ASPECTOS CONCEPTUALES

2.1. ¿Qué son los Gastos Tributarios?

El objetivo primordial de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Cada ciudadano debe aportar una proporción ya sea de su ingreso, de su consumo o de su riqueza, que será destinada a financiar los bienes públicos, el gasto social u otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad.

Sin embargo, la manera de recaudar no es irrelevante. La estructura tributaria debe tener ciertas cualidades, tales como eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se vincula con el hecho de que los impuestos deben ser recaudados interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos tienen que ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido de que las personas de mayor capacidad contributiva tienen que pagar proporcionalmente más impuestos. Por último, es preferible tener una estructura tributaria simple a una compleja, pues la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como los relacionados con la administración y el cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión.

Frecuentemente, los gobiernos utilizan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario.

Cabe señalar que un gasto tributario puede afectar de distinta manera las cualidades de eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria. Sin embargo, en la medida en que favorezca a un grupo específico de contribuyentes o actividades se traducirá, necesariamente, en una pérdida de equidad horizontal. Desde este punto de vista, se puede decir que los presupuestos de gastos tributarios constituyen también, en cierto modo, informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos.

La OCDE (2004) define los gastos tributarios como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo. Una de las principales dificultades a la hora de

definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación particular radica, justamente, en convenir una norma o impuesto de referencia contra el cual se puedan contrastar las disposiciones de la legislación tributaria. Esta cuestión se abordará extensamente más adelante. Por ahora, baste con señalar que las cuantificaciones de los gastos tributarios pueden ser radicalmente distintas según la definición adoptada, lo cual trae aparejada, entre otras cosas, la imposibilidad de realizar comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios entre distintos países.

En algunos países se agregan a la definición anterior otras características, que constituyen requisitos adicionales exigidos a los tratamientos tributarios para que un gasto tributario sea considerado como tal. En todo caso, no hay consenso acerca de si aquéllos deben o no ser tomados en cuenta. En el informe de la OCDE (1996) se mencionan como ejemplos de requisitos exigidos por algunos países los siguientes: (i) las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular; (ii) deben servir a un propósito particular (diferente de la operación eficiente del sistema), que sea fácilmente identificable con un objetivo que puede ser llevado a cabo en forma alternativa con otros instrumentos; (iii) el impuesto en cuestión tiene que ser lo bastante amplio como para que haya un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión; (iv) tiene que ser administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario, y (v) en el sistema tributario no debe haber otras disposiciones que compensen con holgura los beneficios del gasto tributario.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, los gastos tributarios pueden tomar diversas formas, como las siguientes:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, como "exenciones", "exoneraciones", "hechos no gravados", etc.
- Deducciones: Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles.
- Créditos: Cantidades que se permite rebajar de los impuestos.
- Tasas reducidas: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un impuesto.

Según el reporte sobre gastos tributarios de la OCDE de 1996, la identificación de estos últimos constituye un ejercicio de clasificación, que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario. El mismo informe señala que,

en general, el impuesto de referencia incluye: la estructura de tasas, las convenciones contables, la deducción de pagos compulsivos, las disposiciones que facilitan la administración y las disposiciones relacionadas con las obligaciones fiscales internacionales.

2.2. Desventaja de los Gastos Tributarios

Los gastos tributarios constituyen un instrumento adicional entre las distintas herramientas de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre determinadas actividades. En este sentido, deberían ser sometidos permanentemente a evaluación, tanto en lo que respecta a la justificación de una intervención estatal determinada como a su eficiencia relativa en comparación con los otros instrumentos disponibles.

Las principales desventajas de los incentivos tributarios en relación con los gastos presupuestarios directos cuando se trata de implementar una política pública son:

(i) **Focalización:** Desde el punto de vista de los beneficiarios, las franquicias tributarias tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática, mientras que un programa de subsidios requiere un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticas, las franquicias tributarias son menos focalizadas, pues benefician tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal.

(ii) **Inequidad horizontal:** Los gastos tributarios suelen generar inequidad en sentido horizontal, puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Así, por ejemplo, cuando se establecen exenciones respecto del IVA, ya sea para mejorar la progresividad o para estimular el consumo de bienes meritorios, se reduce proporcionalmente más la carga tributaria de las familias que manifiestan una preferencia por los bienes que resultan exentos, en desmedro de otras familias con igual nivel de ingresos pero que privilegian el consumo de bienes no favorecidos.

(iii) **Estímulos a la evasión y la elusión:** La aplicación de gastos tributarios hace más compleja la estructura tributaria, lo cual incrementa la evasión y la elusión. Slemrod (1989) resume las razones de ello en las cuatro siguientes: primero, la incertidumbre que producen dichos gastos en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, pues la auditoría demanda más tiempo cuanto más compleja es la

normativa; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual los lleva a incumplir parte de ellas, ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, en vista de los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria.

(iv) **Aumento de los costos del cumplimiento tributario:** En general, cuanto mayor es el número de incentivos tributarios, mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben afrontar para cumplir con sus obligaciones impositivas. Y no siempre estos costos recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las exenciones respecto del IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales necesarios para la contabilización de ventas exentas y créditos del IVA recaen sobre los vendedores. En cuanto al impuesto a la renta, el control de las franquicias requiere, en muchos casos, contar con información que debe ser provista por terceras personas.

2.3. El Presupuesto de Gastos Tributarios

Por lo general, el gasto presupuestario directo está sujeto permanentemente al escrutinio público. La elaboración de un presupuesto anual, que debe ser sometido a la aprobación parlamentaria, así lo permite. Por el contrario, los gastos tributarios quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y se someten a discusión parlamentaria sólo en ocasión de su aprobación inicial.

Desde el punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario es que el primero se desarrolla en dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o la transferencia; por su parte, en el segundo se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto aquellas dos etapas. En este sentido, la forma tradicional de presentar los ingresos, netos de los gastos tributarios, viola el principio presupuestario de no compensación de ingresos y gastos.

Desde el punto de vista de las políticas públicas, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último. Como se señala en OCDE (2004), un control menos riguroso de los gastos tributarios en relación con los gastos directos crea incentivos para establecer subsidios y transferencias en la forma de los primeros, al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección. Esto hace peligrar las funciones distributivas, macroeconómicas

y administrativas del presupuesto y puede poner en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.

Los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que dan cuenta de los problemas anteriormente señalados. En efecto, le otorgan transparencia al uso de las concesiones tributarias y facilitan el adecuado control de éstas y la asignación más eficiente de los recursos.

No hay un formato estándar para los presupuestos de gastos tributarios, por lo que su estructura y su contenido difieren bastante entre un país y otro. Sin embargo, algunos elementos que frecuentemente se incluyen en ellos son los siguientes: (i) definiciones, conceptos y cobertura; (ii) descripción de los impuestos de referencia; (iii) descripción de los gastos tributarios; (iv) estimaciones de los gastos tributarios históricos (uno o más años); (v) proyecciones de los gastos tributarios (uno o más años), y (vi) metodologías de estimación.

Lo que sí se puede hallar en tales presupuestos son algunas directrices de buenas prácticas internacionales que ponen el acento en la importancia de la estimación y presentación de informes de presupuestos de gastos tributarios.

3. LOS DESAFÍOS DE ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

La implementación efectiva del presupuesto de gastos tributarios es una tarea compleja que involucra distintos aspectos, entre los cuales aquí destacamos[3] : (i) una estructura institucional y legal adecuada; (ii) la aplicación de una metodología coherente y transparente de estimación; (iii) la gestión de la información; y (iv) la función de control y fiscalización por la administración tributaria.

3.1. Estructura Institucional y Legal

La estimación, el monitoreo y el control de los gastos tributarios constituyen actividades administrativamente complejas porque son multifuncionales (comprenden distintas áreas de interés o expertise) e intergubernamentales (involucran distintos ministerios y, en el caso de países federativos, diferentes niveles gubernamentales). En relación con las funciones que abarcan, en general, intervienen en el proceso agencias que trabajan en política tributaria,

3 *Entre otros aspectos importantes que no serán tratados en el presente estudio podemos mencionar a) la integración con el proceso presupuestario del país; y b) la evaluación sistemática de costos y beneficios de se otorgar gastos tributarios.*

administración tributaria, presupuesto y evaluación de programas. En cuanto a los aspectos intergubernamentales, tienen participación tanto el poder legislativo como el poder ejecutivo, los gobiernos nacional, estadual y/o municipal, y agencias reguladoras.

Ejemplo de la amplitud de esta red de agencias es la participación de administradoras de zonas francas, de agencias de monitoreo de sectores económicos o de agencias nacionales de desarrollo (por ejemplo, turismo, inversión extranjera), que cuentan con información detallada sobre las operaciones de muchas empresas que reciben beneficios tributarios. En consecuencia, es necesario establecer una división clara de tareas y potestades, y promover una estrecha coordinación entre las agencias involucradas en la tarea.

A tales efectos, resulta indispensable contar con un marco legal claro en lo que respecta a los gastos tributarios. En general, este marco es establecido en las leyes de responsabilidad fiscal, en las leyes presupuestarias y/o en las leyes o códigos tributarios. Son varios los puntos que debe contemplar este marco legal; por ejemplo, la propia determinación de la obligación de estimar el presupuesto de gastos tributarios, así como la agencia responsable, la frecuencia del cálculo y la presentación de las estimaciones. Es práctica común y recomendable que el presupuesto de gastos tributarios sea estimado anualmente y presentado junto (o integrado) con la propuesta presupuestaria. Otra determinación importante es que toda concesión de beneficios sea otorgada únicamente por la vía legal (y no por decretos u otras medidas infralegales, por ejemplo). También es común determinar que las propuestas de leyes que soliciten el otorgamiento de nuevos beneficios vayan acompañadas de estimaciones de pérdidas y sugerencias de compensación de recursos. Cuanto más completo y bien determinado sea el marco legal, mayor será la seguridad de todos los actos y procedimientos administrativos en la estimación y el control de los gastos tributarios.

3.1.1. Agencia Responsable del Presupuesto de Gastos Tributarios

Un aspecto importante y que merece particular atención es la asignación del trabajo de coordinación y estimación final de los gastos tributarios a una oficina única. Aun cuando haya una serie de agencias involucradas en el proceso, se debe determinar cuál será, en definitiva, la responsable de la coordinación del trabajo, a fin de evitar inconsistencias metodológicas y gastos innecesarios de superposición de tareas administrativas. La recomendación de la OCDE es que esta responsabilidad debe quedar a cargo del Ministerio de Hacienda.

De hecho, son diversas las razones que hacen preferible delegar esta responsabilidad en el Ministerio de Hacienda. Según Minarik (2008), la primera

de ellas es que la centralización de las estimaciones permite aprovechar economías de escala. Por ejemplo, el desarrollo de un modelo de simulación permite estimar simultáneamente varios gastos tributarios. Por el contrario, la descentralización de las estimaciones obligaría a la implementación de múltiples modelos, al menos uno por cada agencia programática, añadiendo costos de desarrollo y mantenimiento de aquéllos. En segundo lugar, la centralización de las estimaciones produce beneficios de consistencia metodológica.

A las razones anteriores se puede agregar también que las principales fuentes de información para las estimaciones son las bases de datos tributarias. En este sentido, el personal del Ministerio de Hacienda tiene una ventaja relativa en términos de conocimiento y acceso a esos datos. Sin perjuicio de lo anterior, a las agencias programáticas les corresponderá colaborar en la obtención de los datos necesarios para llevar a cabo las estimaciones cuando no sea posible obtenerlos de las fuentes tributarias.

Ahora bien, una vez que se ha asignado al Ministerio de Hacienda la responsabilidad de las estimaciones de los gastos tributarios, se debe definir qué área u organismo específico dependiente de dicho ministerio se encargará de preparar la información y llevar a cabo las estimaciones. Hay dos candidatas naturales para esta tarea: la administración tributaria y la oficina encargada de las proyecciones de ingresos, y ambas presentan aspectos positivos y negativos. Por un lado, la principal ventaja de la administración tributaria es su acceso directo a las bases de datos de las declaraciones de impuestos, que constituyen la fuente de información básica para realizar las estimaciones. La administración también tiene mayor conocimiento del sistema tributario y benchmark en lo cual legalmente se concede el gasto tributario. Por otro lado, las oficinas de presupuesto son las más indicadas para integrar los gastos tributarios en el ciclo presupuestario, pero tendrán dificultades de acceso a datos detallados por empresa (incluso por cuestiones relacionadas con el secreto fiscal en muchos países).

Lo recomendable sería asignar la tarea de búsqueda y acceso a los datos, el análisis y la estimación a la administración tributaria, que enviaría los cálculos para que la oficina de presupuesto los incluya en su propuesta presupuestaria. Y para ello es indispensable la cooperación y el intercambio de informaciones entre las agencias.

3.1.2. El Desafío en los Países Federativos

En países federativos o en aquellos donde hay una fuerte descentralización, los niveles subnacionales son, en muchos casos, responsables en medida significativa de la presión tributaria y también de los gastos tributarios. En estos países, las estimaciones del presupuesto de gastos tributarios deben

incluir las informaciones de los estados (provincias o departamentos) y de las municipalidades. El gobierno central (federal) es el candidato natural para asumir la coordinación de este trabajo, asegurando la armonización de la metodología, el intercambio de informaciones y la agregación de los resultados nacionales.

Es esta una cuestión en que ni siquiera los países federativos con economía desarrollada han avanzado demasiado. En algunos países, niveles subnacionales se involucran en una suerte de competición tributaria, lo cual crea dificultades hasta para conocer la nómina completa de beneficios concedidos. Una ley de responsabilidad fiscal con alcance nacional puede ofrecer un marco legal, al menos, para intentar sistematizar la agregación de datos y dar mayor transparencia al presupuesto de gastos tributarios.

A estos efectos, en países como Brasil y Colombia las leyes de responsabilidad fiscal[4] imponen la obligatoriedad de estimar el costo fiscal de las exenciones tributarias otorgadas en el pasado, así como la de hacer explícito el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo que ordene algún gasto u otorgue beneficios tributarios. Sin embargo, dado que en esos países no se ha establecido una metodología estándar de estimación, los gobiernos subnacionales que cumplen la obligación de estimar los gastos tributarios utilizan criterios diferentes y posiblemente inadecuados. Incluso, en el caso de Colombia, que formalmente es un país de organización unitaria, muchos juristas creen que una norma nacional no podría imponer el uso de una metodología específica sin atentar contra la autonomía asegurada a los gobiernos subnacionales.

Es posible que una alternativa viable en este sentido sea la cooperación entre el gobierno central y los gobiernos subnacionales, así como un trabajo de concientización de los ciudadanos y de los órganos legislativos y de control subnacional acerca de la necesidad de la rendición de cuentas.

3.2. Aplicación de una Metodología Coherente y Transparente

El avance en la elaboración sistemática de presupuestos de gastos tributarios requiere una estimación confiable de estos últimos. Para tener éxito en este desafío se debe buscar: (i) la adecuada identificación de los gastos tributarios, y (ii) el desarrollo de las metodologías específicas de estimación.

4 *Art. 14 de la Lei Complementar 101, del 4 de mayo de 2000, en Brasil, y arts. 5 y 7 de la Ley 819, del 9 de julio de 2003, en Colombia.*

3.2.1. Identificación de los Gastos Tributarios

Para la correcta identificación de los gastos tributarios se debe confeccionar una lista de todos los gastos asociados a los distintos gravámenes del sistema impositivo. A tal fin es necesario definir previamente la norma o el impuesto de referencia que se utilizará en relación con cada tributo, para luego identificar las desviaciones respecto de esa norma o referencia. Este impuesto de referencia es una suerte de "ideal", es decir, un impuesto sin ningún tipo de excepciones que se aplica sobre una base amplia, como la renta o el consumo. También es necesario definir los impuestos para los cuales se medirá el gasto tributario. Sin embargo, en esta etapa es conveniente ser lo más exhaustivo posible, para evitar la exclusión a priori de impuestos aparentemente menores que pudiesen tener concesiones importantes.

En lo atinente a la elección del impuesto de referencia, será necesario optar entre un enfoque amplio y comprehensivo, el denominado enfoque conceptual, o bien por uno más restrictivo, como el enfoque legal (la sección siguiente incluye informaciones detalladas sobre cada enfoque). También se deberá decidir qué información se incorporará en el presupuesto de gastos tributarios. En un extremo, se puede optar por incluir sólo aquellas partidas que previamente hayan sido definidas como gastos tributarios. En el otro extremo, se incluirán todas las disposiciones legales que impliquen una menor recaudación tributaria, identificando, por cierto, aquellas que según el criterio de la autoridad correspondan a tales gastos. Desde el punto de vista de la transparencia fiscal, aparece como mejor alternativa el enfoque amplio con abundante cantidad de información.[5]

Tres enfoques generales

Craig y Allan (2001) señalan que son tres los enfoques generales que utilizan los países para definir los impuestos de referencia e identificar los gastos tributarios.

---

5 *A este respecto, Canadá, por ejemplo, ha optado por presentar informes con la mayor cantidad posible de información, reportando cualquier desviación respecto de un sistema tributario de referencia conceptual, que incorpora sólo los elementos estructurales básicos. Por eso, el reporte de gastos tributarios de Canadá incluye también muchas disposiciones tributarias que en general no se consideran gastos tributarios. Estas estimaciones, que se agregan al informe en forma separada y son conocidas como "ítems de memorándum", se clasifican en tres grupos: (i) medidas que se consideran parte del sistema de referencia (por ejemplo, los créditos para evitar la doble tributación de los dividendos); (ii) medidas que generan discusiones acerca de si deberían ser consideradas gasto tributario (por ejemplo, la deducción del costo de las comidas de negocios, que puede ser tomado como un gasto necesario para generar la renta o bien un gasto tributario), y (iii) medidas para las cuales la información disponible no permite separar el componente de gasto tributario de aquella porción que es parte del sistema tributario de referencia (por ejemplo, la deducción del costo de alimentación de cierta clase de trabajadores). Si bien este enfoque tiene la virtud de aportar la máxima información posible, también implica riesgos. Seguin y Gurr (2004) señalan que con tan abundante información se corre el riesgo de inducir al usuario del reporte a considerar que todos los ítems son gastos tributarios o potenciales fuentes de aumento de ingresos.*

En este trabajo se les dará los siguientes nombres: (i) **enfoque conceptual**; (ii) **enfoque legal**, y (iii) **enfoque del subsidio análogo**.

El **enfoque conceptual** procura vincular el impuesto de referencia con una "estructura tributaria normal", que no guarda relación necesariamente con las definiciones legales del impuesto. Por ejemplo, muchos países utilizan el concepto de renta de Haig-Simons para definir la referencia en el impuesto a la renta.[6] Es decir, el impuesto de referencia se define como aquel cuya base imponible es la renta de Haig-Simons, al que se le introducen algunos ajustes para reflejar situaciones en que no resulta administrativamente factible aplicar el concepto puro. Así, es frecuente considerar como parte del impuesto de referencia la tributación de las ganancias de capital sobre base realizada, aun cuando en el concepto puro de Haig-Simons tales rentas deberían tributar sobre base devengada. En consecuencia, cada vez que el impuesto real deja de aplicarse sobre esta renta conceptual, o se aplica sobre una cantidad menor, aparece un gasto tributario. En el caso del IVA, la estructura tributaria normal podría ser un IVA puro, que grava todo el consumo final, sin excepciones.

El **enfoque legal** toma la legislación tributaria vigente como base para definir el impuesto de referencia y, por ende, para identificar los gastos tributarios. A fin de ilustrar la diferencia respecto del enfoque conceptual, se puede suponer que la ley del IVA de un país determinado define como hecho gravado las ventas de bienes muebles y las prestaciones de servicios, y exime expresamente los servicios de salud. Bajo el enfoque legal, habría un gasto tributario asociado a los servicios de salud, que están explícitamente exentos en la legislación, pero no habría uno asociado a los inmuebles, dado que éstos no forman parte de la definición legal de la base imponible. En cambio, con el enfoque conceptual habría dos gastos tributarios: uno asociado a los servicios de salud y otro al uso de los inmuebles propios, pues ambos representan consumo.

Por último, el **enfoque del subsidio análogo** identifica como gastos tributarios sólo aquellas concesiones tributarias que son claramente análogas a un subsidio directo. En la práctica, este enfoque lleva a una identificación de gastos tributarios muy similar al enfoque legal.

En síntesis, el enfoque conceptual constituye una definición más amplia que la de los otros dos enfoques, de lo cual resultará una lista más extensa de gastos tributarios y un costo mayor de éstos.

---

6 *Según este concepto, la renta de una persona se define como la variación que experimenta su patrimonio entre dos puntos del tiempo, más el consumo efectuado durante ese período.inducir al usuario del reporte a considerar que todos los ítems son gastos tributarios o potenciales fuentes de aumento de ingresos.*

El principal problema del enfoque legal, en relación con el conceptual, estriba en que muchas concesiones tributarias pueden quedar ocultas debido a la técnica tributaria aplicada por los legisladores. En efecto, desde el punto de vista económico, da lo mismo que determinado bien no sea alcanzado por el IVA porque queda al margen de la definición del hecho gravado o porque la ley lo deja expresamente exento. En ambos casos hay un producto, una actividad o un grupo de contribuyentes beneficiados. Sin embargo, bajo el enfoque legal sólo se transparentará como gasto tributario el segundo caso. Es esta la razón por la cual una de las directrices de la OCDE para las mejores prácticas en los gastos tributarios señala que el impuesto de referencia tiene que ser global y único, y que no debe necesariamente representar la base tributaria normativa (ver OCDE, 2004).

De acuerdo con el estudio de Craig y Allan (2001), entre los países de la OCDE son seis los que aplican el enfoque conceptual (Australia, Bélgica, Canadá, España, Finlandia e Irlanda), cinco optan por el enfoque legal (Austria, Corea, Francia, Holanda y Portugal) y dos eligen el enfoque del subsidio análogo (Alemania y Reino Unido). Por su parte, Estados Unidos utiliza dos impuestos de referencia: uno según el enfoque conceptual y otro que sigue el enfoque legal (ver tabla 2). En Latinoamérica, Chile sigue el enfoque conceptual, en tanto que Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala y Perú optan por el enfoque legal (ver tabla 3).

Otras características distintivas de los impuestos de referencia

Los tres enfoques antes mencionados guardan relación con la base imponible, que es una de las características que definen a los impuestos de referencia. Sin embargo, estos gravámenes tienen otras particularidades, que es necesario definir.

En el caso del impuesto a la renta hay que decidir, entre otras cosas, la estructura de tasas del impuesto de referencia, la unidad de tributación, el período de tributación y las deducciones aceptadas. Entre las prácticas habituales de los países figuran las siguientes:

- **Estructura de tasas**: Se considera que la estructura progresiva de tasas contenida en la ley forma parte del impuesto de referencia. Esto significa que el tramo exento habitual en las escalas de tasas no da origen a un gasto tributario, como tampoco las tasas marginales inferiores a la máxima.
- **Unidad de tributación**: En general, se toman como parte del impuesto de referencia las unidades de tributación aceptadas en la ley (por ejemplo, declaración individual, matrimonial o familiar). Es decir, la menor (o mayor) tributación derivada de la declaración matrimonial, en vez de la individual, no da origen a un gasto tributario.
- **Período de tributación**: Se considera que los períodos de tributación definidos en la ley son parte de la referencia.

- **Deducciones**: Se suelen tomar como parte del impuesto de referencia las deducciones de gastos necesarios para producir la renta -lo cual es consistente con la definición de renta de Haig-Simons-, así como las deducciones de pagos obligatorios.
- **Otros**: En general, se incluyen como parte de la referencia las convenciones contables para determinar la renta, las disposiciones que procuran facilitar la administración del impuesto, las que persiguen evitar la doble tributación, las relacionadas con la tributación internacional, y la deducción de pérdidas de períodos anteriores.

En el caso del IVA y otros gravámenes indirectos, el impuesto de referencia deberá precisar, entre otras características, la tasa del impuesto, el tratamiento de los remanentes y las devoluciones aceptadas.

- **Tasas:** La práctica habitual es considerar como parte de la referencia la tasa legal de aplicación general. En consecuencia, las tasas reducidas darán origen a gastos tributarios y las sobretasas producirán gastos tributarios negativos (aunque no todos los países los registran).
- **Remanentes:** En general, se asume que el tratamiento legal de los remanentes es parte de la referencia. En el caso de que haya un sector o grupo de contribuyentes privilegiado con una devolución de remanentes, sin duda, dicho tratamiento debe constituir un gasto tributario.
- **Devoluciones:** Es habitual que se consideren las devoluciones del IVA a los exportadores como parte del impuesto de referencia. Esto es consistente con un IVA en destino con base consumo.

El requisito del "Grupo Particular"

Algunos países (Australia, Bélgica, Corea y Argentina) establecen que una concesión tributaria sólo es considerada gasto tributario si favorece a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular. Desde este punto de vista, una disposición tributaria que se desvía del impuesto de referencia, pero que se aplica a la generalidad de los contribuyentes, no sería un gasto tributario, sino una característica estructural del impuesto. Este requisito parece en principio razonable, pues en la medida en que una disposición beneficia a todos los contribuyentes por igual, cabe pensar que guarda relación con el diseño que se quiere dar al gravamen, en términos de las cualidades de eficiencia y equidad. Por ejemplo, el tramo exento del impuesto personal a la renta es una disposición que favorece a la generalidad de los contribuyentes, que obedece a criterios de equidad en el diseño del tributo y que normalmente se considera parte del impuesto de referencia.

Sin embargo, hay que advertir que son pocas las concesiones tributarias que tienen esta característica, por lo cual se deben tomar algunas precauciones en su identificación. En primer lugar, algunas disposiciones tributarias son de

aplicación general pero dentro de un subconjunto de contribuyentes, por lo que deberían ser consideradas gasto tributario. Por ejemplo, un sistema de depreciación acelerada, que está disponible para todas las empresas, podría ser considerado en algunos países como parte del impuesto de referencia. No obstante, dicho criterio no toma en cuenta que tal beneficio es particular para el subconjunto de contribuyentes que desarrollan actividades empresariales y que determinan su renta sobre la base de contabilidad completa, pero no está disponible para el resto de los contribuyentes, como los trabajadores o las empresas sujetas a otros regímenes de determinación de la renta. En segundo lugar, algunas concesiones están disponibles para la generalidad de los contribuyentes pero no necesariamente benefician a todos por igual. Por ejemplo, una exención del IVA en favor de un bien de la canasta básica puede ser calificada como general, en el sentido de que todos los hogares consumen dicho bien. Sin embargo, la exención favorece en mayor medida a los hogares para los cuales este bien representa una proporción mayor de su consumo, por lo que también debería ser calificado como gasto tributario.

Probablemente hayan sido las consideraciones anteriores las que llevaron a varios países a definir los gastos tributarios como aquellos tratamientos que se desvían del impuesto de referencia, sin hacer alusión al carácter particular de ellos.

3.2.2. Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios

3.2.2.1. Los tres métodos de estimación

En la bibliografía especializada se distinguen tres "métodos" para estimar el costo de los gastos tributarios, métodos que en realidad corresponden a tres conceptos distintos, que es posible medir: el **ingreso renunciado**, el **ingreso ganado** y el **gasto directo equivalente**.

Antes de explicar la diferencia entre ellos conviene tener presente que la aplicación de un gasto tributario induce cambios en el comportamiento de los contribuyentes. Por ejemplo, si se exime de impuestos a los ingresos generados por determinados instrumentos de ahorro, habrá una mayor demanda de tales instrumentos y, por ende, las rentas de ese tipo serán superiores a las que se habrían producido sin la aplicación del tratamiento preferencial. Así también, si se deroga una deducción del impuesto a la renta, es probable que, en compensación por la pérdida del beneficio, los contribuyentes utilicen en mayor medida otras deducciones admitidas en la ley. El reconocimiento de estos y otros cambios de comportamiento en las estimaciones de gastos tributarios pone de manifiesto las diferencias entre los tres métodos señalados.

El **método del ingreso renunciado** mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio alguno de

comportamiento en los contribuyentes, es decir, que su comportamiento es el mismo que exhibían durante la aplicación del gasto tributario. Este método es conocido también como medición ex post.

Por su parte, el **método del ingreso ganado** procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método anterior, en éste -denominado también medición ex ante- se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes. En la práctica, la aplicación de este método es bastante limitada, pues plantea la dificultad de que se debe disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidos con un tratamiento tributario preferencial. Este método también debe considerar los cambios de comportamiento en relación con la evasión. Una parte del ingreso potencial derivado de la derogación de un gasto tributario terminará siendo evadida, tal como ocurre con una proporción de la recaudación de todos los impuestos.

Por último, el **método del gasto directo equivalente** estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

Para comprender la diferencia entre este método y los anteriores conviene distinguir entre dos tipos de gastos tributarios: los "subsidios tributarios" y las "transferencias tributarias" (ver OCDE, 2004). Los primeros son aquellos que están vinculados con la compra de determinados bienes, como podrían ser las exenciones del IVA. Los segundos son aquellos que no se vinculan con la compra de bienes, como, por ejemplo, las tasas reducidas.

El gasto directo equivalente toma en consideración el hecho de que normalmente las transferencias forman parte de los ingresos tributables. Por lo tanto, si se quiere estimar el gasto tributario sobre la misma base que una transferencia directa, se debe sumar el monto del impuesto que afectaría a dicha transferencia. En cambio, en el caso de aquellos gastos tributarios que califican como subsidios tributarios, no es necesario hacer el ajuste anterior, puesto que en general los subsidios directos no incrementan el ingreso tributable de los contribuyentes.

La elección del mejor método depende del objetivo perseguido. Si se desea tener una estimación precisa de la mayor recaudación que es posible obtener con la eliminación de un gasto tributario en particular, el método más adecuado es el del ingreso ganado. En cambio, si se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, lo mejor es usar el método del gasto directo equivalente.

Al respecto, la OCDE (2004) señala que la "mejor práctica" consiste en estimar los gastos tributarios por el método del ingreso renunciado, pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la

transferencia equivalente esté sujeta a impuestos. Según lo explicado en párrafos anteriores, esta práctica es igual a la aplicación del método del gasto directo equivalente. La recomendación de la OCDE se fundamenta en que la utilización de un método distinto originaría la falsa idea de que el gasto tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo.

Sin embargo, los informes de gasto tributario suelen ser utilizados también para buscar alternativas de reformas tributarias. En estos casos, las estimaciones por el método del gasto directo equivalente pueden alimentar expectativas erróneas acerca de los incrementos de recaudación que sería posible esperar con la derogación de algunos gastos tributarios. Asimismo, puede ser conveniente elaborar estimaciones complementarias que muestren cifras más cercanas al incremento de recaudación que se podría obtener con la derogación de los gastos tributarios. Para lograr aquello es posible, por ejemplo, ajustar las cifras de ingreso renunciado aplicando el supuesto de gasto total constante, utilizado en Chile y Argentina. Además, es razonable considerar también que una proporción del ingreso renunciado será evadida. Si existen estimaciones de cumplimiento tributario para los principales impuestos, se puede ponderar el ingreso renunciado por la tasa de cumplimiento del respectivo impuesto.

Cabe señalar que prácticamente todos los países que preparan reportes de gastos tributarios utilizan el sistema del ingreso renunciado, que es la metodología más simple de estimar y con la cual se sugiere comenzar. Estados Unidos aplica tanto el método del ingreso renunciado como el del gasto directo equivalente. En Latinoamérica, tanto Chile como Argentina utilizan un supuesto de cambio de comportamiento: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y, por ende, en un menor consumo y pago del IVA.

Ahora bien, una vez que se cuenta con las estimaciones del ingreso renunciado no es difícil elaborar estimaciones del gasto directo equivalente. Para ello se deben clasificar los gastos tributarios en dos categorías: los que podrían eventualmente ser reemplazados por una transferencia sujeta a impuestos y los que podrían ser reemplazados por un subsidio o una transferencia no sujeta a impuestos. Luego, las estimaciones del ingreso renunciado del primer grupo deben ser incrementadas en el valor del impuesto que les correspondería pagar a las transferencias equivalentes, siguiendo el procedimiento descripto en el capítulo anterior. En el caso de los impuestos personales a la renta, se requerirá un cálculo adicional para determinar la tasa marginal promedio ponderada con la que se gravarían las transferencias, la cual puede ser estimada sin mucha dificultad si se dispone de estadísticas de los beneficiarios de cada gasto tributario desagregadas por tramos de renta.

Tabla 1

Definición y medición de los gastos tributarios (OCDE)

País	Definición y medición		
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide
Alemania	No hay definición explícita. Referencias a beneficios recibidos por las empresas o sectores económicos.	Subsidio análogo.	Ingreso renunciado sobre base caja.
Australia	Disposiciones de la ley tributaria que gravan a ciertas clases de conribuyentes o tipos de actividades particulares en forma diferente de la estructura de referencia elegida.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Austria	Renuncia de ingresos del gobierno federal a través de excepciones a la norma tributaria general, que benefician a personas naturales o jurídicas por actividades privadas desempeñadas en el interés del público en general.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Bélgica	Renuncia de ingresos a través de incentivos tributarios en la forma de excepciones de la tributación ordinaria, que son otorgadas a ciertos contri-buyentes o actividades económicas, culturales o sociales, y que podrían ser reemplazadas por subsidios directos.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Canadá	Desviaciones respecto del impuesto de referencia.	Conceptual.	
Corea	Reducción de los ingresos tribu-tarios nacionales que resultan de la aplicación de disposiciones especiales, como excepciones al sistema de tributación normal, para reducir la carga tributaria de un grupo específico de contribuyentes.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base caja. S.I.
España	No hay una definición formal.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Estados Unidos	Es una excepción preferencial a las normas de referencia de la estructura tributaria.	Conceptual y legal.	Ingreso renunciado, subsidio equivalente y valor presente, sobre base caja.
Finlandia	Desviación desde la estructura básica normal de tributación para apoyar determinados propósitos.	Conceptual.	Ingreso renunciado sobre base caja.

Tabla 1

Definición y medición de los gastos tributarios (OCDE) (cont)

País	Definición y medición		
	Definición de gasto tributario	**Enfoque**	**Concepto que se mide**
Francia	Disposiciones legales cuya implementación induce ingresos tributarios más bajos para el Estado en comparación con la aplicación de la referencia o norma, que es el principio de cálculo básico del impuesto.	Conceptual.	Ingreso renunciado sobre base caja.
Holanda	Desviaciones respecto del sistema tributario de referencia.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Irlanda	No hay una definición formal.	Conceptual.	Ingreso renunciado.
Italia	Tratamiento tributario favorable, el cual, aunque sea estructural, es una excepción a los principios de generalidad, uniformidad y progresividad de la tributación.	S.I.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Portugal	No hay una definición formal.	Legal.	Ingreso renunciado.
Reino Unido	Alivios tributarios que son alternativas para el gasto público y que tienen efectos similares	Subsidio análogo.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.

Fuente: OCDE (1996), Craig y Allan (2001), Swift et al. (2004) e informes de los países.
S.I.: Sin información.

Tabla 2

Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina)

País	Definición y medición			
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Unidad Concepto que se mide	responsable de las estimaciones
Argentina	Monto de ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes.	Legal.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Producción.
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados por medio del sistema tributario, que buscan asistir a objetivos económicos y sociales.	Legal.	Ingreso renunciado.	Receita Federal.
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.	Conceptual.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Servicio de Impuestos Internos.
Colombia	Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.	Legal.	Ingreso renunciado.	DIAN.
Ecuador	S.I.	Legal.	Ingreso renunciado.	SRI (desde 2007).
Guatemala	Aquellas situaciones en que se ha formalizado el hecho generador que debería dar origen al impuesto y, sin embargo, no se tiene la obligación de cancelar los tributos, a diferencia del resto de los contribuyentes. Las concesiones de aplicación general se consideran parte de la norma.	Legal.	Ingreso renunciado.	SAT.

Tabla 2

Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina) (cont.)

País	Definición y medición			
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Unidad Concepto que se mide	responsable de las estimaciones
México	Aquella cantidad que se deja de recaudar por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares.	S.I.	Ingreso renunciado.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Nicaragua	Transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente.	S.I.	S.I.	Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Perú	Cualquier medida tributaria que derive en una pérdida de ingresos tributarios para el Estado y la correspondiente reducción de la carga tributaria para el contribuyente, que no haya ocurrido bajo la aplicación de una ley tributaria general.	Legal.	Ingreso renunciado.	SUNAT.

Fuente: Craig y Allan (2001), Swift et al. (2004) e informes de los países.
S.I.: Sin información.

3.2.2.2. Las Formas de Cálculo

En lo que respecta a las metodologías específicas para calcular el ingreso renunciado, éstas dependerán del tipo de gasto tributario que se deba estimar y de la información disponible en cada caso. La experiencia de los países muestra que en general es necesario recurrir a una amplia variedad de formas de cálculo (ver tabla 4). Sin embargo, atendiendo a las características comunes que se observan entre aquéllos, es posible distinguir los cuatro tipos metodológicos siguientes:

- **Obtención directa desde las estadísticas de ingresos**

Aunque sea poco común, es posible que ciertos gastos tributarios, en particular algunos créditos contra los impuestos, sean declarados en algún ítem específico de los formularios de declaración de impuestos y queden registrados en una cuenta de la base de datos de la dirección de ingresos. En estos casos, el ingreso renunciado corresponderá exactamente al saldo de dicha cuenta.

- **Estimaciones con estadísticas agregadas**

Estas metodologías consisten en la realización de operaciones aritméticas simples sobre estadísticas agregadas, obtenidas principalmente de las declaraciones de impuestos pero también de otras fuentes, como las cuentas nacionales. Este enfoque es apropiado, sobre todo, cuando el costo del gasto tributario es una proporción simple del total de transacciones. Es el caso, por ejemplo, de las exenciones y deducciones del impuesto a la renta de las empresas, en que el ingreso renunciado se estima como el monto agregado de la deducción o de la renta exenta multiplicado por la tasa del impuesto. También es conveniente usar este método para estimar el ingreso renunciado por la aplicación de tasas reducidas, aplicando simplemente la regla de tres sobre la recaudación efectiva de la respectiva tasa.

En algunos países se emplea también este método para estimar el costo de deducciones y exenciones de los impuestos a la renta personal, en cuyo caso se debe multiplicar el monto agregado de la deducción o renta exenta por una tasa marginal promedio ponderada. Esta tasa debe ser previamente calculada con datos de algún año base y actualizada cada cierto número de años. Lo ideal sería que hubiese una tasa marginal promedio ponderada para cada deducción o exención, puesto que el perfil de los beneficiarios no es necesariamente el mismo para cada concesión tributaria. Con este enfoque se logra una buena aproximación del ingreso renunciado, aunque sus resultados son menos precisos que los que se obtendrían mediante simulación agregada o microsimulación.

- **Modelos de simulación agregada**

En este enfoque, al igual que en el anterior, se trabaja con estadísticas agregadas de fuentes principalmente tributarias pero también de cuentas nacionales, encuestas de presupuestos y otras. Empero, a diferencia de la metodología anterior, en este caso se requiere una mayor apertura o estratificación de las estadísticas agregadas, así como también el desarrollo de algoritmos matemáticos de mayor complejidad relativa.

Modelos de este tipo se aplican al cálculo de deducciones y exenciones de los impuestos personales a la renta. Por ejemplo, en Australia (Brown, 2004) se elabora este tipo de modelo, que es denominado "modelamiento distribucional", a partir de datos de distribución del ingreso y concesiones tributarias por tramos de renta imponible, utilizando como fuente de información las bases de datos administrativas.

También encuadran en esta categoría los modelos basados en matrices de insumo-producto para estimar el costo de las exenciones del IVA. Al margen de la frecuente falta de información sobre actividades exentas en las bases de datos administrativas, la metodología del IVA presenta una dificultad adicional, que hace poco recomendable el uso exclusivo de datos de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes para llevar a cabo estas estimaciones. En efecto, la pérdida de recaudación asociada a una exención queda determinada no sólo por el valor agregado del contribuyente exento, sino también por el perfil tributario del comprador: sólo habrá recaudación cuando el comprador sea un consumidor final o un consumidor intermedio exento. Por lo tanto, la mejor manera de estimar estos gastos tributarios es hacerlo a través de modelos basados en las tablas de insumo-producto, que permiten calcular con mayor precisión el potencial IVA no deducible que se deja de recaudar por la aplicación de una exención. Estos modelos consideran las ventas y compras intersectoriales asociadas a los distintos bienes y servicios. El gasto tributario se estima como la diferencia entre el IVA no deducible bajo el supuesto de derogación de la exención y el IVA no deducible bajo la legislación vigente.

- **Modelos de microsimulación**

Los modelos de microsimulación analizan datos detallados a nivel individual, que surgen, en general, de las declaraciones de impuestos, aunque en ocasiones se usan fuentes de datos alternativas o complementarias, como encuestas de presupuestos o estados financieros de empresas. En algunos países se incorpora en los modelos al universo de contribuyentes, mientras que en otros se elige trabajar con una muestra estadísticamente representativa. En los primeros se gana en precisión, pero los tiempos de respuesta son más prolongados y se requieren herramientas tecnológicas de mayor capacidad.

La microsimulación consiste, fundamentalmente, en recalcular los impuestos que le correspondería pagar a cada contribuyente simulando cambios en la normativa tributaria. El ingreso renunciado se obtiene como la diferencia de recaudación entre una situación con cambio de normas y otra sin cambio alguno. Muchas veces, estos modelos se elaboran con datos de un año base, que son actualizados cada cierto número de años. Por ello, al momento de realizar las estimaciones el modelo tiene que ser ajustado para que refleje la normativa tributaria vigente. Asimismo, los resultados iniciales deben ser actualizados para reflejar el crecimiento de las bases imponibles.

Estos modelos son especialmente útiles para evaluar gastos tributarios que benefician a grupos de contribuyentes con características no observables en las estadísticas agregadas, así como exenciones y deducciones en impuestos con tasas progresivas, y para cuantificar los efectos conjuntos o de simultaneidad de los gastos tributarios. La microsimulación también sirve para determinar los parámetros necesarios para las estimaciones con estadísticas agregadas o con modelos de simulación agregada, como, por ejemplo, las tasas marginales promedio ponderadas.

3.2.2.3. Elección de una Base Contable

Las estimaciones de los distintos países pueden diferir también respecto de la base contable escogida, que puede ser base caja o base devengada. El primer enfoque considera el impacto de los gastos tributarios sobre el flujo de caja del fisco en un período determinado. El segundo toma en cuenta el impacto en los pasivos tributarios devengados a favor del fisco en un período determinado. En la elección de uno u otro se debe buscar la concordancia con el presupuesto de gasto directo. Si éste ha sido elaborado con un enfoque de caja, el presupuesto de gastos tributarios debería prepararse en base caja, y viceversa.

3.2.2.4. El Caso Específico de los Diferimientos de Impuestos

Los diferimientos corresponden a un caso particular de gastos tributarios, que se caracteriza por la postergación del pago de las obligaciones correspondientes. Un ejemplo de diferimiento son los esquemas de depreciación tributaria acelerada, que permiten pasar a gastos el costo de los activos fijos de manera más rápida de lo que sería razonable de acuerdo con la pérdida de valor económico de éstos o con las normas de contabilidad financiera. Estos esquemas dan lugar a un pago menor de impuesto a la renta durante los primeros años de vida útil de las inversiones físicas, en relación con un régimen normal de depreciación. Empero, dicha situación se revierte en los años siguientes, cuando los activos ya están completamente depreciados y, por lo tanto, el pago del impuesto a la renta es superior al que se produciría con la aplicación del régimen normal.

