

SRI

...le hace bien al país

45ª. Asamblea General del CIAT

**“LA MORAL TRIBUTARIA COMO FACTOR
DETERMINANTE EN EL MEJORAMIENTO
DE LA EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA”**



Quito, Ecuador,
4 al 7 de abril de 2011



**Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT
Servicio de Rentas Internas – SRI**

45ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT



**LA MORAL TRIBUTARIA COMO FACTOR DETERMINANTE
EN EL MEJORAMIENTO DE LA EFICACIA DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Quito, Ecuador,
4 al 7 de abril de 2011**



Copyright ©2010
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Secretaría Ejecutiva

Apartado Postal 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Web site: <http://www.ciat.org>
Correo Electrónico: ciat@ciat.org
ISBN 978-9962-647-54-6

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -
CIAT

ÍNDICE

Presentación del CIAT	vii
------------------------------------	-----

INAUGURAL CONFERENCE

TEMA 1 SISTEMAS TRIBUTARIOS MODERNOS: DESDE DEFINICIÓN DE LA MORAL TRIBUTARIA HACIA SUS DETERMINANTES

Ponencia

TEMA 1	Definición, alcance y objetivos del concepto de moral tributaria, Carlos Marx Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas (Ecuador)	3
---------------	---	---

Casos prácticos

TEMA 1.1	Los planes estratégicos y la moral tributaria, Rudy Villeda, Superintendente de Administración Tributaria (Guatemala)	59
TEMA 1.1	Los planes estratégicos y la moral tributaria, Anders Stridh, Estratega de Cumplimiento, Agencia Tributaria (Suecia)	79
TEMA 1.2	Metodologías para medir la moral tributaria al interior de las AATT, Rosario Massino, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional de la Guardia de Finanzas (Italia)	93
TEMA 1.2	Metodologías para medir la moral tributaria al interior de las AATT, Alvaro Romano, Subdirector General, Dirección General Impositiva (Uruguay)	107

ÍNDICE

TEMA 1.3	Metodologías para medir la moral tributaria de los contribuyentes y los resultados obtenidos, Jean Noël Briday, Delegado del Director General, Dirección General de Finanzas Públicas (Francia)125
TEMA 1.3	Metodologías para medir la moral tributaria de los contribuyentes y los resultados obtenidos, Byron Vásconez, Consultoría Económica, Servicio de Rentas Internas (Ecuador)145
TEMA 2	CONSTRUYENDO MORAL TRIBUTARIA. ¿QUIÉNES SON LOS LLAMADOS A PARTICIPAR DE ESTE PROCESO? EL ROL DEL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO
<i>Ponencia</i>	
TEMA 2	La moral tributaria y el comportamiento del contribuyente, Juan Manuel López Carbajo, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)195
<i>Casos prácticos</i>	
TEMA 2.1	Actitudes del contribuyente frente a la administración tributaria: diferenciar y clasificar los comportamientos, María Helena Cardozo, Coordinadora General de Atención y Educación Fiscal, Receita Federal (Brasil)221
TEMA 2.1	Actitudes del contribuyente frente a la administración tributaria: diferenciar y clasificar los comportamientos, Steve Miller, Comisionado Adjunto de Servicios y Aplicación de la Ley, Servicio de Rentas Internas (Estados Unidos)243
TEMA 2.1	Actitudes del contribuyente frente a la administración tributaria: diferenciar y clasificar los comportamientos, Vanessa Johnson, Gerente de Riesgos y Seguridad Corporativa (Nueva Zelanda)261

ÍNDICE

TEMA 2.2	Diseño e implementación de planes de control conforme a los comportamientos específicos, Marian Bette, Asesora Superior de Políticas, Administración de Impuestos y Aduanas (Países Bajos).....	295
TEMA 2.3	Creando conciencia en el contribuyente: la responsabilidad social corporativa y los foros de diálogo entre contribuyentes y la administración tributaria, Frank Van Driessche, Administración de Impuestos y Lucha contra el Fraude Fiscal, Dirección General de Tributación y Unión de Aduanas (Comisión Europea).....	311
TEMA 2.3	Creando conciencia en el contribuyente: la responsabilidad social corporativa y los foros de diálogo entre contribuyentes y la administración tributaria, Catherine Bennett, Comisionada Asistente, Agencia de Ingresos (Canadá).....	323
TEMA 2.3	Creando conciencia en el contribuyente: la responsabilidad social corporativa y los foros de diálogo entre contribuyentes y la administración tributaria, Deborah Nolan (Consultora privatad).....	347
TEMA 3	LA MORAL TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA POTENCIAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO. EXPERIENCIAS DE ÉXITO EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	
<i>Casos prácticos</i>		
TEMA 3.1	La creación y afianzamiento del concepto de ciudadanía fiscal: los programas de educación fiscal, Billie Brenes, Directora, Dirección General de Tributación (Costa Rica).....	361

ÍNDICE

TEMA 3.1	La creación y afianzamiento del concepto de ciudadanía fiscal: los programas de educación fiscal, Nahil Hirsh, Superintendente Nacional Tributaria, Superintendencia Nacional Tributaria (Perú)	381
TEMA 3.2	El diseño e implementación de programas de asistencia al contribuyente conforme a su comportamiento, Julio Pereira, Director, Servicio de Impuestos Internos (Chile).....	411
TEMA 3.3	La generación de confianza en el contribuyente: la rendición de cuentas y los sistemas de control interno Juan Ricardo Ortega López, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia)	429

Sesión de Clausura

Consideraciones Finales, Dr. Everardo Maciel...	451
Programa Diario de Actividades	465
Lista de Participantes	475

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, Kenia, Sudáfrica e India. 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

Argentina	Ecuador	Nicaragua
Aruba	El Salvador	Países Bajos
Barbados	España	Panamá
Bermuda	Estados Unidos	Paraguay
Bolivia	Francia	Perú
Brasil	Guatemala	Portugal
Canadá	Haití	Rep. Bolivariana de
Chile	Honduras	Venezuela
Colombia	Italia	Rep. Dominicana
Costa Rica	Jamaica	Surinam
Cuba	México	Trinidad y Tobago
Curazao	Uruguay	

Países Miembros Asociados

India
Kenia
República Checa
Sudáfrica

CONSEJO DIRECTIVO 2010 – 2011

Presidente:

Pablo Ferreri

Uruguay

Consejeros:

Mannard Packwood
Roberto Ugarte
Carlos M. Carrasco
Philippe Parini
Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena
Luis Cucalón
Gerónimo Bellasai
Germania Montás

Bermuda
Bolivia
Ecuador
Francia
México
Panamá
Paraguay
República Dominicana

SECRETARÍA EJECUTIVA

Secretario Ejecutivo	Márcio F. Verdi
Director de Asistencia y Cooperación Internacional	Socorro Velázquez
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
Gerente de Contabilidad y Finanzas	Xiomara Tejada
Gerente de Administración Interna y Recursos Humanos	Rita L. Solis

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País	Representante	Corresponsal
Argentina	Ricardo Echegaray	Carlos Alberto Sánchez
Aruba	Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	Margaret Silvers-Carter	
Bermuda	Minnard R. Packwood	
Bolivia	Roberto Ugarte	Sonia Alarcón de Tapia
Brasil	Carlos Alberto Barreto	Marcos Aurelio Valadao
Canadá	Linda Lizotte-MacPherson	María Pica
Chile	Julio Pereira Gandarillas	Bernardita Moraga
Colombia	Juan Ricardo Ortega López	Edgar Oswaldo Peña S
Costa Rica	Francisco Villalobos Brenes	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda Alvarez de la Torre	Armando Lopetegui M.
Curazao	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hill
Ecuador	Carlos Carrasco Vicuña	Mauro Andino A.
El Salvador	Carmen Pineda	Ramón Pérez Gómez
España	Juan Manuel López Carbajo	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Steven T. Miller	Raúl Pertierra
Francia	Philippe Parini	Josiane Lanteri
Guatemala	Rudy Villeda Vanegas	Manfredo Chocano A.
Haití	Robert Joseph	
Honduras	José Oswaldo Guillén	Grace de La Paz Saravia
India	Sunil Mitra	Ashutosh Dikshit
Italia	Nino Di Paolo	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	
Paraguay	Gerónimo José Bellassai	Elizabeth F. de Corrales
Perú	Nahil Hirsh Carrillo	Patricia Jiménez Mayor
Portugal	José Antonio de Azevedo	María Angelina da Silva
República Checa	Jan Knizek	Bronislav Mikel
República Dominicana	Germania Montás	Nieves Vargas Collado
Sudáfrica	Oupa Magashula	Varsha Singh
Surinam	Anthoy van Dijt	Ronny Asabina
Trinidad & Tobago	Deokie Hosein	Cheryl Phillip
Uruguay	Pablo Ferreri	Margarita Faral
Venezuela (Rep. Bolivariana)	José David Cabello Rondón	Esther Madrid Blanco

MISIONES DE ASISTENCIA TÉCNICA

España

Jefe de Misión ante el CIAT:

Luis Cremades Ugarte

Francia

Jefe de Misión ante el CIAT:

Isabelle Gaetan

FOTOGRAFÍA OFICIAL
45va. **ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT**



**Quito, Ecuador,
4 al 7 de abril de 2011**

TEMA 1

SISTEMAS TRIBUTARIOS MODERNOS: DESDE DEFINICIÓN DE LA MORAL TRIBUTARIA HACIA SUS DETERMINANTES

DEFINICIÓN, ALCANCE Y OBJETIVOS DEL CONCEPTO DE MORAL TRIBUTARIA

Carlos Marx Carrasco
Director General
Servicio de Rentas Internas
(Ecuador)

***Sumario:** Resumen. – 1. El estado social – 2. La trilogía ética de la ciudadanía fiscal: Moral tributaria - Pacto social – Cohesión social – 2.1. Acción ética – 2.2. Pacto fiscal – 2.3. Cohesión social – 2.4. Ciudadanía fiscal – 3. De la ciudadanía fiscal a la tributaria: El papel de la administración tributaria – 4. Agenda inicial: Caso Ecuador – 4.1. Enunciados ético-morales – 4.2. Formación y capacitación del talento humano de la institución – 4.3. Incorporación realizada de contenidos tributarios – 5. Conclusión – 6. Bibliografía – Anexos*

RESUMEN

La Revolución Ciudadana, como se denomina el proyecto emprendido por el actual Gobierno Ecuatoriano, marca un quiebre no solo en el manejo tradicional de las herramientas de política económica, sino, y más importante, en el reconocimiento explícito del ser humano como sujeto y fin de la relación entre Estado y Sociedad. Bajo esta visión la trilogía Ética – Pacto Social – Cohesión Social se consolida en un solo concepto, el de Ciudadanía Fiscal. Este documento busca en primer término reflexionar sobre las interdependencias de esta posible trilogía hasta llegar a redefinir la Ciudadanía Fiscal como 'la actitud consciente y voluntaria de mujeres y hombres en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como condición para el ejercicio pleno de sus derechos'. El rol de cada actor social puede entonces establecerse dentro de la construcción de la Ciudadanía Fiscal de un país. Para las Administraciones Tributarias una visión más fina, que consiste en la caracterización del ciudadano tributario, da una mejor orientación a cada una de las tareas que se emprenden a efectos de promover el pago voluntario de los impuestos. El ciudadano tributario no es solo

un contribuyente que conoce y respeta sus obligaciones tributarias es un veedor del cumplimiento tributario de los otros ciudadanos y de la eficiencia y la transparencia con que actúa la propia administración tributaria.

1. EL ESTADO SOCIAL

Latinoamérica y Ecuador han tenido una larga evolución del rol del Estado. Durante finales del siglo XIX y para la primera mitad del siglo XX, dominado por el paradigma de las “ventajas comparativas”, la evolución del sector primario exportador determinó las transformaciones socioeconómicas, casi en total ausencia de políticas estatales. Aunque desde esa época comienzan a introducirse las relaciones capitalistas modernas con pago de salarios y al capital típicamente externo, los resultados fueron la concentración del ingreso y una gran vulnerabilidad de las economías por la naturaleza exportadora de bienes con alta elasticidad precio.

En la segunda mitad del siglo XX, el Estado ecuatoriano, en la búsqueda de modernizar la economía, adopta el modelo estructuralista de sustitución de importaciones. El papel del Estado se reflejaba entonces en planes de desarrollo donde se priorizaba el suministro de bienes públicos e infraestructura como condiciones necesarias para la creación de la “superestructura industrial”. Pero el Estado, lejos de ser el motor del desarrollo, disfruta del inicio de la explotación petrolera que le permite incrementar el gasto corriente y tener acceso al financiamiento externo que lo lleva de una deuda pública externa de USD 261 millones en 1971 a USD 4.652 en 1980 (Correa, 1996). Los efectos de la “Enfermedad Holandesa” se hicieron sentir y las importaciones se incrementaron sin alcanzar los objetivos del modelo estructuralista.

Pero es el Estado Neoliberal, impulsado desde el Consenso de Washington, con una priorización más a los medios como el control de la inflación; que hacia los fines como el desarrollo justo, marca la aparición del Estado Social, donde uno de los aspectos más relevantes es la adopción de una visión de la economía transformada a una economía social y solidaria.

Es en este nuevo Estado Social donde se alude al individuo inmerso en una colectividad concreta y completa, que tiene un perfil determinado, una forma de ver el mundo y de actuar en él, de acuerdo a lo que repite y aprende. El ciudadano mismo adquiere una participación con autonomía, libertad y solvencia. El poder, la democracia, la justicia, de un proyecto nacional o local está en lo que la gente siente, vive,

piensa, hace, cree o espera. La esencia del desarrollo se sustenta en lo ético, como solidario y por tanto como el trabajo hacia el bien común. Sin embargo, hablar del ciudadano sumergido en una democracia es, también, concebir, estructurar y desarrollar el Estado, producto de un pacto social de convivencia que está vigente y al mismo tiempo en plena transformación.

Diversas visiones han dejado de lado este humanismo que encarna lo que las personas están pensando, aspirando y deseando como protagonistas del desarrollo nacional. Esas visiones a menudo ponen mayor énfasis en el rol de solo uno de los actores del proceso de desarrollo - ya sea el Estado o la misma sociedad civil. Ejemplos en ese sentido son el Fondo Monetario Internacional y el Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento, que bajo el concepto de la Buena Gobernanza, proponen que el buen gobierno es capaz de construir paz, prosperidad y sociedades democráticas (De Miguel, 2007); o, el PNUD que dentro del desarrollo humano perdurable pone acento en el reforzamiento de la sociedad civil sin que se hagan explícitas las relaciones e influencias entre los distintos actores sociales.

Estas ideas no son nuevas, pero como lo señala Augier (2004) dado que la democracia no es una ciencia exacta, no es una ciencia en absoluto, y supone el dominio de competencias como el espíritu crítico, la autonomía, la capacidad de iniciativa, las capacidades de negociación y de solución pacífica de los conflictos, la delegación de autoridad y el respeto de las diferencias (Augier, 2004). Se requiere si, de propuestas que pongan de manifiesto roles y den forma a sistemas de medición del cumplimiento de cada responsabilidad y su aporte a los logros sociales alcanzados.

La estructura de construcción de esta alternativa se basa la discusión de tres conceptos que son de responsabilidad global dentro de una sociedad. El primero de ellos, la Acción Ética mostrada en comportamientos moralmente admisibles que genera círculos virtuosos tanto en la legitimación ciudadana de las políticas adoptadas, como en la eficiencia y efectividad de las instituciones públicas y privadas a través de la moral tributaria pública y ciudadana con la tributación voluntaria. El segundo concepto corresponde al Pacto Social cuyo cumplimiento es por sí mismo una forma de reforzar la ética ciudadana como el conjunto de consensos y sinergias de responsabilidad; que además, dota de las herramientas para medir el alcance de los objetivos de desarrollo donde el ser humano sea el sujeto y fin de la relación entre Estado y Sociedad. El tercero se refiere a la Cohesión Social vista como la concienciación individual

y colectiva de los compromisos y responsabilidades dentro de la comunidad que se constituye en el soporte fundamental del Estado Social. La trilogía Ética de la ciudadanía fiscal: - Moral Tributaria - Pacto Social - Cohesión Social se consolida en un solo concepto, el de Ciudadanía Fiscal definida precisamente como “la actitud consciente y voluntaria de mujeres y hombres en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como condición para el ejercicio pleno de sus derechos”. El rol de cada actor social se puede establecer con auto-participación, dentro de la construcción de la Ciudadanía Fiscal de un país, con un énfasis en la moral tributaria.

Las Administraciones Tributarias tienen un importante papel que cumplir en la construcción de la Ciudadanía Fiscal. Una visión más fina para poder entender ese papel, consiste en la caracterización del ciudadano tributario. El ciudadano tributario no es solo un contribuyente que conoce y respeta sus obligaciones tributarias es además, un veedor del cumplimiento tributario de los otros ciudadanos y de la eficiencia y la transparencia con que actúa la propia administración tributaria y del Estado.

La hoja de ruta de este documento concluye entonces con la agenda inicial, que ha emprendido la administración tributaria ecuatoriana, para formar en los ciudadanos tributarios un conjunto de percepciones, valores y actitudes sobre los impuestos, basada en la trilogía ética de la ciudadanía fiscal: - Moral Tributaria - Pacto Social - Cohesión Social. Conciencia, responsabilidad y compromiso que las personas obtienen de manera codificada a través de distintos medios, pero sobre todo a través de la educación cívico-tributaria que promueve la participación, la toma de conciencia y concluye en el cumplimiento voluntario; facilitando las tareas de control de la propia administración tributaria porque todos los ciudadanos son aliados y parte de esa administración renovada.

2. LA TRILOGÍA ÉTICA DE LA CIUDADANÍA FISCAL: MORAL TRIBUTARIA - PACTO SOCIAL – COHESIÓN SOCIAL

La construcción de la ciudadanía fiscal por su naturaleza es un desafío que debe ser sistemáticamente compartido por distintos sectores con sus propios perfiles, enfoques y estilos, deben participar en el proceso de construir la sociedad democrática, justa y debidamente cohesionada; esto significa que el Estado también debe ser adecuado a ese nuevo escenario, con apertura y mecanismos convenientes que viabilicen a este tipo de prioridades y condicionamientos inéditos, que se consolide de acuerdo al forcejeo de intereses y enfoques con libertad, condescendencia y tolerancia. Esta complejidad demanda

condiciones objetivas y cimientos concretos, adecuados a la diversidad cultural, al mestizaje que caracteriza a gran parte de Iberoamérica y aptos para cumplir todas las fases y cada uno de los componentes específicos involucrados; a modo de ejemplo, es prioritario gestar espacios de diálogo permanente, espacios que sean vinculantes con las decisiones de gobernantes, representantes y de los gobiernos locales, a través de canales establecidos y reconocidos, en la práctica; por su transparencia y eficacia tener facilidad de preparar planes, cumplirlos, evaluarlos y mejorarlos.

La construcción de ciudadanía fiscal es parte de un proyecto de país, que intenta convertir la tributación ciudadana en tributación voluntaria; que se basa en la confianza ciudadana, porque existe una inversión y un gasto público eficiente, transparente, justo y oportuno, en la que intervienen las personas sin mayor dificultad; se convierte en un gran catalizador del desarrollo social alcanzado, en el espejo del “estado de la Nación”.

La ciudadanía, en palabras de Díaz Velázquez:

[. . .] debe entenderse como estatus formal (el conjunto de derechos civiles, políticos y sociales que el ordenamiento jurídico otorga a los miembros de pleno derecho de una comunidad) y como condición sustantiva (la adquisición y práctica efectiva de esos derechos). Mas esta condición de ciudadanía no sólo se define en la existencia y la práctica de derechos, sino que también es una identidad configurada socialmente, como proceso social instituido, que posibilita y define unas determinadas oportunidades para la participación de los ciudadanos y los grupos sociales en esas prácticas sociales relacionales que configuran la ciudadanía dentro de un contexto social concreto (Díaz Velázquez, 2009).

La identidad a la que hace referencia este autor, revela que la ciudadanía está compuesta por un sinnúmero de relaciones en las que se ven inversos individuos, grupos e instituciones; y, es dentro de estas relaciones, como un todo, en el que se debe descubrir como la importancia de la Acción Ética, del Pacto Social y de la Cohesión Social; factores decisivos que pueden fortalecer el rejuvenecimiento del Estado, como un Estado Social comprometido

2.1. Acción Ética

La Ciudadanía Fiscal en Ecuador tiene oficialmente el mandato de distintos instrumentos legales, pero principalmente de su ley máxima: la Constitución. El mandato no solo describe el rol del Estado, también

el grado de intervención de los distintos sectores de la sociedad y la estructura institucional pública y particular. Bajo este marco legal se elaboran actualmente las leyes y los reglamentos correspondientes; se diseñan nuevas instituciones, nuevos mecanismos y entre otros procesos. La participación ciudadana en la construcción real de la utopía, demanda la toma de conciencia de cada una de los individuos, de los grupos, de las instituciones y de la colectividad del país y, se centra, alrededor de las aspiraciones y expectativas sociales, incorporadas al Plan Nacional para el Buen Vivir del gobierno.

La Constitución -2008, tiene la visión renovada del sector público, que establece un compromiso prioritario de desarrollo nacional, basado en la Ética Solidaria. Acción Ética que constituye prospectivamente a la moral tributaria en una práctica consecuente de tributación voluntaria; y, su incumplimiento se somete, también voluntariamente, a una acción inevitable de sanción.

La mayoría de las personas tienen la predisposición, de confiar en sus semejantes, por su propia naturaleza y por la determinación de lo ético-afectivo que les caracteriza; lo ético como un acto de amor; por ello, acuden intuitivamente a esas raíces ontológicas como alternativa segura de vivir con seguridad, autenticidad y armonía; el problema es que en las últimas décadas esa disposición humana se está debilitando rápidamente, es decir, la inseguridad, la corrupción, la violencia y la inconsecuencia de muchos sectores, parece conducir a la sociedad hacia el caos y por ende a las personas en la dirección contraria a la de la utopía del Buen Vivir, mencionada.

El comportamiento humano es complejo, depende de muchos factores, especialmente de lo que sucede en los primeros años de vida; la mayoría de ellos son marcadamente subjetivos; también le afecta –al comportamiento humano– las condiciones materiales de vida, el contexto social-cultural, el comunicacional; los procesos familiares, las distintas creencias, costumbres, visiones y prácticas culturales; siendo, un factor fundamental el psicológico-afectivo; luego, en otro plano tiene la educación; en otro, la organización de la vida social (del Estado). Si hacemos un balance vemos que se enlazan: toda la formación vital-familiar con vivencias, emociones, afectos, impactos, experiencias, conocimientos; las condiciones materiales de vida, la justicia y la participación social. Postulemos que lo ético-afectivo, para el mundo latinoamericano, tiene la virtud de ser: un proceso complejo de culturas de “alto contexto”, al mismo tiempo, personal (interno) y colectivo (cultural), que devendrá en lo nuevo con estas características.

La ciudadanía fiscal concebida como proceso de apertura de la consciencia individual y colectiva, se convierte en un medio de unión y de cambio ciudadano de impredecible pro actividad; comprometida con las aspiraciones y expectativas más íntimas de las personas y de los grupos sociales. Del fortalecimiento de esa apertura depende la consolidación de mecanismos que permitan una fluida reflexión ciudadana y una real posibilidad de diálogos e intercambio intercultural; de la capacidad de intervenir en la toma de decisiones de los gobiernos locales y del gobierno nacional y de perseverar en procesos auto-formativos permanentes. Si se induce esa participación consciente y comprometida, con éxito, si se la construye con una capacitación y auto-capacitación intensa, se convierte en un aspecto estratégico que afecta a la mentalidad, a las actitudes y a los sentimientos de las personas y de ese modo, a la “cultura ética ciudadana de la Nación”, por decirlo así.

El desafío para las administraciones tributarias es enfrentar la desconfianza social hacia las instituciones públicas en general y hacia la capacidad, honestidad y compromiso de los funcionarios públicos; enfrentar esa tendencia desafortunada impuesta por el dominio de éticas superficiales, a veces falsas; prácticas inconsecuentes, manipuladoras, demagógicas, corruptas y fundamentalistas; el peculado e interés personal de los representantes políticos y otros intereses personales, a veces, disfrazadas de imparcialidad o tecnicismo.

La construcción de una sociedad democrática y justa, requiere una visión, un enfoque ético, científico-tecnológico, social, de apertura, responsabilidad y compromiso; es opción humanista, comprometida, capaz de remontar la enorme pendiente que nos arrastra a la destrucción, es ir contra-corriente, llevar a la práctica, una democracia justa, efectiva y legítima que no de asidero a ningún intento de golpe de Estado o dictadura, sino que se fortalezca gracias al avance permanente de una ciudadanía fiscal (Botana, 2006).

La moral tributaria es parte de la moral de la ciudadanía fiscal, primer elemento de su trilogía ética que propugna la cohesión social, como soporte de vida próspera, a través de un Estado social, consecuente; con este antecedente, la ciudadanía fiscal se define como conciencia y fuerza social corresponsable de una acción ética en pro de la conformación del nuevo Estado social, comprometido con el destino de esa reconstrucción de la sociedad democrática, justa y cohesionada, parte de ese despertar colectivo del mundo y al mismo tiempo, emprendimiento democrático y participativo, que se considera, existe, actualmente en el continente latinoamericano; que forma parte

de un proceso histórico que va hacia el pacto social que asegure la cohesión social y con ello la integración andina, sudamericana, latinoamericana y fortaleza, la cooperación iberoamericana.

En las recomendaciones que hace “EUROsociAL Fiscalidad” para la cumbre UE-ALAC 2010, plantea luchar por el incremento y estabilidad de los ingresos fiscales; la promoción de la equidad de los sistemas tributarios; la detección y corrección del fraude fiscal; el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; la construcción de ciudadanía fiscal y el diálogo interregional para fortalecer e institucionalizar mecanismos y organizaciones eficientes, incluyentes, cercanas a la ciudadanía, hacia un pacto social que asegure la cohesión social; este esquema es básico y se lo debe tener en mente el momento de implementar estrategias; ir a la institucionalización de una lógica en la toma de decisiones, fijar objetivos, criterios de prioridad y expansión, de población beneficiaria, enfoques e indicadores que muestren las innovaciones puestas en práctica, es decir, tener los impactos alcanzados (Franco, 1996).

En el Ecuador como un primer paso se propone desarrollar el diálogo, la reflexión y llegar a determinados consensos, como una reseña se exponen más adelante, algunos ‘enunciados ético-morales’ como decálogo general y básico, accesible, que sirva de referencia para otros pronunciamientos. Los principios y enunciados éticos y su aplicación moral, son los soportes sobre los que transita el enorme tren que constituye la sociedad; son soportes que consolidan la confianza mutua; que fundamentan las determinaciones jurídicas, las orientaciones políticas y la construcción de las utopías; todo esto, coloca, como tarea prioritaria para todos, alcanzar con la mayor parte de los ciudadanos ese desarrollo ético-moral de la manera coherente, consecuente y en el menor tiempo que sea posible; respaldados por el proyecto nacional; que en el caso ecuatoriano son los postulados constitucionales, que consolidan el mandato del Buen Vivir, el cimiento seguro del desarrollo ético y social aludido.

[. . .]Una ética de la autonomía y de la libertad recurre al concepto de autoridad basado en la confianza. Quien ejerce la autoridad no necesita intimidar, ni explotar, ni amenazar. [. . .]El concepto de poder cambia substancialmente, transformándose en un poder que despierta los poderes de los actores sociales; por ello mismo, el poder circula, tiene carácter provisorio, reclama constantemente participación activa. La educación adquiere relevancia, no como proceso de sumisión a la autoridad, sino como desocultamiento del poder que la autoridad del educador pretende ejercer sobre los educandos. (Reballato, 2008).

El aporte de José Luis Rebellato, enfatiza un aspecto clave: la autoridad esencialmente ética y solidaria es de iguales; de colectivo de nueva estirpe ética, que no necesita intimidar, explotar, utilizar o amenazar; sino que se basa en la participación activa e incluso debe estar presente en el hecho educativo cotidiano, en el que el educador es guía y motivador de una conciencia autónoma, libre, que con plenitud y con creatividad desarrolla el presente, hacia el futuro.

Remover los esquemas tradicionales impuestos por la repetición y un millón de mecanismos de condicionamiento y sumisión es un paso indispensable, a dar a mediano plazo y con las precauciones que amerita el desafío.

En este escenario el CIAT, consensuadamente, plantea: alcanzar la expansión y consolidación de la 'moral tributaria' como determinante en el mejoramiento de la eficacia y en la legitimación de los sistemas tributarios modernos.

La conciencia tributaria del proyecto constitucional vigente, se forja en una ética-moral tributaria solidaria, responsable y holística; válida para la administración tributaria e institucionalidad pública, para el Estado en su conjunto, para la ciudadanía fiscal y toda la Nación; lo que permite formular la sugerencia inductiva o tesis: "Que el eje de la construcción de la 'sociedad democrática y justa' es la moral tributaria de ciudadanos, ciudadanas y de modo ejemplar, de los funcionarios públicos; que cuidan –todos- con rigor, que la inversión pública y el gasto público sean eficientes, que se ejecuten de modo pertinente, responsable, transparente, equitativo y justo"; esta invitación se formula como mecanismo que permita gestar paradigmas e hipótesis de investigación dentro del procesos de trabajo específicos, dentro de la administración tributaria; con el sistema educativo y con gobiernos locales y otros sectores. Es eje referencial para la construcción de esa sociedad democrática y justa, que se aspira y espacio abierto para explorar con creatividad alternativas innovadoras de trabajo de las administraciones tributarias y para forjar, en la práctica, los alcances del concepto en sí, en los hechos; planteamiento que sabemos tiene una dosis de utopía y representa una oportunidad para el desarrollo de la "acción ética".

2.2. Pacto Fiscal

La participación activa de la sociedad civil; eje vertebral de sujeción y de desarrollo del Estado, se relaciona con la conciencia, voluntad y compromiso de contribuir económicamente y de modo 'voluntario' al financiamiento de las funciones públicas y con asegurar un seguimiento

permanente y sistemático (Veedurías), que la inversión y el gasto fiscal sean realizados de modo responsable; que el compromiso de las entidades del Estado y de los funcionarios públicos o privados, sea cumplir bien y hacer el bien a la colectividad, al país, respaldados por una solvencia técnica y profesional.

En este contexto, la construcción de ciudadanía fiscal en el Ecuador se enlaza con un proceso más amplio y complejo, encaminado a cambiar el perfil, visión y estructura del propio Estado; es la tendencia por recuperar el papel natural y ampliar la dimensión del Estado en la sociedad; se destaca la importancia de elevar la eficiencia del gasto público en base a mayor control, transparencia, gestión por resultados y gestión de los recursos humanos (Domínguez & Rueda, 2005).

Según lo propuesto el pacto fiscal, coyunturalmente, se constituye en eje del proceso descrito, es decir, es piso de esa compleja, dinámica estructura que constituye la moral tributaria, de la construcción de ciudadanía fiscal, del pacto social y de la cohesión social.

El pacto fiscal es puntal de la participación ciudadana y del pacto social, porque asegura el cumplimiento de los funcionarios públicos, de todos los niveles, instituciones, sistemas o aliados de la administración tributaria; la función pública en general, con el pacto fiscal, se compromete a cumplir con un trabajo transparente, de calidad y decide voluntariamente participar por su 'responsabilidad social', en ser apoyo a la fuente originaria del cambio y se convierte por convicción y conciencia en el apoyo estratégico del desarrollo social, en el motor de partida de un proceso mayor, no partidista, sino esencialmente democrático; de un proceso participativo dinamizador por el que se llega al "cumplimiento tributario voluntario y a un gasto público responsable y de excelencia"; esto es extremadamente complejo, porque la acción ética a través de la moral tributaria, se va manifestando con diferencias, de ritmos, de enfoques, de compromisos, de visiones y otras particularidades, según los actores y los escenarios (localidades-regiones o territorios); el pacto fiscal debe afinarse con autenticidad, vitalidad, sabiduría y coraje, confirmando con las acciones cotidianas su compromiso, su identidad y proyectar el aporte, desde el nivel personal o individual y consensuadamente a través del poder de su colectivo, alcanzar el impacto esperado, con propuestas de acción, muy concretas y con el involucramiento en la cotidianidad de cada día y cada hora de trabajo, realizado en las instituciones públicas, en las organizaciones sociales, en los círculos de jurisdicción o en el equipo de trabajo.

El pacto fiscal debe mantener un avance paulatino, con perseverancia, con criterio, libertad y autonomía validar o negar opciones y crear alternativas que se conviertan en lo habitual; una de las primeras batallas claves es salir de la ruta que marca lo eventual y el consumismo actual y construir una nueva ruta de desarrollo institucional y personal o lo contrario, que vaya más que por la cantidad por la calidad, lo correcto, justo, pertinente y oportuno. El tema es aprender a aprender del desempeño diario y aprender a participar; aprender a comunicarse con eficiencia, a respetar y a servir al contribuyente o usuario con generosidad.

Si a la ciudadanía fiscal se la concibe como un 'sujeto político' (Estévez & Esper, 2008), los alcances del pacto fiscal están marcados por el mismo perfil, su contenido político, en el buen sentido del término, es un enorme equipo de ciudadanos, que se comprometen a cumplir determinados valores que inciden en determinados objetivos estratégicos y acciones específicas; lo mismo sucede con el pacto fiscal institucional, en el que ciudadanos dedicados a atender al Estado en distintas funciones y diferentes dependencias, se comprometen con una determinada visión y misión institucional y que tienen un compromiso similar al de cada ciudadano con su país; es un camino de innovación radical por el que opta la mayoría de los ciudadanos por el cambio.

Estratégicamente se puede destacar que el pacto fiscal tiene el peso de ser el cimiento y el primer escalón de la construcción social indicada y que sus avances tendrán incidencia en numerosos aspectos de la vida social, especialmente en la consolidación y expansión del tema ético. Una primera determinación de los alcances del pacto fiscal es que se trata de un compromiso a nivel nacional de los funcionarios de las instancias públicas; que incluso se puede considerar que es la otra cara de la misma moneda en relación al pacto social (Estévez & Esper, 2008); tener en cuenta que se trata de un desafío inmediato y al mismo tiempo de un desafío a mediano y largo plazo. Otra, es conjeturar que va más allá de lo institucional; que es un pacto público que se debe construir con propuestas, definir objetivos, efectuar un seguimiento, cumplir las metas, teniendo en cuenta su incidencia en el desarrollo social y humano sostenible, presente y a futuro. Se debe considerar que es el embrión del cambio que legitima a un nuevo Estado que reemplaza al anterior; que tiene relación con la percepción ciudadana respecto al cumplimiento o incumplimiento y con ello, tiene que ver con la confianza ciudadana que se encuentra profundamente afectada por la falta de ética McGee

(2006); en el momento actual se percibe el extremo despilfarro y mal uso de los bienes que generosamente nos concede la naturaleza y el trabajo humano; y, finalmente considerar que la confianza es una construcción colectiva porque más que confiar en la naturaleza de los individuos por separado, hay que contar con la naturaleza del ser humano como ser complejo, libre, singular y colectivo, por tanto contar con la fuerza que da la inteligencia y la espiritualidad, como por la claridad que da la cultura y la sensibilidad; por tanto alcanzar la fusión dinámica y sinérgica de un Pacto Fiscal-Social que se integre el imaginario colectivo es parte de ese desarrollo cultural fundamental (Rojas, 2009).

2.2.1. Pacto Social

Existe una tradición en América del Sur, que valora con énfasis la espiritualidad humana diversa e intercultural, conectada con la naturaleza; se reconoce que existe un sincretismo cultural que se expresa con intensidad, fuerza y cotidianidad sin alcanzar a consolidarse como una expresión original y por ello se la ha denominado como una espiritualidad excepcional basada en una 'moral de emergencia' (Roig, 2002) o "moral heroica" como la denomina J.C. Mariátegui que la relaciona con procesos sociales concretos. La espiritualidad latinoamericana en su diversidad cultural tiene un enlace con un sentido colectivo que aparece como un denominador común multicultural, que acumula una larga trayectoria desde un pasado muy remoto, que se caracteriza por una variada oralidad e íconos presentes en sus tradiciones políticas y culturales; de modo que las diferentes culturas tienen un sentido comunitario que les ha permitido sobrevivir en períodos muy adversos; hoy se reconoce esa moral de emergencia o moral heroica de los pueblos latinoamericanos, como una fortaleza muy importante para su desarrollo social y como elemento cultural estratégico para el desarrollo más amplio del pacto social futuro, es decir, la espiritualidad latinoamericana marca con un perfil determinado la tendencia dominante "del pacto social" con un contenido profundamente holístico y multicultural.

Que el pacto social se convierta en parte del impulso cultural continental supone avanzar primero hacia la integración y formar parte del imaginario social, que a su vez expresa el perfeccionamiento espiritual y con ello del desarrollo ético alcanzado y que pasa a ser parte de la identidad colectiva. Este desarrollo histórico y social, depende de la consolidación de la visión política de la Nación, del avance de la visión cada uno de los ciudadanos y de todos en conjunto y, del avance alcanzado por el proceso educativo, de su calidad integral.

Se pueden identificar dos niveles en el desarrollo del pacto social institucional; uno interno y otro internacional. El perfil y la historia del pacto social en Latinoamérica no está muy lejos de lo que acontece en el resto del planeta; recordemos que la Asamblea General, las Naciones Unidas -ONU, en 1966, aprueba el llamado Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales así como el Pacto sobre Derechos Civiles y Políticos; ambos, junto con la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, constituyen la Carta de los Derechos Humanos que es uno de los fundamentos de la organización y que crean condiciones objetivas como par a gestar y avanzar hacia un pensamiento de encuentro de distintos enfoques y posiciones fusionándolas alrededor de nuevas perspectivas, basándose en experiencias vividas o enseñanzas adquiridas, para hallar y construir elementos de una nueva sociedad democrática y justa.

El pacto social a nivel internacional es un instrumento estratégico en el desarrollo de la convivencia internacional; la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), desarrollan numerosas iniciativas para impulsar algunas redes internacionales, como la Red Regional de Innovaciones Educativas para América Latina y el Caribe, la que realiza una serie de estudios y publicaciones relacionadas con 'la convivencia democrática, la inclusión social y una cultura de paz'; de los que se destaca el estudio publicado en Santiago, el año 2008: "Convivencia democrática, inclusión y cultura de paz", el que subraya el papel de la educación en la construcción de una cultura de convivencia democrática y una cultura de paz, para lo cual establece un marco de referencia compartido para programar las orientaciones para el fortalecimiento de valores y la diversidad cultural.

El pacto social es una toma de conciencia que tiene mucho que ver con la conciencia de la ciudadanía fiscal y de la moral tributaria; por tanto, tienen un elemento en común: las personas entran en un proceso catártico, de cierta sanación integral, toman conciencia de su papel decisivo en la construcción responsable de una sociedad democrática y justa; cada individuo se constituye en la esencia de la nueva ciudadanía gestora del Estado ciudadano del Buen Vivir; es una toma de conciencia en que cada persona debe alcanzar de modo libre, espontáneo y que autónomamente reflexiona, analiza, opta y se compromete a ser o no, protagonista de un cambio profundo de su sociedad, ha definir el alcance de su rol y del proceso en su conjunto; lo mismo sucede con los funcionarios de las instituciones públicas; esto nos demuestra la complejidad del proceso, por las

interconexiones que se generan entre los distintos actores y factores de la vida social.

La toma de conciencia de los ciudadanos tiene dos pilares: uno, el proceso íntimo y personal que cada persona decide asumir y fortalecer creativamente y el otro, el impacto de la educación con todos sus niveles, de una educación que se transforma convirtiéndose en una “experiencia de gestación y fortalecimiento de valores, actitudes y habilidades socio-emocionales y éticas que sustenta una convivencia social en la que todos participan, comparten y se desarrollan plenamente” (Blanco & Hirmas, 2008), que por la contingencia del período, es el aspecto fundamental de toda la actividad ciudadana y estatal. Estos pilares estratégicos del desarrollo ciudadano se orientan hacia el fortalecimiento ético de la sociedad; de modo que la cultura del pacto social es ante todo, el fortalecimiento de valores, actitudes y habilidades socio-emocionales y éticas que sustenta con apertura, criticidad y tolerancia la armonía en la convivencia social. El pacto social es construcción de convivencia social que integra afectos, razonamientos, reflexiones, comportamiento moral e identidad personal como un proceso unitario e inmerso en el colectivo al que la persona pertenece; es gestar y fortalecer el proyecto personal que se enlaza con el proyecto local-regional-nacional y, continental.

Es el diálogo social o colectivo permanente, el que constituye una ciudadanía reflexiva, crítica en libertad y autonomía (Carrillo, 2001); un diálogo que se desarrolla en un ambiente positivo y auténtico, como una práctica cotidiana; como un proceso constructivo permanente (Brunner, 1990). La cultura del pacto social existe históricamente en la conciencia de la mayoría de las culturas del mundo; para los latinoamericanos, es un elemento latente que no se lo ha exaltado de modo suficiente y que no se lo ha afinado como corresponde para armonizarlo con los desafíos actuales; pero existe, en algunos casos podrá ser en estado larvario, en otros más avanzado, pero potencialmente es un recurso con el que se puede contar en los países latinoamericanos.

Corresponde cuidar, cultivar; establecer un plan concertado para que crezca la apropiación ciudadana del pacto social y de ese modo se construye la cohesión social como un resultado directo del pacto. Trabajar para que se disponga: fundamentos filosóficos, conceptos, instrumentos, mecanismos y herramientas que lo conviertan en equipo técnico de participación.

El paso desde esa etapa potencial y desde las remotas tradiciones de conciencia social comunitaria, es un ejercicio profesional y técnico,

permanente para el funcionario público; un proceso afinado teórica y técnicamente; es una tarea del actual período de desarrollo social. Es indudable que el pacto social recibe un gran apoyo del “pacto fiscal”; que el Estado marca la pauta positiva o negativamente para el desarrollo social; que sus avances son directrices que pueden constituir una alternativa reconocida por consenso como válida.

El pacto social, acuerdo consensuado de una sociedad determinada, tiene fundamentos establecidos, elementos técnicos claros para su aplicación, su cumplimiento, continuidad y proyección, a veces una larga tradición histórica, es un hecho histórico que se propone, discute, cede o afina para concertar y tener esa fuerza poderosa capaz de convertirse en una inspiración para una gran mayoría de los ciudadanos; es un hecho complejo y dinámico, que a veces, cambia de modo inesperado e impredecible; es un proceso que tiene virtudes, contenidos, debilidades y peligros; es el compromiso de personas e instituciones, que se han involucrado y comprometido con una determinada meta, realización, función o tareas.

Para consolidar un pacto social se deben reconocer algunas etapas previas: en primer lugar debe existir un enfoque estratégico y táctico frente a la problemática nacional; un avance significativo en el desarrollo del proceso en su conjunto; para ello se presenta la “trilogía ética de la ciudadanía fiscal”: la construcción de la moral tributaria, del pacto fiscal, el pacto social y la cohesión social como resultado de todos los anteriores y convertido en el soporte de un Estado social; reconocer el proceso como un desafío para todo el país; debe haber disposición del sector público, de la ciudadanía y de las entidades públicas; se debe disponer de información y diagnósticos; se debe crear y mantener un procesos participativo para desarrollar consensos, sinergias y concordancias a nivel muy amplio; tener la perspectiva de mantener un seguimiento al proceso desde la construcción de la moral tributaria y los otros componentes en un período determinado, articulado a los planes nacionales e institucionales aprobados. Es prioritario establecer mecanismos y momentos de concertación, de intercambio, de consensos en áreas predeterminadas y trabajar por fases específicas que lleguen a identificar tareas concretas evaluables con indicadores adecuados.

2.3. Cohesión Social

El Estado social del Buen Vivir, se constituye con un ciudadano-solidario que encarna la utopía incorporada a la Constitución; un ciudadano que tiene un compromiso y una responsabilidad, que le permite avanzar a mediano plazo en el cumplimiento de lo que

representa el pacto social, apoyado por el pacto fiscal de la esfera pública, estableciendo por consenso principios, valores, planes, procesos, mecanismos y proyectos para la construcción de esa sociedad que “garantice el desarrollo holístico del ciudadano”.

La construcción de la cohesión social es la tarea con mayor complejidad de todo el espectro que estamos analizando; es una formación ciudadana, que tiene muchas tareas simultáneas en diferentes frentes y con diferentes actores; en lo educativo, por ejemplo, no debe estar limitado a las aulas sino que insistir en que existe una responsabilidad compartida por todos; todas las personas somos corresponsables de la formación y desarrollo de las nuevas generaciones; el problema es cómo hacer factible que esa corresponsabilidad sea asumida adecuadamente, con eficiencia y con propiedad. Que exista solvencia que garantice la confianza en todos los aspectos y actores involucrados en el proceso. Es necesario, siguiendo con el tema educativo, recuperar el rol formativo de los padres, de los familiares, el que cumplen en algunas culturas los adultos mayores con los preescolares, niños y adolescentes; establecer un nuevo enfoque didáctico libertario y fundamental lo que significa el trabajo en equipo; desarrollar el aprendizaje por problemas y en base a la intervención efectiva en el proceso de los propio educandos, esto solo en lo que corresponde al enfoque didáctico; pero más allá deben existir oportunidades para que tempranamente, los niños y los adolescentes resuelvan por sí mismos, problemas reales y concretos; así, superar la sobreprotección paternalista de raíces medievales y enfoque dominante.

El programa “EUROsociAL Fiscalidad”, iniciativa de cooperación técnica de la Comisión Europea para promover la cohesión social en América Latina, parte de la apreciación, que existe una cultura fiscal en proceso de desarrollo en la mayoría de los países de América Latina, una cultura fiscal que se enmarca en la baja confianza en la democracia, en las instancias públicas y una fuerte percepción social negativa sobre la utilización de los recursos públicos; esta es la evidencia actual que plantea la necesidad de desarrollar y afinar metodologías y enfoques consecuentes y técnicamente eficientes que considere la dura tarea de superar esa desconfianza a partir de un cumplimiento fiscal correcto, transparente, responsable. La cohesión social como “sensibilización social, conciencia y acción” tiene mucho que ver con la consolidación de la democracia participativa y el Estado social.

La elevación de la cultura fiscal, con la consolidación de la moral tributaria, la construcción de un pacto social que cimente la cohesión

social. Por lo tanto, la construcción de ciudadanía fiscal debe motivar y gestar inductiva y participativamente una ciudadanía activa, responsable y consciente de la importancia social de los tributos y de la transparencia y eficiencia del gasto público, que mejore la distribución de la renta y garantice los ingresos suficientes para fomentar el desarrollo humano y la cohesión social. Es exactamente resultado de la toma de conciencia de la ciudadanía fiscal, reforzada con la moral tributaria; en un paso que tiene alcances políticos y culturales y, es parte, de un sendero más amplio y complejo como es la construcción del régimen del Buen Vivir.

La cohesión social tiene enorme fuerza que se abre en abanico, con muchos desafíos; por ello, corresponde iniciar un proceso coordinado, a nivel nacional y territorial-local; segundo, tener un lineamiento estratégico a largo plazo, en el que en cierta medida, la administración tributaria, es el elemento aglutinante, gestor de sinergias, consensos y concordancia nacional, que se consolida con la rectitud y responsabilidad fiscal.

Es interesante anotar que el Consejo de Europa para la Cohesión Social, define la cohesión social como la capacidad de una sociedad para asegurar el bienestar de todos sus miembros, minimizar las disparidades y evitar la polarización: una sociedad cohesionada es una comunidad de apoyo mutuo compuesta por individuos libres que persiguen estos objetivos comunes por medios democráticos (Hopenhayn, 2005).

La cohesión social es por una parte efecto de un proceso largo y complejo, como lo hemos visto, soporte del nuevo Estado social y en el caso ecuatoriano debe ser capaz de respaldar la construcción del régimen del Buen Vivir.

2.4. Ciudadanía Fiscal

La Ciudadanía Fiscal refleja y contiene el avance alcanzado por los(as) ciudadanos(as), como conciencia, como compromiso y como responsabilidad proactiva que alcanza un nivel de consolidación y vigencia, es decir, cada una de las personas, concreta, con su capacidad de compromiso y responsabilidad en ejercicio y que socialmente en conjunto, han establecido un modo de vida, un imaginario y una verdadera cultura, que respalda el proceso de innovación social que estamos tratando; la ciudadanía fiscal se determina con la incorporación del ciudadano como aliado de la administración tributaria al alcanzar la tributación voluntaria; son sus vivencias, apreciaciones, respuestas, actitudes, acciones e ideas

las que se constituyen en el contenido de la ciudadanía fiscal; es cumplir el paso en el que los ciudadanos se apropian de un enfoque consensuado y de una bandera emancipadora y se comprometen formal, subjetiva y colectivamente a cumplir determinados objetivos en un plazo determinado. La ciudadanía fiscal se constituye en la síntesis del proceso descrito, en el que las actividades de la administración tributaria tienen un poder dilucidador de los avances alcanzados.

El problema se complejiza el momento en que se considera que todo lo descrito en párrafos anteriores, depende de lo que colectivamente se haya desarrollado como cultura, considerando que existen visiones múltiple y diversa o cerrada; con apertura, solidaria o excluyente, la participativa o tecnicista, entre otras; esta disyuntiva es parte de la práctica a nivel de conciencia colectiva, costumbres, tradiciones, como algo intercultural; esto incide en que se deben determinar los sectores estratégicos para el desarrollo de ese escenario en el que debe consolidarse de la democracia en cada caso.

La ciudadanía es un elemento con cierto poder gravitacional, máxima fundamental de que los ciudadanos son los únicos que tienen el Poder en sus manos y luego, teóricamente son los únicos que tienen la propiedad de los fondos públicos que se forman con los tributos, teóricamente son los únicos propietarios, porque son los contribuyentes los que financian al Estado. El siguiente axioma: la existencia de un tipo de ciudadano depende de los procesos educativos, formativos, familiares, culturales, afectivos, de comunicación entre otros. La ciudadanía fiscal al ser 'la conciencia de las personas, grupos e instituciones, acerca de su responsabilidad y compromiso con la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fiscales'.

El desafío de un Estado ciudadano o social es estar conectado con la ciudadanía fiscal a nivel de gestar una conciencia, imaginario e identidad colectiva, de modo simultáneo y coherente; es importante llevar a cabo un proceso de inclusión, construir el pacto fiscal, renovar el pacto social e instaurar la responsabilidad social, procurando con ello el cumplimiento tributario voluntario y, finalmente, analizar el impacto que tienen dichos procesos sobre la cohesión social (en la medida en que los integrantes de la sociedad se perciben a sí mismos), y cómo, afecta su voluntad de cumplimiento (Estévez & Esper, 2009); estos aspectos están directamente relacionados con el imaginario social vigente, con el modo de ver la realidad, de identificarse, de relacionarse, en el fondo con la conciencia social y de cada una de las personas.

El ciudadano en el proceso de formación de la ciudadanía fiscal tiene que hallar los mecanismos a través de los cuales, se cuide especialmente a los excluidos; intervenir, repetimos, individual y colectivamente, para que puedan recuperar su dignidad, su capacidad ontológica de ser, de expresarse con autenticidad, de ser también generadores de ese nuevo Estado, que, de acuerdo a lo expuesto, en el caso ecuatoriano, debe cumplir el mandato constitucional respectivo: constituir una “sociedad que respeta en todas sus dimensiones, la dignidad de las personas y de las colectividades” (Preámbulo constitucional). Dicho proceso debe iniciarse en el modo de pensar, de vivir, de administrarse, organizarse y perpetuarse. El Art. N° 340, de la Constitución determina, crear un “sistema nacional de inclusión y equidad social con un conjunto articulado y coordinado de sistemas, instituciones, políticas, normas, programas y servicios que aseguran el ejercicio, garantía y exigibilidad de los derechos [. . .] [que] se articula al Plan Nacional de Desarrollo y al sistema nacional descentralizado de planificación participativa[. . .] [que incluye] [. . .] los ámbitos de la educación, salud, seguridad social, vivienda, cultural, comunicación, ciencia y tecnología[. . .]”, entre otros. Esta disposición constitucional es clarificadora e incluso aplicable al significado ideal del proceso de formulación, implementación y evaluación de las políticas públicas tendentes a la cohesión social, como recomienda el Programa regional de cooperación con América Latina promovido por la Comisión Europea, EUROsociAL Fiscalidad.

La ciudadanía fiscal se sustenta o demanda un Estado renovado, es decir, un Estado, ‘centrado en el ser humano y en su desarrollo holístico’, del Buen Vivir y que tiene el desafío de crear nuevas estructuras de comunicación, diálogo y participación; es esta apertura un estímulo permanente que convierte a la ciudadanía fiscal en un verdadero caldo de cultivo de la nueva sociedad, mecanismo real que puede hacer posible comunicaciones intensas y eficientes, consensos y diálogos abiertos en un clima de solvencia y de cierta prosperidad, afinamientos ligados incluso a los fundamentos de la ética: el amor, la tolerancia y lo estético-simbólico y a partir de la apertura intencional y prioritaria, asimilar sistemática y vitalmente el cambio, asumirlo; es motivación, especialmente, a partir de la emancipación de los sectores eternamente excluidos, siendo su alma: la moral tributaria, como ya se ha indicado el resorte o detonante del proceso a largo plazo que pasa por la construcción de ciudadanía fiscal y cohesión social.

Ciudadanía fiscal como conciencia de los individuos es compromiso y responsabilidad, de asumir sus derechos y deberes fiscales; se la maneja como elemento de participación en la construcción de una sociedad democrática, justa, debidamente cohesionada; se convierte

en un piso más elevado de la actividad ciudadana; de modo que ciudadanía fiscal, es el nivel de conciencia personal y colectiva, que afecta a toda la sociedad, lo que incluye al propio

Estado y especialmente conmueve a autoridades y a los funcionarios públicos, más sensibles; creando, la posibilidad de fortalecer la “moral fiscal”, que constituye el antecedente del pacto fiscal que afirme la integridad de los funcionarios y los procesos administrativos públicos (Compromiso y responsabilidad del funcionario público como ciudadano ejemplar); esta formulación representa el germen de la ruta a seguir para avanzar en el cumplimiento de sus deberes y sus “objetivos estratégicos”; recapitulemos por un segundo: la moral tributaria debe sostenerse con el comportamiento de los funcionarios públicos como los “ciudadanos ejemplares”, los más conscientes y que asumen su rol esclarecedor y modelo para el resto de la sociedad.

[. . .] la ineficacia, la falta de control por parte de las autoridades, el incumplimiento de los procedimientos administrativos o legales o la inexistencia de los mismos, la falta de certidumbre jurídica y de asistencia a los ciudadanos, entre otros, son promotores de la falta de integridad en cualquier organización sea pública o privada[. . .] La administración fiscal no es ajena al fenómeno y sufre, por la propia naturaleza de su función, los efectos y las consecuencias de la falta de integridad llegando en muchos casos a impedir y obstaculizar el cumplimiento de sus objetivos estratégicos (Ayala, 2009).

La construcción de la Ciudadanía Fiscal es tarea prioritaria para el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI). Estratégicamente debe partir del trabajo ya desarrollado en la construcción de la moral tributaria, como “cultura tributaria”; es recomendable tratar una unidad-dualidad entre moral tributaria y ciudadanía fiscal (ver gráfico 1)

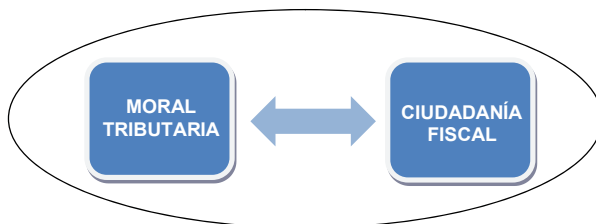
El fortalecimiento de la moral tributaria, interactuando con los procesos de construcción de la ciudadanía fiscal, se convierte en el soporte que a su vez, entra, en articulación con una segunda dualidad, como se puede apreciar en el gráfico siguiente, entre la moral fiscal y el pacto fiscal.

Si la Constitución de la República es el cimiento más estable de la Nación y del Estado, es prudente alertar sobre el abanico de expectativas y desafíos que abre la nueva Constitución ecuatoriana; con la enorme dosis de utopía mencionada y como un hecho histórico y dilucidador de la historia contemporánea. Esto demanda, reflexionar detenidamente y con la colaboración inmediata y solidaria, de los

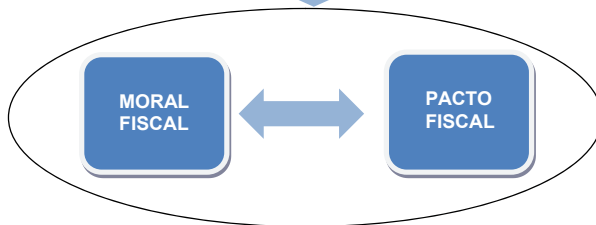
miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT; diseñar una estrategia nacional para apropiarse con solvencia lo que establece el Preámbulo constitucional:

Gráfico 1: Dualidades 1 y 2

DUALIDAD 1:



DUALIDAD 2:



Elaboración: Autor.

“Decidimos construir, una nueva forma de convivencia ciudadana en diversidad y armonía con la naturaleza, para alcanzar el Buen Vivir”. Esta demanda constitucional tiene que ver con lo que María Raquel Ayala D., Directora de Estudios Tributarios del CIAT, dice al definir la ciudadanía fiscal, como 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 (Ayala, 2009).

Este planteamiento, como vemos, postula la necesidad de generar conductas preventivas y proactivas, antes que las correctivas-represivas; es el enfoque que considera la economía de la eficacia y de la eficiencia, en el desarrollo de una moral tributaria, como “compromiso y responsabilidad de los individuos con la construcción de esa sociedad democrática y justa”; representa en síntesis, la

solución estratégica que cumpliría con lo que la mayoría de ciudadanos ecuatorianos aspira, como camino seguro de la “cohesión social” en que a través del pacto social se llega a la construcción del Estado del Buen Vivir.

El Centro de Estudios Fiscales del Ecuador (CEF-SRI) ha mantenido el área de Cultura Tributaria, en la que ha impartido numerosos cursos de cultura tributaria y de educación de fiscalidad; en algunos casos ha establecido el grupos objetivo específicos como constituyen los profesionales y les ha impartido capacitación, como en el caso mencionado el Curso Básico para Profesionales y mantiene la educación en fiscalidad a nivel primario y ha iniciado su incursión a nivel Medio. Es a través de intensificar la educación de fiscalidad en los tres niveles educativos, dando especial atención al nivel superior y a los procesos adicionales que mantiene, como la difusión de la Revista Fiscalidad, las Campañas de comunicación (Carpas y Buses de Vinculación) con la marca de ciudadanía fiscal, como ha previsto el PLAN OPERATIVO 2011; además de fortalecer otras iniciativas como concursos escolares y la lotería tributaria, son elementos que se funden como el cimiento o plataforma de despegue de la construcción participativa de ciudadanía fiscal, que a su vez está íntimamente ligada al desarrollo de la moral fiscal de los funcionarios, primero, de la administración tributaria y el resto de funcionarios públicos.

Lo conducente es consolidar un “Pacto Fiscal de Integridad” que se constituye en la segunda dualidad, presentada en el primer cuadro descriptivo del proceso propuesto y que clarifica el esfuerzo coordinador de actividades, eventos y enfoques iniciados con anterioridad y luego clarificar el proceso en sí mismo, enlazándolo con el gráfico (2).