En la mayor parte de los países se aplica un criterio de caja para medir el gasto tributario de los diferimientos. Es decir, se estima la recaudación que se habría producido en el período analizado si no hubiera habido diferimiento alguno, y se resta de esta cifra la recaudación efectiva del período. Evidentemente, el resultado en un período particular puede ser positivo, cuando las postergaciones del período son superiores a las recuperaciones, o negativo, cuando las recuperaciones son superiores a las postergaciones.

Una forma alternativa de cuantificar los diferimientos es hacerlo según el método del valor presente. En este caso, se estiman las diferencias de recaudación que se producirán en el futuro a causa de los diferimientos originados en el período analizado, y luego se calcula el valor presente de ese perfil de flujos de caja. En tales circunstancias, la cifra será obviamente positiva. Sólo en Estados Unidos se utiliza esta metodología para los diferimientos.

3.2.2.5. Problemas para Calcular el Gasto Tributario Total

Otro aspecto metodológico que se debe tener en consideración es el de las interacciones entre los distintos gastos tributarios, que se puede resumir diciendo que el gasto tributario de A más B no es necesariamente igual al gasto tributario de A más el gasto tributario de B.

Esto resulta particularmente relevante en los impuestos personales a la renta con tasas progresivas. En efecto, si A y B son deducciones de la base imponible para un contribuyente determinado, puede ocurrir que la derogación individual de A mantenga al contribuyente en el mismo tramo de renta, al igual que la derogación individual de B. Sin embargo, la derogación simultánea de A y B podría ubicarlo en un tramo de renta y de tasa marginal superior. En este supuesto, el gasto tributario conjunto sería superior a la suma de los gastos tributarios individuales.

En el caso de las exenciones del IVA también se producen interacciones, aunque en sentido contrario. La derogación de la exención A reduce las compras intermedias exentas y, por ende, el traspaso de IVA no deducible para la producción de B, y viceversa. Por lo tanto, el gasto tributario conjunto será inferior a la suma de los gastos tributarios individuales.

En vista de lo anterior, la mayor parte de los países de la OCDE-como Austria, Bélgica, Canadá, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Reino Unido y Estados Unidos- omiten directamente las líneas de totales de sus tablas de resultados.

3.2.2.6. Cobertura, Frecuencia y Clasificación

En lo atinente a la cobertura de los presupuestos de gastos tributarios, esto es, los impuestos que se incluyen en la estimación, prácticamente en todos los países se toma en cuenta el impuesto a la renta, tanto de personas como de empresas. Entre los países de la OCDE, Austria, Irlanda y Holanda sólo realizan mediciones para este impuesto. Una buena parte de ellos también incorpora el IVA, aunque a veces restringido sólo a las exenciones. Canadá, Portugal y España miden el gasto tributario en el IVA y en el impuesto a la renta, exclusivamente. El resto de los países incorpora también otros impuestos, tanto directos como indirectos (ver Anexo I).

Entre los países latinoamericanos que miden el gasto tributario, todos incorporan al menos el impuesto a la renta y el IVA. Chile y Colombia miden sólo estos dos impuestos. Argentina, Brasil, Guatemala, México y Perú incluyen también otros impuestos, como, por ejemplo, aranceles a las importaciones y consumos específicos.

Respecto de la frecuencia de las estimaciones, en la gran mayoría de los casos analizados es anual. Las excepciones son Alemania, en donde la frecuencia es bianual, e Italia, que realiza mediciones esporádicas.

Las formas de clasificar o agrupar los gastos tributarios en los presupuestos son diversas y cambian entre un país y otro. Como se puede apreciar en el Anexo I, los gastos tributarios se clasifican según el impuesto, la técnica tributaria utilizada para otorgar el beneficio (exenciones, deducciones, créditos, diferimientos y tasas reducidas), la función presupuestaria, el objetivo perseguido, el sector económico beneficiado y la zona geográfica.

3.3. Gestión de la Información

Un requisito básico para realizar estimaciones confiables de los gastos tributarios es disponer de información suficiente, de buena calidad y oportuna. Sin embargo, en muchos países no se percibe la importancia de esta cuestión y no se organiza la recolección y el análisis de aquélla en sistemas integrados; por añadidura, la mayoría de ellos continúan apelando a la recolección manual y parcializada.

En el proceso de gestión de la información hay tres etapas muy definidas: captación de datos, tratamiento y análisis.

3.3.1. Captación de Datos

Básicamente, son dos los tipos de fuentes de datos tributarios: las fuentes internas (declaraciones y formularios especiales para beneficios fiscales) y las fuentes externas (información de terceros y de otras agencias involucradas,

como las administradoras de zonas francas). En el caso de las informaciones externas, en general, es necesario firmar acuerdos de intercambio de información.

La información de las fuentes internas

En general, la principal fuente de información para realizar las estimaciones de gastos tributarios son los datos aportados por los propios contribuyentes, a través de las declaraciones de impuestos y de la información complementaria exigida por la administración tributaria.

Si la agencia responsable de las estimaciones es la propia administración tributaria, se tendrá entonces un acceso más expedito a todo ese volumen de información, lo cual posibilitará el desarrollo, por ejemplo, de los modelos de microsimulación. Por el contrario, cuando la responsabilidad de la estimación recae en un organismo distinto, el acceso a estos datos puede estar limitado. En efecto, la legislación suele imponer la reserva en cuanto al acceso a los datos de los contribuyentes que administra la agencia tributaria. En tal caso, habrá que buscar formas alternativas de acceder a la información, como, por ejemplo, a través de bases de datos innominadas o bien por medio de estadísticas agregadas.

También puede ocurrir que la agencia responsable de las estimaciones delegue en la administración tributaria la gestión de los modelos de microsimulación. En este esquema de trabajo, la agencia responsable define los requerimientos de diseño del modelo y las simulaciones que se deben realizar, en tanto que la administración tributaria ejecuta el diseño, realiza las simulaciones y entrega los resultados.

Adecuación de los formularios de declaración de impuestos

En muchos países, la estimación de los gastos tributarios se ve dificultada por la escasez de datos apropiados en las fuentes de información correspondientes. En efecto, los formularios de declaración de impuestos no siempre recogen toda la información que sería deseable para estos fines. Es común, por ejemplo, que a los contribuyentes totalmente exentos se los libere de la obligación de declarar, lo cual induce a buscar fuentes alternativas o realizar supuestos fuertes para obtener estimaciones, o bien simplemente omitirlas.

En vista de lo anterior, una estrategia para aumentar la disponibilidad de información reside, justamente, en adecuar los formularios de declaración de impuestos, o crear nuevas declaraciones juradas, de manera tal de recoger un mayor volumen de antecedentes relacionados con las concesiones. En ese sentido, el propio ejercicio de elaborar las estimaciones de los gastos tributarios permite ir identificando las carencias de información.

Cabe destacar que la recolección de información relacionada con las concesiones tributarias no sólo es útil para las estimaciones de gastos tributarios, sino que también permite un mejor control de estas actividades por la administración respectiva, lo cual redunda en un doble beneficio. Obviamente, requerir mayor volumen de información implica costos tanto para los contribuyentes como para la administración, pero, por otro lado, el uso masivo de Internet como medio para relacionarse con éstos ha permitido disminuir tales costos para ambas partes.

La información de las fuentes externas

Una cuestión de la mayor importancia para las estimaciones tributarias es la de la autonomía en el acceso y el procesamiento de la información. Quienes han trabajado en la elaboración de aquéllas saben que la falta de autonomía es uno de los mayores problemas para lograr estimaciones oportunas y de calidad, pues significa depender tanto de la "buena voluntad" del propietario de la información como de la habilidad para procesar adecuadamente los datos. Por lo tanto, es recomendable que la unidad responsable de las estimaciones tenga el mayor grado de autonomía posible en el acceso y el procesamiento de la información.

En general, incluso en países donde los organismos ajenos al Ministerio de Hacienda o específicamente a la administración tributaria (por ejemplo, otros ministerios, administradoras de zonas francas, agencias reguladoras) ya proveen regularmente la información, muchas veces ésta viene impresa en papel, o bien ha sido recolectada de manera no sistemática o mediante una metodología no explicitada. Esto constituye un problema muy serio para la implementación de los presupuestos de gastos tributarios, aunque es una práctica habitual de muchos países.

Una forma de avanzar y lograr un acceso expedito y oportuno a la información de otras agencias es hacerlo mediante la formalización de la entrega de datos. Para ello, un instrumento útil es la firma de convenios de intercambio de información, en los cuales se determinen, entre otras cosas, los requerimientos específicos y detallados de la información, los medios que se utilizarán para su traspaso, la periodicidad y las fechas de entrega, y los responsables de administrar el convenio en cada institución. Cabe destacar que este tipo de convenio es útil incluso en el caso en que la administración tributaria es la entidad responsable de las estimaciones, pues, como ya se ha señalado, hay una serie de fuentes de información no tributarias que son necesarias para realizar determinadas estimaciones de gastos tributarios, como, por ejemplo, las estadísticas de cuentas nacionales, las matrices de insumo-producto, las encuestas de presupuesto y los estados financieros de las empresas.

3.3.2. Tratamiento de la información

Uno de los desafíos que plantea el tratamiento de la información es la coordinación entre la unidad informática que posee los datos y la unidad responsable de las estimaciones. Con frecuencia, el acceso a aquéllos no es adecuado y exige muchísimo trabajo de definición entre las dos áreas. Afortunadamente, se dispone de alternativas tecnológicas, cada vez más asequibles, que permiten el acceso autónomo de las áreas usuarias al manejo de la información, como los almacenes de datos o data warehouse. Estas herramientas integran en un formato estándar las diversas bases de datos operativas, permitiendo el acceso y el procesamiento de los microdatos, ya sea para la elaboración de modelos de microsimulación o de simulación agregada, o bien para la generación de estadísticas agregadas.

Un sistema informatizado para la captura y el tratamiento de la información es la mejor solución para una efectiva implementación del presupuesto de gastos tributarios. Por ejemplo, se puede pensar en la posibilidad de desarrollar un portal web intranet del gobierno en el que todas las agencias involucradas (definidas en los convenios de intercambio) alimenten directamente al sistema de información de gastos tributarios, con acceso directo a una base de datos centralizada. De esta manera se aseguraría el acceso más oportuno a los datos, sin depender de la disponibilidad de recursos de la agencia propietaria de la información. Este sistema puede incluso ser el administrador de todas las etapas de concesión de un beneficio tributario, por ejemplo, en casos en los cuales se necesita la autorización previa de algún ministerio o una agencia (en algunos casos los beneficios son concedidos por lista de empresas o sectores económicos).

Por último, también hay que atender a la precisión de los datos y la detección de inconsistencias, de manera que la información que se deba analizar sea de la mejor calidad posible. El uso de la información en las estimaciones tributarias requiere siempre una etapa previa de preparación de los datos obtenidos desde las bases operativas. Por ejemplo, se debe revisar la consistencia de la información, eliminar datos fuera de rango y corregir errores evidentes. En la medida en que se mejoren los controles en los procedimientos de recolección se podrá contar con información de mejor calidad y se reducirán los tiempos necesarios para la obtención de las estimaciones.

En el contexto de las declaraciones de impuestos, la recepción de éstas por Internet ha tenido un efecto positivo en relación con la calidad de los datos, lo cual favorece, evidentemente, las tareas de auditoría de la administración tributaria, pero tiene también un efecto positivo indirecto para el uso de la información con otros fines, como el de las estimaciones de gastos tributarios. En este caso, la mejor calidad es producto de los controles de consistencia efectuados en las aplicaciones para el envío de declaraciones, que evitan errores frecuentes en los procedimientos manuales, como, por ejemplo, las

diferencias entre los valores totalizadores y las sumas de los valores parciales, o la omisión de información obligatoria. En ocasiones, este tipo de control se efectúa sólo sobre las secciones de los formularios que contienen la determinación de los impuestos a pagar, pero lamentablemente se omite en otras que aportan información complementaria y que muchas veces resultan útiles para estimar los gastos tributarios.

3.3.3. Análisis de los Datos

Tras la captación y el tratamiento de los datos se puede pasar a la fase de análisis de éstos, en la cual se apoyan las medidas de transparencia fiscal y la toma de decisiones acerca de cambios en la política tributaria. Con el fin de ofrecer las mayores garantías en cuanto a esas funciones, en general, el presupuesto de gastos tributarios es presentado por tipo de impuesto, función presupuestaria, región geográfica y sector económico. En algunos países ya se analizan también los gastos tributarios por perfiles de renta, de manera de determinar su impacto sobre la equidad.

3.4. Control y Fiscalización por la Administración Tributaria

Las administraciones tributarias tienen la función de controlar el correcto uso de las concesiones en su ámbito de acción, pues los gastos tributarios introducen una mayor complejidad en la legislación impositiva, creando nuevas posibilidades para abusos y nuevos tipos de fraudes del sistema de incentivos. Esto es, la administración tributaria debe verificar que los contribuyentes hagan uso de los gastos tributarios conforme a la ley, evitando el aprovechamiento de los espacios de evasión que normalmente se generan al establecer excepciones a la normativa pertinente. Ejemplos clásicos de controles relacionados con los gastos tributarios son las fiscalizaciones vinculadas con operaciones de zonas francas, exenciones y tasas reducidas del IVA, deducciones del impuesto a la renta, créditos presuntos y clasificación subjetiva errónea (por ejemplo, tercero sector, organizaciones no gubernamentales, universidades).

Para tal fin, la administración debe hacer uso de las herramientas de fiscalización habituales, como el cruce masivo de información y las auditorías selectivas. La elección de una u otra herramienta dependerá de las características específicas de cada gasto tributario. Por ejemplo, algunas deducciones o exenciones del impuesto a la renta personal -como las cotizaciones para fondos de pensiones, los intereses hipotecarios o el ahorro en determinados instrumentos financieros- se pueden controlar fácilmente a través de cruces masivos, mediante sistemas computadorizados, entre los montos declarados por los contribuyentes y los informados por las instituciones receptoras. Este tipo de cruce de información elimina la posibilidad de evadir recurriendo al abultamiento ficticio de las deducciones o rentas exentas, salvo en el caso de colusión con la institución receptora.

Otros tipos de gastos tributarios -generalmente, los que benefician a las empresas o las exenciones del IVA- deben ser controlados por medio de auditorías selectivas. El conocimiento de las particularidades del diseño de cada uno de aquéllos es clave para definir programas de revisión que apunten al control de los espacios de evasión específicos. Por ejemplo, las exenciones del IVA abren posibilidades de evadir mediante la manipulación de las proporciones de ventas exentas y gravadas, que determinan el porcentaje del IVA de los insumos que es recuperable como crédito. Por lo tanto, una auditoría a un contribuyente con ventas exentas deberá contemplar, entre otras cosas, la revisión de estos cálculos de proporcionalidad.

Cabe señalar que la mayor eficiencia de la administración tributaria en el control de los gastos tributarios reduce los costos relativos de éstos, mejorando su desempeño en relación con herramientas alternativas de política pública, como son los gastos directos. Por otro lado, también es importante que la administración sea capaz de transparentar los mayores costos operativos que derivan de la aplicación de las concesiones tributarias, y que las autoridades, a su vez, tengan en consideración esos mayores costos a la hora de definir el presupuesto de la entidad. De otra manera, una fiscalización deficiente de un nuevo gasto tributario redundará en un menor control, y por ende una mayor evasión, de las demás disposiciones tributarias.

Corresponde destacar, asimismo, que resulta indispensable trabajar en aras de una mayor integración entre las actividades de estimación y control de los gastos tributarios. Las estimaciones pueden y deben ser el primer paso para una fiscalización más eficiente del correcto uso de éstos. Dicho de otro modo, las estimaciones de los gastos tributarios no tienen que quedar circunscriptas a las áreas de estudios de la administración tributaria, sino que debe haber una retroalimentación sistemática con las áreas de fiscalización. La administración tributaria tiene que trabajar con perfiles de riesgo de gastos tributarios (por ejemplo, tipo de contribuyente, área o sector beneficiado, zona franca) y asignar personal especializado en el control de dichos gastos.

4. CONCLUSIONES, DESAFÍOS QUE SE DEBEN RESOLVER Y PRÓXIMOS PASOS

Al concluir este trabajo, cabe hacer referencia a tres observaciones generales y algunos desafíos importantes para la agenda futura. La primera de aquéllas pone el acento en que ha habido grandes avances en el tratamiento de estos temas en América Latina, especialmente en cuanto a las estimaciones de la magnitud del gasto tributario. Hay variaciones en las metodologías, pero en general las estimaciones se basan en la metodología ex-post, de pérdida de recaudación. La segunda observación hace hincapié en que el tratamiento del gasto tributario está focalizado fundamentalmente en la transparencia del gasto en general, pero aún no se observa una percepción generalizada de que los gastos tributarios son equivalentes a los gastos presupuestarios directos. La tercera observación destaca que todavía no hay un trabajo de evaluación de los beneficios que deberían resultar como contrapartida de los gastos tributarios. Se está comenzando a medir los costos de las concesiones tributarias, pero muy poco se hace para medir resultados.

Está claro que queda un largo camino por recorrer en el futuro, con muchos retos y desafíos. Algunos de estos retos son producto de circunstancias internas de los países, como, por ejemplo, pasar del cálculo de los gastos tributarios de nivel federal al de niveles subnacionales. También hay consenso en lo que atañe a contar con mayor y mejor información para realizar las estimaciones.

Otros retos se relacionan con el esfuerzo de armonización u homogenización de las metodologías y los procedimientos adoptados entre los diferentes países, tanto en el IVA -el más importante tributo en los países de la región- como en el impuesto a la renta de las empresas, especialmente los relacionados con la promoción de inversiones. Dicha armonización metodológica es muy importante para que se pueda hacer comparaciones. La uniformidad total no es posible, porque los gastos tributarios reflejan la idiosincrasia de cada uno de los países.

También resulta primordial avanzar en el análisis de la economía política que se halla detrás de los gastos tributarios, a fin de buscar formas de limitar la proliferación de éstos, que debilita los sistemas tributarios y complica la administración correspondiente. Por último, es indispensable un mayor esfuerzo para integrar los gastos tributarios con el presupuesto. Es esencial que haya límites sobre los gastos tributarios como los que hay sobre los gastos directos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARGENTINA, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN. Varios años. "Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina, años 2006-2008".

BRASIL, RECEITA FEDERAL. Varios años. "Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)".

BROWN, C. 2004. "Tax Expenditures in Australia". En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds.). Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending Through the Tax System: Lessons From Developed and Transition Economies. Washington, D.C., The World Bank.

CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (2004) "Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections".

CHILE, DIRECCIÓN DE PRESUPUESTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA. Varios años. "Informe de Finanzas Públicas".

CHILE, SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2005. "Informe de Gasto Tributario".

COLOMBIA, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Varios años. "Aspectos Complementarios - Mensaje Presidencial - Proyecto de Presupuesto General de la Nación".

CRAIG, J. Y W. ALLAN. 2001. "Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective". NTA Papers and Proceedings.

FMI (FONDO MONETARIO INTERNACIONAL). 2001. "Manual de Transparencia Fiscal".

GUATEMALA, SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Varios años. "Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central".

MÉXICO, CÁMARA DE DIPUTADOS, CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS. 2007. "Presupuesto de Gastos Fiscales, 2002-2007".

MINARIK, J. 2008. "Tax Expenditures in OECD Countries". OECD, Washington Center.

OCDE (ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO). 1996. "Tax Expenditures. Recent Experiences".
-----. 2004. "Best Practice Guidelines - Off Budget and Tax Expenditures".

PERÚ, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Varios años. "Marco Macroeconómico Multianual".

SEGUIN, M. Y S. GURR. 2004. "Federal Tax Expenditures in Canada". En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds.). Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. Washington, D.C., The World Bank.

SLEMROD, J. 1989. "Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion". En: ROTH, J. y J. SCHOLZ (Eds.). Tax Payer Compliance: Social Science Perspectives, University of Pennsylvania Press.

SWIFT, Z. L., H. P. BRIXI Y C. M. A. VALENDUC. 2004. "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices". En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds.). Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. Washington, D.C., The World Bank.

TOKMAN R., M., J. RODRÍGUEZ C. Y C. MARSHALL S. 2006. "Las excepciones tributarias como herramienta de política pública". En: Estudios Públicos, Nro. 102.

ANEXO I

Cobertura y estructura de los reportes de gastos tributarios en América Latina.

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
Argentina	IVA, ganancias, contribuciones a la Seguridad Social, combustibles, comercio exterior	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	No.	Anual.	Por impuesto, por modalidad y por régimen de promoción sectorial o regional.
Brasil	Impuestos a las importaciones, a la renta, sobre productos industrializados, a las operaciones financieras y sobre la propiedad rural, y contribuciones a la Seguridad Social	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	S.I.	Sí.	Anual.	Por función presupuestaria, por región, por modalidad y por impuesto.
Chile	Impuesto a la renta e IVA.	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	Sí.	Anual.	Por impuesto, por modalidad y por sector u objetivo beneficiado.
Colombia			Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Sí.	Sí.	Anual.	Por impuesto.

ANEXO I

Cobertura y estructura de los reportes de gastos tributarios en América Latina

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
Guatemala	Impuesto a la renta, IVA, productos financieros, derechos arancelarios, petróleo, tabaco, bebidas, circulación de vehículos y cemento.	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	No.	Anual.	Por impuesto y por sector económico.
México	Impuesto sobre la renta empresarial y personas físicas (ISR), impuesto al valor agregado (IVA); impuestos especiales: producción y servicios (IEPS), automóviles nuevos (ISAN) y sobre tenencia y uso de vehículos (ISTUV), y estímulos fiscales.	S.I.	S.I.	S.I.	Sí.	Anual.	Por impuesto y por modalidad.
Perú	IVA, impuesto a la renta, impuesto selectivo al consumo, ad valorem	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	S.I.	S.I.	Anual.	Por impuesto, por modalidad y por sector.

Fuente: Informes oficiales de los países.
S.I.: Sin información

Caso práctico

Tema 2.3

LA UTILIZACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA MEDICIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA PARA LA COMPOSICIÓN DEL MAPA DE RIESGOS Y EL DISEÑO DE LOS PLANES DE CONTROL

Stefano Pisani
Gerente
Agencia de Ingresos
(Italia)

SUMARIO: Resumen.- 1. Introducción.- 2. El valor agregado sumergido.- 3. La estimación de las bases imponibles evadidas.- 3.1 El impuesto al valor agregado.- 3.2 El impuesto regional a las actividades productivas (IRAP).- 4. Conclusiones.- 5. Referencias Bibliográficas

RESUMEN

La misión de la Administración de Ingresos Públicos italiana consiste en maximizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. A fin de planificar la estrategia relacionada con la realización de la misión, es necesario adoptar metodologías adecuadas para estimar la recaudación potencial, entendida como la máxima recaudación permitida por la legislación fiscal vigente[1].

El factor más crítico en la interpretación de la brecha entre el nivel potencial de recaudación y la recaudación efectiva está constituido por la evasión fiscal. El estudio analiza las fuentes y los métodos de cálculo adoptados por la Administración, exponiendo los usos de dicho indicador como parámetro para programar las actividades. El enfoque utilizado por la Administración es del tipo arriba-abajo, y se basa principalmente en la comparación entre los datos fiscales y los agregados de la contabilidad nacional.

La evasión, típica variable latente de compleja valoración, exige el uso de varias estimaciones independientes, para poder realizar un análisis de confiabilidad basado en la observación de los resultados obtenidos. Más que

1 *Sevilla Segua (2006).*

un punto de llegada, este trabajo constituye el inicio de futuros desarrollos, que aparecen esbozados en la conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

La actividad de la Administración de Ingresos Públicos italiana (en adelante la Administración) está regulada por un convenio celebrado con el Ministerio de Economía y Finanzas. A través de este convenio se establecen los objetivos a alcanzar y los recursos necesarios para realizarlos. Los objetivos se refieren tanto a las actividades a poner en marcha (cantidad de controles y de servicios prestados) como a las sumas a cobrar luego de los controles fiscales.

El conocimiento de los objetivos sirve para realizar la misión de la Administración, que consiste en maximizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

A fin de planificar la estrategia, encarar los posibles riesgos y prever las criticidades vinculadas con la realización de la misión, es necesario contar con metodologías adecuadas para estimar la recaudación potencial, definida como la máxima recaudación permitida por la legislación fiscal vigente[2]. En otras palabras, "la recaudación potencial es aquella que sería percibida en los casos en que ningún contribuyente incumpliera voluntariamente con la ley y los errores involuntarios fueran cero[3]".

El factor más crítico en la interpretación de la brecha entre el nivel potencial de recaudación y la recaudación efectiva está constituido por l evasión, que representa el agregado principal a través del cual se debería evaluar la actuación de la Administración fiscal[4].

El objetivo del estudio es presentar las fuentes y los métodos de cálculo adoptados por la Administración para estimar la evasión como parte faltante del "potencial tributario", exponiendo los usos de dicho indicador como parámetro para programar las actividades de la administración, utilizando de la mejor manera posible los recursos limitados de que se dispone.

Existe una vasta literatura sobre los posibles métodos de cálculo de la evasión[5], el enfoque utilizado por la Administración es del tipo arriba-abajo, basado principalmente en la comparación entre los datos fiscales y los agregados de la contabilidad nacional.

---

2 Sevilla Segua (2006).
3 Das-Gupta, Mookherjee (2000).
4 Viol (2006).
5 Para una reseña se remite a OCDE (2004a, 2008).

Se consideran en especial las siguientes mediciones: valor agregado sumergido, estimado por el Instituto Nacional de Estadística (ISTAT) italiano y dos estimaciones de la evasión basadas en el IVA y en el Impuesto Regional a las actividades productivas (IRAP).

El cálculo del sumergido brinda el marco general de referencia, la evasión del IVA sigue un enfoque basado en el intercambio de bienes y servicios (del lado de la demanda) y el IRAP es una variable de la brecha existente en el proceso de formación de la ganancia de las empresas (del lado de la producción).

Para que resulte clara su utilización por parte de la Administración, es necesario definir en primer lugar el ámbito de referencia de los tres indicadores con respecto a la base imponible y a la correspondiente recaudación potencial:

1. las comparaciones basadas en los agregados de la cuenta gastos y recursos de la Contabilidad Nacional (PBI, Consumos finales, etc.) comprenden las transacciones registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas y excluyen las del estado patrimonial, por lo tanto el cálculo de la evasión en la recaudación no es completo, ya que no comprende la evasión derivada de variaciones en el patrimonio neto;
2. la contabilidad nacional brinda una indicación acabada de la ganancia potencial y no del impuesto que deriva de ella, por lo tanto es recomendable hacer la comparación con los datos fiscales sobre las bases imponibles más que sobre la recaudación potencial;
3. del punto dos se deduce que están excluidos de las estimaciones todos los tipos de evasión que se generan en una declaración incorrecta del impuesto frente a una base imponible declarada correctamente (por ejemplo, la aplicación de una alícuota del IVA distinta de la que corresponde).

A pesar de estas limitaciones, la comparación con los datos de la contabilidad nacional ofrece una gran cantidad de información, ya que la formación de la ganancia es el momento en el cual se crea la riqueza del país de la que derivan, directa o indirectamente, todas las formas de imposición. Por otra parte, la evasión por ocultamiento, total o parcial, de la base imponible representa la forma de evasión más relevante, dado que es la más difícil de identificar.

A fin de que los indicadores de la evasión tengan un significado operativo, éstos son desagregados para tomar en consideración: el tipo de impuesto (IVA, IRAP), el sector de actividad económica, el área geográfica y el tipo de contribuyente.

El trabajo está estructurado de la siguiente manera: el segundo punto está dedicado a informar sobre la metodología y las fuentes utilizadas para estimar el valor agregado sumergido por parte de ISTAT, el siguiente a la evasión de IVA e IRAP y finalmente se presentan algunas conclusiones y referencias de trabajos futuros.

2. EL VALOR AGREGADO SUMERGIDO

El manual de contabilidad de las Naciones Unidas (SNA) establece, desde 1993, que las estimaciones de la contabilidad nacional deben incluir también la economía informal. La economía informal incluye diferentes grupos de actividades; la que interesa a los fines de este trabajo es la economía subterránea, definida como: "actividades productivas legales que no se encuentran registradas básicamente debido a una deficiencia del sistema de recolección de los datos estadísticos o a razones económicas; dicho de otro modo, la voluntad de evitar las obligaciones tributarias y de contribuciones sociales para reducir los costos de producción[6]". Por consiguiente, los institutos nacionales de estadística cuentan con metodologías que les permiten estimar e incorporar la economía subterránea en los agregados de la contabilidad nacional[7].

Dentro de la economía subterránea el ISTAT aísla la componente que las estadísticas no registran por razones económicas (economía subterránea)[8], que representa la actividad de producción que, aun siendo legal, escapa a la observación directa por estar vinculada al fenómeno de la evasión fiscal[9]. El ISTAT sigue el enfoque llamado Método de Insumos de Trabajo (LIM, según su sigla en inglés) porque los elementos del PBI se obtienen expandiendo al universo los datos per cápita obtenidos de los estudios realizados en las empresas a través del insumo de trabajo empleado (medido en términos de Unidad de Tiempo Completo Equivalente -FTE, según su sigla en inglés).

En síntesis, el proceso de construcción de las estimaciones se articula en las siguientes fases:

a) cálculo del total de las FTE considerando la componente registrada (regular) y estimando la no registrada (irregular), el total de las FTE regulares e irregulares constituye el universo de referencia de la contabilidad nacional;

---

6 Para un análisis más profundo ver OCDE (2002).

7 Para una reseña de los métodos utilizados a nivel internacional se remite a UNECE (2008).

8 Baldassarini, Pisani (2000).

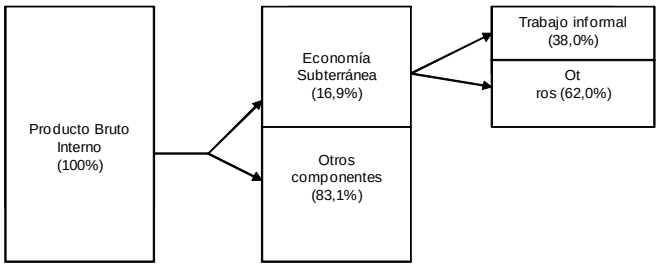
9 Teniendo siempre en cuenta los caveat presentados en la introducción.

b) a partir de los estudios realizados en las empresas se calculan los valores per cápita de: producción, costos intermedios y valor agregado, corrigiéndolos, cuando es necesario, ya sea por declaración de una facturación menor como por una declaración abultada de los costos;
c) al multiplicar el resultado obtenido en b) por las FTE expuestas en a), se obtiene una estimación preliminar de la oferta (PBI);
d) la estimación de c) forma parte de un esquema de Insumo-Producción, donde se realiza una comparación con las estimaciones del lado de la demanda (consumos, inversiones, etc.), ya que las personas son menos reticentes a declarar los datos de los gastos que los del ingreso percibido, los datos de demanda son superiores a los de oferta y, en base a esta discrepancia, se realiza una nueva corrección del PBI.

Por lo tanto, desde un punto de vista teórico las estimaciones del ISTAT captan tanto el ocultamiento total del valor agregado producido (a través de la estimación de las FTE irregulares) como el ocultamiento parcial debido a la declaración de una facturación menor o a una declaración exagerada de los costos (puntos b y d).

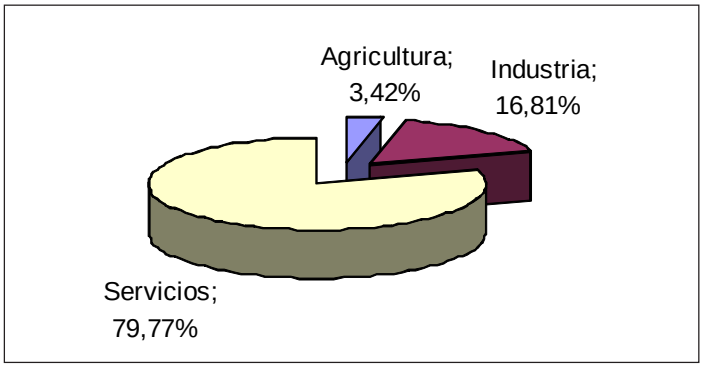
El ISTAT publica periódicamente las mediciones de la economía subterránea[10]; en base a las últimas realizadas se puede deducir que en el 2006, el 16,9% del PBI era producido por el sector sumergido (**figura 1**). Asimismo, el 38% de la economía subterránea es el resultado del uso de trabajo informal y el restante 62% está oculto con otros métodos. Por otro lado, es posible tener una medida del fenómeno por macro-sectores de actividad (figura 2), y de ello se deduce que el 80% sumergido se encuentra en los servicios, el 17% en la industria y el restante 3% en la agricultura. La escasa incidencia porcentual de la agricultura se debe a que este sector tiene un peso muy reducido en el PBI y por ello, si bien está caracterizada por altas tasas de evasión, su aporte a la economía sumergida es marginal.

Figura 1.
Descomposición del PBI en base a la economía subterránea y sus componentes



10 Para estimaciones más recientes se remite a ISTAT (2008).

Figura 2
Descomposición de la economía subterránea por sector de actividad económica



Fuente: ISTAT

Por lo tanto, las estimaciones de la economía subterránea realizadas por el ISTAT no sólo brindan el marco de referencia general de la base imponible potencial sino que además sugieren posibles líneas generales en las cuales focalizar las actividades de control (trabajo informal, etc.) y dirigen la atención hacia los macro sectores de mayor riesgo.

Basándose en estas características, la Administración utiliza el PBI regional que elabora el ISTAT como indicador para asignar los objetivos de recuperación monetaria que cada una de las dependencias regionales[11] se compromete a lograr en la fase de asignación del presupuesto para las actividades.

3. LA ESTIMACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES EVADIDAS

La información sobre la economía subterránea del ISTAT, si bien representa un punto de referencia importante, no responde acabadamente a las necesidades de la Administración. En primer lugar porque el valor agregado, en la medida en que es una unidad elemental de la riqueza nacional, representa un indicador indirecto que no incluye las especificidades normativas relacionadas con la determinación de las bases imponibles.

Por otra parte, en la realidad concreta se observa que la tasa de evasión de la ganancia producida puede no ser realmente representativa si se la relaciona con las bases imponibles que derivan de ella. Dichas diferencias pueden

11 *La administración está articulada en el territorio en 21 dependencias regionales*

deberse: a normas que reglamentan la determinación de las diferentes bases imponibles, al nivel de complejidad de las obligaciones vinculadas con el impuesto específico[12], al grado de dificultad para ocultar algunos tipos de tributos respecto de otros[13].

Por estos motivos, la Administración realiza sus propias estimaciones de evasión, diversificadas por tipo de impuesto.

3.1 El Impuesto al Valor Agregado

El IVA es el impuesto que más se presta al análisis del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. De hecho, si bien recae totalmente sobre el consumidor final, el mecanismo de su transferencia en los diferentes pasos de la cadena productiva y comercial, lo convierte en el impuesto "eje" del comportamiento fiscal total. Muchas de las figuras del comportamiento evasivo (ocultamiento de la totalidad de la cadena productiva, subfacturación de los ingresos, sobrefacturación de los costos y/o contabilización de los costos inherentes) están generadas por un descenso de la base imponible del IVA.

La metodología adoptada por la Administración representa la adaptación a la realidad italiana de un método muy difundido a nivel internacional, basado en los datos de la contabilidad nacional[14] . El enfoque italiano se concentra en la determinación de la base potencial del IVA, obtenido mediante la modificación de los flujos de contabilidad nacional para hacerlos coherentes con la normativa fiscal.

De acuerdo con las definiciones contenidas en Reckon (2007), se adoptan dos definiciones de evasión: base del IVA "no remitida" y "no recaudada".

La primera (no remitida - sin complicidad) presume que no existe complicidad entre el vendedor y el comprador y que, por lo tanto, la evasión se materializa porque el vendedor no paga el IVA que adeuda.

La segunda (no recaudada - con complicidad) mide la base y el impuesto que no ha sido facturado por el vendedor al comprador en virtud a un acuerdo mutuo; la evasión se manifiesta entonces en la ausencia de facturación por parte del vendedor.

---

12 Androni et al (p. 852), Christie, Hozner (2006).
13 Viol (2006).
14 Nam et al. (2001), HM Custom and excise (2004), HM Revenue and Custom (2006), Reckon (2008, 2009), para Italia véase Marigliani, Pisani (2006).

El ejemplo del **cuadro 1** aclara la diferencia entre los dos comportamientos. En el cuadro se presumen 3 tipos de transacción entre un vendedor y un consumidor final, a los que corresponde una misma base IVA de • 1.000. Por otro lado, se supone una alícuota única igual al 20% y la inexistencia de costos a deducir del impuesto facturado.

La transacción 1 no está alcanzada por la evasión, por lo tanto el vendedor factura IVA por •200 que luego paga al fisco. En la contabilidad nacional el importe registrado en los consumos de las familias es de • 1.200.

La transacción 2 presume un acuerdo entre el vendedor y el comprador, según el cual el primero acepta un pago en negro de • 1.000 al cual no corresponde ningún impuesto facturado, y mucho menos remitido. En la contabilidad nacional el importe registrado en los consumos de las familias es de • 1.000.

En la transacción 3 no existe acuerdo entre el vendedor y el comprador, por lo tanto el primero factura al segundo • 1.000 de base + • 200 de IVA, pero no hace el depósito a favor del fisco. En la contabilidad nacional el importe registrado en los consumos de las familias es de • 1.200.

Tabla 1
Ejemplo de 3 tipos de transacciones consideradas en un cálculo del IVA (alícuota del IVA=20%)

ID.	B.I. IVA	IVA Facturado	IVA remitido real	Cifras de la Contabilidad Nacional	Comportamiento Económico
1	1.000	200	200	1.200	No se considera evasión
2	1.000	0	0	1.000	Evasión con complicidad
3	1.000	200	0	1.200	Evasión sin complicidad
Total	**3.000**	**400**	**200**	**3.400**	

El cuadro 2 describe cómo se reflejan las transacciones informadas en el cuadro 1 en las estimaciones de la evasión. El dato de partida está constituido por los consumos finales de la contabilidad nacional, de • 3.400, que incluyen un IVA efectivamente remitido de • 200. Este dato se relaciona con las declaraciones fiscales que presentan una base IVA de • 1.000 y un IVA remitido de • 200. La evasión, que a nivel agregado no puede conocerse, es de • 2.000 de base y • 400 de IVA.

Si suponemos que toda la evasión es con complicidad, entonces debemos restarle al dato de la Contabilidad Nacional (• 3.400) el IVA efectivamente remitido (•200), obteniendo así una base potencial de •3.200, de los cuales •1.000 están declarados y •2.200 evadidos. En este caso sobrevaluamos la base imponible evadida (de •2.000).

Tabla 2
Impacto de los diferentes tipos de fraude en el cálculo de la evasión tributaria

Cifras No Disponibles: Consumo final = 3.400 de los cuales: IVA real remitido = 200
Devolución del IVA: Base Imponible del IVA 1.000; IVA=200.
Evasión efectiva (no observable): Base Imponible del IVA = 2.000; IVA = 400.

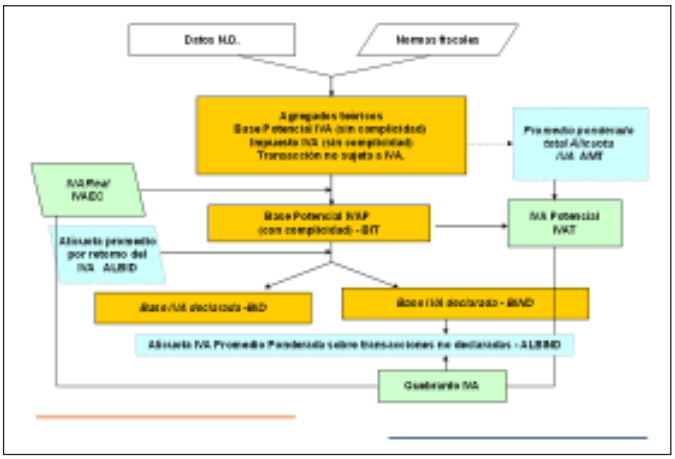
Agregados	Sin complicidad (No recaudado)	Sin complicidad (No remitido)
No Disponible	3.400	3.400
IVA real remitido	200	
B. Imponible potencial del IVA	3.200	3.400/1.2=2.833
Cálculo de la Base Imponible del		
IVA evadida	2.200	
Sobrevaluación	1.833	
Subvaluación		

En el supuesto de que la totalidad del fraude se realice sin consentimiento, la base potencial se obtiene dividiendo los datos de la contabilidad nacional (•3.400) por 1 más la alícuota teórica (0,2). El resultado que se obtiene es de •2.833, de los cuales se resta la base declarada de •1.000 y se obtiene una estimación de la base evadida inferior a la verdadera (•1.833 frente a •2.000).

En esta situación no es posible diferenciar entre la evasión con consentimiento y la evasión sin consentimiento, por lo que la Administración realiza dos estimaciones, considerando ambas hipótesis, donde la evasión sin consenso representa el límite inferior y la evasión con consenso, el límite superior.

La figura 3 presenta el diagrama de flujo del método de cálculo de la base potencial y de la evasión consiguiente. En ella se destacan los puntos más importantes del procedimiento: la corrección de los datos de la contabilidad nacional en base al procedimiento existente, la comparación con los datos de las declaraciones fiscales y los diferentes pasos para estimar la evasión con consentimiento y sin él.

Figura 3
Diagrama de flujo de la metodología empleada para calcular la base potencial del IVA y el Impuesto



La calidad de las estimaciones está fuertemente condicionada por las aproximaciones que se realizan para transformar los datos de la contabilidad nacional a fin de hacerlos homogéneos con la normativa fiscal. Por lo tanto, es crucial disponer de un alto nivel de detalle de la información, ante una normativa más articulada será necesario un mayor nivel de detalle.

El cálculo realizado por la Administración utiliza los siguientes grupos de información:

1. Consumo final por hogares (261 renglones);
2. Consumo intermedio del gobierno (17);
3. Consumo intermedio de institución sin fines de lucro que sirve a los hogares;
4. Consumo intermedio por industria (58);
5. Consumo intermedio por producto (5);
6. Formación bruta de capital fijo del gobierno (11);
7. Formación bruta de capital fijo de viviendas (nuevas y mejoras);
8. Formación bruta de capital fijo de otro sector de mercado (58);
9. Artículos de valor.

El tributo considerado permite elaborar series históricas suficientemente extensas; para Italia se dispone de información confiable a partir de 1980. Asimismo, la metodología de cálculo permite realizar estimaciones en plazos breves. Por lo tanto, la base potencial del IVA se utiliza tanto para realizar análisis de largo plazo como para efectuar consideraciones sobre la evolución más reciente del cumplimiento de la norma.

En lo que se refiere a los análisis estructurales se efectuó una estimación econométrica que tiende a aislar las variables de contexto que influyen en la evasión, para tratar de captar el papel específico que desempeña la Administración[15]. La evidencia empírica confirma que existe una importante relación positiva entre las alícuotas fiscales del sistema y la evasión fiscal. Menos intuitiva es la correlación, también positiva entre la evasión y el ciclo económico, en el sentido que la evasión tiende a reducirse en las etapas recesivas del ciclo y a incrementarse en las de expansión. Esta relación puede ser explicada por el comportamiento de las empresas marginales parcial o totalmente en negro, que también son las más débiles y, por lo tanto, las primeras en ser expulsadas por mercado en los momentos de crisis. Al aislar los factores estructurales, se identifica una relación negativa con la capacidad de verificación de la Administración percibida por los contribuyentes.

3.2. El Impuesto Regional a las Actividades Productivas (IRAP)

Los estudios realizados sobre el IVA no permiten obtener información detallada por sector de actividad económica y por área geográfica. Para ello se tomó en consideración el IRAP que es un impuesto relativamente reciente, creado en 1997, y que tiene como presupuesto el ejercicio habitual, a nivel regional, de actividades organizadas de manera autónoma cuya finalidad es la producción o el intercambio de bienes o la prestación de servicios.

Las particularidades de este impuesto son:

- ✓ una gran masa de contribuyentes que cubre la casi totalidad de los operadores que participan en la determinación del PBI;
- ✓ una base imponible muy similar al valor agregado al costo de los factores de la contabilidad nacional;
- ✓ una articulación regional hecha en base a la producción realizada en el lugar.

Estas tres características facilitan la comparación con los datos de la contabilidad nacional y permiten realizar análisis detallados, tanto desde un punto de vista sectorial como territorial[16].

El análisis del lado de la oferta permite, por su parte, dividir la masa de contribuyentes en base a las dimensiones de la empresa.

---

15 una reseña de los datos generales de la evasión se remite a Androni et al. (1998) y a Christie E., Hozner M. (2006). Para el IVA en particular, se remite a Keen; Smith (2007), Nam et al. (2001).

16 Para la metodología se remite a Pisani, Polito (2006).

Finalmente, a través del IRAP es posible diferenciar entre la componente de evasión generada por el trabajo informal y la que deriva de otros tipos de fraude.

La Administración utiliza estas estimaciones principalmente para los análisis territoriales, para identificar tanto las zonas de mayor criticidad fiscal como los sectores más expuestos al riesgo de evasión, considerando el área a la que pertenecen. En especial se dispone de un conjunto de información que subdivide el territorio nacional en 102 provincias, dentro de las cuales se detallan seis sectores de actividad económica[17].

4. CONCLUSIONES

En este trabajo se describieron las fuentes y los métodos de los principales indicadores utilizados por la Administración para estimar la brecha tributaria y se brindaron algunas nociones sobre la manera en que dicha información es utilizada para planificar y programar la actividad de la Administración.

Los métodos utilizan técnicas de arriba-abajo y se basan en la comparación con agregados macro-económicos, lo cual es de suma utilidad para brindar un cuadro de referencia general de la estructura y la evolución del sistema.

Considerando que la evasión es una variable típicamente latente y particularmente compleja de estimar, es necesario utilizar varias estimaciones independientes a fin de poder realizar un análisis de confiabilidad basado en la observación de los resultados obtenidos.

Más que un punto de llegada, todo ello constituye un inicio para desarrollar acciones futuras. Para otorgar a las indicaciones obtenidas con el método arriba-abajo un mayor valor desde el punto de vista operativo, es necesario integrarlas con técnicas de tipo abajo -arriba, basadas en la utilización de los resultados de los controles fiscales[18], a fin de calificar mejor la información por tipo de contribuyente (por ejemplo diferenciando las personas físicas de las sociedades) y de extender los tipos de tributos que pueden ser alcanzados por fenómenos de evasión (por ejemplo, el impuesto a las ganancias).

Una vez puesta a punto la base de datos, es necesario realizar el análisis sobre las determinantes de la evasión, a fin de neutralizar el efecto de las variables de escenario y aislar el papel desempeñado por las administraciones tributarias en la reducción de la brecha tributaria y, por lo tanto, incrementar el cumplimiento voluntario. Esta última variable representa, finalmente, el objetivo más importante para la realización de la misión de la Administración.

---

17 El detalle de los sectores de actividad económica se reduce a una mayor desagregación territorial. A nivel nacional las estimaciones se realizan para 50 ramas, mientras que para las 20 regiones los sectores se reducen a 20

18 Al respecto ver OCDE (2004b).

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Andreoni J., Erard B., Feinstein J. (1998) Tax compliance, Journal of economic literature, vol., XXXVI, June, pp. 818-860

Baldassarini A, Pisani S. (2000) "Macroeconomic approach to the estimate of the underground economy", paper presented at OECD Meeting of National Accounts Experts, 26-29 September, Paris.

Christie E., Hozner M. (2006) "What explains tax evasion? An empirical assessment based on European data", win working paper, n. 40, Giugno.

Das-Gupta A., Mookherjee D. (2000) Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience. Lavoisier.

HM Custom and excise (2002) Measuring indirect tax losses November, London

HM Revenue &Customs (2006) Measuring indirect tax losses - 2006 December, London

ISTAT (2008) "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali - anni 2000-2006", Statistiche in breve, June 18th, avaible on www.istat.it.

Keen M.; Smith S. (2007) VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done? IMF working paper 07/31.

Marigliani M., Pisani S. (2006) "La basi imponibili IVA, aspetti generali e principali risultati per il periodo 1980 - 2004", in Documenti di Lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate.

Nam C. W.; Parsche R.; Schaden B. (2001) "Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national account data", CESifo working paper, N° 974.

OECD(2002) Handbook for measurement of the non observed economy, Paris.

OECD(2004a) Compliance risk management , managing and improving the compliance, Paris.

OECD (2004b) Compliance risk management, use of random audit programme, Paris.

OECD (2006) Guidance Note - Monitoring Taxpayers' compliance: a practical guide based on revenue body experience, Paris.

Pisani S., Polito C. (2006) "Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale". in Documenti di Lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate.

Reckon (2009) Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States Working paper Reckon, 21 September, London, UK.

Reckon (2008) Approach to estimating VAT losses in the EU-25 member States Background paper prepared for presentation to the Working Group Structures of the Taxation system, Brussels 2 December 2008, Reckon LLP, Londra

Sevilla Segua J. V. (2006) "Potential collection as goal of the tax administration", paper presented at 40th CIAT General Assembly, April 3-6, Florianopolis, Brazil.

United Nation et al. (1993, 2008) System of National Account, New York.

UNEC (2008) Non observed economy in national account - survey of country practices, New York and Geneva.

Viol A. L. (2006) "Defining and estimating potential collection analysis of the economic-tax potential and limitations thereto", paper presented at 40th CIAT General Assembly, April 3-6, Florianopolis, Brazil.

TEMA 3

ESTRATEGIAS PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO Y EL COBRO DE LOS TRIBUTOS

Ponencia

Tema 3.

ESTRATEGIAS PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO Y EL COBRO DE LOS TRIBUTOS

Ruben Toninelli
Director General de la DGI
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

SUMARIO: Introducción.- 1. Cumplimiento tributario.- 1.1 Estrategias para facilitar el cumplimiento tributario.- 1.2 Estrategias para controlar el cumplimiento tributario.- 1.3 Estrategias para inducir al cumplimiento.- 2. Futuro.- 2.1 Enfoque desde la relación fisco-contribuyente.- 2.2 Enfoque desde la acción operativa.- 3. Conclusión

INTRODUCCIÓN

La crisis global iniciada en los Estados Unidos sumió a la mayoría países centrales en una profunda recesión, con el consecuente impacto en las economías de nuestros países. En ese contexto, en la Argentina, el Gobierno Nacional se propuso enfrentar esta crisis con fuertes medidas anticíclicas, a efectos de alentar el consumo y la inversión, en lugar de las clásicas medidas de ajuste del gasto.

En nuestro carácter de gestores de la política tributaria, se apuntó a fortalecer el capital de trabajo de las empresas, con medidas de carácter particular, ligadas a diversos sectores de la economía.

En cuanto a medidas de carácter general y como asesores en el diseño de política tributaria, se buscó alentar la inversión ofreciendo planes de facilidades de pago con tasas de financiación de deuda menores a las del mercado.

Asimismo, en cada ocasión se buscaron objetivos particulares de la AT referidos al cumplimiento de las obligaciones. Ejemplificamos algunas medidas anticíclicas, dictadas o diseñadas en el seno de la AT:

- Acuerdo Fiscal: consistió en un esfuerzo importante, excepcional y extraordinario del Estado Nacional, para que los contribuyentes pudieran financiar deudas, exteriorizar capitales y personal no declarado.

  A partir de un fuerte voto de confianza en la economía del país, el Acuerdo Fiscal concluyó con un monto de 32.800 millones de pesos y la adhesión de más de 205 mil contribuyentes.

  La exteriorización de capitales y la regularización de trabajadores son sinónimos de confianza en el devenir económico, ya que ambos se traducen directamente como "inversión". El fisco financia el presente con vistas al futuro, ya que se apuesta a sostener la actividad económica y el empleo, generando además una ampliación de la base imponible para los años venideros.

- Diferimiento de obligaciones tributarias por emergencia económica, atendiendo al impacto de la crisis sobre productos de exportación, sumado a una prolongada sequía en algunas zonas del territorio nacional, el Gobierno Nacional decretó la emergencia agropecuaria, posponiendo vencimientos.

- En su carácter de asesor en el diseño de la política tributaria y en función de la definición estratégica de contrarrestar la crisis con medidas económicas anticíclicas, se propuso la prórroga de un régimen de créditos fiscales que promueve la incorporación de componentes de origen nacional en la producción de bienes de capital. Asimismo se incorporó tecnología web y ambiente seguro a las transacciones del régimen.

- Se establecieron sobre el final del año 2009, planes especiales de pago para que los contribuyentes pudieran regularizar deudas fiscales posteriores a las incluidas en el Acuerdo Fiscal, con tasas de interés muy inferiores a las del mercado. Se buscó con ello aliviar la carga fiscal de los actores económicos, ante los primeros atisbos de mejora en los indicadores que el país comenzó a mostrar.

En el Plan Estratégico 2007-2010 de nuestra AT, uno de los cuatro objetivos centrales, es el de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fortaleciendo la idea de que ello ocurra de manera voluntaria. A tal fin se busca aplicar controles efectivos que desalienten la adopción de conductas irregulares y corrijan desvíos, y brindar servicios de calidad que faciliten el dicho cumplimiento. Las palabras claves son "control" y "servicios".

El cumplimiento voluntario se potencia en determinado Clima Fiscal. El mantenimiento de un clima fiscal proclive al cumplimiento voluntario es un trabajo dinámico y permanente. Y ello es debido a que la percepción de los

contribuyentes no está conformada tan solo por las acciones de la Administración Tributaria, sino que se alimenta de diversos factores del clima político y económico de cada país; clima que además -globalización mediante- es cruzado por las tendencias políticas y económicas del orbe.

La Resolución de la 43ª Asamblea General del CIAT "Una visión moderna de la Administración Tributaria", alertaba sobre la necesidad de poseer suma agilidad para adaptar la Administración Tributaria a los cambiantes entornos que se observan en la actualidad. Para ello entre otras cosas recomendaba el diseño e implementación de mecanismos y herramientas que incentiven y faciliten el cumplimiento de las obligaciones, a través del reconocimiento del buen comportamiento de los contribuyentes - "Beneficio Subjetivo".

La vertiginosidad que caracteriza al proceso de globalización en las dos últimas décadas, pondrá en crisis a las organizaciones que por su tamaño y antecedentes de cultura organizacional no puedan responder al desafío de un entorno en permanente cambio y cada vez más polifacético.

El desarrollo tecnológico y de las comunicaciones posibilitó planes de centralización que otorgaron beneficios extraordinarios como la unificación de datos y procedimientos, las mejoras en los procesos de control y gestión, la masificación de los mismos y el ensanchamiento de los universos impositivos; pero también podrían traer el riesgo de una AT lenta de reflejos.

Esto exige agilidad y despliegue de un abanico multifacético de acciones de facilitación, control e inducción del cumplimiento tributario.

1. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

El primer punto a abordar en la presente exposición se refiere al tema del cumplimiento tributario y específicamente a las estrategias implementadas por la AT para facilitar, controlar e inducir al cumplimiento voluntario.

Como de previo, es importante realizar una pequeña descripción de los conceptos a abordar. Siguiendo a Dino Jarach[1], la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica "ex lege", en virtud de la cual una persona (sujeto principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

La ley de procedimiento tributario establece que la determinación y percepción de los gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que

1 *Jarach, Dino, El hecho imponible, Abeledo-Perrot, 3ra Edición, Buenos Aires, pág. 73.*

deberán presentar los responsables del pago de los tributos, en la forma y plazos que establezca la AFIP. Es decir, en principio es una obligación del contribuyente o responsable, la correcta interpretación de la legislación tributaria, la aplicación al hecho jurídico sujeto a tributación, la vinculación del sujeto pasivo con la obligación, la cuantificación de la base imponible, la definición de la alícuota y la cuantificación del impuesto[2]. En definitiva, la primera forma o mecanismo para determinar la obligación tributaria, es la "autodeterminación", o determinación por el sujeto pasivo.

Sentado ello, podríamos decir que el cumplimiento tributario consiste en presentar la declaración jurada de impuestos en término, incluyendo información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria y pagar el saldo de la misma, de corresponder.

Lograr un cumplimiento tributario equivalente a la verificación de la totalidad de los hechos imponibles, no puede ser establecido como meta de ninguna AT. Y ello porque existen una serie de factores intrínsecos y extrínsecos de los contribuyentes, los cuales llevan a que exista el incumplimiento, a saber:

- Resistencia natural al cumplimiento de las normas, o en otros términos, tendencia en la sociedad a la ilegalidad y a la anomia[3].
- Declaraciones juradas erróneas desde el punto de vista de su confección, ya sea por problemas de interpretación de las normas tributarias, por desconocimiento de las mismas, o por errores involuntarios en la confección de los formularios. En este grupo podemos incluir a aquellos que manifiestan las complejidades de la normativa tributaria, el elevado número de obligaciones que deben cumplir o simplemente, dificultades de acceso a la AT.
- Falta de presentación y/o pago de los saldos adeudados (mora).

Una vez que hemos realizado la diferenciación de los grupos de incumplimiento, para definir e implementar estrategias, es menester identificar los grupos a los cuales se dirigirán ésas estrategias. Ello así, tendremos estrategias para mejorar el cumplimiento tributario de:

- Facilitación
- Control
- Inducción

Abordaremos cada una de ellas en forma detallada.

---

2 *Koss, Ricardo H., Capítulo VI: Determinación de los impuestos, 75° Aniversario de la Ley N° 11.683, Homenaje de la Facultad de Ciencias Económicas - UBA, Edicon, Buenos Aires, pág. 228.*

3 *Nino, Carlos, Un país al margen de la ley, Ariel, Buenos Aires, pág. 28.*

1.1 Estrategias para Facilitar el Cumplimiento Tributario

o Inscripción de Contribuyentes

El primer paso que ha seguido la AFIP para implementar las estrategias de facilitación del cumplimiento tributario, están íntimamente relacionadas con el "ciclo de recaudación", entendiendo el mismo como la totalidad de las acciones que se deben realizar para el cumplimiento final de la obligación tributaria.

Ese ciclo de recaudación comienza con la "inscripción" de un ciudadano ante la AT, paso que lo convierte en "contribuyente o responsable" (hablamos de ciudadano en un concepto amplio, toda vez que puede tratarse de inscripción de personas jurídicas que se convierten en contribuyentes).

Para el cumplimiento de esta primera actividad, la AFIP se concentró en realizar una reingeniería total del Padrón Único de Contribuyentes.

En el primer trimestre del año 2009, se dictó la norma que reglamenta la creación del Sistema Registral, el cual administra la información relacionada con los atributos y características de las personas, de existencia visible o ideal, registradas en el mismo.

El objetivo estratégico que llevó a la implementación del sistema, es el de integrar los diversos registros existentes en la AFIP en un "Sistema Registral", que sea utilizado en tiempo real, por todos los sistemas de control, aduaneros, impositivos y de la seguridad social, eliminando toda duplicación de datos, sustentado en las premisas de agencia única, ventanilla única, dato único y utilización de la tecnología web.

- Agencia Única: el concepto de agencia única viene dado desde la integración, en el año 1997, de la Dirección General Impositiva con la Administración Nacional de Aduanas, para conformar lo que hoy es la AFIP. En realidad, el concepto de agencia única había tenido poca aplicación práctica (en este aspecto), toda vez que ante una inscripción registral, el contribuyente debía realizar dos trámites; el primero en la DGI para obtener el número de CUIT y luego, en cualquier dependencia de la DGA (Dirección General de Aduanas) obtener su inscripción como operador del comercio exterior. Con la implementación del sistema registral se ha integrado completamente las inscripción de los contribuyentes y responsables, toda vez que se realiza todo el proceso registral en un único trámite presencial en la dependencia DGI que corresponda al domicilio fiscal, integrando los pasos que antes se realizaban en la DGA.

- Ventanilla única: este concepto es aplicable, ya no sólo en el ámbito interno, sino también con otros organismos registrales. Por caso, el Registro Nacional de Sociedades constituye el mejor ejemplo del tema. La Inspección General de Justicia (IGJ), como órgano que administra el Registro Nacional de Sociedades, es el primer organismo en utilizar los formularios electrónicos para la incorporación de datos en dicho Registro. La utilización de medios informáticos y la actuación interactiva -en el procedimiento registral societario- de la IGJ y demás autoridades registrales locales con la AFIP -en la esfera de su competencia-, constituye un importante hito en materia de gobierno electrónico (tema que desarrollaremos "ínfra") y posibilitará la verificación de los datos fiscales de los socios y autoridades de las nuevas sociedades, cuya constitución o modificación de datos se solicite registrar. Este trámite se realiza en forma exclusiva -para el tipo de sociedades implementado- en la IGJ, siendo este organismo el encargado de entregar al contribuyente los datos fiscales (número de CUIT) que son provistos previamente a la IGJ, en forma electrónica, por la AT.

  Es decir, el concepto de ventanilla única, involucra otros organismos públicos, los cuales por sus responsabilidades específicas, participan en el circuito general de registración de inscripción de personas físicas o jurídicas.

- Dato único: el despliegue de los sistemas informáticos de la organización, se ha sustentado en el lineamiento estratégico de dato único. Claro está que dato único significa una arquitectura general integrada de todos los servicios distintos que la organización tiene, entendiendo que la mencionada unicidad del dato, en el caso de sistema Registral, se refiere a:

  - Un solo repositorio, terminando con la réplica permanente entre áreas diversas, de bases de datos con padrones o registros especiales de contribuyentes.
  - Una única fuente de información, íntegra y confiable, no solo de cara al contribuyente, sino también para la visión gerencial.
  - Un documento respaldando cada evento.

- Utilización de la tecnología web: a partir de la inscripción registral y luego de obtenida la clave fiscal, nivel de seguridad presencial (tema al cual nos referiremos en particular), las altas, modificaciones y bajas de datos registrales se realiza por Internet, sin necesidad de concurrencia a ninguna de las dependencias AFIP (ya sea de DGI o de DGA).

El Sistema Registral está Integrado por tres Módulos:

- Padrón Tributario: Nómina de personas de existencia visible e ideal obligadas a identificarse ante la AFIP u otros Organismos, aún cuando no estén en situación de adquirir derechos y contraer obligaciones y deberes tributarios (aduaneros, impositivos y previsionales).
- Registro Tributario: instituto registral de carácter general que contiene los datos necesarios para identificar a las personas físicas y jurídicas, y a los demás sujetos susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones de carácter tributario, en materia aduanera, impositiva y/o de los recursos de la seguridad social. El mismo incluye además los datos relativos a la personalidad jurídica tributaria de los sujetos inscriptos (identificación, domicilios tributarios, obligaciones que deben cumplir y derechos que pueden ejercer).
- Registros Especiales: institutos registrales de carácter particular que contienen los datos de las personas que, por la actividad que desarrollan, se encuentren obligadas a inscribirse en cada uno de ellos para ejercer derechos tributarios, efectuar registros transaccionales o gozar de ciertos beneficios, de acuerdo con lo previsto en las normas aduaneras, impositivas y/o de los recursos de la seguridad social.

El sistema registral fue concebido dentro de la línea estratégica de "apertura a internet", de allí que las actualizaciones de datos por parte de los contribuyentes y responsables se realicen a través de la web.

Una descripción rápida del circuito, muestra un inicio o alta del número de inscripción que se realiza presencialmente, a efectos de realizar las validaciones de identidad que correspondan. A partir de ese momento, las operaciones se efectúan ingresando al sitio de la AFIP, debiendo declarar la actividad económica a desarrollar, los impuestos en los cuales solicita la inscripción y la declaración de los domicilios comerciales.

En una segunda instancia, el contribuyente puede realizar el cambio del domicilio fiscal declarado, el cual será validado a través de una visita del permisionario postal, quien hará entrega de un código de confirmación de domicilio. El ingreso de dicho código en el sistema registral genera el estado de confirmación del domicilio fiscal denunciado.

A los fines de solicitar la cancelación de la inscripción -en forma total o parcial- cuando se produzca la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse, los contribuyentes y responsables deberán presentar la solicitud de cancelación mediante transferencia electrónica de datos a través de la página "web" del Organismo.

o **Ingreso a Sistemas - Clave Fiscal**

El segundo paso, en el diseño de las estrategias de facilitación, consiste en el otorgamiento de la clave fiscal para cada contribuyente. En el momento que el contribuyente concurre a la dependencia de la AFIP, ya sea en su nombre o como representante de una persona jurídica para obtener su clave fiscal y, en su caso, la vinculación con dicha persona jurídica, adicionalmente se realiza -para ciertos sujetos- la toma de datos biométricos y escaneo de documentación.

La clave fiscal es un sistema federado de registración/autenticación/ autorización. Es decir, que debemos analizar las cuatro características que derivan de dicha definición:

1.- **Federado:** la clave fiscal es utilizada por otros organismos de la administración pública nacional, provincial y municipal.

2.- **Método de registración:** es el conjunto de procedimientos que son ejecutados por una Entidad (organismo del Estado o empresa) para otorgar una clave de identificación a un usuario que la solicita. La entidad (AFIP) actúa como "Autoridad de Registración".

Estos procedimientos definen:

- De qué forma el Usuario tramita la solicitud para poseer una clave de identificación.
- De qué forma la AFIP determina la real identidad de la persona física que está solicitando la clave de identificación para sí misma o para poder representar a otra persona (física o jurídica). En este procedimiento se valida la identidad de la persona representada y el rol de la relación Usuario=>representada.
- De qué forma la AFIP entrega al Usuario los elementos de autenticación de la clave de identificación, por ejemplo, la contraseña, un certificado digital o una tarjeta inteligente.

Los procedimientos de registración pueden ser efectuados en forma directa por la AFIP o en forma delegada (como el caso de algunas redes de transferencia de fondos que delegan la ejecución de estos procedimientos en los bancos).

3.- **Método de autenticación:** es el conjunto de procedimientos y técnicas ejecutados por la AFIP para determinar que la persona que está tratando de acceder utilizando un determinada clave de identificación, es realmente la persona a la cual, a través de los métodos de registración, se le ha otorgado dicha clave de identificación y los elementos de autenticación correspondientes.

4.- **Método de autorización:** es el conjunto de procedimientos y técnicas ejecutados por la AFIP para determinar cuáles servicios puede ejecutar un Usuario a través de su clave de identificación (vinculado estrechamente con las estrategias de control de cumplimiento).

Existe un quinto elemento que resulta imprescindible citar, los niveles de seguridad. Estos niveles se obtienen por la combinación de procedimientos de registración y autenticación que en conjunto otorgan a la AFIP, diferentes niveles de seguridad, que permiten determinar que la persona que está tratando de ejecutar un determinado servicio es realmente quien dice ser.

El modelo también se basa en el concepto de que los servicios interactivos son siempre operados por personas físicas (no hay posibilidad alguna de que no sea así), y que estas personas físicas pueden estar operando estos servicios para sí mismas o en representación de una persona jurídica y/o física.

Una vez descripto el esquema de clave fiscal, empiezan a cobrar relevancia los temas vinculados con las Nuevas Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC's), ya que a partir del momento en el cual el contribuyente obtiene su clave fiscal, la mayoría de los trámites del sistema registral y de presentación y pago de declaraciones juradas, se realiza a través de la web.

La decidida orientación hacia internet, implica un esfuerzo adicional para suplir las brechas digital y cultural que existen. En este sentido, la AFIP procura brindar acceso web a los sectores de la población que no lo poseen y establece medios de ayuda para facilitar su utilización a los ciudadanos que no estén familiarizados con su uso.

La necesidad de acercar el mostrador virtual a la ciudadanía ha hecho necesario poner a disposición de los ciudadanos que no opten por el acceso web, canales alternativos de gestión en similares condiciones de atención. En ese sentido, se ha hecho foco en la apertura de nuevos centros de servicio y en profundizar los mecanismos de colaboración social, mediante los cuales se brinda asistencia y se facilita el acceso a internet.

Adicionalmente, se desarrollaron nuevas formas y canales de comunicación que han hecho más accesible y transparente la información disponible y los procesos, utilizando las potencialidades de tecnología disponible en materia de comunicaciones - telefonía celular, mensajería de texto -.

- **Gobierno Electrónico**

La irrupción de las TIC's en las últimas décadas generó un notable impacto en la vida cotidiana de la sociedad. Consciente de esta nueva realidad, el Estado Nacional delineó el marco adecuado para impulsar el uso intensivo de estas nuevas tecnologías, a fin de optimizar así la gestión pública de manera permanente, ofrecer mejores servicios al ciudadano, garantizar la transparencia de los actos de gobierno, facilitar trámites y reducir sus costos, generar nuevos espacios de participación, reducir la brecha digital incluyendo a personas, empresas y comunidades menos favorecidas y propiciar la integración de la producción nacional al mercado global.

El resultado de este propósito se vio reflejado en la aprobación del Decreto Nº 378/2005 que ha puesto en marcha el Plan Nacional de Gobierno Electrónico, sentando las bases de su alcance y objetivos. Para ello, se utilizarán los instrumentos: internet, centros de atención telefónica, servicios web, tramitación electrónica y el documento electrónico.

En definitiva, todas las estrategias implementadas han tenido como marco conceptual el Plan Nacional de Gobierno Electrónico.

- **Confección de Declaraciones Juradas**

La aplicación de las TIC's a la confección de declaraciones juradas data del año 1994, momento a partir del cual se desarrollaron los primeros programas aplicativos -funcionaban bajo D.O.S.- para generar las declaraciones juradas.

Esta línea estratégica planteada hace 15 años, ha seguido incólume a lo largo de los años, acompañando el progreso de las TIC's, lo que ha permitido llegar a desarrollar sistemas de intercambio de datos, en línea con el contribuyente.

En esa línea de trabajo, podemos citar como ejemplos de aplicación la declaración jurada del impuesto a las ganancias que deben presentar los empleados en relación de dependencia[4], la cual se genera sin necesidad de contar con instalaciones locales de software. Además, esta aplicación ha sido diseñada bajo el lineamiento de simplificación; de allí que no siga la línea tradicional de confección de declaraciones jurada, sino que la misma se completa a través de pasos sucesivos, con un sistema de preguntas que habilitan o no campos posteriores[5] (vale recordar que en el aplicativo de escritorio, se muestran todas las pantallas para su carga, sólo restringidas

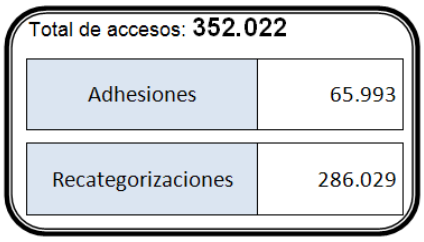
---

4 Cuando hubieran obtenido durante el año fiscal ganancias brutas totales por un importe igual o superior a CIENTO CUARENTA Y CUATRO MIL PESOS ($ 144.000.-).

5 Ver comentarios finales de la 43a Asamblea General del CIAT, La potenciación de las actividades de control masivo (declaración y pago).

por ciertos descriptores iniciales del contribuyente). Finalizada la carga de datos, la misma aplicación permite realizar la presentación de la DDJJ, emitiendo los comprobantes respectivos.

Otro ejemplo de muy reciente uso, es la declaración jurada de adhesión o recategorización que deben presentar quienes pretendan adherirse al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. La confección y presentación se realiza en forma similar a la descripción anterior, asignando la categoría correspondiente y emitiendo la credencial para el pago. Este concepto de simplificación permitió implementar un recategorización exitosa en menos de 30 días[6], con resultados que ilustran la magnitud del universo alcanzado.



Finalmente, el sistema "Mis Facilidades", mediante el cual los contribuyentes y responsables solicitan facilidades de pago, también muestra la estrategia de simplificación y facilitación que ha seguido el organismo, permitiendo en este caso que más de 100 mil contribuyentes regularicen deudas por $ 7.632 millones de pesos, en sólo tres meses. Este sistema opera, al igual que los ejemplos anteriores, en línea con el contribuyente, persistiendo los datos de carga hasta el momento en que el contribuyente decida realizar la presentación.

En la actualidad, la totalidad de las presentaciones de DDJJ se realiza por internet (2.300.000 en el mes de Febrero de 2010). Los grandes contribuyentes se encuentran obligados a cancelar sus obligaciones mediante el Volante Electrónico de Pago, así como también la cancelación de los derechos de exportación. El 83% de la recaudación mensual ingresa a través de mecanismos electrónicos de pago.

- **Sistema de Cuentas Tributarias (SCT)**

La implementación del Sistema de Cuentas Tributarias (en adelante SCT) como complemento de las acciones de control por ciclo completo que ha marcado la acción del organismo en los últimos años, implica un salto de calidad tendiente a minimizar la morosidad y el incumplimiento, fortaleciendo las acciones de control primario, con sistemas que reúnen datos, transacciones y atributos de los responsables en su relación con el organismo.

6 *Sanción de la Ley N° 26.565, modificatoria del Régimen Simplificado (Monotributo).*

Podríamos definir al SCT como un sistema de información transaccional informático, el cual permite automatizar los procesos de recaudación del organismo.

En el diseño del sistema, podemos encontrar la identificación de los dos primeros objetivos estratégicos del Plan 2007-2010:

I.- Controlar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social; y
II.- Brindar servicios de calidad que aporten soluciones concretas a los ciudadanos.

Si bien no es la intención realizar una descripción pormenorizada del sistema en cuestión, resulta menester señalar ciertas características esenciales, vinculadas con el "sub examine".

En ese sentido, y como una herramienta central para mejorar el cumplimiento, la transparencia de la información se erige como pilar fundamental. La transparencia ha sido definida como uno de los principios rectores del Plan Nacional de Gobierno Electrónico, al establecer que resulta indispensable facilitar el acceso de los habitantes y ciudadanos a los actos de gobierno y a la información pública mediante su publicación en Internet. En el SCT el concepto de transparencia es aplicable no sólo a las registraciones de débitos y créditos, sino que el mismo se encuentra ampliado al seguimiento de la gestión que realiza el organismo sobre los saldos que emergen de dichas registraciones.

Para exponer claramente la magnitud del cambio, vale realizar una apretada síntesis: hasta la implementación de este sistema, los contribuyentes no tenían acceso a las registraciones que realizaba la AT; sólo aquellos que presentaban por internet (que al momento de implementación del SCT no era todo el universo de contribuyentes) podían visualizar el ticket de presentación, pero nunca los datos intrínsecos de las declaraciones presentadas, ni la registración final de los saldos deudores y acreedores.

Mediante el SCT el contribuyente puede visualizar las presentaciones, las registraciones que ha efectuado la AFIP en sus sistemas, los saldos acreedores y deudores que resultaron de la registración, con una vista que es la misma que utilizan las áreas internas; es decir, con el mismo sistema interactúan los funcionarios de la AT y los contribuyentes (concepto de dato único).

Si bien el cambio es fundamental en la relación fisco-contribuyente, todavía es más profundo cuando se permite visualizar a los contribuyentes toda la gestión que realiza el organismo. Se visualiza la intimación de pago o

presentación, la notificación (la cual si bien es recibida por el contribuyente a través del permisionario postal, igualmente puede ser visualizada en el sistema) y finalmente el inicio de las ejecuciones forzadas de las deudas.

Ahora bien, además el contribuyente o responsable puede cancelar los saldos deudores, utilizar los acreedores o modificar los mismos (desde la óptica procedimental tributaria).

Cuando nos referimos a la cancelación de los saldos deudores, estamos hablando de la posibilidad de generar los Volantes Electrónicos de Pago desde el saldo deudor de una cuenta del sistema. Esto permite asegurar la correcta imputación de los pagos a los saldos deudores.

En segundo lugar, el contribuyente puede utilizar los saldos acreedores para cancelar otras obligaciones tributarias (compensación).

La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue, con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir (artículo 818 Código Civil -en adelante CC-).

La Ley de Procedimiento Tributario admite que la compensación, como medio de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente. La doctrina argentina es conteste en señalar la existencia de dos tipos de compensaciones: automática y no automática.

Respecto de la compensación automática y en función de las registraciones expuestas por el sistema, se observa que ante el ingreso de una declaración jurada cuyo impuesto determinado es superior a la sumatoria de los ingresos a cuenta (anticipos, retenciones, pagos a cuenta), los cuales fueron previamente imputados al impuesto/período fiscal por los contribuyentes y computados por el propio sistema contra el impuesto determinado, se verifica la existencia de saldos a favor de libre disponibilidad del mismo impuesto en períodos fiscales anteriores, utilizando los mismos desde el período más antiguo hasta agotarlos o hasta cancelar la deuda del período en cuestión, lo que ocurra antes.

Ahora bien, respecto a las compensaciones no automáticas, el sistema no realiza acción alguna, toda vez que es el contribuyente el que debe impulsar la utilización y afectación de saldos a favor contra sus deudas. Ante la acción del contribuyente, sea mediante la transacción habilitada en el propio sistema o mediante la presentación del formulario habilitado a tal efecto (F. 798), se

produce una registración por partida doble, debitando el importe del impuesto/período fiscal de origen y acreditando el monto al impuesto/período fiscal de destino.

Finalmente, cuando nos referimos a modificar los saldos, lo hacemos desde la óptica procedimental tributaria, al permitirse -por ejemplo- la reducción de los anticipos a pagar, mediante la presentación de una DDJJ al efecto. Esta operación -opción de reducción de anticipos- se produce cuando los responsables de ingresar anticipos, de acuerdo con lo establecido en las normas reglamentarias, consideren que la suma a ingresar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos-, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen.

Claro está, que si una vez finalizado el ejercicio fiscal al cual corresponden imputarse esos anticipos, el impuesto determinado es superior al estimado, deberán ingresarse los intereses resarcitorios por la parte de los anticipos no ingresados, por haber ejercido la opción de reducción.

De este modo, mediante la implementación de una herramienta ágil y simple, los contribuyentes adecúan sus saldos, sin necesidad de concurrir a una oficina administrativa.

1.2 Estrategias para Controlar el Cumplimiento Tributario

- **Sistema de Control - SCT**

A la hora de hablar sobre los mecanismos de control, la primera idea que surge es hablar de los "sistemas de control". Empero, las principales características del sistema de control implementado por la AFIP, ya fueron desarrolladas a la hora de describir las estrategias de facilitación, llegando el turno de analizarlas desde la óptica del control.
Previo a describir el cambio en el paradigma de control que implicó el SCT, es necesario detallar brevemente la historia de los sistemas de control en la AFIP (antes la DGI).

Con anterioridad a la implantación del Sistema Dos mil (año 1991), el seguimiento de la gestión de los grandes contribuyentes se realizaba a través de una segmentación. Un grupo de contribuyentes formaba parte de la "cartera" de un oficial de cuentas.

En el año 1991 -en forma generalizada- la estrategia de control se centró en un universo acotado de contribuyentes, los cuales representaban el mayor porcentaje de recaudación. La gestión de dicho universo era descentralizada.

En una etapa posterior, se decidió ampliar el universo de contribuyentes bajo control. Se implementó el sistema Dos mil Regional, el cual poseía un diseño similar al Dos mil.

Luego de la experiencia recogida y en función de la estrategia de gestión por "ciclo completo", en el año 2006 se decide centralizar las bases de datos de ambos sistemas y pasar a gestionar de manera centralizada.

Esta centralización debía analizada desde distintos aspectos:

1. Constituía una etapa previa al Sistema de Cuentas Tributarias

2. Homogeneizaba las acciones de control: a partir de la elaboración de un calendario operativo, se aseguraba la uniformidad y universalidad sistémica de las acciones de control sobre el incumplimiento.

3. Permitía un crecimiento de la calidad laboral: partiendo de la definición de un nuevo rol de las áreas operativas, las cuales se convertirán en Analistas de Cuentas, participando del proceso de mejora continua de los procesos, produciendo un crecimiento de calidad laboral a partir de la agregación de valor a la tarea cotidiana.

4. Incorporaba el enfoque sistémico: todo proyecto tecnológico debe abordarse en forma sistémica, considerando no sólo el impacto directo en un área específica, sino las interacciones e implicancias en todas las áreas de la organización. Ello asegura que las mejoras en el área específica, lejos de convertirse en un problema para otras áreas, las beneficien paralelamente y toda la organización mejore su desempeño. El avance de la tecnología de la información había generado la proliferación de sistemas fragmentados, que si bien habían permitido la gestión en el corto plazo, no era posible integrarlos a las nuevas plataformas, con el consiguiente efecto sobre la diversidad y disparidad de información.

Llegamos a la implementación del SCT y al cambio en el paradigma de control, que ahora no tiene que ver con el tipo de gestión (ya se adoptó la centralizada) sino con una forma distinta de pensar el control en la AT.

Se produce un cambio significativo en el paradigma que venía desarrollando el organismo en los últimos años. Hasta ese momento, las acciones de control se centraban en los saldos determinados por los contribuyentes, cuyo monto exteriorizaban en las declaraciones juradas, mientras que, respecto de los conceptos que operan como pago a cuenta, se realizaba un control "ex post". Con la implementación del SCT, los controles se realizan sobre el impuesto determinado declarado por el contribuyente, descontando

aquellos pagos a cuenta conforme los registros existentes en las bases de datos del Fisco[7]. Es decir, se realiza un control "ex ante", permitiendo que el registro y control de los saldos a ingresar sea realizado por el propio sistema. El cambio implica una mayor capacidad de control para el Organismo y una reducción de costos para el contribuyente.

- **Clave Fiscal - Administrador de Relaciones**

Al igual que en el tema anterior, la Clave Fiscal forma parte de las estrategias de facilitación y a la vez tiene una arista en el control. El mismo está radicado, principalmente, en el esquema de Administración de Relaciones.
Definimos Administrador de Relaciones, a la persona física que, con su "Clave Fiscal", realiza acciones:

a) para sí misma,
b) como representante legal de una persona jurídica, en nombre y por cuenta de ésta, o
c) en nombre y por cuenta de otra persona física.

A su vez, existen otros sujetos que son designados por el Administrador de Relaciones para utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos o para realizar determinados actos o gestiones.

Es decir, se genera una interrelación entre las personas físicas que operan los sistemas, que permite atribuir y deslindar responsabilidades en el uso de las transacciones informáticas.

- **Calendario Operativo**

Con relación a las acciones de gestión ante el incumplimiento, la AFIP -tal como se comentara anteriormente- ha tomado la estrategia de gestión centralizada, sin perjuicio de la posibilidad de las áreas operativas de realizar gestiones particulares.

Las acciones centralizadas están orientadas hacia determinados segmentos de contribuyentes, lo cual determina la periodicidad con se gestiona el grupo de responsables. Así, a los grandes contribuyentes del país (aproximadamente 180 mil) se los intima dos veces por mes, mientras que al resto, en forma mensual, bimestral, semestral o anual, siguiendo un calendario operativo específico.

---

7 Existen conceptos que operan como pago a cuenta y que la AFIP no tiene registro anterior del mismo (vgr. Impuestos análogos pagados en el exterior). En este caso, los datos son tomados de las declaraciones juradas y computados contra el impuesto determinado. El control -en estos supuestos- es "ex post".

Ahora bien, los procesos de ejecución judicial de adeudos, a diferencia de las intimaciones, no están signados por la categorización de los contribuyentes, sino por los montos adeudados.

Intimaciones por falta de pago	
Obligaciones	4.288.748
Monto total intimado	$ 13.724 millones
Boletas de Deuda	
Obligaciones	1.086.333
Monto total ejecutado	$ 3.322 millones

A continuación, se despliegan los datos relevantes del año 2009:

- **Control de Mercados Económicos Particulares**

Los controles se realizan sobre los contribuyentes, y estos poseen particularidades que le son propias, referidas a su actividad económica, distribución regional, modalidades de explotación, cultura.

La AT realiza permanentes iniciativas de control sobre mercados específicos, atendiendo las particiones que sobre el universo de contribuyentes, la actividad económica realiza. Tanto desde el punto de la facilitación como de los controles, se requiere agregar un enfoque económico, además de tributario, a la determinación de políticas relacionadas con ambos objetivos.

Efectivamente todas las actividades tributan sobre sus ventas, sin embargo las modalidades de la actividad agrícola no son las mismas que la minería, la producción de bienes de capital o el comercio minorista de alimentos. En algunas actividades se evade ocultando producción, en otras sub facturando ventas o vendiendo sin factura, o se generan créditos ficticios de terceros agentes o proveedores inexistentes. Siempre, en cada caso, además de desalentar la evasión, se busca alentar el cumplimiento voluntario, ampliar la base tributaria -sin generar aumentos en las alícuotas o bases imponibles- y combatir la informalidad, evitando costos extras al contribuyente y facilitándole la implementación de las medidas.

Así, diversos mercados económicos han sido objeto de medidas de control específicas a lo largo del 2009, a saber:

- Granos: se establecieron en el 2009 modificaciones al antiguo control de transporte automotor de granos, habilitando el código de Trazabilidad de Granos, identificador que se obtiene mediante un servicio en Internet utilizable en ambiente seguro con Clave Fiscal, ingresando datos identificadores del camión de carga, de la empresa transportista, del intermediario, del destinatario, localidades de origen y destino, especie y cosecha y demás datos que perfilen la carga y la hoja de ruta de la misma. En el destino es responsabilidad del contribuyente receptor obtener un código de cancelación del CTG. De este modo se incorporó un elemento de control electrónico verificable a lo largo del camino por eventuales puestos de verificación, sobre la vieja documentación papel

que sufría falsificaciones, adulteraciones y sobre todo uso múltiple de una misma autorización, como modalidades habituales de evasión.

- Comercio Exterior (escáner): la AT posee 12 camiones con escáner, con moderno software, que permiten -mediante el cálculo de áreas y líneas- un trazado del interior de vehículos de transporte, a fin de verificar carga y equipaje. Se realizan permanentes operativos regionales. Existen además numerosos escáneres en los puertos más importantes. Las inspecciones no intrusivas, radiológicas, se complementan con la presencia de equipos de canes especialmente entrenados para la detección de mercadería de contrabando. En el 2009 se detectaron más de 15.000 kilos de estupefacientes.

- Comercio exterior: se incorporó el uso de la factura electrónica, introduciendo datos que el papel no tenía, tales como destino final y ruta intermedia de la carga, a fin de identificar eventuales casos de triangulación en los que se altere el valor de la mercadería. Naturalmente también los contribuyentes podrán ingresar notas de débito y crédito electrónicas ante eventuales cancelaciones o reembolsos.

- Seguros de caución: también se implementó la factura electrónica para operaciones de este tipo, ligadas con el comercio internacional. Se contratan más de cien mil al año en nuestro país y todas deberán facturarse por este medio, a fin de cruzar el número de póliza, los eventuales endosos y la facturación de los exportadores. Esta es una medida de control cruzado.

- Comercio interior minorista: existen más de 320.000 controladores fiscales funcionando en nuestro país. Estos dispositivos se acoplan a las cajas de los comercios, almacenando los comprobantes de venta emitidos en cada transacción en cintas testigos de papel que los responsables deben almacenar por 5 años. La actualización permitirá incorporar dispositivos electrónicos de almacenamiento de la información, la cual deberán transmitir a la AT, permitiendo conocer el conjunto de operaciones de los contribuyentes. Se realizará un censo de los controladores existentes y se darán incentivos fiscales para amortiguar el costo de la renovación tecnológica. Esta medida es facilitadora y desalienta la evasión, además de permitir controles cruzados.