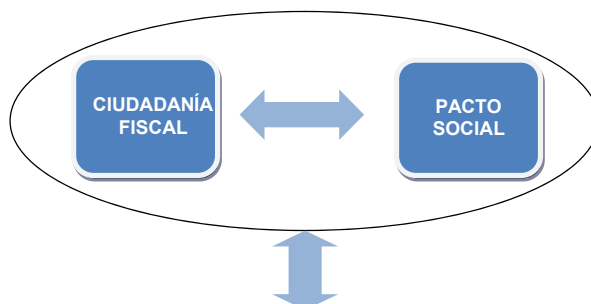
Se señala la perspectiva de vincular el proceso de construcción de la ciudadanía fiscal con la realización del Pacto Fiscal que repercute directamente en la confianza ciudadana y enlazar esta dualidad con la mayor que es la que se produciría entre cohesión social y construcción real del régimen del Buen Vivir.

Para el fortalecimiento de la moral institucional se considera la información recogida con los estudios de Moral Tributaria en el Ecuador, realizados por el SRI en 2010 y el “Proyecto de Autodiagnóstico para Promoción de la Ética” (Presentado por el equipo del CIAT, el 27 de septiembre del 2010), permitirán formular el primer “Plan de Promoción de la Ética del SRI”, que ligado a los proyectos relacionados con la construcción de la Ciudadanía Fiscal, se establezca una “línea

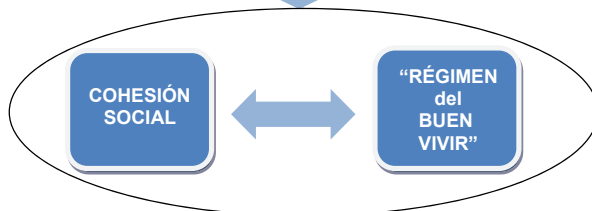
base” y se considere para el proceso: determinantes, actores, roles, herramientas, momentos entre otros elementos.

Gráfico 2: Dualidades 3 y 4

DUALIDAD 3:



DUALIDAD 4:



Elaboración: Autor.

La visión y gestión que desarrolla actualmente el Servicio de Rentas Internas -SRI; el Plan Nacional del Buen Vivir; la aplicación de la visión dualista del mundo andino; la perspectiva estratégica de cumplir gran parte de los objetivos de la construcción de la Ciudadanía Fiscal en la próxima década, hacia el año 2021 (Metas 2021 de los ministerios de educación), constituye un entramado operativo que enlaza en todos los sentidos el desarrollo social y de modo transversal, multidisciplinario, dando en ese espectro un lugar privilegiado al tema de la ciudadanía fiscal como referencia estratégica para el desarrollo nacional.

Es un trabajo que demanda la cooperación y la solidaridad entusiasta y generosa y de todos estos esfuerzos, se desataca y con énfasis la necesidad de reforzar y dar importancia al “trabajo en equipo”, a nivel nacional e incluso a nivel interamericano o internacional, es decir, es fundamental compartir aportes, conocer y acompañar con experiencias y reflexiones. Con el respaldo del CIAT se puede incluso explorar la posibilidad de aunar fuerzas, para un desarrollo concertado a nivel andino o con convenios binacionales y lo mismo a nivel continental, sea a través de redes específicas o de proyectos de cooperación incluso con otras áreas del sector público o privados

y ejecutarlos a través de un proceso participativo, concertado socialmente a través de pactos fiscales, sociales y de integridad.

El enfoque holístico es un elemento potencialmente latente en las manos y en el corazón de los ciudadanos y ciudadanas del país, es una inquietud que la complejidad de la época impone como prioritario; para consolidar su participación y el compromiso, puede ser un elemento muy sugerente. Compromiso y responsabilidad que marcan el cumplimiento irrestricto de procesos de inclusión, equidad, participación y solidaridad; forjando así, una Nación unida, fuerte, proactiva, que gracias a un gasto público, responsable, equitativo, transparente y descentralizado, recupera la confianza de todos en un país determinado y refuerza estratégicamente su identidad multicultural, su unidad de la diversidad, su integralidad holística y su disposición solidaria para seguir mejorando paulatinamente con sus iguales. Siguiendo lo expuesto, parece que la construcción de la ciudadanía fiscal es una hermosa utopía, irrealizable y que no considera técnicamente los factores que influyen en su mayor o menor factibilidad; es cierto, es un tema que resulta complejo, difícil y que debe ser tratado con un enfoque a largo plazo, esto implica un trabajo prospectivo más intenso y el fortalecimiento de una voluntad de cambio a toda prueba.

La cohesión social es consecuencia del empoderamiento y aplicación de los principios y los valores de ciudadanía fiscal, de modo que existe otro nivel de coordinación estratégica entre lo que significa la ciudadanía fiscal y su incidencia en el desarrollo de la cohesión social. Paralelamente la moral tributaria, relacionada con la cohesión social se funde o alcanzan su cometido con la conciencia y la voluntad desarrollada y consolidada tanto de las personas, de los grupos como de las instituciones, todos y cada uno asume proactivamente la construcción de la sociedad democrática y justa.

Teórica y prácticamente la “cohesión social”, constituye el faro guía del avance alcanzado y permite o debe permitir, enfrentar con más éxito, los complejos desafíos actuales, como son la presencia de desajustes sociales, inequidad, desempleo, bajos niveles educativos y de participación de la ciudadanía, elevada corrupción, presencia de la “narcoeconomía” y de pandillas urbanas, entre otras brechas sociales evidentes y complejas que se deben enfrentar cotidianamente, porque representa un alto nivel de conciencia social y de participación.

El concepto de Cohesión Social se fortalece substancialmente al ser parte de la estrategia de la integración europea y, gracias a ello, se postula que se logra el desarrollo que alcanza actualmente, Europa

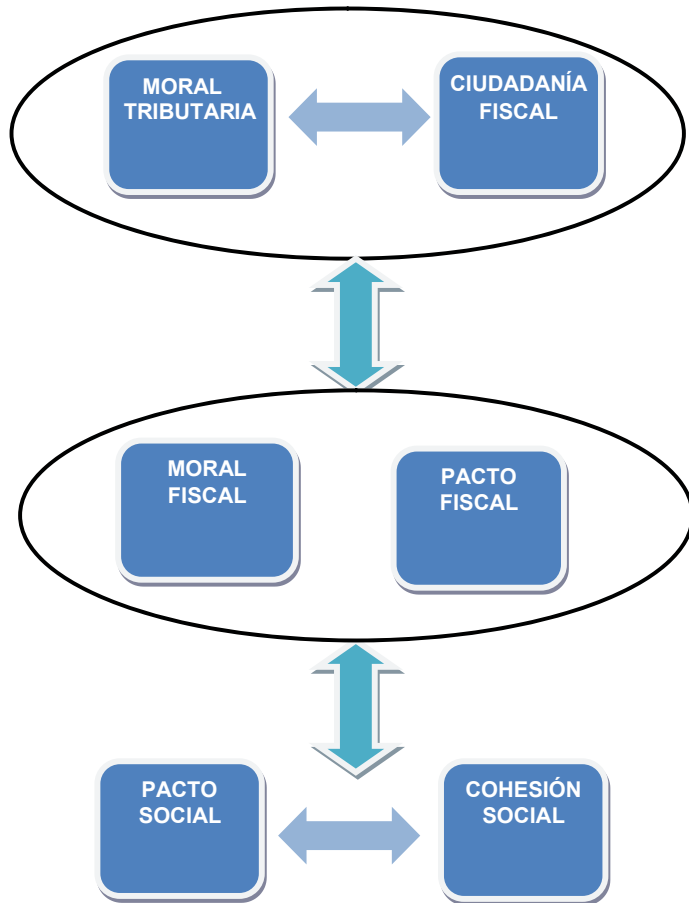
(Ballón, 2007); esto le consolida y le da aceptación internacional. Es un concepto que facilita la comprensión de la relación que existe entre la necesidad de reducir significativamente las brechas sociales y lograr que se consolide la identidad, la unidad, la gobernanza, el imaginario y todos los lazos cívicos, que habilitan a la población para comprender, asumir e impulsar procesos de cambio, con repercusiones históricas trascendentales.

Sumando los enlaces anotados posibilita establecer la conjunción presentada en el gráfico (3). Se trata de una ligera variante en que conecta estratégicamente el Pacto Fiscal con el Pacto Social para en armonía ser trabajado por los aspectos que constituyen en esencia la cohesión social.

2.4.1. Pacto Fiscal, Pacto Social, Cohesión Social

Un fundamento para una democracia estable es la cohesión social –una consolidación de la pluralidad de la ciudadanía y la reducción de las desigualdades y las disparidades y fracturas socioeconómicas en la sociedad. La cohesión social consolida positivamente a las relaciones e interacciones de las personas en la sociedad, incluyendo el papel de la ciudadanía. La democracia y la cohesión social son partes complementarias de la acción de incluir en la toma de decisiones pública a una ciudadanía activa tanto con derechos como con responsabilidades. Se sostiene la necesidad de proporcionar la posibilidad de que todos los ciudadanos creen una vida decente dentro de un sistema político que promueva un cumplimiento social y económico justo, garantice derechos humanos básicos y ofrezca rendición de cuentas política y judicial. Para lograr un equilibrio entre los derechos individuales y las responsabilidades colectivas para una sociedad democrática sostenible, debe darse respuesta a los asuntos relacionados con la disparidad, la desigualdad y la discriminación.

Gráfico 3: Conjunción entre Moral Tributaria y Cohesión Social



Elaboración: Autor.

La democracia se verá socavada en sociedades con pobreza generalizada y brechas crecientes entre los grupos de la sociedad. Tales problemas se encuentran entre los primeros en la agenda de hoy en día de América Latina y el Caribe (ALC). (Cuellar, 2009).

El fundamento de la democracia nos dice Roberto Cuellar, actual Director del Instituto Interamericano de Derechos Humanos, es la cohesión social; esta afirmación se acentúa al indicar que se trata de una democracia constituida con la "consolidación de la pluralidad de la ciudadanía y la reducción de las desigualdades y las disparidades y fracturas socioeconómicas en la sociedad".

En “Educación para la Vida Ciudadana”, el IIDH ratifica el concepto e indica que democracia es:

[. . .] Garantizar, a ciudadanos y a ciudadanas, condiciones de igualdad, libertad y participación en el manejo del poder. Esto significa que todo gobierno democrático debe tener como presupuesto el respeto y la vigencia de los derechos humanos y los principios de igualdad, libertad, autonomía de poderes, participación, diálogo, pluralismo, tolerancia, entre otros (IIDH, 2003).

Se puede inferir que “pacto fiscal, pacto social y cohesión social” son elementos dinámicos del proceso de la democracia; el IIDH en Educación para la Vida Ciudadana, considera que los principios fundamentales de la democracia son: la participación, el diálogo y la solidaridad y enfatiza en que ciudadanía es esencialmente un derecho y una responsabilidad asumida e incorporada como un bien cultural.

Un aspecto clave: la relación entre la reducción de las brechas sociales y la inmediata consolidación de la identidad, la unidad, la gobernanza entre otros rasgos y características del cambio. También, es resultado de un proceso complejo a mediano plazo, como se ha mencionado, que se inicia con la consolidación de la moral tributaria y de la ciudadanía fiscal; este acercamiento al concepto tiene algunas nociones cercanas con la integración, con capital social, que de algún modo evocan la fuerza centrífuga de la globalización y la falta de certezas que puedan unir a las personas en torno a comportamientos e ideales compartidos y que como ética social motivadora, con una interiorización por parte de los sujetos de un saber conducirse en las relaciones con los demás, donde los bienes públicos y el bienestar general aparecen como motivaciones que a su vez, respalda la vigorización de la moral fiscal y el Pacto Fiscal y, concluye en el Pacto Social que se sintetiza en la “Cohesión Social” alcanzada; así, se asegura la construcción de un Estado equitativo, solidario, intercultural, transparente, descentralizado y priorice la inclusión social y el Buen Vivir.

3 . DE LA CIUDADANÍA FISCAL A LA TRIBUTARIA: EL PAPEL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Ciudadanía Tributaria es el conjunto de percepciones, valores y actitudes de los individuos sobre los impuestos, obtenida de manera codificada a través de distintos medios; y el conjunto de prácticas desarrolladas, a partir de estas representaciones, que realizan los ciudadanos al momento de efectuar sus declaraciones.

Las instituciones, sistemas o administraciones tributarias tienen el desafío de llegar a ser ética, profesional y técnicamente eficientes, ser reconocidas por la sociedad y ser ejemplo de eficiencia, transparencia y responsabilidad; es la imagen que en gran medida tiene el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI). Es posible considerar que este desafío sea parte de la estrategia para avanzar socialmente en el desarrollo del régimen del Buen Vivir. La administración tributaria ecuatoriana, como todas las AATT, aspira alcanzar el cumplimiento tributo voluntario y espera que la inversión y el gasto público sea responsable y de excelencia. Esa eficiencia institucional puede ser calificada de avanzada y puede influir en la toma de conciencia ciudadana, tanto individual como colectiva e incidir en otras instituciones y ser también un elemento clave para el desarrollo del concepto, es decir, si la ciudadanía fiscal se sostiene como “la toma de conciencia de los individuos sobre su responsabilidad en la construcción de una sociedad democrática y justa”, que logra resultados por procesos de desarrollo ético-moral, técnico-profesional, de trabajo en equipo, de conocimientos, de comunicación que simultáneamente afectan a distintos actores, niveles sociales, espacios y tiempos, con culturas e imaginarios distintos. Esto reconoce la diversidad y va consolidando una línea de trabajo, un compromiso ético determinado y una expectativa de salir del atraso dominante, anterior.

La evasión tributaria fomenta un círculo perverso de ineficiencia en la economía y erosiona los más profundos cimientos de la estructura política, jurídica y social de un país incluyendo especialmente lo ético (Morales, 2005). La vida social actual está marcada por lo que hace o deja de hacer la administración tributaria; es un sector neurálgico del Estado, determina el destino de un país de modo permanente; a este hecho se debe la importancia que cobra día a día la administración tributaria en los países del mundo; este peso específico depende de la capacidad que tenga la gestión de las AATT, de comprender la complejidad de las sociedades emergentes en un mundo globalizado como el actual.

La diversidad cultural tiene su incidencia en la meta estratégica de alcanzar la “tributación voluntaria”; debe ser considerada desde un enfoque estratégico y por ende prospectivo, con mucha atención, a la diversidad cultural especialmente el momento en que se realiza el trabajo de sistematizar, estructurar y organizar los conceptos, principios, paradigmas y postulados éticos; la innovación ética y el mejoramiento cualitativo de nuestro comportamiento; de establecer reglas y mecanismos de tributación, reconocer que todos los procesos están relacionados y condicionados por el contexto cultural; el proceso tiene que asegurar a mediano plazo este aspecto y, considerar con

énfasis esas diferencias culturales de un país multicultural, situación de casi toda la América Latina.

Se debe tener presente que la ciudadanía implica derechos y deberes políticos, pero también fiscales, por lo tanto el cumplimiento de las obligaciones tributarias es crucial pues constituye la forma inicial y más activa de ejercer la ciudadanía.

La construcción de ciudadanía fiscal por autoformación participativa, del ciudadano político, consciente y comprometido con un Estado que lo considera propio y al mismo vital para su propia supervivencia; va más allá del "buen ciudadano". El elemento clarificador de ese avance es que tiene responsabilidad social ciudadana, basada en confianza que se sustenta en una inversión pública y un gasto público socialmente responsable y de excelencia. Si todo va incorporado a los respectivos planes nacionales e institucionales; estratégicos y operativos se convierte en un compromiso formal, institucionalizado, claro que requiere ser confrontado a nivel personal y colectivo, de modo estructurado y permanente; con un nivel alto de intercambio de experiencias y asesorías; especialmente con sectores educativos y de investigación tanto pública como privada.

Si se asegura el cumplimiento de las virtudes anotadas a través de la comunicación, de la transparencia y la dinamización masiva de veedurías desde lo local-territorial a lo nacional. El elemento ético pasa a un primer plano y los cambios concretos que se logren, tienen el poder de ampliar su incidencia y su asidero entre distintos sectores sociales, incluso con intereses tradicionalmente antagónicos.

El orden tributario procesado bajo un punto de vista ético, da origen a la llamada moral fiscal o ética tributaria, entendiéndose como el conjunto de normas que establecen y regulan los tributos o impuestos y el desarrollo ético. De esto surge el concepto de conciencia fiscal, entendida como el examen de la conducta moral de los individuos frente al sistema. Robert McGee, expresa que el cumplimiento fiscal está influido por la percepción que la sociedad tiene de la fiscalidad y el gasto público.

McGee describe dos tipos principales de comportamiento: uno, sociedades con concepciones de contrato, que consideran el cumplimiento fiscal como una conducta ética. De esta manera, se genera una moral fiscal y su incumplimiento forja un sentimiento de arrepentimiento o culpa; el segundo tipo, en ciertas circunstancias, el incumplimiento, deja de ser mal visto e incluso llegar a convertirse en la forma esperable y socialmente aceptada de actuar. Esto corresponde

con una sociedad con una moral fiscal baja. Es importante reconocer que la decisión que adopta el contribuyente no está influida por emociones ni por instintos, sino es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo (González Cano, 2001).

A estas apreciaciones se suma la teoría de Kohlberg (1981), que señala las etapas del desarrollo moral: la primera, se orienta hacia la obediencia y el castigo, siendo ámbito dominante hasta aproximadamente los 9 años; una segunda, que va hasta la adolescencia y en la que se percibe que no existe una sola visión del problema y hay intercambio e individualismo, existen conductas con identidad y se inicia una visión de lo justo; luego, la tercera, es la etapa en que se atienden a lo que la familia y la comunidad espera y se perciben las intenciones y sentimientos de los actos y se busca tener buenas relaciones interpersonales; en la siguiente, la cuarta, las personas se preocupan por la sociedad como un todo y se valora la legalidad, el orden social, la seguridad; en la quinta, la preocupación es más profunda, se consideran derechos y valores para preservar la sociedad con más libertad y relativismo; importan principios y valores, el proceso democrático, el concepto de justicia es más universal y corresponde a la conciencia ético-moral de los grandes luchadores de la humanidad; esta teoría científica postula la influencia compleja de lo heredado y lo adquirido que marca las distintas etapas del desarrollo moral.

Los determinantes de la moral tributaria son: por una parte el cumplimiento adecuado, transparente y responsable del Estado, tanto en la inversión como en el gasto público y la confianza ciudadana lo que repercute en la cultura ética de cada país; todo esto condicionando por la visión y perspectiva de cada persona en su contexto, es decir, en lo cultural, de modo descentralizado y local. Si el Estado está en un momento ascendente con su compromiso y responsabilidad, se cumple la recomendación que hace Adela Cortina: “respeta y defiende el orden moral de la sociedad como quisieras que la sociedad respete y defienda tu autonomía”; la confianza de los contribuyentes aumenta su respuesta con un pago voluntario, pero también aumenta la consolidación por la legitimación de la estructura tributaria que es la columna vertebral del sistema que se encuentra condensado en el Estado; si la situación es la contraria, se detecta mayor desconfianza y un aumento de las evasiones; a lo que se suma que los momentos de crisis son momentos de debilitamiento del aparato estatal y de mayores inconsecuencias; lo descrito incrementa la importancia de la gestión de las AATT, en momentos de cambio y de crisis.

Se han efectuado estudios sobre la percepción ciudadana de la moral tributaria, los que detectan que se la atribuye primero a la función pública, depende de la responsabilidad y transparencia de las funciones y de los funcionarios públicos; en los modelos teóricos que estudian el tema, la moral tributaria pasa a ser un verdadero parámetro o catalizador del sistema y de la satisfacción ciudadana con relación a un gobierno Arias et al. (2008).

Si los determinantes básicos de la moral tributaria son: el cumplimiento cabal del Estado y la confianza ciudadana; su observación revela la conexión directa que tienen con la conciencia ciudadana como la ciudadanía fiscal, conformando una dualidad inalterable; la dualidad entre moral tributaria y ciudadanía fiscal se constituye en un elemento esclarecedor fundamental de la construcción del marco conceptual con el que se define tanto moral tributaria como ciudadanía fiscal pueden desarrollarse.

La confianza ciudadana que es clave como determinante de la moral tributaria se sostiene en la percepción del cumplimiento eficaz, responsable y transparente de las funciones del Estado, especialmente en los gastos e inversiones públicas; en el mapa interamericano se identifican casos en los que la AT representan un aporte definitivo en ese sentido; en esos casos las administraciones tributarias son el estamento del Estado que demuestra con más claridad en las virtudes anotadas: eficacia, responsabilidad y transparencia; este es el caso, modestia aparte, del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI).

Considerando que en la determinación estratégica consensuada de los signatarios del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), aparece desde hace algunos años la alternativa de tomar la iniciativa de fortalecer esta ruta: cumplimiento eficaz, responsable y transparente del Estado, en el área de la tributación.

La segunda determinante de la "moral tributaria": el fortalecimiento de la conciencia ciudadana empata con la cultura de fiscalidad y con el desarrollo ético a nivel colectivo, son parte del mismo proceso. Esta determinante requiere de un espacio formativo y otro de consolidación social a mediano y largo plazo; los que dependen de los cambios en la educación de fiscalidad, del desarrollo del imaginario colectivo, de la experiencia social en el aspecto orgánico, del grado de participación ciudadana, de la confianza en el Estado entre otros aspectos.

La tercera determinante se detecta al comprobar que en los momentos de crisis económica se debilita el Estado y el control de las tributaciones y por ello se incrementan las evasiones y disminuye la

confianza ciudadana en el Estado; por tanto “la estabilidad económico-social y el desarrollo del empleo” es también un factor decisivo en el escenario de las determinantes de la moral tributaria.

La justicia es cualidad inherente de la democracia, no puede existir una verdadera democracia si no es justa; es un aspecto elemental y un componente que debe incorporarse al imaginario colectivo; este es un hecho que tiene una explicación que nos presenta su esencia: el contenido ético; sin justicia no existe la equidad; sin valores éticos bien sustentados no es posible esa justicia; por tanto un valor fundamental que tiene el ciudadano consciente lo mismo que el funcionario público, es ser justo y con ello ser democrático y en alguna medida puede fortalecer su capacidad de luchar diariamente contra lo contrario; este es un principio ético vital, cotidiano que debe ser rescatado con mucha fuerza; lograr a través de la participación y de que la tradición y la identidad lo acepten, que cuide y mantenga, con voluntad y valor, lo justo; reforzarlo en todos los escenarios, momentos y niveles del desarrollo de cada institución, cada proceso y pensando en su incidencia social; especialmente en los centros educativos; es parte fundamental de la nueva institucionalidad, consensuada, arraigada y es parte de la determinación estratégica como país o colectividad, el proyecto nacional sustentado como “política de Estado”, que sobrepase los alcances del gobierno de turno, como es el Sumak Kawsay y que comparte, con algunos países andinos y con alguna repercusión a nivel continental.

El “proyecto país”, es determinación estratégica, es proyecto ontológico, axiológico y epistemológico, ambicioso que de alguna manera encarna las aspiraciones populares manifestadas en las calles y en las urnas; solicitando que esa utopía, de algún modo, sea vinculante y se postule a mediano plazo como “política de Estado”.

En el Ecuador la preocupación crece porque el nivel de desigualdades existente se agudiza y esto afecta directamente a la posibilidad de gestar un cambio sostenible. El análisis de la situación actual y los probables cambios de la ciudadanía se enlazan directamente con el carácter político de los problemas sociales como son las necesidades de: equidad, justicia, exclusión, democracia, participación, hambre, desempleo, entre otros; todo esto determina un desarrollo intensivo, prioritario y extenso de la ciudadanía fiscal como está enunciada.

Un axioma elemental de la nueva ciudadanía es que todos somos iguales, ante los derechos y ante las obligaciones; la igualdad de oportunidades es el elemento clave de esta concepción, igualdad para todos y entre todos; esto como desarrollo equitativo, oportuno

y de calidad, en todos los aspectos de la vida, empezando por lo educativo y la salud que incluye la seguridad alimentaria, lo que incide directamente en lo económico-político; por ahora aún es un inmediato inalcanzable. La situación es tan crítica que se podría calificar de una crisis acumulada y generalizada que predomina, que al no resolverse no permitirá ningún avance, en lo que se refiere a la calidad de vida; lo mismo que afecta a las rutinas vitales, a las relaciones sociales, a la participación democrática, a estados psicológicos colectivos, a la inclinación a la violencia, a las adicciones, a la corrupción y los engaños, entre otros problemas; se puede afirmar que su agravamiento puede convertirse en una especie de “pandemia compleja” que se expande y complica; creando situaciones similares a lo que sucedió en los días en que dominó el miedo en el planeta con el H1N1, la crisis económica reciente (2008), antes al SIDA, a la inseguridad generalizada; hoy a la amenaza nuclear en Japón; frente a este cuadro complicado, sostener una propuesta optimista resulta un verdadero “acto de fe”; la complejidad del desafío demanda una posición radical, respuestas técnica, humana y científicamente solventes, adecuadas, consecuentes y amerita como se señaló anteriormente iniciar un proceso de sanación integral. La estrategia planteada apunta a tres aspectos claves: la educación integral, el desarrollo desde lo local y un trabajo concienzudo en la integración continental y de cooperación iberoamericana.

4. AGENDA INICIAL: CASO ECUADOR

Ciudadanía fiscal es una ruta estratégica a seguir, porque si se refiere a una toma de conciencia sobre la responsabilidad y compromiso para una nueva sociedad, que se caracteriza por ser democrática, cohesionada y justa, es lo indicado; dicha toma de conciencia de la sociedad pretende mantener con rigor, lo que implica cambios de visión, de valores, de actitudes, e incluso, la adopción de una iniciativa ética radical: un modo de vida distinto, un avance histórico que comete cada persona per se. Conscientemente, las personas adoptan como un derecho y un deber, la práctica de esos valores; la misma que debe convertirse en un bien, ejecutado, para todos; elemento dinámico y perfectible que se presenta con apertura a la colectividad; como lo prioritario y lo que se debe debatir con iniciación, compromiso y apertura, confrontándola con otras sugerencias, ideas, propuestas, postulados que se emitan desde distinto andarivel, intereses, enfoques y culturas y de ese modo consensuarlo y perfeccionarlo.

El concepto de ciudadanía fiscal señala implícitamente que se trata de un proceso dinámico, que tiene sus particularidades según el país y, dentro de cada país, según la región o el sector social del que se

trate. Lo fundamental del concepto es que se relaciona con la toma de conciencia a nivel individual y colectivo sobre el compromiso y la responsabilidad ciudadana y que se concreta en un objetivo colectivo; para lo cual es indispensable una concertación, una aprobación o una concordancia nacional, reconocida a través del pacto social.

El concepto de ciudadanía fiscal emerge como noción en crecimiento, de renovación radical y como se señala, inicialmente, al decir que es un:

[. . .] derecho y disposición de participación como acción regulada por las leyes sociales, inclusiva y responsable, con el fin de optimizar el bienestar público –y la concienciación -responsable- de los individuos con la sociedad a la que pertenecen, al crear un compromiso voluntario para el correcto y ético ejercicio de sus derechos y obligaciones fiscales, sustentados en la efectividad de la Administración Tributaria y la confianza un gasto público justo y transparente (CEF-SRI).

En las sesiones de la 44° Asamblea General del CIAT, realizada en Montevideo, en abril del 2010 se destacó el rol estratégico de las AATT, en el fortalecimiento de la confianza ciudadana, se mencionó por ejemplo la importancia de recalcar y afinar la rendición de cuentas; fortalecer la responsabilidad social del contribuyente; la promoción de la ética; el seguimiento minucioso de la brecha como un camino a elevar la eficiencia y eficacia de la administración tributaria, estableciendo adecuadamente los mapa de riesgos y los planes de control; llegando a las estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos, considerando de modo especial el enfoque segmentado de los contribuyentes en las AATT latinoamericanas.

El tema tiene mucho que ver con el avance en el cumplimiento eficaz, responsable y transparente del Estado. Un balance mínimo del tema de lo tributario que nos convoca, se condensa en: lo ético-moral¹ y en el desarrollo del compromiso, responsabilidad y conciencia ciudadana como “ciudadanía fiscal”; implica la ética como lo teórico y su cara práctica o de aplicación que es la moral, dualidad complementaria indivisible.

El Plan Estratégico Institucional 2010-2013 del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, constituye un referente del nuevo modelo de gestión del se ajusta en los procesos para el fortalecimiento del talento humano; se mantiene la línea de impulsar la especialización del talento humano a través de la formación, capacitación e investigación permanentes, tanto para funcionarios, como ciudadanos y contribuyentes; impulsar y difundir la investigación tributaria fiscal,

promover espacios de discusión académica en el ámbito tributario fiscal, promover un programa de capacitación y formación alineado a la mejora de las competencias técnicas y competencias organizacionales de los funcionarios, promover el desarrollo de los empleados alineado a la equidad, bienestar y desempeño; estandarizar y automatizar los subsistemas de recursos humanos y mejorar la comunicación interna institucional.

El plan se fortalece con la integración de la planificación y la gestión del talento humano; el modelo de gestión se fortifica con el Programa de Mejora a la Gestión -PMG, que establece un sistema integral de mejora continua de los procesos, en base a proyectos específicos; la estandarización de procedimientos, el establecimiento de sistemas de medición de desempeño, la automatización de los procesos; se considera la priorización de los procesos de alto impacto y el cumplimiento de metas con los resultados esperados; se utiliza el análisis en base a la “cadena de valor” como una alternativa que permite ver con claridad el estado de la situación, a dónde se quiere llegar y cómo superar los nudos críticos y asegurar la fluidez de los procesos centrales en base al trabajo en equipo y la cooperación.

Se ha trabajado la seguridad corporativa como la más estricta custodia de la información del contribuyente en relación a su condición tributaria; se enmarca aplicando la gestión de riesgos; mejora de los procesos de impugnación y cobro; identificar, cuantificar y actuar sobre manifestaciones de evasión, elusión y fraude, tanto con acciones preventivas, concurrentes, reactivas, sancionatorias en función del perfil de riesgo e importancia fiscal del contribuyente (Servicio de Rentas Internas SRI, 2010). La conciencia de la ciudadanía fiscal con su complemento la moral tributaria, permite(n) cumplir con los principios de progresividad, eficiencia, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria del Sistema Tributario Ecuatoriano, de ese modo se alcanza el tributo voluntario que se basa en la confianza del contribuyente gracias al reconocimiento y aprobación de la gestión del SRI y de que la inversión y el gasto público sean solventes y de excelencia; para esto es indispensable ‘una adecuada, integrada y oportuna acción’ desde distintos frentes, que considere con mucha atención “los altos niveles de pobreza, la distribución inequitativa de la renta y la falta de acceso a salud, educación y trabajo para la mayoría de la población ecuatoriana” (Servicio de Rentas Internas, 2010). Las iniciativas para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias se concentra en incrementar la cobertura de control hacia el grupo de contribuyentes que demuestran o indican haber decidido incumplir o solo cumplen con acciones disuasivas y forzosas, en base a una clasificación segmentaria.

4.1. Enunciados ético-morales

En el desarrollo estratégico de la moral tributaria se menciona que para la transformación del Estado tradicional se debe intentar convertir la ética en un elemento central de las funciones públicas que se encarnan en personas concretas, que por su condición humana tienen debilidades, insatisfacciones, miedos y tantos otros estados sicosociales que inciden diariamente en su comportamiento. Afianzar el examen ético autocrítico personal y colectivo, como se ha indicado es un aspecto clave que requiere de algún instrumento que le permita despegar y ese puede ser el principal sentido de estos enunciados.

Dar un impulso excepcional a la comunicación social a través de todas sus formas, niveles y expresiones para la construcción participativa de la ciudadanía fiscal, puede tener el aliciente de reflexionar sobre valores que nos alcanzan y que además debemos interiorizar.

Establecer o mejor reconocer la relación ineludible entre ética e interculturalidad, entre teoría y práctica, entre razón y emoción es delicado pero muy enriquecedor. Es también importante intentar incorporar el enfoque holístico, laico, religioso, ancestral y científico, apertura ante la cotidianidad; asegurar un desarrollo humano distinto e ir al rescate de valores ancestrales o básicos de la sabiduría de todas las épocas y que se convierten en fundamentales, ligados al amor, a la belleza, a la libertad, a la justicia, a la solidaridad, al servicio; lo mismo que la autenticidad, la honestidad, la veracidad, el respeto, el trabajo en equipo, la transparencia, el goce compartido entre otros aspectos esenciales de la vida humana.

En este complejo proceso a mediano y largo plazo, tiene una opción inmediata y practica para la reflexión, la siguiente sugerencia de “enunciados ético-morales”.

El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.¹ A lo largo de su historia política, el Ecuador ha interpretado erróneamente el sentido fundacional que conllevan sus mayores postulados institucionales: república y democracia. Un sinnúmero de pensadores han tratado de explicar y de re-direccionar las acepciones vulgares y oficiales de estos términos según el contexto, con poco éxito.

¹ Asamblea Nacional, *Constitución del Ecuador*, 2008

El versátil ambiente generado por el fenómeno de la globalización, más evidente durante el siglo XXI, ha llevado a los diferentes gobiernos e intelectuales e investigadores, a lo largo y ancho del globo, a cuestionar el sentido de la democracia: se ha trascendido su significado estricto, el de forma de gobierno, y se ha analizado las características particulares de su sentido para el colectivo, es decir, se ha definido la democracia en tanto articulación mítica que hace posible el desarrollo de la vida en sociedad.

Dentro de este contexto, el Centro de Estudios Fiscales (CEF) del Servicio de Rentas Internas (SRI) del Ecuador –en miras a la 45ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), a realizarse en Quito con el tema “La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la administración tributaria”– ha desarrollado el proyecto denominado Ciudadanía Fiscal, el cual pretende definirla dentro de nuestro contexto y difundir el significado de la misma: la Ciudadanía Fiscal es la conciencia de las personas, grupos e instituciones, acerca de su responsabilidad y compromiso con la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fiscales.²

En la delimitación inicial de este proyecto, el grupo de trabajo se vio en la difícil tarea de analizar a su sociedad, y fue entonces cuando surgieron múltiples preguntas acerca de lo compleja que es la sociedad -la sociedad ecuatoriana en especial-, porque es indispensable tomar en cuenta los procesos históricos propios a su cultura.

Como paso inicial hacia una respuesta, se propuso realizar una categorización de la sociedad, basada en el respeto, la interculturalidad y la plurinacionalidad, que se conjugase con los objetivos del proyecto de Ciudadanía Fiscal y que permitiera presentar esta idea a la población.

En reconocimiento de la compleja labor que significa la clasificación de un grupo de personas, que en primera instancia no tienen por qué ser clasificadas, queremos enfatizar que no se trata ésta de una estratificación basada en cualidades o características inherentes a la gente. Por el contrario, es un mapeo, un reconocimiento de los sujetos y del conjunto social, que permita llevar a cabo las actividades

² Esta definición se desarrolló en el documento previo “Ciudadanía Fiscal en el Ecuador”. Aquí se especifica que los derechos fiscales son la garantía de que el gasto público es pertinente, responsable, justo y transparente y que los deberes fiscales son la obligación moral de los ciudadanos y la colectividad de aportar al sostenimiento del Estado del Buen Vivir.

que a la Administración Tributaria le competen en la construcción de la Ciudadanía Fiscal en el Ecuador.

La ciudadanía en lugar de destruir la igualdad natural, el pacto social sustituye, al contrario una igualdad moral y legítima por la que la naturaleza haya podido dar de desigualdad física entre los hombres, y que, pudiendo éstos ser desiguales en fuerza o ingenio, llegan a ser todos iguales por convención y derecho Rousseau (2004).

Históricamente, la ciudadanía se entiende como el conjunto de individuos pertenecientes a una comunidad política, es decir, a un Estado. El ciudadano, el ser ciudadano, responde a diferentes características que legitiman el orden político-ideológico vigente en un determinado territorio.

En la modernidad, el significado de ciudadanía adquiere un carácter distinto al que se había dado en las sociedades antiguas, el cual denotaba la posesión de ciertas propiedades de corte elitista, que reconocían únicamente a una parte de la población, con lo cual se daba a entender que no todos los sujetos eran reconocidos como ciudadanos. A partir de la Independencia de los Estados Unidos de América y de la Revolución Francesa, el interés, desde el punto de vista de la ciudadanía, se centra específicamente en el hombre, rechaza las diferencias culturales pre-establecidas y reconoce, además, la igualdad al tomar como punto de partida lo humano.

De esta manera, con el nacimiento de este nuevo paradigma, se iniciaron también las acciones del ciudadano como un ser político, siendo una parte activa del contrato político. Con ello se legitimaba la convención por la cual los ciudadanos se comprometían a orientar sus intereses "personales" hacia el bien general, que otorgase a los individuos una forma de vida distinta, apegada a los avances filosóficos de la época. Toda esta cantidad de cambios, innovadores para el siglo XVIII, transformaron la forma habitual con la cual se entendía la política, y dieron paso al nacimiento tanto de los derechos civiles y políticos, como de los deberes de los sujetos, re-definiendo el sentido y el rol del pueblo ciudadano. Si bien todos estos postulados se adoptan con bastante simplicidad a nivel institucional, tardan mucho más tiempo en asentarse de manera funcional en la cultura de una sociedad; a pesar de ello, podemos afirmar que la ciudadanía, en su sentido moderno, logra establecer y busca en todo momento, una sociedad organizada institucionalmente, que permita la coordinación del todo social, basándose en el entendimiento de los hombres como individuos semejantes, en tanto ciudadanos y sujetos de derechos y obligaciones.

A pesar de estos cambios político-teóricos, la lucha para dignificar y expandir el significado de ciudadanía hacia todo el pueblo continuó hasta bien entrado el siglo XX. El debate filosófico ingresó en conflicto puesto que, a pesar de que el concepto de ciudadano había permitido grandes avances en la igualdad de derechos de los individuos, muchos sectores de la sociedad seguían marginados del colectivo y, peor aún, una gran cantidad de naciones mantenían, en su práctica, la reproducción tradicional de esa ciudadanía fragmentaria en respuesta a intereses elitistas e ideológicos.

Es así que una gran cantidad de discusiones pretendieron cambiar y re-direccionar el sentido fundacional de la ciudadanía. De manera bastante generalizada, se trató de canalizar el significado de ciudadano, dentro de una corriente democrática que aceptase dinámicas nuevas y distintas, lo que Habermas denominó “el mundo de la vida”. En la actualidad se reconoce que las dinámicas sociales responden a intereses particulares y, por lo tanto, se pretende revalorizar el significado de ciudadanía democrática, que va más allá del voto universal, hacia la participación ciudadana, en donde las prácticas sociales, en especial la construcción del espacio público, son tarea de todo el colectivo, a través de un consenso comunicativo que vele y busque el bien común Vieira (1998).

La ciudadanía es considerada, entonces, como la posibilidad de transformar la sociedad, en donde el rol del individuo es inherentemente participativo y, por lo tanto, re-dignifica el valor de la democracia, a través de una política institucional de inclusión de grupos y expansión de derechos, en donde imaginemos una sociedad civil dentro de un espacio público homogéneo y políticamente igualitario.

Dado que todas las ecuatorianas y los ecuatorianos son ciudadanos y gozarán de los derechos establecidos en la Constitución. La nacionalidad ecuatoriana es el vínculo jurídico político de las personas con el Estado, sin perjuicio de su pertenencia a alguna de las nacionalidades indígenas que coexisten en el Ecuador plurinacional.³

Los objetivos de construcción e institucionalización de la Ciudadanía Fiscal en el Ecuador, requieren la reafirmación de un compromiso social, el cual entiende un camino de solidaridad en el colectivo ecuatoriano. Se hace inminente una reconsideración de los postulados cívico-democráticos, que conjuguen a las esferas estatales y privadas, entendidas estas últimas como el conjunto de la diversidad de pueblos y cosmovisiones.

³ Asamblea Nacional, *Constitución del Ecuador*, 2008.

En tal virtud, este compromiso al cual nos encontramos adscritos todos mediante la nacionalidad ecuatoriana, parte de un entendimiento político-moral de la democracia, la cual, en este momento histórico de nuestra realidad nacional, puede ser transformada en un nuevo paradigma de organización social: una nueva forma de vivir en armonía, no sin discusiones ni divergencias ideológicas, sino en un ambiente donde se evidencie la tesis básica y fundamental que comprenda a cada persona del territorio nacional –el Buen Vivir, el Sumak Kawsay–.

Este postulado debe trascender la concepción tradicional de la democracia (entendida sólo como la capacidad general de acceder al voto), y distinguir el contenido simbólico en cual todos tenemos el derecho y, hasta cierto punto, la obligación de saber gobernar y saber ser gobernados. Es necesario aclarar, que esta dinámica no es una imposición del sistema, sino una constante renovación de las necesidades sociales, que responde siempre a intereses de importancia colectiva y no a beneficios particulares, caprichosos e infructíferos. De esta manera, la vida en solidaridad emerge con urgencia como la capacidad de los individuos de adoptar una representación altruista dentro de su comportamiento y sus acciones sociales intersubjetivas. Y no se trata de hacer prevalecer el bien ajeno –el del otro– a un nivel elevado de clases sociales, se trata primero de redireccionar y entender a la otredad como un reconocimiento propio y mutuo, en el cual prevalezcan las necesidades recíprocas que mantengan una correspondencia entre los individuos. Es decir, se trata de ver a los demás como ciudadanos iguales a nosotros.

No se puede concebir al Estado social y su administración pública como algo separado de la sociedad civil. Por el contrario, se debe enfatizar que éstos se encuentran compuestos por ciudadanos que orientan sus decisiones al bienestar de la ciudadanía, quien los legitima política y económicamente. No ha existido en la historia ecuatoriana un manejo ético ni responsable de las políticas públicas, puesto que nunca se consideró al Estado como una parte del todo de la sociedad, lo cual imposibilitó la orientación generalizada del capital político. Creemos que la transformación de nuestra sociedad puede partir de la renovación de la ciudadanía, dentro de un contexto de participación política que entienda y asuma los nuevos postulados de la Constitución, así como la unidad dialéctica tan importante que conforman no solo el Estado y el pueblo, sino también la esfera política y económica.

La fiscalidad no está, como se cree vulgarmente, por fuera del debate político de la democracia. Es más, como se mencionó antes, es

parte fundamental de la legitimación que otorga el pueblo al Estado –ambas esferas ciudadanas–. Es necesario enfatizar que el gobierno democrático y representativo depende necesariamente de un sustento económico, que le permita llevar a cabo su plan estratégico en beneficio de la ciudadanía. Este proyecto político-económico debe englobar los distintos poderes presentes en la sociedad, y éstos, a su vez, deben trabajar de manera que garanticen la estabilidad del sistema social, velen por los bienes y servicios pertenecientes al pueblo, y permitan orientar al colectivo social en la vía de un desarrollo económico y cultural.

La instauración de una Ciudadanía Fiscal en el Ecuador, que adopte de manera activa todo el debate político, económico y social, debe partir de dos máximas:

1. Se debe comprender que la ciudadanía abarca la ciudadanía fiscal y todos los asuntos tributarios como legitimadores políticos.
2. Es imposible entender la ciudadanía fiscal y las imposiciones tributarias por fuera de la ciudadanía democrática mencionada.

Estos postulados nos ayudan a comprender el carácter que pretendemos otorgar a toda esta discusión. Lo vemos claramente en la Constitución:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

Al ser ecuatorianos adquirimos la nacionalidad e inmediatamente nos reconocemos como ciudadanos, sujetos de derechos, y a la vez como Ciudadanos Fiscales, sujetos de deberes. No puede ser de otra manera. Vivir en democracia, bajo un Estado de régimen representativo, por fundamento nos sitúa en el espacio del reconocimiento de la autoridad, a la cual le otorgamos nuestra legitimación político-económica a través de un pacto –con la autoridad y con los demás ciudadanos– en el cual aceptamos la administración de las instituciones públicas a cambio de una gestión ética, orientada al Buen Vivir.

Retomando la definición expuesta de los ciudadanos fiscales:

La Ciudadanía Fiscal es la conciencia de las personas, grupos e instituciones, acerca de su responsabilidad y compromiso con la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fiscales.

Entre de los postulados fundamentales de la Ciudadanía Fiscal encontramos dos esferas bien definidas que permiten entender la dinámica de todo contrato: los derechos y los deberes. En este caso en concreto hablamos de derechos y deberes fiscales. Los derechos fiscales son la garantía de que el gasto público es pertinente, responsable, justo y transparente. Los deberes fiscales son la obligación moral de los ciudadanos y la colectividad de aportar al sostenimiento del Estado del Buen Vivir. En el ámbito de los derechos del

Gráfico 4: Los componentes de la progresividad



Elaboración: Autor.

Ciudadano Fiscal, además de los beneficios que debe recibir como resultado de una política fiscal apropiada, emerge un sentido muy fuerte de correlación con sus deberes, que imposibilita entender cada terreno por separado. Por el contrario, son comprensibles únicamente como una unidad complementaria y obligatoria inmersa al ciudadano. Consecuentemente, se entiende al Ciudadano Fiscal como aquel que en la misma medida que exige un sistema tributario que cumpla con los propósitos constitucionales-democráticos, paga sus impuestos

en obediencia a las disposiciones legales de la Administración y exige que sus pares lo hagan también. El cumplimiento oportuno y transparente permite garantizar el principio de progresividad del sistema tributario (ver gráfico 4).

Por consiguiente, la definición de los diferentes criterios de clasificación requiere antes una Caracterización del Ciudadano Fiscal (ver gráfico 5).

La clasificación de la Ciudadanía Fiscal se asocia de forma directa con la ciudadanía democrática, en donde ningún sujeto queda al margen del proyecto implícito del Buen Vivir. Por esto no existen estratificaciones rígidas en la Ciudadanía Fiscal, por el contrario, dada su naturaleza, encontramos varios criterios de clasificación que ayudan a visualizar de manera práctica los campos de acción de la Administración Tributaria.

Gráfico 5: Los componentes de la progresividad



Elaboración: Autor.

El primer criterio de clasificación es determinado por la edad de los ciudadanos y las distintas actividades en las cuales están inmersos. Al referirnos al contenido fiscal de la ciudadanía se entiende que existe una base mínima de conciencia del ser ciudadano, la cual está ligada al conocimiento y reconocimiento del Estado, así como la pertenencia a éste. Por lo tanto, si bien la forma en que se entiende el fenómeno de la Ciudadanía Fiscal podría variar según la edad, el concepto básico debe ser claramente identificable, es decir, evidente para los individuos. En primera instancia (2-5 años de edad), cuando

el individuo se encuentra por primera vez con el Estado, debe aprehender la cualidad que éste posee; un ente administrativo que le otorga una serie de beneficios y servicios, a cambio de que él o, mejor dicho, sus padres lo legitimen política y económicamente. A pesar de que no posee un entendimiento claro y específico de las dinámicas que estas tesis comprenden, sabe apreciar que recibe algo, a cambio de otorgar algo él también. Debemos resaltar que la formación de este primer concepto es tarea fundamental de la familia, pues, al ser la primera institución de la cual una persona forma parte, su orientación y postura frente al tema de la tributación será determinante para el futuro ejercicio de la Ciudadanía Fiscal. En segunda instancia (6-25 años), encontramos una etapa muy importante, puesto que en gran medida, la postura que se tome al momento de tributar (ya en la tercera instancia), dependerá del desarrollo intelectual que se haya desarrollado en este periodo de tiempo. En las diferentes edades que comprenden este lapso de tiempo, se asume que la mayoría de niños/as y jóvenes está en una etapa formativa continua. En consecuencia, es el lapso en el cual se debe otorgar una educación que comprenda todo la problemática en torno a la ciudadanía democrática aquí tratada. Esto nos garantiza al menos en la teoría, que una nueva generación se apropie de estas discusiones y, más importante aún, que se entienda como Ciudadanos Fiscales, es decir, con derechos y obligaciones en las esferas política y económica, (tributaria). Para ello el Estado, debe ser consciente de que al ser todavía individuos que no necesariamente tributan, no se obtendrán resultados a corto plazo. Por el contrario, se debe tener en cuenta que los resultados sean mínimos, en tanto el bagaje familiar que estos sujetos llevan consigo es de gran importancia, incluso más que las herramientas que pueda utilizar el Estado. Finalmente nos encontramos con el último grupo social (26 años en adelante) que es el que más contribuyentes presenta. Sin embargo, aún dentro de este segmento no hay un entendimiento pleno de lo que los impuestos son e implican. A pesar de existir personas que cumplen a cabalidad con sus responsabilidades fiscales, no logran concebirse aún como Ciudadanos Fiscales en todo el sentido de la palabra. Esto se debe sobre todo al desconocimiento que existe de la correspondencia entre el debate político y el ámbito económico o fiscal.

Ahora bien, este criterio de clasificación se presenta o se determina como un deber ser, que no necesariamente es palpable con nuestra realidad social. A sabiendas de esta problemática, proponemos el segundo criterio que se basa en las obligaciones legales de los Ciudadanos Fiscales. Dentro de esta esfera encontramos dos grupos bien definidos: por un lado se encuentran todos aquellos individuos que aún no están obligados a pagar impuestos o que lo hacen de

manera automática, como es el caso de estudiantes adolescentes, y por otro lado están aquellas personas que realizan acciones económicas y que causan una serie de impuestos. Este criterio de clasificación permite recoger situaciones propias de nuestra sociedad, como el hecho de que gran parte de la gente trabaja una vez terminada la educación secundaria, en el mejor de los casos. Por este motivo se ha considerado necesario hacer énfasis en la esfera de los comportamientos fiscales, en tanto el tiempo en el cual la Administración Tributaria debería emplear estrategias de educación tributaria se vería reducido (a la etapa anterior al inicio de la vida laboral).

Debemos resaltar que el SRI ha identificado de manera clara y concisa a qué individuos hace frente en el ámbito del comportamiento fiscal -pirámide de cumplimiento- y, por lo tanto, consideramos importante hacer uso de esta herramienta pues refleja el punto de la Administración. Así, el tercer criterio es la disposición al cumplimiento (Servicio de Rentas Internas, 2010). De manera general, podemos describir a esta pirámide como un esquema de las actitudes de los diferentes contribuyentes frente a los impuestos, donde se pueden distinguir dos grupos bien definidos: uno que muestra cooperación con el sistema tributario y otro que procede en contra de este último. Dentro del primer grupo, como base, encontramos a todas aquellas personas que se encuentran dispuestos a cumplir y, por encima de estos, quienes hacen el intento, pero no siempre lo consiguen. En el segundo grupo ubicamos a la gente que por el momento no quiere cumplir pero que, con vigilancia de la administración tributaria, lo haría, y finalmente está el grupo de la población que ha tomado la decisión definitiva de no cumplir con el sistema tributario.

Dado que la meta primordial es lograr el cumplimiento voluntario de la mayoría de los contribuyentes, la administración tributaria diseña y aplica las herramientas estratégicas para que la gente se dirija hacia la base de la pirámide. Sin embargo, debemos enfatizar que las herramientas utilizadas por el SRI, para ejercer presión en su categorización piramidal, no deben ser orientadas únicamente a aumentar la recaudación, sino a la explicación y entendimiento de la Ciudadanía Fiscal como fundamento de lo fiscal, que permita la automotivación consciente del Ciudadano Fiscal, en tanto promueve un buen-entendimiento y comprensión de toda esta dinámica, al interior de la familia y del entorno del contribuyente.

Las clasificaciones aquí expuestas no son categorizaciones estrictas, rígidas ni invariables; por el contrario, son una manera de concebir y representar a los diferentes ciudadanos fiscales dentro del entramado

social. La clasificación se presenta como una ayuda teórica de la iniciación de la ciudadanía fiscal en el Ecuador, de manera que la sujetamos y condicionamos a los cambios venideros, que surgirán conforme se produzca el establecimiento y sedimentación de una cultura tributaria sana dé a conocer sus frutos.

Estratégicamente la vinculación de la AT con el proceso educativo en todos sus niveles, deviene como una condición fundamental para el desarrollo a mediano plazo tanto de la moral tributaria como de la ciudadanía fiscal; por esta consideración el SRI, valora de sobremanera inducir, alentar y apoyar la incorporación de contenidos sobre la conciencia, la moral tributaria, la ciudadanía fiscal, la moral tributaria, el pacto fiscal, el pacto social y la cohesión social como elementos y al mismo tiempo factores del régimen del Buen Vivir, como elementos de la EDUCACIÓN DE FISCALIDAD. Su repercusión es reconocerla como determinante estratégico, de la ética y la moral tributaria; por tanto, la incorporación de la formación ciudadana, como también el cumplimiento del Estado, la responsabilidad social de los contribuyentes, los valores y principios éticos, el impulso a la aplicación de una “reflexión personal responsable” como momento preciso del desarrollo ciudadano; lo mismo, el cumplimiento voluntario y la participación ciudadana en el seguimiento de la inversión y el gasto público, son entre otros temas, los que favorecen la formación ciudadana de modo intensivo y prioritario; desde los niveles de educativos, más precoces hasta los más avanzados.

Junto al trabajo educativo que se centra en la educación de fiscalidad e incorpora el enfoque de la ‘ciudadanía fiscal’ como el meollo o la sensatez del nuevo Estado-Nación integral (Con la sociedad civil), es un desafío que atañe a todos los componentes de la actividad académica, se debe dar colectiva y sistemáticamente un impulso excepcional a la comunicación social a través de todas sus formas, niveles y expresiones, enlazado al proceso educativo, en función del desarrollo de la moral tributaria como eje de la construcción de la ciudadanía fiscal y de la cohesión social.

Establecer un fundamento claro de la relación ineludible entre ética e interculturalidad es otra determinante fundamental de un desarrollo ético-moral; parte del fortalecimiento de la consciencia ciudadana, que es igual a “ciudadanía fiscal”.

Finalmente y que de pronto puede ser punto de partida es incorporar un enfoque holístico laico y científico al desarrollo humano que representa todo fortalecimiento ético, con toda la importancia que tiene el rescate de los valores fundamentales: amor, libertad, justicia,

goce pleno especialmente estético, solidaridad-servicio, autenticidad, honestidad, veracidad, respeto, trabajo en equipo y transparencia.

El enlace entre moral tributaria y ciudadanía fiscal postula que la AT ecuatoriana, para la próxima década 2011-2021, sea apoyo aglutinante de procesos y una referencia solvente del desarrollo público; para principalmente cumplir el lineamiento estratégico de construir ciudadanía fiscal; se propone la perspectiva de tres fases para el período: la primera, “Educación de Fiscalidad” a través del sistema educativo en su conjunto; la segunda, “Enlace con los Gobiernos Locales” y la tercera, “Continuidad y Fortalecer la Ciudadanía Fiscal, la Integración Nacional” y un año para evaluación de la década.

El 2011: intensificar los Programas de educación, MEC, Niños, Portal Cívico Tributario, Educación Media y Educación Superior; Campañas externas y eventos: Asamblea General del CIAT, Revista Fiscalidad, Campañas de comunicación (Carpas y Buses de Vinculación) con la marca de ciudadanía fiscal, la investigación tributaria y la lotería tributaria; Formación y capacitación tributaria: maestrías, programa de contadores públicos, asesoría tributaria a empresas y PYMES, acuerdos de entendimiento con informales y buenas prácticas, con la cooperación internacional de las administraciones tributarias iberoamericanas.

La relación entre la educación desde todos sus niveles y modalidades y la cultura tributaria, arroja frutos en la medida que los pactos entre ciudadanía y Estado (pacto fiscal y pacto social) se vuelvan más transparentes y claros, sobre todo solventes; basados en la confianza de las personas y, consecuentemente, con la voluntad política de las autoridades de turno para cooperar en el sostén de su propia comunidad. Abordar la problemática de involucrar en los procesos educativos la gestación y consolidación de la cultura tributaria es un tema centrado en el proceso personal de los estudiantes y hacerlo de modo que sea un proceso autónomo en relación con las motivaciones, conocimientos y actividades que tenga cada persona, pero que sea un proceso que dispone con eficiencia de la disposición solidaria de sus iguales, maestros y otros especialistas involucrados en esos procesos.

El principal escollo son las limitaciones en recursos humanos que tienen la mayoría de los gobiernos y procesos locales-regionales y territoriales; en este aspecto corresponde centrar el amplio esfuerzo de sinergias y concordancias del posible Plan Nacional de Coordinación del Desarrollo de la Ciudadanía Fiscal, en la formación digna y respetuosa de talento humano que respete tanto la identidad

local como la diversidad cultural con mucha atención y establezca una estrategia operativa nacional, para capacitar y apoyar el desarrollo de ese talento humano necesario para llevar a cabo el ciclo descrito.

Los lineamientos estratégicos que se están considerando para los próximos años se concentran en dar continuidad al “proyecto de auto-diagnóstico para la promoción de la ética”, que se ejecuta con la participación del equipo del CIAT, dirigido por la señora Raquel Ayala, el que permitirá gestar el correspondiente plan de desarrollo ético y alcanzar un “modelo estable de integralidad” para la institución; el segundo lineamiento fundamental es el de la educación de fiscalidad al que hacemos referencia con más detalle más adelante y el tercer lineamiento estratégico se concentra en la formación del talento humano con cooperación del sistema universitario a nivel nacional considerando el tema de la “equidad fiscal”.

El Consejo Nacional de Educación Superior (CONESUP) en el año 2006, impulsa un proceso de concertación nacional que suma tres elementos claves: ética, cultura y academia, involucrando en su convocatoria a las instituciones de educación superior, a la sociedad civil, a organizaciones gremiales, al Estado, a instituciones no gubernamentales entre otras (Es la Concertación Ética, Cultural y Académica –ECA); entendiendo que una de las claves para el desarrollo nacional está en consolidar alianzas, sinergias y una acoplamiento amplio y centrado en fortalecer una coordinación que gire alrededor de ética, cultura y academia; lo ético como el eje aglutinante, la comunicación como el fluido que permite ejecutar el proceso y la educación como el vigía orientador de un proceso amplio y participativo, esto nos demuestra que distintos sectores han estado explorando aspectos cercanos al tema que nos convoca.

La alianza entre la educación y la administración tributaria más que una apuesta o una opción coyuntural, es un objetivo estratégico sobre el que se está consensuado a nivel internacional y que actualmente recibe el impulso del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) como se menciona en la siguiente cita:

“Y es que la ineficacia, la falta de control por parte de las autoridades, el incumplimiento de los procedimientos administrativos o legales o la inexistencia de los mismos, la falta de certidumbre jurídica y de asistencia a los ciudadanos, entre otros, son promotores de la falta de integridad en cualquier organización sea pública o privada.

La administración fiscal no es ajena al fenómeno y sufre, por la propia naturaleza de su función, los efectos y las consecuencias de la falta

de integridad llegando en muchos casos a impedir y obstaculizar el cumplimiento de sus objetivos estratégicos.

Reconociendo esta situación, las AAFF con el apoyo del CIAT, han desarrollado desde hace algunos años, estrategias, instrumentos y herramientas para promocionar la ética en sus organizaciones partiendo de la base que son mejores las conductas preventivas y proactivas que las correctivas. Las mismas, buscan entre otros objetivos, construir lo que se ha llamado “Ciudadanía Fiscal” concepto en el que tienen cabida no sólo el mejoramiento y control de los procesos, sino también la educación tributaria como soporte y apoyo para la misma organización, y los ciudadanos. (Ayala, 2009).