1.3 Estrategias para Inducir al Cumplimiento

- **Clima Fiscal**

La Real Academia Española, en su primera acepción, define al "clima" como un conjunto de condiciones atmosféricas que caracterizan una región. En el caso específico "fiscal", el clima sería un conjunto de indicadores fiscales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) propone considerar algunos indicadores generales que miden relaciones entre la recaudación impositiva y la renta nacional, o más específicamente la relación entre el tributo al capital y las rentas obtenidas por dicho capital. También propone indicadores combinados que resulten de mediciones sobre los impuestos a la renta, a las ventas y cargas sociales. Este es un enfoque propicio para la toma de decisiones de inversión, sin embargo no es inmediatamente aplicable al clima fiscal.

Para nuestras organizaciones, un clima fiscal propicio es aquel que alienta el cumplimiento voluntario de todas las obligaciones emergentes de la legislación para los actores económicos actuantes en el país. Todas las medidas recomendadas por las diferentes asambleas del CIAT, como la transparencia, la ética, la rendición de gastos, la facilitación, los controles y políticas de prevención de la evasión y ampliación de la base tributaria, hacen a un propicio clima fiscal.

En este sentido, las AT son activas en relación a la formación del clima fiscal que consideran propicio para sus misiones y funciones.

- **Acuerdo Fiscal**

El Acuerdo Fiscal fue la medida anticíclica más importante -desde el punto de vista tributario- del 2009.

Con relación a la moratoria el resultado final muestra una deuda declarada -por 169.300 contribuyentes- de 14.700 millones de pesos. Aquí vale resaltar que el 80% se conformó con deuda no financiada previamente, surgida, principalmente- de la aceptación de ajustes del organismo. Un acápite importante a resaltar es que el 40% de lo acogido correspondió al impuesto a las ganancias, participación que supera ampliamente el porcentaje que dicho impuesto posee en la distribución normal de la recaudación.

Las empresas estaban acumulando deudas -ya sea declaradas en forma espontánea o ajustadas por la AFIP- en el impuesto que grava directamente su actividad y la moratoria les permitió financiarlas. La industria manufacturera es el sector económico que más adhirió a la moratoria, y considerando que en este sector las PyMES son mayoritarias, el espíritu original de sostener a las empresas y al empleo en este ciclo de crisis económica mundial, se ha visto materializado en forma exitosa.

Por su parte, el régimen de "exteriorización" permitió la declaración de fondos y bienes por un total de 18.113 millones de pesos. El sector de la economía que más adhirió al régimen fue el de servicios empresariales e inmobiliarios, concentrando las inversiones, bienes y depósitos en la plaza local, el 94%

del monto total exteriorizado. La suma final del régimen de regularización equivale a 11,1 millones de m2 de construcción, 4.500 escuelas o 70.100 camiones. Las comparaciones ilustran la dimensión de la exteriorización. Asimismo, se amplía la base tributaria para los próximos ejercicios económicos.

- **Plan de Facilidades - Medida anticíclica**

El régimen de facilidades de pago apuntó a normalizar la situación de los contribuyentes que mantenían una deuda con el Fisco, constituyendo una forma de dar vuelta la página de la crisis económica del 2008 y 2009.

La implementación del plan significó una toma de decisión importante por parte del gobierno nacional. Se trató de una medida contracíclica, cuyo objetivo era el de constituir una plataforma para el despegue económico para el 2010, buscando sostener la economía, la producción y el nivel de empleo.

El resultado final muestra que más de 100 mil contribuyentes regularizaron $ 7.632 millones de pesos.

- **Convenios de Intercambio de Información Tributaria**

Tras el estallido de la crisis, los países reunidos en el G20, propusieron aumentar la transparencia y el intercambio de información, con la intención de combatir la evasión y el lavado de dinero.

Como ejecutores de uno de los lineamientos del gobierno nacional en tal sentido, esta AT comenzó a firmar durante el año 2009 convenios de intercambio de información fiscal y bancaria con el Principado de Mónaco, Bahamas, Andorra, Costa Rica, San Marino, que se agregan a los firmados en el año anterior. Estos convenios no solo son recomendados por el G20, sino también por la OCDE, en cuyo Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información se ha conformado un grupo revisor, siendo la AFIP impulsor y activo participante.

Estos convenios permitirán recabar información vinculada con la titularidad de sociedades, fideicomisos, fundaciones y otras personas, así como sobre tributos sobre la renta u operaciones de comercio exterior.

Sin embargo, no solo se trata de obtener información de otros países, también es necesario ampliar la red interna de intercambio de información, incluyendo a organismos públicos y privados. Por ejemplo, esta AT firmó con la autoridad nacional en seguros de vida, un convenio mediante el cual la recaudación del seguro de vida obligatorio de todos los trabajadores se realizará por medio de nuestra plataforma electrónica, permitiendo identificar la póliza de cada

uno de los 7,9 millones de empleados registrados en más de 600 mil empleadores, quienes podrán realizar la carga de los datos una única vez por un servicio Web a tal efecto en ámbito seguro de Clave Fiscal, o mediante la generación electrónica de su DDJJ con el aplicativo que la AT pone a disposición de los empleadores a los fines de la declaración de nómina y cargas y aportes sociales que corresponden.

- **Programa IVA y VUELTA**

Se lanzó un programa de sorteos de vehículos automotores entre los ciudadanos que ingresaran cupones al organismo, informando facturas de venta en comercios dentro del territorio nacional. Se superó la cifra de 1,7 millones de cupones, informándose en ellos más de 8 millones de facturas, con la participación de más de 150 mil ciudadanos. Se realizaron 38 sorteos a lo largo del 2009.

El universo de comercios informados fue utilizado para seleccionar casos específicos de fiscalización que se llevaron a cabo. Esta medida tendió a alentar la educación tributaria, fomentar la participación de los ciudadanos en el control fiscal, alentando el cumplimiento voluntario.

2. FUTURO

A lo largo del presente trabajo se han enunciado y desarrollado las principales estrategias desplegadas durante el año 2009, a efectos de mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos.

Ahora bien, esta línea de trabajo trazada desde inicios del año 2009 tiene una continuidad en el tiempo. Por ello es menester describir (a continuación) las principales iniciativas previstas para el año 2010, las cuales, sin la menor hesitación, incidirán en el cumplimiento voluntario y en el cobro de tributos.

2.1 Enfoque desde la relación fisco-contribuyente

- **Sistema Integral de Retenciones Electrónicas (SIRE)**

La ley procedimental establece que la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos disponga qué personas y en qué casos, intervendrán como agentes de retención y/o percepción.

La recaudación en la fuente generalizada tiene dos consecuencias importantes: a) es un medio eficiente para evitar la evasión tributaria; y b) para el contribuyente, las retenciones tienen efectos prácticos similares a

los anticipos y actúan como reservas obligatorias para el cumplimiento de la obligación fiscal a su vencimiento.

La Administración Federal de Ingresos Públicos ha establecido regímenes de retención para distintos impuestos.

El Agente de Retención (en adelante, AR), asume el rol recaudador y se ubica en lugar del Organismo fiscal. Para ello, se le exige el cumplimiento de una serie de requisitos formales y materiales, tendientes al correcto funcionamiento del sistema de "retención en la fuente".

Ello trajo aparejado diversos inconvenientes que se originan en la relación existente entre AFIP-Agente de Retención-Retenido, entre los cuales podemos enunciar:

- Los AR no presentan DDJJ Informativa de retenciones: en este supuesto, la Administración desconoce el importe retenido.
- Los AR informan incorrectamente las retenciones practicadas: en consecuencia la AT desconoce la cuantía del crédito atribuible al sujeto retenido (SR).
- Los AR generan notas de crédito inexistentes para disminuir la carga tributaria: mediante este ardid se evita el ingreso de las retenciones efectivamente practicadas.

A efectos de disminuir al máximo las disociaciones que se producen entre la información de los AR y la de los SR, se propone un sistema de retenciones totalmente informatizado y en línea con la AFIP.

Básicamente, el sistema consiste en que los agentes de retención informen, en línea a la AFIP, las retenciones practicadas, como así también puedan generar la correspondiente declaración jurada, determinando el monto a depositar al Fisco.

Aquellas retenciones que no obren en la base de la AFIP podrán ser registradas "sujetas a verificación" por parte del SR. Es decir, la sumatoria de las retenciones y percepciones registradas por el Fisco más aquéllas que fueran agregadas por el contribuyente serán las computables contra el impuesto determinado, conforme las previsiones de la ley procedimental.

Con este sistema, se reduce significativamente la carga administrativa de los AR. A su vez, redundará en mayores beneficios para los SR, ya que no deberán informar las retenciones sufridas y tendrán la seguridad que la operación se encuentra previamente puesta en conocimiento del Organismo.

- **Sistema Registral - Registración de Datos Biométricos**

A partir del primer cuatrimestre del año 2010 a todas las personas físicas que soliciten el alta de la CUIT, se les escaneará el documento de identidad que presenten para su inscripción y se les requerirá el registro de sus datos biométricos (firma, foto y huella). Adicionalmente se les asignará una clave fiscal con nivel de seguridad equivalente al mecanismo de autenticación presencial en la Dependencia.

Tal como se realiza en la actualidad, la dependencia continuará registrando los datos referenciales y los domicilios legal y fiscal del solicitante. A partir de la finalización del trámite, la dependencia cuenta con los datos necesarios para llevar a cabo la verificación del domicilio declarado por el contribuyente, luego de la aplicación de pautas de selectividad. En tal punto, y en función del análisis del contribuyente, puede ocurrir que ciertos casos sean validados mediante el esquema actual, es decir, mediante el envío de un código de confirmación del domicilio a través del permisionario postal, el cual debe ser ingresado al sistema registral por parte del contribuyente.

Sin duda, la implementación de esta estrategia permitirá:

- Proteger al ciudadano y sus datos ante el robo de identidad tributaria
- Contrarrestar la comisión de hechos ilícitos mediante la utilización de documentación apócrifa.

2.2 Enfoque desde la acción operativa

- **Fortalecimiento de Áreas Operativas**

Aquí, es necesario realizar una breve reflexión acerca de un elemento fundamental y en ocasiones no del todo subrayado para la consecución de cualquier objetivo organizacional: el recurso humano.

Las estrategias las diseñan y las realizan personas. Así, el éxito tanto en el diseño como en la realización de las estrategias, depende de las personas que llevan a cabo estas dos acciones.

En las recomendaciones de la 43a Asamblea, justamente se hablaba de optimizar los procesos de apoyo que permitan el fortalecimiento de la administración tributaria. Se hablaba allí, entre otros ítems, del desarrollo de plataformas de e-learning para la capacitación técnica y de la conformación de indicadores para la medición del desempeño, a fin de establecer, ajustar, corregir o modificar los planes de gestión conforme a los resultados que se vayan obteniendo.

En este punto, es dable proponer algunas otras cuestiones que también deben ser tenidas en cuenta, como lo son una adecuada política salarial general y de incentivos personales, el monitoreo permanente del clima laboral y el establecimiento y difusión de un código de ética, experiencias que la AFIP lleva adelante de manera permanente y con resultados altamente satisfactorios.

Volviendo a las recomendaciones mencionadas, se ha implementado una plataforma de e-learning llamada Campus AFIP, en la cual se ha difundido el Código de Ética y se han impartido cursos de formación general y especialización técnica.

- **Tablero de Control - Mecanismos de Anticipación de Recaudación**

El fenómeno tributario, entendido como el conjunto de hechos realizados por los actores económicos de una sociedad en el alcance de una AT, puede ser encarado de diversas maneras. Bien puede ser una organización que recibe desde el entorno social los estímulos que disparan sus mecanismos de control y gestión, siendo estos incluso dinámicos y ágiles según los retos actuales, o puede auto percibirse -como ya dijimos- en un elemento más del clima fiscal, un actor dinámico y modificador de dicho clima.

En un paradigma, la percepción del fenómeno tributario que la AT posee es la que los actores económicos deciden en un aquí y ahora del clima fiscal. En el otro, el fenómeno tributario es investigado, monitoreado, modificado y hasta conducido por el accionar de la AT. Se interpreta que esta mirada más consciente, más activa, debe partir de la modificación del accionar de nuestros gerentes operativos, elevando su calidad gerencial con herramientas de exploración y monitoreo de la información a su alcance y el establecimiento de objetivos generales, incentivando el auto control. Naturalmente toda organización diseña planes estratégicos para el logro de sus objetivos y metas, en este caso relacionados con el cobro de los impuestos, cuyo cumplimiento debe monitorearse, teniendo como finalidad básica el establecimiento de guías generales de acción.

Estos planes determinarán el curso de la organización y proveen una base para estimar el grado de éxito probable en el logro de objetivos. Asimismo, la actividad natural del gerente es vislumbrar líneas de acción futura que aseguren los objetivos generales de la organización.

Para ello la información será un factor crítico; una información abundante y diversa, procedente de múltiples fuentes y en diferentes formatos, que habrá que recoger, ordenar, manipular y explotar para obtener un valor añadido.

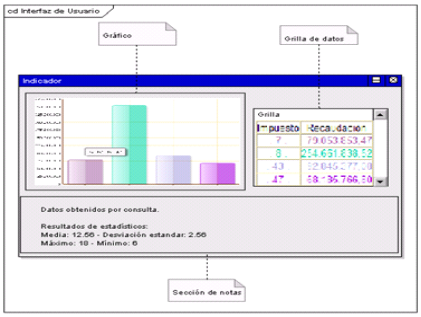
La evolución de los sistemas de inteligencia de negocio, a partir de los avances de las TIC's, admiten el uso de la información como un arma estratégica, con soporte en herramientas informáticas, permitiendo poner a disposición de los niveles gerenciales, variados instrumentos de explotación de la información.

Demás está decir que el cumplimiento de los objetivos generales de la organización, plasmado en planes, asegura previsibilidad en la toma de decisiones a las máximas autoridades del Estado Nacional. En este sentido, el monitoreo de dichos planes es crítico.

El área operativa requiere información actualizada y permanente, para aportar su agilidad natural al proceso general de monitoreo y aseguramiento de los programas de recaudación. Por todo ello se busca obtener:

- Una plataforma que constituya un ágil e intuitivo escritorio de trabajo para el gerente, en línea, personalizada, con control de acceso, con posibilidad de almacenar sesiones de trabajo, imprimir reportes, agregar o cerrar ventanas, agregar funcionalidades (indicadores y de comunicación y análisis). Esta plataforma será el soporte de los indicadores.

- Un conjunto de indicadores, funcionalidad empaquetada que ofrece datos y gráficos para construir la visión de un aspecto del negocio. Los indicadores se proponen como funcionalidades separadas que podrán ir desarrollándose en el tiempo, todas enfocadas en un particular aspecto del negocio de recaudación pero con características generales comunes. Un indicador es una funcionalidad gráfica y de datos que muestra, en la línea de tiempo o en la línea fiscal (períodos fiscales sucesivos devengados), una porción de la evolución de un aspecto del negocio, por ejemplo, los débitos fiscales declarados en el impuesto a las ventas, o la cantidad de personal contratado. Estos aspectos del negocio surgen de comprobantes (documentos que dan cuenta de un evento de recaudación), tales como comprobantes de pago bancario o no bancario y declaraciones juradas determinativas o informativas.



- Un conjunto de indicadores realiza la visión total de un aspecto particular del negocio tributario. Cada indicador posee además un espacio de anotaciones donde se despliega texto explicativo. Se busca evaluar conductas y monitorear la evolución del negocio, de allí la necesidad de distribuir la información en alguna línea de tiempo, a los fines de la proyección anticipatoria.

El gerente debe poder navegar a través de tres capas de datos: agrupación jurisdiccional del dato en la línea cronológica decidida, universo de contribuyentes relevantes en dicha ventana de tiempo y datos de un contribuyente específico.

- Un conjunto de manuales del usuario, fuertemente prácticos y con lineamientos de trabajo, que no solo faciliten al manejo de la herramienta, sino que además permitan al gerente imaginar todas las posibilidades analíticas que cada indicador provee.

  - **Gestión del Conocimiento**

En el mismo sentido del fortalecimiento del factor humano se enmarca la propuesta de una plataforma de gestión del conocimiento.

Se busca la recolección, clasificación e interconexión del conocimiento operativo disperso en los agentes de la AT, promoviendo su participación a fin de generar una comunidad tributaria de conocimiento.

Con ello se busca homogeneizar la dispersión y disparar nuevo conocimiento por procesos acumulativos y asociativos naturales. En este sentido, se implementará en el presente año una plataforma informática que soporte los objetivos descriptos.

Cualquier organización posee entre sus miembros un caudal de conocimiento. El mismo se presenta de diversas formas y orígenes, es decir, formalizado, informal, empírico, fáctico, teórico. El conocimiento es un valioso activo.

Por otra parte, dicha dispersión puede producir desniveles, contradicciones o huecos en cada individuo o entre un conjunto de ellos. Desde sus orígenes las bibliotecas han tenido como espíritu fundacional "concentrar" el conocimiento. Pero visto como materia viva, multifacética, el conocimiento organizacional (especializado) requiere una plataforma más dinámica. Como no se trata de compilar legislación (no discutible) sino de organizar conocimiento del negocio, útil, disperso, renovable, práctico, la participación de la comunidad del negocio es fundamental. La premisa es que todos poseen una cuota de conocimiento.

En definitiva, se busca generar un activo intelectual tangible que puede distribuirse.

3. CONCLUSIÓN

La Administración Tributaria, tanto en su rol de asesor en el diseño de la política tributaria, como en el de gestor y ejecutor de dicha política, debe constituirse en un actor dinámico y modificador del clima fiscal, llevando a que el fenómeno tributario sea investigado, monitoreado y hasta conducido por el accionar de la AT.

Desde el punto de vista de los planteos estratégicos, toda AT debe apoyarse en el uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, generando sistemas que faciliten el cumplimiento voluntario y el cobro de tributos, operados por el contribuyente por Internet, con gestión de recaudación de manera centralizada y con gerentes operativos ágiles, que aseguren el monitoreo y los programas de recaudación.

El cumplimiento de los objetivos generales de la AT, plasmado en planes, asegura previsibilidad en la toma de decisiones a las autoridades del Estado Nacional, permitiendo instrumentar políticas públicas de interés general, mediante la afectación de los recursos tributarios.

Caso práctico

Tema 3.1

BENEFICIOS Y COSTOS EN LA APLICACIÓN DE UN ENFOQUE SEGMENTADO

Ricardo Escobar Calderón
Asesor del Director
Impuestos Internos y del Ministerio de Hacienda
(Chile)

SUMARIO: Resumen.- 1. Introducción.- 2. Antecedentes generales.- 3. Criterios de segmentación.- 4. Alcances de la segmentación.- 5. Beneficios del enfoque segmentado.- 6. Costos del enfoque segmentado.- 7. Resultados después de un año.- 8. Conclusiones

RESUMEN

La implementación del enfoque segmentado, en el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), es la respuesta al diagnóstico interno que indicaba que el éxito logrado respecto de la alta tasa de ingresos tributarios pagados en forma voluntaria y la gran capacidad de disuasión de potenciales evasores, tenían como consecuencia, un agotamiento del modelo de control que se estaba aplicando.

De esta forma, en el año 2007, se establece un nuevo modelo de Atención, Asistencia y Fiscalización centrándose en grupos de contribuyentes y se establece un modelo de cambio, donde se privilegia la coordinación de esfuerzos y proporciona al Contribuyente un servicio de excelencia en los procesos de atención, asistencia y fiscalización.

El cambio al nuevo modelo, se inicia a partir del año 2008 y contempla los ámbitos de la Atención y Asistencia, Fiscalización, Legal y Normativo, Sistemas de Información, Capacitación, Estructura funcional; y con ello, la adecuación de las áreas de control y asistencia en la Dirección Nacional (Unidad Central), a fin de dar un adecuado soporte a esta nueva forma de operación, y la intervención del 100% de las Oficinas Regionales del SII, en forma gradual.

Implementar lo anterior, trae consigo un importante costo para el Contribuyente y que dice relación, principalmente, con la transición o mutación de un modelo a otro; como por ejemplo el aumento de ruidos en las Oficinas de atención de público o desorientaciones por traslados temporales de departamentos por readecuación de instalaciones. La Administración Tributaria también ha asumido importantes costos; como por ejemplo, disminuir temporalmente la cantidad de contribuyentes revisados en algunos productos de fiscalización, como lo es Fiscalización Selectiva, debido al inicio de capacitación especializada y focalizada.

La gradualidad de la implementación del nuevo modelo, implicó que concluyera su aplicación pasada la mitad del año 2009; no obstante, ya se muestran importantes beneficios para el Contribuyente y para la Administración Tributaria; como por ejemplo, que la cantidad de veces que debe venir un Contribuyente para terminar su tramitación disminuye desde 1,8 veces, antes de aplicar el modelo, a 1,2 veces con la aplicación del nuevo modelo, que aumenta en más de un 35% la cobertura de control para algunos segmentos y aumenta en más de un 40% la efectividad de los controles, medida en rendimiento de las revisiones.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los elementos claves en el éxito de las Administraciones Tributarias es aplicar un modelo de negocios que permita reducir las tasas de evasión de sus contribuyentes, minimizando a la vez el costo de cumplimiento.

Para el caso del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), la situación pre-proyecto "Segmentación de Contribuyentes" indicaba que era exitosa y con fuerte énfasis al control: alta tasa de ingresos tributarios pagados en forma voluntaria y la gran capacidad de disuasión de los potenciales evasores daban cuenta de esto.

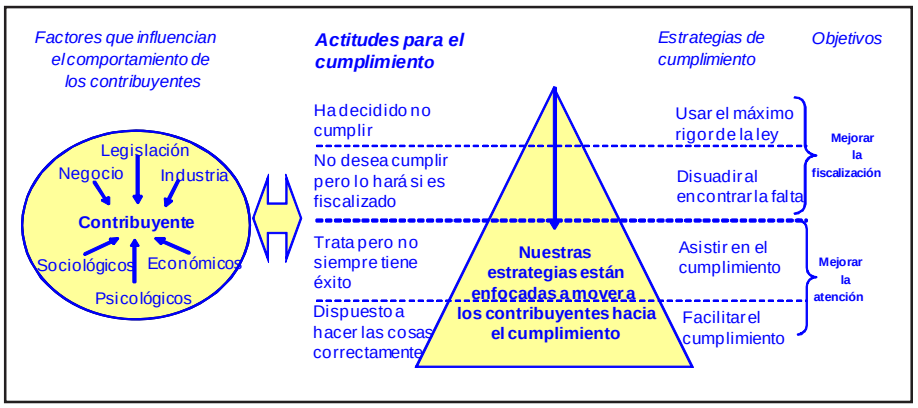
Sin embargo, el diagnóstico interno apuntaba a un agotamiento del modelo. Los procesos de control estaban diseñados para un "contribuyente promedio" que no daba cuenta de las diferentes características de los negocios, y se detecta la necesidad de mantener los incentivos a los contribuyentes que pagan correctamente sus impuestos, dando un nivel de servicio de excelencia.

El proyecto Segmentación de Contribuyentes desarrollado en el SII, es la respuesta al diagnóstico anterior; donde se establece un modelo de gestión centrándose en grupos de contribuyentes y no en los procesos como venía ocurriendo.

2. ANTECEDENTES GENERALES

Si bien es cierto, que el 97.7% de los ingresos tributarios se recaudan en forma voluntaria, gran parte de este logro se funda en que el SII ha sido capaz de "disuadir" al 67% de los Contribuyentes que tienen una disposición relativa a cumplir con el pago de impuestos (**Figura N°1**), lo que demuestra la relevancia de administrar la percepción de riesgo de evadir entre los Contribuyentes.

Figura N°1
Comportamiento Tributario del Contribuyente



La segmentación, es agrupar a Contribuyentes de acuerdo a características similares de Atención, Asistencia y Fiscalización y otorgar así un servicio de calidad implementando tratamientos especializados y diferenciados para estos segmentos.

Un primer esfuerzo de agrupación de Contribuyentes, que realizó el Servicio Impuestos Internos, fue el año 2001 con la creación de la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC), pero para las demás Oficinas Regionales, fue a partir del proyecto segmentación, el año 2007, donde se estableció un modelo de cambio orientado a segmentos a fin de proporcionar una mayor calidad en los procesos de atención, asistencia y fiscalización. Complementariamente, este cambio, involucra una adecuación en la Dirección Nacional (Unidad Central) para dar el soporte adecuado a esta nueva forma de operación.

De esta forma a fines del año 2008 el SII cambió su accionar y pasó de procesos basados o asociados a los impuestos (Operación Renta, Operación IVA, Fiscalización Selectiva, Fiscalización Preventiva) a un esquema de atención, asistencia y fiscalización, donde se privilegia la coordinación de esfuerzos para los segmentos identificados.

3. CRITERIOS DE SEGMENTACIÓN

Los criterios de segmentación se obtuvieron a partir del levantamiento de la información realizado a la Base de Datos del SII y cuyo resultado preliminar organizó a los Contribuyentes en cinco clusters: Personas Naturales, Micro Empresas, Pequeñas Empresas, Medianas Empresas y Grandes Empresas.

i) Criterio para Atención y Asistencia

La Atención y Asistencia al Contribuyente, para los cinco segmentos, se administran centralmente por el Departamento de Atención y Asistencia al Contribuyente de la Dirección Nacional; y es ejecutada en cada Oficina Regional, por un Departamento especializado de igual nombre.

ii) Criterio para Fiscalización

La fiscalización de los Contribuyentes, se gestiona centralmente por dos Departamentos funcionales; el Departamento de Personas, Micro y Pequeñas Empresas y el Departamento de Medianas y Grandes Empresas de la Dirección Nacional. Las auditorías y revisiones son ejecutadas por Departamentos especializados del mismo nombre en las Oficinas Regionales; por lo cual, un contribuyente debe ser atendido sólo por el grupo o equipo al cual corresponde por marca de segmento.

iii) Criterio para Determinación de Segmento

El criterio de corte usado para las Personas Naturales es no estar afecto al impuesto a la renta de capital y no ser empresario individual. Para las empresas, los criterios de corte, se muestran en la (**Figura N°2**).

Figura N°2
Criterios de Corte de segmentación

Segmento	Monto Anual Ventas (US$)	Monto Anual Compras (US$)	Monto Capital Propio (US$)
Grandes Contribuyentes	Mayor o Igual 4.000.000	Mayor o Igual 4.000.000	Mayor o Igual 20.000.000
Medianos Contribuyentes	Mayor o Igual 1.000.000	Mayor o Igual 1.000.000	Mayor o Igual 5.000.000
Pequeños Contribuyentes	Mayor o Igual 100.000		Mayor o Igual 95.000
Micro Contribuyentes	Menor a 100.000		Menor a 95.000

Los resultados actuales, de la aplicación de los criterios anteriores, muestran los resultados siguientes:

Segmento Personas: Son Contribuyentes que no están afectos al impuesto a la renta de capital. Representan el 58% del total de contribuyentes y el 73% son únicamente trabajadores dependientes o pensionados.

Segmento Micro y Pequeñas Empresas: Son la mayor cantidad de contribuyentes empresas (97%) y representan el 41% del total de Contribuyentes. El régimen tributario más frecuente es Contabilidad Completa y tienen el más alto número de acciones de Atención y Fiscalización. El 97% presentó Renta por Internet y el 96% declaraciones mensuales de IVA. Representan el 9% de ventas y el 13% de los ingresos tributarios totales.

Segmento Medianas Empresas: El segmento representa un 0,6% del total de Contribuyentes. El 92% de éstos presentó Renta por Internet y sólo 17 son emisores de documentos electrónicos. Sólo el 20% de los contribuyentes ha sido Fiscalizado por el Servicio, 3% solicita devolución IVA Exportadores y 2% devolución por cambio de sujeto.

Segmento Grandes Empresas: Son el 0,4% del total de Contribuyentes y efectúan negocios más complejos y diversificados. Realizan planificación tributaria, usan franquicias, efectúan reorganizaciones, existe riesgo de precios de transferencia y cuentan con asesores tributarios. Tienen interacción con el exterior, en cuanto a negocios y propiedad de la empresa, presencia en varias jurisdicciones y alto volumen de información y documentos. Sólo 1.361 de éstos Contribuyentes son responsables del 73% del ingreso tributario y de las ventas a nivel país.

4. ALCANCES DE LA SEGMENTACIÓN

A nivel de la administración central del SII (Dirección Nacional), el alcance de la segmentación es de 100% e involucra a la totalidad de la dotación de las áreas de Fiscalización e incorpora a otras áreas de apoyo como aquellas relacionadas con la administración de recursos humanos y tecnológicos. A nivel de Oficinas Regionales, el alcance es al 100% de ellas e involucra al 80% de la dotación.

Se contempla además, la generación de estrategias de tratamiento diferenciadas, procedimientos y productos por tipo de contribuyentes, indicadores de control, metas de calidad de Atención, Asistencia y Fiscalización, conformación de equipos de trabajo especializados, adecuación de la infraestructura, capacitación y difusión.

i) **Atención y Asistencia:** Otorgar atención y asistencia de calidad, utilizando los protocolos, herramientas y canales de comunicación en forma eficiente; sea la atención presencial, virtual o telefónica.

ii) **Fiscalización:** Tratamiento diferenciado por tipo de contribuyente; maximizando la cobertura a través de Fiscalización Masiva y Preventiva para el segmento de Personas, Micro y Pequeñas Empresas; y aplicando técnicas de auditoría, pautas de fiscalización y hojas de trabajo de auditorías; a través de Fiscalización Selectiva, para las Medianas y Grandes empresas.

iii) **Legal y Normativo:** Eficacia y simplificación en la comunicación y acceso de la normativa, de acuerdo al grado de complejidad de las operaciones tributarias que realiza el contribuyente.

iv) **Sistemas de Información:** Proveer de nuevos sistemas computacionales, que fomenten entre los contribuyentes la auto-atención de sus necesidades y un mejor acceso a la información que la administración tributaria posee. Así mismo, al interior del SII, se incorporan herramientas que permiten un mejor análisis de la información durante la fiscalización, estandarizando los procesos y mejorando su calidad.

v) **Capacitación:** Para los grupos que atienden o controlan Personas, Micro y Pequeñas Empresa, orientada al uso de sistemas de información para la atención masiva y conocimiento de manuales de observaciones; y capacitación de temas de mayor complejidad tributaria (por ejemplo absorciones y planificación tributaria) para los grupos de Medianas y Grandes Empresas.

vi) **Estructura funcional y Dotaciones:** En el área de atención y asistencia, reestructuración de grupos y generación de equipos especializados en atención y asistencia al contribuyente. En el área de control, equipos de fiscalización orientados solución rápida, para los contribuyentes Personas, Micro y Pequeñas Empresas; y conformación de equipos multidisciplinarios para Medianas y Grandes Empresas.

Los alcances anteriormente definidos, tienen distinto nivel de complejidad para la implementación del enfoque segmentado. En la (**Figura N°3**), se muestra el nivel de complejidad de los principales ámbitos descritos:

Figura N°3
Alcance de la segmentación y Nivel de complejidad

De acuerdo a la figura anterior (**Figura N°3**), nos encontramos con un menor nivel de complejidad para el ámbito de Sistemas de Información, un nivel medio de complejidad para Estructura Funcional y Dotaciones y un alto nivel de complejidad para realizar cambios a nivel de Normativa tributaria.

5. BENEFICIOS DEL ENFOQUE SEGMENTADO

A continuación, se describen los beneficios más destacados de la aplicación del enfoque segmentado:

i) Beneficios para el Contribuyente.

Atención y Asistencia

- Oportunidad de Atención y Asistencia: Disminución del orden del 30% en el tiempo de espera por atención, debido al aumento de puntos de atención y auto-atención al contribuyente en las Oficinas Regionales.
- Calidad de Respuesta: Aumento de la calidad de las respuestas entregadas a los Contribuyentes; debido a la incorporación de funcionarios especializados que pueden responder cualquier consulta o petición.
- Información Tributaria: Aumento de la cantidad y calidad de información que el SII pone disposición del Contribuyente; ya sea para saber el estado de tramitaciones como de revisiones y Auditorias.
- Simplicidad de Procedimiento: Aumenta la transparencia hacia el Contribuyente; a través de la incorporación de un procedimiento estándar, donde todas las tramitaciones se realizan en un solo lugar de la Oficina Regional.
- Menor Costo de Cumplimiento: Disminuye el costo de cumplimiento tributario para el Contribuyente; debido a la incorporación de nuevas

herramientas de apoyo tecnológico que se orientan a la auto-atención y la incorporación de capacitación de su uso por parte de los funcionarios de Atención y Asistencia.

Fiscalización

- Concurrencias a Auditorias: Se reduce la cantidad de veces que el contribuyente debe concurrir al SII por requerimiento de la administración tributaria; ya que se realiza una atención integral e independiente del proceso.
- Solicitud de Devolución de Impuestos: Se agiliza el proceso de impugnación y devolución, dado que para algunos procesos se puede aplicar focalización sobre aquellas peticiones con índice de riesgo superior.
- Estandarización de procedimiento: Aumento de transparencia para el contribuyente, debido a que se estandariza el procedimiento de las Auditorías e incorporan nuevas herramientas tecnológicas para cada segmento de contribuyentes.
- Documentación Requerida: Eliminación de la petición al contribuyentes de antecedentes que ya están en poder del SII por otros procesos de revisión. Esto gracias a la coordinación de revisiones focalizadas y la gestión orientada a los contribuyentes.

ii) Beneficios para la Administración Tributaria

Recursos Humanos

- Formación de Equipos: Formación de equipo de trabajo especialistas en atención y con las competencias necesarias para los Contribuyentes que se fiscalizan.
- Calidad de Vida laboral: Mejora de la calidad de vida al interior del Servicio, debido a los cambios y readecuaciones a los actuales espacios y mobiliarios usados por los funcionarios.
- Identidad Institucional: Se refuerza el compromiso de los funcionarios con la labor del SII, al percibir que la institución es importante para el país, dada la envergadura de la inversión destinada a la mejora en la operación.
- Dotación de Fiscalizadores: Se logra un aumento de dotación de Fiscalizadores para Atención, Asistencia y Fiscalización.

Atención y Asistencia

- Trámites en Oficinas: Disminuye la congestión de trámites en Oficinas Regionales y se otorga un mayor tiempo a la atención por contribuyente y se comparten y replican las mejores prácticas laborales.

- Puntos de Atención de Trámites: Se incrementan la cantidad de puntos de atención de trámites en todas las Oficinas Regionales.
  Asistencia al Contribuyente: Se conforma un área especializada de Asistencia en las Oficinas Regionales, se rediseñan contenidos de Internet y se hacen mejoras en la Mesa de Ayuda.
- Integración Atención con Fiscalización: Aumento del grado de integración entre Atención y Asistencia con Fiscalización; debido a que si en atención y asistencia, existe una tramitación que requiera de Control, ésta es inmediatamente pasada a otra instancia para su resolución.

Fiscalización

- Sensación de Control: Aumenta la sensación de control por parte del Contribuyente, debido a que se forman equipos especializados, se implementan productos de Fiscalización Masiva que permiten aumentar la cobertura y aumenta el grado de coordinación entre las áreas internas del Servicio.
- Control según características del Contribuyente: Se implementan controles diferenciados que tienen como consecuencia una mayor efectividad en la fiscalización. Para Personas, Micro y Pequeñas Empresas la fiscalización se orienta hacia la Fiscalización Masiva y Presencia Fiscalizadora. Para Medianas y Grandes Empresas los controles se orientan hacia la Fiscalización Selectiva.
- Conocimiento del Contribuyente: Se incrementa el conocimiento de los negocios dada la especialización de los funcionarios para los controles adecuados a cada segmento de contribuyente.
- Calidad de Fiscalización: Se implementa una Fiscalización de mayor calidad y aumenta el grado de certeza tributaria; debido a que los equipos especializados de Auditorías, incorporan a profesionales de diferentes especialidades que participan desde el inicio de la fiscalización.
- Visión Regional: Se mejora sustancialmente del conocimiento a nivel central de la realidad de cada Oficina; ya que los planes y programas de fiscalización se ajustan a variables que consideran las características particulares de cada Región del país; como por ejemplo, principales negocios por temporada en la región y/o cantidad de puestos de atención de público en Oficina Regional.
- Comunicación y Generación de Redes al Interior del SII: Se incrementa fuertemente la comunicación y la retroalimentación dentro de la Oficina Regional, entre Oficinas Regionales y de éstas con la Dirección Nacional (nivel Central).
- Coordinación Central: Aumenta la coordinación entre las áreas Jurídica, Normativa y Fiscalización; lo cual permite aumentar la calidad y certeza tributaria de las Auditorías y revisiones.
- Trabajo Colaborativo; Se propicia el trabajo colaborativo entre funcionarios del mismo y distintos grupos; ya que se deben integrar esfuerzos y

procesos para beneficio del Contribuyente. (Equipos de reemplazo, Reuniones de grupos para identificar situaciones a mejorar, desarrollo de talleres de Trabajo y Capacitación Interna, etc.).

- Planificación, Gestión y Control: Se Incrementa la eficiencia de la planificación y gestión regional, ya que una visión por segmento de contribuyentes permite adecuar la carga de trabajo de todos los procesos que involucran al segmento. Esto permite una visión más estratégica del uso de los procesos de control y asistencia.
- Mejora continua: Se incorpora el proceso de revisión, análisis de resultados y evaluación general, como una práctica permanente de todos los procesos de negocio que lleva a cabo la administración tributaria, lo que permite rentabilizar sus acciones y mantendrá estándares de calidad en el largo plazo.

6. COSTOS DEL ENFOQUE SEGMENTADO

i) Costos para el Contribuyente

- Ejecución de Trabajos: Aumento del grado de disconformidad temporal del contribuyente, por la ejecución de obras civiles; ya que el Contribuyente tuvo que ser atendido en otro lugar o en instalaciones en reparación.
- Nueva Organización del Servicio: Mayor grado de disconformidad, debido a que si conocía al fiscalizador del proceso, éste acudía a él y era atendido directamente, sin importar a qué segmento corresponde ver el caso.

ii) Costos para la Administración Tributaria

- Adecuación de Infraestructura: Alto costo por la habilitación y readecuación de espacios físicos. En algunos casos y debido a que el personal sigue ejecutando sus labores se requiere el arrendamiento de espacios temporales.
- Ajuste temporal de la Fiscalización: El control efectivo realizado (cantidad de contribuyentes fiscalizados) durante la implementación del proyecto, sufre importantes disminuciones, que en algunos casos llegan al 50% aproximadamente. El uso de esta liberación de recursos tuvo como destino las labores de capacitación adicional para las nuevas labores, talleres para gestión del cambio y difusión del proyecto.
- Socialización y Difusión Interna: Conformación de nuevos equipos de trabajo a nivel central que visitan y están en permanente contacto con todas las Oficinas Regionales del país, durante todo el ciclo de desarrollo del proyecto. Esto para el levantamiento de tareas y necesidades regionales para enfrentar el cambio, adecuación de procedimientos administrativos locales, esquemas de coordinación interna, etc.

- Capacitación de Funcionarios: Aumento del orden del 50% de los cupos normales de capacitación de los funcionarios asignados tanto a control como a atención y asistencia, debido a especialización de funciones y actualización de conocimientos.
- Administración del Cambio: Contratación de expertos en RRHH para que acompañen el cambio en todas sus etapas.
- Divulgación al Contribuyente: Se agregan ciclos de charlas para Asociaciones Empresariales con alto costo de divulgación y toma de acuerdos con Colegios Profesionales.
- Clima laboral: Destinar esfuerzos para mantener el clima laboral, debido a las características propias de un proceso de cambio.

7. RESULTADOS DESPUÉS DE UN AÑO

Luego de un año de implementación del proyecto segmentación, se destacan los siguientes avances:

- Baja el promedio de veces que las personas deben venir a las oficinas del SII para completar un trámite de 1,8 a 1,2 veces.
- Aumento del orden de 5%, en la cantidad de trámites o auto-atenciones realizados por el Contribuyente a través de la plataforma Internet.
- Disminuye 40% en promedio, la cantidad de Contribuyentes que deben pasar a algún proceso de verificación, enfocándose la atención en esta segunda etapa a problemas más sustantivos, dejando de ser una tramitación adicional.
- Recaudación adicional del 50% para el segmento de Personas y de Micro y Pequeñas Empresas por comunicación de diferencias en el proceso de Operación IVA.
- Aumento de la cobertura realizada al comercio establecido, por acciones de presencia fiscalizadora en terreno del orden del 16 %, lo que aumenta la sensación de control.
- Aumenta en un 37% la cantidad de contribuyentes Fiscalizados Masivamente y en un 42% la efectividad medida según rendimiento.

8. CONCLUSIONES

El proyecto de segmentación de contribuyentes, como otros procesos de cambio, trae consigo grandes trastornos a nivel interno y externo; por tal motivo es indispensable considerar en todo momento a todos los involucrados como factor crítico de éxito.

- Tener diferenciación entre los Contribuyentes, permite otorgar una mejor calidad de Servicio (Atención, Asistencia y Fiscalización); ya que un mismo problema tiene distinto impacto dependiendo del tipo de contribuyente, con

soluciones e indicadores de rendimiento diferenciados (recaudación, concurrencia, etc.).

- Focalizar los esfuerzos por tipo de Contribuyente, permite saber más sobre el negocio que realiza el Contribuyente y a las Auditorías que se ejecutan les otorga una mayor certeza jurídica.
- Aunque en el corto plazo el proyecto de Segmentación de Contribuyente rinde importantes resultados; nada garantiza que estos se repitan en el ciclo siguiente; y por lo tanto, la mirada debe ser la un proceso en cambio continuo (como es el mundo real), pero que la organización se encuentra preparada para enfrentar.

Caso práctico

Tema 3.2

LA OPTIMIZACIÓN DE LOS REGISTROS TRIBUTARIOS: DEPURACIÓN, ACTUALIZACIÓN Y UTILIZACIÓN

Marian Bette
Asesora Superior de Políticas
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

SUMARIO: La Administración Tributaria.- 1.1 General.- 1.2 Estructura organizativa.- 1.3 Puntos de partida del trabajo de la Administración Tributaria.- 2. Gestión de archivos y procesos masivos.- 2.1 Organización de procesos masivos.- 2.2 Sistema de registro de clientes management de relaciones (BvR, por sus siglas en holandés).- 2.3 Registros básicos.-3. Vigilancia.-

1. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1 General

El objetivo de política general de la administración tributaria es:

Los ciudadanos y las empresas están dispuestas a cumplir sus obligaciones legales con respecto a la Administración Tributaria (cumplimiento - compliance).

La administración tributaria fomenta que los ciudadanos y las empresas estén dispuestos a cumplir con sus obligaciones legales. Con el fin de lograr eso, la Administración Tributaria parte de una postura servicial para obtener una buena comunicación con los ciudadanos y las empresas. Y además, la Administración Tributaria vigila de manera adecuada el cumplimiento de las obligaciones legales y de ser necesario lo puede imponer a través de un procesamiento penal.

Los más de 30.000 empleados de la Administración Tributaria son responsables de un gran número de tareas. La más conocida es la imposición y recaudación de los impuestos y las cuotas de los seguros sociales. Todos

lo años, la Administración Tributaria procesa las diferentes declaraciones de 6 millones de personas particulares y 1,1 millón de empresarios.

La Administración Tributaria no sólo recauda sino que también da prestaciones. La Administración Tributaria, por ejemplo, se hace cargo de pagar las restituciones provisionales y las subvenciones que las familias pueden recibir por los gastos de guardería infantil, alquiler o cuidado/ asistencia. Otros importantes procesos de trabajo son:

- averiguación de fraude
- vigilar la importación, exportación y el tránsito de mercancías
- vigilar el cumplimiento de las leyes y reglas fiscales

1.2 Estructura Organizativa

La Administración Tributaria forma parte del Ministerio de Finanzas. La estructura organizativa de la Administración Tributaria se puede describir de la manera siguiente. Están:

- el Director General & el Management Team de la Administración Tributaria (MT de Administración Tributaria)
- la Dirección General de la Administración Tributaria (12 equipos)
- 13 zonas tributarias
- la Aduana (1 oficina nacional y 9 zonas aduaneras)
- la Administración Tributaria Central
- la Oficina de Investigación del Fraude Fiscal y la Oficina de Control Económico (FIOD-ECD, por sus siglas en holandés)
- la oficina nacional de Subvenciones
- la Ayuda sobre impuestos por teléfono (en holandés: BelastingTelefoon)
- el Centro para el conocimiento y la comunicación
- el Centro para el servicio de facilitación
- la sección TIC de la Administración Tributaria. La cual consiste en:
  - el Centro para el desarrollo de aplicaciones y mantenimiento
  - el Centro para infraestructura y explotación

1.3 Puntos de Partida del Trabajo de la Administración Tributaria

a. La Administración Tributaria no molesta Innecesariamente a los Ciudadanos y las Empresas

Los ciudadanos y los empresarios suelen considerar la Administración Pública (el gobierno central) como una sola entidad. Su idea es: lo que un ramo de la Administración sabe, debería de ser conocido en toda la Administración Pública. La Administración Pública apoya esa opinión y por tanto trabaja en un sistema de registros básicos. Eso le da contenido al punto de partida

que un ciudadano necesita darle una sola vez datos a la administración pública, y luego cada entidad pública puede hacer uso de esos datos. La Administración Tributaria toma parte en esa evolución y a partir del 1 de enero de 2009, dentro de la administración pública, con el Registro Básico de Ingresos (BRI, por sus siglas en holandés) es suministrador oficial de datos de ingresos.

La Administración Tributaria tampoco quiere molestar innecesariamente a las empresas. Las medidas encajan con el objetivo del gabinete de gobierno de reducir perceptiblemente las cargas de las empresas. Un ejemplo es que se ha hecho posible facturar electrónicamente bajo las mismas condiciones que valen para la factura impresa en papel. También en la Aduana se toman medidas similares: logrando que toda la comunicación de mensajes sea por vía electrónica, haciendo más sencillo el sistema de aduanas y trabajando en regulaciones supranacionales, la Aduana puede reducir las cargas administrativas de los empresarios. Y además la Aduana desempeña un papel activo en proyectos e-Custom para la comunicación de mensajes por vía electrónica a nivel europeo.

b. La Administración Tributaria Simplifica Complejos Procesos Masivos

En muchos procesos masivos, la Administración Tributaria hace uso de aplicaciones TIC, con las cuales de manera rápida y eficaz se procesa la información que es necesaria para determinar las imposiciones y para proporcionar las subvenciones. Los procesos que son necesarios para el procesamiento de información, se estandarizan y digitalizan de tal manera que las actividades en gran medida pueden tener lugar de manera automatizada. Para los ciudadanos y las empresas eso significa que con más rapidez puede obtener certeza sobre su posición fiscal. El uso de documentos digitales reduce además de forma significativa la posibilidad de que ocurran errores.

c. La Administración Tributaria Mejora la Vigilancia

La Administración Tributaria se esfuerza por mejorar y reforzar su vigilancia. En la vigilancia, la tarea más importante para los próximos años es trabajar más en la actualidad. Y en el proceso fiscal poner más central la cooperación de los contribuyentes y otros implicados.

La base de esta nueva manera de trabajar es la confianza. En los casos en que la confianza esté justificada, la Administración Tributaria quiere hacérselo lo más fácil posible a las empresas y los ciudadanos. En los casos en que la confianza se defrauda, los empleados/ inspectores intensifican la vigilancia y actúan de manera eficaz y decisiva.

Para todas las formas de control o vigilancia, la Administración Tributaria aspira a lograr una sincronización óptima entre los costos y los beneficios. En lo que se refiere a los beneficios, la Administración no sólo se fija en los riesgos fiscales o los intereses financieros, sino que también en el impacto social. Por eso se trabaja con dirección de aplicación de la ley: elegir conscientemente el objetivo que se quiere alcanzar y los medios de aplicación que se van a implementar. Pueden ser medios tradicionales tales como investigaciones de libros o de fraude, pero también medios relativamente nuevos como, por ejemplo, vigilancia horizontal y visible.

d. La Administración Tributaria Mejora el Servicio

La Administración Tributaria aún sigue usando el eslogan 'Más agradable no lo podemos hacer. Sí más fácil'. A veces, cuando algo no funciona bien en la Administración, ese eslogan es menos apropiado, pero por lo general el público lo aprecia. En su prestación de servicios, la Administración Tributaria pone en un sitio central a los ciudadanos y las empresas y busca maneras para hacérselo aún más fácil a estos grupos meta.

Un gran grupo de personas hacen su declaración de la renta por vía electrónica. Por eso la Administración Tributaria tiene en cuenta que no todo el mundo utiliza el mismo software. Por eso, la Administración Tributaria pone disponibles tres tipos de programas para hacer la declaración: Windows, Linux y Apple.

Y además, la Administración Tributaria se hace cargo de dar ayuda a través de los mostradores y la Ayuda sobre impuestos por teléfono y mediante todo tipo de medidas para los sindicatos, las asociaciones de la tercera edad y los intermediarios sociales.

La introducción de la declaración ya prerrellenada va según el plan establecido. Eso es posible porque la administración ya tiene en su posesión muchos datos de los contribuyentes. Volver a pedirlos en la declaración es, por tanto, redundante. La persona sí que debe de comprobar si la información prerrellenada es correcta y donde sea necesario tiene que hacer sus correcciones o adiciones.

Los próximos años, los ciudadanos sólo tendrán que rellenar una pequeña parte de su declaración. También el continuar con la estandarización de los procesos de trabajo y los sistemas de información, es un medio para mejorar el servicio. Eso se hace por ejemplo en la Aduana. La Administración Tributaria sigue así una tendencia internacional: entre otros se ve en la Organización Mundial de Aduanas (OMA), las Naciones Unidas y la OCDE. Pero también la industria y el comercio, presenta iniciativas útiles, tales como el uso de XBRL (un idioma estándar para el intercambio de información financiera a

través de Internet) y el uso de estándares abiertos y fuentes abiertas en la automatización. La Aduana ofrece por eso a los empresarios la posibilidad de enviar en XBRL declaraciones para los principales medios de impuestos.

Eso hace que para ellos sea más atractivo invertir en el software necesario. Y además, la Administración Tributaria junto con los departamentos respectivos, aspirará a seguir introduciendo simplificaciones en el campo de la legislación y normativa (Investigación interdepartamental de la política seguida).

2. GESTIÓN DE ARCHIVOS Y PROCESOS MASIVOS

2.1 Organización de Procesos Masivos

Administración Central

Imponer, recaudar, vigilancia, averiguación y control, forman las actividades núcleo de las zonas tributarias y las zonas aduaneras de la Administración Tributaria. Desde el 1 de enero de 2006 se ha añadido el efectuar el pago de las subvenciones que dependen de los ingresos.

La unidad organizativa Administración Tributaria/ Administración Central (B/CA, por sus siglas en neerlandés), es responsable de la ejecución de la parte masiva y central de estos procesos de la Administración Tributaria. Aquí se trata de tareas administrativas - desde el enviar y procesar de diversas declaraciones hasta el enviar de los comunicados en cuestión - y de tareas (de vigilancia) masivas.

Tres cuartas partes de todas las declaraciones y pagos de impuestos son tramitados de manera automatizada. La unidad B/CA lleva la dirección y se hace cargo de que los diferentes procesos se mantengan claros y bien dirigibles. La unidad B/CA tramita también las declaraciones y los mensajes que no se pueden tramitar de manera automatizada. Las declaraciones que requieren extra atención, la unidad B/CA las entrega en las oficinas.
Y además la unidad B/CA dirige los momentos en que el centro de automatización procesa los datos recibidos. Con lo cual la unidad B/CA abarca todo el terreno desde recibir información hasta e inclusive el comunicar de información. Dentro de estos procesos masivos, la unidad B/CA quiere en lo posible hacer trabajo a medida. En ello la rapidez, el tiempo de paso, continuidad y eficiencia, son conceptos clave.

La Administración Tributaria registra los datos de contribuyentes en 1 sistema central: Gestión o management de relaciones. Hay vienen los datos de los contribuyentes particulares y de todos los empresarios. La registración de

clientes es un proceso por separado, además de los procesos de medios. La gestión central de la registración de clientes, está también en manos de la Administración Tributaria / Administración Central (B/CA).

2.2 Sistema de Registro de Clientes Management de Relaciones (BvR, por sus siglas en holandés)

2.2.1 Sistema de Registro Central

Para la ejecución de sus tareas, la Administración Tributaria tiene que disponer de un buen registro de clientes. Un archivo completo, actualizado y confiable con las personas naturales y corporaciones que (posiblemente) sean contribuyentes, es esencial. Las muchas evoluciones internas y externas tales como el hacer declaración por vía electrónica, la cooperación con el órgano del gobierno central 'Institución de gestión de los seguros de los trabajadores' y la Administración Tributaria, las tareas en asunto de regulaciones que dependen de los ingresos, el Registro Básico de Empresas de la Cámara de Comercio, el uso uniforme del Número de servicio del ciudadano (el número de identificación fiscal) requieren que se le preste aún más atención a la calidad del registro de clientes de la Administración Tributaria. Fiabilidad de los datos generales de clientes son esenciales para un transcurso tranquilo de los procesos primarios y para las obligaciones de la Administración Tributaria en el marco, por ejemplo, de los registros básicos que se utilizan para todas las instituciones del gobierno central.

El sistema de información Management de Relaciones (BvR, por sus siglas en holandés) forma el registro de clientes central de particulares y empresas que están, o pueden estar, implicadas en la imposición de impuestos y la ejecución de tareas no fiscales.

Contribuyentes son particulares (personas naturales que no obtienen beneficios de empresa) y empresas (corporaciones, unidades fiscales tributarias de impuesto sobre las ventas o personas naturales que no son particulares).

El registro de clientes es un proceso por separado, además de los procesos de medios. Eso significa que los sistemas de automatización, donde se hacen las imposiciones, cartas etc. para la registración de datos de clientes, sacan datos del sistema de registro de clientes. En estos sistemas, no se mantiene "propios" registros de clientes. Se requiere un actualizado y fiable registro de clientes, para una buena prestación de servicio, un adecuado tratamiento del cliente, la lucha contra el fraude y un eficiente y eficaz transcurso de los procesos masivos. Y además, el registro de clientes es también de gran importancia para registros externos. Los datos de la Administración Tributaria son también utilizados por externas organizaciones del gobierno central.

También en la identificación de datos nominativos o personales procedentes de otros organismos, el sistema BvR desempeña un papel importante. El concepto clave en el sistema BvR es el número fiscal social, un número único que es asignado automáticamente a cada persona natural al momento de ser registrada en el BvR. Para corporaciones, el comparable concepto clave es el número fiscal.

2.2.2 Actualidad de los Datos

Como central registro de clientes, el sistema BvR comenzó a ser operativo como registro central de clientes para la completa Administración Tributaria el 3 de diciembre de 1990. El BvR registra los datos de contribuyentes y con ese fin hace uso de ficheros externos que facilitan los datos de manera automatizada.

Eso afecta tanto a la primera entrega de los datos (introducción de contribuyentes) como al procesamiento de las mutaciones. El mantener actualizado el registro de clientes es una tarea colectiva de la Administración Tributaria / Administración Central (B/CA) y de las zonas tributarias. Fuentes externas entreguen gran parte de los datos de manera automatizada a la Administración Central.

Pero también hay datos en el registro de clientes que son comunicados a las zonas tributarias, o bien son comprobados/ controlados por las zonas tributarias. Por ejemplo, si un contribuyente asigna un representante fiscal a cuya dirección se tienen que enviar ciertos documentos.

Las zonas tributarias que llevan la comunicación directa con el contribuyente, son las que se hacen cargo de incluir esos datos. Dependiendo de la naturaleza de la modificación, hay disposiciones relativas al período de inclusión. Quien, por ejemplo, se presente como nuevo empresario con una solicitud de devolución del impuestos sobre las ventas, debe ser registrado dentro de dos días en el sistema BvR. También si una investigación penal revela que hay contribuyentes desconocidos, sus datos deben ser registrados dentro de dos días en el sistema. En los párrafos siguientes se ha elaborado más detalladamente para los diversos tipos de contribuyentes qué datos son registrados en el sistema BvR.

2.2.3 Personas Naturales

El archivo de personas naturales, mantenido por los municipios, la Administración Municipal Básica de datos personales (GBA, por sus siglas en holandés), para el sistema BvR es la principal fuente de registro de los contribuyentes que son personas naturales. El sistema GBA es un registro básico (véase el párrafo siguiente). Ese sistema, por vía automatizada, suministra una gran parte de las modificaciones en los datos de personas

naturales. Se trata de avisos de nacimiento y fallecimiento y modificaciones en los siguientes datos:

- dirección / señas
- estado civil
- hijos
- emigración / inmigración
- representante fiscal
- obligación fiscal

2.2.4 Partidas VIP

Para un número de contribuyentes que desempeñan altos cargos públicos o que por otras razones en sentido publicitario ocupan una posición vulnerable, se han tomados medidas con el fin de evitar que datos personales y fiscales sobre esas personas estén sin restricciones a disposición de los funcionarios de la Administración Tributaria. Al grupo de VIPS (Personas Muy Importantes) pertenecen, entre otros, los miembros de la casa real, los miembros del gabinete, los presidentes de la Cámara de Senadores y de la Cámara de Diputados de Holanda (parlamento) y sus cónyuges o parejas.

Si a un contribuyente se le considera entre la categoría VIP, eso no sólo vale para el sistema BvR, sino también para otros sistemas locales y centrales. La protección especial significa que los datos personales y los datos fiscales no pueden ser consultados o modificados ilimitadamente.

2.2.5 Empresas

En los Países Bajos, toda persona que lleva una empresa tiene que estar inscrita en el Registro Mercantil. El Registro de Comercio lo mantiene la Cámara de Comercio. La Administración Tributaria tiene en el sistema BvR una copia digital del Registro Mercantil que es renovada a diario. Eso garantiza que el sistema está actualizado.

Cada nueva inscripción en el Registro Mercantil y las modificaciones se incluyen automáticamente en el sistema BvR, y la Administración Tributaria vincula el número fiscal con todas las empresas que aparecen en el Registro Mercantil. Datos que se incluyen son por ejemplo:

- dirección
- domicilio
- nombre comercial
- relaciones
- fecha de constitución
- gerentes o directores

También la Administración Tributaria misma tiene o recibe señales que hay que registrar en el sistema de registro de clientes. Por ejemplo una solicitud, para un número de impuesto sobre el salario, procedente de una empresa existente que por primera vez va a contratar personal. O, con motivo de una investigación de los libros de contabilidad, la constatación de que ya hay personal contratado.

Para las quiebras, que tienen que ser dictadas por el juez / tribunal, existen acuerdos de trabajo entre los tribunales y la Administración Tributaria Central, de modo que la Administración Tributaria muy a tiempo es puesta al corriente de que se ha dictado una quiebra. La Administración Central procesa el aviso y activamente también le pone al corriente a la zona tributaria correspondiente.

2.3 Registros Básicos

2.3.1 Introducción

Del párrafo anterior resulta que los datos sobre contribuyentes están almacenados en diversos registros en diversos órganos del gobierno central. Los ciudadanos y los empresarios suelen considerar la Administración Pública (gobierno central) como una sola entidad. Su idea es: lo que un ramo de la Administración sabe, debería de ser conocido en toda la Administración Pública. La administración pública apoya esa opinión y por tanto trabaja en un sistema de registros básicos. Eso le da contenido al punto de partida que un ciudadano necesita darle una sola vez datos a la administración pública, y luego cada entidad pública puede hacer uso de esos datos.

La Administración Pública mejora su servicio a los ciudadanos y las empresas. Eso lo hace a base de compartir, dentro de la administración, los datos que ya son conocidos en la administración, tal como nombre, dirección y población.

Estos registros básicos se están desarrollando, de manera que cada vez más la Administración Pública muchos de los datos sólo tiene que pedirlos 1 sola vez. Eso les ahorra a los ciudadanos y las empresas tiempo y esfuerzos en sus contactos con la administración pública. Y también contribuye a una más efectiva lucha contra el fraude. Además ayuda a aplicar la ley y a ahorrar costes. Al compartir los datos, está garantizada la intimidad. A las organizaciones de gobierno sólo se les permite recibir datos que necesiten para la ejecución de su legislación.

2.3.2 Puntos de partida

¿Qué es un registro básico?

Los registros básicos contienen datos vitales de la administración pública, tale como los datos de todos los ciudadanos, empresas e instituciones. Son sistemas en los que son fijados los así denominados datos auténticos de alta calidad. Gracias a esa alta calidad, la administración pública puede usar en su trabajo esos datos sin necesidad de hacer investigaciones.

Datos Auténticos

Un dato auténtico es un dato de un registro básico que en la ley o en normativa, ha sido catalogado como ' auténtico'. Eso significa que el dato en lo posible es proveniente de primera mano, es decir de la fuente. El dato auténtico está sometido a varias condiciones. Si existe duda de la exactitud de datos auténticos, pueden ser puestos 'bajo investigación'. En tal caso, a veces las obligaciones pueden expirar.

Uso Obligatorio

En la ejecución de sus actividades, las autoridades y otras organizaciones con una tarea pública - tales como escuelas y hospitales - tienen la obligación de sacar datos auténticos, por ejemplo datos personales, de los registros básicos. Por tanto ya no se les permite que a los ciudadanos y las empresas les pidan esos datos y los introduzcan en sus propios sistemas.

Obligación de avisar en Respuesta a Datos Introducidos

Si las autoridades dudan de la exactitud de un dato, tienen la obligación de avisar, en respuesta a datos introducidos, al tenedor del correspondiente registro básico. Ese tenedor tiene a su ve la obligación de investigar la exactitud del dato y de corregirlo si es necesario. En vista de que muchas organizaciones hacen uso de los registros básicos y puesto que es obligatorio que se avise sobre inexactitudes, seguirá siendo alta la calidad de los datos.

Tareas y Responsabilidades

Tareas y responsabilidades, según el registro básico, están asignadas a diferentes organizaciones. Por cada registro básico, un ministro es el responsable políticamente.

Armonización de la Legislación

Cada registro básico tiene su legislación individual. Eso dificulta el intercambio de datos, puesto que las definiciones de conceptos y términos no siempre son unívocas. Por lo tanto es de gran importancia que la legislación, donde sea posible, sea armonizada mediante adaptaciones. Donde armonización no es posible, por ejemplo porque un registro básico tiene sus propios conceptos y una propia sistemática, los registros básicos hacen acuerdos entre sí.

Intimidad

La protección de la intimidad está regulado en la ley. Las instituciones públicas y funcionarios públicos sólo obtienen acceso a datos de personas, si eso es necesario para su tarea de derecho público. Un funcionario público que sea responsable de conceder un permiso de aparcamiento, tiene acceso a los datos de matrícula del Registro Básico de Vehículos. Sin embargo, no se le permite que utilice esos datos para cualquier otro propósito. La Autoridad de Protección de Datos vigila el cumplimiento de la ley.

Derecho de Inspección y Corrección

Según la Ley de Protección de los Datos Personales, toda persona puede inspeccionar sus datos personales en los registros básicos y mandar que datos incorrectos sean rectificados. En el futuro, los ciudadanos podrán ver muy fácil sus datos en el sitio web MijnOverheid.nl. Una solicitud para que datos sean rectificados la pueden presentar en la organización que gestiona el registro.

Otros datos en Registros Básicos

Es posible que también datos no auténticos sean incluidos en un registro básico. Un dato no auténtico es un dato en un registro básico, que según la ley no ha sido considerado como dato auténtico. Por tanto, en el caso de los datos no auténticos, en la ley no vienen ni el uso obligatorio ni la obligación de avisar, en respuesta a datos introducidos, y ese uso se puede acordar entre el tenedor del registro y el cliente (p.ej. la Administración Tributaria).

El conjunto de Registros Básicos

En este momento se están desarrollando 13 registros básicos:

- Administración Municipal Básica de datos personales (GBA)
- Registro Mercantil
- Direcciones y Edificios
- Registro de la Propiedad
- Topografía
- Topografía en gran escala
- Vehículos
- Ingresos
- Sueldos, relaciones laborales y relaciones con respecto a prestaciones
- Valoración de Bienes Inmuebles
- Registro de No Residentes
- Suelo

Lo que se trata de lograr es que esos individuales registros básicos lleguen a funcionar como 1 sólo total que sea coherente. Eso tiene las siguientes ventajas:

- se mejora el servicio y resulta en reducción de las cargas para los ciudadanos y los empresas;
- para las autoridades mejores posibilidades para la aplicación de la ley y la lucha contra el fraude;
- se mejora la eficiencia interna.

La calidad de los datos que figuran en los registros básicos, ni que decir tiene que debe ser alta, de manera que todas las organizaciones del gobierno, sin necesidad de hacer investigaciones, puedan utilizar mutuamente los datos de que disponen.

Disposiciones genéricas

Para poder acceder al sistema de de registros básicos, todos los órganos gubernamentales tienen que enlazar de la misma manera. Entonces estas organizaciones tienen que trabajar según los mismos procesos. Haciendo uso de disposiciones y procesos que son genéricos, o bien iguales para todo el mundo, se logra que las autoridades puedan enlazar fluidamente.

2.3.2 Inscripciones básicas en la Administración Tributaria

Por cada registro es responsable una sola organización. De esta forma la Cámara de Comercio es responsable del Registro Mercantil y los ayuntamientos se hacen cargo de la Administración Municipal Básica de datos personales (GBA, por sus siglas en holandés). Desde el 1 de enero de 2009, la Administración Tributaria es responsable del Sistema de Registro Básico de Ingresos. El dato de los ingresos, es facilitado por la Administración Tributaria a los órganos del gobierno que lo necesiten para la ejecución de regulaciones que dependen de los ingresos.

La Administración Tributaria hace además uso obligatorio de datos que están disponibles a través de registros básicos, tales como la Administración Municipal Básica de datos personales, el Registro Mercantil, el Registro de la Propiedad y la Valoración de Bienes Inmuebles.

La Administración Tributaria llega a ser de ese modo tanto cliente como proveedor o suministrador.

Suministrador: Registro Básico de Ingresos

La Administración Tributaria es proveedor porque lleva el Registro Básico y el Registro Básico de Ingresos (BRI, por sus siglas en holandés) y con esos es capaz de suministrar datos de ingresos a otros órganos del gobierno. A fin de poder suministrar datos de ingresos, la Administración Tributaria ha establecido un proceso transparente y cualitativo con el que se coleccionan y suministran datos sobre ingresos. En el proceso se ha incorporado la presentación de reclamaciones y el interponer apelación. Si es necesario es posible modificar ingresos y el proceso sirve además para poder tramitar los avisos, en respuesta a datos introducidos, y las obligaciones de investigación.

El BRI contiene el dato de ingreso (ingresos) auténtico de unos 13 millones de ciudadanos. El dato de ingreso auténtico es el ingreso recopilado sobre ese año fiscal o el salario anual imponible. El BRI ha comenzado con lo datos de ingresos sobre el año civil 2008. El ingreso recopilado para un año fiscal sólo llega a ser considerado 'auténtico' después de haber terminado ese año. Si no hay, o no se ha fijado, imposición del impuesto sobre la renta, el salario anual imponible vale como dato de ingreso auténtico (AIG, por sus siglas en holandés). El salario anual imponible está basado en la declaración de los contribuyentes. Estos datos sobre los salarios se complementan con los otros datos conocidos en la Administración Tributaria (por ejemplo los datos que aparecen en las solicitadas declaraciones de los ingresos anuales de los contribuyentes). Esas declaraciones son facilitadas por los empleadores. Si no hay, o no recibe, una imposición y no ha datos de sueldo,

entonces de un ciudadano no se incorpora dato sobre ingresos. Si así se solicita, la Administración Tributaria comunica a otras organizaciones públicas que el dato sobre ingresos es "0".

Los ciudadanos toman nota del dato de ingresos auténtico a través de disposiciones gubernamentales que hacen uso de ese dato. O sea que eso puede ser una imposición provisional o definitiva del impuesto sobre la renta, pero también una disposición sobre una regulación que depende de los ingresos y que sea procedente de otro órgano del gobierno central. Los ciudadanos no reciben cartas individuales que tratan sólo sobre el dato de ingresos auténtico (naturalmente lo pueden solicitar o cuando esté operativa podrán ver los datos a través de la página personal de Internet "mijn overheid.nl" ("mi gobierno central").

Los ciudadanos tienen diferentes posibilidades para presentar reclamaciones contra un incorrecto dato de ingresos auténtico (AIG). Si se menciona la renta o ingreso en una imposición del impuesto, entonces se puede presentar una reclamación ante la Administración Tributaria. Si cualquier otro órgano del gobierno utiliza el dato de ingresos y el ciudadano no está de acuerdo con el importe fijado, entonces el ciudadano también puede presentar una reclamación contra eso.

El ciudadano mismo puede elegir si presenta reclamación ante otro órgano del gobierno o ante la Administración Tributaria. El ciudadano puede presentar reclamación como máximo 1 vez contra 1 decisión. Después de la resolución a la reclamación, el ciudadano puede apelar ante el tribunal.

Cliente

La Administración Tributaria es cliente (tomador de datos) de otros registros básicos tales como la Administración Municipal Básica de datos personales (GBA, por sus siglas en holandés), el Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad. En diferentes periodos, la Administración Tributaria, tiene que hacer uso obligatorio de los datos auténticos al momento de tomar una decisión, por ejemplo al fijar la definitiva imposición del impuesto sobre la renta. En caso de 'duda razonable' de la exactitud de un dato auténtico, la Administración Tributaria tiene la obligación de avisar al tenedor del registro básico. Haciendo mención del motivo (suele ser una propia observación) y de ser posible el dato alternativo. Un ejemplo es si las cartas de la Administración Tributaria que han sido enviadas a la dirección que aparece en la Administración Municipal Básica de datos personales, son devueltas al remitente por no poder ser entregadas a su destinatario; eso da motivo para dudar de la exactitud del dato de dirección que viene en la Administración Municipal Básica.

Entonces el tenedor del registro básico hace una investigación. Si la Administración Tributaria no puede esperar hasta haberse terminado la investigación, le está permitido que, durante la investigación misma, pida el dato o que utilice el dato de su propio archivo.

Organización

Para facilitación de datos y los registros básicos, se ha habilitado 1 ventanilla/ taquilla: al igual que en el caso del registro de clientes esa ventanilla es la Administración Tributaria Central. Desde ahí son distribuidos los datos entre los procesos primarios. La Administración Tributaria Central, como ventanilla central, también se hace cargo de enviar los avisos, en respuesta a datos introducidos, a los otros registros básicos y además vigila la buena tramitación de los avisos.

Y finalmente, la Administración Central es también el punto de contacto para los avisos, en respuesta a datos introducidos, procedentes de otros órganos públicos y para los escritos de reclamación que les son enviados. Los escritos de reclamación también pueden ser presentados directamente por los ciudadanos.

3. VIGILANCIA

Se sigue fortaleciendo la vigilancia y se hace uso de la base de un bien funcionante registro de los contribuyentes. La Administración Tributaria trabaja según las líneas de ejecución de la ley. Eso significa que la Administración Tributaria de manera estructural y sistemática elige un instrumento o combinación de instrumentos que mejor encaja con la pretendida influenciación del comportamiento de grupos de contribuyentes, en base al efecto que quiere lograr la Administración Tributaria y basándose en la capacidad disponible.

Uno de esos instrumentos es la Vigilancia Horizontal. La relación entre el gobierno central y la industria y el comercio, ha cambiado mucho en los últimos años. La relación es más equivalente y más centrada en la colaboración y en el llegar a acuerdos. Y además, las empresas - a veces voluntariamente, a veces obligadas por las leyes y regulaciones - son cada vez más transparentes en sus explotaciones y gestiones. La Administración Tributaria se adapta a esos desarrollos y por eso, donde sea posible, comparte la responsabilidad de cumplir la legislación y normativa con empresas y organizaciones de diferentes sectores de la economía. Esa responsabilidad compartida se establece en convenios. Empresas que conciertan un convenio con la Administración Tributaria, ya no son sometidas a controles intensivos. En la mayoría de los casos, ya sólo se harán controles aleatorios. Sólo las

empresas de buena fe son elegibles. La Administración Tributaria, gracias a esta nueva forma de vigilancia, puede dedicar más tiempo a la investigación de las empresas que no se atienen tan bien las reglas.

Para poder elegir bien entre los diferentes instrumentos, previamente se requiere tener conocimiento del comportamiento de los contribuyentes y de las (im) posibilidades de un determinado instrumento de vigilancia ("el saber"). Antes de elegir entre las opciones (y antes de llevar a cabo actividades) la Administración Tributaria analiza la problemática. Con ese fin, la Administración Tributaria invierte en el monitoreo de los contribuyentes y el ambiente relevante de ellos y luego realiza análisis de los riesgos y los comportamientos.

El saber comprende los campos siguientes:

1. Los riesgos y el comportamiento de los contribuyentes
2. El (efecto de) las acciones propias de la Administración Tributaria
3. El ambiente en que operan el contribuyente y la Administración Tributaria

La base para la inteligencia forma en primer lugar la información sobre la que la Administración Tributaria ya dispone en base a por ejemplo en base a, por ejemplo, declaraciones de la renta, recaudación y averiguación. Y además, la Administración Tributaria utiliza nuevas estrategias. Gracias a que utiliza, entre otros, registros básicos, vigilancia física ('en la calle') y vigilancia digital (en internet), la Administración Tributaria obtiene comprensión de actividades que se desarrollan fuera de las relaciones formales de la moderna sociedad de la información.

Modelo OCDE: de datos a inteligencia

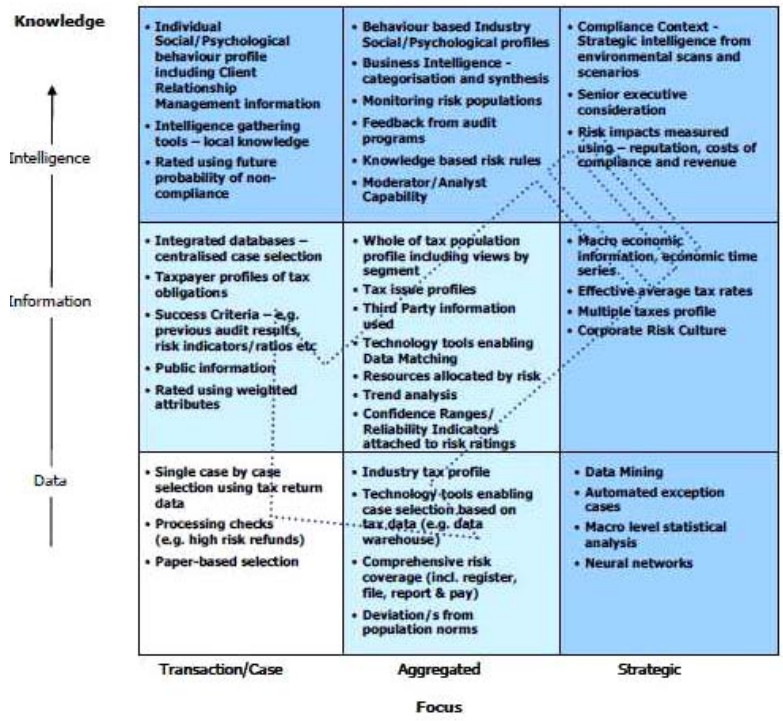
Para organizar los (potenciales) temas / productos con el fin de recopilar conocimientos y aplicar 'el saber', la Administración Tributaria usa un modelo que se utiliza en la OCDE. Este modelo está destinado a dejar en claro en qué niveles de conocimiento y tecnología y con qué enfoque (pueden) tener lugar las actividades.

El modelo viene incorporado a continuación. En el eje vertical (conocimiento), el modelo toma como punto de partida que existe una estructura desde datos, vía información hacia inteligencia que está vinculada con una evolución desde la historia hacia el futuro. Datos suelen ser una reflexión de acontecimientos en el pasado, información puede dar alimentación al encontrar de patrones y tendencias que sobrepasan las fuentes de datos y la inteligencia tiene un valor añadido en el desarrollo de modelos de predicción (futuro).

En el horizontal eje de tecnología, vale como punto de partida que el desarrollo orientado hacia inteligencia estratégica/ táctica, requiere un enfoque que sea más según modelo y una técnica más desarrollada. El modelo utilizado por la OCDE se ha elaborado más detalladamente en la nota "cumplimiento de gestión de riesgos: gestión y mejora del cumplimiento tributario" (Comité de Asuntos Fiscales, octubre de 2004).

[inglés: "compliance risk management: managing and improving tax compliance" (Committee on Fiscal Affairs, october 2004).

Figure 2.2 Detailed Risk Identification Model



Al margen izquierdo de la figura:

Conocimiento
Inteligencia
Información
Datos

Al pie de la figura:

Transacción / Caso
Agregado
Estratégico
Enfoque

El modelo ofrece comprensión sobre la posición que ocupa una Administración Tributaria en el desarrollo del "saber". Ni que decir tiene que esa evolución depende de la estrategia de control utilizada, en vista de que inteligencia sirve de apoyo al control o vigilancia. En Los Países Bajos, en el próximo tiempo se van a hacer esfuerzos en los siguientes terrenos:

- enfoque de investigación que sea coherente y programático, destinado a la vigilancia (entre otros, orientado hacia el comportamiento)
- evaluación del impacto de las intervenciones
- orientación estratégica sobre el entorno (entre otros internet, legislación, medios de comunicación, tendencias)
- cooperación con partes externas

Y naturalmente, por último pero por eso no menos importante: consonancia con las evoluciones internacionales.

La cooperación transfronteriza no sólo es importante al momento de facilitarse mutuamente datos fiscales sobre contribuyentes, sino que también en el marco de compartir los resultados de investigación y las estrategias de cumplimiento: ¡una organización como el CIAT contribuye a ese intercambio extremamente importante!

Caso práctico

Tema 3.2

LA OPTIMIZACIÓN DE LOS REGISTROS TRIBUTARIOS: DEPURACIÓN, ACTUALIZACIÓN Y UTILIZACIÓN REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

Francisco Fonseca
Director
Dirección General de Tributación
(Costa Rica)

SUMARIO: Resumen.- 1. Introducción.- 2.Acciones realizadas para actualización y mejora continúa del RUC en el actual Sistema Integral de Información de la Administración Tributaria (SIIAT)- 3. Acciones realizadas para diseño, desarrollo, actualización y mejora continúa del RUT en tributación digital- 4.Disposicones legales vigentes con incidencia en los registros tributarios- 5. Conclusiones.

RESUMEN

En este documento se exponen de manera muy puntual, las acciones que en materia de actualización y depuración ha utilizado la Administración Tributaria costarricense para contar con un registro de contribuyentes capaz de generar información más confiable y actualizada.

Se mencionan las estrategias utilizadas desde el año 2003 para localizar a los contribuyentes ocultos, las aplicaciones informáticas desarrolladas, la información cargada en línea de otras instituciones, y los cambios en los procedimientos que han hecho posible contar con un mejor registro.

Se explica que la Administración costarricense se encuentra en un proceso de transición de dos formas diferentes de gestionar los tributos; se mencionan las acciones que se estarían realizando para la migración de un sistema informático a otro, sin que esto afecte la continuidad del negocio, y se logren las mejoras en la calidad de la información y en la eficiencia y eficacia de las operaciones.

Por último se presentan las disposiciones legales que rigen lo relacionado con el registro de los contribuyentes y se comentan los impactos que estas normas y su interpretación ha tenido en la práctica, señalando su análisis como una importante oportunidad de mejora.

1. INTRODUCCIÓN

El registro de los obligados tributarios, denominado en Costa Rica "Registro Único de Contribuyentes" (RUC) hasta el año 2009 o "Registro Único Tributario" (RUT) a partir del año 2010, constituye uno de los principales instrumentos de gestión y el primer nivel de control de la Administración Tributaria. Llevan razón tantas definiciones que lo describen como la espina dorsal o la columna vertebral del sistema de gestión de tributos de cualquier país. Sin reparar en la terminología con la que se le denomine, este registro o censo de obligados tributarios, RUC o RUT -en definitiva sinónimos en lo que interesa- requiere de la mayor atención de las autoridades tributarias para garantizar su calidad y mejoramiento continuo.

La Dirección General de Tributación ha establecido como objetivo estratégico, dentro de su planificación, la actualización del registro de obligados tributarios y la calidad de los datos, entendiendo que contar con información confiable y fidedigna se ha convertido en un instrumento indispensable para el correcto desarrollo de las diversas actuaciones extensivas e intensivas de control, así como para un mejor desempeño de la función recaudatoria. Este objetivo se puede resumir en las siguientes acciones:

- Estandarizar y mejorar el contenido y diseño de los formularios del RUT, para optimizar la calidad y cantidad de información requerida por la Administración Tributaria.
- Mejorar la calidad de los registros tributarios a través de protocolos de corrección, teniendo como base los diagnósticos técnicos efectuados y la experiencia acumulada como producto de los diferentes programas de depuración ejecutados en el marco de los proyectos de modernización del modelo de gestión de la Administración Tributaria costarricense.
- Implementar procedimientos efectivos para la actualización que deben incorporarse en todas las actuaciones de control y asistencia puntual a los contribuyentes.
- Revisar y optimizar los procesos de captura y procesamiento de los datos, maximizando el uso de medios electrónicos, para procurar el ingreso de información de calidad; detectando en la medida de lo posible los errores o inconsistencias desde el origen para su oportuna corrección.
- Aprovechar al máximo la información en poder de otras instituciones y organizaciones públicas y privadas para la incorporación de potenciales contribuyentes y la actualización de los registros.

En Costa Rica el registro de obligados tributarios está integrado, en lo que imposición sobre la renta se refiere, únicamente por los empresarios y profesionales sujetos al impuesto sobre utilidades, así como por los retenedores. Al 31 de diciembre del 2009, estaban censados un total de 460 mil contribuyentes.

Esta integración del censo puede encontrar explicación en el carácter cedular de la imposición sobre la renta en Costa Rica, que establece "cédulas" para los rendimientos de actividades empresariales o profesionales, para los del trabajo y para los del capital mobiliario. Los impuestos para las dos últimas clases de rendimientos se liquidan mediante retención liberadora. El relacionado con los rendimientos empresariales (Impuesto sobre las utilidades según la ley) debe liquidarse mediante declaración autoliquidación anual, debiendo cumplir los sujetos pasivos una serie de obligaciones como darse de alta y hacer anticipos trimestrales.

A nivel de dato principal identificativo se tiene la ventaja de que cada ciudadano tiene un único número de identificación para todos los efectos legales en Costa Rica, lo que permite tener una gran consistencia en las consultas y en la información. La consulta por número de identificación, garantiza que la información que se despliega es la correspondiente a esa persona o número de identificación. Por ejemplo cada vez que se digita el número de identificación de un contribuyente, persona física, automáticamente el sistema revisa la base de datos del Registro Civil, fuente primaria, veraz y fidedigna a nivel nacional y extrae de esta el nombre de la persona correspondiente a la cédula de identificación, garantizando de esta manera la integridad de la información.

Además de los datos identificativos, para cada contribuyente se incluye su domicilio fiscal, así como su domicilio comercial; esto es, el lugar donde desarrolla su actividad empresarial que, obviamente, puede coincidir con el fiscal. El domicilio fiscal define la adscripción del contribuyente a una determinada administración territorial, por disponerlo así la normativa. Tanto para las modificaciones denominadas altas, cambios en la información censal relevante (cambio de domicilio, de representante legal, etc.) como para las modificaciones de bajas, debe utilizarse un modelo oficial de declaración censal. El incumplimiento de este deber formal está tipificado como infracción y sujeto a sanción administrativa.

El registro contiene información sobre las diferentes obligaciones tributarias, incluyendo la de presentar declaraciones informativas, que debe cumplir el contribuyente, así como su periodicidad. También, se cuenta con la identificación de la actividad económica que realiza.

Actualmente la Administración Tributaria costarricense se encuentra en un proceso de transición, evolucionando hacia un nuevo modelo integral de gestión tributaria que nace de la necesidad de generar mejores formas de administración, control y servicio, apoyadas en estrategias de gobierno Digital. Este nuevo modelo, plasmado en un ambicioso proyecto de grandes dimensiones, abarca modificaciones profundas en materia de organización, normativa, procedimientos y un nuevo sistema de información, denominado Tributación Digital, que se encuentra en marcha desde finales del 2007, aparece como una gran oportunidad para consolidar un proceso de corrección y actualización del registro de contribuyentes que ha caracterizado el quehacer de la Administración en los últimos diez años y cumplir, a la vez, con el objetivo estratégico de evolucionarlo a un registro único de obligados tributarios de la más alta calidad y acorde con los mejores estándares mundiales a más tardar en el año 2011.

En el presente documento se comentan las acciones realizadas y las que están en proceso con miras a alcanzar este objetivo estratégico, además de especificar características de la legislación, la interpretación y la práctica que han sido evaluadas y se entiende que deben mejorar de forma importante para adaptarse al objetivo.

2. ACCIONES REALIZADAS PARA ACTUALIZACIÓN Y MEJORA CONTINÚA DEL RUC EN EL ACTUAL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SIIAT)

Durante varios años, de manera constante y permanente, se han implementado diferentes acciones que han tenido un efecto positivo en la calidad de la información del RUC. Partiendo de una serie de diagnósticos realizados entre 2001 y 2003, todos coincidentes en la necesidad de mejorar el registro, que se encontraba desactualizado y con gran cantidad de información incorrecta, se inicio un trabajo intenso en el que destacan las siguientes actividades:

- Planes de depuración permanentes a los sectores de mayor interés fiscal: grandes contribuyentes, impuestos específicos y selectivos al consumo, consumos, regímenes e impuestos especiales (zona franca, perfeccionamiento activo, casinos y juegos de azahar, tributación simplificada) y ciertos grupos seleccionados de los demás contribuyentes.
- Involucramiento de todo el personal de la Dirección General de Tributación en la actualización del RUC. Mediante Directriz se estableció la responsabilidad de que todos los funcionarios tributarios, en el momento en que entran en contacto con un contribuyente, deben obtener todos sus datos relevantes y actualizar el sistema.