Educación y moral tributaria emergen enlazadas en el interior del proceso denominado: “Ciudadanía Fiscal”, gracias al esfuerzo mancomunado y perseverante del CIAT y en pro de una solución definitiva de los problemas mencionados. Es evidente que el alcance de los temas que enfrentan las administraciones tributarias, resulta que muchas veces sus metas llegan más allá de sus propias responsabilidades y funciones; de allí que algunos desafíos necesariamente se deben enfrentar con sinergias, alianzas y convenios estratégicos con otras áreas, instituciones o sectores de la sociedad, apareciendo en el horizonte la alternativa de ser inductor del pacto fiscal orientado hacia el pacto social.

4.2. Formación y capacitación del talento humano de la institución

El año 2008 el Servicio de Rentas Internas, se crea el Centro de Estudios Fiscales del Ecuador –CEF (inaugurado el 21 de julio), que constituye un hito en el desarrollo institucional, un escalón decisivo en el desarrollo de la formación y capacitación del talento humano de la institución, que por su gestión se ha convertido en un modelo para el desarrollo de las administración pública a nivel nacional.

El Estado en la etapa actual puede representar a mediano plazo, ser el instrumento decisivo para alcanzar esa sociedad democrática y justa que se menciona. La reforma del Estado es un paso crucial que tiene que gestarse de acuerdo a una estrategia, a un plan, a un mapa estratégico institucional y en unión a una voluntad política que necesariamente debe tener una fuerza homogénea bien preparada que también disponga de lucidez y voluntad para enfrentar los avatares que se presenten, esa fuerza es el talento humano institucional.

El CEF debe en primer lugar armarse internamente de esas fortalezas para poder compartirlas; fomenta la especialización de un talento humano institucional motivado, con alto profesionalismo y sentido ético como elementos fundamentales para la eficiencia y efectividad de su contribución al mejoramiento cualitativo de la administración tributaria en el país; para ello se despliegan actividades académicas permanentes tanto presenciales como virtuales.

El Centro de Estudios Fiscales - CEF, ha ejecutado una amplia variedad de acciones en formación de recursos humanos y e investigación permanente de temas tributarios y fiscales, de las que se destacan: “Hasta el 2009 se efectuaron con diversas instituciones, un total de 63 investigaciones sobre temas tributarios y fiscales. Durante ese año se brindaron 126 eventos presenciales de formación a un total de 3.206 participantes, cuatro eventos formativos a través de la plataforma virtual que llegaron a todos los funcionarios de la entidad y cinco eventos internacionales de intercambio de experiencias entre Administraciones Tributarias. Se destaca en el 2010, la preparación de talento humano para efectuar el proceso de auto-diagnóstico para promoción de la ética a nivel institucional y para preparar con la asistencia del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias un “Plan de Promoción de la Ética”. “El CEF también dio inicio a la Maestría en Administración Tributaria, en colaboración con el Instituto de Altos Estudios Nacionales”.

La construcción de ciudadanía fiscal es un objetivo prioritario y estratégico para la actual AT en el Ecuador, es parte de la construcción amplia del Nuevo Sistema Tributario, parte de la nueva Política Económica del Estado para garantizar el desarrollo nacional especialmente en lo social; para su refuerzo, una opción que se está considerando es que exista un equipo abocado al tema y se convierta en el gestor y orientador que guíe todo el despliegue institucional al respecto; la alternativa, en estudio, es que el tema sea una nueva área de trabajo del Centro de Estudios Fiscales - CEF, estableciéndose una triangulación con los estudios, análisis e investigaciones de temas fiscales y con el trabajo académico, en ejecución tanto para los funcionarios de la institución como para ciudadanos contribuyentes.

4.3. Incorporación realizada de contenidos tributarios

En la educación básica-media y en carreras de pregrado y postgrado a nivel nacional

Se han incorporado contenidos tributarios en la educación básica y media a través de diferentes procesos, destacándose:

- Libro de educación básica (2 tomos).
- Libro de Bachillerato.
- Folletos informativos (involucran todo el ciclo del contribuyente más otros temas como ICE, Tierras rurales, entre otros).
- Guía especializada sobre deberes formales del contribuyente.

Sobre la incorporación de contenidos AT a nivel de pregrado y posgrado, se ha considerado en primer lugar, mantener un CURSO OBLIGATORIO DE CULTURAL TRIBUTARIA PARA PROFESIONALES GRADUADOS de la educación superior, que suman alrededor de cincuenta mil profesionales cada año (22 horas junto con la evaluación correspondiente). Sus Objetivos Específicos:

1. Validar con un mínimo de calificación el conocimiento tributario de todos los futuros profesionales.
2. Verificar el cierre de la brecha de conocimientos previo al ejercicio profesional.
3. Concienciar al futuro profesional sobre la importancia de la cultura tributaria.

Se han desarrollado contenidos del curso de la Materia de Formación Tributaria y Fiscal: existe material básico publicado sobre información de la materia Formación Tributaria y Fiscal dirigido a estudiantes universitarios de las carreras de: Ingeniería, Economía, Medicina, Arquitectura y Administración. Algunas instituciones de educación superior del país tienen carreras específicas relacionadas con el tema tributario y fiscal y del mismo modo, también tienen materias sobre los temas mencionados.

Este año, 1.846 alumnos de 43 colegios de la provincia participan en el Campo de Acción Educación y Capacitación Tributaria. El número es mayor al del 2009, cuando se inscribieron 1.600. En esta área cada alumno se prepara y aprende sobre la cultura tributaria, para que se transmita a los familiares y amigos cercanos, dando al proceso un efecto multiplicador.

En los colegios el trabajo se desarrolla los sábados en las instalaciones del SRI, a donde concurren estudiantes en su mayoría de la especialidad de Contabilidad y Administración. Además, la institución brinda capacitación a los maestros de los colegios en el tema tributario y entrega textos, con una actividad para las instituciones de la Educación Básica.

5. CONCLUSIÓN

La Ciudadanía Fiscal emerge en el Ecuador, como una posible solución al eterno problema político al cual estamos acostumbrados. Yes que no se trata sólo de pensar en algo distinto, sino de madurar un nuevo paradigma que conjugue el bagaje cultural, al cual conocemos y del cual somos parte, para transmutarlo a una esfera moderno-comunitaria en la cual, holística y dialécticamente, todos los grupos sociales presentes en la sociedad ecuatoriana puedan acceder a la ventajas provistas desde el Estado ciudadano.

Es necesario entender que no se pretende homogenizar a una Nación caracterizada por las particularidades y las diferencias. La idea central del establecimiento de la Ciudadanía Fiscal es rescatar los postulados de ciudadanía y democracia, apropiarnos de ellos y construir un Estado en el cual, a sabiendas de la fuerte heterogeneidad, sepamos reconocernos en el otro, dentro del convenio que significa la ciudadanía –ésta última como catalizador de las esferas políticas, económicas y tributarias–.

Por otro lado, queremos rescatar que todas estas discusiones son inherentes a la sociedad, y que ninguna esfera se encuentra por fuera de ella. En consecuencia, la clasificación aquí realizada tomó como parámetro principal las cualidades innatas de los ciudadanos fiscales. En definitiva, la clasificación expuesta en este documento pretende facilitar el rol de la Administración Tributaria en la institucionalización de la Ciudadanía Fiscal, en busca siempre del Buen Vivir.

6. BIBLIOGRAFÍA

Arias, D., Buenaño, E., Oliva, N., & Ramírez, J. (2008). Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999. Revista Fiscalidad, (2).

Augier, P. (2004). El ciudadano soberano. UNESCO.

Ayala, R. (2009). Construcción de ciudadanía fiscal como base de la gobernabilidad democrática. Asamblea General del CIAT.

Ballón, E. (2007). La cohesión social desde América Latina y el Caribe. DESCO. Lima.

Blanco, R. & Hirmas, C. (2008). La educación. OREALC/UNESCO.

Botana, N. (2006). Ciudadanía fiscal, aspectos políticos e históricos: La Brecha entre América Latina y los Estados Unidos. Fondo de Cultura Económica.

Brunner, J. (1990). Educación Superior en América Latina. Fondo de Cultura Económica.

- Correa, R.** (1996). *El Reto del desarrollo: Estamos preparados para el futuro?* Universidad San Francisco de Quito.
- Cuellar, R.** (2009). *Cohesión social y democracia.* Instituto Interamericano de Derechos Humanos.
- Díaz Velázquez, E.** (2009). El estudio sociopolítico de la ciudadanía: fundamentos teóricos. *Revista Sociológica de Pensamiento Crítico.*
- De Miguel, M.** (2007). *El buen gobierno en la administración pública española: principios incluidos y excluidos.* Universidad de Valencia.
- Domínguez, J. & Rueda, N.** (2005). *La dimensión y el papel del sector público en los países de la unión europea: Tendencias recientes.* ICE, Tribuna de Economía.
- Estévez, A. & Esper, S.** (2008). *Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido.* *Debates Latinoamericanos*, (10).
- Estévez, A. & Esper, S.** (2009). *Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria.* *SaberEs*,
- Franco, R.** (1996). *Los paradigmas de la política social en América Latina.* Manuscrito.
- Hopenhayn, M.** (2005). *América Latina desigual y descentrada.* Editorial Norma. IIDH (2003). *Educación para la vida ciudadana.*
- Kohlberg, L.** (1981). *Essays on moral development (Vol. 1). The philosophy of moral development.*
- McGee, R.** (2006). Three views on the ethics of tax evasion. *Journal of Business Ethics*, 67(1), 15–35.
- Morales, L.** (2005). *Éxiste una crisis participativa? La evolución de la participación política y el asociacionismo en España.* *Revista Española de Ciencia Política*, 13, 51–87.
- Reballato, J.** (2008). *Encrucijada de la Ética.* Nordan-Comunidad.
- Roig, A.** (2002). *Ética del poder y moralidad de la protesta: La moral latinoamericana de la emergencia.* Corporación Editora Nacional.
- Rojas, M.** (2009). *La responsabilidad cultural de la universidad pública.* *Revista Latinoamérica.*
- Rousseau, J.** (2004). *El contrato social.* Ediciones Escolares. Servicio de Rentas Internas (2010). *Memoria Institucional: Trabajamos por hacerle bien a nuestro país. 2007-2010.*
- Vieira, L.** (1998). *Ciudadanía y control social. Lo público no estatal en la reforma del Estado.*

ANEXO 1

1. PROGRAMA INTERINSTITUCIONAL DE COOPERACIÓN PARA EDUCACIÓN DE FISCALIDAD 2011: “MORAL TRIBUTARIA Y CIUDADANÍA FISCAL”

1.1 EDUCACIÓN BÁSICA Y MEDIA:

- 1.1.1 Unificar a nivel interinstitucional criterios, orientaciones y estrategias para el PROGRAMA INTERINSTITUCIONAL DE COOPERACIÓN PARA EDUCACIÓN DE FISCALIDAD –PICEF/1 (MEC)
- 1.1.2 Acuerdos sobre mecanismos de cooperación interinstitucional a nivel nacional y territorial-local 2020.
- 1.1.3 PLANIFICACIÓN: Construcción del Mapa Estratégico PICEF/1: ejes estratégicos, objetivos, programas, actores, resultados, duración, institución responsable de la ejecución; plan de seguimiento y evaluación. Primer trimestre del 2011.
- 1.1.4 Ejecución año 2011, resultados, responsables, plazos.
- 1.1.5 Seguimiento y evaluación, resultados, responsables, plazos.

1.2 EDUCACIÓN SUPERIOR:

- 1.2.1 Unificar a nivel interinstitucional criterios, orientaciones y estrategias para el PROGRAMA INTERINSTITUCIONAL DE COOPERACIÓN PARA EDUCACIÓN DE FISCALIDAD –PICEF/2.(Sistema de Educación Superior Ex CONESUP).
- 1.2.2 Acordar mecanismos de cooperación interinstitucional a nivel nacional y territorial-local 2020. Se sugiere realizar en el presente año 2010(Sistema de Educación Superior Ex CONESUP).
- 1.2.3 Mapa Estratégico PICEF/2: ejes estratégicos, objetivos, programas, actores, resultados, duración, institución responsable de la ejecución. Primer trimestre del 2011.
- 1.2.4 Ejecución año 2011, resultados, responsables, plazos.
- 1.2.5 Seguimiento y evaluación, resultados, responsables, plazos.

Metodología

Estrategias, mecanismos, planificación y programas de intercambio, cooperación y apoyo interno e interinstitucional

Forjar un nivel alto de intercambio de experiencias y asesorías, especialmente de sectores educativos y de investigación, tanto pública como privada; asegurar el cumplimiento a través del conocimiento, la transparencia y la dinamización masiva de veedurías desde lo local-territorial a lo nacional; coloca al tema como; con la preocupación de que los cambios amplíen su incidencia a través de la comunicación, la cooperación y el intercambio con asidero en todos los sectores sociales, incluso los tradicionalmente antagónicos, creando tendencias que converjan hacia una situación social jurídicamente más estable, segura y con equidad, que se fortalezca en lo colectivo y fluya con un espíritu solidario, que suele ser contagioso. ; siendo el eje clave de este proceso, el aval educativo en todos sus niveles y la participación ciudadana solidaria con la reflexión personal y colectiva responsable (RPR).

- 1.3 Estrategia: criterios de gestión para la construcción de la moral tributaria y la ciudadanía fiscal; construcción de estrategias; clarificación de objetivos; compromiso de actores involucrados; estrategias de contacto, vinculación e intercambio a nivel interno y externo (Manejo de la información); estrategia de coordinación operativa y coordinación interinstitucional (Alianzas y redes); estrategia para el diseño y ejecución de proyectos y programas conjuntos.
- 1.4 Actividades de coordinación interna: unidad mínima de coordinación (2 ó 3 personas); red de coordinación: conformación mínima con dos unidades; canales de comunicación; alternativas de complementariedad interinstitucional; priorización y focalización de actividades; concentración en tareas de continuidad; análisis del entorno inmediato; estudio estratégico de coyuntura; estudio de impactos y capacidad gubernativa; estrategias para fomento de la participación; producción, análisis y selección sistemática de iniciativas; medidas de ajuste participativo y ejecución.
- 1.5 Tareas inmediatas: aumento en eficiencia de la comunicación (Canales, velocidad, complementariedad de objetivos); capacidad de auto-aprendizaje compartido permanente; procesos de gestión integral; mejorar canales de comunicación; priorización y focalización de actividades; análisis de cambios, roles y responsabilidades; concentración en tareas de continuidad inmediata y de continuidad estratégica aplicada al desarrollo de la educación en fiscalidad.
- 1.6 Cooperación interinstitucional: líneas estratégicas de cooperación; estrategias con actores del sector público, particulares y otros (ONGs); impulso a procesos descentralizados; promoción de eventos de intercambio activo, de buenas prácticas en la

construcción de moral tributaria y ciudadanía fiscal como parte de la educación en fiscalidad; consensos sobre metas para el 2011 en actividades de coordinación, cooperación, proyectos conjuntos e inter-institucionales y evaluación de lecciones aprendidas; adecuar y aprobar metas, actores, plazos, recursos, fuentes de financiamiento y otros.

- 1.7 Territorios: expansión sistemática de avances y experiencias de la AT en el país y el hemisferio; asesorías e intercambios para el 2011; análisis prioritario de procesos de planificación sectorizada, seguimiento, apoyo e incentivos; rutas y alternativas posibles; estaciones, visitas o ciclos de intercambio, comunicación, seguimiento y continuidad; desarrollo compartido de capacidades y competencias (Observación, receptividad, comunicación, análisis, gestación colectiva de propuestas, cooperación, toma de decisiones en equipo, negociación, solución de conflictos, prácticas, continuidad y evaluación).

ANEXO 2

CAMPAÑA NACIONAL “Moral Tributaria y Ciudadanía Fiscal 2011” IDENTIFICACIÓN DE ACTORES PARA EJECUCIÓN

Círculo interno de actores involucrados: identificación, fijación de perfil, fijación de roles y responsabilidades, mecanismos de comunicación, intercambio, cooperación y trabajo conjunto.

Círculo externo de actores receptores involucrados: identificación, fijación de perfil, fijación de roles y responsabilidades, mecanismos de comunicación, intercambio, cooperación y trabajo conjunto.

Círculo externo de actores receptores no involucrados: identificación, fijación de perfil, fijación de roles y responsabilidades, mecanismos de comunicación, intercambio, cooperación y trabajo conjunto

PRESENTACIÓN DEL PROYECTO:

Coordinación con “Convenio de Concertación Ética, Cultural y Académica” (Continuidad al firmado 2006; convenio especial con medios de comunicación social), convocando a personas, grupos, instituciones públicas y particulares, medios de comunicación social, organismos internacionales y no gubernamentales, a sumarse a la campaña.

LOS PLANES ESTRATÉGICOS Y LA MORAL TRIBUTARIA

Rudy Villeda

Superintendente de Administración Tributaria
(Guatemala)

Sumario: *Introducción – 1. La filosofía de trabajo de la SAT – 1.1 La misión – 1.2 La visión – 1.4 SAQB'E – 1.5 SAQB'E como filosofía de trabajo en la SAT – 2 El cumplimiento tributario en el plan estratégico institucional 2011-2013 – 2.1 Aumentar el nivel de cumplimiento tributario y reducir la evasión tributaria “Que el pago del contribuyente sea cabal.” – 2.2 Mejorar la calidad del servicio al contribuyente. “Servicio bueno, rápido y fácil” – 2.3 Incrementar la efectividad institucional “SAT efectiva, íntegra y transparente” – 3. Consideraciones finales – 4. Referencias bibliográficas*

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, la Constitución Política de la República regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

En el Artículo 239, la Carta Magna establece:

“Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Si bien el principio de legalidad contenido en la Constitución deja de considerar explícitamente la moral tributaria entendida como la motivación intrínseca para cumplir con las obligaciones tributarias, el Artículo 135 dispone entre los deberes y derechos cívicos:

“**Deberes y derechos cívicos.** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:

a. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;”

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Decreto Número 1-98 del Congreso de la República), por su parte, consigna en el tercero de sus considerandos:

“Que es urgente fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.”

Con la experiencia acumulada tras doce años de funcionamiento y atenta a las corrientes mundiales de investigación que profundizan en el estudio de las razones para el cumplimiento e incumplimiento tributarios y su relación con la política fiscal, la Administración Tributaria guatemalteca ha ido incorporando, paulatinamente, a su estilo de trabajo y funcionamiento líneas de acción que, además de recurrir a los conocidos mecanismos coercitivos, fomenten en la población la formación de una moral tributaria.

Este documento persigue describir el esfuerzo que viene realizando en Guatemala la SAT, para permear la conciencia del ciudadano sobre sus derechos y obligaciones como contribuyente y enterante de los impuestos. Para ello se parte de un rápido examen sobre los principales postulados legales que enmarcan la relación administración tributaria-contribuyente, para proceder a describir la filosofía de trabajo

de la institución y detenerse en el análisis de SAQB'E como sistema integrador de la forma en que la SAT lleva a cabo sus funciones y realiza la entrega de servicios a los contribuyentes. Luego se esboza el contenido del Plan Estratégico Institucional 2011-2013 en lo atinente al fomento del cumplimiento tributario como columna pivote del accionar de la entidad, para concluir con algunas consideraciones específicas con respecto al devenir esperado de las acciones emprendidas por la SAT de Guatemala en materia de formación de una moral tributaria en el contribuyente actual y potencial.

1. LA FILOSOFÍA DE TRABAJO DE LA SAT

En la SAT, como en otras organizaciones, los fundamentos para guiar la planificación y gestión son principalmente la misión, la visión estratégica y los valores institucionales.

1.1 La misión

“Recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea los servicios indispensables y se brinden mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de los impuestos; la aplicación imparcial e íntegra de la legislación tributaria y aduanera; y la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras de los ciudadanos”.

“Recaudar con efectividad los tributos que el Estado demanda”

1.2 La visión

“Ser una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria y administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, los contribuyentes y sus funcionarios y empleados”.

“Pago de tributos, fácil y cabal”.

1.3 Los valores

De conformidad con el andamiaje legal tributario y congruente con los enunciados contenidos tanto en la visión como en la misión institucional, todos los funcionarios y empleados de la SAT deben incorporar a su conducta un conjunto de principios y valores que son

indispensables para honrar el compromiso hacia los contribuyentes, usuarios y población en general. Tales valores comprenden:

- 1.3.1 Responsabilidad**, todas las funciones y tareas que deben desarrollar los funcionarios y empleados de la administración tributaria se cumplen efectiva y oportunamente con disciplina y espíritu de equipo.
- 1.3.2 Transparencia**, todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la SAT responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética.
- 1.3.3 Productividad**, todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la SAT se orientan a aprovechar óptimamente los recursos, para asegurar el uso adecuado de los insumos de trabajo en la obtención de los resultados esperados.
- 1.3.4 Integridad**, todas las funciones y tareas asignadas a los funcionarios de la SAT se realizan con rectitud, conducta intachable y coherencia en lo que se piensa, dice y hace.
- 1.3.5 Profesionalismo**, todas las funciones y tareas asignadas a los funcionarios y empleados de la SAT, buscan aplicar oportunamente los conocimientos con capacidad y empeño en su realización hasta conseguir los resultados esperados, con pasión por la excelencia.

La misión aproxima la institución al Estado, en tanto que la visión acerca la SAT a los guatemaltecos y los valores son necesarios para la consecución de los objetivos.

En resumen, la SAT tiene un compromiso económico con el Estado, un compromiso moral con los guatemaltecos y un compromiso humano con los valores.

1.4 SAQB´E

En 2006 y con apoyo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la SAT desarrolló una nueva herramienta tecnológica con el afán de alinear la gestión para cumplir la misión institucional, alcanzar la visión y fortalecer los valores institucionales.

Esta herramienta integra en una sola plataforma la administración digital de documentos y la gestión de flujos de trabajo (workflow).

La nueva plataforma fue implementada inicialmente para el sector aduanero, en el año 2007.

Durante el proceso de desarrollo e implementación, se realizó un concurso interno para proveer de un nombre al conjunto de herramientas.

La palabra ganadora fue **SAQB´E**, que en varios idiomas mayas significa “**Camino Blanco y Transparente**”.

En la SAT y en concordancia con lo anterior, SAQB´E representa una nueva filosofía de trabajo, producto del desarrollo interno de la SAT, que busca recaudar los recursos necesarios para el Estado, a la vez que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los guatemaltecos, con transparencia y eficiencia en toda su gestión.

1.5 SAQB´E como filosofía de trabajo en la SAT

La filosofía SAQB´E manifiesta que, la Administración Tributaria logrará los objetivos de cumplir con su misión de recaudar los recursos necesarios para el Estado y alcanzar la visión del pago de tributos fácil y cabal, si se basa en sus valores institucionales y en seguir el camino de la transparencia y eficiencia, buscando siempre la excelencia de toda gestión administrativa interna y externa que realice.

1.5.1. Beneficios directos e indirectos:

Al contar con la filosofía de trabajo SAQB´E, la SAT espera obtener los siguientes beneficios:

- a) **PROYECTAR** la filosofía a toda la institución para posicionar y divulgar los resultados de proyectos institucionales encaminados a transparentar y efficientar la Administración Tributaria.
- b) **GENERAR** en la opinión pública expectativas razonables y realistas.
- c) **CONTRIBUIR** a solidificar la imagen de la SAT y reforzar su credibilidad.
- d) **POSICIONAR** a la institución como pionera en la Modernización y Transparencia en el Sector Público.
- e) **CONSTITUIR** a la SAT como la primera Institución del Sector Público que cuenta con una filosofía de trabajo.
- f) **ESTABLECER** una línea de trabajo definida, que trascienda a través de los años.

1.5.2 Implicaciones concretas de SAQB'E en la SAT

SAQB'E es un camino, el camino blanco, correcto, transparente y eficiente. Como todo camino, SAQB'E requiere de varios fundamentos en su construcción. Esos fundamentos se agrupan en cuatro pilares:

- a) Recurso humano.**
- b) Seguridad.**
- c) Infraestructura.**
- d) Procesos.**

En conjunto, los cambios y mejoras en cada uno de estos cuatro pilares, conducirán por el camino de una SAT en que los valores institucionales se viven y se perciben tanto a lo interno como a lo externo, en que se busca cada vez mayor excelencia y transparencia en el cumplimiento de nuestra misión y en alcanzar la visión de una SAT Fácil y Cabal.

No obstante lo anterior, un factor crítico de éxito en la construcción de un camino sólido que pueda sobrevivir a lo largo del tiempo, es que todo esfuerzo se enmarque dentro de una gestión de calidad.

La filosofía SAQB'E busca una gestión de calidad en todas las labores de la administración tributaria, para satisfacer las expectativas tanto internas como externas sobre facilitación, estandarización, excelencia, eficiencia y cumplimiento a cabalidad de la normativa vigente.

Bajo esta gestión de calidad, se requiere reorientar la organización hacia un enfoque de gestión por procesos, con una mejora continua, trabajar con un enfoque sistémico y holístico en el desarrollo de su gestión, partiendo del aprovechamiento de las tecnologías disponibles y una investigación sobre mejores prácticas.

Con el afán de que la gestión de calidad y la orientación hacia una gestión por procesos se arraiguen en la institución, se debe utilizar y mantener una metodología institucional que permita la administración y desarrollo de procesos y gestión de calidad.

a. Pilar de recurso humano

La filosofía SAQB'E persigue que el recurso humano sea profesional y comprometido con la misión, visión y valores institucionales de la SAT.

En ese sentido se espera que:

- El personal sea confiable, porque ha pasado pruebas de confiabilidad, es contratado, evaluado y ubicado funcionalmente conforme los procedimientos establecidos y según la ruta establecida de carrera administrativa.
- El personal manifiesta, tanto hacia clientes internos como externos, una actitud de servicio, actúa según el código de ética, los valores institucionales y los procedimientos y normas vigentes, y se preocupa por su presentación personal y sobre todo mostrando profesionalismo así como amabilidad y respeto.
- El personal cuenta con una calificación técnica o profesionalmente especializada, según los requerimientos del negocio, que le permita actuar con propiedad y dominio.
- El personal goza de compensaciones, según el plan de carrera, el desempeño y el cumplimiento de objetivos institucionales; con equidad interna y congruente con el mercado de trabajo y se estimula la participación en el plan de carrera y la permanencia en la institución.

b. Pilar Seguridad

La filosofía SAQB'E es contar con mecanismos de seguridad que promuevan la generación de certeza sobre las actuaciones realizadas bajo la jurisdicción de la SAT, que permitan garantizar la continuidad de las operaciones de la Institución y que contribuyan a la creación y mantenimiento de un ambiente laboral y de servicio adecuados, en concordancia con la misión y visión de la SAT y según sus valores institucionales.

Dentro del ámbito de seguridad es necesario contar con:

- Protocolos de seguridad para el acceso y permanencia de las personas en las instalaciones de la SAT, así como de protección de los bienes de la Institución.
- Protocolos de seguridad industrial, según los estándares de seguridad industrial establecidos, que permitan mantener seguras las instalaciones.
- Mecanismos que permitan que el personal de la SAT sea identificable dentro de sus instalaciones.
- Políticas que regulen los accesos a la información y que estos sean registrados y restringidos según el perfil de nivel de acceso de las personas y el tipo de información, y que además, el uso de tecnología permita la seguridad de los datos y la trazabilidad de

las gestiones, así como el registro y detección de anomalías, con la menor interferencia posible para los clientes.

c. Pilar Infraestructura Física y Tecnológica

La filosofía SAQB'E persigue operar en instalaciones adecuadas y equipadas que permitan prestar un alto nivel de servicio según la visión y valores institucionales, para el efecto es necesario:

- Un ambiente adecuado, confortable, accesible y estandarizado para la prestación del servicio, tanto para nuestro personal como para los clientes.
- En Aduanas, un espacio integrado entre SAT y las demás entidades que deben prestar servicios en nuestras instalaciones, bajo la visión de que todos se integran en el concepto de un puerto terrestre.
- Equipo para facilitar la comunicación e interacción entre nuestro personal y los clientes.
- Infraestructura que soporta el grado de sistematización y/o automatización de la gestión institucional.

d. Pilar Gestión por Procesos

La filosofía SAQB'E significa orientar el negocio hacia gestión por procesos, para lo cual se identifican los siguientes tres principales elementos para el mejoramiento de la gestión:

1. Un enfoque sistémico.
2. Importancia de identificar, definir, documentar y actualizar procesos.
3. Los procesos del negocio se desarrollan a través del uso del gestor de flujos de trabajo y la utilización de la tecnología disponible, siempre que ésta esté avalada institucionalmente.

Los procesos se desarrollan según los siguientes criterios principales:

- Cumplir la normativa legal.
- Simplificar y estandarizar, buscando una mayor utilización del Internet.
- Evitar la discrecionalidad y aumentar la transparencia.

Con el fin de lograr que la cantidad de personal sea suficiente, según los requerimientos del negocio y los criterios de tiempos máximos

para atención de las distintas gestiones de la SAT, se monitorea la operación a través de indicadores de gestión incorporados a la plataforma tecnológica.

La automatización de procesos con la plataforma, provee lo siguiente:

- Una herramienta integral sin necesidad de entrar y salir de distintas aplicaciones y con información accesible desde un solo lugar.
- Permite agilidad y menores tiempos en trámites, con procesos simplificados y controles automatizados con cruce de información entre sistemas.
- Facilita el monitoreo de indicadores de gestión para así poder mejorar el nivel de servicio y la eficiencia de nuestra gestión.
- Disminuye los espacios de discrecionalidad de nuestro personal, mejorando así nuestro ambiente de trabajo y aumentando la seguridad para el cliente.
- Permite trabajar con flujos no interrumpidos y con manejo electrónico de expedientes internos sin necesidad de trasladar documentos físicos.
- Logra que los usuarios den seguimiento, vía Internet, a sus gestiones, aumentando así la transparencia.
- Permite cada vez más que las gestiones ante la SAT se puedan realizar vía Internet, llevándonos gradualmente hacia una SAT virtual.

De acuerdo a lo establecido en la resolución No. SAT-S-456-2008 de la Superintendencia, el ente rector de la plataforma de gestión por procesos SAQB'E lo conforman las siguientes tres dependencias: Secretaría General, Gerencia de Informática y Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional,

2. EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN EL PLAN ESTRATÉGICO INSTITUCIONAL 2011-2013

Apartir del fin y propósito enunciados en la misión y visión institucionales, la SAT incorpora y detalla en el Plan Estratégico Institucional, los objetivos y medios por los cuales se logra su realización.

Para los efectos de este trabajo conviene destacar las acciones de cada uno de los elementos torales del Plan por cuanto que cada uno de ellos y el funcionamiento del conjunto harán realizables los objetivos estratégicos del trienio.

2.1 Aumentar el nivel de cumplimiento tributario y reducir la evasión tributaria

“Que el pago del Contribuyente sea Cabal.”

Desde el punto de vista de la razón de ser de la SAT, este es el objetivo de mayor impacto en cuanto a resultados sustantivos, y se relaciona con las acciones que se realizan para lograr una mejora en el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes y por ende una reducción de la evasión tributaria, buscando obtener la mayor recaudación posible a partir de lograr que quienes están obligados, paguen los impuestos que les corresponden; incrementar la percepción de riesgo y la posibilidad de detectar y sancionar el incumplimiento.

2.1.1 Incrementar la percepción de riesgo de los contribuyentes.

Persigue incrementar en los contribuyentes y población en general la impresión a ser detectados en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Para lograrlo se han considerado acciones puntuales orientadas a redefinir la política de análisis de riesgo incorporando nuevos modelos de gestión de riesgo, focalizando las auditorías selectivas, e informando a la población de los resultados de las acciones implementadas.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son las siguientes:

- Mejorar la seguridad de la planilla electrónica del IVA, y revisar las planillas del período que se presenta.
- Obligar a los contribuyentes que presentan declaraciones con valor pago igual a cero a que utilicen medios electrónicos.
- Redefinir la estrategia de operativos conjuntos y de presencias fiscales. Redefinir el Modelo de Control a Posteriori.
- Sistematizar el análisis de riesgo en aduanas, incorporando reglas fijas sobre propuestas de las aduanas.
- Coordinar la gestión de riesgo a nivel interinstitucional, que fomente las revisiones integradas por parte de todas las entidades involucradas.
- Focalizar las auditorías tributarias selectivas en los últimos períodos fiscales.
- Promover/impulsar la aprobación de la normativa sancionatoria aduanera e implementar normativas paliativas mientras se obtiene su aprobación.
- Integrar un grupo de trabajo institucional cuya función principal

sea la coordinación de la inteligencia fiscal entre gestión de riesgo interno y de comercio exterior.

- Definir las bases para realizar estudios económicos tributarios internos y de comercio exterior, por actividad o grupo de contribuyentes de acuerdo al perfil de riesgo.
- Incluir en los modelos de gestión de riesgo, el riesgo en empresas multinacionales.

2.1.2 Aumentar el cumplimiento tributario y el cumplimiento dentro del plazo.

Este objetivo busca incorporar nuevos contribuyentes efectivos a la base tributaria, identificando y requiriendo el cumplimiento, dentro del plazo establecido por la legislación tributaria, a las personas inscritas y afiliadas a impuestos que no presentan sus declaraciones y no pagan impuestos.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son las siguientes:

- Obligar y/o verificar el uso de medios electrónicos a grupos específicos de contribuyentes.
- Establecer criterios para el uso obligatorio del régimen de facturación electrónica por los contribuyentes especiales.

2.1.3 Incrementar la efectividad de la gestión judicial.

Se busca incrementar la efectividad de los procesos de gestión judicial.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo, son los siguientes:

- Promover los casos de alto impacto ante el Organismo Judicial.
- Implementar el Sistema del embargo electrónico.
- Brindar asistencia legal y capacitación permanente en las etapas de registro, supervisión y control masivo, cobranza administrativa, fiscalización y de resolución de auditorías, y en comercio exterior para dar seguimiento de denuncias.
- Fortalecer los procesos de unificación de criterios institucionales.
- Clasificar la cartera de acuerdo al potencial de cobro, para priorizar las acciones judiciales.
- Redefinir la estrategia y los procedimientos de trabajo de gestión judicial; agilizar tiempos de gestión internos, colocar controles de la gestión - incluye económico coactivo, contencioso administrativo, penal, etc.

- Coordinar la creación de un grupo Institucional de trabajo cuya función principal sea la identificación de lagunas o vacíos legales y la promoción e impulso de reformas tributarias

2.1.4 Mejorar la efectividad y ampliar la cobertura de la gestión de fiscalización.

Se persigue mejorar la efectividad de la supervisión y el control de los contribuyentes, y ampliar su cobertura al incrementar la fiscalización de comercio exterior.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Incrementar el uso de cruces de información a partir de fuentes internas y externas (planillas, facturas electrónicas, retenISR, asistelibros, etc.).
- Incrementar la fiscalización de comercio exterior.
- Privilegiar la calidad en la ejecución de las auditorías selectivas en lugar de la cantidad.
- Incorporar campos en los formularios existentes que permitan el control de pago por acciones en primera instancia de fiscalización.
- Crear un equipo de trabajo para realizar auditorías rápidas y desarrollar un procedimiento abreviado para el cobro de ajustes.
- Robustecer la normativa y la verificación de la procedencia de la devolución de crédito fiscal.

2.1.5 Mejorar la efectividad y cobertura de la supervisión y control en la etapa de cobranza administrativa.

Con este nuevo objetivo se persigue un incremento de la efectividad en la etapa de cobranza administrativa, con el propósito de aumentar en el corto plazo el cobro de impuestos por esta vía y reducir en el largo plazo las omisiones.

La principal acción definida para el logro de este objetivo es la siguiente:

- Mejorar los mecanismos de control para la autorización de documentos y para que los contribuyentes solventen situaciones pendientes.

2.1.6 Ampliar los procesos de control de la gestión de aduanas y ampliar su cobertura.

Con este objetivo se persigue una mayor efectividad de los controles aduaneros permitiendo fortalecer el control y ampliar la cobertura de la gestión aduanera

Los principales proyectos y acciones que se han definido para alcanzar este objetivo, son los siguientes:

- Redefinir la estrategia de acción de la Comisión Interinstitucional de Prevención y Combate al Contrabando y la Defraudación Aduanera; incluye la promoción de las acciones ejecutadas, y el fortalecimiento de operativos en aduanas marítimas.
- Redefinir la estrategia de supervisión del cumplimiento aduanero y de aplicación de procedimientos en aduanas.
- Concluir la implementación del control de tránsito aduanero por medio de dispositivos satelitales.
- Redefinir la logística de control de despacho en aduanas con una orientación a la asignación de mayor personal al control inmediato.
- Concluir la implementación de Aduana Segura en las tres aduanas marítimas.
- Establecer una base de valoración de mercancías alimentada con información de fuentes internas y externas.
- Establecer los procedimientos y disposiciones normativas derivados de la nueva ley de seguros (sustitución de fianzas por seguros).
- Mejorar los controles en los regímenes suspensivos y liberatorios.
- Definir e implementar una estrategia que permita incrementar la efectividad de los controles en los recintos aduaneros y su sistematización.

2.2 Mejorar la calidad del servicio al contribuyente. “Servicio Bueno, Rápido y Fácil”

El éxito de la gestión tributaria depende en gran parte de la comunicación, relación y servicio que se brinde a los contribuyentes, usuarios y a la población en general. Este objetivo implica la implementación de un modelo de gestión de calidad del servicio, en el que se reconoce al contribuyente como un cliente de la Administración Tributaria y Aduanera.

2.2.1 Simplificar el cumplimiento tributario y aduanero.

Se persigue continuar con las acciones de simplificación y agilización de las principales gestiones de tributos internos y de comercio exterior, y lograr una mejora significativa en la calidad del servicio, asistencia y orientación a los contribuyentes, mediante el ordenamiento de la información disponible en el portal para consulta de los contribuyentes y minimizando la discrecionalidad en la aplicación de procedimientos y requisitos de gestión.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Enviar información a los contribuyentes por grupo objetivo utilizando todos los medios disponibles, incluyendo mensajes a sus teléfonos.
- Crear el Portal de Capacitación.
- Concluir la implementación de la opción alternativa a BancaSAT para la presentación de declaración y pago de impuestos, sin que se requiera contrato bancario -DeclaraGUATE-
- Agilizar los procedimientos de gestión y de despacho aduanero.
- Agilizar los procedimientos de registro tributario y de registro fiscal de vehículos.
- Divulgar por medios electrónicos los procedimientos y requisitos para el cumplimiento de obligaciones tributarias (impuestos internos y comercio exterior).
- Implementar un sistema electrónico de contabilidad para las MIPYMEs.(CuentaCabal).
- Sistematizar la gestión de las franquicias aduaneras.
- Continuar con la implementación del Operador Económico Autorizado.
- Capacitar a contribuyentes y responsables priorizando el uso de medios virtuales.
- Analizar y ordenar la información disponible en el portal de la SAT, y elaborar una normativa para la actualización y estandarización de la información.
- Evaluar la efectividad de la implementación de los INFOCENTROS y de considerarse funcionales, instalar INFOCENTROS en la Agencia Tributaria San Rafael y en las sedes de las Regionales Nororiente (Zacapa) y Sur (Escuintla).
- Implementar una plataforma que permita la medición en línea del servicio que prestan los técnicos y profesionales en ventanillas de la SAT.
- Medir el grado de satisfacción del servicio al contribuyente a nivel nacional.

- Minimizar la discrecionalidad en la aplicación de los procedimientos y requisitos de gestión en todas las oficinas de servicio y aduanas de la SAT.
- Evaluar la factibilidad de ampliar los horarios de oficinas de servicio y de aduanas.
- Implementar el Sistema de Ordenamiento de Filas en Oficinas Tributarias.

2.2.2 Fomentar la cultura tributaria.

Este programa persigue concienciar el comportamiento de los contribuyentes potenciales, particularmente niños y jóvenes, cultivando una actitud positiva hacia el deber ciudadano de tributar. Para ello se parte del principio que el Estado necesita de recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes, para que pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere.

El pago de los impuestos puede llevarse a cabo utilizando la coerción o apelando a la razón. La fuerza se manifiesta en las leyes y en su cumplimiento obligatorio, mientras que la razón sólo puede estar dada por una Cultura Tributaria con bases sólidas.

No puede obviarse que un incentivo (o desincentivo) importante para la tributación lo constituye el manejo y destino de los fondos públicos, aparte de que, para muchos ciudadanos, tributar es un acto discrecional, relacionado con su percepción positiva o negativa sobre el uso de los fondos.

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

A efecto de fortalecer la Cultura Tributaria (entendida ésta como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales), se requiere que la población obtenga conocimiento sobre el tema y comprenda la importancia de sus responsabilidades tributarias.

Esta comprensión se alimenta de información oportuna y de formación adecuada, las cuales deben conducir hacia la aceptación derivada de la concienciación. Esta es indispensable para lograr una recaudación firme y sostenible en el mediano y largo plazos, de manera que también sea posible cumplir los Acuerdos de Paz y los compromisos del Pacto Fiscal.

En síntesis, los ejes centrales para la promoción de la Cultura Tributaria son la información, la formación y la concienciación, los cuales se articulan en torno a la razón como móvil deseable fundamental de la acción de tributar, y se incorporan en una estrategia de comunicación cuyo mensaje central es:

“Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, yo ciudadano, debo asumir mi responsabilidad de pagar impuestos porque, al hacerlo, cumplo con Guatemala.”

En este contexto, para 2011-2013, se busca la promoción y profundización de la cultura tributaria en la población, mediante la ampliación y el fortalecimiento de las acciones de fomento y divulgación de cultura tributaria.

Las principales acciones definidas para atender este objetivo son las siguientes:

- Ampliar y fortalecer las acciones de fomento de cultura tributaria dentro del sistema educativo.
- Fortalecer los programas de divulgación de cultura tributaria y promoción de valores ciudadanos.

2.3. Incrementar la Efectividad Institucional “SAT Efectiva, Íntegra y Transparente”

Para mejorar el cumplimiento tributario y la calidad del servicio a los contribuyentes es indispensable que se incremente la efectividad institucional por medio de esfuerzos para mejorar los sistemas organizacionales, gerenciales y de información, así como la infraestructura física y el equipamiento de las instalaciones de la administración tributaria y aduanera.

2.3.1 Fortalecer el capital de recurso humano.

Este objetivo persigue continuar con las acciones que permitan el fortalecimiento y desarrollo del recurso humano de la SAT.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo, son los siguientes:

- Establecer una política de recurso humano que apoye la implementación de la estrategia institucional de control integral.
- Asignar la cantidad adecuada de personas a todos los procesos de la Institución, previa evaluación de cargas de trabajo, considerando la reasignación de plazas.
- Diseñar y ejecutar programas efectivos de capacitación y de especialización, enfocados en desarrollo de competencias.
- Fortalecer los criterios para evaluación de resultados (incluye evaluación de desempeño, méritos y deméritos).
- Evaluar las escalas salariales a nivel institucional en el año 2012, por familias de puestos.

2.3.2 Fomentar la calidad y control de los sistemas de información.

Este objetivo persigue mejorar la calidad de la información con que dispone la SAT, incluyendo lo relativo al ingreso de la información, procesamiento, calidad y su utilización.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Actualizar y divulgar el Plan Estratégico de Tecnologías de Información.
- Depurar la información de la cuenta corriente y ampliar su implementación.
- Definir las necesidades de interconexión de las aplicaciones informáticas y la atención priorizada de las mismas.
- Evaluar y estabilizar el Sistema SAQB'E.
- Evaluar la opción de mejorar el actual sistema del RTU o la creación de un nuevo sistema de Registro Tributario Unificado.
- Implementar la metodología ITIL en los procedimientos de gestión del nivel de servicio.
- Suscribir convenio con RENAP para que traslade periódicamente a la SAT, el listado de defunciones.

2.3.3. Mejorar y mantener la infraestructura y la seguridad física, tecnológica y operativa.

Este objetivo persigue que la SAT disponga de infraestructura física, tecnológica y operativa que cumpla con requerimientos mínimos para

brindar un servicio eficiente a los contribuyentes, provea condiciones mínimas a los funcionarios y empleados, y que se disponga de mecanismos que garanticen la seguridad física, tecnológica y operativa.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Reactivar y fortalecer el Comité de Infraestructura.
- Actualizar y priorizar el Plan de Inversión de Infraestructura, de acuerdo con la factibilidad de ejecución y la disponibilidad de presupuesto.
- Evaluar la implementación del manual para la atención de emergencias y otras contingencias.
- Acreditar el Laboratorio Químico Fiscal (Norma ISO 17025).

2.3.4 Desarrollar una cultura organizacional de servicio.

Se busca desarrollar una cultura orientada al servicio, tanto de usuarios internos como externos.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Definir, desarrollar y evaluar un Programa de Capacitación en Servicio al Cliente.
- Actualizar e implementar los planes de comunicación interna y externa.

2.3.5 Rediseñar los procesos críticos y mejorar la cultura de planificación y control de gestión.

Este objetivo busca rediseñar los principales procesos institucionales y de apoyo, y mejorar la cultura de planificación y control de la gestión.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Impulsar el funcionamiento del Comité de Auditoría con el propósito de darle cumplimiento a la normativa de control interno.
- Sistematizar y mejorar los procesos internos de adquisiciones y contrataciones.
- Definir la estrategia de implementación de un ERP en la SAT.
- Revisión y actualización del procedimiento conjunto de planificación y presupuesto.

- Concluir el plan piloto de implementación del sistema de gestión de calidad en aduanas.
- Actualizar el sistema de gestión de expedientes.
- Definir el modelo de control interno bajo estándares generalmente aceptados.
- Desarrollar e implementar un programa de rediseño de procesos críticos.
- Fortalecer la gestión de resguardo de la documentación institucional.
- Crear una comisión Institucional que de seguimiento o verifique el cumplimiento a las recomendaciones derivadas por denuncias y potenciales actos irregulares.
- Implementar la notificación electrónica.

2.3.6 Adecuar la organización interna al propósito de la desconcentración.

Busca desarrollar e implantar las operaciones de aduanas y de asuntos jurídicos en forma desconcentrada a través de las Gerencias Regionales y las dependencias que correspondan.

Los principales proyectos y acciones que se han definido para el logro de este objetivo son los siguientes:

- Definir y ejecutar el plan de desconcentración de las funciones operativas de asuntos jurídicos a las Gerencias Regionales.
- Definir la visión de mediano y largo plazo en aduanas y preparar y ejecutar el plan de desconcentración de funciones operativas.

3. CONSIDERACIONES FINALES

La Administración Tributaria de Guatemala es consciente que los avances logrados en la promoción de iniciativas para cultivar la moral tributaria del guatemalteco, han radicado más en recurrir a la coerción, al aumento de la percepción de riesgo de los sujetos obligados en cuanto a ser fiscalizados, que a la formación de una conciencia sobre la responsabilidad de cumplir con un deber cívico consignado en la Constitución Política de la República.

Es propósito de la SAT alcanzar un nivel superior de moral tributaria, por lo que es importante para funcionarios y empleados de la entidad mantener en mente la visión y misión institucional como medio que proyecte entre los contribuyentes la percepción que nuestro tratamiento es equitativo. Además, mediante la actitud hacia el contribuyente y como efecto directo de los programas específicos de

cultura tributaria lograr que la población comprenda el propósito de pagar impuestos y las consecuencias negativas de evadir los tributos.

La forma en que interactúen efectivamente la orientación, el servicio y las actividades de cumplimiento es crucial para la SAT, puesto que de ello depende en buena medida cultivar la disposición de los contribuyentes para cumplir sus obligaciones tributarias.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Superintendencia de Administración Tributaria. Plan Estratégico Institucional 2011-2013. Guatemala, febrero 2011.

Informe Circunstanciado y Memoria de Labores, 2010. Guatemala, febrero 2011.

Lago-Peñas, Ignacio y Lago-Peñas, Santiago. The Determinants of Tax Morale In Comparative Perspective: Evidence From A Multilevel Analysis. Edición de Instituto de Estudios Fiscales. N.I.P.O.: 602-08-004-3. I.S.S.N.: 1578-0252 Depósito Legal: M-23772-2001. España.

Torgler, Benno. TAX MORALE: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance.

DISSERTATION der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften. Basilea Julio, 2003

La moral tributaria en América Latina. IR 02. Revista del Instituto AFIP. Octubre 2007.

LOS PLANES ESTRATÉGICOS Y LA MORAL TRIBUTARIA

Anders Stridh

Estratega de Cumplimiento
Agencia Tributaria
(Suecia)

Sumario: *Resumen – 1. Planes estratégicos y meta general – 2. ¿Qué factores influyen en el cumplimiento? – 2.1 Contribuir a la motivación interna - nuestros hallazgos – 2.2 Confianza – 2.3 Comunicación – 2.4 Justicia procesal – 2.5 La distinción entre el caso y la persona 3. La opinión pública sobre la agencia tributaria sueca – 4. Comprender la situación del contribuyente – 5. Conclusión*

RESUMEN

La moral tributaria consiste en la motivación interna del contribuyente para el pago de impuestos. Tiene que ver con lo que una persona considera que es la forma correcta de manejar una situación. Como resultado de ello, no es posible forzar a alguien a tener una determinada moral respecto a los asuntos tributarios.

Lo que nosotros podemos hacer como administraciones tributarias, no obstante, es crear un entorno y una relación que contribuyan a un cumplimiento voluntario que se base en el conocimiento de qué es lo que motiva a los contribuyentes a cumplir. Es inspirados en ello que hemos diseñado nuestras estrategias en la Administración Tributaria sueca.

Contamos con una visión: “Una sociedad en la que todos estén dispuestos a pagar una proporción justa”, y con metas sobre la confianza y una buena relación con el contribuyente. Nuestra intención es hacerlo correctamente “desde el comienzo”.

Son muchos los factores de motivación que inciden en el cumplimiento tributario de los contribuyentes, y una nota recientemente publicada por la OCDE proporciona una amplia descripción general de las investigaciones realizadas en este respecto. Los hallazgos indican que

son numerosas las circunstancias que afectan el comportamiento de los contribuyentes, tales como la disuasión, las normas y la equidad.

Nuestros hallazgos en la Agencia Tributaria sueca señalan que en el pasado subestimamos la importancia de la equidad y la confianza percibidas cuando se trata de la moralidad tributaria y la motivación interna. Nos centrábamos demasiado en qué estábamos haciendo y no reflexionábamos lo suficiente acerca de cómo llevábamos a cabo nuestras actividades y cómo nuestras acciones eran percibidas por los contribuyentes.

Creemos que podemos contribuir a un entorno favorable al cumplimiento y aumentar la motivación interna para cumplir tratando de comprender las cosas desde la perspectiva del contribuyente. En este sentido, nos enfocamos en temas tales como la confianza, la forma en que nos comunicamos y la justicia procesal.

La forma en que las agencias llevan a cabo su labor afecta la percepción y la confianza que las personas tienen respecto de la agencia. No es que las agencias como la agencia tributaria sueca que reciben dinero de las personas son menos populares que las que otorgan dinero a través de diversos aportes. En Suecia, el resultado es al revés: la agencia tributaria es mucho más apreciada en comparación con la Agencia Nacional de Seguros que otorga diferentes tipos de apoyo monetario.

En un estudio realizado por un instituto de investigación externo en el cual las personas calificaban a 14 agencias de la sociedad sueca en base a su propia experiencia, la Agencia Tributaria sueca ocupaba el puesto más alto en el ranking del año pasado según el público sueco, entre la policía, universidades, la Agencia Nacional de Seguros y otras instituciones.

Adoptar el conocimiento es un desafío en sí mismo porque el cumplimiento tributario es un comportamiento humano mucho más complejo que la mera respuesta a la disuasión. Nuestros hallazgos nos han llevado a repensar y revisar las estrategias, obligándonos a centrarnos mucho más en el resultado de nuestras actividades. Lo que implica tratar de comprender y ver las cosas desde la perspectiva del contribuyente.

Somos conscientes de que la forma en que hacemos nuestra labor tiene un enorme impacto en la motivación de los contribuyentes. No

cabe decir aquí que la legislación es demasiado compleja o que los contribuyentes deben ser más conscientes. A nuestro entender, es nuestra responsabilidad facilitar al máximo posible el cumplimiento de los contribuyentes y tratarlos con el máximo respeto.

1. PLANES ESTRATÉGICOS Y META GENERAL

Introducción

La mayoría de las administraciones tributarias buscan aumentar el nivel de cumplimiento. Para lograrlo, es de enorme importancia asegurar que las actividades que se realizan promueven realmente una conducta de cumplimiento y que no se trate simplemente de esperanzas y buenas intenciones.

La moral tributaria tiene que ver con la motivación interna de una persona. No se puede forzar a alguien a tener una cierta moral y la mayoría de las personas consideran que tienen una alta moral. Sin embargo, creemos que como administración tributaria podemos incentivar a los contribuyentes a cumplir comprendiendo su situación y ayudando a crear un entorno afín al cumplimiento. La motivación interna es uno de los factores más importantes que contribuyen al cumplimiento, pero desde luego existen otros factores.

Conocer qué incide en cumplimiento y el no cumplimiento es crucial para priorizar las acciones. A lo largo de la década pasada en la Administración Tributaria sueca nos enfocamos mucho en tratar de comprender los factores de motivación desde la perspectiva del contribuyente. Esto ha sido, y todavía es, un desafío. Otro reto es adoptar el conocimiento en el seno de nuestra organización, lo que no ha sido fácil en vista de que ello ha modificado y continúa modificando nuestra propia cultura organizativa.

Hacer lo correcto y hacerlo correctamente son igualmente importantes a fin de lograr un resultado en el cual los contribuyentes se sientan motivados a cumplir. Sin embargo, nuestros hallazgos en este tema nos han enseñado que no existe una única solución.

Visión y misión

En la Administración Tributaria sueca tenemos una visión: “Una sociedad en la que todos quieran pagar una proporción justa”. También

tenemos metas que apuntan a lograr confianza, una buena relación con el contribuyente y la minimización de la brecha tributaria.

Los planes estratégicos consisten en nuestras políticas y acciones combinadas con nuestra visión y metas, y tienen una perspectiva de largo plazo. Forjar relaciones de confianza y positivas con los contribuyentes lleva tiempo y debe involucrar a toda la organización.

Los planes son sólo papeles y lo que cuenta es el resultado logrado con ellos y no los planes en sí.

Tratamos de diseñar soluciones y llevar a cabo actividades de manera económicamente rentable, tanto desde nuestra perspectiva como desde la del contribuyente. Nuestro enfoque estratégico consiste en hacer las cosas bien desde el comienzo. Construir una relación de confianza con los contribuyentes nos permite establecer las mejores condiciones para tener un diálogo temprano y solucionar los problemas. En esta situación todos se benefician, puesto que las auditorías son mucho más costosas y los costos de cumplimiento también pueden reducirse.

A nivel estratégico, tratamos de trabajar en un amplio sentido, incluyendo políticas para fijar salarios, cómo medimos el resultado de nuestras actividades, cómo nos comunicamos con el personal y con los contribuyentes.

Gran parte de la labor consiste en cambiar y mantener una cultura organizativa centrada en los efectos de nuestro trabajo más que en la mera cantidad de auditorías.

Nuestra tendencia ha apuntado a comprender qué es lo que contribuye e influye para lograr un comportamiento de cumplimiento. Asimismo, nos hemos esforzado en gran medida en comprender situaciones y la motivación desde la perspectiva del contribuyente, llevando a cabo extensos estudios sobre diferentes grupos de contribuyentes y situaciones. Los resultados obtenidos fueron utilizados para debatir en el seno de nuestra organización a fin de ampliar nuestra propia perspectiva.

También se ha modificado la forma en que medimos los resultados. Actualmente nos enfocamos mucho más en la percepción de los contribuyentes sobre nuestros servicios y las actividades de auditoría. Por ejemplo, si los contribuyentes creen que no los tratamos

adecuadamente durante las auditorías, eso nos lleva a mejorar. Es la percepción del contribuyente lo que ahora cuenta.

Buscamos un enfoque colaborativo en lugar de una mentalidad de “nosotros contra ustedes”. Desde un punto de vista estratégico, la cooperación con otras organizaciones, como las asociaciones industriales, es la tendencia hacia el futuro. El diálogo con estas organizaciones nos ayuda a llevar a cabo las acciones correctas. El enfoque más colaborativo nos ayuda a resolver las cuestiones tributarias más tempranamente, lo que aumenta la posibilidad de hacer las cosas bien desde el inicio.

2. ¿QUÉ FACTORES INFLUYEN EN EL CUMPLIMIENTO?

Aunque se han realizado varias investigaciones científicas sobre el cumplimiento tributario y el comportamiento de los contribuyentes, éste es un campo de estudio relativamente nuevo. La nota informativa de la OCDE¹ publicada en noviembre de 2010 ofrece una amplia descripción general de las investigaciones realizadas, así como una descripción, basada en la investigación, de cómo diversos factores inciden en el cumplimiento tributario. Estos factores descritos en el informe de la OCDE son:

- La disuasión, por ej., auditorías, el riesgo percibido de detección y la gravedad de las sanciones.
- Las normas, tanto personales como sociales.
- La oportunidad, tanto de cumplir (por ej., costo bajo de cumplimiento, normas fáciles) como de no cumplir (por ej., oportunidades de evasión).
- La equidad, tanto de los resultados y los procedimientos, y la confianza, tanto en el gobierno como en la autoridad tributaria y en otros contribuyentes.
- Factores económicos que contienen factores económicos generales y factores relacionados con el negocio o la industria y el monto del impuesto adeudado.

¹ OCDE, *Nota Informativa, Comprender e influir en el cumplimiento de los contribuyentes, noviembre de 2010.*

Desde luego, existen muchas circunstancias que inciden en el comportamiento y que también se relacionan entre sí. El resultado señala la complejidad del comportamiento humano pero también subraya la importancia de las reacciones humanas básicas como consecuencia de la desconfianza.

Aún cuando queda demostrado que el comportamiento humano es complejo y que el cumplimiento depende de los diferentes factores mencionados en la nota de la OCDE, creemos que los hallazgos indican que una administración tributaria debe tener una amplia comprensión y tomar en consideración diferentes motivadores y perspectivas.

En la Administración Tributaria sueca hoy entendemos que hemos confiado demasiado en la disuasión como herramienta principal para mantener y aumentar el cumplimiento, algunas veces incluso sin conocer los efectos de nuestras actividades.

2.1 Contribuir a la motivación interna – nuestros hallazgos

Nos hemos dado cuenta de que en el pasado subestimamos la importancia que tiene la percepción de la equidad y la confianza en la moral tributaria o la predisposición interna para cumplir. Estábamos demasiado concentrados en qué hacíamos y no reflexionábamos lo suficiente acerca de cómo realizábamos nuestras actividades y de cómo éstas eran percibidas por los contribuyentes.

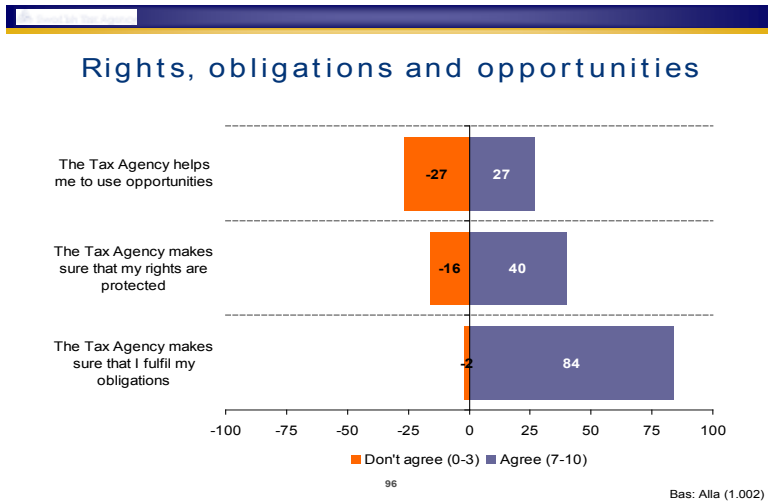
2.2 Confianza

La mayoría de los contribuyentes suecos confían en la Agencia Tributaria sueca y menos del 10 por ciento desconfía de la entidad.

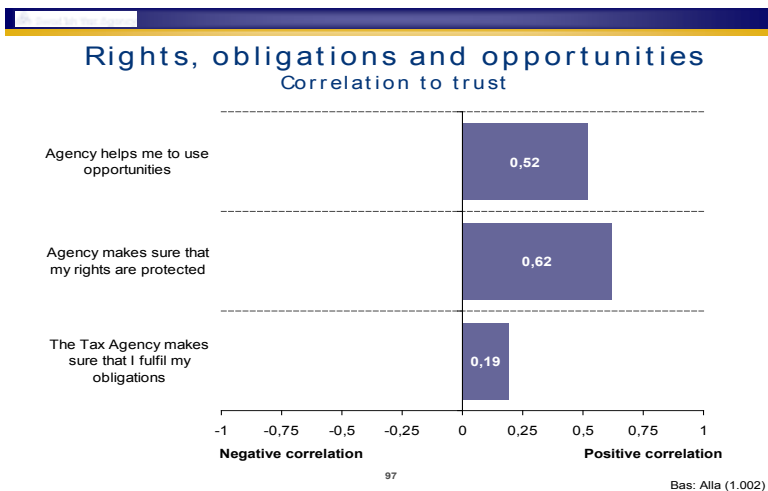
Los contribuyentes que confían en la Agencia Tributaria sueca están más dispuestos a cumplir que aquellos que no confían en nosotros. Un 12 por ciento de los contribuyentes suecos que confían en la Administración Tributaria sueca afirman que evadirían impuestos si tuvieran la posibilidad de hacerlo, en comparación con un 28 por ciento de los que no confían en la agencia.

La confianza es algo que se gana y no puede darse por sentado. Podemos ver claramente que nuestras acciones pueden afectar a nivel individual la confianza entre nosotros y los contribuyentes.

Nuestros estudios muestran que los contribuyentes nos consideran muy buenos en asegurarnos de que ellos cumplan con sus obligaciones, pero cuando se los indaga sobre sus derechos y oportunidades, no piensan que nosotros contribuyamos a ello. Esto está demostrado claramente en un estudio encargado por la Agencia Tributaria sueca sobre pequeñas y medianas empresas.



La correlación con la confianza, en el mismo estudio, indica que la consideración de las oportunidades y derechos de los contribuyentes es un aspecto que debe mejorarse.



La mayoría de los contribuyentes en Suecia están predispuestos a cumplir siempre y cuando todos los demás, o una amplia mayoría, también lo hagan. La comparación con los otros es muy importante. Según nuestros estudios, la mayor parte de los contribuyentes en Suecia cree que está mal engañar al fisco; sólo el cinco por ciento piensa que está bien. Sin embargo, muchos otros afirman que otros contribuyentes probablemente piensen que está bien engañar al fisco. Creemos que el panorama que muestran los medios de comunicación en muchos casos describe una visión más sombría que la real. Sabemos que aproximadamente el 90 por ciento del total del impuesto se paga y se declara correctamente desde el comienzo.

2.3 Comunicación

Comunicar la imagen correcta y fortalecer la visión de que la mayoría de las personas cumplen contribuye a generar un entorno de mayor cumplimiento.

Un ejemplo es la comunicación de los resultados de las actividades de auditoría. ¿Comunicamos de una manera que apoya y alienta el cumplimiento de los contribuyentes, o no? En un momento dado transmitimos el mensaje de que había una gran evasión en el negocio de taxis. Algunos contribuyentes nos contactaron y nos transmitieron su enojo y decepción. Uno de ellos comentó: “Yo trabajo en el negocio de taxis desde hace más de 30 años y siempre pagué mi impuesto, apoyo sus actividades de auditoría; entonces ¿cómo es que nos señalan como evasores?”. Hemos modificado la forma en que comunicamos y estamos tratando de fortalecer a los contribuyentes que cumplen emitiendo mensajes tales como “nos parece inaceptable que contribuyentes que pagan sus impuestos se vean impedidos de competir de manera leal por la evasión impositiva en el negocio de taxis”.

Es nuestra tarea administrar el sistema tributario de manera eficiente y los contribuyentes tienen derecho a recibir una comunicación que sea fácil de comprender. Los derechos de los ciudadanos conciernen a todas las agencias de Suecia y están amparados en la Ley de Procedimientos Administrativos de 1986. En algunos extractos de esta ley se establece claramente que es responsabilidad de las agencias facilitar los trámites tributarios.

“Artículo 4

Cada autoridad deberá brindar información, orientación, asesoramiento y asistencia similar a todas las personas sobre asuntos que estén comprendidos dentro del alcance de sus funciones. La asistencia debe prestarse en la medida en que se considere apropiada en función de la naturaleza del asunto, la necesidad de asistencia de la persona y la actividad de la autoridad. Las consultas efectuadas por las personas deben responderse lo antes posible. Si alguien por error se dirige a la autoridad equivocada, la autoridad debe hacérselo saber y corregirlo”.

“Artículo 7

Todo asunto que involucre a una persona debe resolverse lo más simple, rápido y económicamente posible, sin poner en peligro la seguridad jurídica. En el manejo de sus asuntos, la autoridad debe aprovechar la oportunidad de obtener información y opinión de otras autoridades, si fuere necesario. La autoridad debe en todo momento expedirse y hacerse entender de manera clara y sencilla. Asimismo, la autoridad debe buscar otros medios para facilitarle los asuntos a las personas con quienes trata”.

Pero, ¿qué significa ‘hacerse entender de manera clara y sencilla’? Nuestros estudios muestran que no siempre se nos percibe como una entidad con la cual se puede comunicar fácilmente, aún cuando algunos de nuestros empleados así lo crean.

El resultado de un estilo comunicacional demasiado burocrático puede generar una distancia entre la agencia y los contribuyentes. Una distancia que puede llevar a disminuir la confianza y a su vez la motivación para cumplir. Una comunicación que sea fácil de comprender y que está abierta a consultas posteriores puede fortalecer la relación. Si enviamos un comunicado sobre declaraciones juradas, la mayoría de los contribuyentes querrán que expliquemos de qué se trata al comienzo de la carta.

Querrán saber a quién dirigirse si tienen alguna pregunta, qué responder, cuánto pagar y cuándo. Sin embargo solíamos comenzar los comunicados haciendo referencia a una ley de la cual muy pocos ciudadanos estaban al tanto, y estos nos dicen que si quieren saber lo que dice la ley, prefieren que se lo escribamos al pie del comunicado o en otra página.

Si tienen alguna consulta, quieren sentirse libres de poder contactar a la administración tributaria.

2.4 Justicia procesal

Hacer una correcta interpretación de la ley es desde luego importante, pero no suficiente. El procedimiento en sí mismo también es algo que debe llevarse adelante de manera profesional.

La justicia procesal tiene que ver con la equidad percibida en los procedimientos (cómo se manejan los casos). Las personas tienden a juzgar a la autoridad más en función de la justicia procesal que del resultado.

Un estudio encargado por la Agencia Tributaria sueca sobre cómo la confianza se ve afectada por las actividades de fiscalización mostró claramente que la actitud respetuosa de un funcionario es importante a los fines de mantener y aumentar la confianza.

La correlación entre la percepción de parte del contribuyente de que se ha realizado un tratamiento justo y la opinión de los contribuyentes en el sentido de que la administración tributaria ha actuado correctamente es muy fuerte. La correlación entre la confianza y la justicia percibida también es fuerte. El factor más importante para una mayor confianza es la actitud de la administración tributaria.

Este estudio subraya la importancia de la forma en que las administraciones tributarias llevan a cabo su labor. No es suficiente hacer lo correcto sino que también es importante llevarlo a cabo con profesionalismo y respeto.

2.5 La distinción entre el caso y la persona

Los contribuyentes suecos pueden ver la diferencia entre el sistema tributario y la administración tributaria. La mayoría de las personas aceptan la legislación y comprenden que los impuestos son necesarios para que la sociedad funcione. También aceptan las consecuencias de la legislación siempre que perciban que reciben un tratamiento justo equitativo.

Aun los contribuyentes que evaden intencionalmente merecen un tratamiento profesional. La sanción por evasión debe ajustarse a

lo que dice la ley y no consistir en una actitud irrespetuosa de los empleados de la administración tributaria.

El impacto de las sanciones se explica en el informe *“Right from the start”*.²

“Las sanciones y expresiones de desaprobación pueden estar dirigidas contra un individuo (“usted es una mala persona”) o contra el acto (“usted actuó mal”). Las sanciones tienen un efecto rehabilitante cuando condenan el acto en lugar del individuo, y estigmatizador cuando condenan al individuo en lugar de al acto.

Este razonamiento es plausible por cuanto la estigmatización personal influye en la dignidad de una persona. Para evitar este tipo de emociones negativas, el individuo traslada la culpa a la persona que impuso la sanción. El individuo se ve así mismo como una víctima y ve con buenos ojos desafiar la autoridad y convertirse en un rebelde, lo cual puede originar sentimientos de orgullo. En lugar de verse a sí mismo como equivocado, se ve como un héroe, ya que esto es positivo para su dignidad. La prolongación del desafío a la autoridad confirma al individuo en el papel de héroe. Y así aumenta entonces la inclinación a cometer delitos.

Si las sanciones pueden imponerse de manera tal que el infractor las perciba como legítimas, justas y respetuosas, éstas tendrán un efecto positivo. Por lo tanto, las sanciones deben imponerse de manera tal que permitan al infractor mantener su dignidad. Esto quizás no sea siempre fácil de conseguir, ya que puede existir una falta de predisposición natural a tratar a un delincuente con respeto: se necesita el temperamento de un ángel. Sin embargo, un análisis final de ello podría revelar que se trata de una cuestión de profesionalismo. El comportamiento profesional de la autoridad debería lograr el resultado óptimo y los resultados serán mejores si se mantiene la dignidad del infractor. La sanción debe estar dirigida contra el acto y no contra el individuo.”

Nuestra conclusión es que la forma en que imponemos y gestionamos las sanciones tiene un gran impacto en la confianza que afecta a la predisposición o no de la persona a cumplir.

² *Right From The Start, Investigación y estrategias, Informe 2005:1B, Agencia Tributaria sueca.*

3. LA OPINIÓN PÚBLICA SOBRE LA AGENCIA TRIBUTARIA SUECA

La cuestión de la actitud profesional de nuestros empleados ha sido uno de nuestros desafíos en los últimos años. Hemos pasado de una mentalidad de “nosotros contra ustedes” a una mentalidad más colaboradora y abierta. Las personas en Suecia comprenden que las agencias se rigen por la legislación, pero esto puede hacerse de diferentes formas.

La forma en que las agencias realizan su labor afecta la percepción y la confianza de las personas en la agencia. No se trata de que las agencias como la agencia tributaria sueca que reciben dinero de las personas sean menos populares que las que otorgan dinero a través de diversos aportes. En Suecia, el resultado es al revés: la agencia tributaria es mucho más apreciada en comparación con la Agencia Nacional de Seguros que otorga diversos tipos de apoyo monetario.

Un instituto de investigación externo llevó a cabo un estudio³ en el cual las personas calificaban a 14 agencias de la sociedad sueca en base a su propia experiencia. El estudio se basaba en entrevistas efectuadas a 8.500 personas que habían mantenido con las agencias un contacto más amplio que la sola presentación de una declaración jurada. El resultado fue un Índice de satisfacción de los clientes.

La Agencia Tributaria sueca ocupaba el lugar más alto en el ranking del año pasado según el público sueco, entre la policía, universidades, la Agencia Nacional de Seguros y otras entidades.

En otro estudio sobre la opinión de pequeñas y medianas empresas acerca de la relación con las agencias en Suecia, la Agencia Tributaria ocupaba el segundo lugar entre las agencias más populares, detrás de la Dirección del Registro de Sociedades Suecas.

4. COMPRENDER LA SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Se puede advertir claramente que existe una diferencia entre cómo los contribuyentes perciben la relación con la Agencia Tributaria sueca y cómo nosotros pensamos que somos percibidos. Esta diferencia es de suma importancia ya que puede inducirnos a actuar y a concluir equivocadamente. Es por ello que hemos puesto mucho énfasis en llevar a cabo estudios que, por un lado, aumentan nuestros

³ Calificación EPSI, Índice de Satisfacción de Clientes, servicios gubernamentales 2010

conocimientos y, por el otro, constituyen una valiosísima herramienta para educar a nuestros empleados y modificar la cultura dentro de la organización.

Un ejemplo es una investigación encargada por la Agencia Tributaria Sueca con la finalidad de comprender más la situación de los contribuyentes a través de entrevistas profundas con las empresas. Estas entrevistas se filmaron y la filmación se exhibió a todos los funcionarios tributarios que trabajan con empresas. Lo que se buscaba era educar al personal y ayudarlo a entender mejor a los contribuyentes y a cómo estos perciben los impuestos y la agencia tributaria. Los filmes tienen un impacto mucho mayor y presentan la realidad mucho mejor que un informe escrito.

Hacer las cosas “bien desde el comienzo” requiere un cambio cultural de nuestro personal y de la forma tradicional de trabajar y pensar. Es un cambio del trabajo del pasado al trabajo del presente; de trabajar mayormente con casos individuales a atender patrones de comportamiento de grupos de contribuyentes; de tener un enfoque mayormente de herramienta única a una estrategia de múltiples tratamientos que combina diferentes métodos; y de trabajar aisladamente a explorar las sinergias y las posibilidades de la cooperación. Esto nos obliga a comprender mejor a los contribuyentes y los medios de influir en ellos. También pone un fuerte énfasis en la importancia de medir los resultados.

5. CONCLUSIÓN

Son muchos los factores que afectan el comportamiento de los contribuyentes. La moral tributaria consiste, en nuestra opinión, en la motivación interna. Para priorizar las acciones correctas es importante conocer aquello que afecta el comportamiento de los contribuyentes.

Adoptar el conocimiento constituye un desafío en sí mismo, porque el cumplimiento tributario es un comportamiento humano mucho más complejo que la mera respuesta a la disuasión.

Nuestros hallazgos nos han llevado a repensar y revisar las estrategias, obligándonos a centrarnos mucho más en el resultado de nuestras actividades. Lo que implica tratar de comprender y ver las cosas desde la perspectiva del contribuyente.

Sabemos que la forma en que hacemos las cosas tiene un gran impacto en la motivación del contribuyente. No cabe decir aquí que la legislación es demasiado compleja o que los contribuyentes tienen que ser más conscientes. A nuestro entender, es responsabilidad nuestra facilitar al máximo posible el cumplimiento de los contribuyentes y tratarlos con respeto.

Podemos contribuir a un entorno afín al cumplimiento aumentando la confianza y motivando a los contribuyentes, o bien podemos aumentar la distancia entre éstos y nosotros haciendo que nos vean como el enemigo y socavando así la motivación.

El camino hacia delante requiere en gran medida cambiar la cultura en el seno de nuestra organización y promover la cooperación con otras organizaciones. Hemos avanzado algunos pasos en esta dirección, pero sabemos que todavía nos queda mucho más por comprender y mejorar.

METODOLOGÍAS PARA MEDIR LA MORAL TRIBUTARIA AL INTERIOR DE LAS AATT

Rosario Massino

Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional
Guardia de Finanzas
(Italia)

Sumario: 1. Constitución italiana – 1.1. Los deberes del ciudadano – 1.2. El deber de fidelidad a la República y de cumplir con las leyes – 1.3 El deber de contribuir a los gastos públicos – 1.4. El mínimo ético – 2. Ética en la Guardia di Finanza – 2.1. Las tareas de la Guardia di Finanza – 2.2. Consideraciones sobre los intereses protegidos: los intereses financieros del estado y el orden público económico – 2.3. Las referencias al sistema de valores militares – 2.4. Ética pública – 2.5. La disciplina militar – 2.6. El juramento.

1. CONSTITUCIÓN ITALIANA

En la Constitución, se reúnen los caracteres de la ética, en su reglamento se puede encontrar la traducción laica de una ética normativa dirigida al legislador y al ciudadano, para lo primero principios inspirativos, para el segundo las motivaciones de las profundas razones de su participación en la comunidad nacional.

La ética del ciudadano se lee en los deberes establecidos por la Constitución italiana, que son complementarios de los derechos, constituyen el soporte de la comunidad política.

Con el término deber, en general, se entiende la situación de desventaja de un sujeto al que la norma obliga a mantener un comportamiento determinado a beneficio de otro sujeto¹.

Los deberes constitucionales, dichos “inderogables”, porque a nadie se le puede exentar de cumplir con ellos, sin embargo, van más allá de esta definición limitada, ya que en realidad son el fundamento de

¹ La palabra deber, tanto como sustantivo que como verbo, llega del latino *debere*, compuesto por *de* que significa *de y habere*, es decir *haber*, con el valor complejo de *haber, obtener algo de alguien que, luego, se tendrá que restituir*.

una convivencia pacífica y constructiva, y dan lugar a situaciones colectivas de beneficio mutuo y recíproco.

1.1. Los deberes del ciudadano.

Los parámetros de las reglas de una ética normativa para el ciudadano, por lo tanto, deben encontrarse dentro de las disposiciones constitucionales, en particular, en los llamados “deberes inderogables”. Estos deberes se llaman inderogables porque a nadie se le puede exentar de cumplir con ellos, la clave de lectura de todos los deberes constitucionales tiene que ser buscada en el art. 2 de la Constitución (que, como anticipado, impone deberes inderogables de solidaridad política, económica y social).

Los demás deberes, que también contribuyen a la preservación de la convivencia pacífica y al desarrollo económico y social, se delimitan en la forma de los llamados deberes “cívicos”, estrechamente relacionados con los derechos y que forman parte del marco de los requisitos de pertenencia del individuo a la comunidad y a su gobierno.

1.2. El deber de fidelidad a la República y de cumplir con las leyes².

Por lealtad se entiende “la correspondencia constante a la confianza entregada por los demás o a un compromiso voluntariamente adquirido”³

El deber de fidelidad a la República y de observar la ley implica fidelidad absoluta a los principios fundacionales del Estado republicano y el cumplimiento con los dictados de la Constitución y las leyes.

La fidelidad a la República se debe ver incluso como fidelidad a las Instituciones que representan el Estado y que ejercen las funciones a ellas asignadas en las formas y dentro de los límites establecidos por la Constitución.

La fidelidad a la República, por lo tanto, debe de ser entendida como un deber constitucional de respeto jurídico directo, por un lado a los principios básicos del orden constitucional, por otro, a todas las instituciones públicas, así entendidas tanto en su dado existencial, como en su funcionamiento, elementos necesarios para permitir al

² Art. 4, Const. “*todos los ciudadanos tienen el deber de ser fiel a la República y de cumplir con su Constitución y sus leyes. Los ciudadanos, a los que se entreguen funciones públicas tienen el deber de actuar con disciplina y honor, haciendo juramento en los casos establecidos por ley*”.

³ Devoto G. e Oli G.C., “*Vocabolario della lingua italiana 2009*”, Le Monnier, 2008;

ordenamiento de lograr los objetivos establecidos por la Constitución. En otras palabras, el deber de fidelidad implica un vínculo insuprimible de cada ciudadano, tanto con los principios básicos de la Constitución, tanto con las instituciones públicas de base constitucional.

El deber de fidelidad expresa, en efecto, la obligación de solidaridad establecida por el art. 2 de la Constitución: no es, por lo tanto, impuesta coactivamente una adhesión interior o espiritual de los ciudadanos a ciertos valores o principios ideales, sino a través la previsión legislativa de determinados portamientos (como la observancia de la ley), se formula una forma de preservar las condiciones necesarias y los elementos constitutivos de la comunidad política.

1.3. El deber de contribuir a los gastos públicos⁴.

El deber de contribuir a los gastos públicos por parte del ciudadano se incorporó en el género de los deberes de solidaridad económica.

De acuerdo con la competente doctrina, el art. 53 de la Constitución "... desenvuelve, en primer lugar, la función de garantía, limitando los que deben contribuir a los gastos públicos a quien efectúe hechos que son índices de 'capacidad contributiva', es decir, económicamente evaluables"⁵. Además, el artículo 53 de la Constitución es una "especificación de los deberes de solidaridad social"⁶. El deber de contribuir a los gastos públicos, de hecho, es independiente del hecho de que el contribuyente reciba más o menos de lo esperado en términos de servicios públicos por parte del Estado.

En el mismo esquema interpretativo se debe incluir la referencia al criterio de progresividad.

El artículo 53, interpretado a la luz de los principios establecidos por el art. 2, ha identificado la razón de la prestación tributaria en el deber que vincula al bien común el potencial de cada individuo que forma parte de una comunidad.

Por otro lado, el deber de contribuir a los gastos públicos, estructurado en el principio de la capacidad contributiva, es la aplicación de un criterio de justicia según el cual la potencialidad arregla la aplicación del tributo, mientras que la necesidad está a la base del servicio

⁴ art. 53 Const. "Todos tienen que participar a los gastos públicos según su capacidad contributiva. El sistema se basa sobre criterios de progresividad".

⁵ Raffaello Lupi en: *Diritto Tributario, parte generale*, quinta edizione, Giuffrè Editore, Roma 1998 pàg. 17.

⁶ Raffaello Lupi, mencionado trabajo.

prestado por el Estado. En otras palabras, en la repartición de la deuda entre los ciudadanos no hay una medida que se pueda determinar como consecuencia a la administración pública suministrada a cada uno, sino la individuación de una única finalidad de interés común para facilitar el progreso de toda la comunidad: de aquí el vínculo con la solidaridad social y política, y la inderogabilidad del deber de pagar tributos, puesto que a ello se refiere la posibilidad de supervivencia de la comunidad misma.

En fin, el dictado ético de la norma también se encuentra en la combinación del principio de capacidad contributiva con el principio general de igualdad fiscal (artículo 3 de la Constitución), según el que la norma diferencia el tratamiento fiscal teniendo en cuenta sólo los hechos y las posiciones económicas (de forma que la ley del impuesto tratará de la misma manera los hechos económicos que expresan la misma capacidad contributiva y de forma distinta los que individuán diferente capacidad contributiva).

1.4. El mínimo ético.

Se observó que el ordenamiento jurídico tiene la finalidad de regular las relaciones de las personas entre ellas y con los sujetos de más alto nivel.

Esta disciplina se lleva a cabo con normas de diversos grados dictadas por el legislador. A veces, estas normas sólo son “invenciones” del legislador (por ejemplo: no se puede conducir sin licencia), otras veces se basan en los sustratos de naturaleza diferente (éticos, naturales, religiosas, de costumbre) que el legislador adopta en su totalidad o en parte.

El cumplimiento de las normas jurídicas por los miembros de la comunidad puede derivar de su obligatoriedad (y por tanto del miedo de las sanciones que conseguirían), o de la adhesión espontánea a normas de distinto género, como las dictadas por la ética, en la perspectiva de la orientación correcta entre el bien y el mal.

El ciudadano que se limita al mero, aunque puntual, respeto de las normas jurídicas inspira su conducta a un canon que se consideraría el “mínimo ético”. El buen ciudadano, sin embargo, no se limita a observar las reglas, sino que actúa con el fin de hacer el bien, para cultivar la vida social, buscar la verdad. El respeto a la vida, la naturaleza, otro conciudadano, la búsqueda de la verdad y, sobre todo, vivir para lograr el bien, repudiar el mal, van más allá del mero cumplimiento de las normas establecidas por el ordenamiento jurídico. De ello se

deduce que poner en la práctica las normas éticas, es decir, aquellas que exceden el mero cumplimiento de normas jurídicas, implica un sacrificio.

2. ÉTICA EN LA GUARDIA DI FINANZA.

Hablar de una ética del militar de la Guardia di Finanza es el reflejo de un estatuto jurídico único de los militares del Cuerpo, que no tiene igual en las otras fuerzas armadas, la policía, entre los funcionarios civiles del Estado italiano.

La identificación de qué sistema de valores y criterios deban de inspirar y guiar a los Guardia di Finanza en su servicio y, en general, en su trabajo, requiere la comprensión de los objetivos de las tareas de la Guardia di Finanza y la comprensión de su identidad institucional, momentos necesarios para comprender y compartir los deberes particulares y orientar sus propios comportamientos para que sean coherentes con los objetivos institucionales.

Los puntos de partida de estas reflexiones son constituidos del examen de las responsabilidades institucionales y del análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional nr. 70, del 25 de marzo de 1976.

2.1. Las tareas de la Guardia di Finanza⁷.

El Cuerpo de la Guardia di Finanza es una fuerza de policía con ordenamiento general en asuntos económicos y financieros, sentados sobre los poderes otorgados por la ley, que depende directamente del Ministro de Economía y Hacienda.

Forma parte integrante de las fuerzas armadas del Estado y de la fuerza pública y tiene la tarea de:

- prevenir, investigar y denunciar violaciones y evasiones financieras;
- llevar a cabo la vigilancia en el mar con finalidad de policía financiera y contribuir a los servicios de policía marítima, de asistencia y advertencia;
- vigilar, dentro de los límites establecidos por cada ley, que se cumpla con las disposiciones de interés político- económico;
- contribuir en la defensa político-militar de las fronteras y, en caso de guerra, a las operaciones militares;
- contribuir a mantener el orden y la seguridad pública;

⁷ Ley 23.04.1959, nr. 189 e d.lgs. 19.03.2001, nr. 68;

- realizar otros servicios de vigilancia y de resguardo cuando la ley solicita su intervención.

2.2 Consideraciones sobre los intereses protegidos: los intereses financieros del Estado y el orden público económico.

Como se ve, a la Guardia di Finanza se entregan, de forma prioritaria, tareas de policía económico-financiera diferentes en comparación con los de la policía de seguridad para mantener el orden y la seguridad pública, asignados a las Fuerzas de Policía “Generales” y a los de las Administraciones civiles que operan en el ámbito tributario, esa diferenciación permite introducir y definir el concepto de orden público económico.

Por “orden económico”, en cambio, se ha identificado efectivamente “el buen funcionamiento del sistema económico nacional, entendido como un vasto campo en que se mueven y chocan intereses de diferente naturaleza, muchos de los cuales merecen una protección vigorosa”⁸.

Por “orden público económico” en última instancia, puede entenderse el “buen funcionamiento del sistema económico nacional (compuesto por las empresas, los consumidores y el Estado que, a su vez, actúa con diferentes papeles y formas diferentes), visto como un vastísimo campo en el que se agitan y se enfrentan los intereses de diversa índole “que tienen, principal o exclusivamente, importancia pública, y como tales, llevados a la vigilancia y protección exclusiva de las entidades/instituciones públicas o sujetos concesionarios, y al conjunto sancionatorio que no son puestos, para su aplicación, a las evaluaciones de equilibrio de los intereses privados”⁹.

Para la protección del orden público económico actúan numerosas Agencias y organismos reguladores (con los cuales el Cuerpo coopera), pero que tienen tareas diferentes de la típicas acción de investigación y de policía, la Guardia di Finanza es la única fuerza de policía con jurisdicción general en los asuntos económicos y financieros.

⁸ Pedrazzi, “Economia pubblica, industria e commercio (delitti contro)”, en *Enc. Diritto* pág. 278 y seg.;

⁹ Ferraro Angelo, “Globalizzazione, criminalità e sicurezza economica” trabajo mencionado.

2.3 Las referencias al sistema de valores militares.

Generales.

Si la figura del militar presenta, en la historia y en el derecho internacional, una estrecha y predominante correlación con el uso de la fuerza en los conflictos, en el derecho interno la cuestión ya no es tan preeminente.

A los militares, de hecho, en nuestro país (pero que ahora ocurre también en otros países) hoy en día se les entregan, por el derecho interno, otras tareas de cooperación, de apoyo directo e indirecto, para proteger el orden público y la seguridad, y, a menudo, participan a las operaciones para ayudar a las personas afectadas por desastres naturales.

Estas son actividades que no son realmente relacionadas con el combate, pero que, siendo llevadas a cabo por las Fuerzas Armadas, se dibujan en la definición del término "militar".

De ello se deduce que hablar de la ética militar significa llevar a una definición única no sólo lo que se refiere a la utilización de la fuerza armada en un conflicto armado, que históricamente es estrictamente militar, sino también lo que está cubierto en otras actividades hoy confiado a los militares por las instituciones.

Así, en lugar de una ética "militar", ahora tal vez sea más apropiado hablar de ética "del militar", como un conjunto de valores y criterios que inspiran y guían a los miembros de las fuerzas armadas en el desempeño de sus tareas institucionales, actividades que comprenden la tradicional actividad "militar" del uso de la fuerza armada, pero también otras actividades de cooperación que, normalmente, son operadas por organizaciones no militares.

2.4 Ética pública

Se destacan, sobre el deber de cada ciudadano a ser leales a la República y de observar la Constitución y las leyes (artículo 54, apartado primero, de la Constitución), el deber de actuar con disciplina y honor, haciendo un juramento cuando así lo requiera la ley (artículo 54, apartado segundo, de la Constitución), el deber de ser al servicio exclusivo de la Nación (artículo 98 de la Constitución), el deber de garantizar el éxito y la imparcialidad de la administración (artículo 97 de la Constitución).

La aplicación efectiva de estos principios pasa a través de la comprensión y la superación de situaciones de incompatibilidades potenciales, derivadas de la posible superposición entre la esfera privada y la del servicio y entre la administración y la política.

Para superar el primer problema se solicita, a través de la promesa solemne del juramento, el compromiso de ser al servicio "exclusivo" de la nación, en el segundo caso, además del compromiso requerido por el juramento, la Constitución prevé expresamente la posibilidad de establecer limitaciones, para ciertas categorías de funcionarios públicos, a afiliarse a partidos políticos.

Esta función pública es la estructura básica sobre la que definir, por sus características especiales, el servicio público militar que, propio en la fórmula del juramento requerido a los militares, se destaca por los perfiles especiales en comparación con los de la función prevista para los funcionarios públicos.

Estos, en particular, juran por la siguiente fórmula: "Juro ser fiel a la República, de observar fielmente la Constitución y las leyes del Estado, de cumplir con los deberes de mi cargo en el interés de la Administración para el bien público" (artículo 2, DPR 19/04/2001, nr. 253).

Los militares, en cambio, declaman el juramento: "Juro ser fiel a la República Italiana de observar la Constitución y las leyes y cumplir con disciplina y honor todos los deberes de mi condición para defender la patria y preservar las instituciones libres". (Artículo 2 de la Ley 07/11/1978, n. 382)

La esencia de la diferencia se encuentra en el efecto jurídico particular, y no sólo ético, explicado por el juramento que, a diferencia de otros funcionarios públicos, llega a prever incluso el deber, si fuera necesario, del riesgo de sacrificar su vida, debido a las finalidades de sus actividades (artículo 9 del Reglamento de disciplina militar).

En el caso de los militares, el deber a exponerse, si fuera necesario, con el riesgo de sacrificar la propia vida ciertamente no equivale a la obligación de sacrificarla, pero todavía es un compromiso, esta vez todo dentro del horizonte laico del derecho, que, haciendo volver normal aceptar la posibilidad del sacrificio, caracteriza en términos absolutos la especialidad de esta función con respecto a la de otros empleados públicos, y la fija, jurídicamente, de forma clara e indisoluble con el concepto de bien común.

Este énfasis jurídico del compromiso realizado por el juramento, en el artículo 9 del Reglamento de disciplina militar, extender el deber de actuar no sólo con absoluta fidelidad a las instituciones republicanas, sino, sobre todo, con disciplina y honor, con el sentido de responsabilidad y la participación consciente, y además, "... sin ahorro de energías físicas, morales e intelectuales".

Esta ampliación, intensidad y profundidad del deber de llevar a cabo "... tareas institucionales..." caracteriza la función pública militar no sólo en su original y prominente dimensión, la del uso legítimo de la fuerza militar, sino también, y "de derecho", en todas las otras formas de manifestación.

En un contexto así dibujado, la cuestión del estricto cumplimiento de la obligación jurídica de sacrificar por el país las energías físicas, morales e intelectuales y de enfrentarse, si fuera necesario, al riesgo de sacrificar la propia vida, ya no es relevante en términos de la fuente de legitimación (ética o jurídica), sino, más bien, la internalización de este deber jurídico en términos que vuelvan su observancia tan inmediata e "instintiva" que parezca el resultado de una autónoma e interna convicción de su necesidad.

Este resultado, sin embargo, no se puede lograr si nos mantenemos en la dimensión jurídica, pero estrecha, del cumplimiento del deber bajo la lógica del premio-castigo

2.5 La disciplina militar.

La palabra disciplina viene de la palabra latina *discere* que significa aprender y, en la época romana, lo que indicaba ejercicio, entrenamiento, para aprender la profesión militar. El propósito de la capacitación era lo de "... conferir al soldado romano la superioridad sobre el bárbaro durante la batalla...", que también lleva el beneficio psicológico, ya que reducía el temor de combate¹⁰.

En este sentido, la **obediencia** se consideraba como una consecuencia, un efecto de la capacitación militar y no un sinónimo de disciplina.

Así entendida, la disciplina era objeto de culto y se veneraba con la construcción de altares en los campamentos.

En el actual Reglamento de disciplina militar (artículo 2) la disciplina militar se define como "... la observancia consciente de las normas relativas a la condición de militar en relación con las tareas de las

¹⁰ *Le Bohec Yann, "L'esercito romano. Le armi imperiali da Augusto alla fine del terzo secolo";*

fuerzas armadas y las necesidades derivadas de ellas. Es la regla básica para los ciudadanos a las armas porque es el principal factor de cohesión y de eficiencia....¹¹.

La definición propuesta por el vigente Reglamento de disciplina militar se acredita como la guía del concepto de la disciplina hacia una búsqueda de habilidades específicas para que se realice, sin embargo, en un contexto organizacional particular, caracterizado por el modelo jerárquico-funcional, donde el "orden" es el instrumento operativo de ajuste de la actividad, porque funcional al objetivo singular: el uso legítimo de la fuerza armada.

11 *En el Reglamento de Disciplina Militar de 1964 (D.P.R. 31.10.1964) la disciplina militar era dibujada en el artículo 5, de forma articulada:*

1. *Todos los deberes del militar salen de un único principio, que es el mismo sobre el que se fundan las Fuerzas Armadas, es decir, la necesidad, si fuera necesario, del uso de la fuerza para la defensa del honor y la independencia de la Patria, de las instituciones y de las leyes nacionales.*
2. *La necesidad del uso de la fuerza solicita la unificación de todas las voluntades individuales que forman las Fuerzas Armadas, bajo la voluntad superior de quien manda: unidad de acción y de esfuerzos, unidad de dirección y mando.*
3. *De esto sale, antes de todo, la necesidad de la subordinación, cadena de dependencias por lo cual del comandante supremo se baja hasta el simple militar; y luego de la obediencia a las ordenes superiores, elemento básico de cada ordenamiento militar: En la subordinación y en la obediencia está de verdad la esencia de la disciplina militar. Para obtenerla firme y segura cuando necesaria, se precisa mantenerla en cada tiempo con el mismo vigor.*
4. *Llevando a cabo sus propias tareas, tanto en paz como en guerra, los militares se diferencian según la escala de la responsabilidades; pero, en la disciplina, todos son iguales en frente al deber y al peligro. Las diferentes actuaciones individuales, por lo tanto, se armonizan y coordinan todas para una finalidad: y de este actuar común surge la confianza de cada uno en sí mismo y en sus iguales, de los inferiores en los superiores.*
5. *El estado moral de las tropas contribuye a la unidad de acción y de esfuerzos, es decir el acuerdo de voluntad y de sentimientos que procede en todos los pertenecientes a las Fuerzas Armadas en general y de cada cuerpo en particular; del objetivo común que se quiere lograr, de la persuasión de la grandeza e importancia de ello, y de carrera que anima todos los Cuerpos a conseguirlo. De aquí, la gran importancia del espíritu de Cuerpo como elemento de fuerza.*
6. *Para que las Fuerzas armadas puedan constituirse, existir y actuar, se pone como condición indispensable, en cada tiempo y lugar, el orden.*
7. *También los deberes del ciudadano común adquieren en el militar una fuerza particular, siendo que él puede ejercer la fuerza para conseguir el cumplimiento y el respeto de las leyes.*
8. *La disciplina consiste en el puntual y consciente cumplimiento de estos deberes, no por miedo de punición o esperanza de recompensa, sino por interna convicción de su intrínseca necesidad. Se debe a la disciplina el hecho que las Fuerzas Armadas adquieren alma y vida, y forman un conjunto firmemente constituido; mientras, sin ella, sólo habría una recogida de hombres que al primer choque se desmantelaría.*
9. *La disciplina debe volver un costrumbre que, guardada por el ciudadano que vuelve a la vida civil, siempre inspire su forma de actuar al sentimiento del orden, de la solidaridad y del deber.*

De esta forma las Fuerzas armadas, expresión del pueblo se vuelven en escuela de vida y de virtud”;

La referencia específica a “observar... con conciencia...” destaca, entonces, la necesidad de una contribución activa, cualificada y proactiva por parte de todo el personal militar, cada uno a su nivel.

De ello se produce que, hoy en día, la esencia de la disciplina militar no reside principalmente en la **subordinación** y en la **obediencia** (artículos 4, 5, 25 y 26 del Reglamento de disciplina Militar) que se convierten, en cambio, en instrumentales y consiguientes a la actuación normal del servicio, sino en el desarrollo consiente y responsable de los deberes que tienen que caracterizar la acción de la organización para lograr los objetivos institucionales.

La **preparación profesional**, es decir, la **capacitación**, la comprensión y el compartir las reglas de funcionamiento de la estructura militar y la responsable incorporación en ellas, permite impulsar la confianza en sí mismos y adquirir esa fuerza de ánimo y la determinación que alimentan el **valor** necesario para actuar siempre con “honor” sus funciones, incluso en los casos en que parece difícil tomar una posición.

El la acción de la Guardia di Finanza, los militares del Cuerpo siempre deben recordar que su servicio lleva a cabo una importante y delicada función, que es la de garantizar el pleno cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables en el interés de las finanzas públicas y de la economía nacional (artículo 160 del **Reglamento de Servicio de la Guardia di Finanza**, borrador de 1959).

El campo de operación de referencia, sin embargo, es a menudo constituido por el patrimonio de los sujetos privados que son controlados y es el tema del servicio. Poner no sólo a riesgo, sino a menudo el solo discutir la entidad del patrimonio de una persona provocan a veces reacciones inesperadas e imprevisibles directas a coaccionar la voluntad del Finanziere, su integridad y su capacidad para aplicar plenamente la ley, “... Porque los hombres olvidan antes la muerte del padre que la pérdida del patrimonio...”¹².

12 *Macchiavelli Nicolo'*; “*Il Principe*”, ediciones Einaudi, 1984, Capítulo XVII. El período entero es: “No obstante lo cual, el príncipe debe hacerse temer de modo que, si no se granjea el amor, evite el odio, pues no es imposible ser a la vez temido y no odiado; y para ello bastará que se abstenga de apoderarse de los bienes y de las mujeres de sus ciudadanos y súbditos, y que no proceda contra la vida de alguien sino cuando hay justificación conveniente y motivo manifiesto; pero sobre todo abstenerse de los bienes ajenos, porque los hombres olvidan antes la muerte del padre que la pérdida del patrimonio. Luego, nunca faltan excusas para despojar a los demás de sus bienes, y el que empieza a vivir de la rapiña siempre encuentra pretextos para apoderarse de lo ajeno, y, por el contrario, para quitar la vida, son más raros y desaparecen con más rapidez. ...”;

Sólo una disciplina militar practicada sistemáticamente, con su sistema relacionado de valores y virtudes, hecho de absoluta lealtad, sentido de la legalidad, la buena formación y actualización profesional, consiguiendo confianza en si mismo y, entonces, valor, siempre lleva a buen cumplimiento su deber sin incertidumbre.

Los ataques contra los intereses financieros del Estado, a pesar de que son comportamientos que reflejan sus efectos negativos sobre todos los ciudadanos y especialmente sobre los más pobres y que más necesitan protección, históricamente nunca se vivió y percibió por el imaginario colectivo como un hecho especialmente censurable.

En su servicio, los finanzieri deben ser conscientes de que se enfrentan cada día con esta paradoja que interesa el derecho, la historia y la cultura: su servicio, como la defensa de la patria, es esencial para la vida de la República, pero el imaginario colectivo no considera los ilícitos económicos-financieros, que ellos combaten, tan graves y las personas que los cometen tan malos.

El conocimiento histórico y cultural de la existencia de esta paradoja y para fortalecerse en el conocimiento de que sólo mediante el respeto y la aplicación de la ley se está en la parte “correcta” (que sólo puede existir si se cumple con la ley), significa considerar la posibilidad de ser “solos”, para superar el desaliento que puede provenir de una falta de reconocimiento de la comunidad para nuestro trabajo.

La maduración de la conciencia de su propia condición, el logro de un grado adecuado de fuerza y ánimo, una clara comprensión del contexto psicológico exterior, pueden hacer apreciar al militar de la Guardia di Finanza la extraordinaria capacidad descriptiva de expresión, el sentido mismo de la inscripción **“patrullas insomnes de la frontera - los más avanzados y las más solas - siempre - porque este es el mando - el juramento -. El premio”**.

2.6 El juramento.

El juramento para los militares está previsto en el artículo 54, apartado segundo, de la Constitución y en el artículo 2 de la Ley 382 de 1978.

Históricamente¹³, la práctica de exigir el juramento militar remonta a la época romana y tomó el nombre de sacramentum (sacramento)

¹³ Tokmakov Valerij N., “Disciplina militare e la situazione giuridica dei milites nella Roma della prima età repubblicana”, en *Tradizione Romana* nr. 4-2005, del sitio www.dirittoestoria.it;

diferentemente del juramento oficial de derecho público denominado *ius iurandum* (derecho de jurar).

En ambos casos se asumía la obligación de obediencia a un jefe, pero mientras que en el caso del *ius iurandum* la obligación se fundaba sobre normas de derecho público, en el caso del *sacramentum* la obligación tenía una fuente sagrada y constituía un compromiso de obedecer al *imperium* (imperio) del comandante militar que tenía fuente sagrada.

En la actualidad, la ceremonia de juramento militar se establece por el artículo 6 del Reglamento de disciplina militar y su funcionamiento se describe en el artículo 138 del Reglamento sobre el área de servicio y de la guarnición.

El juramento se actúa de forma solemne, en presencia de la bandera y del comandante del cuerpo. Los oficiales y suboficiales hacen juramento individual, mientras que los otros militares, incluso los Cadetes, en general, de manera colectiva.

En las ceremonias de juramento militares, tanto individual como colectivamente, además de la bandera y del comandante del cuerpo, siempre hay una representación de los Superiores jerárquicos de los que juran y de los militares del Departamento, que desempeñan una especie de función testimonial.

En los casos de violación del juramento se prevé la pena máxima de la pérdida de la calificación, la pérdida del grado por "remoción", que es una de las razones para la interrupción del servicio¹⁴.

En este sentido, por lo tanto, la violación del compromiso tomado con el mismo juramento es un hecho de grave valor jurídico como para justificar la expulsión de la comunidad militar¹⁵.

¹⁴ Véase la Ley 113/1954 para los oficiales; la Ley 599/1954 para los suboficiales; la Ley 833/1961 para los *finanzieri*;

¹⁵ El artículo 3 del Regolamento de Disciplina Militar de 1964, antes en vigor, declaraba, al apartado segundo, que "el juramento tiene que mantenerse a toda costa: el militar perjuro se mancha de infamia".

METODOLOGÍAS PARA MEDIR LA MORAL TRIBUTARIA AL INTERIOR DE LAS AATT

Alvaro Romano
Subdirector General
Dirección General Impositiva
(Uruguay)

Sumario: *Introducción – 1. La ética en la administración tributaria – 2. El caso uruguayo. Antecedentes – 3. La moral tributaria al interior de la administración tributaria. Trabajo de diagnóstico y auto evaluación de la ética y la integridad – 4. La percepción externa de la moral tributaria de la administración*

INTRODUCCIÓN

Desde hace más de 2.500 años, la ética ha sido uno de los temas fundamentales de la Filosofía Occidental. Las palabras *ética* y *moral* suelen ser usadas como sinónimos. Sin embargo, sus significados son diferentes.

Conforme a su etimología, *ética* procede del griego *ethos* que tiene dos significados. El primero y más antiguo denota *residencia, morada, lugar donde se habita*, en la tradición aristotélica llega a significar modo de ser y carácter, que se va adquiriendo e incorporando a la propia existencia. El segundo significado de la palabra *ethos* es hábito, costumbre.

Mientras que la *moral* se refiere a pautas, valores y normas de grupos, comunidades, sociedades y culturas determinadas, la *ética* estudia los fundamentos y explicaciones que las diferentes culturas y comunidades se han dado a sí mismas, para ordenar su propio funcionamiento, estableciendo puntos en común y puntos de diferencia entre todos los sistemas de normas¹.

¹ *Ética, Transparencia y Lucha contra la corrupción en la Administración Pública. Manual para el ejercicio de la función pública, publicado por la Oficina Anticorrupción, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la República Argentina, 2009. Ver también, Acosta Casco, Natalia, "Principios de la Ética Pública", publicado por la Junta de Transparencia y Ética Pública, Ministerio de Educación y Cultura de la R.O.Uruguay, 2010.*

La moral y la ética, en tanto disciplinas (por oposición a ciencias exactas) siempre están asociadas a determinadas perspectivas. En tal sentido, es del caso señalar que en el presente trabajo la concepción de la ética es la que se articula con la de los derechos humanos y bajo el enfoque según el cual la moralidad política se ocupa, de manera fundamental, de proteger y promover el bienestar de las personas².

En los últimos años, sobre todo desde la década de los '90 en adelante, se ha puesto mucho énfasis en la impronta ética de la gestión pública, así como en la necesidad de su transparencia. Tanto las reformas de la gestión pública (en un capítulo más amplio como lo es la reforma o transformación del Estado) como las reformas fiscales han ocupado un lugar muy importante en la agenda pública, en los diferentes discursos sociales (tanto en el ámbito político como desde el empresarial), instalándose en la agenda pública mundial³.

Ambos aspectos están vinculados a este despertar de la conciencia ético pública acaecido en estas últimas décadas, vinculada a la necesidad de fortalecer nuestras democracias, por un lado, erradicando o combatiendo el flagelo de la corrupción y, por otra parte, fortaleciendo nuestras haciendas públicas no sólo a través de la reforma de los sistemas tributarios y la mejora de la gestión de las agencias en términos de eficiencia y eficacia, sino involucrando a la ciudadanía y gestando una nueva relación Fisco- Contribuyente⁴.

La Ética tributaria no es diferente de la Ética pública⁵, sino que se la denomina de esa forma, para circunscribir su objeto de estudio y regulación, aplicándola a la gestión tributaria dadas sus especificidades. Vale recordar, que ya en su Sistema de Derecho Financiero, Sainz de Bujanda reclamaba la profundización de sus estudios, definiendo a la Ética Financiera como una “*disciplina filosófica, de índole normativa, que estudia los criterios de valoración moral de las reglas jurídicas o de las conductas integradas en el área de la actividad financiera de los entes públicos*”, poniendo en claro la existencia de diferentes moralidades, objetivas y subjetivas: moralidad tributaria y moralidad de crédito público, moralidad de los ingresos y moralidad de los

2 Raz, Joseph, *La ética en el ámbito público*, Ed. Gedisa, Barcelona, 2001.

3 *La vigencia de tal afirmación se desprende, para citar un ejemplo, del documento sobre Gestión Pública Iberoamericana para el siglo XXI aprobado por la XL Reunión Ordinaria del Consejo Directivo del CLAD celebrado en Santo Domingo, República Dominicana el 8 y 9 de noviembre 2010.*

4 *No es ajeno a tales fenómenos tampoco el interés por los problemas éticos con relación a la economía introducida por los trabajos del Premio Nobel de Economía Amartya S, pudiendo verse, a modo de ejemplo, Sobre Ética y Economía, Alianza Editorial, Madrid, 2001.*

5 *La ética pública da cuenta de la moralidad de los actos humanos realizados por todos aquellos que ejercen función pública.*

gastos, moralidad de los agentes del Fisco y moralidad de los sujetos de imposición⁶.

Por su parte, Tipke define a la Ética Tributaria como “la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativo, ejecutivo y judicial- y por el ciudadano contribuyente”⁷, previniendo que se trata de una materia insuficientemente analizada por sus especiales dificultades que, por su parte, Herrera Molina identifica de esta forma: “Las personas naturalmente competentes para analizar los problemas morales son los filósofos. Y, sin embargo es imposible analizar las cuestiones morales que presentan los impuestos, si no se conocen a fondo sus técnicas, su interpretación, sus problemas”⁸.

Es pertinente agregar a las dificultades enunciadas, el propio funcionamiento de las Administraciones Tributarias, que tienen por misión 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, en un marco de respeto a sus derechos, actuando con integridad, eficiencia y profesionalismo⁹.

La falta de integridad en una administración tributaria puede afectar la equidad en la distribución de la carga tributaria, distorsionar las condiciones de competencia y asignación de recursos, disminuir los recursos necesarios para atender el gasto público y minar la confianza de la sociedad en el gobierno, todo lo que en última instancia significa atentar contra el bienestar de los ciudadanos¹⁰.

Como puede verse, y considerando que el objeto de este trabajo guarda relación con el aspecto de la Moral Tributaria al interior de la Administración Tributaria, la relevancia de abordar temas como el presente se explica por lo precedentemente expuesto en general y

6 Ver Sainz de Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero, I, Vol. °, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.*

7 Tipke, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid- Barcelona, 2002, pa.21, traducida por P.M. Herrera Molina, citado por Sánchez Blázquez, V.M., “X. Problemas organizativos en la Administración Tributaria: Insuficiencia del Derecho y solución a través de la ética”, en *Ética Fiscal, Documento N° 10/2004, Instituto de Estudios Fiscales*, pág. 97, disponible en el sitio web: www.ief.es

8 Herrera Molina, P., “VII. Aproximación a la Ética Fiscal”, en *Ética Fiscal, Documento N° 10/2004, Instituto de Estudios Fiscales*, pág. 77, disponible en el sitio web: www.ief.es

9 Definición de Misión de la Dirección General Impositiva de Uruguay establecida en el Decreto N° 192/006 de 21 de junio de 2006.

10 Ver *Predámbulo por el Secretariado Ejecutivo a la Guía de Autoevaluación para las Administraciones Tributarias.*

por la creciente importancia de la recaudación para el cumplimiento de los fines del Estado y su fortalecimiento, en particular.

1. LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En tal sentido, y siguiendo a Tipke, el funcionario de las Administraciones Tributarias se presenta como fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes. El interés de la Administración Tributaria no debe ser recaudar todo lo que resulte posible ni cerrar las actas con los importes más elevados sino velar por la igualdad y la justicia en la aplicación de las leyes tributarias. La profesionalidad y el estudio de los asuntos constituyen, por sí mismo, exigencias éticas¹¹.

Tales exigencias éticas se justifican por el carácter especial y especializado de la Administración Tributaria, caracteres conformadores y que se han manifestado en los últimos tiempos en una forma acusada. En particular, en el caso uruguayo -atravesado por dos grandes hitos que son la reforma de la Administración Tributaria concretada en el año 2005 y la reforma del sistema tributario entrado en vigencia en el año 2007- se complementan con la exigencia de un desempeño exclusivo en los puestos de trabajo (y remuneraciones que lo contemplen) y, consecuentemente, con todo un sistema de prohibiciones e incompatibilidades minuciosamente regulados¹².

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ha definido el análisis de este tema como prioritario desde hace décadas.

En particular, a partir del año 2003 se comenzó a diseñar un conjunto de herramientas con la finalidad de apoyar acciones que promuevan la ética en las Administraciones Tributarias, como forma de prevenir y anticipar aquellas acciones que pudieran afectar la efectividad de la misma.

Dicho trabajo (elaborado por un grupo de expertos y con la participación especial de la Agencia de Ingresos de Canadá) sirvió de antecedente y referencia a la experiencia piloto realizada en la Administración Tributaria de Uruguay en el año 2009, sobre la que nos referiremos a continuación.

¹¹ Ver Herrera Molina, P., "VII. Aproximación a la Ética Fiscal", en *Ética Fiscal*, Documento N° 10/2004, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 81, disponible en el sitio web: www.ief.es

¹² Ver al respecto D. N° 166/2005 y sus ulteriores modificaciones.

2. EL CASO URUGUAYO. ANTECEDENTES

En forma previa a ingresar al análisis de la experiencia piloto realizada en Uruguay resulta de interés señalar el contexto en el cual se desarrolló la misma.

Un hito insoslayable en dicho contexto, fue la reforma de la Administración Tributaria, autorizada por el art. 2 de la Ley N° 17.706¹³, de 4 de noviembre de 2003, reglamentada por el Decreto N° 166/2005, de 31 de mayo de 2005, que reguló todo lo relativo al nuevo régimen funcional que se establecía, y por el Decreto N° 192/2006, por el que se aprobó una nueva estructura organizativa, adecuada a una definición *aggiornada* de los objetivos estratégicos, procurando adaptar la modalidad tradicional de la Administración hacia una administración por objetivos, centrada en los resultados de gestión.

Como características sobresalientes de dicha reforma, y a los efectos de este trabajo, podemos señalar tres:

- i) regulación del régimen del desempeño funcional: se estableció un régimen de dedicación exclusiva, definido como la consagración integral a las funciones del cargo con exclusión de toda otra actividad remunerada, sea pública o privada¹⁴ y se definieron las incompatibilidades de carácter general¹⁵, las excepciones a las mismas¹⁶ y las excepciones al régimen de dedicación exclusiva¹⁷.

13 Artículo 2°. (Mejora de la gestión de la Dirección General Impositiva).- El Poder Ejecutivo dará prioridad a la mejora de la gestión y equipamiento de la Dirección General Impositiva. A tales fines y en la cantidad estrictamente necesaria a su cumplimiento, dicha Dirección podrá destinar hasta el 25% (veinticinco por ciento) de la mejora real de su recaudación, a incrementar sus rubros presupuestales. De todo lo cual dará cuenta a la Asamblea General y ésta a las Comisiones de Hacienda y Presupuesto de ambas Cámaras.

Establécese un régimen de desempeño en dedicación exclusiva, remuneraciones extraordinarias e incompatibilidades para funcionarios de la Dirección General Impositiva, que será reglamentado por el Poder Ejecutivo, con la prohibición de realizar tareas que se declaren incompatibles, que se aplicará en forma gradual y optativa, vinculado directamente al incremento real de la recaudación derivado de la mejor gestión del Organismo. A tales efectos se habilitarán los créditos presupuestales correspondientes.

El Poder Ejecutivo establecerá igualmente un régimen optativo de desempeño, sin dedicación exclusiva, y de incompatibilidades de alcance general para los funcionarios de dicha Dirección, no comprendidos en lo dispuesto en el inciso anterior.

En ambos casos lo dispuesto sustituirá a los regímenes actualmente vigentes en la materia para dichos funcionarios y de los mismos dará cuenta a la Asamblea General.

Las reglamentaciones de los regímenes establecidos en este artículo entrarán en vigencia a los treinta días de efectuada la respectiva comunicación a la Asamblea General.

14 Ver art. 11 del D. N° 166/005, de 31 de mayo de 2005

15 Ver art. 9 del D. N° 166/005, de 31 de mayo de 2005

16 Ver art. 10 del D. N° 166/005, de 31 de mayo de 2005

17 Ver art. 12 del D. N° 166/005, de 31 de mayo de 2005, con la modificación introducida por el art. 3 del D. N° 333/2008, de 14 de julio de 2008.

- ii) creación de un órgano de control interno: como parte de una estrategia de promoción de la ética-, se creó la Auditoría Interna, con cometidos de:
- a. control de la correcta aplicación de procedimientos y controles, del régimen de incompatibilidades y dedicación exclusiva;
 - b. investigación de presuntas implicancias y violaciones al régimen de exclusividad e incompatibilidades, así como, en su caso, aconsejar la aplicación de sanciones;
 - c. investigación y detección de irregularidades o ilícitos derivados de la participación de funcionarios, proponiendo acciones a emprender;
 - d. instruir sumarios e investigaciones administrativas y;
 - e. controlar la presentación de las declaraciones juradas de vinculación por parte de los funcionarios.

El control interno a nivel de las Administraciones Tributarias, además de ser parte irrenunciable de la gestión, es más que un control de gestión, en tanto permite determinar y sobre todo prevenir los riesgos que puedan afectar dicha gestión en mayor o menor medida y establecer los correspondientes correctivos.

- iii) desarrollo del Proyecto Figari (Fortalecimiento Institucional para la Gestión y Administración de Recursos Impositivos): el diseño funcional de este proyecto de modernización tuvo su origen en el compromiso de la Dirección General Impositiva vinculado a su reforma estructural y consecuentes cambios en la organización, métodos y procedimientos de trabajo para mejorar la eficiencia y eficacia de la DGI y contó con la financiación de la Unión Europea. Se trató de un modelo integral para la gestión de los ingresos y recursos, con base en una sistema informático integral e integrado que obligara a agilizar y simplificar los procedimientos y que supusiera una reingeniería organizativa y de procesos que incidieran tanto en la detección y reducción del fraude fiscal como en la modernización y racionalización de procesos administrativos y disminución de la burocracia.

El Proyecto Figari ha sido, por lo mismo, un instrumento muy eficaz para reglar la actuación de los funcionarios, uniformizando los procedimientos de modo de agilizar los mismos y permitiendo su mejor contralor.

3. LA MORAL TRIBUTARIA AL INTERIOR DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. TRABAJO DE DIAGNÓSTICO Y AUTOEVALUACIÓN DE LA ÉTICA Y LA INTEGRIDAD.

3.1. Antecedentes

El Plan Estratégico de Gestión 2005-2009 contempló dentro de sus objetivos estratégicos la promoción del desarrollo profesional y el bienestar de los funcionarios y asegurar el control de su comportamiento ético, conforme a las siguientes líneas de acción:

- implantar la carrera funcional;
- promover la capacitación sistemática y especializada;
- efectuar evaluaciones de desempeño que tomen en cuenta el cumplimiento de objetivos;
- controlar el comportamiento ético.

En cuanto al último punto, además del seguimiento y control ya referidos, por Resolución N° 1809/2006, de 29 de diciembre de 2006, se aprobó el Código de Ética para los funcionarios de la Dirección General Impositiva¹⁸ y en el año 2009 se realizó un trabajo de diagnóstico y auto-evaluación de la ética y la integridad, al cual nos referiremos a continuación.

3.2. Breve descripción de la metodología

La finalidad de un proceso de autoevaluación es el análisis regular, por las propias organizaciones, de sus procesos y resultados de gestión para identificar los puntos fuertes y las deficiencias determinando los oportunos planes de mejora.

La metodología utilizada surgió luego de un proceso de adaptación a la realidad de nuestro país de la metodología sugerida por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - Guía de Autoevaluación para las Administraciones Tributarias – y la del Modelo para la evaluación de un programa de ética e integridad corporativa (EVAM).