- Funcionarios dedicados permanentemente en las Administraciones Territoriales a la actualización del RUC, como parte de los planes operativos de las áreas de Recaudación y Registros Tributarios.
- Se implementaron una serie de estrategias para la localización de contribuyentes, tales como: el intercambio de información con otras instituciones del Estado que brindan servicios de primera necesidad, que cuentan con información actualizada y de una alta confiabilidad, como por ejemplo las que prestan servicios de electricidad y telecomunicaciones, suministro de agua, seguridad social y seguros. También se ha utilizado el intercambio de información con las instituciones a cargo de los registros nacionales de personas físicas y jurídicas.
- Producto del trabajo conjunto con esas instituciones se desarrolló un sistema integrado de consulta denominado "Consulta telefónica" el cual permite en línea acceder a toda la información relevante de esas instituciones. Como complemento al sistema de consultas, se contrató los servicios de una empresa privada dedicada exclusivamente a brindar los servicios de datos de personas físicas y jurídicas.
- En materia de servicios se elaboró un catálogo resumido de obligaciones materiales y formales, para entregar a los nuevos contribuyentes en el acto de inscripción. En dicho catálogo se destaca la obligación por parte de los administrados de modificar los datos de su registro cuando este sufra algún cambio y de desinscribirse si cesa actividades.
- Se simplificaron los requisitos para los trámites de registro y para ello se emitió la instrucción "Compendio de requisitos para la atención de trámites correspondientes al Registro de Contribuyentes", y el "Procedimiento voluntario de Inscripción, Desinscripción y Modificación en el Registro de Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, que contempla los requisitos de casos generales, sino que además integró cualquier otro trámite de registro que estuviera normado de forma individual.
- El formulario de registro, inicialmente era un formulario multipropósito en una sola versión, que contenía los tres movimientos; es decir inscripción, modificación y desinscripción. Mediante la aplicación de una encuesta se determinó que resultaba complicado para el usuario su llenado y en consecuencia se procedió a simplificar su contenido y a separar según el trámite, además de asignarle un color diferente a cada formulario, así como la emisión de los respectivos brochures para cada trámite.
- Se elaboró, y se puso a disposición en la página web, un compendio de información relacionada a todos los trámites relacionados al registro, requisitos, registros especiales, bases legales, etc.
- En materia de sistemas, se efectúo un rediseño completo de los módulos del Registro de Contribuyentes en el sistema de información actual de la Administración Tributaria. El módulo de estadísticas se ajustó a un nuevo rediseño, permitiendo la generación de tabulados y listados de

contribuyentes, permitiendo obtener estadísticas según sea el trámite de inscripción, modificación y desinscripción.

- Se desarrollaron otros módulos adicionales, como el RUC complementario, el módulo para corrección de errores y el módulo que identifica a todos aquellos contribuyentes en condición de ilocalizables. Este módulo es uno de los principales insumos para que las Administraciones Tributarias realicen actualizaciones y depuraciones de datos.
- Se actualizaron las bases de datos de las actividades económicas, para homologarlas a la Clasificación Internacional de Actividades Industriales Uniforme de las Naciones Unidas a la Versión III. Este cambio permite estadísticas precisas por sectores económicos e industriales. Además se hizo una relación de obligaciones de impuestos con la realización de una actividad económica. Esto ha permitido que en el acto de inscripción a los contribuyentes se les impute las obligaciones de impuestos que realmente le corresponde, garantizando datos estadísticos correctos para cada impuesto.
- Se desarrolló y puso a disposición el sistema de registro, modificación y desinscripción de contribuyentes en Internet, mediante el sistema TRIBUNET "Tribute por Internet", así como el registro de facturadores electrónicos.
- Se implementó el Sistema de Identificación de Contribuyentes "SIC": Ésta es una aplicación práctica para la consulta y verificación del nombre o razón social y número de cédula de las personas físicas o jurídicas Está disponible en la página web de la Dirección de Tributación, así como también en disco compacto. Su principal objetivo es facilitar la consignación de la cédula y nombre de los terceros que se deben indicar en las declaraciones informativas.
- Cada módulo y herramienta que se implementa en el RUC se ha acompañado de charlas o talleres de capacitación a los funcionarios de las oficinas que atienden estos trámites.
- Se implementaron procesos de control de calidad a la digitación de los formularios de registro. Esta acción tuvo efecto positivo, ya que se detectaron un porcentaje considerable de errores, ante lo cual se tomaron las medidas correctivas del caso.
- Se da mantenimiento permanente a los módulos de registro del SIIAT en el entendido de que habrá un período de al menos dos años en que deberán funcionar efectivamente y coexistir con el nuevo sistema

3. ACCIONES REALIZADAS PARA DISEÑO, DESARROLLO, ACTUALIZACIÓN Y MEJORA CONTINUA DEL RUT EN TRIBUTACIÓN DIGITAL

Desde la etapa de definición de requerimientos y alcance para el nuevo modelo de gestión tributaria digital, etapa que inició en el año 2005, pasó todos los procesos de planificación, presupuestación y contratación, y concluyo con el arranque del Proyecto a finales del año 2007, se trabajó activamente en una estrategia de balance, para mantener en efectivo funcionamiento el sistema en uso (SIIAT), tal y como se explicó en el aparte anterior, y garantizar que el nuevo sistema (Tributación Digital) contemplara en su diseño e implementación todo lo necesario para cumplir con su objetivo de alta calidad y efectividad.

La implementación de los desarrollos en el Proyecto Tributación Digital obedecen a una estrategia de "piloto controlado" en el que los nuevos productos se probarán en la práctica con los grandes contribuyentes y algunos otros pocos contribuyentes que por ser de mayor aporte a la recaudación, de mayor impacto en el suministro de información de trascendencia tributaria para el control o bien de más fácil control.

Específicamente en materia de registro tributario se tienen operando en el nuevo sistema, desde finales de 2008, la totalidad de los grandes contribuyentes nacionales y locales, los que antes de entrar en operación el nuevo sistema presentaban sus declaraciones por internet, los contribuyentes de los impuestos específicos y selectivos al consumo y algunos que se dedican a ciertas actividades económicas con características especiales que los hacen de más fácil identificación y control. Estos contribuyentes tienen disponibles los servicios voluntarios de modificación de datos y desinscripción en el RUT y la Administración cuenta con los mecanismos para atender, en el sistema, todos los procesos de actualización.

A la fecha se tiene en proceso de desarrollo el módulo de inscripciones para todos los demás contribuyentes y para tal efecto ha sido necesario crear una estrategia de migración de datos del sistema actual al nuevo sistema de información, sin perjuicio de que una vez agotado el alcance de esta estrategia se tuviera que recurrir a procesos masivos como reempadronamiento, en los cuales el contribuyente deberá registrarse de nuevo a partir de cero.

Desde finales del año 2008 y durante el año 2009, se realizaron cargas segmentadas de contribuyentes del Sistema Integral de Administración Tributaria (SIIAT), hacia la nueva solución de Tributación Digital, migrando en primer lugar, los datos de grandes contribuyentes, impuestos específicos y otros como se indicó anteriormente. De esta primera etapa, concebida en el piloto controlado como la preparación y afinamiento de la herramienta

mientras llega su implementación definitiva, parte la estrategia de migración que debe desarrollarse en 2010 y 2001 que debe finalizar con la implementación de Tributación Digital de la mayoría de contribuyentes que a la fecha no han sido migrados del SIIAT al nuevo sistema.

El proceso arranca en este año 2010 dando a conocer a la organización la estrategia a implementar para lograr una migración exitosa de la categoría "Demás contribuyentes" (masividad) a la nueva solución digital.

Se pretende que la Administración conozca el procedimiento que seguirán durante el proceso de migración de datos, las dependencias de la Dirección General de Tributación involucradas en el mismo. Una vez divulgada la forma de proceder, se delimitarán los procesos de acuerdo con cada dependencia y la labor que deben llevar a cabo dentro de todo el proceso.

Por último, se debe dar prioridad a grupos específicos, de acuerdo con la completitud de sus datos y el cumplimiento en sus obligaciones para que sean migrados.

Se han establecido como las principales acciones las siguientes:

Determinar el saldo de contribuyentes: Se deberá determinar, mediante la extracción de bases de datos, el saldo final de los contribuyentes que podrían ser migrados. Para ello, deberán ejecutarse bajas automáticas de oficio, que depuren el padrón de contribuyentes inactivos que se encuentran de alta.

Ejecutar la Baja de Oficio: Se deberá ejecutar la baja de oficio que disminuya a nivel de SIIAT y de forma efectiva, el padrón de contribuyentes. Esta baja de oficio se realizará sobre contribuyentes que al periodo 2008, se encuentren inactivos durante 3 años en el impuesto sobre la renta.

Determinar el nuevo saldo: Se dispondrá de un saldo previo a la presentación de la declaración de Renta del periodo 2009. Dicho saldo incluye algunos contribuyentes inactivos en dos periodos máximos, de ahí que se considere como un saldo provisional mientras que ingresa o no, la declaración de ese periodo, cuyo plazo máximo vence el 15 de marzo del año siguiente al período; en este caso venció el pasado 15 de marzo y es a partir de entonces que se puede procesar la totalidad de la información, lo que puede llevar algunos meses adicionales.

Baja temporal: El Área Informática, realizará una "marca" en SIIAT para identificar a estos contribuyentes y mantenerlos en una baja temporal, en espera de que la presentación o no del periodo 2009, determine si

será definitiva. Si el contribuyente no presenta la declaración del periodo 2009 se realiza en SIIAT una baja de oficio automática a estos contribuyentes. Los contribuyentes que sí presentan la declaración del periodo 2009 salen del grupo de baja temporal y se incorporan a la población para migrar.

Población a migrar: La Subdirección de RUT determina (después de la presentación de Renta 2009), la población activa para migrar a Tributación Digital. La misma por lo tanto, estaría compuesta de la siguiente forma:

	Contribuyentes activos SIIAT
Menos	Contribuyentes dados de baja automáticamente
Menos	Contribuyentes inactivos (no presentaron R-2009)
Más	Inactivos temporales (presentaron R-2009)

Inclusión de "Dummies": Tributación Digital exige que al menos algunos de los datos identificativos del contribuyente existan, situación que impide su migración ya que son datos obligatorios. La División de Informática, de acuerdo con los lineamientos suministrados por la Subdirección de RUT, procederá a actualizar o completar en estos contribuyentes, aquellos datos identificativos que se encuentren incompletos. Para ello, fueron creados algunos datos de relleno o "dummies" para que permitan al menos la migración; no por ello, estos datos quedarán de esta forma, ya que se obligará al contribuyente a actualizarlos en el momento en que ingrese por primera vez a Tributación Digital. Para estos efectos se elaboró la Regla FURNRUT17-Validación datos maestros migrados.

Carga de datos en Tributación Digital: Una vez enriquecidos los datos que fueron extraídos de SIIAT, se remiten al Proyecto de Tributación Digital donde se realizará la carga de estos datos en la nueva solución digital. El tratamiento que se dará a esta base de datos, por ser incierta su continuidad o actividad, se regirá de acuerdo con el cumplimiento en el impuesto sobre la Renta, así:

Si el contribuyente presenta declaraciones con datos, se mantiene en la base de datos de Tributación Digital y pasa contribuyentes activos

Si el contribuyente presenta declaraciones en cero, pasa inactivos temporales

Si el contribuyente no presenta declaraciones, pasa a inactivos temporales

Inactivos Temporales: Dentro de las reglas del negocio para el funcionamiento de Tributación Digital, se creó una base de datos donde serán incluidos para efectos de tenerlos identificados, aquellos

contribuyentes que presenten declaraciones en cero (indicador de inactividad) o que no presenten declaraciones durante un periodo. En esta base estarán durante tres años hasta que se determine que su inactividad es definitiva; luego de este periodo, se aplicará la baja de oficio de forma automática.

Cabe indicar que este proceso no incluye aquellos contribuyentes que hayan sido reportados en declaraciones informativas; tampoco a los contribuyentes de quienes se tengan indicios de incumplimiento de acuerdo con la información disponible en los procesos de inteligencia tributaria y gestión de riesgo o tengan gestiones o requerimientos pendientes.

Si durante ese periodo, el contribuyente presentara alguna declaración, saldría de esta base de datos y se iniciaría de nuevo el ciclo, regresando a la base de Tributación Digital.

Contribuyentes Activos: Aquellos contribuyentes cuya presentación es constante e indica actividad, se mantienen dentro de la base de contribuyentes activos.

Sin perjuicio de agotar la estrategia de migración, descrita en forma resumida, la Administración Tributaria costarricense no descarta la posibilidad de tener que realizar un proceso de reempadronamiento para garantizar que el RUT se conforme y desarrolle con información correcta y se actualice permanentemente.

4. DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES CON INCIDENCIA EN LOS REGISTROS TRIBUTARIOS

La ley del procedimiento tributario o ley general tributaria de Costa Rica, denominada Código de Normas y Procedimientos Tributarios contiene cinco artículos que norman el tema del domicilio fiscal y uno que sanciona el incumplimiento al deber de comunicar a la Administración Tributaria la información identificativa del contribuyente u obligado tributario. Por ser artículos de poca extensión, se transcriben a continuación:

ARTICULO 26.- Personas naturales.

Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas naturales es:

a) El lugar de su residencia habitual, la cual se presume cuando permanezca en ella más de seis meses en el período fiscal;

b) El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;
c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo

ARTÍCULO 27.- Personas jurídicas.

Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas es:

a) El lugar donde se encuentre su dirección o su administración central;
b) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica, en caso de no conocerse dicha dirección o administración;
c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y
d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

Las disposiciones de este artículo se aplican también a las sociedades de hecho, fideicomisos o sucesiones y entidades análogas que no sean personas naturales.

ARTÍCULO 28.- Personas domiciliadas en el extranjero.

En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:

a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se deben aplicar a éste las disposiciones de los artículos 26 y 27;
b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal; y
c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

ARTICULO 29.- Domicilio especial.

Los contribuyentes y los responsables pueden fijar un domicilio especial para los efectos tributarios con la conformidad expresa de la Administración Tributaria, la cual sólo puede negar su aceptación, mediante resolución fundada firme, si resulta inconveniente para el correcto desempeño de las tareas de terminación y recaudación de los tributos.

La aceptación de dicha Administración se presume si no manifiesta oposición dentro de los treinta días.

El domicilio especial así constituido es el único válido para todos los efectos tributarios.

La Administración Tributaria puede en cualquier momento exigir la constitución de un domicilio especial o el cambio del ya existente, cuando, a través de una resolución fundada firme, demuestre que ocurre la circunstancia prevista en la última parte del primer párrafo de este artículo.

ARTICULO 30.- Obligación de comunicar el domicilio.

Los contribuyentes y los responsables tienen la obligación de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, dando las referencias necesarias para su fácil y correcta localización.

Dicho domicilio se considera legal en tanto no fuere comunicado su cambio. En caso de incumplimiento de la obligación que establece el presente artículo, el domicilio se debe determinar aplicando las presunciones a que se refieren los artículos precedentes, sin perjuicio de la sanción que corresponda de acuerdo con las disposiciones de este Código.

ARTÍCULO 78.- Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción

Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base.

El articulado anterior, en materia de domicilio fiscal parece adecuado y consistente con el esquema de organización de la Administración Tributarias costarricense, caracterizado, como la mayoría, por desconcentración territorial y por tipo de contribuyentes y por centralización de las decisiones funcionales rectoras a nivel nacional.

La adscripción de los obligados tributarios a una determinada administración territorial, tan conveniente, en principio, no está exenta de problemas.

En nuestra práctica, aprovechando esa situación, no es poco frecuente el intento de contribuyentes de "desvanecerse" fijando su domicilio fiscal donde menos llame la atención de la Administración tributaria. Por ejemplo: Un comerciante con operaciones de considerable magnitud en la Zona Sur del

país (caracterizada, al menos para lo que interesa en gestión de impuestos internos por un menor desarrollo empresarial y por un dominante territorio rural), y por eso, muy visible ahí, fija su domicilio fiscal en San José (capital del país). Así pasa a ser uno más de los numerosos contribuyentes adscritos a la Administración Territorial de San José, de menor importancia en esa Administración. Con ello, las altas probabilidades de soportar actuaciones al estar adscrito a la Administración Territorial de Zona Sur, quedan reducidas a muy escasas en San José. Por supuesto, todas las operaciones, incluyendo la dirección de los negocios, se mantienen en Zona Sur.

En la misma dirección, se mueven algunos obligados tributarios que, ante el inicio de una actuación administrativa, cambian su domicilio fiscal, sin que se hubiera dado un cambio del lugar de dirección de los negocios o del lugar de sus operaciones comerciales, con el único fin de confundir a las autoridades fiscales y, en fin, tratar de anular la actuación.

Ese estado de cosas, se ha visto potenciado por un criterio administrativo, muy bien intencionado, pero errado. Hasta el momento ha entendido la Administración, que las opciones contenidas en los incisos a) a d) de los artículos 26 (domicilio de personas naturales) y en esos mismos incisos del artículo 27 (domicilio de personas jurídicas) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son de libre elección del obligado tributario.

Revisando el tema se ha llegado recientemente a la conclusión de que, por el contrario, se está en presencia de una relación preferente de opciones, según la cual se debe registrar la primera opción y sí, y solo sí, no fuere posible, la segunda y así sucesivamente. Obviamente, el registro de un domicilio diferente al primero, supondría la debida motivación del obligado tributario y la expresa aceptación de la Administración.

¿Por qué esa interpretación? Porque el domicilio fiscal, no solo es el lugar en el que se debe notificar cualquier comunicación al obligado tributario, sino, que será ahí donde deberán realizarse cuantas actuaciones sean oportunas, para comprobar y asegurar el cumplimiento de los deberes fiscales. Cabe destacar que tratándose de personas naturales, la opción a) del artículo 26 citado, es el lugar de residencia habitual y, cuando se trata de personas jurídicas, la opción a) del artículo 27 es el lugar donde se encuentre la dirección o la administración central.

Ambas opciones se corresponden con lo que internacionalmente, se ha estipulado, si bien, con alguna dificultad tratándose de personas naturales en donde habría que entender que se trata del "centro vital"; con claridad, para personas jurídicas puesto que el texto se corresponde con la idea de "dirección efectiva". Tratándose de estas últimas, es ese lugar el más adecuado: se trata, en fin, del lugar de dirección efectiva, en donde están las

personas que conocen los negocios, que toman las decisiones, que pueden contestar los requerimientos administrativos. En ese lugar, como corolario, estarán los registros y la información necesaria para el desarrollo de cualquier actuación administrativa.

Actualmente el Gobierno de Costa Rica impulsa un Programa Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal en el que, producto de varios meses de estudios realizados por funcionarios técnicos del más alto nivel de las instituciones de los tres Poderes de la República, con competencias sobre el tema tributario, se ha diseñado un plan especial de implementación de las recomendaciones que este grupo técnico propuso. Muchas de ellas se orientan a la modificación de reglamentos y leyes del procedimiento tributario para dar mayor efectividad a la Administración Tributaria y para cerrar portillos de elusión o evasión que hoy favorecen un menor cumplimiento. En este marco la revisión de la legislación y los criterios indicados anteriormente representa una importante oportunidad de mejora con altas probabilidades de éxito.

5. CONCLUSIONES

No será necesario argumentar sobre la trascendencia del censo de contribuyentes. Sobre él pivota en gran medida, el éxito de la gestión tributaria.

Si bien puede señalarse que el censo o registro de obligados tributarios en Costa Rica presenta un diseño acorde con las concepciones modernas y que en los últimos años se han hecho importantes esfuerzos por mejorarlo, con logros muy claros y concretos, queda todavía un importante camino por recorrer.

La transición hacia una forma diferente de gestionar los tributos, "Tributación Digital" ha obligado a la Administración costarricense a rediseñar procesos y procedimientos para alcanzar mejoras sustanciales, aumentar el rendimiento, la calidad, el servicio y la rapidez, así como la capacidad de control. El registro de contribuyentes no ha escapado de esta transición y por el contrario ve en ésta la probabilidad de consolidarse como la herramienta que provee información exacta, actualizada y altamente efectiva, que debe ser.

La implementación de las recomendaciones en el marco del Programa Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal podrá mejorar la normativa que rige lo relacionado con el registro de obligados tributarios, constituyéndose en otra valiosa y cercana oportunidad para optimizarlo.

En resumen, la experiencia costarricense muestra un proceso que a partir del año 2003 evoluciona, de un registro de obligados tributarios más sujeto a la voluntad del contribuyente de inscribirse, modificar sus datos o actualizarlos por su iniciativa, a un registro más activo que, sin dejar de lado los servicios voluntarios, aprovecha todas las posibilidades de actualización que se presentan, sea por cualquier contacto que se tenga con los contribuyentes o por el uso intensivo de fuentes externas de información. Esta visión de un registro más activo y dinámico se fortalece constantemente y se incorpora, como prioridad, en los proyectos de modernización de la Administración Tributaria como un todo y en las oportunidades de reformas normativas que lo hagan más efectivo.

Caso práctico

Tema 3.3

MECANISMOS EFECTIVOS PARA LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y LA RECUPERACIÓN DE LOS ADEUDOS EN ÉPOCAS DE CRISIS CRISIS GLOBAL RECAUDO Y COBRO

Alvaro Romano
Subdirector General
Dirección General Impositiva
(Uruguay)

SUMARIO: Resumen.- 1. Antecedentes - La Crisis internacional.- 2. Uruguay y la crisis.- 3. Mecanismos adoptados por la Administración Tributaria.- 3.1 Designación de responsables tributarios.- 3.2 Algunos supuestos de responsabilidad en Uruguay.- 4. Conclusiones

RESUMEN

Sin lugar a dudas, la última crisis económica encontró a los países latinoamericanos mejor preparados para la misma que en oportunidades anteriores.

Sin perjuicio de ello, ante la inminencia de la crisis, todos los países tomaron los recaudos necesarios para atenuar los efectos de la misma.

En materia de política fiscal, asegurar la estabilidad de los ingresos del Estado constituye una consigna fundamental, dado que esto permite el financiamiento de políticas activas dinamizadoras de la actividad económica y políticas sociales que minimicen las consecuencias en los sectores más vulnerables.

En Uruguay se desplegó una batería de medidas de distinta naturaleza con dicho objetivo.

En el presente trabajo, por razones de espacio, nos concentraremos exclusivamente en una de estas medidas: la designación de responsables tributarios.

Se analizará como puede contribuir tal designación a la estabilidad de los ingresos públicos, asegurando el cobro efectivo de los tributos.

Asimismo se realizarán algunas consideraciones respecto de la figura de los responsables tributarios, y cuales son los aspectos que se deben considerar y evaluar para su designación.

Por último se enumeran algunos casos de responsables designados en Uruguay que por distintos motivos se consideran dignos de mención.

1. ANTECEDENTES - LA CRISIS INTERNACIONAL

Durante el período comprendido entre los años 2003 y 2008 América Latina registró un inusitado crecimiento sostenido del producto, en niveles promedio que oscilaron entre el 4% y el 6% del PIB, lo cual representó una situación totalmente excepcional en los últimos 40 años.

En este contexto, irrumpe la crisis financiera internacional, para rápidamente mutar en una crisis económica global.

Los efectos de la crisis sumieron a prácticamente la totalidad de los países del continente en situaciones de recesión.

Dado los efectos perniciosos que las crisis económicas le infringen a los cuerpos sociales (sobre todo a los sectores ubicados en los deciles más bajos de ingresos), resulta vital el rol de las políticas públicas.

Habiendo quedado atrás la idea que el libre concurso de las fuerzas del mercado ajusta automáticamente estas situaciones, hoy es reconocida por todos la necesaria intervención pública.

En particular la política fiscal está llamada a cumplir un rol relevante en este escenario.

Evitar la caída de los ingresos constituye un desafío para los gobiernos, de modo de darle sustentabilidad al gasto, permitiendo la continuidad de las políticas sociales, y financiando políticas anti cíclicas.

En este contexto las administraciones tributarias se constituyen en actores vitales para asegurar el logro de los objetivos planteados.

2. URUGUAY Y LA CRISIS

Prácticamente todos los países de América Latina reaccionaron ante el cuadro recesivo global, anunciando e implementando políticas activas tendientes a paliar los efectos de la crisis.

Las medidas adoptadas por cada país variaron en función de las posibilidades y realidades de cada uno, y de cómo los afectó en particular la crisis.

En lo que refiere a Uruguay la batería de medidas implementada fue muy amplia, y abarcó diversas áreas.

En primer lugar se pueden identificar medidas que simplemente significaron la profundización de políticas que respondían a lineamientos generales estratégicos de desarrollo del país.

Con estos instrumentos se procuró mantener las condiciones de competencia de la producción nacional y aumentar la inversión.

Asimismo, también se implementaron una serie de medidas específicas orientadas a atender a los sectores más perjudicados por la crisis preservando el nivel del empleo.

Además de las medidas de política económica señaladas, se instrumentaron también una serie de mecanismos a nivel de la Administración Tributaria con la intención de coadyuvar a los objetivos generales propuestos.

Afortunadamente Uruguay logró sobrellevar los efectos de la crisis internacional de modo tal que si bien hubo un enlentecimiento en los niveles de crecimiento, en ningún momento se ingresó en una fase recesiva. En efecto fue uno de los pocos países que presentó crecimiento del producto en el período considerado.

Lo anterior no se debe solamente a las medidas adoptadas a partir del advenimiento de la crisis, sino que también jugaron un rol muy importante otras medidas instrumentadas durante los años anteriores.

En esta breve presentación se analizará uno de los mecanismos estructurados a nivel de la Administración Tributaria a efectos de lograr sostener el nivel de la recaudación: la designación de responsables tributarios.

3. MECANISMOS ADOPTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las administraciones tributarias latinoamericanas son administraciones que están acostumbradas a desarrollar su gestión en escenarios de crisis.

Por lo tanto, en Uruguay ocurre que muchos mecanismos de típica aplicación en épocas de crisis, ya se habían instaurado en ocasión de alguna crisis anterior.

En muchos casos la aplicación de estos mecanismos tiene un carácter transitorio, optándose en esas situaciones por renovar la vigencia del mismo mientras persisten los efectos de la crisis.

En particular en ocasión de la crisis actual, se implementaron los siguientes mecanismos:

- Designación de responsables tributarios
- Acuerdos de intercambio de información
- Flexibilización del secreto bancario
- Facultades adicionales a la Administración Tributaria
- Regímenes de facilidades de pago

Por razones de tiempo y de extensión, nos concentraremos solamente en el primero de los mecanismos descriptos (designación de responsables tributarios), realizando un análisis de las designaciones realizadas en Uruguay.

3.1 Designación de Responsables Tributarios

3.1.1 Los Responsables Tributarios en el Derecho Uruguayo

Dentro del concepto de sujetos pasivos encontramos la figura del responsable, la cual ha ido adquiriendo con el correr del tiempo cada vez mayor importancia.

Al respecto, el artículo 19 del Código Tributario Uruguayo (CTU) establece:

> **"Artículo 19.- (Responsable).** Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición."

Se reconoce como fuente inmediata de este precepto al artículo 27 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), que define a los responsables como: "quienes, sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos"

De la definición transcripta se deduce entonces que el responsable es aquel obligado que no asume la calidad de contribuyente, siendo contribuyente[1] la persona que verifica el hecho imponible de la obligación tributaria.

Se trata pues de determinadas personas que a pesar de no verificar el hecho generador de la obligación tributaria la ley los obliga al pago y al cumplimiento de determinados deberes formales.

VALDÉS COSTA[2] explicaba que es contribuyente aquel que se encuentra obligado por deuda propia, mientras que se considera responsable a quien responde por una deuda ajena, según este autor entonces la nota diferencial entre ambos sujetos es la "propiedad" o no de la deuda[3].

PARLATO refiere a "deuda ajena", diciendo que es una "deuda surgida por razón de un hecho imponible que viene imputado a otro sujeto"[4].

DINO JARACH[5] manifestaba: "el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio y, si se me permite la expresión, el obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo"[6].

Una consideración aparte merece el instituto de la sustitución.

No existe consenso doctrinario respecto a si es un caso particular de contribuyente o de responsable.

Para la legislación uruguaya, al igual que para gran parte de la doctrina latinoamericana, se trata de un caso particular de responsabilidad.

---

1 *Artículo 17 del CTU: "Artículo 17.- (Contribuyente). Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria."*

2 *VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Eduardo, "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, Comentado y concordado", FCU, Quinta edición, octubre 2002, pág. 259.*

3 *Los artículos 24 (Obligados por deuda propia - Contribuyentes-) y 27 (Obligados por deuda ajena - Responsables-) del MCTAL se expresan en igual sentido.*

4 *PARLATO, ANDREA: "Tratado de Derecho Tributario", dirigido por A. Amatucci, pág.201.*

5 *DINO, JARACH: "El hecho Imponible", Abeledo Perrot, Buenos Aires 1971, pág.168.*

6 *Dado que sería excesivo a los efectos de esta presentación extenderse en el análisis del instituto de los responsables tributarios, para profundizar el análisis se puede consultar el excelente trabajo de BLANCO ANDRES, "Los Agentes de retención y de percepción en el Derecho uruguayo", Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Nº 166 (enero - febrero 2002).*
También se recomienda el trabajo presentado por VICTORIA LARRAÑAGA Y HÉCTOR LÓPEZ en las 1as. Jornadas Tributarias de la DGI "Sistema de responsabilidad tributaria en el derecho vigente" (2008).

El artículo 57º de la Ley Nº 18.083 establece:

> "**ARTÍCULO 57º.- Responsables sustitutos.-** Son responsables sustitutos aquellos sujetos que deben liquidar y pagar la totalidad de la obligación tributaria en sustitución del contribuyente.
>
> Una vez designado el responsable, el contribuyente queda liberado de toda responsabilidad frente al sujeto activo por la referida obligación. Tal liberación no inhabilita al contribuyente a ejercer todos los derechos que le correspondan en su condición de tal, tanto en sede administrativa como jurisdiccional.
>
> Los responsables sustitutos tendrán en todos los casos derecho a repetición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 del Código Tributario."

Existen en cambio otras opiniones que visualizan al sustituto como un caso particular de contribuyente.

Esta última tesis primó en la redacción actual del Modelo de Código Tributario del CIAT, donde explícitamente se define al sustituto como "contribuyente".

En particular, el artículo 29 del referido modelo establece:

> "Artículo 29. Contribuyente sustituto.
>
> 1. Son contribuyentes sustitutos los sujetos pasivos que, por imposición de ley y en lugar del contribuyente directo, están obligados a cumplir las obligaciones tributarias.
> 2. El contribuyente sustituto podrá exigir del contribuyente directo el importe de las obligaciones tributarias satisfechas."

La solución adoptada por el modelo obliga a diferenciar dos clases de contribuyentes: los directos y los sustitutos.

En adelante nos referiremos a los sustitutos como una hipótesis más de responsables, solución adoptada por el marco normativo vigente en Uruguay, que es el caso que estamos desarrollando.

Volviendo a la figura del responsable, otro aspecto que debe caracterizarlo es la necesidad de su designación por ley.

En algunos ordenamientos se prevé además que los responsables puedan ser designados por la Administración, siempre que exista facultad legal para hacerlo[7], tal ha sido la posición adoptada por el Modelo de Código Tributario del CIAT que en su artículo 31º establece:

> "La Administración tributaria, mediante la expedición de normas generales, podrá designar, agentes de retención o de percepción, a quienes intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente e igualmente retirar o suspender dicha calidad cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores retenidos o percibidos."

Resulta relevante que en la ley figuren las hipótesis que configuran la responsabilidad, y además establezca la naturaleza de la misma.

En ese sentido, cabe señalar que resulta particularmente relevante delimitar con precisión el alcance de la responsabilidad que la ley está creando.

Las características de la responsabilidad están ligadas al tipo de sujeto responsable que se está definiendo.

De acuerdo a esto, la responsabilidad se puede clasificar en solidaria, subsidiaria o sustituta[8].

La responsabilidad solidaria, implica la posibilidad por parte de la Administración Tributaria de exigir la totalidad del adeudo, tanto al responsable solidario elegido como al propio contribuyente; frente al acreedor tributario no existen diferencias entre los codeudores solidarios. En caso que el acreedor tributario elija al responsable tributario, éste iniciará una acción de regreso contra el contribuyente por el cien por ciento de lo pagado.

En el caso de la responsabilidad subsidiaria se consagra el beneficio de excusión, que implica la necesidad de que el acreedor tributario deba en primera instancia reclamar el adeudo tributario al contribuyente, y agotado el patrimonio del mismo, reclamará la parte no satisfecha contra el responsable subsidiario.

---

7 El Artículo 23 del CTU establece: "Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones..."

8 Por razones de espacio no nos extendemos en el análisis de estas figuras. Para profundizar en el análisis puede verse a BORDOLLI, JOSÉ CARLOS y FAGET, ALBERTO: "Sujeción pasiva y responsables tributarios" trabajo presentado en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, 1995.

Frente a un responsable sustituto, el Fisco se encuentra inhibido de reclamar su crédito al contribuyente, desplazando al mismo de su calidad de "deudor", y quedando como único sujeto pasivo, por supuesto, el sustituto que paga por cuenta del contribuyente sustituido, en tanto actúa exclusivamente en función de garantía, tendrá derecho de repetir contra el contribuyente la totalidad de lo pagado.

Luego de realizadas estas consideraciones generales sobre los responsables, cabe preguntarse ¿por qué se opta por vincular a la obligación tributaria a una persona distinta del propio contribuyente?

De la respuesta a esta pregunta podremos inducir las características principales que deberían adornar a los responsables.

En términos generales la designación de responsables responde a dificultades en la gestión, recaudación o control de los tributos en ciertas circunstancias[9].

En igual dirección también se ha pronunciado el órgano jurisdiccional uruguayo, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), al sentenciar que el instituto de la responsabilidad debe aplicarse como último recurso una vez agotadas todas las posibilidades normales de control por parte de la Administración Tributaria[10].

Esta línea de argumentación en la doctrina nacional fue desarrollada por BORDOLLI[11] y recogida por las resoluciones de las III Jornadas Rioplatenses de Tributación.

De acuerdo a esto, desde el punto de vista económico (no jurídico), los responsables se constituyen en una suerte de "agentes auxiliares" o "colaboradores" de la Administración.

La obligación de estos sujetos esta definida por la norma que los designa, pudiendo comprender tanto el pago como el suministro de información.

En ningún caso, la participación de un responsable relevará a la Administración Tributaria en su función fiscalizadora.

---

9 GIANNINI, ACHILLE DONATO: "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 133.
En el mismo sentido SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", "Hacienda y Derecho", Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, pág. 242.

10 Sentencia del TCA Nº61/97.

11 BORDOLLI, JOSÉ CARLOS: "Los agentes de retención. Condiciones y límites para su designación", Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Nº 85 (julio - agosto 1988), pág. 280.

Es así que la responsabilidad tributaria encuentra su fundamento en la garantía y aseguramiento del crédito tributario[12].

R.CALVO ORTEGA[13] dice que atendiendo a esta finalidad de garantía la naturaleza pública de la obligación tributaria induce al legislador a extender la responsabilidad a otros sujetos distintos del contribuyente, en tanto estén ligados a éste por algún tipo de vínculo o relación.

Por lo tanto, en situaciones donde por la modalidad de los negocios, características de los contribuyentes o por cualquier otra circunstancia, las posibilidades de control por parte de la Administración Tributaria se ven menguadas, o por otros motivos está en riesgo el crédito fiscal, puede analizarse - entre otras estrategias - la posibilidad de designar responsables tributarios.

En dicha hipótesis, si se logra identificar a algún sujeto, vinculado a la operación gravada o al contribuyente, y si dicho sujeto presenta más garantías de pago que el propio contribuyente, entonces puede resultar efectiva la designación.

En este contexto el responsable es colocado "al lado de" o "en lugar del contribuyente" (dependiendo del tipo de responsabilidad definida), pretendiéndose de este modo que la obligación sea asumida por el responsable y de ese modo el Estado se asegure el cobro del impuesto.

Así fue resumido en la 4º Recomendación de las XVII Jornadas Latinomercianas del Derecho Tributario - Cartagena, Colombia, 1995. Tema 1 "Sujeción pasiva y responsables tributarios - "… la figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. ...Contribuyente y responsable constituyen sujetos pasivos de la obligación tributaria. El primero es quien verifica el hecho generador, en tanto el segundo es la persona que resulta obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, no por la verificación del hecho generador, sino por disposición de la ley."

La mayor tutela del interés del fisco "… se consigue por la introducción de dos normas: una norma primaria que prevé el hecho imponible típico del tributo y la imputación del efecto jurídico referente al obligado principal; otra secundaria, que asume como presupuesto el efecto de la primera norma, y, que previendo, además, un presupuesto específico, extiende la obligación frente ala responsable."[14]

---

12 VICTORIA LARRAÑAGA Y HÉCTOR LÓPEZ: "Sistema de responsabilidad…", cit. Pág. 9.
13 R. CALVO ORTEGA: "Curso de Derecho Financiero I" pág. 177.
14 PARLATO, ANDREA: "Tratado de Derecho..., pág.209.

Es importante señalar que el mero hecho que una actividad o negocio determinado presente dificultades de control no es mérito suficiente para la designación de responsables.

Si bien dicha circunstancia marca una hipótesis de partida, para avanzar en la designación resulta imprescindible que se verifiquen otros aspectos, se trata de una condición - como suele decirse en términos matemáticos - "necesaria pero no suficiente".

Importa señalar entonces que no se pueden designar responsables "al barrer".

La decisión de designar un responsable debe surgir luego de un análisis sereno de las circunstancias, luego de haberse concluido que las externalidades negativas que apareja la designación son excedidas largamente por las ventajas que la motivan.

En suma, debe existir un saldo positivo entre los costos que se le ahorran al Fisco y los costos que se le trasladan a los responsables, u otro tipo de efectos negativos que la designación pueda tener.

¿Cuáles son esos aspectos adicionales que se deben verificar?

En primer lugar resulta obvio señalar que es necesario poder identificar al potencial responsable, o sea que debe existir alguna persona física o jurídica (natural o moral) vinculada a la operación o al contribuyente que pueda ser responsabilizada.

En segundo lugar, también se deberá tener especial atención respecto a que la designación de responsables no introduzca elementos distorsivos en el mercado que induzcan a una asignación ineficiente de los factores, o premien el no cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tal situación implica que en forma previa a la designación se deba realizar un análisis exhaustivo del mercado del bien o del servicio en el que se pretende introducir la responsabilidad, identificando como puede repercutir la misma desde el punto de vista económico.

Se deberá observar muy especialmente cuando algunos de los responsables designados no tiene un buen comportamiento tributario, dado que en esa circunstancia, si alguno de los eventuales responsables comercializa el bien en cuestión de manera informal, se estaría aumentando la brecha que lo diferencia con aquellos bienes que provienen del circuito formal.

En efecto, en ese caso la diferencia entre un producto del mercado formal y otro del mercado informal no será solamente el IVA (y eventualmente algún impuesto selectivo) sino que además también se le deberá agregar la retención o percepción.

Veamos con un ejemplo sencillo la aplicación práctica de este problema.

Supongamos que en la etapa minorista de la comercialización de un determinado bien se presentan serios problemas de evasión del IVA.

Si en alguna de las etapas anteriores (por ejemplo en la fabricación) todos los agentes presentan un comportamiento tributario aceptable, se podría intentar designarlos agentes de percepción, por el IVA correspondiente a la etapa en la que existen problemas (en este caso la minorista).

Ahora bien, si también existieran problemas serios de control a nivel de la etapa de fabricación, entonces no sería aconsejable la designación porque al introducirse una percepción se estaría aumentando el "premio" para el sector informal.

Por último es necesario analizar si el potencial responsable está dotado de atributos que lo hagan merecedor de tal designación.

En efecto, no alcanza con que exista una persona vinculada a la operación, sino que además se requiere que la eventual designación cumpla con ciertos atributos que la justifiquen de tal modo que la misma facilite la tarea recaudatoria de la Administración, pretendiendo dotar al sistema de una mayor grado de certeza en la pretensión de cobro de los tributos.

3.1.2 Atributos recomendables para designación de responsables tributarios

Desde este punto de vista algunos de los atributos o características que surgen como recomendables para la designación de responsables son los siguientes:

- **Solvencia**

  Una cualidad que aparece como importante para la elección de un responsable es que tenga la solvencia necesaria para afrontar las eventuales obligaciones que pueden emerger de su designación como tal.

  Si el motivo de la designación es el asegurarle al Estado el cobro del tributo, no es necesario abundar en argumentos respecto a que quien se responsabilice pueda satisfacer plenamente las deudas emergentes.

No obstante, en ciertas circunstancias podría recaer la designación en determinados sujetos que tengan menos solvencia que los propios contribuyentes, pero en virtud de situaciones de hecho concretas, aún así le ofrecen más garantías al Estado.

Tal es la situación por ejemplo, de los sujetos residentes que se relacionan con no residentes que obtienen rentas de fuente uruguaya, en tal caso se designa responsable al residente por la obligación del contribuyente no residente, con total prescindencia de un análisis de solvencia del residente.

En efecto, en la situación descripta el mero hecho que se trate de una persona residente, lo convierte a todas luces en alguien más fácil de fiscalizar y gestionar que a un no residente.

La designación de un responsable implica además la adjudicación de una serie de obligaciones formales vinculadas fundamentalmente al suministro de información relevante para la Administración Tributaria, presentación de declaraciones juradas y a la expedición de documentación respaldante de las eventuales retenciones.

Es por eso que los responsables designados deben poseer una infraestructura administrativa acorde para poder responder eficientemente a las obligaciones formales que se le imponen.

Deberá observarse entonces que el responsable esté en condiciones de afrontar todas las obligaciones que se le imponen.

Este traslado de tareas administrativas hacia el responsable puede llegar a niveles muy significativos, por lo cual habrá que considerar especialmente el impacto que esto pueda tener en los eventuales designados.

Se deberá observar un razonable equilibrio entre las obligaciones que se le trasladan al responsable y el eventual beneficio que se obtiene por la designación.

En estas consideraciones debe observarse también que en el caso del instituto de la retención y de la percepción, éstos obtienen un beneficio financiero derivado de la tenencia del importe retenido o percibido durante un determinado período de tiempo (hasta el momento de ingresarlo al Fisco).

- **Confiabilidad**

Otro aspecto importante que debe atenderse es el grado de confiabilidad que puede atribuirse a los sujetos designados.

Suele ocurrir que en cadenas de comercialización o distribución donde se presentan problemas de cumplimiento, puede identificarse algún participante en alguna de las etapas del circuito económico que revela un grado de confiabilidad mayor que el resto. En este caso, dicho sujeto, podrá ser designado si verifica los demás atributos necesarios para ello.

La confiabilidad es relevante además porque en casos de retenciones o percepciones el responsable puede llegar a manejar montos muy importantes, por lo que se está concentrando considerablemente el riesgo.

La definición de estos regímenes de responsabilidad debe ir acompañada del diseño de un régimen sancionatorio más gravoso que el común.

En lo que tiene que ver con los agentes de retención y de percepción, la multa por no verter en el plazo estipulado la retención o la percepción, asciende al 100% del importe no vertido, mientras que la sanción para cualquier otro caso es del 20%.

Asimismo, el literal H) del artículo 96º del Código Tributario establece una presunción simple de la intención de defraudar cuando se omita la versión de las retenciones efectuadas.

En línea con lo anterior, el artículo 47º del Decreto Ley 14.948 de 7 de noviembre de 1979 establece:

"Se presumirá la intención de defraudar los tributos por los agentes de percepción que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, salvo prueba en contrario.

La defraudación será sancionada con multas de 5 a 15 veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar."

Por último, el artículo 19º del Decreto Ley 15.294 de 23 de junio de 1982 tipifica el delito de apropiación indebida en caso que los agentes de retención y percepción no viertan el impuesto retenido o percibido en los plazos previstos a tales efectos[15].

- **Facilidad de control**

Un elemento que puede ser determinante al tomar la decisión para la designación de un responsable es la mayor posibilidad de control que puede lograr la Administración Tributaria luego de la referida designación.

La mayor posibilidad de control puede provenir de la modalidad de la vinculación del responsable con el hecho generador, así como por distintas circunstancias específicas que pueden condicionar su participación en la actividad de referencia.

En términos generales, cuando se trata de negocios o actividades que verifican dificultades de control en las etapas minoristas, en las que hay un grupo reducido de proveedores que poseen un grado razonable de credibilidad, éstos pueden constituirse en candidatos para ser designados responsables por las obligaciones tributarias de quienes se encuentran en las siguientes etapas del circuito económico.

En ciertas situaciones, el mero hecho que los eventuales responsables constituyan un grupo significativamente más pequeño que los contribuyentes, constituye un motivo que abona a favor de su designación, siempre que se verifiquen los demás requisitos necesarios a tales efectos.