3.3. Proceso de aplicación

El primer paso consistió en la selección de los facilitadores (en una primera instancia siete), la que estuvo a cargo de la Dirección General y se realizó entre funcionarios de todas las Divisiones del organismo,

¹⁸ No obstante, a los funcionarios les resultan aplicables también las más generales Normas de Conducta de la Función Pública, aprobadas por Decreto N° 30/2003, de 23 de enero de 2003.

procurando una implicación activa por parte del personal directivo de la organización en el proceso y asegurar los recursos necesarios para su correcta ejecución.

Para lograr una integración amplia y plural se busco que los miembros tuvieran distintas profesiones y participaran de las diferentes áreas funcionales sustantivas, descartándose su pertenencia al cuerpo gerencial superior.

Los criterios de selección se orientaron a identificar funcionarios con larga trayectoria en la Administración, profundo conocimiento de su área de trabajo, reconocimiento de su conducta funcional por parte de sus pares y las jerarquías, características de liderazgo, flexibilidad y pro actividad.

En el siguiente cuadro se especifica la profesión y el área a que pertenece cada integrante del equipo.

PROFESIÓN	CARGO	AREA
Abogado	Encargada Departamento	División Administración
Contadora	Encargada Equipo de Auditores	División Fiscalización
Docente	Especialista en Procedimientos	División Interior
Contador	Encargado Call-Center	División Recaudación
Analista Programador	Encargado Sección Desarrollo	División Informática
Técnico	Auditor	División Fiscalización
Analista de Sistemas	Auditor Informático	Auditoría Interna

Luego de seleccionados los facilitadores se organizó la capacitación de los mismos y se analizaron los entornos internos y externos de la DGI.

Se identificaron ocho aspectos del ambiente interno y de las necesidades y expectativas de las partes interesadas (ambiente externo), los que se organizaron en cuatro dimensiones (FODA): fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas.

En atención a las particularidades de la organización uruguaya, se adaptó la metodología EVAM (Modelo de Evaluación de un programa de ética e integridad corporativa) a las posibilidades del organismo.

Concretamente, se amplió el número y espectro de funcionarios que participarían de la evaluación¹⁹ y se reformularon preguntas contemplando el desarrollo normativo y la creación de determinadas órganos. A tales efectos, se establecieron las cuestiones más relevantes de cada uno de los ejes del modelo: "Liderazgo y compromiso", "Gestión y procesos", "Personas y Alianzas" y "Seguridad y Control".

En este estado del proceso, se constató que el grupo de facilitadores no contaba con información suficiente sobre las líneas estratégicas del organismo, por lo que fue menester ampliar su composición integrando al Auditor Interno y al Director de Administración.

En otro orden, se resolvió que la modalidad de evaluación más funcional al resultado perseguido, era a través de la realización del trabajo de grupos focales en talleres, que se dirigirían a tres niveles: (1) Directores de División y Asesores, (2) Encargados de Departamento y (3) Encargados de Sección y Nivel Operativo.

Se realizaron los talleres, procurándose obtener percepciones y poniéndose énfasis más en la calidad que en la cantidad de las mismas.

Se analizó el resultado de las evaluaciones y se procedió a la confección del Informe de Evaluación.

La elección de los funcionarios consultados no fue aleatoria sino discrecional, pero basada en criterios de representatividad que contemplaran composición etaria, puesto de trabajo desempeñado, conocimiento de la sección en que trabaja y de la organización en general, grado de objetividad, radicación geográfica, disponibilidad e interés, habilidad para las relaciones humanas y comunicación.

Los funcionarios seleccionados fueron cuarenta y siete (47), de un total de 1256 tanto de la capital del país (donde está centralizada la actividad de la DGI) como del interior del mismo (donde se realizan tareas de recaudación).

El proceso duró nueve meses:

- el 20 de julio de 2009 se realizó una reunión en Panamá a fin de precisar los objetivos y coordinar actividades del Programa sobre Ética del CIAT, cronograma para la autoevaluación e implementación,

19 La metodología EVAM contemplaba solo la participación de los cuerpos gerenciales. Dado que en la DGI dicho cuerpo tiene un número muy reducido de miembros, se amplió el espectro a fin de incorporar a mandos medios y nivel operativo.

apoyo de la Secretaría del CIAT, formación de facilitadores, perfil del facilitador, autoevaluación de la ética y subcomité de Gestión de Ética;

- del 14 al 18 de setiembre de 2009 se realizó el curso de capacitación sobre la ética para los facilitadores, con apoyo en los documentos “Taller de autoevaluación del programa de ética del CIAT en una administración tributaria. Guía para los facilitadores y el equipo de aplicación. Mayo 2007” y “Modelo para la integración de un programa de Ética e integridad corporativa. Experiencia piloto Uruguay. Setiembre 2009”;

- del 23 al 27 de noviembre de 2009 se evaluó el entorno operativo;
- del 1º al 4 de diciembre de 2009 se realizaron las entrevistas grupales;
- del 7 al 11 de diciembre de 2009 se confeccionó el informe final;
- el 8 de abril de 2010 se presentó el informe final.

El proceso no tuvo grandes obstáculos en su desarrollo como tampoco generó resistencias dentro de la Administración. No obstante, tal como surge de los párrafos precedentes, fue menester realizar ajustes a la metodología, concretamente adaptando el cuestionario de las posibilidades de la Administración y ampliando el grupo de facilitadores, dada la necesidad de conocer lineamientos estratégicos reservados al cuerpo gerencial. Asimismo, se recurrió a visitas de distintas reparticiones del organismo para obtener evidencias como complemento de la información obtenida como resultado de la realización de los talleres.

Recomendaciones

De las entrevistas realizadas a los grupos focales en los talleres organizados a tales efectos se obtuvieron resultados que permitieron arribar a las recomendaciones que se reseñan a continuación:

Áreas críticas de mejora

- **Conciencia sobre la función de Control:** se entendió que era necesario realizar actividades de sensibilización que ayuden a que todos los funcionarios de la DGI comprendan e internalicen la necesidad del ejercicio de la función de control, tanto en las actividades operativas y de gestión como en lo correspondiente al cumplimiento con el marco normativo que rige dichas actividades.
- **Fortalecimiento de las funciones de Planificación y Control:** es imprescindible que todas las áreas de Planificación de la

Administración cuenten con los recursos, procedimientos, estructura organizacional y demás insumos necesarios, a efectos de poder realizar estas importantes funciones.

- **Completar y actualizar la definición de todos los procesos claves:** es necesario finalizar la elaboración del “mapa” de procesos y su descripción pormenorizada, los procedimientos concretos, claros y detallados y los mecanismos de evaluación y control a aplicar en todos los casos.
- **Adecuar el sistema de carrera administrativa.** La evaluación del eje “Resultados” muestra el impacto de las carencias del sistema de carrera administrativa en otros ejes, por ejemplo, la legitimidad de los supervisores que no accedieron mediante concursos a sus cargos, la desmotivación por imposibilidad de ascenso, las mejoras en las retribuciones.
- **Mejorar el sistema de evaluación de desempeño:** La carencia de homogeneidad entre los distintos supervisores al evaluar a los funcionarios, la pérdida de significado de la evaluación tanto para supervisor como supervisado y su irregular ejecución erosionan la efectividad de un importante componente de la gestión de los recursos humanos: los funcionarios desconocen qué valor tiene su trabajo y qué debe mejorar o mantener en su desempeño.
- **Profundizar los planes de capacitación y la comunicación interna:** En cuanto a los planes de capacitación, se necesita dotar de una mayor regularidad a dichas actividades y la universalización del acceso a las mismas. Incluir cursos regulares sobre “Régimen de Incompatibilidades y Dedicación Exclusiva”, “Derechos y Obligaciones de los funcionarios de la DGI” y “Código de Ética: alcance y aplicación.
En cuanto a la comunicación interna, se requiere mejorar los procesos sustantivos y de apoyo, estableciendo procedimientos de comunicación, sistematizando la utilización de medios de comunicación rápidos y universales (Intranet, correo electrónico, etc.) como únicos medios oficiales.
- **Fortalecer la seguridad informática:** La aplicación de los controles manuales y automáticos, la responsabilidad y el comportamiento de los usuarios respecto a activos de información y a la información misma, el valor de las pruebas y las pistas de auditoría, necesitan estar contenidos en políticas y procedimientos claramente documentados y divulgados.

Con el objetivo de mantener la dinámica generada por las entrevistas y actividades relacionadas, el grupo de facilitadores en acuerdo con la Dirección General propuso también un subconjunto de **iniciativas de implantación rápida**:

- Elaboración de la **Cartilla o Carta de Servicios de la DGI** y divulgación de la misma entre funcionarios y contribuyentes.
- Elaboración de un **Catálogo de Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes** y divulgación del mismo entre funcionarios y contribuyentes.
- Creación de un **“Buzón de Quejas y Sugerencias” para los contribuyentes**, que permita a los contribuyentes expresar sus reclamos y propuestas de mejora de gestión.
- Creación de un **“Buzón de Iniciativas y Sugerencias” para los funcionarios**, que permita a los mismos expresar sus propuestas e iniciativas de mejora de gestión.

3.4. Revisión y ajustes realizados

Culminada la autoevaluación, se consideró necesario definir y concretar un Programa de Ética e Integridad, en base a las recomendaciones formuladas en el Informe Final de la etapa de autoevaluación, priorizando las áreas de mejoras críticas y la realización de buenas prácticas de rápida implantación.

A tales efectos, por Resolución N° 1525/2010, de 30 de julio de 2010, se crearon el Comité Directivo de Ética y el Comité Ejecutivo de Ética.

El Comité Directivo de Ética está integrado por un delegado de la Dirección General, el Director de la División Administración, el Director de la División Informática, el Coordinador de la Asesoría de Planificación, Organización y Control, el Auditor General Interno y un delegado de la Asociación de Funcionarios de Impositiva; este Comité debe sesionar por lo menos una vez al mes y tomar sus decisiones por 2/3 de votos, y tiene como cometidos:

- Elaborar las definiciones del Programa de Ética e Integridad de la Dirección General Impositiva que incluirá las Políticas sobre Ética de la Institución, el que será elevado a consideración de la Dirección General, para su aprobación;
- Elaborar una propuesta de Plan de Acción para la Ética y la Integridad, alineado al Plan Estratégico de Gestión y al Código de

- Ética de la Dirección General Impositiva, para su aprobación por la Dirección General y posterior inclusión en los Planes Operativos anuales;
- Supervisar las tareas del Comité Ejecutivo y recibir la información sobre la implantación efectiva del Programa, sus avances y posibles dificultades;
 - Aprobar las políticas de comunicaciones de los asuntos vinculados al Programa de Ética, en coordinación con el Departamento Apoyo Técnico Administrativo de la Dirección General;
 - Aprobar los planes y cursos específicos de capacitación y talleres con estudios de casos con dilemas éticos, en coordinación con el Departamento Capacitación de la División Administración;
 - Analizar las propuestas para fortalecer y mejorar la eficiencia de los sistemas de seguridad y control interno de la Dirección General Impositiva;
 - Revisar los resultados de las mediciones de la percepción del público sobre la cultura ética de la organización y el desempeño de la administración;
 - Elaborar el Reglamento Interno del Comité Directivo y del Comité Ejecutivo de Ética.

Por su parte, el Comité Ejecutivo de Ética, se compone por un delegado de cada una de las divisiones y su respectivo suplente, debe reunirse al menos cada quince días y le compete:

- Realizar la implementación, supervisión operativa y seguimiento del Plan de Acción, recabando la información necesaria en las áreas responsables del cumplimiento de las actividades incluidas en el mismo, de forma tal de registrar el avance de las mismas y la detección temprana de los posibles desvíos;
- Informar al Comité Directivo de Ética los avances en la implantación del Plan de Acción y los desvíos si los hubiera y proponer las acciones correctivas que pudieran ser necesarias;
- Dar cumplimiento a las demás actividades que le encomiende el Comité Directivo de Ética de acuerdo al reglamento interno.

En la actualidad, el desarrollo de las actividades del Comité Directivo de Ética ha dado como resultado la definición de las principales **Líneas Estratégicas del Programa de Ética e Integridad de la Dirección General Impositiva**. En forma sintética, esas Líneas Estratégicas comprenden:

- **Afianzar el Liderazgo y el Compromiso** en el entendido de que para la consecución de una sana y eficaz administración tributaria es necesario que los máximos responsables de la institución lideren los procesos que garanticen la integridad e imparcialidad de la institución, su adecuada continuidad y la confianza de los contribuyentes.
- **Disponer de un Marco Normativo y Procedimental Claro y Simple** a efectos de asegurar la unidad de criterio en la organización y la generación de certeza y seguridad jurídica tanto en los funcionarios como en los contribuyentes.
- **Garantizar la Equidad** en el trato con todos los contribuyentes, facilitando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, asistiéndolos y orientándolos, comunicándole y brindándole la información necesaria, oportuna y veraz; de igual manera proporcionándole sistemas y mecanismos que le permitan discutir en forma objetiva y transparente, los actos producidos por la administración.
- **Promover la Efectiva Gestión de los Recursos Humanos** en base a una carrera administrativa eficaz y acorde con la normativa existente, basada en el mérito, reglas claras y precisas sobre condiciones y requisitos para su movilidad, procesos de reclutamiento y selección justos y transparentes; programas de formación y capacitación orientados al desarrollo y crecimiento del individuo acordes a las necesidades, políticas y prioridades de la organización; un sistema de evaluación del desempeño equitativo, un procedimiento administrativo disciplinario objetivo, justo, transparente y eficaz y la promoción de un clima y ambiente laboral sanos.
- **Desarrollar la Tecnología y Gestión de la Información** buscando
 - a. contar con una infraestructura tecnológica adecuada que posibilite nuevos servicios y canales de comunicación con los contribuyentes,
 - b. cumplir con los estándares de seguridad y respaldo de datos que exigen las normas y procedimientos establecidos y las buenas prácticas nacionales e internacionales relacionadas con la materia;
 - c. ponerse a la vanguardia de las exigencias que la sociedad y el mundo globalizado hoy en día demandan, facilitando el acceso público a la información pero resguardando la información de los ciudadanos que la ley exige.
- **Alcanzar una Comunicación Oportuna, Transparente y Veraz**, orientada a reforzar la conciencia fiscal en la sociedad, la

aceptación social de los impuestos y la consolidación de la imagen de la administración tributaria como una entidad respetada por su desempeño profesional, eficiente y transparente.

También se persigue la mejora continua de una comunicación interna que proporcione la información suficiente y oportuna acerca de la misión, visión, valores, estrategias y líneas de acción de la organización, así como la motivación para obtener la colaboración del personal en la transmisión de los mensajes institucionales a la sociedad.

- **Fomentar la Responsabilidad Social de la Administración Tributaria** contando con políticas y procedimientos que promuevan la conciencia y la asunción de la responsabilidad social que implican sus actividades, buscando la congruencia con los intereses de la sociedad y el desarrollo sostenible, apoyándose en el comportamiento ético e íntegro de sus integrantes y de la institución en su totalidad con medidas como la rendición de cuentas, la transparencia activa y voluntaria de sus integrantes, la protección al medio ambiente, a la seguridad y a la salud ocupacional.
- **Desarrollar la Conciencia Tributaria en la ciudadanía** reforzando el actual programa de educación tributaria, agregándole el diseño e implementación de una estrategia encaminada a concientizar a los ciudadanos sobre la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el papel de la administración tributaria en el financiamiento de los gastos del Estado y el uso responsable de recursos necesarios a efectos de la protección del medio ambiente y la población en general.
- **Promover los Valores Éticos en el ámbito institucional** buscando la observación y compromiso cotidianos y permanentes con los principios y valores recogidos en el Código de Conducta de la institución.
- **Fortalecer el Control de Gestión**, contando con mecanismos efectivos que permitan realizar
 - a. seguimiento y verificación del cumplimiento de los procesos;
 - b. identificación y detección de riesgos potenciales, áreas de mejora y comportamientos individuales que impliquen desvíos respecto a normas legales y pautas éticas;
 - c. interacción eficaz con órganos externos de control.
- **Propiciar la Relación con Aliados Estratégicos** mediante el desarrollo de iniciativas que obtengan vínculos de cooperación

interinstitucional, nacional e internacional sobre temas de interés común, en la búsqueda de una mejor gestión en beneficio del Estado y de la sociedad.

La siguiente etapa, en actual desarrollo, consiste en definir las actividades concretas a desarrollar en el marco de cada línea estratégica mencionada. La ejecución de este Plan estará a cargo de toda la institución en base a la **implementación, supervisión operativa y seguimiento del Comité Ejecutivo de Ética**, como ya se mencionara.

Fuertemente vinculadas con estas líneas estratégicas podemos mencionar la adopción de un conjunto de medidas que ya se encuentran en aplicación:

- En el marco de una mejora de las funciones de planificación y control, se procuró el fortalecimiento de la Asesoría en Planificación, Organización y Control, consolidando dicha asesoría mediante la incorporación de recursos humanos capacitados, a lo que cabe agregar la creación de una encargatura de departamento en el proyecto de reestructura organizativa actualmente a estudio de las autoridades nacionales.
- Con el objetivo de adecuar el sistema de carrera administrativa se dispuso por primera vez en la historia de la DGI el llamado a concurso para la provisión de las todas las Encargaturas de Departamento y de Sección, las que ya tienen cronograma establecido y que quedaría resuelto en el correr del presente año.
- A efectos de fortalecer y sistematizar la capacitación de los funcionarios se reimpulsó el Centro de Estudios Fiscales- creado por el art. 173 de la Ley N° 18.362, de 6 de octubre de 2008- otorgándole personería jurídica y cometiéndole el asesoramiento, la investigación, la capacitación y la formación en la temática tributaria y finanzas públicas por el art. 284 de la Ley N° 18.719, de 27 de diciembre de 2010. Dicha norma estableció asimismo que dicho Centro se regirá por el Derecho Privado, gozará de independencia técnica y se relacionará con el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Se contrató un asesor en materia de comunicación externa, manejo y monitoreo de los medios de prensa, evaluación de los estudios de opinión pública y armado de campañas de comunicación, están en proceso de licitación la contratación de servicios de nuevos estudios de opinión de pública.
- Se realizaron cursos de “Ética y Valores”, cuyo contenido consistía en un curso teórico práctico sobre Ética y Valores de la Organización.
- Se elaboraron una Carta de Derechos y Obligaciones de los

Contribuyentes y una recopilación con los derechos y deberes contenidos en la normativa vigente, que fueron lanzados – conjuntamente con el anuncio de otras medidas actualmente a estudio del Parlamento y que incluyen la creación de un texto ordenado de derechos y deberes de los contribuyentes- al culminar la realización de las 3as. Jornadas Tributarias (evento académico realizado por la Dirección General Impositiva con la activa participación de todas las universidades habilitadas en el país y de expertos extranjeros). Además de su versión impresa, están disponibles en la página web de la Dirección General Impositiva.

- Se habilitó un buzón de quejas y sugerencias virtual, creándose una dirección de correo electrónico (carta@dgi.gub.uy) para que los contribuyentes dirijan sus inquietudes y sugerencias, las que se derivan a las reparticiones competentes a fin de dar respuesta o adoptar medidas, según corresponda.
- Se adecuaron los sistemas informáticos y procedimientos para el manejo de la información de forma de contemplar las recomendaciones de la autoevaluación, pero también de dar cumplimiento a las Leyes de Protección de Datos Personales (Ley N° 18.331) y de Acceso a la Información Pública (N° 18.381). A tales efectos:
 - Se clasificó la información disponible como confidencial, reservada o secreta;
 - Se proyectaron procedimientos para asegurar que la información identificada como pública se publicite y mantenga actualizada, orientando las actividades en base a los principios de libertad de información, transparencia y responsabilidad;
 - Se proyectaron procedimientos para asegurar que la información identificada como pública se gestione en base a los principios de disponibilidad, eficiencia, integridad y conservación.
- Se proyectó la adopción de políticas de gestión y control de la información regidos por las directivas de veracidad y exactitud,
- Se definieron procedimientos para el procesamiento, tratamiento, almacenamiento y conservación de la información;
- Se proyectó la implementación de una política de gestión de seguridad de la información que contemple:
 - responsabilidades de seguridad de la información;
 - concientización y formación del personal de modo de asegurar la cadena de seguridad;
 - un procesamiento adecuado de aplicaciones de la organización (controles de validación);

- la gestión de las vulnerabilidades técnicas (a modo de ejemplo: buen inventario de activos de información y fuentes de información técnica que informe sobre vulnerabilidades descubiertas);
- un proceso formal y documentado que garantice la continuidad de las actividades de la organización, identificando los impactos de incidentes potenciales que amenazan una organización de modo de desarrollar respuestas rápidas y eficaces;
- gestión de incidentes de seguridad de la información.

4. LA PERCEPCIÓN EXTERNA DE LA MORAL TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN

Uruguay se ha caracterizado por estar en los niveles más bajos de corrupción en América Latina, estando asimismo muy bien posicionado en el resto del mundo.

Del Informe Global 2009 del Índice de percepción de la corrupción (TI), Uruguay se posiciona en el lugar 24 (de un total de 178 países relevados)²⁰. En América Latina se encuentra ubicado en segundo lugar, habiendo mejorado sus posiciones de modo constante.

La DGI ha realizado durante los últimos años un seguimiento de la imagen de la institución entre los usuarios y la opinión pública en general.

Si bien como ya se dijo, la corrupción no es un problema generalizado en el país, de todos modos se entiende necesario realizar un seguimiento permanente.

Dicha actividad se realiza contratando empresas independientes que realizan encuestas entre el público que se relaciona frecuentemente con nuestro organismo y también entre la población en general.

Como resultado de las mismas se observa que los encuestados visualizan que la institución ha tenido una evolución muy positiva en términos generales y en particular en cuanto a la transparencia durante los últimos años.

() Asesora jurídica de la Dirección General Impositiva*

*(**) Sub Director General de la Dirección General Impositiva*

²⁰ *El Índice de Percepción de la Corrupción mide niveles de percepción de la corrupción en el sector público en un país determinado, en base a encuestas a observadores informados del sector público y la política.*

METODOLOGÍAS PARA MEDIR LA MORAL TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES Y LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Jean Noël Briday

Delegado del Director General
Dirección General de Finanzas Públicas
(Francia)

Sumario: *Introducción – I. Una base histórica del concepto de moral, completada por una relación de confianza con el usuario – 1. La moral destaca los principios constitucionales que definen los derechos y deberes de los contribuyentes – 2. Los principios constitucionales fueron complementados por la búsqueda de una relación de confianza con el usuario – II. La definición de la moral tributaria y los principales indicadores de gestión del desempeño que le corresponden – 1. La definición de la moral tributaria – 2. Los indicadores de medición de la moral tributaria – 3. La administración implementa acciones destinadas a alentar la conducta cívica de los contribuyentes – III. Los resultados obtenidos se inscriben dentro de la política de gestión del desempeño – 1. El marco legislativo – 2. La gestión por objetivos – 3. El diálogo de gestión – IV. El análisis de resultados – 1. Los resultados respecto de las obligaciones recaudatorias – 2. Los indicadores de la lucha contra el fraude fiscal – 3. Los indicadores del « estímulo » hacia el civismo fiscal – V. La implementación de una acción administrativa adaptada para mejorar la moral tributaria de los contribuyentes – VI. La aplicación de una política de estímulo hacia la moral tributaria – 1. La consolidación de acciones ya realizadas con el refuerzo de una nueva administración tributaria fusionada – 2. La amplificación de acciones para tornar el servicio más accesible hacia el usuario – 3. Facilitar la comprensión del impuesto para compensar su complejidad – 4. Una mayor desmaterialización de los datos para alivianar las formalidades de declaración y de pago – 5. Un agente de mediación: el conciliador fiscal*

INTRODUCCIÓN

De modo literal, la moral puede definirse como el conjunto de valores éticos de una persona, que se manifiestan a través de su conducta y de su comportamiento.

Aplicado al ámbito fiscal, ésta constituye ciertamente un factor esencial para mejorar la eficacia de la administración tributaria.

Esta presentación abordará las metodologías de medición de la moral tributaria de los contribuyentes sobre la base de los resultados de una política administrativa guiada por objetivos medidos en cifras.

La presentación se articula en torno a los siguientes desarrollos:

Un registro del contexto histórico que inscribe la moral tributaria como fundamento del pacto republicano ;

Los principales indicadores de medición de la moral tributaria;

Los objetivos definidos dentro de un contexto de gestión de las misiones en base al desempeño ;

El análisis de los resultados ;

Las medidas correctivas de naturaleza coyuntural implementadas por la DGFIP con miras a incrementar la moral tributaria ;

La consolidación estructural de la mejora de la calidad del servicio ofrecido al usuario a largo plazo.

I. UNA BASE HISTÓRICA DEL CONCEPTO DE MORAL, COMPLETADA POR UNA RELACIÓN DE CONFIANZA CON EL USUARIO

1. La moral destaca los principios constitucionales que definen los derechos y los deberes de los contribuyentes.

La constitucionalidad en materia fiscal comprende tres disposiciones que emanan de los artículos 13 y 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (DDHC), que se encuentran en el preámbulo de la Constitución del 4 de octubre de 1958, texto fundador de la Quinta República.

Recordemos que este texto fundador de las instituciones republicanas deriva de la Revolución Francesa del siglo XVIII, una de cuyas causas radicaba en el carácter totalmente injusto e inequitativo del impuesto.

Los tres principios del fundamento del impuesto son los siguientes:

- El principio de **necesidad** emanado del artículo 13: « para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, un aporte común es indispensable ».
- El principio de **igualdad** ante el impuesto que emana asimismo del artículo 13 « el aporte común debe ser distribuido equitativamente

entre los ciudadanos en función de sus facultades». El principio de igualdad planteado de este modo es la traducción, al derecho fiscal, del principio más general de la igualdad de los ciudadanos.

- El principio de **consentimiento al impuesto** contenido en el artículo 14 de la Declaración : « todos los ciudadanos poseen el derecho de constatar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad del aporte público, de consentirlo libremente, de controlar su empleo y de determinar la alícuota, la base imponible, la recaudación y la duración ».

Esta competencia de principio del poder legislativo se halla reafirmada en la actual Constitución. No puede haber textos autónomos que no sean los legislativos, excepto en lo que atañe a la organización de la administración fiscal, que según veremos ha atravesado profundos cambios en los últimos tiempos.

2. Los principios constitucionales fueron complementados por la búsqueda de una relación de confianza con el usuario.

Los complementos de los principios constitucionales son el resultado de un conjunto de acciones conducidas por la administración.

Las acciones se recapitulan en un documento específico editado por la Administración.

En efecto, una carta de un contribuyente publicada en 2005 sintetiza de modo claro y preciso los derechos y deberes de los contribuyentes para con la administración tributaria.

El objetivo de este documento apunta a buscar un punto justo de equilibrio entre:

usuarios responsables que respeten sus deberes de ciudadanos;
y una administración responsable al servicio de los usuarios, que basa su relación en tres valores fundamentales: la simplicidad, el respeto y la igualdad.

Las acciones incluidas en este documento han sido desarrolladas considerablemente por el incremento en la calidad de servicio logrado en el transcurso de los últimos años (cf § VI supra).

II. LA DEFINICIÓN DE LA MORAL TRIBUTARIA Y LOS PRINCIPALES INDICADORES DE GESTIÓN DEL DESEMPEÑO QUE LE CORRESPONDEN

1. La definición de la moral tributaria

El concepto hace referencia a las normas que determinan el comportamiento virtuoso de los ciudadanos respecto de sus obligaciones hacia el Estado; estas normas incluyen el conjunto de los deberes que recaen sobre los contribuyentes dentro del marco de las leyes y normas que dan lugar a la legislación fiscal.

2. Los indicadores de medición de la moral tributaria

Estos son los ejes centrales de la política administrativa cuya estrategia se basa en la gestión del desempeño.

Los indicadores de desempeño miden la integralidad de las acciones de la cadena de operaciones fiscales. Estas operaciones son de tres tipos:

las obligaciones declarativas ;
las obligaciones de pago ;
las operaciones vinculadas a la fiscalización.

a. Los indicadores de las obligaciones declarativas

Dependen de dos categorías, según atañan a sujetos del impuesto profesionales o particulares.

Las medidas aplicables a los profesionales:

Se trata de:

La parte de los usuarios profesionales que realizan sus pagos dentro del plazo legal de sus obligaciones declarativas en materia de IVA (indicador **CIV1**), emanado del sistema informático de gestión de la población correspondiente.

Este indicador mide **mensualmente** la proporción de contribuyentes *que respetan sus vencimientos declarativos reglamentarios*.

El índice de morosidad de las declaraciones de resultados de las empresas (indicador **DEF1**).

Este indicador mide **anualmente** el cumplimiento voluntario de las obligaciones declarativas en materia de resultados por parte de los usuarios que dependen del conjunto de servicios de la gestión de profesionales instalados en el territorio

Las medidas aplicables a particulares:

Se trata de los usuarios particulares *que respetan sus obligaciones declarativas* en cuanto al impuesto a las ganancias (**CIV 2**).

Es un indicador de medida **anual** que calcula en porcentaje la cantidad de contribuyentes particulares que han presentado sus declaraciones, en comparación con el conjunto de la población de contribuyentes sujetos a presentar una declaración.

b. Los indicadores de medición de pago del impuesto:

Incluyen a la vez los impuestos adeudados por particulares y por empresas.

Comprenden:

El índice de recaudación de los impuestos directos cobrados a *particulares*, calculado **mensualmente** en base al monto de los impuestos *abonados espontáneamente* y comparado con el volumen del impuesto esperado al que se le agrega la recaudación tributaria ejecutoria ;

- *la parte de los impuestos abonados espontáneamente por las empresas (CIV3R).*

Calculado **anualmente**, este indicador, expresado en términos de índices como la mayoría de los indicadores, apunta a evaluar los pagos al vencimiento que acompañan las declaraciones y efectuados por los contribuyentes que ejercen una actividad profesional;

- el índice de recaudación ejecutoria del impuesto adeudado por las empresas (**DEF2**).

Este indicador seguido **mensualmente** mide el porcentaje de *recaudaciones netas* sobre el conjunto de reclamos activos, no abonados por los contribuyentes.

c. Los indicadores de medición de la fiscalización:

Esencialmente constituyen un porcentaje de fiscalizaciones *que excluye las faltas más graves (CF1R)*.

Este indicador, medido **trimestralmente**, evalúa el volumen del negocio que dio lugar a la aplicación de penalidades que excluyen la buena fe o de haber sancionado una falta declarativa luego de una intimación, la comparación con el conjunto de operaciones de fiscalización en el sitio.

Notaremos por otro lado que el índice de recaudación de los derechos que surgen de recordatorios luego de una fiscalización constituye de igual modo el objeto de un seguimiento.

3. La administración implementa acciones destinadas a alentar la conducta cívica de los contribuyentes

Se realizan acciones de naturaleza voluntaria en base a objetivos expresados en cifras que la administración se impone a sí misma y que constituyen de igual modo el objeto de las medidas.

Estas acciones se inscriben dentro de la relación de confianza que la administración procura establecer permanentemente con los usuarios.

Estas acciones son de dos naturalezas:

- **un conjunto de compromisos de servicio** por parte de la administración tributaria a favor de sus usuarios a través del programa « Para facilitarle el impuesto ». Todos los indicadores de calidad de servicio son seguidos **trimestralmente** con objetivos de resultados asignados a cada servicio de base.

El programa cubre toda una serie de compromisos: el índice de llamados telefónicos realizados, la confidencialidad de la recepción, la identificación de los agentes al atender a los usuarios, el envío de formularios dentro de las 48 horas.

Los centros administrativos pueden de igual modo ser objeto de un proceso de certificación cuyo rótulo atribuido por un organismo externo es objeto de controles anuales para su mantenimiento.

Se trata de una certificación en función de *benchmarks* (referenciales) por ejemplo, la atención al público dentro de los centros de finanzas públicas. Las normas de calidad apuntan a las buenas prácticas, confiriendo un marco de seguimiento de la calidad que, de no existir, quedaría difusa.

El inconveniente reside no obstante en la carga relativa del seguimiento de los *benchmarks* – en particular por parte de los jefes de servicio – como sobre el punto de la calidad de servicio que necesita una renovación de las acciones hacia el usuario.

- **Acciones** destinadas a permitir que los usuarios se beneficien de sus derechos lo más rápidamente posible.

Estas últimas acciones cubren principalmente:

- La parte de solicitudes de reintegros de créditos del IVA y reintegros impositivos sobre las sociedades procesadas por la administración para el beneficio de las empresas dentro de un plazo inferior o igual a los 30 días. El objetivo asignado a los servicios de procesamiento es respetar la tasa del 80%;
- El índice de reclamos contenciosos presentados por particulares en materia tributaria sobre el impuesto a las ganancias y el impuesto sobre la vivienda procesados dentro del plazo de 30 días.

III) LOS RESULTADOS OBTENIDOS SE INSCRIBEN DENTRO DE LA POLÍTICA DE GESTIÓN DEL DESEMPEÑO

1. El marco legislativo

- una nueva gobernabilidad presupuestaria

La implementación de una cultura de desempeño surge de la Ley Orgánica relativa a las Leyes de Finanzas (LOLF) adoptada en agosto 2001 que fija un marco general renovado para el proceso presupuestario y contable del Estado.

Esta nueva gobernabilidad presupuestaria recae sobre una cultura de resultados y persigue un doble objetivo:

- Extiende los poderes del Parlamento aportándole mayor información sobre el funcionamiento de las administraciones dentro del marco de un debate más claro y transparente ;
- Responsabiliza a los administradores públicos.

Para esclarecer el tema, el presupuesto del Estado se presenta ahora por **políticas públicas** denominadas « misiones » (una por ministerio), estructuradas en **programas** con un tratamiento global y limitativo de créditos. El destino de los créditos en el seno de cada programa es definido por **acciones** aprobadas por los parlamentarios.

- el Proyecto Anual de Desempeño (PAP)

El PAP presenta para cada uno de los programas

- Una estrategia ;
- Acciones implementadas ;
- Objetivos buscados ;
- Los resultados obtenidos y esperados para los años siguientes, medidos con indicadores precisos.

Un documento de estructura idéntica a la del PAP, al que se adjunta, se incluye de igual modo en el texto de la Ley de Finanzas : el Informe Anual de Desempeño (RAP) que indica los desempeños logrados el año precedente con respecto a los objetivos, indicadores y valores objetivo que figuraban en el PAP relativo al mismo ejercicio.

Los PAP son derivados por medio de los **presupuestos operativos de los programas (BOP)**.

- el Presupuesto Operativo del Programa (BOP)

La implementación operativa de este documento, construido en torno a dos aspectos principales – los medios y el desempeño – depende de la responsabilidad de las unidades de la DGFIP.

El BOP 2011 comprende 20 indicadores cuyos objetivos nacionales traducen las prioridades estratégicas de la DGFIP descritas en el PAP; el nivel por objetivo se ha definido en conjunto con la Dirección del Ministerio de Presupuestos que otorga los medios humanos y presupuestarios a la administración.

Entre los objetivos incluidos en las leyes de finanzas, se encuentran:

- **El objetivo n°2** : favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales ;
- **El objetivo n°3** : facilitar el impuesto ;
- **El objetivo n°4** : reforzar la lucha contra el fraude fiscal;
- **El objetivo n°7** : reducir los plazos de pago de los gastos públicos

2. La gestión por objetivos

La gestión por objetivos se apoya sobre una lógica de contratación que se deriva a cada nivel de responsabilidad.

La derivación de objetivos entre el nivel central y el nivel departamental.

Esta opera dentro del marco de un diálogo entre los Delegados interregionales y el responsable operativo del departamento.

Como representantes del Director General ante los responsables locales de la DGFIP, los Delegados actúan dentro de la definición y del seguimiento del desempeño garantizando un papel funcional diferenciado del rol operativo garantizado por los responsables de los departamentos.

El proceso de definición de objetivos departamentales es un ejercicio ascendente en su totalidad, realizado a nivel interregional. Los responsables departamentales proponen objetivos, mediante los Delegados interregionales, consolidados luego por la dirección general que garantiza la coherencia de las propuestas con el objetivo del PAP.

Los objetivos propuestos son en su mayor parte validados por el nivel central; de no ser éste el caso, por insuficiencia de propuestas, se realiza una « segunda ronda » que lleva a ciertos departamentos a proponer objetivos superiores a su primera propuesta.

El conjunto de objetivos es formalizado en los BOP departamentales. Estos elementos vinculados a cifras luego se bajan a nivel sub departamental en cada uno de los servicios operativos, siempre en base a una contratación entre el Director local y cada jefe de servicio.

3. El diálogo de gestión

Una vez obtenida la validación de los BOP departamentales, el diálogo de gestión se estructura en torno a un doble dispositivo:

- ✓ un diálogo de gestión « entrante » entre el Delegado y el responsable departamental dentro de los 6 meses de asunción de un nuevo director local;
- ✓ la entrega de un informe de desempeño anual.

- el diálogo de gestión « entrante »

La conferencia con el Delegado es la ocasión para realizar un balance sobre la implementación departamental de las orientaciones estratégicas y sobre la evolución de los resultados que constituye

también la validación de principio de los planes de acciones estratégicas propuestas por el director con plena responsabilidad.

Ésta se apoya en un archivo transmitido al Delegado por el responsable recién designado, que debe tratar como mínimo sobre los indicadores emitidos por el PAP y derivados a los BOP locales.

- el informe de desempeño

El informe anual de desempeño es ante todo un hito que marca el estado de concreción de los programas de acciones prioritarias definidas por el director para cumplir con los objetivos del BOP departamental.

Este informe de desempeño es dirigido por cada responsable local al Delegado. Este último evalúa la oportunidad de organizar una reunión con el responsable para profundizar ciertos puntos, principalmente en las situaciones que reflejan una degradación de los resultados obtenidos dentro del marco del BOP departamental.

IV. EL ANÁLISIS DE RESULTADOS

La implementación de indicadores de gestión del desempeño permitió mejorar la eficacia de la administración tributaria y medir su evolución con precisión.

El índice de presentaciones espontáneas dentro de los plazos de las declaraciones del IVA se ha incrementado de manera considerable en el transcurso de los últimos años, desde el 84% en 2003 al 92% en 2010.

1. Los resultados respecto de las obligaciones recaudatorias

El índice de pago del impuesto a las nóminas pasó en el período 2003/2010 de 97% a 99%

El índice de pago espontáneo de los impuestos autoliquidados (**CIV3R**) permaneció más estable pero ya se encuentra a un nivel elevado, cercano al 98%. Resistió bien en 2009 en un contexto económico muy desfavorable, con la crisis que atravesaban las empresas.

☞ Subrayamos que el ritmo de las curvas muestra que esta mejora no puede ser infinita y podemos constatar de manera empírica que una vez que se ha superado el nivel del 98%, se torna cada vez más difícil lograr un progreso significativo. Conviene por lo tanto consolidar los resultados obtenidos.

2. Los indicadores de la lucha contra el fraude fiscal

Progresan constantemente y de modo significativo durante el período 2005/2010.

Ejemplo: el porcentaje de fiscalizaciones que excluyen los fraudes más graves pasó así del 18% a fines de septiembre 2008 al 19% dos años más tarde.

Y lo mismo ocurre con el índice de recaudación tributaria luego de un control fiscal externo.

Ejemplo: entre septiembre 2008 y septiembre 2010 el índice de pago de penalidades aumenta del 75% al 80%.

3. Los indicadores del « estímulo » hacia el civismo fiscal

Se sitúan a un nivel elevado, consolidado durante todo el período.

Ejemplo: de 2008 a 2010 el segmento de usuarios particulares que tributan debidamente el impuesto a las ganancias evolucionó entre 98,61% y 98,66%

☞ Si bien la implementación de un sistema de indicadores de medición de desempeño ha permitido mejorar los resultados de las misiones, el dispositivo presenta ciertos límites. Se puede observar una consecuencia que consiste en administrar la misión únicamente en función del resultado esperado, en detrimento de la calidad y de una visión de conjunto de las operaciones.

☞ Perspectivas a partir de 2011: se darán nuevas instrucciones a los responsables locales. Éstas limitarán la cantidad de indicadores manteniendo los objetivos en su nivel actual, dentro de un contexto de reducción de efectivos.

V. LA IMPLEMENTACIÓN DE UNA ACCIÓN ADMINISTRATIVA ADAPTADA PARA MEJORAR LA MORAL TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES

Si bien el desempeño es muy bueno a nivel del plan nacional, ciertos departamentos pueden presentar resultados cuyo nivel es menor y que eventualmente presentan un riesgo de degradación para el nivel del conjunto.

En los casos en que desciende el nivel de los objetivos logrados, es necesario implementar planes de acción. Estos planes consisten en adoptar medidas de prevención tendientes a una mejor reacción frente a la falla y que deben inscribirse dentro del modo de organización del puesto.

Por ejemplo, en los casos de degradación del **indicador CIV1, que mide el grado de civismo de los profesionales**, las palancas de mejora podrían ser las siguientes:

- una insistencia imperativa de modo amigable a los contribuyentes con incumplimientos por vía telefónica o por vía postal al comienzo de cada mes. Por otra parte, se ha previsto una aplicación informática para soportar dichas operaciones;
 - aplicar estrictamente las penalidades con respecto a los incumplidores crónicos ;
 - proceder a la imposición de oficio de los mismos contribuyentes con incumplimientos en los menores plazos ;
 - cuidar la calidad de los archivos de gestión de la población de deudores (suprimir sistemáticamente los contribuyentes deudores que hayan cesado su actividad).
- **Frente a una degradación de la cantidad de particulares que respetan sus obligaciones declarativas**, más allá de la aplicación de penalidades a los contribuyentes con incumplimientos, corresponde amplificar la comunicación externa con el fin de sensibilizar a ciertas poblaciones respecto de sus deberes : poblaciones estudiantiles, de origen extranjero, mediante una atención bilingüe específica y procurando lograr buenos sondeos de opinión durante la campaña anual de suscripción de declaraciones de ingresos.
 - La degradación de los indicadores de recaudación debe dar lugar a la definición de una política diferenciada en función de la naturaleza de los contribuyentes con incumplimientos.

Si se trata de deudores que atraviesan dificultades pasajeras a nivel financiero, los plazos de pago se les pueden extender, mediante el pago de intereses por moratoria y bajo reserva de respetar el escalonamiento de los pagos otorgados por la administración.

Respecto de los incumplidores crónicos, corresponde aplicar una firme política de sanciones mediante penalidades importantes aplicadas sin posibilidad de moratoria, y hasta la aplicación de acciones de recaudación ejecutoria que se inician en el dominio contencioso.

VI. LA APLICACIÓN DE UNA POLÍTICA DE ESTÍMULO HACIA LA MORAL TRIBUTARIA

1. La consolidación de acciones ya realizadas con el refuerzo de una nueva administración tributaria fusionada

La creación en 2008 de la Dirección General de Finanzas Públicas (DGFIP), que surgió de la fusión de la Dirección General de Impuestos y de la Dirección General de Contabilidad Pública ha permitido dar **un salto cualitativo en el mejoramiento de la relación entre el servicio público y los usuarios.**

No obstante todos los esfuerzos realizados hasta ese momento, las dos ex-administraciones no se encontraban en condiciones de superar el grave inconveniente desde el inicio para los usuarios de la administración por compartir la base impositiva y la recaudación de particulares entre estas dos direcciones distintas.

En caso de que el contribuyente tuviera que realizar una gestión, consulta u objeción, debía inferir a qué servicio correspondía su solicitud (centro tributario responsable de la base de todos los impuestos y de la recaudación de los impuestos de profesionales o tesorería responsable de la recaudación tributaria de particulares). A menudo, la diferencia no quedaba clara y numerosos usuarios se equivocaban de servicio. En muchos casos, hasta era necesario dirigirse sucesivamente a los dos servicios, por ejemplo para una objeción de base seguida de un pedido de prórroga para el impuesto a las ganancias.

La creación de una ventanilla fiscal unificada para los particulares constituye el corazón mismo de la reforma mediante la creación de la dirección única.

Con esta nueva ventanilla fiscal unificada, el contribuyente particular no se pregunta más a qué servicio compete su solicitud. El servicio unificado tiene competencia sobre todos los asuntos.

Esta ventanilla fiscal unificada reviste un doble aspecto:

a. La creación de servicios tributarios para particulares

El servicio tributario para particulares es un servicio único que cubre toda la base imponible y toda la recaudación a los contribuyentes, independientemente de su zona geográfica. Fue creado en todas las comunas donde anteriormente existía un centro tributario y una tesorería, gracias a la fusión de los dos servicios y a la unificación de sus agentes.

A partir de ahora, todo el archivo de un contribuyente es llevado en el mismo servicio. Si el usuario llama por teléfono o acude a la ventanilla, se pone en contacto con un agente capaz de responder a sus preguntas. Si tiene una solicitud que concierne a la vez cuestiones administrativas y recaudatorias, es íntegramente tratada por el mismo servicio.

b. La implementación de la atención fiscal de proximidad

Cuando se creen todos los servicios tributarios para particulares en los entornos urbanos, llegarán a cubrir el 55% de los usuarios. Por consiguiente, en las pequeñas comunas, las comunas rurales o periurbanas, para completar la oferta de servicios a los usuarios, todas las tesorerías garantizan la relación con los usuarios no solamente para temas recaudatorios sino también para el cálculo del impuesto. Es el concepto de **atención fiscal de proximidad del 1^{er} nivel**.

Con este nuevo servicio, un usuario puede obtener de su tesorería cercana la respuesta a la mayoría de sus preguntas administrativas. Si se trata de una pregunta más compleja o de una demanda contenciosa, el usuario no tiene que realizar una nueva gestión. La tesorería toma a su cargo el archivo, lo transmite al servicio administrativo (« back office ») y hace su seguimiento. El usuario goza de los mismos plazos de respuesta que si se hubiera dirigido directamente al servicio administrativo.

Con la creación de los servicios tributarios para particulares y de tesorerías cercanas, la DGFIP adopta así una fuerte gestión de fortalecimiento del servicio brindado a los usuarios del servicio público. De aquí en más, el contenido del servicio brindado en cada sitio se acrecienta.

La DGFIP extiende de igual modo su red fiscal de proximidad gracias al agregado de tesorerías (más de 3000 puestos) situadas en las zonas rurales.

Los servicios tributarios para particulares se despliegan rápidamente, con 260 SIP en 2009, 608 a fines de 2010 y 698 a fines de 2011; lo que representa un 90% del total de servicios para implementar.

En cuanto a la atención fiscal de proximidad, se ha implementado en todo el territorio en septiembre de 2009 y se ha mencionado su existencia en las notificaciones impositivas. A pesar de una comunicación limitada, la atención fiscal de proximidad ha logrado un verdadero éxito, incluido en la última campaña del impuesto a las ganancias. Ha brindado de modo inmediato un servicio complementario a los usuarios y ha venido reforzándose desde entonces.

2. La amplificación de acciones para tornar el servicio más accesible hacia el usuario

La DGFIP procura estar siempre más accesible para el usuario para brindarle el servicio de calidad que tiene derecho a esperar.

a. El acceso multicanal

La DGFIP procura multiplicar los medios de acceso a la administración: es la política de acceso multicanal. Un usuario puede desde ahora informarse por internet, llamar por teléfono, acudir a la ventanilla o aprovechar el servicio postal o de correo electrónico.

b. Los servicios en línea

Los usuarios ya no tienen que desplazarse ni depender de los horarios de atención gracias a la información publicada en línea. En el portal de internet « impots.gouv.fr », un contribuyente puede encontrar directamente la información y los contactos, bajar documentos, liquidar su impuesto a las ganancias, efectuar sus pagos y consultar su cuenta fiscal que incluye toda la información sobre sus declaraciones.

El portal es un verdadero éxito, con 54 millones de contactos en 2009 y 25 millones de cálculos en línea del impuesto a las ganancias para una población de 32 millones de contribuyentes.

En el portal cadastre.gouv.fr, los usuarios pueden consultar el plan catastral y bajar formularios. Además el portal está plebiscitado por los usuarios con 7,3 millones de contactos en 2009, 76 millones de páginas consultadas y 76000 formularios bajados.

c. Servicio de atención telefónica

El acceso telefónico fue totalmente renovado mediante importantes inversiones en equipos telefónicos para un mejor manejo del flujo de llamadas.

Paralelamente, se han creado los centros de atención telefónica con competencia nacional que responden por el precio de una llamada local las preguntas de los usuarios.

Estos « centros de servicio tributario » responden a todas las preguntas generales sobre imputación y recaudación de personas físicas y de profesionales, hasta las 22 h, inclusive los sábados.

Los « centros de tributación » tratan las demandas de los usuarios respecto de la gestión de sus contratos de pago y de mensualización.

Los « centros de servicios tributarios » y los « centros de tributación » cubren una verdadera necesidad dado que han recibido 7 millones de llamadas en 2009.

d. La información por ventanilla

Las gestiones de los servicios también fueron sometidas a una profunda transformación. Los horarios de atención se han extendido y los servicios administrativos atienden todos los días.

La posibilidad de concertar reuniones es generalizada. Las sedes de los servicios se enumeran en todos los documentos enviados a los contribuyentes para una mejor accesibilidad.

Para responder mejor a las necesidades de los contribuyentes, la DGFIP adopta de igual modo una organización adaptada del área de atención para el momento de presentación de declaraciones de ingresos en mayo/junio, donde la solicitud de estos servicios es particularmente intensa, con 3,5 millones de visitas por ventanilla.

En este período también se realiza una importante campaña de prensa para informar a los contribuyentes tanto a nivel nacional como local. Se brinda atención particular a las poblaciones con necesidades especiales como los no videntes o hipoacúsicos, a quienes se les brinda una atención específica en ciertos sitios.

Si a partir de ahora la atención es una parte integrante de la misión de los servicios, **deberá progresar con un mayor profesionalismo por parte de los agentes que la brindan.**

e. El correo electrónico

Los usuarios pueden asimismo realizar sus consultas por correo electrónico. La administración tomó el compromiso de responder los correos dentro de las 48 horas. La dirección de correo electrónico de los servicios figura sistemáticamente en todos los documentos enviados a los contribuyentes.

Se han recibido cerca de dos millones de mensajes de correo electrónico en 2010.

3. Facilitar la comprensión del impuesto para compensar su complejidad

La DGFIP realiza hace varios años esfuerzos muy importantes respecto del contenido y la presentación de los documentos que se envían a los contribuyentes.

a. Las declaraciones

En materia de declaraciones, cada ley de finanzas realiza cambios y agrega información complementaria. Cada año, la DGFIP revisa el contenido de las declaraciones que son cada vez más densos.

Para compensar esta evolución, se adoptó un sistema de declaraciones diferenciadas en función de los usuarios: las declaraciones simplificadas para las categorías más corrientes y las declaraciones completas para los casos más inusuales o complejos.

Esta gestión funciona bien para las declaraciones de ingresos de particulares y se encuentra en proceso de extenderse a las declaraciones de los profesionales.

b. La transparencia de la información

Un factor importante de transparencia y facilitación de las relaciones es la buena identificación de los interlocutores. Las referencias del servicio figuran sistemáticamente en todas las notificaciones administrativas,

al igual que los datos de la persona que sigue el archivo. También se proporciona información clara sobre los mecanismos de reclamos.

c. Las guías para los usuarios

Se brindan guías simplificadas a los usuarios sobre las principales preguntas que se hacen.

Los nuevos contribuyentes profesionales reciben sistemáticamente desde su inscripción a los servicios la libreta fiscal que les explica su régimen fiscal y sus obligaciones.

4. Una mayor desmaterialización de los datos para alivianar las formalidades de declaración y de pago

Mejorar la moral tributaria significa facilitar la gestión de declaraciones y pagos de los contribuyentes. Más allá de la complejidad de fondo del impuesto, es preciso que el trámite sea lo más simple posible y que la administración reduzca al mínimo posible la complejidad para el usuario.

a. Los particulares

La mayor parte de los impuestos de particulares gozan de nuevos procesos de facilitamiento del impuesto.

Con la declaración pre-completada, todos los ingresos conocidos por la administración son pre-impresos en la declaración de ingresos enviada a los contribuyentes particulares o pre-completados en la declaración electrónica. Desde la incorporación de la renta por bienes muebles el año pasado, más del 90% de las declaraciones se benefician del pre-llenado de información.

Los particulares pueden presentar declaraciones electrónicas desde hace muchos años y el procedimiento es cada vez más utilizado. La DGFIP recibió 9,7 millones de declaraciones electrónicas en 2009.

El procedimiento se ha significado en gran medida. Todos los usuarios pueden presentar declaraciones electrónicas, inclusive los nuevos contribuyentes y aquellos cuya situación familiar ha cambiado en el transcurso del año. Y de ahora en más, es posible presentar declaraciones electrónicas sin certificado desde cualquier computadora.

En pos de una mayor simplicidad aún, es asimismo posible liquidar los impuestos mediante nuevos medios de pago electrónicos. Los contribuyentes tienen la opción entre el débito del impuesto al vencimiento o el pago en línea por internet, lo que les permite ganar 10 días de tesorería. También pueden optar por la mensualización.

Estos medios de pago tienen cada vez mayor éxito: el 51% de los pagos de impuestos directos y el 78% de los pagos del impuesto a las ganancias son electrónicos.

b. Los profesionales

Los contribuyentes profesionales gozan asimismo de nuevos procedimientos electrónicos.

Las empresas cuyo volumen de negocios supera los 500 000€ HT tienen **la obligación de efectuar sus declaraciones y pagos por medios electrónicos**. A partir de octubre 2011, el umbral bajará a los 230 000€.

Las otras empresas son libres de optar por la declaración electrónica o por el pago en línea del IVA; éstas pueden asimismo pagar en línea el impuesto a las sociedades, el impuesto a las nóminas o la nueva prima sobre el valor agregado de las empresas. 800.000 empresas utilizan el TeleIVA (TéléTVA) y el 82% del IVA recaudado es pagado mediante pago electrónico. Asimismo, el 48% del impuesto a las sociedades y el 31% del impuesto sobre las nóminas se pagan en línea.

Las empresas también pueden escoger entre declarar directamente sus resultados o el IVA por intercambio de archivos desde su software contable: 500.000 empresas han escogido esta fórmula para el IVA y más de 2 millones de empresas presentan declaraciones electrónicas de sus resultados, sobre un total de 3 millones.

Este procedimiento en línea fue adaptado particularmente para los profesionales contables (peritos contables) que preparan las declaraciones de sus clientes.

5. Un agente de mediación: el conciliador fiscal

Se ha designado un conciliador fiscal por departamento en todo el territorio. La filosofía que guía esta institución es encontrar soluciones de compromiso para los conflictos menores.

Los contribuyentes se pueden dirigir a dichos agentes para todos los litigios que presenten contra la administración en cuestiones administrativas, recaudatorias o relativas a los servicios, para hallar soluciones amistosas.

METODOLOGÍAS PARA MEDIR LA MORAL TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES Y LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Byron Vásconez

Consultoría Económica,
Servicio de Rentas Internas
(Ecuador)

Sumario: *Resumen – 1. Introducción – 1.1 La relación estado - ciudadanos – 2. ¿Qué sabemos de la moral tributaria? – 2.1 Reputación y moral del contribuyente – 2.2 Corresponsabilidad del estado – 2.3 Componente de riesgo y confianza en la administración tributaria – 2.4 Factores socio-económicos y demográficos – 3. Buscando en los hechos Lo que explica la teoría. Del modelo general a la inclusión de la moral – 3.1 Los datos – 3.2 Proxy de moral tributaria – 3.3 Valores – 3.4 Corresponsabilidad del estado. Reciprocidad – 3.5 Riesgo, facilidad de pago y conocimiento del sistema tributario – 3.6 Datos socio-demográficos y socio-económicos – 3.7 Especificación del modelo a través de un ‘Probit Ordenado’ – 4. Resultados – 5. Recomendación de política pública – 6. Bibliografía – Anexo*

RESUMEN

Las Administraciones Tributarias requieren que el conjunto de creencias, valores y normas que determinan las acciones de los ciudadanos y los contribuyentes concuerden con sus propias convicciones (morales y éticas) así como con las establecidas por la sociedad. Esta investigación recorre las principales consideraciones teóricas sobre Moral Tributaria, con énfasis en las que determinan su influencia en la actitud del contribuyente, y contrasta sus resultados con datos empíricos de Ecuador. La moral tributaria de la sociedad ecuatoriana se presenta como una función de la opinión ciudadana sobre el uso y destino de los impuestos, su aversión al riesgo frente a sanción moral o pecuniaria, la facilidad y simplicidad en el pago, y sus valores personales y sociales. Los resultados permiten establecer una línea base para una adecuada formulación de política y gestión de la Administración Tributaria.

N.B.: Las opiniones expresadas en este trabajo son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Centro de Estudios Fiscales. Agradecemos los comentarios valiosos de Miguel Acosta.

Palabras claves: hacienda pública, opinión pública, actitudes, contribuyente, gasto público, impuestos, moral tributaria, percepción, cumplimiento tributario, democracia y políticas de bienestar, JEL: H2, H390, A14, D72, H00.

1. INTRODUCCIÓN

Las conductas y actitudes morales pueden fortalecer o deslegitimar los procesos democráticos. Para Kliksberg (1999, 2002) la cultura y los valores tienen un peso decisivo en el desarrollo. Las sociedades que cultivan valores que favorecen el pacto social y los reflejan en los sistemas fiscales mejorando los servicios (e.g. los de salud y de educación) facilitan su progreso económico, tecnológico y su competitividad. Pero si los valores dominantes no consiguen luchar contra fenómenos como la evasión y el fraude fiscal, cabe esperar que se debilite el tejido social y se produzcan hasta retrocesos en la cohesión social que derivan en problemas estructurales más complejos.

Se puede partir de la premisa que la democracia eleva a la política fiscal como punto central donde gira las relaciones de los ciudadanos con el Estado, por un lado es el vínculo al momento de contribuir onerosamente al Estado y por otro lado está la provisión de bienes y servicios públicos,

Pero existe un círculo vicioso en la legitimidad fiscal del Estado: al ser baja su capacidad económica debido al potencial fiscal erosionado por la evasión, éste no está en condiciones de ofrecer los bienes y servicios públicos que la sociedad demanda. Por otro lado la limitada capacidad de la institucionalidad pública (o privadas en algunos casos), es agravada en algunos casos por comportamientos inmorales públicos, lo cual dificulta que los ciudadanos se vean comprometidos en el sostenimiento fiscal del Estado.

Las características de la relación entre el Estado y los ciudadanos, define gran parte del comportamiento fiscal. Los protagonistas de la relación tributaria (contribuyente y autoridad fiscal) opinan sobre la moral del otro y se califican a sí mismos como éticamente morales o inmorales de acuerdo a parámetros y principios fundamentales.

El pago de impuestos depende no solo del ingreso neto esperado donde la probabilidad de captura y el valor de la sanción son los elementos primordiales, sino también de variables cualitativas e intangibles como: los factores socio-demográficos, el conocimiento del sistema tributario, los valores personales y ciudadanos, el sentido de pertenencia, la percepción de la reciprocidad, la solidaridad, entre otros.

Pero ¿es posible determinar correlaciones y la causalidad entre la evasión fiscal y la ausencia de moral tributaria? : ¿la evasión fiscal ocurre por la ausencia de moral tributaria, es decir, por la carencia de normas o valores aceptados socialmente que establezcan que el no pago es algo incorrecto? ¿Cuáles son los principales factores que influyen en la construcción de la moral tributaria de una sociedad? ¿Se pueden identificar estrategias específicas y construir un pacto fiscal fortaleciendo la moral tributaria de una sociedad?

El presente trabajo busca responder estas preguntas, a través la identificación de los distintos grados de moral tributaria en la sociedad ecuatoriana y la comprensión de los factores que influyen en su comportamiento. Solo de esta forma, es posible diseñar políticas focalizadas para cada segmento.

1.1 La relación Estado - ciudadanos

Para asegurar el bienestar colectivo mediante la satisfacción de las demandas sociales, el Estado decide qué bienes y servicios públicos suministrar a los ciudadanos y cómo distribuir entre ellos el coste de los bienes y servicios prestados (Sevilla, 2004). Esta relación o 'contrato social' establece vínculos de reciprocidad entre el Estado y sus ciudadanos, conformando el pacto fiscal, que según Martner (2008) es el acuerdo sociopolítico básico que legitima el papel del Estado y el ámbito y alcance de sus responsabilidades en la esfera económica y social. Un pacto social implica la creación de una estructura organizada en la comunidad y determina como contraparte quienes soportan el costo de financiarla (Estévez & Esper, s/f).

La relación Estado – ciudadanos no es de perfecta armonía, requiere legitimarse mediante un proceso político en el que los ciudadanos conozcan y manifiesten su confianza en la política fiscal del Estado. Según Sevilla, 2004, esta legitimación es aún más importante cuando existe la percepción de que el pago que realizan los ciudadanos de impuestos no es equivalente a lo que reciben en bienes y servicios provistos por el Estado.

La legitimidad llega a lo fiscal como reflejo de la confianza que las personas depositan en la labor del Estado. Es un 'sentimiento' ligado con lo ético y moral donde los pensamientos que se generan en base a la capacidad económica y fiscal que posee el Estado son muy susceptibles al destino final de los recursos recaudados. La capacidad fiscal se erosiona con la evasión, restando oportunidades de ofrecer los bienes y servicios que la sociedad demanda. Roto el contrato social, a falta de recursos, autores como Estévez & Esper, señalan que se produce un mayor incumplimiento fiscal como una manera de ajustar cuentas. . En definitiva, la percepción del accionar estatal orienta la idea de un 'cumplimiento' o 'incumplimiento' del pacto social, afecta la voluntad de los ciudadanos de cooperar con su esfuerzo al bienestar general.

La legitimidad tiene un sentido amplio, que incluye la aceptación colectiva de las instituciones, de los agentes públicos y de los servicios que éstos proveen, de la transparencia, de la ética y de los propios valores que la sociedad ha logrado constituir. La relación Estado-ciudadano va más allá de un simple contrato de contraprestaciones. La relación Estado-ciudadano que se concreta en lo fiscal, como canal para alcanzar la justicia distributiva similar a la de la Ética a Nicómaco ([circa SIVadC] 2007) en la que los ciudadanos perciben el pago de impuestos de acuerdo a sus valores morales, como una contribución al bien común y actuarn honestamente al aportar su contraparte, incluso si no reciben los bienes y servicios esperados por su contribución (Estévez & Esper, 2009).

2. ¿QUÉ SABEMOS DE LA MORAL TRIBUTARIA?

La teoría de la tributación en la economía clásica, examina el cumplimiento tributario como un comportamiento racional motivado por el autointerés del individuo frente a diferentes situaciones. Adam Smith (1776) por ejemplo, plantea cuatro máximas que definen la conducta de los ciudadanos con respecto a los tributos: la justicia (que se refiere a la equidad de los impuestos y el esfuerzo que cada ciudadano debe soportar para contribuir al sostenimiento del Gobierno), la certidumbre (que implica que no sean discrecionales o arbitrarios de manera que toda persona pueda comprender cómo se determinan), la comodidad (que significa oportunidad en el cobro) y la economía (que deriva en menores costos de cumplimiento para el 'bolsillo del ciudadano' y no incurrir en costos innecesarios que no se reflejen directamente en ingresos para el Estado). También Stuart Mill (1856) afirma que "Al inglés le disgusta no tanto el pago, como el acto de pagar, no le gusta ver la cara del cobrador de impuestos, y ser objeto de su demanda perentoria" resaltando que la actitud del

contribuyente es reactiva ante el acto coercitivo de la autoridad y los costos derivados del cobro de impuestos, incluyendo su reputación, cuando ha sido objeto de una acción de cobro.

Durante años, los estudios sobre evasión tributaria se centraron en los aspectos punitivos de la conducta fiscal. En esos modelos, el individuo decide pagar o evadir sus impuestos en función de la utilidad esperada de esa acción determinada por la probabilidad de ser descubierto, el monto de la sanción, la tasa impositiva y la aversión al riesgo. Cada individuo maximiza su utilidad sin que intervengan aspectos relacionados a los valores, la ética, u otras cuestiones vinculadas a las consideraciones morales de los contribuyentes (Allingham y Sandmo (1972).

Dentro de la literatura bajo esta visión están Yitzhaki (1974) y McCaleb (1976) que utilizan la microeconomía; Sandmo (1981), Greenberg (1984), Mookherjee y Png (1989) la teoría de juegos y el problema del principal - agente; Cowell (1985) recopila datos de encuestas sobre las actitudes de los contribuyentes, Usher (1986) y Maysnar (1991) la examinan desde la perspectiva del costo, Spicer y Becker (1980), Kaplan y Reckers (1986) y Franzoni (1999) con estudios experimentales relacionando 'evasión e inequidad'. Es interesante que aunque los trabajos teóricos son abundantes, los empíricos son más bien escasos. Para Ecuador, existe una aplicación empírica en el Modelo de Equilibrio General Tributario, desarrollado por el Servicio de Rentas Internas (2007).

El pago de impuestos es más que una combinación de probabilidades entre la sanción y la auditoría. El proceso que empieza desde la declaración de impuestos y su verificación, hasta la condena de los evasores, es largo y complejo. Los actores dentro del proceso también son múltiples (Administración Tributaria, tribunales, asesores fiscales) y sus roles diversos (entrevistas, auditorías, comparencias judiciales, etc.). Las instituciones y el procedimiento, imponen costos indirectos a los contribuyentes y afectan tanto sus actitudes como el resultado mismo del proceso de enjuiciamiento. Y es la calidad de las instituciones la que reduce la posibilidad de sancionar a un inocente (error tipo II¹), y disminuye el grado de 'hostilidad' en la percepción de los contribuyentes sobre el sistema fiscal (Klaus Tipke (2002) denomina a este último aspecto la moral del Estado).

1 Conforme a los datos, una hipótesis de nulidad puede parecer verdadera aun siendo falsa, por obra del azar (a esto se conocer como el error tipo II). El no poder rechazar la hipótesis de nulidad no equivale a poder confirmarla, y la diferencia entre una cosa y otra influye decisivamente sobre las conclusiones que pueden derivarse de un estudio.

El desconocimiento de la normativa tributaria o altos costos asociados al pago de impuestos originados muchas veces por leyes complejas, pueden no sólo inclinar la relación 'costo-beneficio' hacia la evasión, sino además generar resentimientos que debilitarán la conciencia moral de los contribuyentes empujándolos incluso a evadir como una forma de 'castigo' para la Administración Tributaria (Tipke, 2002). Según varios estudios, los costos indirectos para los contribuyentes en los países industrializados pueden ser tan altos como 10-13 por ciento de la deuda tributaria total en renta e IVA (véase los trabajos de Sandford, 1973; Sanford et al, 1986; Slemrod, 1989; Pitt y Slemrod, 1989; Sandford, Goodwin y Hardwick, 1989; Blumenthal y Slemrod, 1992, y Sandford, 1995a). En Ecuador, según estudios del Servicio de Rentas Internas, el costo indirecto del cumplimiento tributario para el año 2008 podría alcanzar el 1,6% de la recaudación global.

Las limitaciones de este enfoque clásico son cada vez más evidentes. Por ejemplo, no explica la relación directa entre los niveles de evasión y la probabilidad de auditoría (existen sociedades donde la evasión es baja aún cuando la probabilidad de auditoría es limitada, o casi nula). Tampoco explica el porqué ciertos individuos sienten 'culpa' cuando no pagan sus impuestos y otros si lo hacen. Entonces, es claro que existen otras variables y determinantes no económicos, de orden económico, sociológico, político, administrativo, cultural y moral, ajenos a la maximización de la utilidad esperada de la renta neta (Fatás & Roig, 2004). El cumplimiento y el incumplimiento fiscal dejaron de verse como una función dependiente exclusivamente de variables objetivas.

2.1 Reputación y moral del contribuyente

Curiosamente uno de los primeros trabajos en los que se introduce la variable 'moral', como un factor determinante en la evasión y el cumplimiento tributario, es el de Allingham y Sandmo (1972). Estos autores formalizan la actitud individual del contribuyente en su decisión de cumplir o no con sus obligaciones fiscales, introduciendo por vez primera un parámetro representativo del factor moral: 'la culpa por evadir y el impacto social en su reputación de ser descubierto'.

Con la reputación como una variable que reporta utilidad para el individuo, decrece la utilidad marginal del ingreso neto y, la reputación y el ingreso se vuelven sustitutos en sentido cardinal. En otras palabras, cuando la evasión fiscal afecta la reputación social del individuo, es de esperar que aumente el cumplimiento fiscal. Desde entonces, múltiples trabajos abordan la cuestión moral como un determinante esencial en el comportamiento fiscal del ciudadano.

En 1976, Spicer y Lundstedt analizan la incidencia de la reputación social en la actitud fiscal de los individuos. Con datos obtenidos en encuestas realizadas en Ohio, Estados Unidos, muestran que la opción entre evadir o cumplir es una decisión que envuelve otros conceptos como la coercitividad, la equidad del sistema y la actitud de la sociedad hacia quienes no pagan. Song y Yarbrough (1978) intentan medir la predisposición ética al pago las obligaciones fiscales de la sociedad, es decir, hasta dónde los individuos consideraban a la evasión como conducta delictiva o amoral. En sus resultados, los contribuyentes con mayores niveles de ingreso y mayor grado de educación presentaron una mayor moral tributaria, en tanto que quienes se sentían afectados por las políticas del Estado, mostraban una baja moral tributaria. Lewis (1971, 1982) indagó sobre la relación entre la culpa, la vergüenza y la evasión concluyendo que la culpa surge cuando los individuos comprenden que actuaron de manera irresponsable violando una regla o norma social que ellos habían internalizado como correcta.

A partir de los años 90 la variable 'moral' se convierte en un factor común en la literatura económica cuando se analizan las causas que llevan a los contribuyentes a pagar sus tributos y a otros a evadirlos. En 1994, Erard y Feinstein alientan a integrar los sentimientos morales en los modelos teóricos para proporcionar una explicación razonable de comportamiento fiscal de los contribuyentes. Reaparecen dos viejas teorías: un primer enfoque a través de la aproximación altruista donde el individuo decide su comportamiento tributario no solo en función de su propio bienestar sino en el bienestar social, donde la decisión de evadir o pagar está explicada por el conocimiento que tiene el individuo de que al no pagar se reduce la provisión de bienes y eso impacta sobre el bienestar social. Un segundo enfoque, mediante la aproximación Kantiana de moral que está relacionada con su definición, donde los contribuyentes consideran que un impuesto justo es aquel que es justo para todos los demás contribuyentes, y que la evasión puede afectar su imagen frente a los demás. Erard y Feinstein concluyen que para que un contribuyente decida evadir, los beneficios de hacerlo deben ser superiores a los costos morales que enfrenta, reafirmando con esto la idea original de Allingham y Sandmo (1972). Sin embargo, un aspecto en el que reparan los autores, es que el costo moral solo aparecerá cuando los contribuyentes consideren que la tasa que se cobra es 'justa', sugiriendo un componente netamente subjetivo que no incide en la moral tributaria como tal, sino en el comportamiento del individuo por encima de esta.

La moral individual y la moral social se encuentran relacionadas. Ambas interactúan y se transforman en una sola, a través de un trade

off entre la imposición (por parte de quien la formula) y la aceptación (por parte de en quien recae). Las dos 'morales' participan en una carrera donde suceden reformulaciones y reaceptaciones, hasta que finalmente se llega a un acuerdo o consenso social sobre el tributo, en el que el ciudadano 'acepta y legitima' con su pago; o 'rechaza y deslegitima' mediante el no-pago o reclamo.

2.2 Corresponsabilidad del Estado

Tipke (2002), en su libro "La moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes", refuerza el concepto de la ética tributaria desde el punto de vista del derecho y la actuación del Estado como contraparte de la moral tributaria del ciudadano. Según esta visión si el Estado pretende exigir el cumplimiento fiscal, deberá observar en sus propias actuaciones un comportamiento moral y ético, transparente y eficiente. Si se trata de la moral del Estado, necesariamente deberá existir una corresponsabilidad de los impuestos, su recaudo y uso.

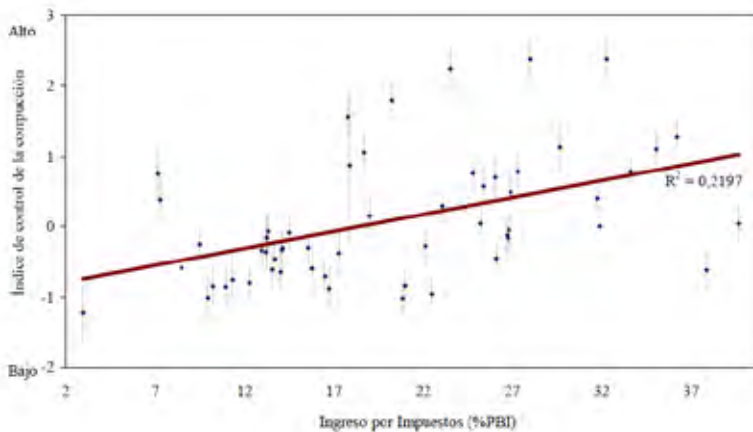
El capital social de la tributación es lo que el ciudadano y contribuyente recibe, o percibe que recibe, del Estado a través de los servicios públicos y/o del gasto social. La motivación al pago depende de la calidad de los servicios públicos y de la gestión del Estado, así como del conocimiento o percepción que tiene la sociedad de cómo es ese gasto público. Bajo estas condiciones, la información, la transparencia y la rendición de cuentas, se convierten en parte integral del modelo de comportamiento fiscal.

Las relaciones entre la 'moralidad del funcionario público, la ética social' y el comportamiento del contribuyente se estudian dentro de la Economía de la Corrupción. Tanzi (1998) se refiere a la corrupción como "todo acto por parte de autoridades gubernamentales, sean estos hacedores de política o burócratas, que se desvía del objetivo de brindar el mayor bienestar social motivado por un fin de lucro personal o en beneficio de familiares o allegados". A nivel empírico, los países con un menor control de la corrupción suelen tener un menor flujo de ingresos tributarios como porcentajes del PIB (Gráfico 1). Gupta, Davoodi y Alonso-Terme (2002) sostienen que en presencia de altos niveles de corrupción, la recaudación tributaria es menor puesto que facilita la evasión tributaria. El costo de oportunidad del evasor será menor en la medida de que pueda sobornar para evitar ser sancionado.

Estudios similares como los de Haque y Sahay (1996), Tanzi y Davoodi (1998, 2000), Chand y Moene (2002) y Ghura (2002) encuentran evidencia empírica sobre una relación negativa entre la corrupción y

los ingresos del gobierno en los países menos desarrollados. Hindriks, Keen y Muthoo (2002) además plantea que la corrupción genera efectos regresivos sobre el esquema tributario, ya que la población de mayores ingresos se beneficia de la evasión al estar en juego una gran cantidad de sus ingresos, a diferencia de lo que sucede con la población que tiene menores ingresos cuya proporción aportada en impuestos es menor.

Grafico 1. Ingresos tributarios vs. Corrupción



Fuente: Saki Bigio, Sergio Ramírez *Corrupción e Indicadores de Desarrollo: Una Revisión Empírica* Banco Central del Perú, Documento de Trabajo (2006) en base a World Development Indicators y "Governance Matters IV: Governance indicators for 1996-2004"

Nota: Los puntos azules representan los indicadores de control de la corrupción del 2004. Las líneas verticales representan desviaciones estándar alrededor de estos indicadores para cada país de la muestra mundial.

2.3 Componente de riesgo y confianza en la Administración Tributaria

Torgler, 2005, señala a la reciprocidad como otro factor clave del cumplimiento. Si los individuos advierten que los otros son honestos, su voluntad de pagar impuestos aumenta mientras que, por el contrario, si están persuadidos de que los otros miembros de la sociedad evaden, disminuye su moral fiscal y tendrán motivaciones para evadir (su costo moral es menor y por tanto su cumplimiento también).

Cuando existe confianza en las instituciones como la Administración Tributaria, las conductas de los ciudadanos y contribuyentes estarán inclinadas hacia el cumplimiento. Pero la confianza en la administración pública es un componente directamente relacionado con efectividad de la gestión de la Administración Tributaria en la detección de la evasión y su respectiva sanción. Esta característica de institucionalidad de las administraciones tributarias no es una variable exógena sino endógena que se crea en función de la historia y su buena reputación. Para Cummings et al. (2006) “si la Administración Tributaria es percibida como honesta, justa, informativa, y actúa al servicio al contribuyente, y no como superiores en una relación jerárquica, los contribuyentes tendrán fuertes incentivos a pagar honestamente impuestos”. Cuando la mayoría de los contribuyentes cumplen con los impuestos, los incentivos de copiar a los timadores son menores, y por tanto, se reduce uno de los incentivos de evasión (Bergman & Nevarez, 2005).

2.4 Factores socio-económicos y demográficos.

Los factores socio-económicos y demográficos aparecen como determinantes dentro del comportamiento de los ciudadanos y, en consecuencia, de su moral tributaria. Torgler (2002, 2005) estudia cómo factores como la edad, género y educación, influyen en el comportamiento tributario. Igualmente ocurre con variables como estado civil, empleo, religiosidad o situación económica, aunque los resultados no son concluyentes y dependen en gran medida del país analizado. Efectos positivos de moral tributaria sobre el pago de impuestos han sido encontrados para Costa Rica por Torgler (2003), para Argentina por Giarrizzo y Ivori (2004) y Antequera y Florensa (2008).

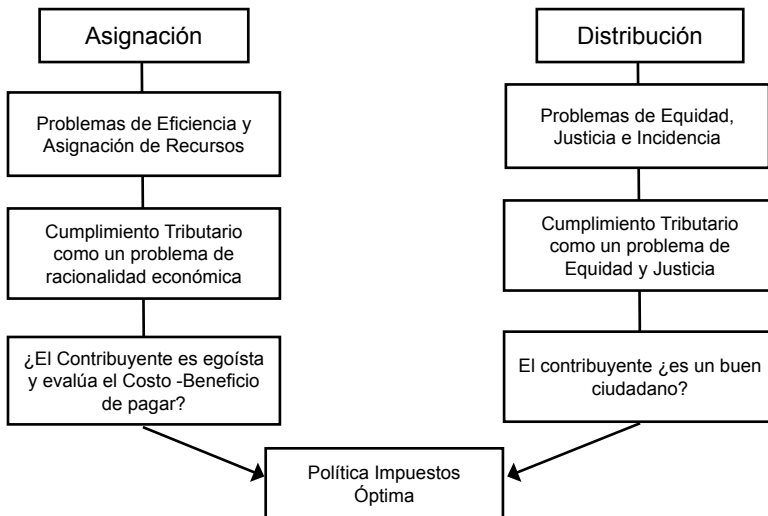
Torgler (2004) no solo demuestra una relación causal para varios países en América Latina, sino que además denota varios componentes adicionales de la moral tributaria. La falta de institucionalidad y la corrupción, así como a un alto nivel de informalidad en la economía son factores que se atribuyen al incumplimiento. Un aspecto interesante que resalta el autor es que “si la gente cree que la mayoría cumple con las leyes, va a existir una motivación intrínseca a mejorar el pago de los impuestos, por tanto, la política pública deberá mantener un alto grado de capital social...”.

En lo que se refiere a los altos índices de la economía informal, según se menciona en Franzoni (1999) a través de un estudio econométrico planteado por Weck (1983) existe una correlación negativa entre la moral tributaria y la economía informal (a mayor moral menor economía

informal y viceversa). Es interesante identificar que, comparada con otras variables, la moral tributaria aparece en estos estudios como la que mayormente explica la economía informal.

Al relacionar lo socio-económico y lo socio-político, la clasificación provista por Musgrave (1959), da un marco útil que conjuga el punto de vista del comportamiento y el cómo establecer una adecuada política pública en base a tres aspectos: la asignación, la distribución y la estabilización. Para la moral tributaria, será imprescindible entender las dos primeras. Desde la perspectiva de la 'Asignación', el ciudadano maximiza su utilidad del ingreso neto obtenido, frente a los impuestos y las sanciones y toma decisiones de acuerdo a este componente de racionalidad; desde la perspectiva de la 'Distribución', el ciudadano es más que un ente utilitarista ya que se ve como parte de una sociedad donde el nivel de pago está sujeto a su nivel de interacción social (similar al capital social) y toma sus decisiones considerando fuertemente sus convicciones morales (véase Cuadro 1). Para encontrar un adecuado marco de política pública que permita entender el comportamiento ciudadano se deberán ponderar ambas visiones con el objetivo de adecuar las acciones de la Administración Tributaria y publica hacia lograr un mejor cumplimiento tributario.

Cuadro 1.
Diferentes aproximaciones económicas al cumplimiento tributario
Racionalidad del Gasto del Sector Público e Impuestos



Fuente: Simon James, Taxation, Ethical investment, and tipping, Handbook of Contemporary Behavioral Economics, 2006

3. BUSCANDO EN LOS HECHOS LO QUE EXPLICA LA TEORÍA. Del modelo general a la inclusión de la Moral

Allingham y Sandmo (1972) (**AS**) plantean un modelo de evasión en el que el contribuyente decide sobre su obligación de declarar el impuesto en función de la probabilidad de ser detectado.

$$EU(Y, X) = (1 - p)(Y - \tau X - \mu Y) + p(Y - \tau X - \mu Y - \delta(Y - X)) \quad (1)$$

En esta decisión clásica bajo incertidumbre, tenemos que en la función de utilidad esperada del ingreso neto ($EU(Y, X)$), la utilidad marginal es estrictamente positiva y estrictamente decreciente (denotando la aversión al riesgo del individuo); p es la probabilidad de auditoría, δ es la tasa de sanción que se aplica en el caso de una auditoría al contribuyente, Y es la renta real, τ es la tasa impositiva, X es la renta declarada, μ es el costo indirecto del cumplimiento o presión fiscal indirecta (siendo este positivo y un factor adicional que afecta directamente la utilidad esperada, suponiendo que la decisión de sub-declarar el nivel de renta podría estar afectada por el desconocimiento de la norma, los costos de pago, entre otros).

Cuando el objetivo es analizar la moral tributaria como determinante del comportamiento impositivo, es necesario realizar algunas ampliaciones al modelo AS.

$$EU(Y, X) = (1 - p)(Y - \tau X - \mu Y) + p(Y - \tau X - \mu Y - \delta(Y - X) + f(\theta_1, \theta_2, \theta_3, \theta_4))$$

En $f(\theta_1; \theta_2; \theta_3; \theta_4)$ la variable dependiente $MT = f(\cdot)$ es una proxy de moral tributaria que refleja la 'tolerancia frente al incumplimiento' en función de:

$\theta_1 = \text{Valores}$

Comprenden los factores no económicos, convicciones o creencias que llevan a los contribuyentes a comportarse de una u otra manera frente a la tributación. Estos pueden ser personales o depender del grupo o del entorno social.

$\theta_2 = \text{Corresponsabilidad del Estado. Reciprocidad}$

Son factores de percepción del destino y uso de los Impuestos y la identificación de la concepción sobre la legitimidad del sistema impositivo, el conocimiento sobre el uso real de lo recaudado, quiénes consideran las personas que se benefician, utilización y satisfacciones del uso de bienes públicos. Es la apreciación de la equidad del sistema tributario, intuición de la justicia de la legislación

tributaria, percepción sobre el cumplimiento de los otros, la prioridad en el pago de impuestos y los sentimientos que se presentan ante el incumplimiento de los evasores / elusores.

θ_3 = Factor de riesgo, facilidad de pago y conocimiento del sistema tributario

Implican elementos de conocimiento del sistema tributario, niveles de dificultad, inconformidad operativa o logística en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y adicionalmente conocer qué medios utilizan las personas que declaran. La regularidad de uso, y si los costos fruto del pago de impuestos son representativos como para incurrir en incumplimiento. Relaciona el pago con la percepción del riesgo (sanciones y multas),

θ_4 = Factores socio-demográficos y socio-económicos

Comprenden los datos de identificación de los hogares como son: lugar de nacimiento, nacionalidad, sexo, rango de edad, estado civil, escolaridad, grupo ocupacional, actividad económica, situación laboral, nivel de ingresos, afiliación a seguridad social, entre otros.

Un adecuado análisis de los factores de Influencia en la moral tributaria nos permitirá lograr una segmentación adecuada de los contribuyentes. Como marco referencial, Aloys Prinz (2010) propone la existencia de una relación interdependiente entre el Estado y los contribuyentes que se explicita en sus actitudes frente al pago de impuestos internalizando los conceptos de la moral individual y social. Esta visión es relevante y será considerada para nuestro estudio, ya que coloca a la moral como un determinante de la decisión de los contribuyentes hacia el cumplimiento o la evasión. Aloys Prinz plantea la existencia de al menos tres tipos de comportamientos asumidos por el Estado, que se reflejan en las conductas morales de los contribuyentes: El Estado como 'Maximizador del Bienestar (desde la perspectiva de la economía del bienestar citada por Pigou (1946), Buchanan y Musgrave (1999)); el Estado como Leviathan (según lo enunciado por Brennan y Buchanan (1977, 1980) donde su único objetivo es el de maximizar sus ingresos tributarios), y; el Estado como instrumento de los políticos oportunistas (en la que el egoísmo de los políticos y su deseo por ser electos los lleva a actuar de forma oportunista frente a sus electores). Las actitudes morales de los contribuyentes paralelas a esos comportamientos del Estado son: la Aceptación que considera a los impuestos como un instrumento de provisión de bienes y servicios públicos y redistribución del ingreso; el Oportunismo que pretende aceptar los impuestos pero está consciente de que pueden ser evadidos sin sentimientos de culpa o vergüenza; y, la Resistencia / Rechazo en la que no se considera a los impuestos

como instrumentos legítimos para mejorar el bienestar (véase Cuadro 2).

Cuadro 2.

Visión del Estado, actitudes ante los impuestos y tipos de contribuyentes

Visión del Estado	Actitud Moral frente el pago de impuestos			Tipo de Contribuyente
	Aceptación	Oportunismo	Resistencia	
Maximizador de Bienestar	Si	No	No	Contribuyentes leales (morales)
Oportunista (1)	Si	Si	No	Contribuyentes leales y Oportunistas
Oportunista (2)	No	Si	No	
Leviathan	No	Si	Si	Contribuyentes desleales

Fuente: Prinz, Aloys, "A moral theory of tax evasion", 2010.

Conforme a sus actitudes morales frente a su visión del Estado, los contribuyentes se convierten en 'Contribuyentes leales' si aceptan los impuestos e internalizan en su función de utilidad los sentimientos de satisfacción frente al cumplimiento, y culpa frente a la evasión; 'Contribuyentes leales y oportunistas' si obtienen satisfacción en el cumplimiento y culpa solo cuando son descubiertos en evasión; 'Contribuyentes desleales y oportunistas' si se sienten insatisfechos ante el cumplimiento y cuando son detectados como evasores, y; 'Contribuyentes desleales' cuando se sienten satisfechos al evadir, sin importar si son detectados o no.

La conceptualización de grupos diferenciados de contribuyentes conforme a sus comportamientos 'morales' permite estudiar la moral tributaria como un factor de influencia en su comportamiento impositivo. Si los contribuyentes conciben al Estado desde estas perspectivas, implica que son 'moralmente más sensibles' a reaccionar frente a elementos que afectan sus actitudes frente al pago de impuestos. La moral tributaria sería entonces una función de elementos como el uso y destino de los impuestos, los costos de cumplimiento, la oportunidad de incurrir en fraude fiscal y sus propios valores. Y estos comportamientos morales los que en también deben tomarse en cuenta para entender las actitudes frente al cumplimiento tributario.

3.1 Los datos

Se utiliza la base de datos de la Encuesta de Moral Tributaria efectuada en el año 2010². Esta consta de 4.160 observaciones obtenidas en los hogares del área urbana de 11 ciudades: Quito, Guayaquil, Cuenca, Ambato, Riobamba, Machala, Manta, Portoviejo, Babahoyo, Santo Domingo y Loja³ (véase Cuadro 3).

Cuadro 3
Diseño de muestra 'Encuesta de Moral Tributaria'

CIUDAD	FRECUENCIA	PORCENTAJE	ACUMULADO
Quito	460	11.06	11.06
Guayaquil	460	11.06	22.12
Cuenca	360	8.65	30.77
Machala	360	8.65	39.42
Ambato	360	8.65	48.08
Riobamba	360	8.65	56.73
Loja	360	8.65	65.38
Portoviejo	360	8.65	74.04
Manta	360	8.65	82.69
Santo Domingo	360	8.65	91.35
Babahoyo	360	8.65	100.00
TOTAL	4,160	100.00	

Fuente: Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

Elaboración: Los autores

Este cuestionario fue diseñado específicamente para medir factores como: la percepción de la equidad y la justicia social, las reglas y los sentimientos morales, el accionar estatal (como autoridad creíble, democrática y participativa), los factores de la coyuntura económica, los costos de cumplimiento, entre otros; y los vincula con la 'percepción de riesgo' y la 'percepción de beneficio' que se derivan del 'contrato social'. Las concepciones de la ciudadanía sobre el 'pacto social' se relacionan

2 La base recoge los resultados de la consultoría contratada por el SRI para el "Diseño, levantamiento y tabulación de encuestas de moral tributaria" efectuada desde el mes de enero hasta mayo de 2010.

3 La encuesta contó con un nivel de confianza del 95%, un margen de error de +/- 4.6% para Quito y Guayaquil, y de 5.1% a 5.2% para resultados agregados de las demás ciudades. Los resultados agregados a nivel nacional tuvieron un nivel de confianza del 96%, y un margen de error de +/- 3%.

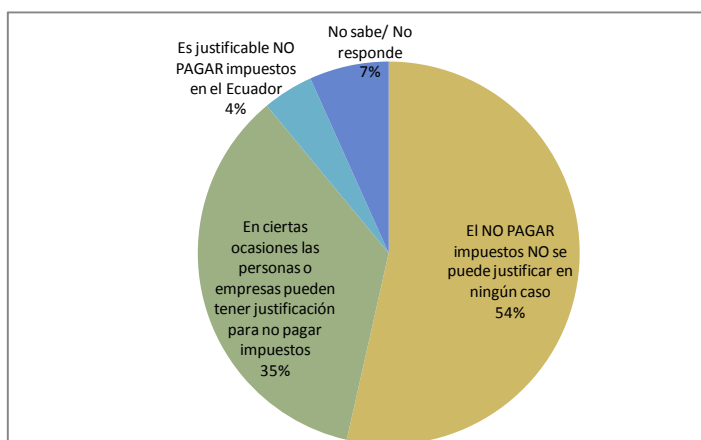
con los comportamientos impositivos de la sociedad ecuatoriana.

3.2 Proxy de Moral Tributaria $MT = f(\cdot)$

La moral tributaria significa hacer explícito el conjunto de valores que determinan un adecuado comportamiento de los ciudadanos respecto a sus obligaciones con el Estado (Tipke, 2002). De ahí que para tratar de identificar comportamientos ‘morales en los tributos’ se consideró la pregunta C10. En la que se consultaba a los hogares “¿Con cuál de las siguientes posiciones está de acuerdo?” y se los enfrentaba ante las opciones de: 1) “El no pagar impuestos NO se puede justificar en ningún caso”; 2) “En ciertas ocasiones las personas o empresas pueden tener justificación para no pagar impuestos” y; 3) “Es justificable No PAGAR impuestos en Ecuador” (véase Gráfico 2).

Gráfico 2.

C10. ¿Con cuál de las siguientes posiciones está de acuerdo?



Fuente: Base de datos del Informe final ‘Encuestas de Moral Tributaria’

Elaboración: Los autores

Frente a esta pregunta que refleja la Moral Tributaria en Ecuador se medirán el resto de factores. Además, este enunciado es comparable a lo que se plantea en las World Values Survey (WVS) realizadas en varios países del mundo (especialmente OCDE), en las que se evalúan las propensiones morales hacia el pago de impuestos y que son el proxy utilizado para identificar los niveles de moral tributaria en el ámbito internacional.

Se construye entonces una variable categórica en la que se identifican tres niveles (véase Cuadro 4):

- A. A quienes responden “El no pagar impuestos NO se puede justificar en ningún caso”, es decir **el 54%, se los denomina categoría de ‘alta moral tributaria’** y se les asigna el número 3;
- B. A quienes responden “En ciertas ocasiones las personas o empresas pueden tener justificación para no pagar impuestos”, es decir **el 35%, se los denomina categoría nivel ‘medio de moral tributaria’** y se les asigna el número 2;
- C. A quienes responden “Es justificable No PAGAR impuestos en el Ecuador”, es decir **el 4%, se los denomina categoría de ‘baja moral tributaria’** y se les asigna el número 1.

Cuadro 4.

Distribución de la frecuencia para la Categoría Moral Tributaria

ORDEN	CATEGORÍA MORAL TRIBUTARIA	FRECUENCIA	PORCENTAJE	ACUMULADO
3	El NO PAGAR impuestos NO se puede justificar en ningún caso	2.227	53,53	53,53
2	En ciertas ocasiones las personas o empresas pueden tener justificación para no pagar impuestos	1.474	35,43	88,97
1	Es justificable NO PAGAR impuestos en el Ecuador	179	4,3	93,27
9	No sabe/ No responde	280	6,73	100
TOTAL		4.160	100	

Fuente: Base de datos del Informe final ‘Encuestas de Moral Tributaria’

Elaboración: Los autores

En base a estas categorías, se establece un modelo probit ordenado que relacionará a la moral tributaria con los valores, la percepción social y económica, la reciprocidad, el riesgo, la facilidad de pago y el conocimiento y finalmente con las características socio-demográficas y socio-económicas. Los resultados de estas relaciones se presentan más adelante⁴.

3.3 Valores (θ_1)

En la mayoría de estudios sobre ‘cumplimiento tributario’ y ‘evasión’, los principales determinantes en el comportamiento de los ciudadanos y los contribuyentes son las diferencias en sus instituciones, su Administración Tributaria, sus actitudes con respecto al gobierno, entre otros. Sin embargo, poco se ha discutido sobre la inclusión de

⁴ En la depuración de la base se excluyeron las respuestas irrelevantes ‘no sabe/no responde’ y en algunos casos la categoría ‘otros’.

los valores y la cultura como posibles determinantes del pago de los impuestos. Esto sucede principalmente porque la cultura y los valores son difíciles de medir ya que están relacionados con las

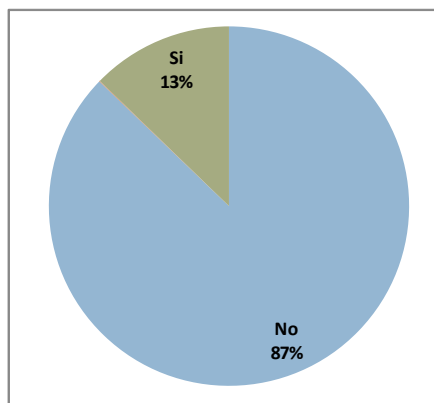
“...ideas, creencias, modelos de percepción y estructuras mentales que se encuentran en el cerebro de cada individuo... y que pueden ser aprendidas de otros a través de la imitación, observación, interacción o discusión...” (Heinrich et. al, 1999).

Con el fin de incorporar estas variables al estudio, se diseñó un módulo de preguntas relacionadas a la cultura, las normas sociales, los sentimientos morales y a los valores, tanto individuales como colectivos, que se pueden presentar en una sociedad. Se consideraron conductas relacionadas con: la honestidad-honradez, patriotismo, sociabilidad, respeto, y sentimientos como culpa, vergüenza e indiferencia. Según Scheler (2001), los valores pueden tener polaridad en cuanto a si son positivos o negativos, y jerarquía en cuanto son superiores o inferiores de ahí que a través de las respuestas de los encuestados, es posible identificar las tendencias que podrían darse frente al cumplimiento tributario. Por ejemplo, se esperaría que quienes se consideren menos honestos o suelen actuar de forma deshonesto, estén más propensos a caer en evasión, lo que en términos de moral tributaria, reflejaría una ‘baja moral’.

Inicialmente se pregunta de forma general si: ¿cuándo hay una situación difícil está bien pasarse sobre la ley? Con esto se intenta comprender la propensión de los encuestados ante el cumplimiento. El 87% contestan que NO está bien pasar por encima de la ley y el 13% contestan que SÍ (véase Gráfico 3)

Gráfico 3.

F2. ¿Cree usted, que cuando hay una situación difícil está bien pasarse sobre la ley?



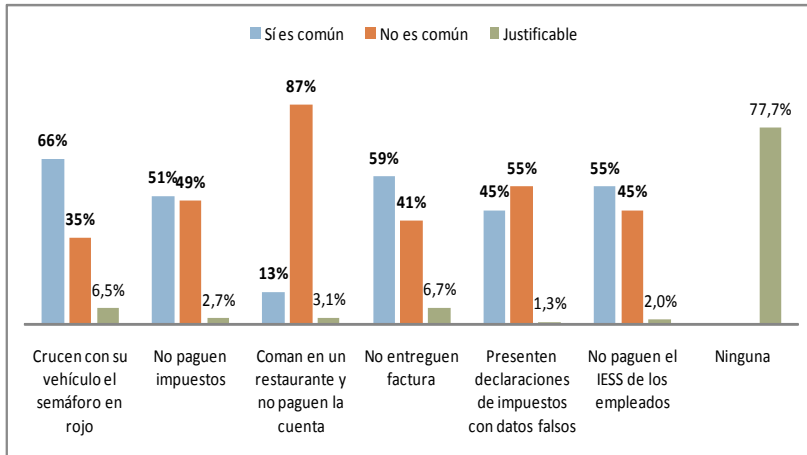
Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

Elaboración: Los autores

Acto seguido se coloca a las personas en el papel de vedores de los otros y se consulta ¿qué tan común es que las personas tengan conductas como: cruzarse un semáforo en rojo, no pagar la cuenta de un restaurante, no entregar factura, no pagar impuestos, entre otras? y finalmente se pregunta ¿cuáles de estas acciones podrían justificarse?

Aunque el 77% de los encuestados afirman que estas acciones no son justificables, se observa que sí es común que se incurra en estas conductas, siendo la más común 'cruzarse un semáforo en rojo' con 66%. Le siguen 'no entregar factura' con 59% y 'no pagar el IESS a los empleados' con 55% (véase Gráfico 4).

Gráfico 4.
F3a. ¿Qué tan común es que las personas?

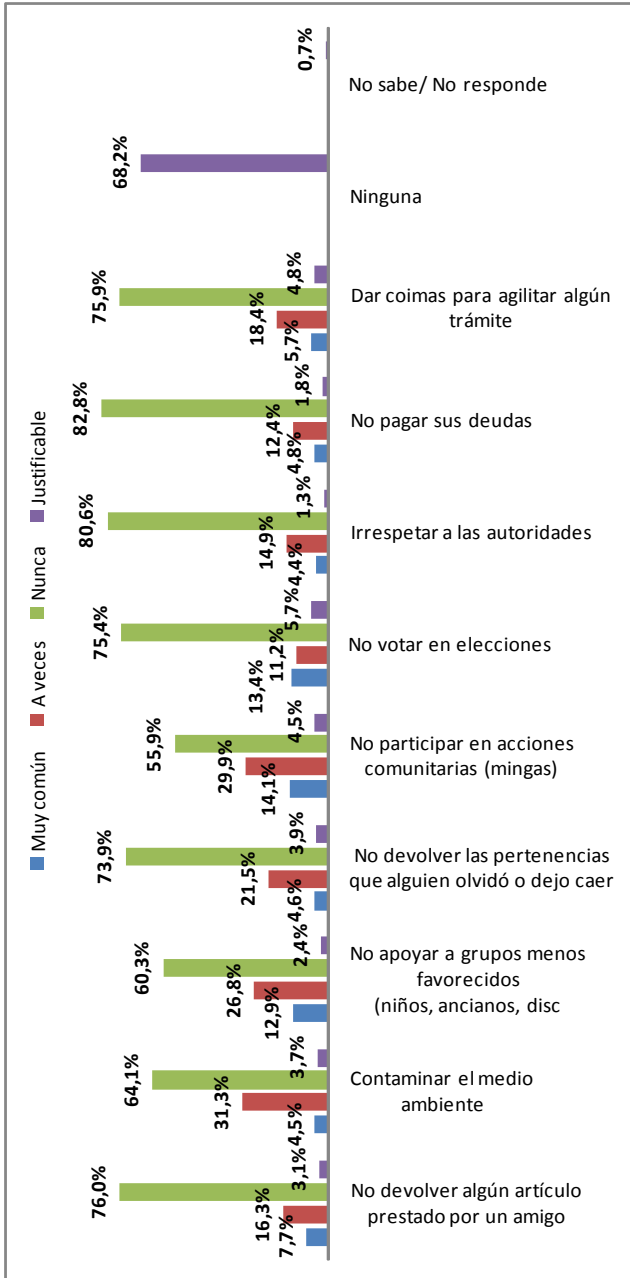


Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

Elaboración: Los autores

Para medir las acciones personales se preguntó a cada uno ¿qué tan común es en usted? y se dio una lista de actividades entre ellas: no votar en elecciones, no pagar sus deudas no apoyar a grupos menos favorecidos, contaminar el medio ambiente. No es sorprendente que más del 50% digan que nunca realizan estas acciones, puesto que lo que se percibe moralmente como inadecuado o incorrecto tiene un alto componente de ocultamiento para evitar ser juzgado. Lo interesante es identificar que de un 77% que se ubican divididos entre un 40% que 'no apoyan a los grupos menos favorecidos', un 35% que 'contaminan el medio ambiente' y un 26% que 'no devuelven las pertenencias que alguien dejó caer'; solo el 68% dicen que no justifican estas acciones, un porcentaje nueve puntos menor al 77%. Esto demuestra que cuando las conductas se refieren a las propias (autoevaluación), los umbrales de la moral bajan (véase Gráfico 5).

Gráfico 5.
P1a. ¿Qué tan común es en usted?



Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'
Elaboración: Los autores

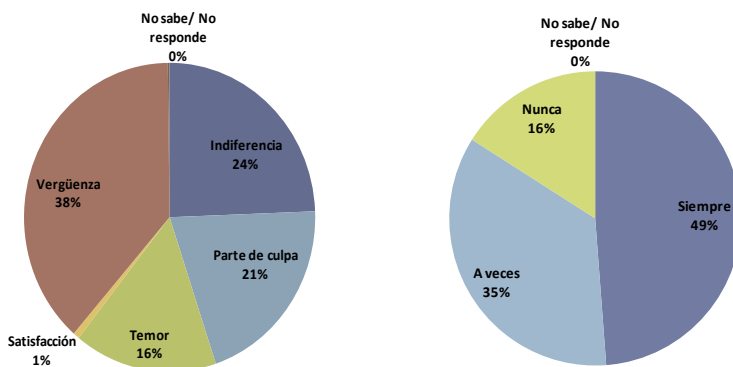
Finalmente se efectuó dos preguntas en las que se confrontan los juicios morales individuales frente a los juicios morales colectivos (sociales). Estas preguntas están relacionadas con el ‘contagio’ o ‘influencia del comportamiento de los otros’ sobre las conductas de cumplimiento individuales.

Cuando se pregunta a los encuestados ¿Qué siente usted, si alguien de su hogar decide no pagar impuestos? se observa que un 25% es ‘indiferente o se siente satisfecho’, el 21% ‘siente parte de culpa’, el 38% ‘vergüenza’ y solo el 16% ‘temor’. Por otro lado, en la pregunta ¿Cuándo considera usted que se debe denunciar a los que no pagan sus impuestos? el 49% dice que ‘siempre’, el 35% que ‘a veces’ y el 16% que ‘nunca’. Llama la atención que a pesar un mayor porcentaje 25% siente indiferencia o satisfacción, solamente el 16% dice que nunca se debe denunciar a quien no paga sus impuestos. Por otro lado el 85% piensa que se debe denunciar ‘siempre o a veces’ cuando el 75% siente ‘vergüenza, culpa o temor’ (véase Gráfico 6).

Gráfico 6.

F4. ¿Qué siente usted, si alguien de su hogar decide no pagar impuestos?

F5. ¿Cuándo considera usted que se debe denunciar a los que no pagan sus impuestos?



Fuente: Base de datos del Informe final ‘Encuestas de Moral Tributaria’

Elaboración: Los autores

Las respuestas a estas preguntas nos permiten identificar a las percepciones de los valores y las normas sociales como factores potencialmente significativos en la definición de la moral. En este sentido, se consideran como variables importantes las que se relacionan con la ‘honestidad’ y la capacidad que poseen las personas para fijar umbrales entre ‘lo correcto - justificable y lo incorrecto-injustificable’.

3.4 Corresponsabilidad del Estado. Reciprocidad (θ_2)

Uno de los principales factores asociados con el nivel de moral tributaria es la confianza de los ciudadanos en las decisiones del gobierno, y la credibilidad en las acciones que este realiza con los ingresos fruto de los impuestos (Torgler y Schaltegger, 2005). Las personas perciben su relación con el Estado, no solo desde el punto de vista de la coerción, sino también del intercambio bajo la premisa de que los impuestos corresponden a un pago por los bienes y servicios que otorga el Estado a la sociedad.

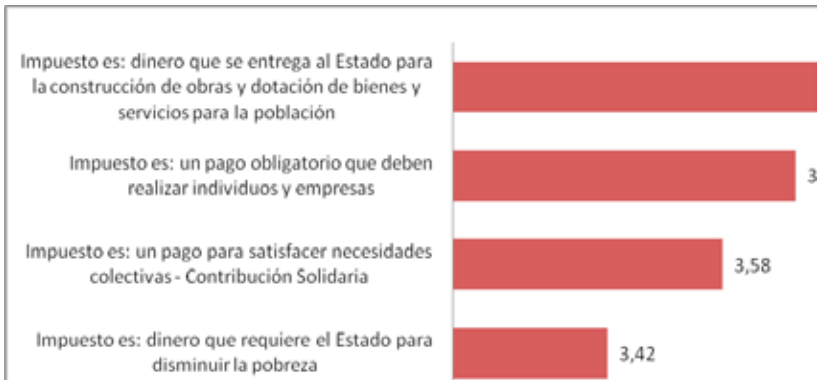
Cuando los bienes y servicios provistos se ven como los deseados, y las decisiones sobre la provisión de los estos son transparentes y justas, el cumplimiento tiende a ser mayor. De ahí que si todos los ciudadanos, especialmente los contribuyentes, perciben que sus intereses (preferencias) están adecuadamente representados en instituciones políticas y además reciben una adecuada combinación de bienes y servicios públicos, aumentarán su disposición a pagar (Cummings, Martinez-Vazquez, McGee & Torgler, 2006).

En este módulo se examinó la apreciación de los hogares sobre el uso de los impuestos y el funcionamiento general del sistema tributario. De los resultados obtenidos, se puede observar que en una escala donde 5 representa 'muy de acuerdo', se califica con valores superiores al 3 algunas frases relacionadas al destino de los impuestos. Es claro que lo que más relacionan las personas es el destino de los impuestos para provisión de bienes y servicios públicos (3,73), satisfacción de necesidades colectivas (3,58) y como una herramienta para disminuir la pobreza (3,42). También es evidente que todos entienden que los impuestos son una obligación (3,68). (Véase Gráfico 7).

Gráfico 7.

En una escala de 1 a 5, donde 1 es Muy en desacuerdo hasta 5 es Muy de acuerdo.

B4. ¿Qué tan de acuerdo está usted con las siguientes frases?



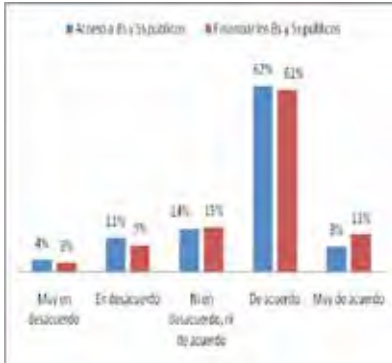
Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

Elaboración: Los autores

Más del 60% de los encuestados está de acuerdo en que los impuestos permiten que las personas tengan acceso a bienes y servicios públicos y que además son financiados por estos. Esto denota un nivel de conocimiento y confianza sobre el destino y el uso de los impuestos. En el mismo sentido, un 74% percibe que los servicios que han mejorado gracias a los impuestos son la educación, salud y vivienda (véase Gráfico 8).

Gráfico 8.

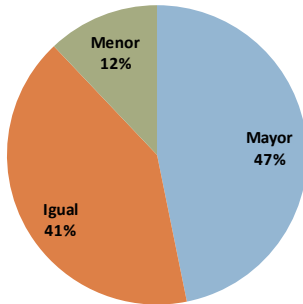
E1. ¿Qué tan de acuerdo está sobre que el cobro de impuestos en el Ecuador?



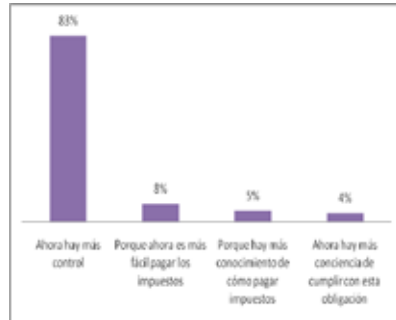
E4. ¿De los siguientes servicios, cuáles cree que han mejorado a través del pago de los impuestos?



E2. ¿Cree usted que en la actualidad se está cumpliendo en igual, menor o mayor forma con el pago de los impuestos?



E3. ¿Por qué cree que ahora se está cumpliendo más que antes con el pago de impuestos?



Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

Elaboración: Los autores

Torgler (2005) sostiene que la política fiscal requiere de un alto nivel de capital social, pues si la gente cree que los demás son honestos, su voluntad de pagar impuestos aumenta; por el contrario, si está consciente de la evasión de los otros miembros de la sociedad, su moral fiscal disminuye. La indisciplina fiscal sería entonces ocasionada, entre otras causas, por la percepción de un sistema tributario injusto, corrupción, falta de transparencia en el gasto y el efecto contagio

cuando existe una determinada actitud compartida por el resto de la sociedad (González, 1999).

De acuerdo a los resultados de la encuesta, un 41% actualmente percibe que el nivel de cumplimiento de la sociedad frente al pago de impuestos es igual, el 47% de las personas consideran que existe un mayor cumplimiento y solo el 12% considera que es menor. Cuando se consultó adicionalmente las razones a quienes consideraban que el cumplimiento es mayor, el 83% respondió que existe un mayor control y el 17% restante estuvo repartido entre mejor conocimiento, mayor conciencia o mayor facilidad para el pago. Todavía se observa una cultura y moral tributaria influenciada fundamentalmente por el riesgo de sanción. El desafío para la Administración Tributaria está entonces en fortalecer sus estrategias de asistencia y servicio a los contribuyentes y ciudadanos.

En función a estos datos se utilizan respuestas que califican la situación actual en lo económico y política en general, la seguridad, la construcción y mantenimiento de vías, calles y carreteras, y la dotación de bienes y servicios públicos (educación, salud y vivienda). Además se construyen condiciones que implican la 'mejora en los servicios' vía ingresos tributarios, la idea del 'beneficio colectivo' como fruto de los impuestos y una variable correspondiente al 'conocimiento por la difusión en medios de comunicación' de las obras realizadas.

3.5 Riesgo, facilidad de pago y conocimiento del sistema tributario (θ_3)

Los estudios efectuados (Torgler, 2005; Torgler & Schneider, 2002; Prinz, 2010; entre otros) sobre cómo influyen las normas sociales y morales en el cumplimiento tributario, en la mayoría de los casos concluyen que al existir una gestión transparente de las Administraciones y una normativa clara y simple, es más fácil generar acciones colectivas encaminadas a un mayor cumplimiento (Cummings, 2005). Sin embargo, si bien la evasión tributaria y el fraude fiscal son temas ampliamente discutidos dentro y fuera de la administración pública, existen pocos estudios que correlacionan directamente la evasión / fraude con la moral tributaria.

Los resultados de la encuesta permiten identificar algunas percepciones respecto del cumplimiento, en base a las que es posible establecer una aproximación a las categorías identificadas como 'alta', 'media' o 'baja' moral tributaria. Del total de la muestra en la pregunta "¿Las personas que pagan impuestos lo hacen por?", el 43,2% afirman que pagan sus impuestos en el cumplimiento de sus

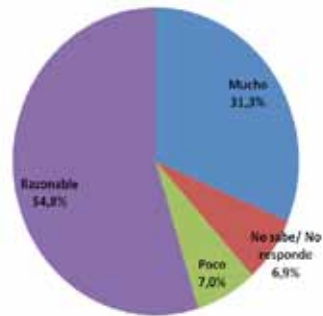
obligaciones, un 20,9% por evitar multas y solo un 6,7% para evitar clausuras. En respuesta a “Considerando los servicios públicos que brinda el Estado, diría que ¿EL PAGO DE SUS IMPUESTOS es?”, el 61,7% de la muestra considera que el monto que pagan de impuestos es Razonable (54,8%) o Poco (6,9%) (Véase Gráfico 9).

Gráfico 9.

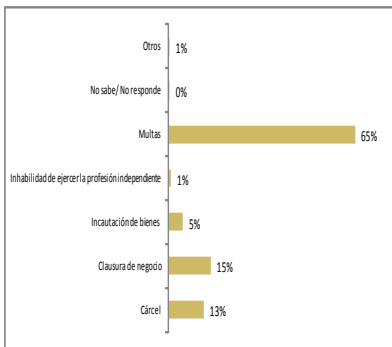
C1. ¿Las personas que pagan impuestos lo hacen por?,



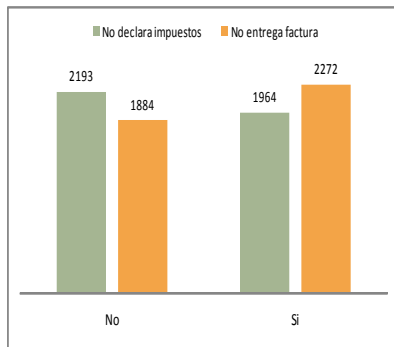
C2. Considerando los servicios públicos que brinda el Estado, diría que ¿EL PAGO DE SUS IMPUESTOS es?,



C5. ¿Qué sanción debería recibir quien no paga impuestos?



6 – C7. ¿Denunciaría usted a alguien qué?



Fuente: Base de datos del Informe final ‘Encuestas de Moral Tributaria’

Un 65% del total a nivel nacional concuerda en que la sanción para quienes no pagan impuestos deberían ser las ‘multas’, el 15% ‘las clausuras del negocio’ y un 13% la ‘cárcel’.

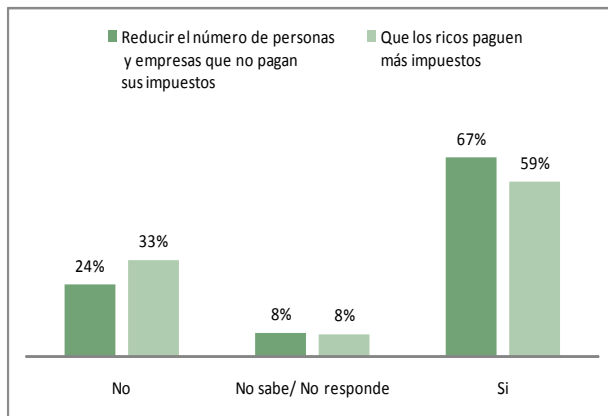
Este último dato es llamativo, ya que parecería que los ciudadanos están dispuestos a aceptar sanciones más severas. Del mismo modo se consultó sobre la disposición a denunciar en caso de que las personas no declaren y no entreguen factura. Un 55% no denunciarían a alguien que no declara, pero el 57% sí denunciaría a quien no entrega factura. Se puede observar que las personas han internalizado más la necesidad de entregar facturas que la de declarar impuestos.

También se consultó a todos los encuestados su percepción sobre los cambios legales y sus efectos, y se observó que la mayoría consideran que los cambios legales han generado, no solo una mayor recaudación, sino también equidad. Un 67% afirma que los cambios en las leyes han logrado reducir el número de personas y empresas que no pagan sus impuestos y un 59% que los cambios han hecho que quienes tengan mayores ingresos tributen más.

Además, como una apreciación de los comportamientos relacionados con el fraude, se preguntó a quienes tenían experiencia tributaria (declararon al menos una vez en su vida) las principales razones por las cuales no se pagarían los impuestos. El 57% del total se dividen entre 'problemas de dinero' con el 25%, 'por olvido/descuido' con el 19%, y; 'por desconocimiento de la fecha y lugar' con 13%. Estos datos permiten realizar conjeturas sobre las estrategias que podría tomar la Administración Tributaria en el área de servicios tributarios (véase Gráfico 10).

Gráfico 10.

C11. Los cambios en las leyes de impuestos han permitido:



D7. ¿Cuáles serían las RAZONES PRINCIPALES por las que usted NO PAGARIA sus impuestos?



Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

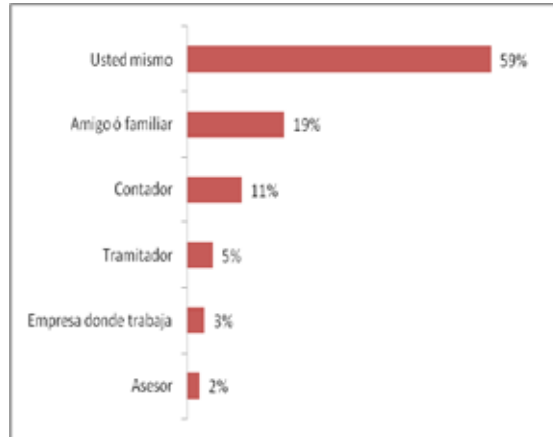
Elaboración: Los autores

Dentro de este factor, están también los denominados costos de cumplimiento. Un sistema tributario óptimo deber ser simple y fácil de entender (Stiglitz, 2003). La presión fiscal indirecta, entendida como los costos en los que incurre el contribuyente para cumplir sus obligaciones tributarias (costos del formulario, transporte, por transacciones en los bancos, entre otros) pueden ser un factor que determine el cumplimiento. Del mismo modo, la complejidad en el sistema tributario o la normativa, puede resultar en incumplimientos no intencionales, o reducir los costos morales de evadir, generando costos para quienes sí pagan. De acuerdo a qué tan alta se perciba la complejidad, existirá una más alta o más baja moral tributaria y cumplimiento (Torgler y Schaltagger, 2005).