- **Posibilidad de resarcimiento**

Un elemento que debe ser considerado en el diseño de una política de identificación y designación de responsables, es que aquellos sujetos que son designados tengan una vinculación ya sea con la actividad o con el contribuyente, que le permita resarcirse económicamente una vez que cumplieron con su deber de cancelar la obligación tributaria, de modo que no responda exclusivamente con su propio patrimonio.

---

15 "Artículo 19º.- Los agentes de retención y percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida."

Dado que el responsable es un deudor por cuenta ajena, tiene que poder resarcirse de la carga tributaria. La relación entre el responsable y el contribuyente se regulará por el derecho privado, en tanto que la obligación del contribuyente se regula por el derecho tributario.

Esta posibilidad de reembolso, o resarcimiento, puede verificarse en forma previa ("ex ante") a cancelar la obligación, o bien puede ocurrir que el responsable luego ("ex post") del pago de la obligación respectiva recupere los fondos dispuestos a tales efectos.

Mediante este resarcimiento se estaría logrando que la percusión económica del impuesto recaiga en quien la ley identificó como poseedor de una determinada capacidad contributiva, es decir el contribuyente

- **Sencillez**

En algunas ocasiones la designación de un responsable pude dotar al sistema de mayor sencillez.

Es compartida por todos la preocupación por transitar hacia sistemas tributarios más sencillos, no obstante, en un entorno donde debido a múltiples factores las actividades económicas son cada vez más complejas la consecución de dicho objetivo se torna cada vez más difícil.

Es que resulta extremadamente complejo avanzar en sistemas tributarios más sencillos sin poner en riesgo la equidad.

En esa permanente búsqueda de equilibrio entre sencillez y equidad, cierto tipo de retenciones (en algunos casos definitivas) pueden considerarse como una herramienta idónea a tales efectos.

Sobre este aspecto volveremos más adelante cuando analicemos algún caso específico de responsable, sin perjuicio de ello, podemos mencionar como ejemplo el caso de las entidades bancarias.

En efecto en Uruguay, los bancos fueron designados agentes de retención por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) correspondientes a los intereses por depósitos bancarios.

Tal designación se realizó de modo que se le dio la opción al contribuyente de dejar como definitiva dicha retención, liberándolo de declarar la renta respectiva[16].

- **Mayor información**

  El manejo de información se ha convertido en una meta fundamental en la gestión de las administraciones tributarias contemporáneas.

  Contar con información fidedigna resulta un objetivo en el que cada vez más las administraciones abocan recursos adicionales.

  En ese contexto, la participación de un responsable, puede contribuir al suministro de información relevante para la administración.

3.2 Algunos Supuestos de Responsabilidad en Uruguay

En el correr de los últimos años la designación de responsables en nuestro país se ha incrementado significativamente.

De la amplia casuística presente en nuestro Sistema Tributario vamos a comentar algunos casos que se entiende pueden presentar interés debido al buen resultado que produjo su designación.

3.2.1 Pagadores de sujetos no residentes

Tal vez se trate de uno de los casos más comunes de designación de responsables, figura que seguramente se encuentra presente en los ordenamientos de prácticamente todos los países.

Tal como se señaló anteriormente, el fundamento obedece a que resulta muy complejo el control y el seguimiento de entidades que operan en un país sin establecimiento permanente, de ahí la conveniencia de designar al sujeto residente que paga o acredita la renta correspondiente.

Esta afirmación se puede relativizar a la luz del artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, relativo a asistencia en la Recaudación de Impuestos, pero dicha relativización solo aplica a los países con los que se tiene un Convenio en vigor que a su vez incluya esta cláusula, por lo que la designación resulta totalmente pertinente.

---

16 Esto fue posible debido a que el IRPF en Uruguay presenta una estructura "dual", con dos categorías claramente diferenciadas, donde los ingresos incluidos en una de ellas (la que incluye a las rentas financieras) están gravados a una tasa plana o "flat".
En el contexto de un IRPF tradicional o sintético, esta medida no tendría ningún efecto en materia de sencillez.

Como ya enunciamos anteriormente, en el marco de esta designación se puede estar responsabilizando a sujetos que no ofrecen una confiabilidad suficiente, dado que el único nexo que lo llevó a la designación es el de ser pagador de un no residente.

El riesgo mencionado se incrementa si el sujeto residente no realiza actividades con vocación de permanencia.

Un ejemplo de lo que venimos diciendo y que ha ameritado un tratamiento particular en nuestra legislación es de los organizadores de espectáculos públicos en los que participan sujetos no residentes.

En ese caso se verificaba que la sociedad residente (organizador del espectáculo) solía ser una sociedad que se creaba a los solos efectos de ese espectáculo, y era totalmente insolvente, por lo cual como responsable no le agregaba muchas garantías a la Administración Tributaria, y de hecho resultaba muy difícil cobrarle al organizador.

Ante este "escenario" se responsabilizó por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) además al titular del local donde el espectáculo se desarrolla.

De este modo, el dueño del local, se encarga de asegurarse que se realice el pago de los tributos respectivos incluso antes de realizarse el evento.

Esta designación permitió que haya un responsable con cierto respaldo patrimonial, y que a la vez en virtud de su relacionamiento con el negocio tiene la posibilidad de exigir el pago del impuesto.

3.2.2 Empleadores

El caso de la designación de los empleadores como responsables por el IRPF de sus empleados también es un supuesto que se puede observar en prácticamente todos los países, por lo que no nos extenderemos en su consideración.

Simplemente importa señalar que en el caso de Uruguay la retención se diseñó de tal modo que si el trabajador percibe solamente esa renta, lo que el empleador le retiene durante todo el ejercicio, coincide con el IRPF que generó, por lo que queda liberado de tener que confeccionar y presentar la declaración jurada.

Lo anterior se logra porque el empleador debe ajustar la retención correspondiente al mes de diciembre de modo que la misma sumada al total de retenciones acumuladas del año coincida con el impuesto que ese trabajador generó por ese ingreso.

En este caso la retención libera a un número muy importante de trabajadores de realizar la declaración jurada, con el impacto que eso tiene tanto en la administración como a nivel de los propios contribuyentes.

3.2.3 Tarjetas de Crédito y de Débito

El uso de tarjetas de crédito y de débito como medio de pago es cada vez más difundido como pauta de consumo.

Por otra parte, las entidades administradoras de estos sistemas de pago son pocas y tienen infraestructura suficiente como para asumir todas las tareas inherentes a un responsable con total solvencia.

Considerando estas circunstancias se entendió oportuno designarlas responsables por los impuestos que se generan en ocasión de las operaciones que financian.

Mediante este mecanismo el Fisco se asegura la recaudación de un porcentaje muy significativo de los impuestos que se generan[17].

Asimismo, la participación de estos responsables también constituye para la administración una fuente de información muy valiosa, habida cuenta de la participación creciente de estos instrumentos financieros en los hábitos de consumo de los ciudadanos.

3.2.4 Escribanos Públicos en la Venta de Inmuebles

En Uruguay la venta de inmuebles requiere, a efectos de quedar perfeccionada, de una serie de solemnidades.

En efecto, los contratos respectivos deben ser inscriptos en un registro público, y además debe participar preceptivamente un escribano público (notario).

Dado que la participación del escribano público es obligatoria en este tipo de negocios, y que el mismo configura el hecho generador del IRPF (cuando el enajenante es una persona física), se consideró pertinente designarlo responsable por el impuesto que genera la compraventa de inmuebles.

El escribano público, sin cuya firma no se puede realizar el negocio, está en condición de poder exigir el importe correspondiente al impuesto que se genera por la operación, e ingresarlo luego al erario público.

---

17 Las entidades administradoras de crédito detraen un 5% del total del precio de la operación. En la actualidad se recauda por esta vía el 1,58% de la recaudación total.

La retención realizada puede ser dejada como definitiva, por lo cual el contribuyente puede quedar liberado de tener que declarar dicha operación[18], con el alivio que esto significa tanto para el contribuyente como para la Dirección General Impositiva.

3.2.5. Estado

En Uruguay el sector público tiene una participación importante en la economía.

Se trata de un muy importante comprador de bienes y servicios, por lo tanto se consideró oportuno designarlo responsable cuando realiza sus compras. Es así que se designó agente de retención del IVA a toda entidad estatal en ocasión de la compra de bienes o servicios, debiendo retener el 60% (sesenta por ciento) del impuesto que le facturen.

La particularidad que tiene el Estado es que se trata de un agente 100% confiable, donde no existe riesgo de evasión.

3.2.6 Grandes contribuyentes

A la luz del buen suceso que tuvo la retención detallada en el punto anterior, se entendió adecuado avanzar en el elenco de sujetos que retengan el impuesto en oportunidad de la compra de bienes de cambio.

En ese sentido se designó como responsables a todos los contribuyentes catalogados como "grandes contribuyentes" por la Administración Tributaria.

Si bien estos contribuyentes no presentan el grado de confiabilidad extremo que tiene el Estado, se trata de empresas muy importantes y serias, en las cuales se puede perfectamente depositar la confianza necesaria para su designación.

Por otra parte, resulta obvio que cuentan con la infraestructura administrativa necesaria como para satisfacer razonablemente los requerimientos del régimen.

3.2.7 Asociación Uruguaya de fútbol

Como es de público conocimiento, en Uruguay el fútbol es un negocio que tiene una importancia relativa relevante.

---

18 La estructura "dual" del IRPF permite considerar definitiva la retención y evitar la inclusión de esta renta en la declaración jurada, dado que no tiene ninguna incidencia en la progresividad del impuesto por sser una renta que está gravada a una tasa proporcional.

Las remuneraciones de los jugadores de fútbol están sensiblemente por encima de la media del resto de los trabajadores del país.

Pero además son personajes públicos, por lo que para la Administración era muy relevante que se verificara un perfecto cumplimiento tributario en este sector de actividad, por la repercusión pública que tiene.

Cuando se reinstauró el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) se estructuro un sistema que asegurara la efectiva cobrabilidad del IRPF de los jugadores.

Dado que el dinero que se cobra por los derechos televisivos ingresa primero a la Asociación Uruguaya de Fútbol (quien conoce los contratos de todos los jugadores), y luego de ahí se reparte para todos los clubes, se designó a la Asociación responsable por el IRPF de los jugadores.

De este modo se logró una solución muy efectiva.

3.2.8 Frigoríficos

El mercado de la carne presentaba dificultades de control en la etapa minorista.

Por otra parte, en el otro extremo de la cadena de comercialización, a nivel de la etapa industrial, existía un grupo reducido de frigoríficos, con infraestructura suficiente como para soportar las obligaciones emergentes de una designación como responsables.

En este caso se optó por la figura del agente de percepción, designando a los frigoríficos por el IVA correspondiente a las etapas posteriores a la etapa industrial.

3.2.9 Salud

El sector de la salud durante muchísimos años estuvo totalmente exonerado de tributos en Uruguay.

Con la Reforma Tributaria que comenzó a regir durante el año 2007 el sector pasó a estar gravado como cualquier otro sector de la economía.

Es así que los prestadores de servicios por cuenta propia (los profesionales de la salud) pasaron de un día para el otro a estar gravados por IRPF y por IVA.

Se trataba de un contingente muy heterogéneo y numeroso que nunca había tenido ningún tipo de contacto con la Administración Tributaria, por lo que se entendió que responsabilizar a las entidades pagadoras de estos servicios podía ser un instrumento idóneo que contribuya a la correcta recaudación de los impuestos correspondientes.

Fue así que se responsabilizó a las entidades prestadoras de servicios de salud que contraten los servicios de profesionales de la salud, por el IRPF y el IVA correspondiente a las personas que les facturen servicios.

"En esta oportunidad, la retención se determinó atendiendo a que los contribuyentes no contaban prácticamente con infraestructura administrativa, y ninguna experiencia en el relacionamiento con la autoridad fiscal, por lo que el efectivo cumplimiento voluntario iba a ser altamente improbable."

4. CONCLUSIONES

La figura de los responsables tributarios, en términos generales, obedece a la necesidad de garantizar los intereses del Fisco.

Dicha necesidad surge ante determinadas dificultades de contralor que ciertas actividades suelen presentar.

No obstante, la designación de responsables no puede ni debe ser la primer solución que se ensaye ante la presencia de tales dificultades, tal decisión deberá ser el resultado de un pormenorizado y completo análisis de las circunstancias que caracterizan a las operaciones y a los mercados en cuestión, y luego de descartadas otras acciones directas que la propia Administración Tributaria puede tomar.

La designación de responsables deberá respetar el principio de neutralidad, de modo de no introducir distorsiones en el funcionamiento de los mercados que "premie" la actividad de determinados agentes económicos.

Asimismo, la individualización de sujetos responsables deberá atender que los mismos deben poseer una serie de atributos.

La solvencia y la confiabilidad del eventual responsable son dos características que aparecen como muy importantes al momento de la consideración de la designación del mismo.

La designación deberá recaer en sujetos cuyo relacionamiento con la obligación tributaria facilite sensiblemente el control, ya sea reduciendo el

universo de unidades a fiscalizar, simplificando la operativa, o trasladando el riesgo de incumplimiento a sujetos más confiables como por ejemplo el propio Estado.

El diseño de un régimen de responsabilidades deberá observar que quien resulte designado pueda resarcirse del costo de la obligación tributaria.

Por último, la designación deberá ser establecida por ley, o en su defecto por la Administración Tributaria, siempre que la ley haya contemplado tal posibilidad.

Caso práctico

Tema 3.3

EL PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA CRISIS GLOBAL RECAUDO Y COBRO

Néstor Díaz Saavedra
Director General
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
(Colombia)

SUMARIO: Resumen.- Presentacion.-1. Mecanismos implementados por la Administración Tributaria para recaudar impuestos.- 2. Mecanismos implementados para asegurar la recuperación de las deudas tributarias.

RESUMEN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en desarrollo del Direccionamiento Estratégico, ha venido fortaleciendo en los últimos dos años, las acciones de control para garantizar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y de los Usuarios Aduaneros como respuesta a las exigencias del Estado y con vista en los riesgos generados por la crisis económica global.

La administración tributaria ha establecido herramientas de recaudo a través de su legislación fiscal, podemos observar los mecanismos permanentes de recaudo, evidenciando como puntos principales para el proceso de recaudo los agentes retenedores, dentro de los cuales se encuentran los contribuyentes que tienen la calidad de autorretenedores, y los plazos especiales de presentación de declaraciones de retención en la fuente y de IVA.

A lo largo de 2009 se adelantó una estrategia masiva de cobro que incluye visitas por parte de un alto número de funcionarios, la cual estaba precedida de una campaña publicitaria, dirigidas a obtener en primera instancia el recaudo efectivo o compromisos de pago a través de la gestión de cobro persuasiva, y de no ser posible, hacer uso de la jurisdicción coactiva, (embargo, secuestro, remate de bienes y penalización del incumplimiento)

Como resultado se ha logrado mantener un buen comportamiento del recaudo en los ingresos internos, dando cumplimiento de la meta fijada aunque se presenta una erosión en los ingresos externos asociados a la crisis del comercio exterior tanto en las exportaciones como en las importaciones.

PRESENTACION

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en desarrollo del Direccionamiento Estratégico, ha venido fortaleciendo en los últimos dos años, las acciones de control para garantizar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y de los Usuarios Aduaneros como respuesta a las exigencias del Estado y con vista en los riesgos generados por la crisis económica global.

Para afrontar la crisis el país adoptó las siguientes estrategias

- Inversión en infraestructura Para generar empleo y promover la competitividad -política anticiclica-
- Fortalecer confianza inversionista para sostener el dinamismo de la inversión privada
- Inversión en protección social para sostener el consumo de la población más vulnerable
- Asegurar el acceso a financiación

La DIAN en desarrollo de la revisión estratégica anual, y en desarrollo e los objetivos de:

Maximizar el Ingreso Tributario de Acuerdo con la Normatividad

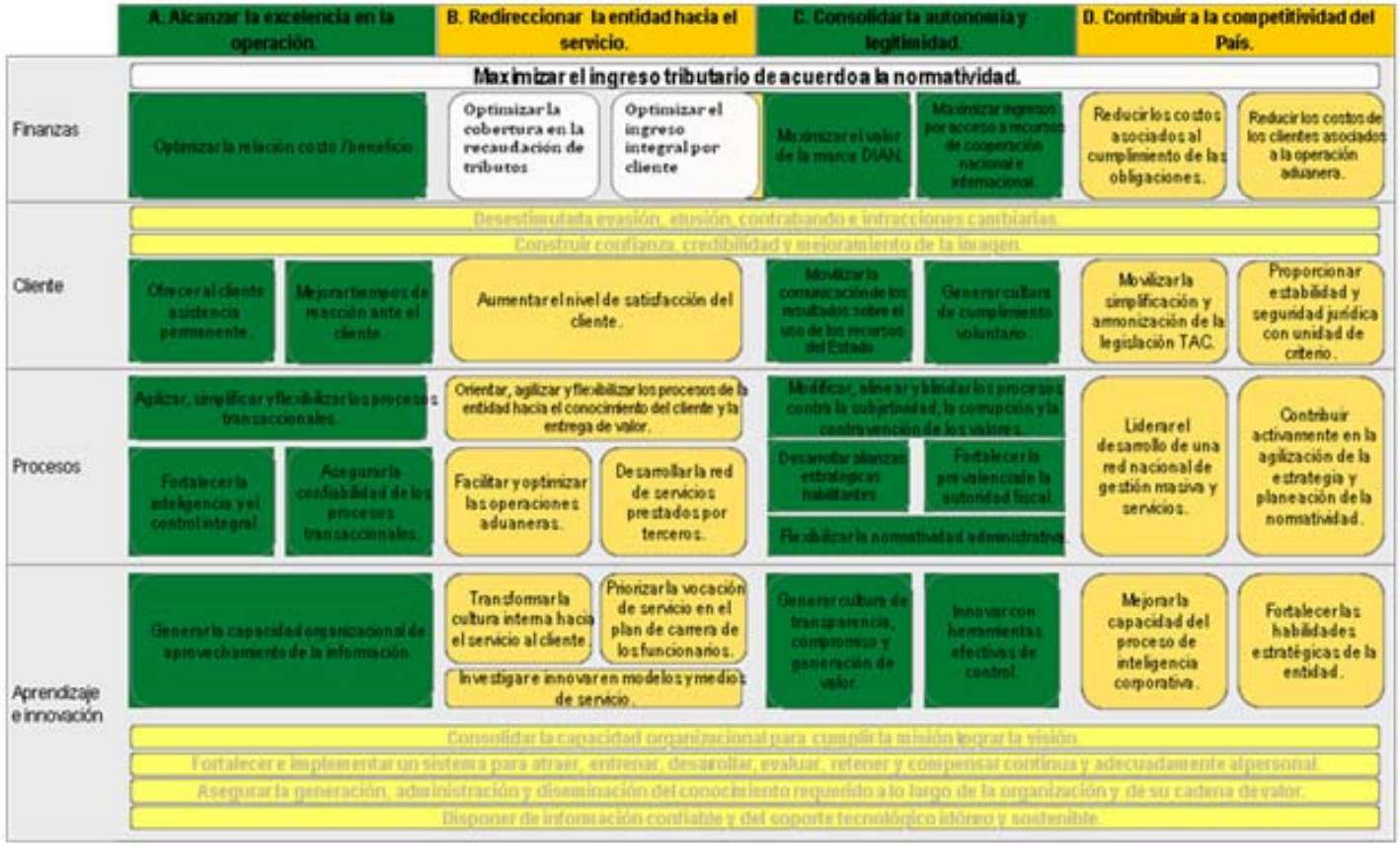
Optimizar la cobertura en la recaudación de impuestos
Optimizar el ingreso integral por cliente

La administración tributaria logro en el año 2009 direccionar sus esfuerzos hacia una anticipación en el accionar de la administración tributaria en sus diferentes frentes procurando el Cumplimiento de las obligaciones formales, y apresurando el pago de los reconocimientos realizados por los contribuyentes, a partir del mejor uso de la información, a través de campañas de concientización a la ciudadanía acerca de la importancia del IVA para el desarrollo de los colombianos. Y adelantando campañas de presencia en tiempo real a los contribuyentes incumplidos y a los morosos

Como resultado se ha logrado mantener un buen comportamiento del recaudo en los ingresos internos, dando cumplimiento de la meta fijada aunque se presenta una erosión en los ingresos externos asociados a la crisis del comercio exterior tanto en las exportaciones como en las importaciones.

Como resultado se ha logrado mantener un buen comportamiento del recaudo en los ingresos internos, dando cumplimiento de la meta fijada aunque se presenta una erosión en los ingresos externos asociados a la crisis del comercio exterior tanto en las exportaciones como en las importaciones.

Cuadro 1


A. Alcanzar la excelencia en la operación.
B. Redireccionar la entidad hacia el servicio.
C. Consolidar la autonomía y legitimidad.
D. Contribuir a la competitividad del País.
Maximizar el ingreso tributario de acuerdo a la normatividad.
Finanzas
Optimizar la relación costo /beneficio
Optimizar la cobertura en la recaudación de tributos
Optimizar el ingreso integral por cliente
Maximizar el valor de la marca DIAN.
Maximizar ingresos por acceso a recursos de cooperación nacional e internacional
Reducir los costos asociados al cumplimiento de las obligaciones.
Reducir los costos de los clientes asociados a la operación aduanera.
Cliente
Desestimulada evasión, elusión, contrabando e infracciones cambiarias.
Construir confianza, credibilidad y mejoramiento de la imagen.
Ofrecer al cliente asistencia permanente.
Mejorar tiempos de reacción ante el cliente.
Aumentar el nivel de satisfacción del cliente.
Movilizar la comunicación de los resultados sobre el uso de los recursos del Estado
Generar cultura de cumplimiento voluntario.
Movilizar la simplificación y armonización de la legislación TAC.
Proporcionar estabilidad y seguridad jurídica con unidad de criterio.
Procesos
Agilizar, simplificar y flexibilizar los procesos transaccionales.
Orientar, agilizar y flexibilizar los procesos de la entidad hacia el conocimiento del cliente y la entrega de valor.
Modificar, alinear y blindar los procesos contra la subjetividad, la corrupción y la contravención de los valores.
Fortalecer la inteligencia y el control integral.
Asegurar la confiabilidad de los procesos transaccionales.
Facilitar y optimizar las operaciones aduaneras.
Desarrollar la red de servicios prestados por terceros.
Desarrollar alianzas estratégicas habilitantes
Fortalecer la prevalencia de la autoridad fiscal.
Flexibilizar la normatividad administrativa.
Liderar el desarrollo de una red nacional de gestión masiva y servicios.
Contribuir activamente en la agilización de la estrategia y planeación de la normatividad.
Aprendizaje e innovación
Generar la capacidad organizacional de aprovechamiento de la información.
Transformar la cultura interna hacia el servicio al cliente.
Priorizar la vocación de servicio en el plan de carrera de los funcionarios.
Investigar e innovar en modelos y medios de servicio.
Generar cultura de transparencia, compromiso y generación de valor.
Innovar con herramientas efectivas de control.
Mejorar la capacidad del proceso de inteligencia corporativa.
Fortalecer las habilidades estratégicas de la entidad.
Consolidar la capacidad organizacional para cumplir la misión lograr la visión.
Fortalecer e implementar un sistema para atraer, entrenar, desarrollar, evaluar, retener y compensar continua y adecuadamente al personal.
Asegurar la generación, administración y diseminación del conocimiento requerido a lo largo de la organización y de su cadena de valor.
Disponer de información confiable y del soporte tecnológico idóneo y sostenible.

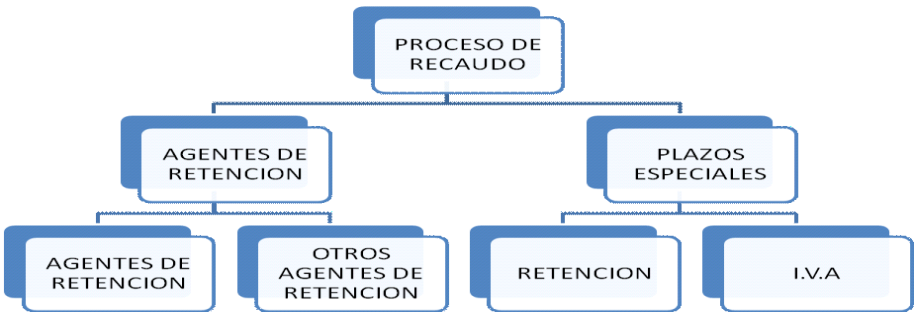
La administración tributaria colombiana cuenta con diversos mecanismos técnicos y normativos en materia de recaudación y administración de la cartera. Las mencionadas herramientas hacen parte de dos de los procesos misionales de recaudación y administración de cartera que desarrolla la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

Los mecanismos utilizados por la DIAN para facilitar el recaudo de los impuestos que administra, son permanentes y alejándose de una situación económica coyuntural se convierten en una herramienta esencial en el recaudo y la disminución de la cartera generada por el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Estos permiten a la administración actuar de manera ágil frente a los retos planteados en medio de la crisis económica mundial a saber:

1. MECANISMOS IMPLEMENTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA RECAUDAR IMPUESTOS

La administración tributaria ha establecido herramientas de recaudo a través de su legislación fiscal, podemos observar los mecanismos permanentes de recaudo, evidenciando como puntos principales para el proceso de recaudo los agentes retenedores, dentro de los cuales se encuentran los contribuyentes que tienen la calidad de autorretenedores, y los plazos especiales de presentación de declaraciones de retención en la fuente y de IVA.



Proceso de Recaudación

Agentes de Retención

Definición

Para definir la calidad de agente retenedor o de percepción es necesario identificar que la retención en la fuente tiene como fin conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause, esto es, que de manera anticipada se realice el recaudo garantizando su pago. Así pues, los agentes de retención son una categoría de sujeto pasivo definido por la doctrina internacional como: "responsables directos en calidad de agentes de retención, las personas designadas por la Ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención del tributo correspondiente".

Quienes son Agentes de Retención en la Fuente

Observando que la labor de los agentes de retención consiste en retener de una suma de dinero adeudada a un contribuyente un monto determinado legalmente establecido por concepto de impuesto y luego lo consigna al fisco a través de la entidad de administración tributaria, son agentes de retención en la fuente a título de renta de acuerdo con la normatividad tributaria colombiana: las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores los fondos de pensiones de jubilación o invalidez, los consorcios, uniones temporales, las comunidades organizadas y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas o sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención a título de IVA conforme a lo expresado en el Estatuto Tributario colombiano son:

…"1.Las siguientes entidades estatales:

La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás

personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.

3. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos.

4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.

5. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito. Cuando los pagos o abonos en cuenta en favor de las personas o establecimientos afiliados a los sistemas de tarjetas de crédito o débito, se realicen por intermedio de las entidades adquirentes o pagadoras, la retención en la fuente deberá ser practicada por dichas entidades.

6. La Unidad Administrativa de Aeronáutica Civil, por el 100% del impuesto sobre las ventas que se cause en la venta de aerodinos. Parágrafo 1º. La venta de bienes o prestación de servicios que se realicen entre agentes de retención del impuesto sobre las ventas de que tratan los numerales 1, 2 y 5 de este artículo no se regirá por lo previsto en este artículo. Parágrafo 2o. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá mediante resolución retirar la calidad de agente de retención del impuesto sobre las ventas a los Grandes Contribuyentes que se encuentren en concordato, liquidación obligatoria, toma de posesión o en negociación de acuerdo de reestructuración, sin afectar por ello su calidad de gran contribuyente".

Obligaciones

Las obligaciones esenciales de los agentes retenedores son las de efectuar la retención, presentar la declaración de retención en la fuente, consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos señalados por el Gobierno Nacional, y expedir los certificados de ingresos y retenciones en el evento en que se realice la retención a los asalariados.

Autoretenedores

Definición:

Con el fin de facilitar la retención en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado en las personas jurídicas cuya estabilidad económica permita y garantice el pago de los valores retenidos el parágrafo 1 del artículo 368 del Estatuto Tributario colombiano establece que "radica en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, la competencia para autorizar o designar a las personas o entidades que deberán actuar como autorretenedores y suspender la autorización cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores autorretenedidos", en desarrollo de este artículo y con el fin de dar aplicación al artículo 3º del decreto 2509 de 1985 que expresa "la Dirección General de Impuestos Nacionales, indicará mediante Resolución la Razón Social y NIT de las personas jurídicas, que de conformidad con el presente artículo, están autorizadas para efectuar retención en la fuente sobre sus ingresos." se expidió la Resolución No. 04074 de 2005 que indica los requisitos para ser autorizados, el trámite para dicha autorización y las causales de la suspensión de la calidad de autorretenedor.

Requisitos

- Ser Persona Jurídica
- Haber obtenido ingresos superiores a seis mil (6.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, por las ventas brutas relacionadas del año inmediatamente anterior, o el de fracción de año, o a la fecha de la solicitud. (para el año 2008 US$ 1.350.000)
- En el evento que la sociedad solicitante acredite que los ingresos por ventas brutas a que se refiere el numeral 2º del presente artículo, exceden de treinta mil (30.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, podrá ser autorizada como autorretenedor, sin tener en cuenta el número de clientes mínimos exigibles.
- Si la sociedad solicitante posee inversión estatal y cuenta con un patrimonio superior a diez mil millones de pesos ($10.000.000.000), podrá ser autorizada como autorretenedor, sin tener en cuenta los ingresos ni el mínimo de clientes.
- Si la sociedad solicitante ha sido declarada como Zona Franca permanente Especial, podrá ser autorizada sin tener en cuenta los ingresos ni el mínimo de clientes.
- Tener un número superior a cincuenta (50) clientes que le practiquen retención a la sociedad, discriminados entre personas jurídicas, sociedades de hecho y personas naturales comerciantes que reúnan las exigencias previstas en el artículo 368-2 del Estatuto Tributario.
- Estar inscrita en el Registro Único Tributario - R.U.T

- No encontrarse en proceso de liquidación, concordato o en acuerdo de reestructuración.
- Encontrarse al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- No haber sido sancionado en el último año por incumplimiento de los deberes de facturar e informar, o por hechos irregulares en la contabilidad, mediante acto debidamente ejecutoriado.

Control

Por tratarse de un mecanismo que facilite el recaudo anticipado de los impuestos, la administración tributaria debe controlar que los contribuyentes que tienen esta calidad garanticen el pago de las autorretenciones que realizan, así pues con el fin de ejercer un control sobre ellos se han establecido unas causales que evidencian la falta de garantía en el pago de los valores retenidos, entre ellas se encuentran:

a) Que la sociedad autorizada tenga deudas exigibles por conceptos tributarios, aduaneros o cambiarios en mora superior a un (1) mes, a la fecha en que se efectúe el control correspondiente por parte de la Subdirección de Recaudación;
b) Que la sociedad autorizada en caso de fusionarse, haya sido absorbida;
c) Que la sociedad autorizada se haya escindido, cuando la escisión implique disolución;
d) Que la sociedad autorizada se encuentre en proceso de liquidación, en concordato o en acuerdo de reestructuración;
e) Que la sociedad autorizada haya sido sancionada por hechos irregulares en la contabilidad o por los deberes de facturar e informar, mediante acto debidamente ejecutoriado.

El control ejercido por la administración tributaria concluye con la suspensión de la calidad de autorretenedor o la continuación de ésta.

Plazos Especiales

Otro mecanismo utilizado por la administración tributaria para facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales consiste en otorgar la autorización de presentar y pagar las declaraciones de retención en la fuente y de IVA en plazos especiales establecidos por el gobierno nacional a determinados contribuyentes que por el número de sucursales o establecimientos que tiene debe consolidar la información para la presentación.

2. MECANISMOS IMPLEMENTADOS PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

Proceso administración de cartera

Jornadas Nacionales de Cobro

En el marco del Direccionamiento Estratégico y la maximización del ingreso tributario, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- adelantó tres Jornadas Nacionales de Cobro durante el 2009 con el objetivo de intensificar las acciones que regularmente se ejecutan en el proceso de Administración de Cartera, particularmente en los procedimientos de cobro persuasivo y de cobro coactivo.

- En el cobro persuasivo, se intensificaron las visitas a los morosos de tributos administrados por la DIAN y se enviaron oficios persuasivos para lograr la normalización de las obligaciones fiscales. Para aquellas obligaciones en estado de cobro coactivo, se realizaron diligencias de secuestros y remates, denuncias penales, pliegos de cargos y cierre de establecimientos, impulsando así el cobro de los tributos en mora.
- Se concretaron las fechas determinadas los compromisos de pago por parte de los morosos; las compensaciones de saldos a favor o la suscripción de facilidades de pago (excepto en retención en la fuente); la notificación de pliegos de cargos y los cierre de establecimientos.
- Los funcionarios visitaron al contribuyente en su domicilio de acuerdo con los datos registrados en el RUT, verificando previamente que se tratara de una obligación clara, expresa y exigible, ubicando sus bienes y persuadiéndolo para que cancelara en el menor tiempo posible.

- La jornada se orientó fundamentalmente a los deudores de retención en la fuente considerando que son recursos que debieron ingresar al Tesoro Nacional y que un tercero, en este caso el agente retenedor no los consignó, conducta tipificada penalmente. Con el propósito de perfeccionar las medidas cautelares se realizaron secuestros de bienes inmuebles.
- Se realizaron diligencias de remates.
- En la jornada participaron las unidades penales de las Direcciones Seccionales, formulando denuncias a morosos.
- Las dependencias de fiscalización tributaria y liquidación notificaron pliegos de cargos por deudas.
- Bajo el eslogan "estar en mora con la DIAN te hace daño y a los colombianos también", la entidad continuará el proceso de sensibilización al contribuyente acerca del pago de sus obligaciones fiscales y su incidencia en los recursos del Estado para garantizar la sostenibilidad fiscal, que constituye la misión de la DIAN.

Pago Electrónico

Existiendo ya las herramientas adecuadas para la presentación electrónica de obligaciones, resultaba necesario incorporar el pago electrónico como una opción de recaudo concomitante con el deber formal de declarar que a su vez facilitara al cliente el cumplimiento oportuno; en lo corrido del año 2009 cerca del 2% del recaudo, fueron recibidos por medios electrónicos a través de las entidades autorizadas para recaudar, mediante servicios ofrecidos por Internet, Audio-Respuesta, Cajeros Automáticos (ATM), Puntos de Pago o Quioscos de Autoservicio que garantizan operaciones completas, seguras y satisfactorias para las partes.

ARTICULO 5 DECRETO 1791 DEL 23 MAY2007

"La transacción de pago de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarías administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se efectuará entre los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes, usuarios aduaneros y la entidad autorizada para recaudar, y podrá realizarse a través de canales presenciales o electrónicos a elección del obligado.

a) CANALES PRESENCIALES. Supone la presentación física del documento de pago ante las entidades autorizadas para recaudar.
b) CANALES ELECTRÓNICOS. Supone la presentación de información electrónica por medios electrónicos relacionada con el pago, que puede realizarse a través de servicios ofrecidos por Internet, audio-respuesta, por cajeros automáticos (ATM), puntos de pago o quioscos de autoservicio, sin la presentación física del documento de pago, con la seguridad para los sujetos que intervienen en la operación de

que ésta es realizada de manera completa, segura y satisfactoria para todos. En todo caso, se debe dar un número de operación o autorización al usuario.

Para realizar el pago a través de canales electrónicos se utilizará la información suministrada por los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, relacionada con obligaciones tramitadas virtualmente ante esa entidad.

Sin perjuicio de las reglas de seguridad que deben rodear las transacciones presenciales, tratándose de las transacciones a través de canales electrónicos se deberán efectuar en las condiciones y reglas de servicio, seguridad y validación definidas para el sector financiero, que deben ser puestas en conocimiento previo del cliente por parte de la entidad autorizada para recaudar, la cual a su vez le debe permitir al obligado que realiza el pago efectuar el débito a su cuenta y el crédito a la cuenta de la entidad autorizada para recaudar, para su posterior transferencia a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional."

Régimen de insolvencia para la persona natural no comerciante

Con la ley 1116 de 2006 conocida como Ley de Insolvencia, el Gobierno Nacional estableció un procedimiento para la Reorganización Empresarial a través de la negociación de obligaciones o para efectuar su liquidación Judicial en un trámite rápido y efectivo. Frente a sus resultados, fue importante desarrollar una norma que permitiera al deudor persona natural no comerciante acogerse a un procedimiento legal que le permita la negociación de sus deudas, en audiencia de conciliación extrajudicial, con el fin de celebrar un acuerdo de pago con sus acreedores y cumplir así con sus obligaciones pecuniarias pendientes, sin importar su naturaleza.

Ley 1380 del 25 de enero de 2010

"El régimen de insolvencia tiene por objeto permitirle al deudor persona natural no comerciante, acogerse a un procedimiento legal que le permita mediante un trámite de negociación de deudas en audiencia de conciliación extrajudicial celebrar un acuerdo de pago con sus acreedores y cumplir así con sus obligaciones pecuniarias pendientes (salvo alimentos)"

Boletín de deudores morosos del Estado

Publicación semestral de la Contaduría General de la Nación que contiene una relación de las personas naturales y jurídicas con acreencias a favor del ente público y se encuentran en mora por un período superior a seis (6)

meses. Las personas que aparezcan relacionadas en el BDME no podrán celebrar contratos con entes estatales, ni tomar posesión de cargos públicos hasta que demuestren la cancelación de la totalidad de las obligaciones contraídas o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago.

A partir del 1º de agosto del 2004, tal y como lo establece

> "la Circular Externa 057 de 2004, cuando una persona natural o jurídica, a cualquier título, a una fecha de corte, tiene contraída una obligación con un ente público de cualquier orden o nivel cuya cuantía supera los cinco SMMLV y presenta una mora superior a seis meses, deberá aparecer reportada en el Boletín de Deudores Morosos del Estado".

Denuncia Penal

Desde 1997 la DIAN cuenta con la posibilidad de presentar denuncia penal contra los responsables de Retención en la Fuente e IVA que no consignen oportunamente las sumas recaudadas; esta tipificación ha servido como herramienta de coacción sobre aquellos responsables que se encuentran en mora y podrían ser condenados a prisión y multas; en el año 2009 se elevaron ante la Fiscalía 1.237 denuncias por omisión de agente retenedor.

Facilidades de pago

Existe un procedimiento legal y una reglamentación interna que definen las condiciones generales para el trámite y otorgamiento de las facilidades de pago.

Aunque la norma expresa como garantías viables todas aquellas que respalden suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración Tributaria, la reglamentación interna las ha enunciado expresamente: la constitución de un fideicomiso de garantía; el ofrecimiento de bienes para su embargo y secuestro; garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros;

Un cliente con una deuda inferior a US$37.000 puede obtener que requiera un plazo inferior a un año, puede obtener la facilidad de pago sin garantía presentando una denuncia (relación) de bienes para su posterior embargo y secuestro.

Definición

Este mecanismo establecido en el Estatuto Tributario Colombiano permite al contribuyente obtener plazo para el pago de sus obligaciones tributarias a través de un acuerdo de pago, la administración tributaria puede otorgar

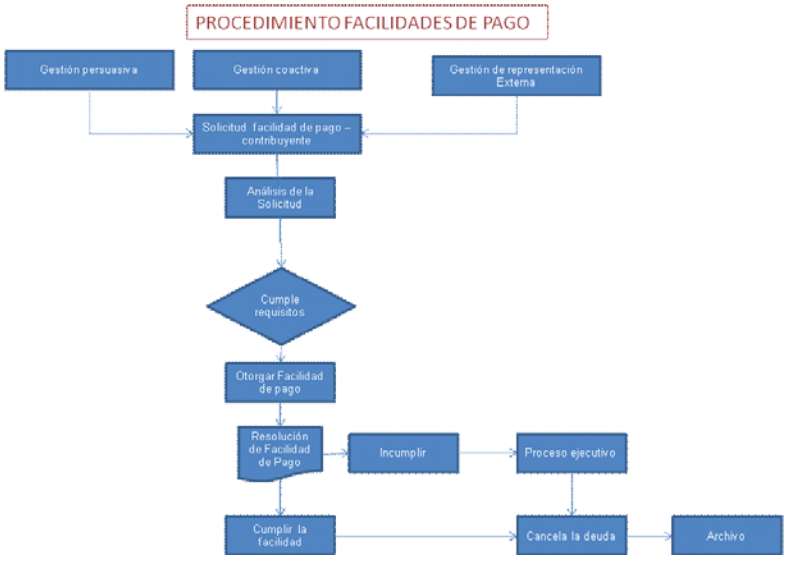
un plazo de hasta cinco años para el pago de las deudas relacionadas con los impuestos de renta, IVA, timbre, retención en la fuente, sanciones e intereses. Para suscribir un acuerdo de pago, el contribuyente o un tercero a su nombre deben constituir una garantía real, personal o bancaria que respalde el pago del la obligación u ofrezca bienes para su embargo o secuestro. De la misma la administración puede conceder plazos sin garantías, cuando el término no supere el año y el deudor denuncie bienes para su posterior embargo y secuestro

Requisitos

El Estatuto Tributario Colombiano establece como requisitos para suscribir las facilidades de pago, los siguientes:

a) Pagar en efectivo el treinta por ciento (30%) del total de la deuda por impuesto y sanción, frente a cada uno de los períodos y conceptos por los cuales el contribuyente pretenda obtener la facilidad, imputando el pago en primer lugar a impuesto, en segundo lugar a sanciones con la actualización a que haya lugar y por último a intereses;
b) Solicitar por escrito ante la administración competente la facilidad de pago, señalando en forma expresa el plazo solicitado e indicando los períodos y conceptos objeto de la solicitud, así como la descripción de la garantía ofrecida respaldada por los documentos que acrediten su existencia;

Procedimiento Para el otorgamiento de facilidades de pago



El procedimiento legal reglamentado internamente define las condiciones generales para el trámite de las facilidades de pago otorgadas mediante acto administrativo con el fin de formalizar las condiciones y dar mayor fuerza ejecutiva al compromiso de las partes.

El cliente (contribuyente, responsable, usuario) presenta una solicitud muy concreta acompañada de todos los soportes pertinentes, donde, en términos puntuales, indica:

- ✓ Los datos de identificación, representación y ubicación tanto del deudor como del solicitante
- ✓ El monto de las obligaciones
- ✓ El plazo solicitado, que puede ser hasta de cinco años; excepcionalmente, el Director podrá adicionar dos años a ese plazo
- ✓ La periodicidad de las cuotas que requiere de acuerdo a su situación económica.
- ✓ Capacidad de pago
- ✓ Garantías suficientes para respaldar su obligación. Cuando el plazo solicitado es inferior a un año, puede concederse sin garantías; en los demás casos, las éstas pueden ser:

    - Constitución de un fideicomiso de garantía;
    - Ofrecimiento de bienes para su embargo y secuestro, medida que permite sustraer el bien del comercio sin los costos que implica una hipoteca o prenda;
    - Garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros;
    - Denuncia o relación de bienes cuando la deuda sea inferior a US $37.000.;

Como política para el otorgamiento del plazo, la entidad solicita al cliente una cuota inicial del 30% de la obligación conformada por capital, sanciones e intereses de mora y de plazo, pero de acuerdo con cada situación particular, puede modificarse este valor.

En caso de incumplimiento, no existe sanción diferente a las políticas internas de no otorgar una nueva facilidad; sin embargo, como quiera que se efectúe mediante acto administrativo susceptible de recursos, el cliente conserva la oportunidad de discutir la decisión. Una vez en firme el incumplimiento, la entidad procede a hacer efectiva la garantía y reinicia las acciones propias del procedimiento de cobro coactivo.