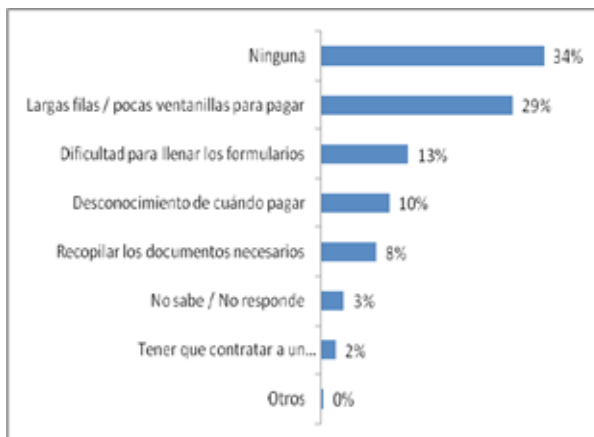
Del 100% de los encuestados, el 49% indicaron no ser contribuyentes por lo que no se les preguntó sobre los costos de cumplimiento. Del 51% restante, que sí son contribuyentes, el 59% llenan sus propias declaraciones y solo un porcentaje mínimo del 2%, contratan los servicios de un asesor tributario. El 34% de ellos no encuentran ninguna dificultad al realizar su declaración. Sin embargo, un 29% indican que su principal dificultad son las largas filas para pagar y la escasez de ventanillas de atención (véase Gráfico 11).

Gráfico 11.

D4. En su caso, ¿Quién llena los formularios para la declaración de sus impuestos?



D5. ¿Cuáles son las mayores dificultades que se le presentan al declarar sus impuestos?



Fuente: Base de datos del Informe final ‘Encuestas de Moral Tributaria’

Elaboración: Los autores

En una escala de 1 a 5, donde 1 representaba ‘muy bajos’ y 5 ‘muy altos’ se pidió a los encuestados definir: “En relación a SUS INGRESOS ¿cómo considera los costos para realizar sus DECLARACIONES DE IMPUESTOS?” En esta escala, el 35% de los contribuyentes se ubicó en la mitad de la escala con 2,93; el 27% se ubicó en el nivel 2 ‘bajos’ y el 10% en el nivel 5 que implica ‘muy altos’.

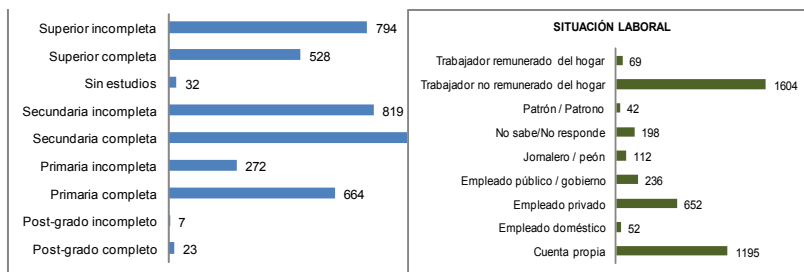
En base a las respuestas obtenidas en la encuesta se configuraron indicadores a través de los cuales se observó: la percepción sobre la 'facilidad de pago' por medio de los diferentes canales de atención, 'el riesgo de detección' que sienten las personas por la historia de la gestión de la Administración Tributaria, la influencia de las 'sanciones (primordialmente multas y clausuras)', la 'complejidad en la comprensión de la ley' y la 'simplicidad del sistema tributario'.

3.6 Datos socio-demográficos y socio-económicos (θ_4)

“Los factores socio-demográficos son importantes determinantes del comportamiento y también en lo que se refiere a la moral tributaria” (TORGLER, 2005). Esta categoría describe el perfil de los encuestados: grupo etario, nivel de educación, estrato económico, actividad económica. En todas las preguntas se buscó mantener proporcionalidad en el número de los encuestados para evitar sesgos. En la distribución de género, por ejemplo, se encuestaron un total de 2075 mujeres y 2085 hombres que representan un 49,88% y un 50,12% respectivamente.

De acuerdo a la distribución de la muestra, existe un 51% de los encuestados pertenecen a un estrato socioeconómico bajo, 40% al nivel medio y 9% al estrato socioeconómico alto. El estrato es una variable predeterminada por el censo 2001. Igualmente, del total de la muestra encuestada, solo el 32% manifiesta tener algún grado de educación superior, el 44% educación secundaria y el 23% educación primaria. Cabe resaltar que de la suma total de estos porcentajes, el 45% declaró no haber completado su educación en estas etapas por tanto puede ser relevante dividir a los encuestados entre aquellos que terminaron sus estudios 'estudios completos' y aquellos que no 'estudios incompletos' (véase Gráfico 12).

Gráfico 12.



Fuente: Base de datos del Informe final 'Encuestas de Moral Tributaria'

Elaboración: Los autores

Del 68% de los encuestados el 27% son amas de casa, el 15% se dedican al comercio y el 26% a los servicios. El 65% de las amas de casa se identifican como trabajadores no remunerados del hogar, el 45% de los se dedican a comercio trabajan por cuenta propia y quienes trabajan en servicios están distribuidos en su mayoría entre quienes declaran ser empleados públicos-gobierno 87% o empleados privados 72%. Para el análisis posterior se puede considerar importante la característica de 'cuenta propia' ya que existe evidencia en la que se asegura que los trabajadores por cuenta propia tienen una moral tributaria más baja que los que trabajan en relación de dependencia (Torgler, 2005).

En este factor se consideran relevantes el estrato social, estado, civil, lugar de realización de la encuesta, género, edad, nivel de estudios, situación laboral, si es contribuyente y su posición en el hogar. Todos estos ítems fueron procesados y probados en el modelo.

- Estrato social: Por ser variables predeterminadas con tres niveles: Alto, medio y bajo, en base a parámetros del Censo de Población y Vivienda de 2001.
- Estado civil: A pesar de contar con todos los tipos de estado civil (soltero, casado, viudo, unión libre, entre otros) se construye una variable dicotómica asignando 1 a los 'solteros' y 0 'a todos los demás' que pueda ser comparada con los resultados que arroja la teoría de moral tributaria.
- Lugar donde se realizó la encuesta: Aunque se prueban algunas categorías (por regiones, por ciudades), finalmente se decide trabajar con las ciudades más grandes de la Sierra y de la Costa.
- Género: Se construye una variable dicotómica, siendo 1 'femenino' y 0 'masculino'.
- Edad: Se identifican las categorías de edad entre: 18 a 25 años, 26 a 39 años, 40 a 54 años y más de 55 años. Estas son categorías probadas por otras encuestas como las que realiza el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España. También se genera la variable Edad² para eliminar la tendencia creciente propia de la variable y suponer una distribución normal.
- Nivel de estudios: Se establecen dos categorías. Estudios completos y estudios incompletos. Para cada una existen niveles que van desde la primaria hasta los estudios de post grado.
- Situación Laboral: De acuerdo al tipo de actividad existen varios tipos de situación laboral. Para fines de este estudio se divide a los trabajadores con una variable dicotómica de acuerdo a si trabajan 1 'por cuenta propia' o 0 'todos los demás'.

- Es contribuyente (tiene RUC, RISE): Es fundamental identificar si los ciudadanos que contestaron la encuesta tienen obligaciones tributarias. Se los clasifica como 1 si son 'contribuyentes' y 0 si 'no son contribuyentes'.
- Es jefe de hogar: Para identificar si existe alguna relación entre la posición en el hogar y la moral tributaria.

3.7 Especificación del Modelo a través de un 'Probit Ordenado'

De acuerdo a los apartados anteriores se propone que:

$$M = \theta_1 + \theta_2 + \theta_3 + \theta_4$$

$$\begin{aligned} \text{MoralTributaria} = & \text{valores} + \text{corresponsabilidad y reciprocidad} + \text{riesgo} \\ & + \text{factores socio demográficos/ económicos} \end{aligned} \quad (2)$$

Para el análisis empírico de los determinantes de la moral tributaria, se planteó la utilización de un modelo 'probit ordenado' ya que permite analizar variables que tienen categorías discretas y que pueden ordenarse naturalmente de mayor a menor. Sin embargo, al ser un modelo no lineal sólo se puede interpretar el signo de los coeficientes y no su magnitud. Para el cálculo de los efectos marginales que determinan el cambio en la moral de los contribuyentes, se requiere reemplazar los coeficientes en la función probabilística.

Para comprobar la robustez de los resultados, se utilizó errores corregidos por heterocedasticidad. Para evitar el sesgo y la incoherencia de los resultados se mantienen las variables que no son estadísticamente significativas (ver Long, 1997). Además se realizó pruebas de sensibilidad con diferentes especificaciones para evaluar la consistencia de las variables principales.

En el Anexo 1, se detallan los resultados obtenidos en base a diferentes especificaciones.

4. RESULTADOS

Los estudios sobre Moral Tributaria (e.g. Andreoni et al., 1998; Knack y Keefer, 1997; Torgler y Schneider, 2002; Torgler, 2005, 2007, entre otros) demuestran que los valores, los sentimientos morales, la reciprocidad en la relación Estado-Ciudadano y los factores socio demográficos; además del riesgo y la facilidad en el pago, son importantes determinantes en las decisiones de cumplimiento tributario. La evidencia empírica recogida en países como Suiza,

Inglaterra, Botsuana, Sudáfrica y Costa Rica corroboran las tesis establecidas por la teoría.

Los resultados de la encuesta de 'Moral Tributaria' en Ecuador revelan datos interesantes sobre la situación y percepción actual de los ciudadanos y contribuyentes en lo referente al sistema tributario y el pago de impuestos. Mediante la estadística descriptiva se pueden establecer inferencias sobre las potenciales relaciones entre variables y sus posibles comportamientos en el total de la población, mientras que con el modelo, se demuestra empíricamente el cómo estos factores influyen en la moral tributaria ecuatoriana.

Considerando la tipología planteada por Prinz (2010) podemos afirmar que existe un 57,4% de 'Contribuyentes Leales' frente a un estado de maximizador del bienestar y un 4,1% de Contribuyentes denominados 'Desleales y Oportunistas' frente a un Estado Leviathan, quienes no aceptan el pago del impuesto a pesar del alto riesgo de detección y sanción. Algo más complejo resulta al definir al segmento de contribuyentes 'Oportunistas', quienes pueden ser del Tipo 'Leal' y 'Desleal' lo cual depende de los factores que afectan a la moral tributaria.

A través de la presentación de estadísticas obtenidas en la encuesta es complejo establecer con certeza el vínculo existente entre los valores y el cumplimiento tributario. A diferencia de los otros factores de estudio no es muy común para los ciudadanos mantener coherencia entre sus consideraciones morales y su real comportamiento frente al pago de impuestos. No obstante, en el modelo planteado se observa una fuerte interacción entre los valores, personales y ciudadanos, y el comportamiento tributario. Los resultados de este componente mantienen un signo coherente con la predicción teórica mostrando una relación directamente proporcional, significativa al 99% y de signo positivo (+) entre este factor y la moral tributaria.

Se concluye de los resultados la asociación positiva presente entre la evasión de impuestos y el delito que perciben los "contribuyentes leales" ya que cuando hay menos predisposición para realizar denuncias se reduce la moral y viceversa. Sin embargo, también es posible argumentar que los valores pueden relativizarse dependiendo de las características de los contribuyentes, tales como su nivel de ingreso o edad y más aún su condición si es o no contribuyente.

En cuanto se refiere a las preferencias de los ciudadanos y los contribuyentes, se evidencia que al menos el 50% de los encuestados tienen una buena opinión acerca del sistema impositivo, su uso y

destino especialmente en la provisión de bienes y servicios públicos (salud, educación y vivienda).

En el modelo se evidencian resultados con signo positivo (+) y significativos al 99% para las variables de percepción sobre las necesidades colectivas (si las personas consideran que los impuestos solucionan los requerimientos de la sociedad), el bien común (si se espera mejorar el bienestar común mediante los impuestos) y la mejora de servicios (que se confirma en las estadísticas descriptivas).

Dentro de la conceptualización de Moral del Estado, el conocimiento del destino del gasto es fundamental, por lo cual una adecuada publicidad de la gestión del gasto público influencia positivamente en la Moral del Contribuyente, dados los resultados obtenidos.

Podemos ampliar el concepto Transparencia y Publicidad en lo que en términos anglosajones se denomina Accountability, que implica la obligación de reportar, explicar o justificar las acciones de los funcionarios públicos a la sociedad. En este sentido, los ciudadanos que perciben positivamente el destino de su contribución y tienen una mayor probabilidad de pagar sus impuestos, como un acto de corresponsabilidad. Solamente el resultado de la variable seguridad va en contra de lo predicho por la teoría. Con una significancia del 95% y signo negativo (-) se puede definir como hipótesis aceptada que mayor percepción de inseguridad afecta la moral tributaria, siendo importante considerarla como un aspecto coyuntural para el periodo analizado.

La información entregada a los encuestados se manejó de tal manera que la participación del Servicio de Rentas Internas fuera casi imperceptible para no generar sesgos por temor a la autoridad tributaria. De ahí que puede afirmarse que los resultados son bastante imparciales. No se descarta que algunas personas hayan sesgado sus opiniones al percibir que las preguntas estaban relacionadas a los impuestos.

Dentro de los componentes de mayor significación, se encuentran las variables de Endógenas a la Administración Tributaria: Control y Asistencia. En términos generales, todas las variables de servicios, asistencia, capacitación y simplicidad en el pago de impuestos son variables significativas y de alto impacto en la probabilidad de pago.

La variable de 'Confianza en el SRI', es estadísticamente consistente en el modelo y refleja la buena percepción que existe de la administración tributaria, por lo cual apoya también la idea de que

una administración eficiente, transparente y eficaz influye en el buen comportamiento de los contribuyentes y que además genera riesgo de detección, tal como se evidencia en la consistencia y signo de la variable 'riesgo de detección'.

Esto contrasta nuevamente con las variables socioeconómicas las cuales tienen un efecto negativo en la moral tributaria. Por ejemplo, se evidencia que en ciertas ciudades existe menor probabilidad para el pago voluntario de impuestos, lo que además se contrasta si tienen la condición de 'contribuyente' y tienen un negocio de cuenta propia.

Una variable interesante y la cual debe ser analizada con mayor detalle es la 'educación' ya que se evidencia que existe una menor probabilidad de pago de impuestos, presumiblemente como menciona Cummings et al. (2006), porque el más educado conoce en mayor detalle las formas de evitar el pago del impuesto, lo que unido al nivel de ingreso, puede ser un factor de análisis importante al momento del diseño de programas de control tributario.

Son significativos el estrato, la edad, la percepción del pago de impuestos, y todos concuerdan con el signo predicho por la teoría. Existe una relación inversamente proporcional y de signo negativo (-) tanto para aquellos que se encuentran en un estrato alto, como los que están en el estrato bajo. Esto implica dos situaciones: quienes detentan ingresos más altos podrían incumplir más si esto está correlacionado con su conocimiento sobre el cómo evadir y quienes están en estrato bajo tendrían una menor moral por desconocimiento o simplemente porque no son sujetos de tributación. En lo que se refiere a la edad, la teoría explica que existe una relación directa y positiva (+) ya que con la edad, las personas de mayor edad se vuelven más adversas al riesgo y mejores en su cumplimiento. A pesar de que la teoría realiza algunas aseveraciones con respecto del género, los resultados no resultan significativos en ninguna de las especificaciones del modelo.

Finalmente, vale la pena resaltar los resultados positivos de la variable 'Pago de impuestos'. Esto demuestra la tesis que sugiere que si las personas perciben que la mayoría cumple con sus obligaciones tributarias en la actualidad, aumenta su motivación para pagar impuestos.

5. RECOMENDACIÓN DE POLÍTICA PÚBLICA

Los resultados obtenidos, tanto en la Encuesta realizada así como en el modelo de Moral Tributaria desarrollado en el presente trabajo,

constituyen un aporte importante para la literatura económica sobre comportamiento tributario en Ecuador.

En términos generales, la política pública, y particularmente la tributaria, todavía presenta dificultades en la Asignación y Distribución de recursos. De acuerdo a los resultados, en el ámbito de la Distribución, existe evidencia que la sociedad contribuye equitativa y solidariamente al pago del impuesto cuando percibe la calidad del gasto público y si observa que más personas están cumpliendo con sus obligaciones fiscales. Es evidente que este factor, sumado a los valores individuales y factores socioeconómicos, influye directamente en la construcción del capital social de un país. En este sentido, la política pública debe mejorar los canales de información y de Accountability hacia la sociedad, lo cual promoverá a una mayor retribución y cumplimiento voluntario de los contribuyentes respecto al pago de impuestos.

En el ámbito de la Asignación, la Administración Tributaria debe enfocar sus esfuerzos en dos grandes líneas de acción. Primero, mejorar la selección de contribuyentes sujetos a control en el marco de una adecuada segmentación que logre influenciar a que los 'contribuyentes oportunistas' tengan suficientes incentivos para que sean 'leales'. Segundo, fortalecer los servicios al contribuyente para reducir los costos de cumplimiento al mínimo y, al mismo tiempo, ampliar y especializar la capacitación que requiere la sociedad.

6. BIBLIOGRAFÍA

Allingham, M. & Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*, 1, 323–338.

Alm, J. (1999). "Tax compliance and administration". *Public administration and Public policy*, 72, 741–768.

Alm, J., Jackson, B., & McKee, M. (2004). "Audit Information Dissemination, Taxpayer Communication and Tax Compliance: an Experimental Investigation of Indirect Audit" Effects. In 97th Annual Conference of the National Tax Association,.

Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860.

Antequera, G. & Florensa, M. (2008). "Determinantes de la Moral Tributaria en la Provincia de Buenos Aires". Serie Anales de la Asociación de Economía Política,

Aristóteles, A. (1989). "Ética a Nicómaco". Alborada.

Bergman, M. & Nevarez, A. (2005). “¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento. *Política y Gobierno*”, 1, 9–40.

Blumenthal, M. & Slemrod, J. (1992). “The compliance cost of the US individual income Tax system: A second look after tax reform”. *National Tax Journal*, 45(2), 185–202.

Brennan, G. & Buchanan, J. (1977). “Towards a constitution for Leviathan” *Journal of Public Economics*, 8, 255–273.

Brennan, G. & Buchanan, J. (1980). “The power to tax: Analytical foundations of a fiscal Constitution”. Cambridge Univ Pr.

Colin Cameron y Pravin K. Trivedi, “Microeconometrics Using Stata”, 2009 Stata Press

Chand, S. & Moene, K. (2002). “Controlling Fiscal Corruption” *Abed, George T./Gupta, Sanjeev*, (pp. 89–110).

Cowell, F. (1985). “Tax evasion with labour income”. *Journal of Public Economics*, 26(1), 19–34.

Cummings, R., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2006). “Effects of tax morale on tax compliance: experimental and survey evidence”. Working Paper, #12, National Centre for Econometric Research.

Erard, B. & Feinstein, J. (1994a).” Honesty and evasion in the tax compliance game”. *The Rand Journal of Economics*, (pp. 1–19).

Erard, B. & Feinstein, J. (1994b). “The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance”. Carleton Industrial Organization Research Unit.

Estévez, A. & Esper, S. (2008). “Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido”. *Debates Latinoamericanos*, (10).

Estévez, A. & Esper, S. (2009). “Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria”. *SaberEs*, (1).

Fatás, E. & Roig, J. (2004). “Equidad y evasión fiscal. Un test experimenta”l. *Revista de Economía Aplicada*, (pp. 17–37).

Franzoni, L. (1998). “Tax evasion and tax compliance”. University of Bologna.

Ghura, D. (2002). “Tax revenue in sub-Saharan Africa: effects of economic policies and Corruption”. Citado en *Governance, Corruption, and Economic Performance*, (pp. 1819–29).

Giarrizzo, V. & Sivori, J. (2007). “La inconsistencia de la moral tributaria en la Argentina”. Universidad de Buenos Aires.

- Greenberg, J. (1984).** "Avoiding tax avoidance: A (repeated) game-theoretic approach" *Journal of Economic Theory*, 32(1), 1–13.
- Gupta, S., Davoodi, H., & Alonso-Terme, R. (2002).** "Does corruption affect income inequality and poverty"? *Economics of Governance*, 3(1), 23–45.
- Haque, N. & Sahay, R. (1996).** "Do government wage cuts close budget deficits? Costs of corruption". *Staff Papers-International Monetary Fund*, 43(4), 754–778.
- Hausman, Jerry, Abrevaya, Jason y Scott-Morton, F. (1998).** "Misclassification of the dependent variable in a discrete-response setting". *Journal of Econometrics*, 87
- Henrich, J., Boyd, R., Young, P., McCabe, K., Albers, W., Ockenfelds, A., & Gigerenzer, G. (2001).** "What is the role of culture in bounded rationality. *Bounded Rationality: The Adaptive Toolbox*", (pp. 343–359).
- Hindriks, J., K. M. y. M. A. (1999).** "Corruption, extortion and evasion". *Journal of Public Economics*, 74, 395–430.
- James, S. (2006).** "Taxation, Ethical Investment, and tipping". *Handbook of Contemporary Behavioral Economics*.
- Kaplan, S., Reckers, P., & Reynolds, K. (1986).** "An application of attribution and equity theories to tax evasion behavior". *Journal of Economic Psychology*, 7(4), 461–476.
- Kliksberg, B. (1999).** "Capital social y cultura, claves esenciales del desarrollo". *Revista de la CEPAL*, 69, 85–102.
- Kliksberg, B. (2002).** *Capital social y cultura, claves olvidadas del desarrollo. Foro internacional*, (pp. 454–496).
- Knack, S. & Keefer, P. (1997).** Does Social Capital Have An Economic Payoff? A Cross-Country Investigation*. *Quarterly journal of economics*, 112(4), 1251–1288.
- La Porta, R. (1999)** "The Quality of Government", *Journal of Law, Economics and Organization*, 15(1): 222-279.
- Long, S. J. (1997):** "Regression Models for Categorical and Limited Dependent Variables" en *Advanced Quantitative Techniques in the Social Sciences*, no 7
- Laffer, A. (1765).** "The Laffer curve: Past, present, and future". *Heritage Foundation Backgrounder*.
- Lewis, H. (1971).** "Shame and guilt in neurosis". *Psychoanalytic Review*, 58(3), 419–438.

Martner, R. (2008). "El Pacto fiscal y los sistemas tributarios en América Latina". Versión preliminar.

Mayshar, J. (1991). "Taxation with costly administration". *The Scandinavian Journal of Economics*, 93(1), 75–88.

McCaleb, T. (1976). "Tax evasion and the differential taxation of labor and capital income". *Public Finance= Finances publiques*, 31(2), 287.

Mill, J. (2005). "Sobre la libertad". EDAF Antillas.

Mookherjee, D. & Png, I. (1989). "Optimal auditing, insurance, and redistribution". *The Quarterly Journal of Economics*, 104(2), 399–415.

Musgrave, R. (1959). "The theory of public finance"e.

Musgrave, R. (1999). "The nature of the fiscal state: the roots of my thinking". *Public Finance and Public Choice. Two contrasting Visions of the State*,

Pigou, A. (1946). "La economía del bienestar". M. Aguilar.

Pitt, M. & Slemrod, J. (1989). "The compliance cost of itemizing deductions: evidence from individual tax returns". *The American Economic Review*, 79(5), 1224–1232.

Pommerehne, W. & Weck-Hannemann, H. (1996). "Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland". *Public Choice*, 88(1), 161–170.

Prinz, A. (2010). IIPF Congress Uppsala 2010.

Putnam, R., Leonardi, R., & Nanetti, R. (1994). "Para hacer que la democracia funcione: la experiencia italiana en descentralización administrativa".

Sakí, B. & Ramírez, S. (2006). "Corrupción e Indicadores de Desarrollo: Una Revisión Empírica". Banco Central del Perú, Documento de Trabajo.

Sandford, C. (1973). "Hidden costs of taxation". Institute for Fiscal Studies.

Sandford, C. (1995). "Tax compliance costs: measurement and policy". Fiscal Publications

Sandford, C., Godwin, M., Hardwick, P., & Collard, D. (1989). "Administrative and compliance costs of taxation". Fiscal Publications.

Sandmo, A. (1981). Income tax evasion, labour supply, and the equity–efficiency tradeoff. *Journal of Public Economics*, 16(3), 265–288.

Sandord, C. (1986). "Value-Added Tax-United Kingdom Experience. Changing the tax mix": Centre of Policy Studies, Monash University.

- Schaltegger, C. & Torgler, B.** (2005). *Tax Morale and Fiscal Policy*. CREMA, Working Paper, 30.
- Scheler, M.** (2001). "Ética: Nuevo ensayo de fundamentación de un personalismo ético. Caparrós editores.
- Sevilla S.** (2004). "Política y técnica tributaria". Ministerio de Hacienda.
- Servicio de Rentas Internas** (2009). "Modelo de Equilibrio General Tributario".
- Servicio de Rentas Internas** (2010), Informe Final 'Encuestas de Moral Tributaria', Documento de Trabajo elaborado bajo encargo por el SRI.
- Smith, A.** (1776). "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations".
- Smith, A.** (2004). "Teoría de los sentimientos morale"s. Fondo de Cultura Económica.
- Song, Y. & Yarbrough, T.** (1978). "Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey". *Public Administration Review*, (pp. 442–452).
- Spicer, M. & Becker, L.** (1980). "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 33(2), 171–5.
- Spicer, M. & Lundstedt, S.** (1976). "Understanding tax evasion". *Public Finance= Finances publiques*, 31(2), 295–305.
- Stiglitz, J.** (2003). "La economía del sector público". Antoni Bosch Editor.
- Tanzi, V.** (1998). "Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures"
Staff Papers-International Monetary Fund, (pp. 559–594).
- Tanzi, V. & Davoodi, H.** (2000). "Corruption, growth, and public finances. International Monetary Fund.
- Tipke, K.** (2002). "Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes". Marcial Pons.
- Torgler, B.** (2003a). "Beyond punishment: A tax compliance experiment with taxpayers in Costa Rica. *Revista de Análisis Económico*,
- Torgler, B.** (2003b). "To evade taxes or not to evade: that is the question". *Journal of Socio-Economics*, 32(3), 283–302.
- Torgler, B.** (2005a). "Tax Morale in Latin America." *Public Choice*, 122(1), 133–157.
- Torgler, B.** (2007). "Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis".

Torgler, B. & Schneider, F. (2002). Does Culture Influence Tax Morale?: Evidence from Different European Countries. *Wirtschaftswiss. Zentrum der Univ.*

Usher, D. (1986). Tax evasion and the marginal cost of public funds. *Economic Inquiry*, 24(4), 563–586.

Yitzhaki, S. (1974). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201–202.

ANEXO 1: Resultados Econométricos

Primera Especificación (valores y factores socio demográficos)

Moral Tributaria	Coefficientes	Desviación estándar	z	P>z	[95% de Intervalo confianza]	
Valores	0,13	0,01	12,83	0,00	0,11	0,16
Género	-0,02	0,04	-0,60	0,55	-0,11	0,06
Edad2	0,01	0,00	1,73	0,08	0,00	0,01
Estrato alto	-0,12	0,08	-1,48	0,14	-0,29	0,04
Estrato bajo	-0,25	0,04	-5,56	0,00	-0,33	-0,16
Contribuyente	-0,10	0,05	-2,09	0,04	-0,19	-0,01
Solidaridad	0,09	0,04	1,99	0,05	0,00	0,17
Denuncia	-0,13	0,03	-4,67	0,00	-0,18	-0,07
Sentimientos morales	-0,01	0,01	-0,85	0,39	-0,04	0,01
Umbral de ley	0,07	0,05	1,33	0,18	-0,03	0,17
/cut1	-2,01	0,13			-2,26	-1,75
/cut2	-0,44	0,13			-0,69	-0,20

Segunda Especificación (reciprocidad)

Moral Tributaria	Coefficientes	Desviación estándar	z	P>z	[95% Intervalo de confianza]	
Necesidades colectivas	0,13	0,03	5,24	0,00	0,08	0,18
Pago de impuestos	0,04	0,02	1,62	0,11	-0,01	0,08
Seguridad	-0,07	0,02	-3,05	0,00	-0,12	-0,03
Bien común	0,20	0,04	4,63	0,00	0,12	0,29
Mejora de servicios	0,14	0,04	3,29	0,00	0,06	0,23
Publicidad de obras	0,18	0,05	3,93	0,00	0,09	0,27
/cut1	-1,09	0,11			-1,32	-0,87
/cut2	0,43	0,11			0,20	0,65

Tercera Especificación (riesgo y facilidad de cumplimiento)

Moral Tributaria	Coefficientes	Desviación estándar	z	P>z	[95% Intervalo de confianza]	
Impuestos/Ingresos	-0,07	0,03	-2,46	0,01	-0,13	-0,01
Facilidades	1,33	0,16	8,54	0,00	1,02	1,63
Declaración falsa	-0,12	0,03	-3,66	0,00	-0,18	-0,05
Nivel de estudios	-0,06	0,02	-2,68	0,01	-0,10	-0,02
Riesgo de detección	0,22	0,11	2,07	0,04	0,01	0,43
Contribuyente	-0,17	0,07	-2,64	0,01	-0,30	-0,05
Influencia de sanción	0,11	0,07	1,65	0,10	-0,02	0,24
Confianza SRI	0,08	0,03	2,76	0,01	0,02	0,14
Simplicidad del sistema	0,06	0,07	0,87	0,38	-0,07	0,19
/cut1	-1,44	0,18			-1,80	-1,08
/cut2	0,14	0,18			-0,21	0,50

Cuarta Especificación (factores socio demográficos y reciprocidad)

Moral Tributaria	Coefficientes	Desviación estándar	z	P>z	[95% Intervalo de confianza]	
Género	0,00	0,05	-0,09	0,93	-0,10	0,09
Estado civil	-0,01	0,02	-0,52	0,60	-0,04	0,02
Quito	-0,23	0,06	-3,61	0,00	-0,35	-0,11
Guayaquil	-0,37	0,07	-5,46	0,00	-0,50	-0,24
Edad2	0,01	0,00	1,97	0,05	0,00	0,02
Estrato alto	-0,20	0,08	-2,34	0,02	-0,36	-0,03
Estrato bajo	-0,28	0,05	-6,10	0,00	-0,36	-0,19
Cuenta propia	-0,08	0,05	-1,68	0,09	-0,18	0,01
Estudios completos	-0,03	0,02	-1,77	0,08	-0,06	0,00
Nivel de Estudios	0,01	0,02	0,94	0,35	-0,02	0,05
Jefe de hogar	-0,01	0,05	-0,10	0,92	-0,11	0,10
Tiene RISE	-0,03	0,02	-1,89	0,06	-0,07	0,00
Contribuyente	-0,12	0,05	-2,33	0,02	-0,23	-0,02
Seguridad	-0,07	0,03	-2,87	0,00	-0,13	-0,02
Servicios básicos	0,01	0,03	0,23	0,82	-0,05	0,06
Pago de impuestos	0,07	0,03	2,98	0,00	0,03	0,12
Situación Política	0,03	0,02	1,16	0,25	-0,02	0,08
Vías y carreteras	0,00	0,02	-0,07	0,94	-0,04	0,04
/cut1	-1,94	0,16			-2,26	-1,62
/cut2	-0,41	0,16			-0,72	-0,09

Quinta Especificación (Modelo completo)

Moral Tributaria	Coefficientes	Desviación estándar	z	P>z	[95% Intervalo de confianza]	
Género	0,06	0,08	0,75	0,45	-0,10	0,22
Estado civil	0,00	0,03	0,00	1,00	-0,05	0,05
Quito	0,12	0,10	1,22	0,22	-0,07	0,32
Guayaquil	-0,50	0,13	-3,90	0,00	-0,76	-0,25
Edad2	0,01	0,01	2,05	0,04	0,00	0,03
Estrato alto	-0,15	0,13	-1,16	0,25	-0,40	0,10
Estrato bajo	-0,12	0,07	-1,69	0,09	-0,27	0,02
Cuenta propia	-0,09	0,08	-1,16	0,25	-0,24	0,06
Estudios completos	-0,04	0,03	-1,50	0,13	-0,09	0,01
Nivel de estudios	-0,04	0,02	-1,78	0,08	-0,09	0,00
Tiene RISE	0,02	0,03	0,90	0,37	-0,03	0,08
Seguridad	-0,03	0,04	-0,63	0,53	-0,11	0,05
Servicios básicos	0,02	0,04	0,51	0,61	-0,06	0,11
Pago de impuestos	0,05	0,04	1,26	0,21	-0,03	0,12
Situación política	0,00	0,04	0,08	0,93	-0,07	0,08
Vías y carreteras	0,00	0,03	-0,04	0,97	-0,06	0,06
Impuestos/Ingresos	-0,06	0,03	-1,72	0,09	-0,12	0,01
Facilidades	1,23	0,17	7,44	0,00	0,90	1,55
Declaración falsa	-0,10	0,04	-2,79	0,01	-0,17	-0,03
Riesgo de detección	0,24	0,12	2,04	0,04	0,01	0,48
Contribuyente	-0,05	0,08	-0,61	0,54	-0,19	0,10
Influencia de sanción	0,08	0,07	1,08	0,28	-0,06	0,21
Confianza en el SRI	0,00	0,03	-0,08	0,93	-0,07	0,06
Simplicidad del sistema	0,01	0,07	0,21	0,84	-0,13	0,16
Valores	0,12	0,02	6,41	0,00	0,09	0,16
Solidaridad	0,06	0,07	0,83	0,41	-0,08	0,21
Denuncia	-0,22	0,04	-4,85	0,00	-0,30	-0,13
Umbral de ley	0,17	0,10	1,71	0,09	-0,03	0,37
Necesidades colectivas	0,10	0,04	2,44	0,02	0,02	0,18
Bien común	0,27	0,07	3,79	0,00	0,13	0,41
Mejora servicios	-0,03	0,07	-0,37	0,71	-0,16	0,11
Publicidad en obras	0,17	0,08	2,23	0,03	0,02	0,32
/cut1	-1,128002	0,3610996			-1,83575	-0,42026
/cut2	0,5727232	0,3638152			-0,14034	1,285788

Comparación de modelos (* p<0.05, **p<0.01, *** p<0.001)

		REG1	REG2	REG3	REG4	REG5
Moral Tributaria	Teórico	Valores	Corresponsabilidad Reciprocidad	Riesgo Facilidad	Socio Económicos Demográficos	Modelo Completo
Valores	(+)	0,1347***				0,1246***
SE		-0,0105				-0,0194
Género	(+)/(-)	-0,025			-0,0046	0,0625
SE		-0,0418			-0,0498	-0,0829
Edad2	(+)	0,0068			0,0089*	0,0143*
SE		-0,0039			-0,0045	-0,007
Estrato alto	(-)	-0,1237			-0,1973*	-0,1483
SE		-0,0835			-0,0843	-0,1281
Estrato bajo	(-)	-0,2457***			-0,2755***	-0,1234
SE		-0,0442			-0,0452	-0,0729
Es contribuyente	(+)/(-)	-0,1006*		-0,1747**	-0,1230*	-0,046
SE		-0,0481		-0,0662	-0,0529	-0,0755
Solidaridad	(+)	0,0858*				0,0619
SE		-0,0432				-0,0744
SE						
Denuncia	(-)	-0,1271***				-0,2169***
SE		-0,0272				-0,0447
Sentimientos morales	(+)	-0,0107				
SE		-0,0126				
Umbral de ley	(+)	0,0706				0,1709
SE		-0,0531				-0,1
Necesidades colec-						
tivas	(+)		0,1312***			0,0993*
SE			-0,025			-0,0408
Pago de impuestos	(+)		0,0364		0,0747**	.
SE			-0,0225		-0,0251	.
Seguridad	(+)		-0,0732**		-0,0749**	.
SE			-0,024		-0,0261	.
Bien común	(+)		0,2008***			0,2678***
SE			-0,0434			-0,0707
Mejora de servicios	(+)		0,1424***			-0,0258
SE			-0,0432			-0,0705
Publicidad en obras	(+)		0,1772***			0,1712*
SE			-0,0451			-0,0768
Impuestos/Ingresos	(-)			-0,0729*		-0,0578
SE				-0,0297		-0,0336
Facilidades	(+)			1,3297***		1,2284***
SE				-0,1557		-0,1652
Declaración falsa	(-)			-0,1167***		-0,0985**
SE				-0,0319		-0,0353
Nivel de estudios	(+)/(-)			-0,0569**	0,0148	.
SE				-0,0212	-0,0157	.
Riesgo de detección	(+)			0,2233*		0,2443*
SE				-0,1078		-0,1196
Influencia de sanción	(-)			0,1089		0,0754
SE				-0,066		-0,0697
Confianza SRI	(+)			0,0828**		-0,0028
SE				-0,03		-0,0336
Simplicidad del						
sistema	(+)			0,0593		0,0149
SE				-0,068		-0,0719
Estado civil	(-)				-0,0081	0,0001
SE					-0,0155	-0,027
Quito	(+)/(-)				-0,2295***	0,1216
SE					-0,0635	-0,0994
Guayaquil	(+)/(-)				-0,3715***	-0,5042***
SE					-0,068	-0,1292
Cuenta propia	(-)				-0,0839	-0,0888

	REG1	REG2	REG3	REG4	REG5	
Moral Tributaria	Teórico	Valores	Corresponsabilidad Reciprocidad	Riesgo Facilidad	Socio Económicos Demográficos	Modelo Completo
SE				-0,0498	-0,0768	
Estudios completos	(+)/(-)			-0,0287	-0,0388	
SE				-0,0162	-0,0259	
Jefe de hogar	(+)/(-)			-0,0055	-0,0413	
SE				-0,0536	-0,0871	
Tiene RISE	(+)			-0,0336	0,0238	
SE				-0,0177	-0,0265	
Servicios básicos	(+)			0,0062	0,0222	
SE				-0,0272	-0,0434	
Situación política	(+)			0,0286	0,0032	
SE				-0,0247	-0,0385	
Vías y carreteras	(+)			-0,0015	-0,0011	
SE				-0,0204	-0,0322	
cut1						
_cons		-2,0079***	-1,0939***	-1,4384***	-1,9367***	-1,1280**
		-0,1311	-0,1131	-0,1833	-0,1625	-0,3611
cut2						
_cons		-0,4427***	0,4258***	0,1439	-0,4052*	0,5727
		-0,1254	-0,1136	-0,1793	-0,1615	-0,3638
N		3512	3372	1497	3312	1455
r2_p		0,0431	0,018	0,0541	0,022	0,1184
chi2		233,3179	90,0265	124,8938	114,978	268,0491
LI		-2.740,08	-2.689,65	-1.131,49	-2.628,22	-1.027,36
Aic		5.504,16	5.395,30	2.290,21	5.296,43	2.124,72
Bic		5.578,12	5.444,28	2.343,32	5.418,54	2.309,62

TEMA 2

CONSTRUYENDO MORAL TRIBUTARIA. ¿QUIÉNES SON LOS LLAMADOS A PARTICIPAR DE ESTE PROCESO? EL ROL DEL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO

LA MORAL TRIBUTARIA Y EL COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE

Juan Manuel López Carbajo

Director General

Agencia Estatal de Administración Tributaria
(España)

***Sumario:** I. Marco general – I.1.- El primer pilar que soporta nuestro planteamiento de la moral tributaria es la ética de la administración tributaria: el poder público responsable de la eficaz y efectiva aplicación de un sistema tributario – I.2. El segundo pilar del sistema que estamos planteando es la ética del contribuyente, que tiene que sustentarse en el conocimiento de su deber y de la obligación de cumplimiento de sus obligaciones tributarias – I.3. Como tercer pilar del concepto de moral, que sustenta en general la moral administrativa y que, en nuestro caso concreto, podemos aplicar al ámbito tributario, tenemos que hacer una breve mención a la ética profesional de los empleados públicos – II. Actuaciones realizadas por las AATT para la promoción de la ética tributaria, tanto en sus propias actuaciones como en las de los contribuyentes – II.1. Encuestas externas – II.2. Sondeos de opinión de la agencia tributaria – II.3. Estadísticas tributarias – II.4 Actuaciones de las administraciones tributarias tendentes a la garantía de los derechos de los contribuyentes – II.5 Actuaciones de las administraciones tributarias tendentes a la mejora de la cooperación con el contribuyente – II.6. La actuación de las administraciones tributarias en la prevención del fraude fiscal – II.7. Actuaciones de las administraciones tributarias tendentes a la educación fiscal – II.8. Actuaciones de la administración tributaria para fomentar la ética del empleado público – III. Conclusión final*

I. MARCO GENERAL

De una forma indistinta, y como sinónimo, cuando se habla de moral tributaria se hace en ocasiones referencia a los términos “ética tributaria” y “moral fiscal”.

Ya se ha hablado en anteriores ponencias del concepto de moral tributaria. A los efectos de esta ponencia, y con el fin de situarla en un marco contextual, puede definirse la moral tributaria como el grado de compromiso o ajuste de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas tanto por la Administración Tributaria como por el ciudadano contribuyente, con los principios y fundamentos éticos presentes en la normativa y práctica de los Sistemas Fiscales.

Así pues, al hablar de la moral tributaria podemos hacer un planteamiento soportado en tres pilares:

- la ética de la Administración Tributaria, en su papel de poder público responsable de la eficaz y efectiva aplicación de un sistema tributario,
- la ética del contribuyente, basada en el conocimiento de su deber y de la obligación de cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y
- la ética profesional de los empleados públicos que, en su posición estatutaria, asumen una serie de deberes y obligaciones con la Administración y con los ciudadanos.

I.1.- El primer pilar que soporta nuestro planteamiento de la moral tributaria es la ética de la Administración Tributaria: el poder público responsable de la eficaz y efectiva aplicación de un sistema tributario.

Las Administraciones Tributarias, encargadas de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, tienen como principal misión liquidar y recaudar los impuestos, de acuerdo con los principios tributarios básicos de igualdad, equidad, capacidad económica, proporcionalidad, etc. reconocidos en el Derecho Constitucional y en la legislación.

Para el ejercicio de sus funciones, asumen una serie de poderes y prerrogativas de carácter público, que se encuentran sometidos a principios como la legalidad, el interés general, el servicio al ciudadano, eficacia, jerarquía, etc.

Todas ellas tienen la vocación de asumir el compromiso de mejora continua de su eficacia y eficiencia, en entornos en los que los medios personales y materiales son limitados y ello conduce a un modelo de control tributario que debe combinar las actuaciones en profundidad, en base a criterios selectivos, con otras más superficiales en base a criterios de selección extensivos.

Estas actuaciones se pueden agrupar, por tanto, en dos áreas de actividad de sus políticas estratégicas: por una parte la lucha contra

el fraude fiscal y, por otra, el incentivo del cumplimiento voluntario de obligaciones por los contribuyentes.

I.2.- El segundo pilar del sistema que estamos planteando es la ética del contribuyente, que tiene que sustentarse en el conocimiento de su deber y de la obligación de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El contribuyente tiene una serie de derechos, enunciados en las diferentes normas reguladoras, frente a las actuaciones llevadas a cabo por la Hacienda Pública al aplicar el Sistema Tributario. Pero también debe asumir obligaciones de carácter material y formal, que le llevan necesariamente a incurrir en costes de cumplimentación tanto directos como indirectos.

El incumplimiento de estas obligaciones y deberes constituye ya de por sí una conducta ilegal y por tanto moral y éticamente reprochable.

En ocasiones este posible incumplimiento de sus obligaciones por parte del contribuyente, no deriva de un ánimo defraudatorio o de elusión fiscal, sino del desconocimiento y complejidad de la técnica liquidatoria.

Así, por ejemplo en el caso del sistema tributario español, hay que tener en cuenta que el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente se basa en la presentación de autoliquidaciones. Esto supone que el contribuyente tiene que interpretar y aplicar la norma tributaria en cuestión y además liquidar e ingresar el importe correspondiente a la obligación tributaria principal.

Estas circunstancias evidencian una interconexión entre la ética de la Administración Tributaria y la de contribuyentes, que implica para la Administración la obligación moral de prestar el mayor apoyo y asistencia al contribuyente, no sólo para facilitar el cumplimiento adecuado de sus obligaciones, sino también para reducir al máximo los costes fiscales indirectos asociados.

I.3.- Como tercer pilar del concepto de moral, que sustenta en general la moral administrativa y que, en nuestro caso concreto, podemos aplicar al ámbito tributario, tenemos que hacer una breve mención a la ética profesional de los empleados públicos.

Existen determinados principios generales aplicables a todos los empleados públicos: Deben desempeñar con diligencia las tareas

que tengan asignadas, velar por los intereses generales con sujeción y observancia de la Constitución y de las leyes, actuar con arreglo a los principios de objetividad, integridad, neutralidad, responsabilidad, imparcialidad, confidencialidad, dedicación al servicio, etc.

Junto a estos principios, debe existir además en todas las Administraciones un catálogo general de deberes básicos fundados en principios éticos y reglas de comportamiento, que constituyen un auténtico código de conducta.

Estas reglas actúan con una finalidad pedagógica y orientadora, pero también como límite de las actividades lícitas, ya que su infracción determina la exigencia de responsabilidad administrativa, puesto que la condición de empleado público comporta una especial responsabilidad y unas obligaciones específicas para con los ciudadanos y con la propia Administración. Este código de conducta refleja que el servicio público se asienta sobre un conjunto de valores que es preciso mantener y tutelar por la Administración.

La identidad corporativa de cada una de las Administraciones Tributarias se fundamenta en la adecuada información, formación y motivación de las personas que la integran. En el caso español, una de las líneas de la política de comunicación es "La Agencia Tributaria es una organización comprometida con las personas que la integran". Lo que se pretende es que las personas que trabajan en la Agencia Tributaria compartan la labor que ésta realiza para la sociedad y se impliquen en sus objetivos, para reforzar su sentimiento de pertenencia a la misma.

Partiendo de esta triple visión o perspectiva bajo la que se puede analizar la moral o ética tributaria, se exponen a continuación aquellos aspectos más relevantes en lo que se refiere a las actuaciones que para su promoción y desarrollo vienen realizando las Administraciones Tributarias.

II. ACTUACIONES REALIZADAS POR LAS AATT PARA LA PROMOCIÓN DE LA ÉTICA TRIBUTARIA, TANTO EN SUS PROPIAS ACTUACIONES COMO EN LAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Dentro del desarrollo de estrategias e instrumentos para aplicar programas de integridad hay que tener en cuenta que la imagen que la Administración Pública en general y la Administración Tributaria en particular proyectan a la sociedad incide en la conciencia fiscal de los ciudadanos y por tanto condiciona el éxito de su misión.

A medida que el ciudadano percibe mayor eficacia y profesionalidad en las actuaciones de asistencia al ciudadano y de prevención del fraude por la Administración tributaria, aumenta su confianza en ella y mejora el grado de concienciación fiscal colectiva.

Los Planes de Prevención del Fraude deben tener en cuenta que el reforzamiento de la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan las conductas defraudatorias.

Se deben desarrollar actuaciones de comunicación que, además de mantener y reforzar la difusión de los servicios prestados por la Administración Tributaria para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, favorezcan también la prevención del fraude.

El ciudadano y las empresas deben percibir que la Administración tributaria facilita y simplifica su deber de contribuir, pero asimismo la sociedad debe percibir la intensificación de la lucha contra el fraude como algo “a su favor”, beneficioso.

En el despliegue de ambas líneas estratégicas resulta esencial tanto el fomento y desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, pudiéndose utilizar Internet como principal canal de comunicación con el ciudadano, como el fomento de las alianzas externas que permitan acercar la Administración Tributaria a la sociedad de la mano de los colaboradores sociales y mejorar los servicios que presta a los contribuyentes.

Para llevar a cabo la planificación conjunta de los programas de comunicación institucional, es importante la implantación de un Plan Estratégico de Comunicación con un único órgano coordinador que establezca los objetivos generales a conseguir definiendo las líneas de actuación, el modo de desarrollarlas, y su coste.

El objetivo último de la comunicación de la Administración Tributaria es transmitir a la opinión pública un recordatorio de continuidad en las actuaciones de control y prevención del fraude, así como hacer llegar a los ciudadanos que cumplen sus obligaciones fiscales la idea de que la Administración Tributaria está a su servicio con más y mejores medios cada día para reducir el coste de cumplimiento de sus obligaciones formales.

No obstante, existen otros factores sobre los que la Administración Tributaria puede incidir menos y que también contribuyen a la formación de la conciencia fiscal colectiva, como es la percepción que los ciudadanos tengan sobre la justicia del sistema fiscal y su grado de satisfacción con los bienes y servicios públicos financiados con cargo a los impuestos.

También estos factores, pese a no estar directamente relacionados con la actuación de la Administración Tributaria, deben ser tenidos en cuenta en su estrategia de comunicación.

El ciudadano y las empresas deben ver a través de las actuaciones de comunicación una Administración Tributaria socialmente responsable y comprometida. La lucha contra el tráfico de drogas, la preocupación ecológica –mediante el control del tráfico de animales protegidos-, su aportación al fomento del lícito comercio -mediante los controles de las mercancías en las aduanas-, la sensibilidad hacia las personas con discapacidad, la educación cívico-tributaria, el fomento de la igualdad de género, etc., son claros ejemplos de ello.

En el caso español, la Agencia Tributaria tiene un papel decisivo en el impulso de la sociedad de la información, mediante la paulatina telematización de la relación del ciudadano con la Administración tributaria implicando en el empeño a diferentes agentes sociales –colegios profesionales, asociaciones empresariales, entidades financieras, Administraciones Públicas, etc.- que con la firma de Convenios de colaboración social acercan las ventajas de las nuevas tecnologías al ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria.

Un instrumento concreto, que contribuye a ensanchar las vías de Comunicación de la Administración, en este caso la Tributaria, con los contribuyentes, es **la Carta de Servicios**, que representa el compromiso concreto con cada uno de los potenciales destinatarios y refleja el reconocimiento de la obligación moral, de cada Administración Tributaria, de prestar el mayor apoyo y asistencia

a los ciudadanos y de alcanzar mayores niveles de calidad en los procedimientos tributarios.

Es también un instrumento de refuerzo de la moral tributaria y supone una garantía ya que presenta, entre otras muchas cosas, un catálogo de los derechos reconocidos al contribuyente y de las principales normas de aplicación del sistema tributario, con referencias para su fácil localización.

La Carta de Servicios de la Administración Tributaria española está publicada en la página web de la Agencia Tributaria y para que este instrumento sea efectivo, se ha habilitado un sistema concreto de supervisión y revisión de los compromisos asumidos, con indicadores específicos de seguimiento.

Para conocer cómo percibe la sociedad la imagen que la Administración Tributaria proyecta, que, como se ha dicho, incide en la conciencia fiscal de los ciudadanos y, condiciona el éxito de su misión, es importante contar con instrumentos de medición de la opinión y percepción ciudadana, como son las encuestas externas y los sondeos de opinión, que permitan la mejora continua de los servicios y de la satisfacción ciudadana.

En el caso español, la Agencia Tributaria dispone de una serie de encuestas externas que forman parte de diversos estudios realizados por entidades públicas ajenas a la propia Institución, como son los informes de barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales y las encuestas del Centro de Investigaciones Sociológicas. Adicionalmente, realiza sondeos la propia Agencia Tributaria.

En ambos casos se trata de análisis y estudios de investigación de las materias relativas a los ingresos y gastos públicos desde el enfoque metodológico que proporciona la Sociología.

II.1 Encuestas externas

A. El barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales

El objetivo de este Barómetro es estudiar la evolución de las opiniones fiscales de los españoles. Para ello se realiza una encuesta anual a una muestra aleatoria de 1.500 ciudadanos mayores de 18 años, distribuidos en cinco segmentos (empresarios de diversos sectores, agricultores, profesionales, asalariados e inactivos) y seleccionados por cuotas de género, edad, nivel de estudios, hábitat y categoría

socioeconómica. En ocasiones pasadas, se realizó otra encuesta paralela a una muestra estratégica de 125 informantes cualificados.

Las variables a investigar constituyen cuatro grandes bloques temáticos fijos, que se repiten todos los años para observar su evolución (trato al ciudadano y servicios de información y asistencia, lucha contra el fraude fiscal, servicios públicos, prestaciones sociales y pago de impuestos y gestión de los recursos públicos) a los cuales se pueden añadir otros bloques temáticos específicos para cada año, según los aspectos que interese investigar debido a la coyuntura del momento.

En la serie Documentos del IEF, con el título “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en...” se recogen los resultados de la última edición que, además de contar con los datos de ese año, es una comparativa con los años precedentes.

La lectura diacrónica a través de los diez últimos años sugiere una pauta perceptiva popular dubitativa y algo contradictoria en relación con el cumplimiento tributario de los contribuyentes. La mayoría de la población ha venido manteniendo una percepción de evolución positiva del cumplimiento fiscal en los últimos años mientras que la percepción relativa a la disminución del fraude fiscal ha venido siendo menor.

En cuanto a la **imagen corporativa de la Agencia Tributaria**, dos tercios de los ciudadanos entrevistados conocen los servicios de la Agencia Tributaria y un tercio los utiliza. Además, los ciudadanos que conocen la existencia de tales servicios siguen teniendo una imagen claramente positiva de los mismos: la gran mayoría valora positivamente su capacidad para resolver los problemas.

Consultados de forma específica sobre determinados servicios las opiniones son claras: todos ellos son calificados como buenos o muy buenos por la gran mayoría de los entrevistados. Como ejemplo, el servicio mejor valorado es la firma electrónica, seguido de la página web de la AEAT y de la comunicación de datos fiscales. Les siguen la atención que prestan los funcionarios a quienes se personan en las oficinas de la AEAT, así como el borrador del IRPF, quedando en último lugar la atención telefónica a los contribuyentes.

También es objeto de valoración claramente positiva la atención dispensada a la ciudadanía por los funcionarios que trabajan en dichos servicios.

B. Estudios del Centro de Investigaciones Sociológicas

El Centro de Investigaciones Sociológicas desarrolla una función de análisis y conocimiento científico de la sociedad española mediante la realización de encuestas y estudios cualitativos, bien a iniciativa del propio organismo, bien a través de acuerdo con instituciones públicas o privadas sin ánimo de lucro.

Realiza anualmente un estudio demoscópico de ámbito nacional denominado “Opinión Pública y Política Fiscal”, sobre una muestra de 2.500 entrevistas personales en los domicilios.

Este estudio trata información sobre grado de satisfacción de los ciudadanos con el funcionamiento de los distintos servicios públicos, evaluación de la cantidad de recursos que el Estado destina a financiar las estas políticas, e incluye algunas cuestiones relacionadas con la actividad de la Administración Tributaria (justicia en la distribución del pago de impuestos, justicia en el cobro de impuestos y presión fiscal entre los que tienen ingresos elevados, medios o reducidos, valoración del esfuerzo de la Administración en la lucha contra el fraude fiscal etc) .

En concreto, en el Informe de “Opinión Pública y Política Fiscal” *de 2010*, se atribuye a los servicios de información y asistencia de la Agencia Tributaria una valoración muy elevada, como también es elevado el grado de satisfacción en relación con el trato y la atención recibida en las oficinas de la Agencia Tributaria: En el año 2009, un 81,8% de los encuestados declaró estar satisfecho o muy satisfecho con el trato y atención recibida en las oficinas de la Agencia Tributaria.

II.2 Sondeos de opinión de la Agencia Tributaria

La Agencia Tributaria tiene, en su página web, un apartado de encuestas en el que el ciudadano que ha utilizado el servicio de presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas puede complimentar un formulario de opinión que incluye cuestiones sobre el grado de dificultad de obtención del programa de Ayuda a la Declaración de la Renta (**PADRE**), o de la elaboración de la declaración, sobre el grado de satisfacción general con el sistema de presentación de declaraciones por Internet y sobre los cinco servicios, de los prestados por la Agencia Tributaria que considera de mayor utilidad.

Una vez procesados todos los formularios de la Campaña anual, los resultados se publican en el apartado de Resúmenes de las encuestas de cada uno de los ejercicios, que están asimismo disponibles al público en la página web.

Como ejemplo de la utilidad del sistema, en los resultados en la Campaña de Renta de 2008, desarrollada durante el año 2009, el 77,9% del colectivo encuestado ha mostrado un grado de satisfacción muy alta respecto del grado de satisfacción con el sistema de presentación de declaraciones por Internet.

Los cinco servicios que los usuarios han considerado de mayor utilidad en la encuesta de la campaña de 2008 son: la presentación de declaraciones, la consulta del estado de las devoluciones, la comunicación de datos disponibles relativos al IRPF, la solicitud, rectificación y confirmación del Borrador de Renta, y la descarga del programa de ayuda.

II.3 Estadísticas tributarias

Una vez conocida la estimación social de la actuación de la Administración Tributaria, ésta debe continuar el ejercicio de comunicación con la sociedad, trasladándole una información elaborada que permita alimentar el diálogo.

Continuando con el ejemplo del caso español, en la página web de la Agencia Tributaria hay un apartado de Estadísticas Tributarias que incluye Publicaciones, Informes estadísticos, Estadísticas de la sede electrónica y el Calendario anual de difusión de las operaciones estadísticas (informes y publicaciones).

Dentro de las Publicaciones se puede hacer una referencia a la **Estadística de los declarantes del IRPF**, basada en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio fiscal de referencia de la estadística. Esta publicación recoge información detallada de las principales partidas contenidas en el modelo de declaración D-100 clasificada desde distintas perspectivas.

Asimismo, es de gran utilidad la estadística de **Resultados económicos y Tributarios en el I.V.A.** Es una investigación de carácter censal, basada en la información que suministran los agentes económicos a través del 'Resumen Anual', con la que se trata de ofrecer con el mayor rigor, una recopilación de las cifras económicas y tributarias.

La estadística proporciona los principales componentes de las compras, ventas, las importaciones de la Unión Europea o adquisiciones intracomunitarias, las variables tributarias que determinan el saldo del IVA por declaración y los principales parámetros tributarios del IVA: resultado de la declaración, tipo medio de ventas y de compras, proratas, etc., variables que en conjunto explican la recaudación del Impuesto, con lo que se convierte en una herramienta al servicio del análisis recaudatorio.

Dentro del apartado de **Informes Estadísticos** aparecen los informes mensuales de Recaudación, los Informes de Ventas, Empleo y Salarios en las Grandes Empresas y los Informes anuales de Recaudación tributaria.

En el apartado referido a la **sede electrónica** está, entre otras, la información relativa a las Declaraciones presentadas por Internet y las estadísticas del Centro de Atención Telefónica.

II.4 Actuaciones de las administraciones tributarias tendentes a la garantía de los derechos de los contribuyentes

Además de conocer la imagen que la Administración Tributaria proyecta a la sociedad y de devolver a la ciudadanía esta información (que podría ser analizada y expuesta en su página web), la Administración Tributaria debe continuar su búsqueda del acercamiento a la sociedad y de la transparencia pública.

En este proceso, hay que recordar que los derechos de los obligados también forman parte de la moral tributaria, y deben ser tutelados de forma independiente.

A) Consejo de Defensa del Contribuyente

Una acción muy útil a estos efectos puede ser la creación de un órgano que persiga la defensa de los derechos del contribuyente.

Tiene como cometido velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuar sugerencias y propuestas conforme a los procedimientos establecidos.

Este Consejo no sólo constituye un instrumento de acercamiento o mejor entendimiento entre contribuyentes y Administración Tributaria reduciendo la conflictividad y, en consecuencia, los recursos y las

reclamaciones, sino que también sirve como instrumento inspirador de mejoras en el funcionamiento de la Administración Tributaria y, en última instancia, de nuevas normas fiscales.

Se puede considerar, además, como un punto de observación del funcionamiento de la Administración Tributaria, ya que las quejas y sugerencias de los ciudadanos van a permitir conocer el grado de aceptación y la satisfacción social respecto del sistema tributario.

En España, el **Consejo para la Defensa del Contribuyente** es un órgano colegiado, integrado orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda pero al que se le reconoce expresamente independencia en el ejercicio de sus funciones. Dicha independencia se trata de garantizar a través de una representación paritaria en el Consejo de miembros de la Administración Tributaria y de representantes de sectores profesionales del mundo tributario.