No ha habido novedades legales en el tema pero ha variado la forma en que se llega al contribuyente pues en el último año se utilizaron básicamente las Jornadas Nacionales de Cobro que permitían un acercamiento directo y la posibilidad de llegar a acuerdos in situ, con la única formalidad de la firma de un acta de compromiso con plazos cortos.

Control

En desarrollo de los procesos de autocontrol y gestión de calidad la administración tributaria el nivel directivo realiza control sobre los procedimientos que se ejecutan en los niveles locales, dentro de esta labor se encuentra el permanente monitoreo del cumplimiento del pago de las cuotas acordadas en las facilidades de pago otorgadas. En el evento en que exista incumplimiento de las condiciones pactadas en el acuerdo de pago o no realice el pago de las obligaciones fiscales que surjan con posterioridad, la administración tributaria puede dejar sin efecto la facilidad suscrita, ordenando hacer efectiva la garantía o tomando las medidas necesarias para obtener el pago de la obligación con los respaldos ofrecidos por el deudor.

CONSIDERACIONES FINALES

CONSIDERACIONES FINALES

Sr. Alberto Barreix
Economista Fiscal Senior
Banco Interamericano de Desarrollo
(BID)

Sr. Alberto Barreix

Antes que nada muchísimas gracias al CIAT, muchísimas gracias al Director General de Rentas, por esta invitación.

Cuando se estaba haciendo este seminario varias organizaciones, entre ellas el BID, le pedían a Marcio algunos temas, política fiscal, algún otro tema en particular de administración tributaria, y yo me olvidé de dos consejos: uno es un consejo norteamericano que dice "be careful on what you wish", y la segunda, estando con Marcio me olvidé de un consejo de mi abuelo que tenía un campo en la frontera, dijo: "tenga cuidado cuando negocie con un gaúcho", porque me ha tocado el cierre y realmente, he estado toda la semana preparando esto, aprendí mucho y me quedó poco, pero son tantos temas que es difícil de armar, entonces dije: por lo menos vamos hacer un resumen para que vean que uno leyó.

Son tiempos complicados para la administración tributaria.

En principio, el papel de las administraciones tributarias en la crisis global es un poco, en estos últimos años, un despertar. Desde, digamos, el 2003 en adelante en América Latina pasó por un boom de commodities, un crecimiento importante de todas las economías, íbamos creciendo muy bien y las recaudaciones iban creciendo y además iban madurando los procesos de modernización de las administraciones tributarias, y hasta que llega el 2008, con una crisis importada y se nos cae la estantería, se nos cayó menos que a otros en el mundo, pero se nos cayó.

Diferencia entre la crisis del 29 y la 2008 en términos tributarios

Si uno mira los primeros documentos que hay, la crisis, que aparentemente se va salvando a duras penas como vamos ver, tiene algunas cosas muy relevantes y cuál es la primera? que después de la crisis del 29 el mundo cambió. En 1929 los países que recaudaban más, recaudaban 20% del producto, a la salida de la Guerra Mundial los países recaudaban 35% del

producto de los países desarrollados, y 25 años después recaudaban 55% del producto. Los tres impuestos más importantes, que son en los países desarrollados y aún en América Latina casi el 70% de la recaudación surgieron de la crisis. La seguridad social moderna, impuesta por Roosevelt a mediados de los años 30, le daba seguridad social al 60% de la población norteamericana en 1942. A la salida de la Guerra, después del aumento del impuesto personal a la renta y su masificación, Inglaterra y EEUU le cobraban impuesto a la renta a más del 50 % de la población, a pedal, a papel, por supuesto que no había internet y esos dos cambios se fueron consolidando y a finales de los años 40 surge el IVA en Francia. Por lo tanto, en un lapso de 15 años, después de la crisis del 29 se redefinió toda la estructura tributaria del mundo con los mismos impuestos que nos rigen hoy, excepto la muerte y los aranceles. Entonces, no solo tiene que ser un cambio brutal en la política tributaria, sino, que eso generó un cambio brutal en la política tributaria y obviamente, en todas las funciones del estado, el estado cambió en otras palabras, el viejo Estado Neoclásico murió en 1930.

Si uno mira esta crisis, sinceramente, no encuentra nada de eso, lo que uno encuentra y se vieron en esta presentación del CIAT, es una serie de cambios relativamente, podemos decir de una importancia en términos de coordinación, en términos de operación, en términos de administración de la crisis, pero no hay por lo menos hasta la fecha, y quizás vengan cuando venga la crisis de la deuda en los países desarrollados y esperamos que no nos llegue a nosotros, no hay ningún cambio cualitativo en la organización del estado, ni en sus ingresos, ni en sus gastos.

Dicho esto, el CIAT y el Fondo en sus presentaciones, nos indican que el mundo del futuro va a ser complicado fiscalmente, en especial porque la deuda y el déficit hoy va a ir para los países desarrollados: los famosos, déficit gemelos, déficit fiscales y sobre todo de cuenta corriente.

Se ahorra en los países que invierten, eso es lo increíble, Asia ahorra e invierte. En el pasado los que invertían, ahorraban y los que ahorraban, no invertían, entonces estamos en un mundo en donde desequilibrios no se solucionan y probablemente eso va a llevar a que no vamos a saber cuál va ser en el futuro, esperemos no haya una guerra comercial, pero tampoco vamos a saber cuál va ser el futuro financiero que nos va a venir dentro de tres o cuatro años.

La estructura tributaria en la región no ha cambiado, no cambió porque haya venido la crisis y seguimos más o menos con los mismos instrumentos. El mundo desarrollado también sigue con los mismos instrumentos, vamos a ver dos gráficas en un momentito.

Efectos de la crisis en 2008 en la administración tributaria

Entonces, ¿qué han hecho las administraciones tributarias?, que por suerte han sobrevivido y digo que por suerte han sobrevivido las administraciones tributarias porque por suerte si bien la crisis nos llevó para atrás, yo creo que lo que América Latina puede aprender de esta crisis es, primero, obviamente, su dependencia feroz de las commodities y del intercambio internacional, pero segundo, que hay que evitar las crisis financieras y cambiarias y sobre todo la crisis bancarias y sobre todo las crisis fiscales a todo costo. Si bien tenemos una dependencia terrible del ciclo, creo que lo que hay que aprender es a manejar el ciclo, manejar el ciclo fiscalmente es muy difícil porque cuando un continente tiene 35% de gente en pobreza y 15 % de gente en indigencia no hay plata que alcance, pero va a tener que buscarse una solución porque quizás para la próxima crisis nos pegue más fuerte y cuando tenemos una crisis financiera bancaria o una crisis fiscal, el costo es muchísimo, muchísimo más elevado por no haber tenido la disciplina anterior.

Entonces, ¿qué hicieron las administraciones tributarias? y bueno… hicieron lo anterior, jugar a la defensiva, lo que se hacía en el pasado, asegurar el cumplimiento, tratar de ayudar al contribuyente,

La crisis del sector financiero en los países desarrollados y el intercambio de información

Quizás uno de los pocos cambios que hubieron son los cambios que hubo en la informalidad de la planificación de los paraísos y el fraude y el cobro de la deuda, y eso terminó en la famosa colaboración internacional, y ya venía sobre todo en algunas de las administraciones avanzadas como México, Chile, etc. como fuimos viendo, un aumento del análisis del riesgo en términos de colaboración internacional. La colaboración internacional nos viene prestada. Cuando viene la crisis financiera, uno tiene que pensar que los tres países que tienen la mayor influencia en la banca en América Latina son: Estados Unidos, Inglaterra y España, y de los tres dos han tenido una crisis financiera y España dice que no ha tenido, pero que es lo que tiene, la cooperación internacional surge de que los países desarrollados a partir de la crisis se enteran de que tienen un problema de informalidad. América Latina tiene una informalidad, nosotros tenemos la informalidad de los desgraciados, aquéllos que porque están fuera comercio internacional sobreviven evadiendo impuestos para poder comer todo los días.

La evasión, la mayor evasión en los países desarrollados, amén de que tengan problema con los impuestos personal a la renta y los profesionales, se da con el gran capital en el otro espectro, en el espectro más sofisticado, y que sucede? resulta que después que viene una crisis financiera los países

del mundo occidental que son los dominantes en el sistema financiero se dan cuenta de que pierden una parte, un 10% de la recaudación, un 5% de su producto, no está bien medido debido a esa evasión por la falta de cooperación internacional y por los paraísos fiscales. El problema no es fiscal, fiscal va a ser en el futuro. El problema es que cuando cae el sistema financiero de los países desarrollados cae su principal "commodity", su principal producto competitivo. Estados Unidos, Inglaterra y España tienen sistemas bancarios y financieros cuya participación en el producto bruto es mayor que la participación de commodities de Brasil, que es el país que tiene mayor producción en el sector agro-pecuario y mineral.

¿Qué quiere decir esto? que esto ya no es no es un problema del Estado, es un problema de competitividad de las empresas. Cuando la bolsa de valores de los Estados Unidos pierde el 30% y 6 trillones de dólares, y todos sabemos que solo el UBS tiene 2 trillones de dólares en Suiza, ya no hay más un problema fiscal, es un problema de business. Y cuando los pasivos de los bancos británicos por el mundo son 4 veces el producto bruto de Reino Unido, ese problema ya no es nuestro, ese problema es de ellos. Y cuando de eso se parte a una transparencia internacional, que obviamente para muchos nos viene heredado, las soluciones positivas de mejorar la transparencia fiscal también nos vienen heredadas. El problema es como adaptamos eso a la transparencia que nosotros realmente precisamos y para que sea realmente efectiva y no se quede solamente donde va el interés de los flujos. Creo que ese es un poco los problema que hay en América Latina, que es la adaptación que quizás hace 30 o 40 años habían algún think tank en América Latina -hoy básicamente en el mundo quedan dos, la OECD y el Fondo Monetario- que nos puedan adaptar a esta circunstancias y que podemos sacar de estos coletazos internacionales algo que realmente nos sea productivo a nosotros y en eso creo que es importante el papel que pueda jugar el CIAT como la institución probablemente, creo que es la mas antigua del mundo, en materia de administración tributaria.

Voy a ir muy rápido, simplemente hice un resumen de cada uno de los papeles presentados, supongo que el CIAT los va a tener publicados creo que es poco importante que yo lo haga punto a punto.

Confianza ciudadana y ética en la administración ciudadana

Primero, el fortalecimiento de la confianza ciudadana, que siempre está ligada a la crisis, Francia hace su rendición de cuentas, la sociedad los comité de usuarios, también lo vimos que de alguna manera, en la presentación de Fernando Díaz Yubero, España también está con mecanismos de acercamiento de la sociedad. Está muy bien, porque cuando nosotros perdemos recaudación, por lo general la gente se queja más del gasto y dice: yo no tengo seguridad en América Latina, yo no tengo educación, yo

no tengo salud; pero es obvio de que, como tendencia, el CIAT la ha tomado, las presentaciones fueron claras, y que los objetivos de la gestión tiene que estar nítida, que la rendición que la de cuentas tiene que ser transparente, y que debemos presentarla de forma tal que el ciudadano entienda que a la administración tributaria está haciendo su esfuerzo, relativizando a que en realidad la administración tributaria no es responsable de toda la gestión de los tributos, es simplemente una parte, y que el Poder Judicial tiene su deber, y que los de Catastro tienen su deber, etc., como lo vamos a ver en otras presentaciones.

República Dominicana ha ido un poco más lejos. Hay un portal de transparencia donde va la declaración jurada patrimonial, el impuesto de la renta de las jerarquías y la remuneración de los funcionarios. Es un ejercicio muy sano, y sobre todo, en tiempos de crisis, pero es realmente sorprendente porque realmente estoy averiguando y no consigo países desarrollados que tengan este nivel de transparencia pública.

La ética y la transparencia: la transparencia es un anglicismo difícil de traducir, como dice un político uruguayo, prefiero la palabra “claridad”, pero el problema es que como vimos en algunas presentaciones, países con una alta institucionalidad llegan hasta los aspectos morales. Digamos, está clarísimo en las presentaciones de Canadá, de Portugal, y luego la presentación que nos hizo Raquel del CIAT, etc., etc., la importancia de la ética. El problema es que la definición de ética y su ligación con la moral pueden llegar a ser peligrosas, porque?, porque digamos, si bien la escuela nueva puede pasar al control de la ética, la escuela vieja cree en la oposición de intereses. En definitiva, y yo reconozco que soy sesgado porque tengo una educación sobre la parte económica, nosotros pensamos siempre en una solución de mercado y la solución de mercado siempre es una solución de oposición de intereses, porque la ética y la moral están ligadas a dos cosas: primero, a una visión de lo que tiene que hacer o de qué es la cosa, en este caso la administración tributaria, y la segunda, los valores. Y los valores no son definiciones en si, sino que son instrumentos y a veces las sociedades nuestras toleran cosas que otras sociedades justificarían como inmorales. No quiero poner el caso, pero en Uruguay en 2005, no se podían llevar empresas, pero la sociedad lo toleraba o sea que moralmente no podía ser recriminado. Entonces, yo creo que en las presentaciones están muy claras y además están muy claras las formas en los cuales esto se presenta y todas las cuestiones de relevancia de la transparencia entre la administración, que a veces no puede ser del todo transparente con el contribuyente, y del contribuyente, que creo que en algunas cosas tiene que ser totalmente transparente con la administración, respecto del instrumento al respecto de cuál va a ser el principio que guie, y el principio ético es válido quizás para adentro, pero para afuera, quizás sobre todo para América Latina, continente indisciplinado por naturaleza, la prevalencia de la oposición de

intereses, el evitar el conflicto de intereses, algo muy simple para los Sajones, no es claro para nosotros. Si ustedes ven, están claramente en la presentación de Portugal todos los procesos para hacerlo.

Colaboración con el sector privado y técnica entre administraciones tributarias

Hay una tendencia a la colaboración, una es la colaboración interna, que es lo que nos planteaba España, que son los Consejos de Administración, lo mismo que ahora creo lo están extendiendo para los asesores fiscales, cosa que se hace aún más difícil, porque el asesor fiscal gana su vida evadiéndonos, perdón, eludiéndonos. Entonces, es obvio que sociedades maduras lo pueden hacer y lo pueden hacer muy bien. Es probable que sea bastante más difícil una negociación pura en sociedades donde de alguna manera la legislación no sea tan compleja o que ni la administración ni el sector privado han llevado a niveles que requieran tener una administración tan compleja que requiera estos mecanismos, pero no hay duda que pueden servir y pueden servir probablemente en cuestiones como se planteaba antes y lo planteaban los franceses, para determinados grupos o sectores.

La otra parte que quería decir en esto, que también está la colaboración contra la planeación fiscal dañina. El problema, y está muy claro, la presentación de los Estados Unidos fue muy clara: “banca off shore” y precios de transferencias. El problema es que muchas veces eso que se le plantea a América Latina puede no ser adecuado. ¿Qué quiero decir con esto? El Continente, en 5 productos vende el 66% de sus ingresos. El país más diversificado que es Brasil, si sumo todas las commodities que produce, 55% de sus exportaciones. Tiene poco sentido para eso tener una aplicación muy complicada de precios de transferencia industriales, es probable que sí sirva para los servicios. Entonces es plausible que América Latina necesite más Sexto Métodos (para control de exportación de commodities que tuvo como pionero a la AFIP de Argentina) y menos los tradicionales cinco de OCDE, excepto en los procesos de integración pequeños donde hay un mayor intercambio de bienes intrasectoriales, o sea Mercosur o la CAN, en donde hay más venta de manufactura recíproca, es probable que precisamos lo tradicional en importaciones. Lo mismo es imperioso hacer una adecuada administración del secreto bancario y de los intercambios en regalías o en asistencia técnica. Es probable que haya que “caribeanizar” lo que de alguna manera el mundo desarrollado nos propone e impone, y que no deja de ser válido y además como bien impuesto uno tiene que aceptarlo y tratar de modificarlo. Creo que ya hablé de la propuesta que nos hizo Raquel evaluación de la ética en la administración para de tratar de sistematizar el proceso del análisis que se efectuó en Uruguay y probablemente se haga para otros países.

El agradecimiento al EUROsociAL Fiscalidad y también el agradecimiento, desde ya, al nuevo proyecto alemán de colaboración tributaria. Cuando uno trabaja en una multilateral, buena parte de lo que se puede hacer en investigación viene financiado del exterior por agencias de desarrollo de los países centrales. Con una situación fiscal ferozmente mala en los países desarrollados, de América Latina se han ido ya la Agencia Sueca, se han ido los holandeses, los británicos y los noruegos. Sabemos que están en reestructura la mayoría de las organizaciones de ayuda, y contar con ayuda nueva es muy, muy importante y reconocidamente muy generoso, en particular con España, que obviamente tiene interés en la región, y también con Alemania. Así que son más que bienvenidos, porque es muy claro que dado América latina sobrevivió bastante bien a la crisis de 2008, y hay otras regiones en el mundo que la precisan más que América Latina o en América Latina con el caso de Haití, la ayuda para la cooperación técnica va a ser bastante escasa. Quizás lo que sí tengamos que organizarnos, es que ya tenemos muchas organizaciones, de todas maneras es muy bueno que tengamos, por lo menos, fondos para investigar porque no van a abundar en la región.

Los efectos macro sobre la Administración Tributaria, el ciclo de las commodities

El otro punto que trajo la crisis es que desde una visión más micro de la administración tributaria, la gente comienza a preocuparse de las cifras macro, porque buena parte de la crisis que recae sobre la caída de la recaudación o los niveles de evasión, tienen poco que ver con la administración tributaria, como también probablemente tuvieron relativamente en algunos casos, poco que ver con la bonanza que se daba cuando las recaudaciones crecían, obviamente no en todos los casos. Lo que importa en definitiva son dos cosas: primero, quién hace estas estimaciones es relevante, sobre todo cuando estamos en periodo de crisis, porque las buenas noticias son fáciles de dar y las malas noticias no son siempre claramente presentadas por la prensa. La segunda, tenemos enormes problemas, quizás no tanto metodológico sino de la calidad de los datos, y no hay nada peor que presentar una ensalada de números, y no hay nada pero que presentar dos o tres números diferentes para un solo cálculo, uno pierde muchísima credibilidad cuando va con estimaciones que van una por un lado y otra por otro lado. Creo que se debe manejar bien el proceso de transparencia, de claridad en esto, y de si hay un error el error es siempre claro y de buena fe. La experiencia de México, que de alguna manera lo hace con independencia mediante prestigiosas universidades, tiene su cobertura de credibilidad porque si hay un error está hecho con universidades de primerísimo nivel.

El otro punto es que es obviamente relevante empezar a pensar en esa vinculación que hay entre los efectos macro y la recaudación, primero, y un

punto obvio para el manejo del ciclo. Es obvio de que si ustedes ven el ciclo y, en particular, el de las commodities que no manejamos y se afecta solamente por una negociación básicamente entre China y algunos países del sureste asiáticos y sus compradores en mundo occidental, va a ser un ciclo cada vez más corto y cada vez más fuerte. Segundo, es el establecimiento que existe en cómo podemos mejorar la calidad del sistema tributario, difícil para que nos cubran el ciclo, obviamente el IVA que está ligado al consumo, tendrá menor variación que la renta que está ligada al excedente personal y comercial, pero quizás tengamos que empezar a pensar en los otros impuestos que tienen un costo muchísimo más alto, los impuestos a la propiedad, etc. O sea, la crisis va a llevar, no hoy, pero dentro de un tiempo, a repensar en los sistemas tributarios. Voy a ser muy honesto, antes de la crisis el número de reformas tributarias en América Latina había bajado considerablemente y ustedes lo pueden ver en sus propios países, había sí, ajustes tributarios. En los 80's hubo ajustes tributarios casi todos los años porque teníamos que pagar la deuda y había que subir los ingresos y había que sustituir la caída de aranceles por la partida comercial, pero la batalla ahora es mucho más complicada porque es el mejoramiento de los sistemas tributarios sobre la base de sistemas definidos, es como hacer reformas de segunda generación en los sistemas tributarios, y cuando venga la estabilidad después de estos cinco años de boom y de estos dos años de bajada, va haber que pensar mucho en la calidad de los sistemas de impuestos.

Uno de los puntos importantes es que América del Sur vuelve a hablar de la fuga de capitales y eso parecería de otro planeta en un continente que está recibiendo capitales en paladas pero ya tenemos que recordar la crisis que tuvimos antes.

Cumplimiento, amnistía y ética

La medición del gasto tributario: Luiz tendría que hablar de la medición del gasto tributario ya que ha hecho buena parte de su carrera profesional en el tema, y no sólo hizo una excelente presentación sino que la combina con Brasil en donde el gasto tributario es mucho más difícil de medir por sus diferentes niveles de gobierno y su enfoque sectorial.

Lo que es increíble es que varios países de AL, llevan publicando el gasto tributario por mucho tiempo y sin embargo, no crean asombro ante la población, digamos, estamos creando una insensibilidad, hoy murieron 40 más en Irak, entonces, algo está fallando en el gasto tributario: o no identificamos bien a los beneficiarios del gasto, o no medimos bien, pero es obvio de que si bien las metodologías son bastante correctas hay algo que está fallando para que tenga el impacto en cerrar las brechas y mejorar los sistemas.

Sobre las estrategias del mejoramiento tributario y la recaudación: es bueno para la banda oriental que vengan de Argentina a decirnos su lado obscuro de la luna, porque es muy honesto reconocer que los niveles de eficiencia son muy bajos y que no solo está el lado obscuro de la luna sino que hay temas que hoy ya no pueden ser tabú, por ejemplo, los temas de regularización laboral, los temas de moratoria, etc. Siempre pensé, porque vine para las reformas de Uruguay del 2001, para la reforma de la administración, y para el 2005, que a la reforma tributaria había que haberle dado una chance, y cada vez que se hace un cambio en la administración, un cambio muy grande en la política tributaria, hay que darle un chance al contribuyente que lo enganche, porque si la administración reengancha y cambia sus padrones éticos, porqué el contribuyente no lo puede hacer, y si ponen un nuevo impuesto hay que darle chance a reenganchar a los contribuyentes. Creo que ese es un punto relevante de ver si como dice Fernando Díaz Yubero, hay que hacer moratorias cada 100 años o quizás tendríamos que reconocer, con cierta humildad, que el contribuyente también merece un perdón.

El otro tema es el cumplimiento y el tema fiscal. Cuando las AT tienen plata y se vuelven muy poderosas, eso lo vimos en Ecuador, en varios lugares, están al avance inclusive del sector bancario que es el sector tecnológicamente más avanzado. Germania Montás fue elegida una de las 5 mujeres estrella en la actividad empresarial de República Dominicana por los avances del desarrollo. El problema es que tampoco podemos olvidar que todos los que estamos ligados en el sector público cuando hablamos con los empresarios o familias de empresarios, entonces dicen ustedes los del sector público y bueno, ustedes son del sector privado y si yo se, Microsoft no está acá. Entonces creo hay que hacer un paripasu entre lo que uno le pide a la sociedad, no solo en términos del cumplimiento, sino en términos de la capacidad administrativa, que es lo que hoy nos planteaba Toninelli, y una administración no puede estar demasiado adelante de su sociedad. No lo puede estar ni éticamente ni tecnológicamente.

Bueno ya hablé del International Tax Dialogue, tratando de relacionar lo que quiere el G8 y el G20 a un G180, porque se van a dedicar a los países desarrollados, subdesarrollados, y están más que bienvenidos, creo que uno de los problemas que tenemos con todas esas organizaciones es que tendríamos que tratar de coordinar un poco mejor las agendas, en particular, porque creo que va a venir un mundo de cambio y de presión sobre los sistemas tributarios y sobre el gasto público en el futuro cercano con grandes ajustes comenzando por el mundo desarrollado.

Muchas gracias, disciplinémonos ya que se acabó mi tiempo, tengamos disciplina fiscal,

Muchas gracias.

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT
Montevideo, Uruguay
12 al 15 de abril de 2010

PROGRAMA DE ACTIVIDADES

TEMA CENTRAL: "EL PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA CRISIS GLOBAL"

Lunes 12 de abril

Mañana

09:00 - 09:30 Acto inaugural

09:30 - 10:00 Foto oficial y Receso para café

10:00 - 11:00 El impacto de la Crisis Global: Desafíos y Respuestas Apropiadas de la Administración Tributaria.

10:00 - 10:20 **Orador:** Márcio F. Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT (20´)

10:20 -10:40 **Orador:** Juan Toro, Jefe de la División de Administración de Ingresos II, FMI (20´)

10:40 - 11:20 Debate (40´)

Tema 1: La transparencia y la Ética como condición para el fortalecimiento y mejoramiento de la eficacia institucional

Moderador: Germania Montás, Subdirectora General, Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana

11:20 - 11:50 **Oradora:** Linda Lizzotte MacPherson, Comisionada y Jefa Ejecutiva, Agencia de Ingresos de Canadá (30´)

11:50 - 12:00 **Comentarista**: José Antonio de Azevedo Pereira, Director General, Dirección General de Impuestos, Portugal (10´)

12:00 - 12:20 Debate (20')

Tema 1.1: La creación y el fortalecimiento de la confianza ciudadana: los mecanismos de rendición de cuentas en las AATT

Moderador: Vemar Mario Cazòn Morales, Gerente GRACO Cbba. Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia

12:20 - 12:40	**Oradora:**	Germania Montás, Subdirectora General, Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana (20´)
12:40 - 13:00	**Orador:**	Philippe Dufresnoy, Delegado del Director General de Finanzas Públicas para la Inter Región del Este, DGFIP, Francia (20´)
13:00 - 13:20	Debate (20´)	
13:20 - 14:30	Almuerzo	

Tarde

	Tema 1.2	**Las AATT y la responsabilidad social del contribuyente: Estrategias para el combate al planeamiento tributario nocivo**
	Moderador:	Michael Waweru, Comisionado General, Autoridad de Ingresos de Kenia
14:30 - 14:50	**Orador:**	Fernando Díaz Yubero, Director General Departamento Organización, Planificación Organizacional y Relaciones Institucionales, España (20´)
14:50 - 15:10	**Orador:**	Douglas O'Donnell, Director, Administración de Tratados y Coordinación Internacional, Servicio de Rentas Internas, Estados Unidos, (20´)
15:10 - 15:30	Debate (20´)	
15:30 - 15:40	Café (10´)	
	Tema 1.3	**La promoción de la ética en las AATT: Estrategias y programas para la promoción de la ética.**
	Moderador:	Jamila Isenia, Directora, Inspección de Impuestos, Antillas Holandesas
15:40 - 16:00	**Orador:**	María Raquel Ayala, Directora de Estudios y Capacitación, CIAT (20´)
16:00 - 16:20	Orador:	Anders Stridh, Estratega de Cumplimiento, Agencia Tributaria, Suecia. (20´)
16:20 - 16:40	Debate (20´)	
16:40 - 17:10	EUROsociAL (30´)	

Martes 13 de abril

Mañana

	Tema 2.	**La medición de la brecha tributaria y su impacto sobre la eficiencia y eficacia de la administración tributaria**
	Moderador:	Donato Raponi, Jefe de Administración Tributaria, Comisión Europea
09:00 - 09:30	**Orador:**	Jeffrey Owens, Director del Centro de Política yAdministración Tributaria, OCDE (30´)
09:30 - 09:40	**Comentarista:**	Juan Pablo Jiménez, Oficial de Asuntos Económicos - CEPAL (10')
09:40 - 10:00	Debate (20´)	
10:00 - 10:20	Café	
	Tema 2.1	**Instrumentos y técnicas para la medición de la evasión**
	Moderador:	Francisco Fonseca, Director General de Tributación, Costa Rica
10:20 - 10:40	**Orador:**	Gustavo González, Coordinador Dirección General Impositiva, Uruguay (20´)
10:40 - 11:00	**Orador:**	Carlos Marx Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador (20´)
11:00 - 11:20	Debate (20´)	
	Tema 2.2	**Instrumentos y técnicas para la medición y análisis del gasto tributario**
	Moderador:	Matthias Witt, Jefe de la División de Políticas Públicas, GTZ
11:20 - 11:40	**Orador:**	Raymundo Eloi de Carvalho, Auditor Fiscal, Receita Federal de Brasil (20´)
11:40- 12:00	**Orador:**	Luiz Villela, Economista Fiscal Senior, Banco Interamericano de Desarrollo, BID (20´)
12:00 - 12:20	Debate (20´)	

	Tema2.3.	**La utilización de los resultados de la medición de la brecha tributaria para la composición del mapa de riesgos y el diseño de los planes de control.**
	Moderador:	Nahil Hirsh, Superintendente Nacional Tributario, SUNAT, Perú
12:20 - 12:40	**Orador:**	Stefano Pisani, Gerente, Agencia de Ingresos de Italia (20´)
12:40 - 13:00	**Orador:**	Randall Carolissen, Servicio de Ingresos de Sudáfrica (20´)
13:00 - 13:20	Debate	(20´)
13:20 - 14:30	Almuerzo	

Tarde

Sesión Administrativa: Sólo para Representantes de países miembros del CIAT

Miércoles 14 de abril

Actividad de integración entre delegaciones

Jueves 15 de abril

Mañana

	Tema 3.	**Estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos**
	Moderador:	William Layne, Secretario Permanente de Finanzas, Ministerio de Finanzas y Asuntos Económicos, Barbados
09:00 - 09:30	**Orador:**	Ruben Toninelli, Director General de la DGI, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (30´)
09:30 - 09:40	**Comentarista:**	Carolyn Tremain, Comisionada Adjunta, Departamento de Rentas Internas, Nueva Zelandia (10´)
09.40 - 10:10	Debate (30´)	
10:10 - 10:40	Café	

	Tema3.1	**Beneficios y costos en la aplicación de un enfoque segmentado de contribuyentes en las AATT latinoamericanas**
	Moderador:	Viralee Latibeaudiere, Directora General a.i Dirección de Administración Tributaria, Jamaica
10:40 - 11:10	**Orador:**	Ricardo Escobar Calderón, Asesor del Director de Impuestos Internos y del Ministerio de Hacienda, Chile (30´)
11:10 - 11:40	Debate	(30´)
11:40 - 12:00	Presentación International Tax Compact - ITC (20'´)	
12:00 - 13:30	Almuerzo	

Tarde

	Tema 3.2	**La optimización de los registros tributarios: depuración, actualización y utilización**
	Moderador:	Yolanda Alvarez de la Torre, Jefa de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, Cuba
13:30 - 13:50	**Orador:**	Marian Bette, Asesora Superior de Políticas, Administración de Impuestos y Aduanas, Países Bajos (20')
13:50 - 14:10	**Orador:**	Francisco Fonseca, Director General de Tributación, Costa Rica (20')
14:10 - 14:50	Debate (40´)	
	Tema 3.3	**Mecanismos efectivos para la recaudación de los tributos y la recuperación de los adeudos en épocas de crisis.**
	Moderador:	Henry Almengor, Miembro del Directorio, Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala
14:50 - 15:10	**Orador:**	Alvaro Romano, Subdirector General, Dirección General Impositiva, Uruguay (20')
15:10 - 15:30	**Orador:**	Néstor Díaz Saavedra, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia (20')

15:30 - 16:10 Debate (40')

16:10 - 16:20 Evaluación evento

16:20 - 16:40 Café

16:40 - 17:30 Clausura del evento

16:40 - 17:10 **Consideraciones Finales**
Banco Interamericano de Desarrollo - BID, (30´)

17:10 - 17:30 Acto clausura

LISTA DE PARTICIPANTES

ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

Montevideo, Uruguay
12 al 15 de abril de 2010

LISTA DE PARTICIPANTES

ANTILLAS HOLANDESAS

Sherry Hazel
Director of Tax Collection
Tax Collection Office

Jamila Isenia
Director
Inspectorate of Taxes

Michael Francis Willem
Commissioner of Finance
Department of Finance

Errol Mariano Goeloe
Director Taxcollector Office
Dept. Taxcollections

Maria Bass
Directora
Inspectorate of Taxes Sint Maarten

Alfonso Trona
Federal Receiver
Tax Department

Xavier Blackman
Deputado
Island Government

ARGENTINA

Carlos Alberto Sanchez
Subdirector General de Opera.
Impositiva del Interior
AFIP

Ruben Toninelli
Director General de la DGI
Administración Federal de Ingresos Públicos

ARGENTINA - INVITADO

Raúl Eduardo Roa
Presidente
Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas

BARBADOS

William Layne
Permanent Secretary, Finance
Ministry of Finance, Investment,Teleco

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO - BID

Luiz Villela
Economista Fiscal Sénior
División Fiscal y Municipal - BID

Alberto Barreix
Lead Fiscal Economist
BID

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO - INVITADO

Fatima Cartaxo
Especialista em Gest Fiscal e Municipal
Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID

BOLIVIA

Giovana Lopez
Asesor
Impuestos Nacionales

Veimar Mario Cazón Morales
Gerente GRACO Cbba.
Servicio de Impuestos Nacionales

BRASIL

Luiz Bernardi
Superintendente
Receita Federal do Brasil

Raimundo Eloi Carvalho
Auditor Fiscal
Receita Federal Do Brasil

Geraldo José Pinheiro Pinheiro
Gerente Fazendário
Poder Executivo Estadual

Otacílio Cartaxo
Secretário da Receita Federal
Receita Federal Do Brasil

Daudt Prieto Anelise
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Receita Federal do Brasil

Gilberto Ramos
Diretor da Superintendência de Fiscalização
Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

BRASIL - INVITADOS

Raul Falkenbach
Consultor Administración Tributaria CIAT

João Batista Soares de Lima
Secretário de Estado do Rio Grande do Norte
Governo do Estado do Rio Grande do Norte

Pedro Luiz Bezerra
Presidente
Cogef- Conselho de Gestao Fazendaria/Confaz

Carlos Martins Marques de Santana
Secretário da Fazenda
Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

Bruno Pessanha Negris
Secretário de Estado da Fazenda do Espírito Santo
Poder Executivo Estadual

BRASIL- PGFN

Paulo Ricardo Souza Cardoso
Director
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Luiz Roberto Biora
Coordenador-Geral de Grandes Devedores
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

BRASIL- ESAF

Genevieve Castello Branco
Diretora de Cooperação Técnica
Escola de Administração Tributária - Esaf

Eudaldo Almeida de Jesus
Coordenador
Secretaria Da Fazenda Da Bahia

CANADA

Robert Reade
Senior
Canada Revenue

Linda Lizotte-MacPherson
Commissioner and Chief Executive Officer
Canada Revenue Agency

COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL)

Juan Pablo Jimenez
Oficial de Asuntos Economicos
CEPAL

CHILE
Julio Pereira Gandarillas
Director
Servicio de Impuestos Internos

Ricardo Escobar
Asesor
Servicio de Impuestos Internos

CHINA - TAIPEI
Mei-chung Lou
Senior Executive Officer
Taxation Agency, MOF

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT)

Marcio Verdi
Secretario Ejecutivo
CIAT

Ayin de Sucre
Traductora-Intérprete Simultánea
CIAT

Raúl Zambrano
Gerente de Asistencia Técnica
CIAT

Maria Raquel Ayala Doval
Directora Estudios y Capacitación
CIAT

Socorro Velazquez
Especialista en Asistencia Técnica
CIAT

Miguel Pecho
Gerente de Investigación Tributaria
CIAT

Francisco Javier Beiner
Gerente de Desarrollo y Eventos Institucionales
CIAT

Isaác Gonzalo Arias Esteban
Gerente de Cooperación Internacional
CIAT

COLOMBIA

Néstor Diaz Saavedra
Director General
DIAN

Fabio Salamanca
Asesor
DIAN

COLOMBIA - INVITADO

Olga Lucia Gonzalez Parra
Coordinadora Académica
Universidad Externado de Colombia

Julio Roberto Piza
Director Departamento
Derecho Fiscal
Universidad Externado de Colombia

COMISIÓN EUROPEA

Donato Raponi
Head Tax Administration
European Commission

COREA DEL SUR

Dong Woon Lee
Deputy Director
National Tax Service

Byung Kook Lee
Assistant Commissioner
National Tax Service

COSTA RICA

Marietta Montero Zúñiga
Directora de Recaudación
Dirección General de Tributación

Loretta Rodríguez Muñoz
Viceministra de Ingresos
Ministerio de Hacienda

Francisco Fonseca Montero
Director General de Tributación
Dirección General de Tributación

Maribel Zúñiga Cambronero
Directora de Relaciones Tributarias Interinstitucionales
Dirección General de Tributación

CUBA

Yolanda Alvarez de la Torre
Jefa de la ONAT
Ministerio de Finanzas

ECUADOR

Carlos Marx Carrasco Vicuña
Director General
Servicio de Rentas Internas

Juan Miguel Aviles
Jefe Nacional del Departamento de Planificación
Servicio de Rentas Internas

ESPAÑA

Fernando Díaz Yubero
Director Departamento Organización, Planificación
Agencia Tributaria

Luis Cremades
Jefe Mision Española ante el CIAT
AEAT

Marta Guelbenzu Robles
Directora Gabinete Técnico
Agencia Tributaria de España

Luis Pedroche
Director General
Agencia Tributaria de España

ESPAÑA - INVITADO
Concepción Sacristan Sánchez
Consultora
CIAT

ESPAÑA - INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

José María Labeaga
Director General
Instituto de Estudios Fiscales

ESTADOS UNIDOS

Douglas O'Donnell
Director, Treaty Administration & International Co
IRS

Raul Pertierra
Assistant Revenue Service Representative
IRS

ESTADOS UNIDOS -INVITADOS

Jo Marie Griesgraber
Executive Director
New Rules for Global Finance

EUROsociAL- INVITADOS

Carolina Ballester Madueno
Directora Adjunta de Eurosocial Fiscalidad
ADETEF

Ángeles Fernández Pérez
Directora
EUROsociAL Fiscalidad

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

Oscar Vazquez
Experto Residente CAPTAC-DR
FMI/CAPTAC-DR

Patricio Castro
Economista Principal
Departamento de Finanzas Públicas

Juan Toro
Division Chief - Fiscal Affairs Department
Fondo Monetario Internacional

FRANCIA

Philippe Dufresnoy
Délégué du directeur général
DGFiP

Christine Nairaud
Directrice Divisionnaire
Direction Générale des Finances Publiques

Angel Gonzalez
Jefe de la Mision Francesa ante el CIAT- DGFIP

GTZ

Matthias Witt
Jeffe de sección Políticas Públicas
GTZ

Frank Kramer
Asesor Proyecto
GTZ

Roland von Frankenhorst
Head ITC-Programme
GTZ

Hans Fuchs
Coordinador Proyecto Política Fiscal
GTZ

Ute Eckardt
Advisor International Tax Compact Secretariat
GTZ

GUATEMALA

Jorge Guillermo Escobar Paz
Asesor Técnico
Ministerio de Finanzas Públicas

Casta Meza
Directora de Transparencia Fiscal
Ministerio de Finanzas Públicas

Henry Osmin Almengor Velasquez
Miembro del Directorio
Superintendencia de Administración Tributaria

Adriana Estévez Clavería
Director Suplente
Superintendencia de Administración Tributaria

OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACIÓN - IBFD

Dali Bouzoraaa
Director
IBFD

INTÉRPRETES

Lucila Kohen Godwin
Intérprete
CIAT

Alexandra Maria Tasso Fragoso Grieco
Intérprete
CIAT

Laura Salvatori
Intérprete
CIAT

Cecilia Rosentein
Intérprete
CIAT

INVITADO

Vinicius de Freitas
Representante
Afisvec

INWENT

Reinhold Basse
Consultor Cooperacion Int.
INWENT/DSE
Joerg Wisner
Senior Project Manager
Inwent

IOTA

Marek Welenczyk
Executive Secretary
IOTA

ITALIA

Stefano Gesuelli
Jefe de la Sección Fiscalidad
Dirección General de la Guardia di Finanza

Rosario Massino
Jefe de la Oficina de Cooperacion Internacional
Direccion General de la Guardia di Finanza

Stefano Pisani
Manager
Italian Revenue Agency

Serenella Crisafulli
Head of Unit
Department of Finance

ITALIA - INVITADOS
Victor Uckmar
Professore emerito nella Università di Genova
Università di Genova

JAMAICA

Viralee Bailey - Latibeaudiere
Director General
Tax Administration Directorate

KENIA

M. G. Waweru
Commissioner General
Kenya Revenue Authority

John Karimi Njiraini
Commissioner of Domestic Taxes
Kenya Revenue Authority

MARRUECOS

Mohammed Ougaddoum
Head of Programming Crosscheking and Monograph
Geenral Administration of Taxes

Abdelali Naciri
Head of Tax Unit in Charge of Individuals
General Administration of Taxes

Mohammed Khalil
Regional Tax Director
General Administration of Taxes

MÉXICO

Roberto López Vides
Coordinador de Asuntos Internacionales
Servicio de Administración Tributaria

Alfredo Gutierrez Ortiz Mena
Jefe del Servicio de Administración Tributaria
Servicio de Administración Tributaria

NICARAGUA

Walter Jose Porras Amador
Director General de Ingresos
Dirección General de Ingresos

NORUEGA

Fredrik Aksnes
International Director
Directorate of Taxes

NUEVA ZELANDA

Carolyn Tremain
Deputy Commissioner
Inland Revenue

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONOMICO - OCDE

Jeffrey Owens
Director
Organization for Economic Cooperation and Development

PAÍSES BAJOS

Marian Bette
Senior Policy Advisor
Directorate General Netherlands Tax and Customs Administration

PANAMA

Luis Enrique Cucalon Uribe
Director General de Ingresos
Ministerio de Economía Finanzas

PARAGUAY

Luz Mercedes Bello Benitez
Directora General
Subsecretaria de Estado de Tributación

REPÚBLICA POPULAR DE CHINA
Kang Wang
Chief Accountant
SAT

Feng Gao
Deputy Consultant
SAT

Shuxue Zhang
Deputy Director- General
SAT

PERÚ

Nahil Hirsh
Superintendente Nacional
SUNAT

Zoraida Alicia Olano Silva
Presidenta
Tribunal Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas

PORTUGAL

José Azevedo Pereira
Director-Geral
Direcção Geral dos Impostos de Portugal

João Durão
Subdirector-Geral
Direcção Geral dos Impostos de Portugal

REPÚBLICA DE ESLOVENIA

Urska Dobnikar
Adviser Director-General's Department
Slovenian Tax Administration

REPÚBLICA DOMINICANA

Germania Montás Yapur
Subdirectora General
Dirección General de Impuestos Internos

Nieves Vargas Collado
Enc. Departamento Cooperación Internacional
Dirección General de Impuestos Internos

SERPRO

Marcos Vinícius Ferreira Mazon Mazoni
Diretor-Presidente
SERPRO

SIECA

Walter Miranda
Especialista Tributario
SIECA

SOGEI

Marco Pavon
Head of International Projects Coordination
SOGEI

SUDÁFRICA

Dr Randall Carolissen
Group Executive: Revenue Planning, Analysis
SARS

Logan Wort
Acting Executive Secretary: ATAF
Group Executive: Reputation Management, SARS

SUECIA

Anders Stridh
Compliance Strategist
Swedish Tax Agency

TANZANIA

Joannes Mally
Commissioner for Domestic Revenue
Tanzania Revenue Authority

TRINIDAD Y TOBAGO

Deokie Hosein
Chairman
Board of Inland Revenue

URUGUAY

Pablo Ferreri
Director General de Rentas
Dirección General Impositiva

Margarita Faral
Adscripta a la Dirección General
Dirección General Impositiva

Alvaro Romano
Subdirector de la DGI
Dirección General Impositiva

Gustavo Gonzalez
Coordinador Asesoría Económica
Dirección General Impositiva

Nelson Hernández
Asesoría Tributaria
Ministerio de Economía y Finanzas

URUGUAY-INVITADO

Ceferino Costa
Consultor Internacional

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.