La presentación de quejas y sugerencias de los ciudadanos ante éste órgano se lleva a cabo a través de la página web de la Agencia Tributaria, que tiene habilitado un espacio para tal efecto. Toda la logística y apoyo para la tramitación de estas solicitudes lo presta la Agencia a través del Servicio de Auditoría Interna.

El Consejo publica anualmente sus Memorias y la actividad del Consejo produce, asimismo, una serie de propuestas normativas que responden, exclusivamente, a problemas de fondo relacionados con insuficiencias o defectos de la normativa vigente, detectados con cierta reiteración a través de los expedientes tramitados ante el Consejo.

B) La disminución de la conflictividad tributaria

Por otra parte, al hablar de los derechos de los obligados se puede hacer, asimismo, una referencia a la cuestión de la conflictividad tributaria, expresión del desacuerdo o discrepancia entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Es la consecuencia del desarrollo de la ética tributaria, entendida como la aplicación del sistema tributario a casos concretos e individualizados, y es un fenómeno que, aunque no deseable, existe y hay que analizar para detectar sus causas y adoptar las medidas correctivas pertinentes.

Para la Administración Tributaria, en el mejor de los casos supone el diferimiento del ingreso de la obligación tributaria por un periodo dilatado de tiempo, y en el peor el reconocimiento de la aplicación

incorrecta de las normas, criterios o principios de actuación y la ineficacia en la utilización de sus recursos.

Desde la perspectiva del contribuyente, éste puede tener una percepción negativa del funcionamiento de la Administración Tributaria, sentir que sus derechos no son respetados, y además soportar costes económicos durante el tiempo de duración del conflicto.

Por ello, la Administración se ve en la obligación de reconocer la importancia de este problema y adoptar las medidas necesarias para su corrección.

Los Planes de Prevención del Fraude Fiscal pueden tener en cuenta este fenómeno y establecer medidas paliativas de la conflictividad derivada de los actos administrativos tributarios, como por ejemplo la elaboración periódica de informes sobre conflictividad tributaria para cada Unidad territorial y para el conjunto de la Administración Tributaria.

Estos informes permitirán emitir recomendaciones y propuestas de mejora a las distintas Unidades, con el fin de minorar sus índices de conflictividad y/o mejorar sus resultados.

Con posterioridad a la realización del informe y de las correspondientes propuestas, se deberá hacer una evaluación de resultados que, en su caso, podría dar lugar a la formulación de mociones a los órganos funcionales responsables, con el fin de extenderlos al conjunto de la Administración Tributaria. Ello se traducirá en un incremento de la moral tributaria de la Administración correspondiente.

II.5 Actuaciones de las administraciones tributarias tendentes a la mejora de la cooperación con el contribuyente

Pero, además de tutelar los derechos de los contribuyentes, las Administraciones Tributarias deben dar un paso más y establecer nuevos ámbitos de comunicación e intercambio que, además de rebajar la conflictividad, permitan un espacio de encuentro entre la ética de la Administración Tributaria, en su papel de poder público responsable de la eficaz y efectiva aplicación de un sistema tributario, y la ética del contribuyente, basada en el conocimiento de su deber y de la obligación de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con carácter previo al establecimiento de aquellas actuaciones de cooperación o control que deben llevar a cabo las Administraciones tributarias, estas deben realizar procesos de análisis, control y

seguimiento de riesgos que pueden dificultar de forma grave la consecución de los objetivos corporativos.

Ello implica identificar aquellos riesgos, analizando a priori y evaluando a posteriori los que precisan ser mitigados para lograr la disminución de la probabilidad de su ocurrencia y analizando asimismo las formas de reducir su impacto desfavorable en los fines corporativos.

Los **Planes y Mapas de Gestión de Riesgos** son herramientas que, con la intervención activa de todos los Departamentos y Servicios de la Administración Tributaria, contribuyen a mejorar la gestión operativa y a velar además, entre otras cosas, por la integridad de las conductas de los empleados públicos.

Existen muchos tipos de riesgos gestionables, pero aquellos que se vinculan a conductas irregulares o desviaciones de los valores éticos y profesionales, se pueden limitar a través de mecanismos proactivos y preventivos de control de los procesos y a través del desarrollo de normas y protocolos de actuación.

Una vez realizado el análisis anterior, las Administraciones Tributarias tienen que buscar diferentes mecanismos de diálogo y cooperación en aquellos ámbitos que se hayan detectado como favorables a este tipo de diálogo.

A) Foro de Grandes Empresas

En España, se ha dado recientemente un paso 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 implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionará, 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 en 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.

Entre las materias que son objeto de conocimiento y discusión en el Foro destacan las relativas al establecimiento de canales de comunicación fluida para mejorar la difusión de criterios interpretativos de interés general realizados por los órganos competentes (administrativos, económico-administrativos y judiciales), el análisis de medidas para simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el fomento de la facturación electrónica o el establecimiento de canales de información que generen mayor seguridad en la actuación empresarial, minimizando la litigiosidad.

Asimismo, en el Foro se potencia el conocimiento y valoración de los proyectos normativos de interés general.

El Foro de Grandes Empresas funciona a través del Pleno y Grupos de Trabajo y los acuerdos adoptarán la forma de informes o recomendaciones en relación con las materias tratadas en el mismo, por lo que carecerán de efectos jurídicos vinculantes.

En la actualidad hay constituidos tres Grupos de Trabajo:

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

El Grupo de Trabajo para la Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias ha finalizado su trabajo, aprobándose el texto en el Pleno del Foro que tuvo lugar en julio de 2010.

El objetivo de este Código es mejorar la cooperación recíproca entre las empresas y la AEAT basada en los principios de buena fe y lealtad mutua, la aplicación de políticas fiscales responsables por parte de las empresas y la transparencia y seguridad jurídica en la aplicación de las normas.

Se parte del reconocimiento de la importancia de las empresas en la sociedad, no sólo como entidades generadoras de empleo y riqueza, sino como agentes de desarrollo de las comunidades en las que se

insertan. Las empresas son conscientes de ello y desde hace años buscan fortalecer su responsabilidad social contribuyendo de manera activa y voluntaria a la mejora social, económica y ambiental.

Dentro de esta responsabilidad social se incluyen aspectos muy diversos (medioambientales, culturales, de cooperación social, etc.), pero entre ellos, en los últimos años, ha cobrado un fuerza singular la reducción de los riesgos fiscales.

Por su parte, uno de los objetivos estratégicos de la Agencia Tributaria, en consonancia con la moral tributaria, es el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de todos los contribuyentes. En el caso de las empresas, el cumplimiento de este objetivo exige una mayor proximidad, un mejor conocimiento de su actuación, y sobre todo proporcionar a las mismas mayor seguridad jurídica que les permita un cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias.

El Código de Buenas Prácticas Tributarias pretende alcanzar estos objetivos. Las empresas asumen fundamentalmente el compromiso de fomentar la reducción de riesgos fiscales y la prevención de conductas susceptibles de generarlos. La Agencia Tributaria asume el de incrementar la seguridad jurídica de las empresas, asistiendo a las mismas en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Ambas partes asumen el compromiso de reducir la litigiosidad en sus relaciones y los conflictos derivados de la interpretación de las normas aplicables.

Para la Agencia Tributaria este Código de Buenas Prácticas supondrá un incremento de la eficacia y eficiencia del control tributario. Por un lado, respecto a las empresas que lo suscriban (en este momento hay 23 empresas adheridas al Código), su desarrollo evitará incumplimientos de obligaciones fiscales y costosos litigios tributarios. Y, por otro lado, permitirá destinar más recursos y dirigir los esfuerzos de lucha contra el fraude en la dirección adecuada.

B. Servicios de las administraciones tributarias a los contribuyentes

Las Administraciones Tributarias son conscientes de su obligación de llevar a cabo actuaciones dirigidas a la información y asistencia al contribuyente.

Los canales de comunicación a través de los que se ofrece información al ciudadano son múltiples: Internet, teléfono, por escrito (cartas,

folletos, manuales, etc.) y de forma personal, en toda su red de oficinas.

Además, se realizan tanto campañas de sensibilización fiscal contra el fraude fiscal, como de información al contribuyente, a través de los principales medios de comunicación (prensa, radio, televisión), especialmente en relación con las campañas anuales del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Dentro de éstas actuaciones, y como ejemplos extraídos del ámbito de la Administración tributaria española, se puede destacar por su interés y buenos resultados, el programa INFORMA, que es una base de datos de preguntas y respuestas tributarias que se puede consultar en Internet.

Además de los ya citados servicios, orientados a la información al ciudadano, la Administración Tributaria debe fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales mediante distintas actuaciones. A título de ejemplo, en la Administración española se pueden analizar las siguientes:

1. Envío de un borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y de los datos fiscales relevantes

La Agencia Tributaria proporciona programas informáticos para que el contribuyente pueda realizar él mismo su declaración y, además, le ayuda directamente a confeccionar la declaración, bien en sus propias oficinas, bien a través de entidades colaboradoras.

Igualmente, la Agencia Tributaria facilita al contribuyente los datos fiscales para confeccionar la declaración de la Renta y envía, en aquellos casos en que procede y así se solicita, el borrador de declaración de la renta a domicilio.

La confirmación y modificación del borrador recibido puede realizarse por distintas vías (teléfono, Internet, SMS, etc.)

Como dato relevante, que pone de manifiesto la importancia de ésta actuación, durante el año 2009 se enviaron más de 20 millones de comunicaciones a los contribuyentes.

2. Programas informáticos de ayuda

La declaración de los principales impuestos puede hacerse actualmente con la ayuda de programas informáticos. Con ello, se generan la mayor parte de las declaraciones recibidas, tanto en papel como en soporte magnético o por Internet.

3. Servicio de cita previa para la elaboración de declaraciones

4. Servicio de asistencia telefónica

Para ayudar al contribuyente en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, la Agencia Tributaria cuenta con un Centro de Atención Telefónica y un servicio automatizado de reconocimiento de voz que funciona las 24 horas del día.

5. Presentación telemática de declaraciones

El uso de las nuevas tecnologías se ha convertido en una de las principales cuestiones que una Administración Tributaria debe afrontar.

Por ello, la Agencia Tributaria destina gran parte de sus esfuerzos a fomentar, como herramienta de prevención, que los contribuyentes presenten sus declaraciones, a través de la sede electrónica de la Agencia, mediante el uso de algunos de los sistemas de identificación legalmente previstos.

Más de un 66% de las declaraciones se presentan actualmente por ésta vía.

Por otra parte, los contribuyentes pueden designar a un apoderado o bien autorizar a un colaborador social que tenga suscrito un Convenio con la Agencia Tributaria, para que presente en su nombre las declaraciones de los diferentes impuestos. La Agencia Tributaria tiene suscritos más de 3.900 Convenios o Protocolos de Adhesión autorizando a los colaboradores sociales a presentar declaraciones en representación de terceros.

6. Agilización del despacho aduanero

Con el fin de que la presentación de declaraciones aduaneras no se convierta en un obstáculo para el tráfico comercial, y sin merma en la eficacia de los controles aduaneros, las Administraciones Tributarias deben poner en funcionamiento un

sistema informático que evita los retrasos y demoras originados por los horarios de atención al público. En España, el sistema se ha diseñado con el objeto de funcionar 24 horas al día los 365 días del año.

Como consecuencia de ésta iniciativa, se ha podido reducir el tiempo medio de despacho aduanero. De ésta forma, de 63 minutos en 2008 se ha pasado en 2009 a 36,49 minutos.

7. Acuerdos previos de valoración

Este mecanismo permite que, con anterioridad a la declaración o autoliquidación correspondiente, los contribuyentes, en determinados supuestos, pueden solicitar a la Agencia Tributaria la valoración vinculante a efectos fiscales, de los elementos determinantes de la obligación tributaria.

II.6 La actuación de las administraciones tributarias en la prevención del fraude fiscal

A la vez que realizan las actuaciones que permiten el reforzamiento de la conciencia fiscal de los ciudadanos, las Administraciones Tributarias son conscientes de su papel de control de la moral tributaria del contribuyente, entendida como el grado de compromiso o ajuste de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por el ciudadano contribuyente, con los principios y fundamentos éticos presentes en la normativa y práctica de los Sistemas Fiscales.

En este sentido, hay una serie de actividades que deben realizar las Administraciones Tributarias y que se dirigen a verificar este ajuste y a prevenir y corregir el fraude fiscal.

Desde el punto de vista de actuaciones de control, se pueden llevar a cabo tanto controles extensivos como selectivos.

Tienen el carácter de extensivas aquellas actuaciones que afectan a un alto número de contribuyentes y que se realizan partiendo de la información de que dispone la Agencia Tributaria sobre todas las declaraciones, y, particularmente, durante las campañas anuales de las diferentes modalidades impositivas.

Por el contrario, las actuaciones selectivas y de investigación se proyectan sobre grupos de contribuyentes que, en aplicación de criterios objetivos, presentan un mayor riesgo de incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La Agencia Tributaria española, dentro de su línea estratégica básica prioritaria la lucha contra el fraude fiscal, cuenta entre sus instrumentos de planificación con un Plan General de Control Tributario.

El Plan, por lo que se refiere al control selectivo de aquellos contribuyentes que se considera que presentan un mayor riesgo de elusión de sus obligaciones tributarias, y en un contexto económico y social marcado por la crisis económica, sitúa como ejes prioritarios de actuación para el año 2011:

- actuaciones sobre sectores donde existe una mayor percepción de fraude (profesionales, subcontratistas, signos externos, etc.)
- Economía sumergida.
- Actuaciones de ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.
- Precios de transferencia.

Con independencia de estas actuaciones específicas, se continúan realizando aquellas actuaciones permanentes que, con carácter general, persiguen garantizar un adecuado cumplimiento del sistema tributario adecuadas a la importancia de ciertos sectores y actividades.

Estas actuaciones básicas y prioritarias de control, se cierran con las actuaciones encaminadas a conseguir el ingreso efectivo de las regularizaciones y liquidaciones realizadas, mediante acciones específicas como la evaluación del riesgo recaudatorio en la fase de comprobación inspectora; los incumplimientos sistemáticos de obligaciones fiscales; seguimiento de insolvencias aparentes, etc.

II.7 Actuaciones de las administraciones tributarias tendentes a la educación fiscal

Por último, una vez puesto en marcha y desarrollado el proceso de interacción con la sociedad y adoptadas las medidas y procedimientos que permitan el cumplimiento de su misión conforme a los más altos estándares de moral tributaria, las Administraciones Tributarias tienen una concreta responsabilidad social.

Son las llamadas a crear una conciencia fiscal en los futuros contribuyentes, de tal manera que asimilen la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia en una sociedad democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias como un deber cívico.

Uno de los exponentes más claros de este compromiso con la ciudadanía lo constituyen los **programas de educación cívico-**

tributaria, dirigidos especialmente a niños y adolescentes del territorio nacional, y que se considera debe formar parte de las medidas contenidas en los Planes de Prevención del Fraude Fiscal.

En España el programa ha venido llevando a cabo una serie de actividades, como Jornadas de Puertas Abiertas y Visitas a los Centros Escolares, abordadas por equipos voluntarios de formadores y personal colaborador en todas las Delegaciones de la Agencia Tributaria.

Con el deseo de profundizar en esta labor, se han ampliado recientemente sus actividades con nuevas tareas como la impartición de cursos y realización de actividades diversas con profesores de Educación Primaria y de Educación Secundaria Obligatoria, así como impartición de cursos a alumnos de Escuelas de formación del profesorado y Facultades universitarias.

II.8 Actuaciones de la administración tributaria para fomentar la ética del empleado público

Se ha mencionado al principio Como tercer pilar del concepto de moral, que sustenta en general la moral administrativa y que, en este caso concreto, se puede aplicar al ámbito tributario, la ética profesional del empleado público

Para garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales es fundamental obtener la confianza de los ciudadanos contribuyentes, en relación con la integridad de los empleados de la Agencia Tributaria y su comportamiento ético. Es igualmente importante para la exigencia coactiva del pago de los impuestos, una percepción social positiva sobre la honestidad, integridad y equidad de las personas responsables de su verificación.

Las Administraciones Tributarias deben desarrollar **sistemas de control y supervisión** para prevenir y detectar las conductas irregulares que, además de realizar su función interna, puedan ser, de cara a la opinión pública, un indicador de ética tributaria de su Administración. Para ello es conveniente la creación de un órgano de carácter horizontal un Servicio de Auditoría Interna, que realice las siguientes funciones:

- a. El ejercicio del control interno y supervisión de todos los servicios, mediante el desarrollo de instrumentos de control permanentes, que permitan evaluar su eficacia y eficiencia.

- b. El asesoramiento y asistencia a los órganos rectores en todos aquellos asuntos que le sean requeridos.
- c. El apoyo y asesoramiento en todos aquellos aspectos relacionados con la mejora continua en la prestación de los servicios y en sus estándares de calidad.
- d. El análisis y evaluación de los sistema de seguridad y control interno, así como la prevención, detección y en su caso investigación de conductas irregulares.

En la Agencia Tributaria española, Servicio de Auditoría Interna realiza actuaciones como:

1. La gestión del usuario único

Actuación consistente en la verificación de la adecuación, control y seguimiento de los puntos de control que habilitan el acceso a la información estrictamente necesaria para el cumplimiento de las tareas desarrolladas por los funcionarios.

2. El control de accesos a las bases de datos tributarios

Verificación de los sistemas de accesos a la información y justificación y adecuación de los mismos.

3. Control de Incompatibilidades

Detección de posibles incumplimientos de la normativa estatal sobre incompatibilidades del personal al servicio de la Administración Pública, y de la normativa propia y específica de la Agencia Tributaria.

4. Correctivas y de investigación de conductas irregulares

Estas actuaciones se desarrollan a partir de los datos de las bases informáticas en poder de la AEAT y de los registros de alcance general, entre otros medios.

Se actúa por denuncia pública o privada, o por solicitud de organismos oficiales, como los propios órganos de la AEAT o del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

5. De detección

Se trata de actuaciones, basadas en elementos de riesgo previamente elegidos por la propia AEAT.

6. De asistencia técnica y consultoría sobre lucha contra la corrupción y promoción de la Ética en las Organizaciones, con la financiación de la Unión Europea y el BID.

Además de los sistemas de control o supervisión, hay que subrayar la importancia de las actividades formativas de las Administraciones Tributarias, dirigidas a concienciar a aquellos funcionarios que están destinados a desempeñar funciones de carácter directivo en la Administración Tributaria y a otros que desempeñarán funciones ejecutivas en las áreas de gestión, liquidación, inspección y recaudación tanto de tributos internos como aduaneros, en aquellos principios y valores como la lealtad institucional, profesionalidad, trato adecuado al contribuyente, etc. con los que se identifica la responsabilidad corporativa de la Organización.

III. CONCLUSIÓN FINAL

La moral o ética tributaria es un concepto de amplia proyección que involucra en su análisis los diferentes aspectos que han sido enunciados y brevemente descritos con anterioridad.

Todos ellos son fundamentales y no pueden ser tratados aisladamente, sino que deben llevar a una concepción de la moral tributaria más integral.

Cualquier Administración Tributaria planifica sus políticas orientadas al cumplimiento efectivo de su objetivo final o misión, pero las políticas se encuentran con dificultades que a veces hacen que no alcancen, en la práctica, el fin para el cual se habían diseñado.

Se pueden citar, entre estas dificultades, los vicios y defectos estructurales en las organizaciones, muchas veces ligados a visiones, procesos y métodos de trabajo demasiado anclados en concepciones excesivamente burocráticas, poco flexibles e innovadoras.

También hay que mencionar la existencia de casos de corrupción en el comportamiento de algunos empleados públicos, no solo en aquellos supuestos en los que su conducta es claramente delictiva o contraria a las normas administrativas, sino también en aquellos otros en los que su conducta, sin incurrir en ningún incumplimiento legal, constituye un comportamiento no deseado y que al ser percibido por el contribuyente afecta a la credibilidad de las Administraciones Tributarias y genera un efecto indeseable en el cumplimiento tributario.

Por tanto, las políticas de promoción de la ética, deben trabajar estrechamente con las diferentes áreas del gobierno corporativo de la organización responsable de la aplicación del sistema tributario.

Promover, fomentar y desarrollar políticas y planes de acción alineados con los más altos estándares de integridad supone actuar simultánea y coordinadamente sobre diferentes aspectos, siendo los más importantes los siguientes:

1. El liderazgo

La máxima autoridad de la Organización y los Cuadros Directivos Superiores, deben adoptar un papel relevante en el liderazgo demostrando una posición inequívoca y clara respecto de aquellos factores que influyen en la infraestructura ética de las organizaciones.

2. Marco legal

El marco legal debe ser contemplado en una perspectiva amplia, que incluya no sólo aquellas normas sustantivas o procedimentales de carácter tributario, sino también aquellas otras disposiciones administrativas que, no teniendo por objeto la aplicación de las normas tributarias, sirvan para regular las relaciones entre los funcionarios y los contribuyentes, permitiendo canalizar las quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de los servicios públicos.

3. Equidad

Este es un aspecto esencial para asegurar la legitimidad del sistema a los ojos del contribuyente. Una legislación que se perciba inequitativa, aunque se administre con eficacia, inevitablemente hará perder la confianza y el respeto del contribuyente y esto a su vez llevará a mayores incumplimientos.

No sólo las leyes deben ser equitativas, sino también la forma en que se aplican. Los ciudadanos deben estar seguros de que la Administración Tributaria tomará todas las medidas necesarias para asegurar que todo el mundo reciba un trato equitativo.

4. Transparencia

La transparencia es también una cuestión esencial para la ética de las Administraciones Tributarias. Los contribuyentes tienen derecho a exigir un alto grado de claridad en su trato con la Administración Tributaria. Este objetivo sólo se puede alcanzar cuando las leyes,

los reglamentos y procedimientos y las directrices en materia de impuestos se comunican de manera abierta y accesible al público, y se aplican de manera uniforme y consistente.

5. Nuevas tecnologías

Sin desconocer el potencial que para el eficiente funcionamiento de una Administración Tributaria supone el empleo de la informática y las nuevas tecnologías de la información, hay que reconocer que los sistemas automatizados pueden ser vulnerables a la manipulación tanto desde dentro como desde fuera de la organización. Por eso, es importante, asegurar que se apliquen controles de seguridad apropiados, y que se establezcan sistemas de supervisión y responsabilidad.

El acceso a la información contenida en las bases de datos tributarios, y a todas aquellas aplicaciones definidas como apoyo a las funciones de aplicación de los tributos, debe ser asignado de forma responsable y coherente con el nivel de responsabilidad asumido en la organización.

6. Autonomía Institucional

Es importante asegurar la inexistencia de injerencias políticas en casos concretos e individuales de aplicación tributaria.

Las normas de carácter organizativo y reguladoras de los procedimientos, deben constituir un refuerzo de la autonomía institucional en el desempeño de aquellas funciones más relevantes en la aplicación de los tributos.

Asimismo, una mayor autonomía tanto presupuestaria como de personal, contribuye a éste objetivo.

7. Mecanismos efectivos de control y responsabilidad

El empleo de mecanismos internos y externos de supervisión y control es indispensable. Una unidad de control interno y auditoría es un componente importante de una administración tributaria eficaz y debe ser responsable, entre otras tareas, de llevar a cabo investigaciones en denuncias de presunta corrupción o conductas irregulares.

8. Políticas de Recursos Humanos

Por último, las políticas y procedimientos de gestión de Recursos Humanos cumplen una función muy importante en la promoción de la

ética en una Administración Tributaria. Los aspectos más destacables son:

- Los procesos de selección y promoción de personal, que aseguren la objetividad, transparencia e imparcialidad, así como una carrera administrativa y profesional.
- Programas de formación, tanto de nuevo ingreso como permanentes.
- Política retributiva acorde al desempeño y la responsabilidad.
- Sistemas de evaluación del desempeño, tanto para el personal directivo como ejecutivo.

ACTITUDES DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: DIFERENCIAR Y CLASIFICAR LOS COMPORTAMIENTOS

María Helena Cardozo

Coordinadora General de Atención y Educación Fiscal
Receita Federal
(Brasil)

***Sumario:** Resumen de contenidos – 1. Introducción – 2. Desarrollo – 2.1. Contexto del sistema tributario brasileño – 2.2 Contexto de la Administración Tributaria Federal – RFB – 2.3 Moral tributaria, cumplimiento espontáneo y principio de la capacidad contributiva – 2.4 Clasificación de los comportamientos de los contribuyentes desde el punto de vista de la moral tributaria – 2.5 Programa específico implementado por la RFB – 3. Conclusiones*

RESUMEN DE CONTENIDOS

El presente trabajo relata la experiencia de la Secretaría Federal de Ingresos de Brasil (RFB, por su sigla en portugués) en la implementación del Nuevo Modelo de Atención al Contribuyente del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, que dio lugar a la reflexión respecto de la importancia de clasificar a los contribuyentes según el criterio de moral tributaria.

Primeramente, se brindará una breve explicación sobre el Sistema Tributario Brasileño, cuya complejidad genera los más diversos perfiles de contribuyentes.

Luego, se hace foco en la Administración Tributaria Federal, ejercida por la RFB, haciendo hincapié en que la modalidad de determinación adoptada por esta Administración – la “Auto-determinación” – exige mayor asistencia al contribuyente y deja un cierto margen de discrecionalidad en manos del sujeto pasivo al momento de elaborar los documentos tributarios.

A continuación, se discurrirá acerca de la importancia del principio de capacidad contributiva en la formación de la moral tributaria de los contribuyentes y en el cumplimiento espontáneo de las obligaciones para con el fisco, principalmente en lo que se refiere a la fijación del valor máximo que puede aportar cada ciudadano.

Posteriormente, se presenta una propuesta de clasificación de los contribuyentes según el criterio de la moral tributaria, teniendo en cuenta dos puntos de vista: la disposición para revelar la ocurrencia del hecho imponible (con siete tipos identificados), y la disposición para efectuar el pago del impuesto respectivo (con cinco tipos identificados). Luego se tratará la dinámica que se da entre los diversos tipos.

Finalmente, se relata la experiencia de implementación del nuevo modelo de atención a las personas físicas, donde se demuestra que la RFB lentamente está rompiendo viejos paradigmas para adoptar una postura más transparente frente a la sociedad, incluso reconociendo la necesidad de contar con programas diferenciados según la moral de los contribuyentes. Se planteará la situación-problema, el papel de la planificación estratégica en la revisión de procesos, la solución adoptada, los primeros resultados obtenidos, la necesidad de realizar ajustes a los programas y los nuevos resultados.

Para cerrar el trabajo, se ordenan las conclusiones en el sentido de que la asistencia al contribuyente, la adopción de una postura transparente y el respeto al principio de la capacidad contributiva por parte de la Administración Tributaria son factores que desarrollan la moral tributaria del sujeto pasivo y aumentan el cumplimiento espontáneo de las obligaciones frente al fisco.

1. INTRODUCCIÓN

El tema de la moral tributaria es de suma importancia para las Administraciones Tributarias modernas, que deben pautar sus acciones cada vez más en función de la transparencia y el respeto hacia sus contribuyentes. Estos, a su vez, acostumbran adoptar un comportamiento que refleja la conducta del fisco, de tal modo que si son tratados con respeto y honestidad, tenderán a retribuir con la misma moneda.

A pesar de las dificultades que encierra la clasificación de los sujetos pasivos según el criterio de moral tributaria, es preciso avanzar en esa

dirección en aras de una relación fisco-contribuyente más saludable y auténtica. Además, el conocimiento más profundo del público posibilita la elaboración de programas específicos para cada grupo, lo que implica una ganancia en términos de racionalización de recursos y obtención de resultados.

En este sentido, la Secretaría Federal de Ingresos de Brasil (RFB) recientemente comenzó a avanzar rumbo a esta nueva forma de ver la relación fisco-contribuyente, rompiendo con antiguos paradigmas y aceptando el desafío de rever sus procedimientos. Y es justamente este proceso de cambio el que se abordará en este trabajo.

2. DESARROLLO

En los puntos siguientes se relatará la experiencia de la Secretaría Federal de Ingresos de Brasil (RFB) en la implementación del programa denominado “Nuevo modelo de atención al contribuyente del impuesto a la renta de las personas físicas”, dirigido a un grupo específico de contribuyentes, que dio lugar a la reflexión respecto de la importancia de clasificar a los contribuyentes según el criterio de la moral tributaria.

2.1 Contexto del sistema tributario brasileño

En Brasil, la tributación se encuentra distribuida en tres niveles administrativos: el municipal, el estadual y el federal.

La Administración Tributaria Municipal tiene como principales tributos el Impuesto sobre la propiedad urbana (IPTU) y el Impuesto a los servicios (ISS). Se trata de impuestos directos, desde el punto de vista de la repercusión económica, cobrados por medio de determinaciones de oficio. En esta modalidad de determinación, el contribuyente de hecho – que se confunde con el contribuyente de derecho – simplemente recibe un plan de pagos, cuyo cálculo fue elaborado por el propio fisco.

Por otro lado, la Administración Tributaria Estadual es responsable del Impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), cuyo contribuyente de derecho, generalmente el comerciante, a quien le corresponde calcular y recaudar el tributo, no se confunde con aquél que efectivamente asume la carga, que es el consumidor. También es responsable por el Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores (IPVA), que tiene por contribuyente al propietario del

vehículo. El pago, a su vez, es realizado por medio del plan enviado al contribuyente.

Por su parte, la Administración Tributaria Federal está a cargo de la RFB, responsable de recaudar el principal tributo directo, que es el impuesto sobre la renta. Dicho tributo se cobra mediante determinación por homologación, que presupone el llenado de declaraciones y el cálculo del monto a recaudar. Estas tareas, denominadas genéricamente “obligaciones accesorias”, son llevadas a cabo, en principio, por el propio contribuyente, excepto en el caso de las empresas, que cuentan con la figura de un profesional especializado – el contador.

La pluralidad de tributos, sumada a las diversas formas de determinación y cobranza, conduce a la conformación de diversos perfiles de contribuyentes, principalmente si el criterio de clasificación es la cultura tributaria.

Así, se observa que existen contribuyentes que ni siquiera tienen conciencia de que pagan impuestos, principalmente en lo que se refiere a los impuestos que inciden sobre el consumo y la circulación de mercaderías. La situación se ve agravada por el hecho de que en Brasil, en general, la carga tributaria no se detalla en las facturas. Por otro lado, cuando el tributo se cobra de forma directa, la conciencia tributaria tiende a acentuarse, lo que da lugar a la discusión acerca de la aplicación del producido de la recaudación.

2.2 Contexto de la Administración Tributaria Federal – RFB

Tal como se especificó en el sub-ítem anterior, la Administración Tributaria en el ámbito federal es ejercida por la Secretaría Federal de Ingresos de Brasil, en adelante la RFB. Como ya se ha dicho, es ella la encargada, entre otras cosas, del impuesto sobre la renta, que constituye el principal impuesto directo. Así, los contribuyentes de esta clase de tributo son conscientes de que lo abonan, como así también del monto que les es exigido.

Además, la RFB adoptó la determinación por homologación (también conocida como auto-determinación) para todos los tributos y contribuciones administrados por ella. Tal modalidad se encuentra prevista de este modo en el Código Tributario Nacional (CTN, Ley nº 5.172 de 1966):

“Art. 150. La determinación por homologación, que ocurre en el caso de los tributos cuya legislación atribuye al sujeto pasivo el deber de anticipar el pago sin previo examen de la autoridad administrativa, se realiza por el acto en el que la referida autoridad toma conocimiento de la actividad así ejercida por el obligado y la homologa expresamente”.

Por lo tanto, de acuerdo con la modalidad de homologación adoptada por la RFB, al contribuyente le cabe cumplir con las obligaciones accesorias, lo que consiste en elaborar él mismo declaraciones a veces complejas que contienen información y cálculos del valor a pagar. Luego, el contribuyente debe presentarlas oportunamente a la Administración Tributaria, como así también efectuar los respectivos pagos dentro de los plazos estipulados.

Este sistema de determinación da lugar al debate sobre dos aspectos, a saber:

- el compromiso que debe asumir la Administración Tributaria en el sentido de ofrecerle al contribuyente toda la información y facilidades necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, además de prestarle asistencia, especialmente en los casos en los que el sujeto no cuenta con el auxilio de un profesional especializado;
- la relativa discrecionalidad del contribuyente al momento de declarar la ocurrencia de los hechos imposables hace que se vea tentado, mediante acto lícito o ilícito, a reducir el monto a pagar, principalmente cuando el principio de la capacidad contributiva no es respetado por la Administración Tributaria.

2.3 Moral tributaria, cumplimiento espontáneo y principio de la capacidad contributiva

La problemática suscitada en el sub-ítem anterior conduce a la reflexión en el sentido de que en el contexto de los tributos federales, administrados por la RFB, cualquier análisis que se pueda realizar acerca de la moral tributaria de los contribuyentes pasa necesariamente por la respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿la RFB está haciendo su parte, ofreciendo las condiciones necesarias al para el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias de parte de los contribuyentes?

- ¿la RFB está efectivizando el principio de la capacidad contributiva y, consiguientemente, está respetando el concepto de “mínimo existencial”?

Si estas dos preguntas se responden afirmativamente, es más sencillo comprender el comportamiento de los contribuyentes, en especial cuando se intenta dilucidar aspectos ligados a la moral tributaria. En cambio, si las respuestas son negativas, será muy difícil precisar si el incumplimiento de las obligaciones tributarias se debe a un comportamiento de baja moral o a la simple falta de información y orientación, o incluso a la rebelión contra un sistema tributario injusto.

Cabe aquí enfatizar que el principio de la capacidad contributiva consta en la misma Constitución Federal Brasileña de 1988, que establece lo siguiente:

“Art. 145. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán instituir los siguientes tributos:

(...)

§ 1º - Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente, facultando a la administración tributaria especialmente para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetados los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente.”

Klaus Tipke, en su obra conjunta con Douglas Yamashita, llama la atención sobre la importancia del principio de la capacidad contributiva, que se desdobra en la necesidad de fijación y respeto al mínimo existencial:

“El principio de la capacidad contributiva también es realista, ya que deben pagar solamente quienes pueden pagar. La inversión del principio (“todos pagan impuestos en la proporción inversa a su capacidad contributiva”) sería inaceptable bajo el Estado Social. (...) La implementación del principio de la capacidad contributiva es un avance frente a una tributación arbitraria, sin principios, frente a una tributación que se guía por el oportunismo político, frente a un pragmatismo o fiscalidad limitada.

(...)

El principio de la capacidad contributiva protege el mínimo existencial. Mientras que la renta no supere el mínimo existencial, no hay capacidad contributiva.” (Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva, São Paulo: Malheiros, 2002, págs. 29/30 y 34).

Dados estos conceptos, y tratándose de millones de contribuyentes, se puede vislumbrar la dificultad para la RFB de establecer cuál sería el límite a partir del cual incidiría la tributación, es decir, dónde terminaría el “mínimo existencial” para dar lugar a la capacidad contributiva.

Si ya le resulta difícil a la Administración Tributaria establecer el límite inferior de la capacidad contributiva, es prácticamente imposible que esta pueda especificar con exactitud su límite superior, es decir, el valor máximo con el cual cada sujeto pasivo puede contribuir. Y es exactamente en el contexto de la “auto-determinación” – por cuanto existe cierta dosis de discrecionalidad en la fijación del monto a pagar – que se percibe la importancia de la moral tributaria del contribuyente. Esta se convierte en el factor determinante de las elecciones del sujeto pasivo, conforme el análisis que se presenta en los sub-ítems siguientes.

2.4 Clasificación de los comportamientos de los contribuyentes desde el punto de vista de la moral tributaria

En lo que respecta a la moral tributaria, se propondrán dos líneas de clasificación para los contribuyentes de los tributos y aportes federales administrados por la RFB, a saber:

- según la disposición del contribuyente a revelar la ocurrencia de los hechos imponibles, en el contexto de la determinación por homologación (o auto-determinación);
- según la disposición del contribuyente para efectuar el pago de los tributos y aportes ya declarados o calculados en acto fiscal.

2.4.1 Clasificación de los comportamientos de los contribuyentes - moral tributaria y revelación del hecho imponible

Antes de ingresar en la clasificación propiamente dicha, conviene que se proceda a la definición de algunos términos básicos, habida cuenta de la multiplicidad de sentidos que la doctrina les viene atribuyendo.

Se destaca que en el presente trabajo la fijación del significado de algunos términos no pretende ser absoluta o definitiva, sino que

apunta meramente a garantizar la coherencia interna del texto. Además, la diversidad de significados atribuida a ciertos términos jurídico-tributarios ya fue registrada por Ricardo Lobo Torres:

“Otras figuras importantes están ligadas también a la ocurrencia del hecho imponible: la evasión, la elusión, la simulación y el fraude. Hay dificultades semánticas respecto de cada uno de estos conceptos en portugués y en los otros idiomas, además de diferencias teóricas sobre su legalidad.” (Curso de Derecho Financiero y Tributario, 15ª edición, Río de Janeiro: Renovar, 2008, págs. 246/247).

De este modo, en el presente trabajo la tipología moral de los contribuyentes, desde el punto de vista de la ocurrencia del hecho imponible, está asentada en los siguientes conceptos básicos, extraídos de la Wikipedia:

- Evasión – la utilización de medios ilícitos para evitar el pago del tributo respectivo una vez ocurrido el hecho imponible;
- Elusión – la utilización de métodos legales para evitar la ocurrencia del hecho imponible y, consiguientemente, evitar el pago del tributo.

Tipo A – Evasor “legal”

Se trata del contribuyente que, consciente de la ocurrencia del hecho imponible, y de la obligatoriedad del pago del impuesto respectivo, busca en el Poder Legislativo una solución legal diferenciada que favorezca a su grupo económico. La solución pretendida busca impedir la incidencia del tributo, o simplemente modificar la forma de tributación de modo de reducir el monto debido.

Este tipo de contribuyente normalmente goza de poder económico y prestigio social suficientes para contratar profesionales altamente especializados, que elaboran opiniones favorables a la pretensión y realizan el acompañamiento del proyecto de norma legal en el Congreso Nacional. Se trata de un conjunto de procedimientos que buscan legitimar un comportamiento que no encuentra amparo en la Administración Tributaria. Generalmente, las soluciones propuestas no resisten un análisis ético más sofisticado, ya que están fundadas exclusivamente en la intención de evitar la tributación, y no en alguna causa concreta de necesidad o imposibilidad.

Como ejemplo, se cita el caso de la prestación de servicios intelectuales de naturaleza muy personal, principalmente de orden

artístico y cultural, cuyo entendimiento desde el fisco siempre fue que cabe aplicar la tabla progresiva de las personas físicas, estando vedada la posibilidad de la prestación de este tipo de servicio por medio de persona jurídica.

En vista de ello y tras innumerables actuaciones, cierto segmento de la sociedad con gran capacidad contributiva para hacer frente a la alícuota máxima de la tabla progresiva de las personas físicas, obtuvo en el Congreso Nacional el derecho de gozar de una tributación diferenciada y más favorable como persona jurídica, por medio de la Ley nº 11.196 de 2005:

“Art. 129. Para efectos fiscales y previsionales, la prestación de servicios intelectuales, incluso los de naturaleza científica, artística o cultural, ya sea en forma muy personal o no, con o sin la designación de alguna obligación a socios o empleados de la sociedad prestadora de servicios, cuando fueran realizados por esta, se sujeta tan solo a la legislación aplicable a las personas jurídicas, sin perjuicio de la observancia de lo dispuesto en el art. 50 de la Ley nº 10.406 del 10 de enero de 2002 – Código Civil.”

Tipo B – Evasor por fraude

Se trata del contribuyente que busca ocultar la ocurrencia del hecho imponible, o reducir el monto adeudado, mediante la utilización de medios fraudulentos, tales como documentación falsa, facturas apócrifas, interpósita persona, etc.

Tipo C – Evasor por omisión simple

Este tipo de contribuyente busca simplemente ocultar del fisco la ocurrencia del hecho imponible, omitiendo el ingreso o la renta. Se trata de la situación más común entre las prácticas evasivas. En estos casos, siempre cabe la duda respecto de la efectiva conciencia del sujeto pasivo acerca del acto de omisión.

Tipo D – Planificador abusivo (elusión ilícita)

El planificador abusivo tiene amplio conocimiento de la legislación tributaria y, generalmente, se vale de una secuencia de operaciones de tipo paso a paso que, aunque individualmente resultan lícitas, en su conjunto no lo son. Se trata de operaciones encadenadas, ancladas en una intención (animus) que efectivamente no existe, ya que todo

aquello no pasa de ser una simulación con el fin de enmascarar la ocurrencia del hecho imponible.

Como ejemplo, se puede citar la aparente donación de un bien que, al final del conjunto de operaciones, retorna a la propiedad del donante por medio de la utilización de una empresa off shore, muchas veces ubicada en un paraíso fiscal; por ende, no se confirma la intención de donar (*animus donandi*). También se dan reorganizaciones societarias que, en realidad, ocultan una operación de compra/venta, descaracterizándose totalmente la intención de constituir una sociedad (*animus societatis*).

Tipo E – Planificador legítimo (elusión lícita) Se trata del contribuyente que también se aprovecha del amplio conocimiento de las normas tributarias para pagar menos impuesto, pero sin comportamiento abusivo o práctica de simulación. Aunque este tipo de contribuyente practique la planificación de manera consciente y programada, no puede ser considerado un inmoral desde el punto de vista tributario.

Como ejemplo, se cita el caso de la no incidencia del llamado “Impuesto al cheque” en el caso de operaciones financieras entre titulares de cuentas conjuntas. En verdad, se trataba del CPMF – Aporte Provisorio sobre los Movimientos Financieros, que incidía siempre que había alguna operación financiera en cuentas bancarias (cheques, depósitos, etc.). En ese momento, muchos contribuyentes que no tenían cuenta conjunta, pero que por su situación familiar efectuaban rutinariamente depósitos en las cuentas de sus familiares, optaron por transformar esas cuentas en conjuntas, evitando así la incidencia del CPMF.

Claro está que, en estos casos, no se puede impedir, o incluso sorprenderse de que una pareja, o dos hermanos, o padres e hijos, por ejemplo, adopten ese procedimiento, ya que es común la “confusión” financiera entre familiares. Además, no es razonable suponer que tendrían cuentas conjuntas personas sin ninguna afinidad, simplemente para evitar la incidencia del CPMF.

Tipo F – Cumplidor simple

El cumplidor simple es aquél que cumple con sus obligaciones tributarias exactamente como lo determina la legislación. Si bien muchas veces no posee una gran cultura tributaria, se esfuerza por estar al día con sus deberes de contribuyente y normalmente se

queda preocupado al recibir cualquier comunicación por parte del fisco. Este tipo de contribuyente es aquél que es enorgullece de su honestidad y se hace el propósito firme de mantener su nombre limpio en el mercado.

Tipo G – Hiposuficiente

Se trata de un contribuyente de baja cultura tributaria, que tiene una relación esporádica con el fisco. Por lo mismo, no comprende bien el alcance de sus deberes y derechos. Normalmente se sorprende y no es raro que se atemorice al recibir las notificaciones o simples avisos enviados por la RFB. Se siente incapaz de resolver los problemas con el fisco y generalmente pide ayuda de terceros. Estos, a su vez, no son especialistas, sino legos que, en el afán de ayudar, muchas veces complican aún más la situación del hiposuficiente.

2.4.2 Clasificación de los comportamientos de los contribuyentes - moral tributaria y cumplimiento de las obligaciones principales (pago de los tributos)

La moral tributaria no implica tan solo las cuestiones ligadas a la fase de ocurrencia del hecho imponible, sino que también influyen sobremanera la fase de cobranza del tributo debido. En el sub-ítem anterior se analizaron los distintos tipos desde el punto de vista de la confesión de la deuda. En el presente tema se propondrá una clasificación de acuerdo con los comportamientos verificados frente a la deuda tributaria en sí, sea esta confesada por el contribuyente o calculada en procedimiento de fiscalización.

Tipo H – Apropiador indebido

Se trata de los tributos retenidos de terceros, normalmente descontados de la nómina salarial (Impuesto a la renta en la fuente, Aporte previsional, etc.). Así, le compete al contribuyente de derecho efectuar el descuento del tributo al momento del pago efectuado al tercero y, posteriormente, promover su respectivo pago al fisco. El apropiador indebido, en cambio, se limita a efectuar el descuento del tributo en el pago al tercero (generalmente su empleado), pero no efectúa el respectivo pago al fisco, apropiándose indebidamente del monto descontado. Se trata, incluso, de un delito tipificado en la legislación penal.

Tipo I – Incumplidor “legal”

Este tipo de incumplidor generalmente no tiene dificultades para promover el pago de los tributos, pero deja de hacerlo en la certeza de que en el futuro se aprobará una ley que le concederá por lo menos la posibilidad de subdividir la deuda en cuotas. Es común la organización de estos contribuyentes en grupos que representan sectores económicos. Dichos grupos buscan, por medio de actuaciones en el Congreso Nacional, la aprobación de normas que muchas veces van más allá de la simple subdivisión en cuotas y llegan a reducir la deuda tributaria a niveles ínfimos.

Un ejemplo reciente de esta práctica resultó en la publicación de la Ley n° 11.946 de 2009, llamada “Refis da Crise”, que al final del trámite legislativo tenía un alcance mucho más amplio que el de la propuesta inicial.

Tipo J – Incumplidor contumaz

Se trata del contribuyente que sistemáticamente deja de pagar las deudas tributarias o efectúa pagos con atraso. Generalmente son sujetos pasivos que, al establecer la jerarquía de prioridades, no incluyen las deudas para con el fisco, sea por convicción o por mera desorganización.

Tipo K – Incumplidor eventual

El incumplidor eventual es aquél que normalmente es un buen pagador, pero por alguna circunstancia se torna deudor. Esta situación ocurre con mucha frecuencia en los momentos de crisis económicas, como la de 2009, que incluso llevó a la determinación de cuotas de la Ley n° 11.946 – Refis da Crise ya citada en el presente trabajo.

Tipo L – Buen pagador

Aquí nos referimos a aquél contribuyente que, pase lo que pase, se preocupa por saldar sus deudas con el fisco.

2.4.3 Dinámica de los diversos tipos de contribuyentes

Es interesante notar que las dos clasificaciones propuestas en este trabajo no son estancas – un mismo contribuyente puede figurar en ambas listas, al adoptar un comportamiento más transparente en un

momento y otro no tan transparente, como alguno de los tipificados, en otro momento.

Así, si bien los tipos de contribuyentes más honestos y transparentes en términos de declarar la ocurrencia del hecho imponible son generalmente los más correctos también a la hora de pagar los tributos, hay casos en los que las características se combinan de manera sorprendente: hay contribuyentes que cumplen rigurosamente con sus obligaciones accesorias, calculan correctamente el monto a pagar (cumplidor simple), pero no efectúan el pago (incumplidor contumaz); también están quienes omiten la ocurrencia del hecho imponible (evasor por omisión simple), pero cuando son descubiertos y reciben la notificación de la determinación de oficio efectúan el pago sin titubear (buen pagador).

Resta recordar que cuando se pretende rotular a los contribuyentes es importante tener presente que cualquier tipología, por mejor fundamentada que esté, no puede considerarse absoluta, ya que detrás del contribuyente existe un ser humano, sujeto a la influencia de innumerables factores, incluso la capacidad de reflexión y revisión de su comportamiento.

2.5 Programa específico implementado por la RFB

La forma en que una Administración Tributaria considera a sus contribuyentes depende básicamente de la cultura organizacional, principalmente de las creencias, principios y valores que orientan su accionar. En este sentido, la experiencia que se relatará en los sub-ítems siguientes muestra que la RFB lentamente ha venido rompiendo con antiguos paradigmas y adoptando una postura más transparente frente a la sociedad, incluso reconociendo la necesidad de contar con programas diferenciados en función de la moral de los contribuyentes.

2.5.1 Situación-problema

A lo largo de los años, la RFB ha clasificado a sus sujetos pasivos según el criterio tradicional en micro, pequeños, medianos y grandes contribuyentes sin que el elemento “moral tributaria” haya influido en la especificación de los grupos. Siguiendo esta tendencia, se implementaron diversos programas específicos para cada categoría de contribuyentes, a saber:

- Programa Grandes Contribuyentes, desarrollado por una Coordinación a nivel central y con Delegaciones propias y especializadas;
- Programa Simple Nacional, un sistema de cálculo y pagos simplificados para los pequeños y medianos empresarios, mediante la unificación de los tributos de las tres esferas administrativas (federal, estadual y municipal);
- Programa Micro-emprendedor Individual, que apunta a la formalización de actividades económicas que se encontraban al margen de la tributación y alejadas de los beneficios previsionales.

Respecto de esta separación en grupos y el control del cumplimiento con las obligaciones accesorias y principales, la RFB siempre venía utilizando un mismo sistema básico, independientemente del grupo: el contribuyente cumple la obligación accesoria (generalmente el llenado de una declaración) por medio de la cual confiesa la ocurrencia del hecho imponible y efectúa el cálculo del tributo debido, promoviendo el pago del valor respectivo.

Una vez en poder de la declaración descrita arriba, la RFB cruza la información provista por el declarante con los datos que obran en sus bancos de datos, independientemente de si estos provienen de terceros con los que opera el declarante o fueron obtenidos en procedimiento fiscal. De no haber divergencia, las RFB homologa tácitamente la llamada "auto-determinación". En caso de haber divergencias, la RFB realiza la revisión de oficio y comunica al contribuyente la nueva determinación, normalmente con el agregado de una multa del 75% sobre el valor del tributo o aporte.

Si la divergencia estuviera fundada en comportamiento doloso, como muchas veces ocurre en los casos en que es necesario el procedimiento fiscal, la multa es del 150%.

Respecto de los contribuyentes del Impuesto a la renta de las personas físicas – que totalizan cerca de 5 millones – el sistema descrito más arriba se venía mostrando insatisfactorio, habida cuenta de los siguientes problemas:

- la mayoría de las personas físicas no se vale de un profesional especializado para completar la declaración y efectuar el cálculo del impuesto;

- al final del procesamiento de las declaraciones, las innumerables discrepancias verificadas entre la información prestada por los contribuyentes y la que obraba en los bancos de datos de la RFB hacían que millones de declaraciones quedaran retenidas en el tejido de Control Fiscal, popularmente conocido como “Control Fino”.
- la retención de estas declaraciones en Control Fiscal – muchas veces por períodos prolongados, superiores a tres años – generaba una presión enorme y dañaba sobremanera la relación fisco-contribuyente, ya que no se hacía distinción entre el simple error y una eventual conducta dolosa;
- durante el período en que la declaración quedaba retenida en Control Fiscal, el contribuyente comparecía innumerables veces a las Unidades de Atención, afligido, tratando de regularizar su situación, pero eso no le era permitido. Debemos destacar que esta regularización, en casi todos los casos, implicaba la corrección de errores simples o tan solo la presentación de documentos. La orientación brindada al contribuyente era en el sentido de que aguardase una notificación, que generalmente venía acompañada de la exigencia de una multa de oficio de, como mínimo, el 75% sobre el valor del Impuesto a la renta;
- cuando el contribuyente finalmente recibía la notificación, años después de la ocurrencia del hecho imponible, ya no lograba reunir las pruebas necesarias de los hechos ocurridos; además, la penalidad y los cargos que surgían (intereses) inflaban la deuda, dificultando enormemente su quita;
- así, el contribuyente era conducido a responder esa determinación de oficio por medio de proceso litigioso, muchas veces con un fin exclusivamente dilatorio.

2.5.2 Planificación estratégica y revisión de procesos

A partir de 2009, con la implantación de la planificación estratégica en la RFB, se establecieron objetivos e indicadores asociados a ellos, dando paso a una revisión de los procesos organizacionales. Respecto de la relación fisco-contribuyente, en ese paso se inició un trabajo de concientización en el sentido de que buena parte de los escasos recursos de la institución se estaban destinando a acciones derivadas del sistema descrito en el sub-ítem anterior sin investigar el grado de

honestidad y transparencia de los contribuyentes en cuestión. Así, el sistema de práctica se aplicaba a las personas físicas, como si todas ellas pudiesen encuadrarse en un grupo de baja moral tributaria, aunque fuera del tipo “evasor por omisión simple” (tipo C).

En este contexto, el intento de medir el grado de honestidad y transparencia de las personas físicas trae a colación la primera de las dos preguntas formuladas en el sub-ítem 2.3:

¿La RFB está haciendo su parte, ofreciendo las condiciones necesarias para el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias de parte de los contribuyentes?

La cantidad de discrepancias verificadas entre la información presentada por las personas físicas y la que obra en los bancos de datos de la RFB sugería que tal vez el problema de estos contribuyentes no fuera precisamente la baja moralidad, sino la falta de información y orientación sobre cómo lidiar con sus obligaciones tributarias. En ese caso, era preciso reconocer que la RFB efectivamente no estaba haciendo su parte.

2.5.3 Solución propuesta: nuevo modelo de atención al contribuyente del impuesto a la renta de las personas físicas

Frente a la situación-problema relatada arriba, en 2009 se implementó el Nuevo modelo de atención al contribuyente del impuesto a la renta de las personas físicas, que traía la innovación de la transparencia en el tratamiento de las eventuales diferencias verificadas en la declaración elaborada por el sujeto pasivo. Dicha iniciativa representó un rompimiento de paradigmas sin precedentes en la RFB, tal como se reseñará más adelante.

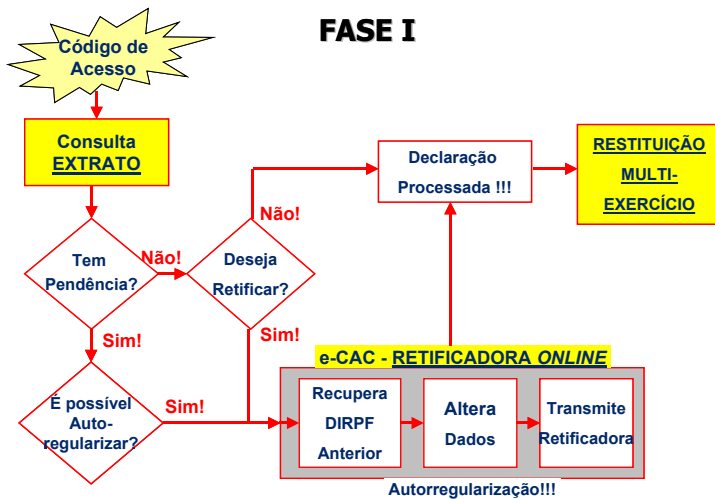
Luego de la entrega de la Declaración de Ingresos, se inicia la fase de procesamiento, situación que, con anterioridad a la adopción de este nuevo modelo, representaba una “caja negra” para el contribuyente persona física. Recordando lo que ya fuera expuesto en la situación-problema, aunque el ciudadano supiera que su declaración había quedado retenida en Control Fiscal, no le era informado el motivo, y tampoco se permitía que tomase la delantera y presentase las pruebas de la información brindada en la declaración. La práctica adoptada por la RFB exigía que el contribuyente aguardase, muchas veces durante más de tres años, una notificación de determinación, que ya incluía

una multa de oficio del 75% sobre el valor del impuesto y los cargos de intereses por mora.

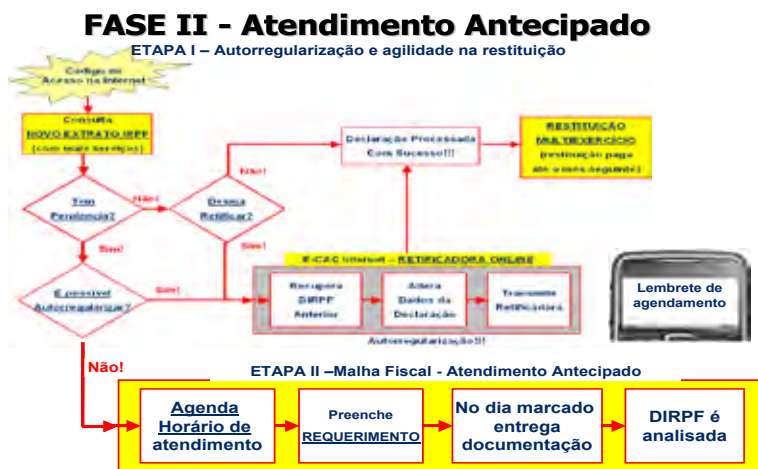
Así, rompiendo con todos los paradigmas, la RFB pasó a adoptar una postura de transparencia nunca antes imaginada al establecer dos fases:

1ª Fase – Auto-regularización

Se puso a disposición por Internet para el contribuyente, por medio de código-clave de acceso o certificado digital, el Extracto de la declaración, revelando todas las diferencias constatadas por el fisco, como así también presentando el camino para regularizarlas. Además, ese extracto se dotó de funciones para dar seguimiento a los pagos y reembolsos. Cuando la resolución de la diferencia implica rectificar la declaración, el contribuyente mismo puede realizarlo automáticamente mediante el aplicativo Declaración Rectificadora Online. Es importante resaltar que la eventual rectificación que dé lugar a un monto mayor no genera la multa de oficio del 75% sino una multa simple por mora de un máximo de 20%.



2ª Fase – Control agendado



Se trata de aquellos contribuyentes con diferencias en la declaración, pero que no se encuadran en la auto-regularización, ya que no pretenden rectificar la declaración, pero sí comprobar la información declarada. En este caso, en lugar de tener que aguardar durante años una notificación de la RFB, el contribuyente puede solicitar un análisis anticipado de su declaración y agendar una cita para su atención, en cuya oportunidad deberá comparecer a una Unidad Presencial y presentar la documentación comprobatoria.

2.5.4 Resultados obtenidos con la implementación del programa

Los resultados obtenidos fueron realmente sorprendentes, a saber:

- en el ejercicio 2009, cuando se inició el programa, casi cuatro millones de contribuyentes personas físicas se acreditaron en el sitio Web de la RFB para obtener el código-clave de acceso, efectuar la búsqueda en el Extracto de Declaración y, si fuera el caso, promover la auto-regularización, siguiendo el sistema mencionado arriba. Así, se auto liberaban del Control Fino de forma instantánea y sin tener que salir de su casa;
- del total de declaraciones retenidas en Control Fino en el ejercicio 2009, cerca del 63% se liberaron por medio de auto regularización, es decir, por la simple corrección de errores cometidos al completar sus datos, sin que mediara una intención dolosa;

1ª “Estación”: Declaración

Subestaciones: Descarga de Programas, Novedades, Obligatoriedad, Formas de Elaboración, Plazo de Entrega, Llenado de formularios, Preguntas y Respuestas, Transmisión, Rectificación, Multa por Atraso en la Entrega y Declaración de salida definitiva del país;

2ª “Estación”: Pago

Subestaciones: Emisión de Darf (guía de pago), Débito Automático, Vencimiento de las cuotas y Pago con mora;

3ª “Estación”: Procesamiento

Subestaciones: Extracto de la Declaración, Regularización de Diferencias, Intimación y Notificación;

4ª “Estación”: Reembolso

Subestaciones: Consulta, Datos de los Lotes, Aviso vía Celular (SMS), Cambio de Cuenta.

2.5.6 Resultados obtenidos luego de los ajustes al programa

La transparencia en el tratamiento de las diferencias constatadas en las declaraciones de los contribuyentes personas físicas, juntamente con la disponibilidad de contenido informativo específico, condujeron a los siguientes resultados:

- en el ejercicio 2010 se generaron cuatro millones y medio de códigos-clave de acceso más por personas físicas, sumando un total de ocho millones y medio;
- la cantidad de declaraciones retenidas en Control Fiscal del ejercicio 2010 se redujo en un 50% respecto del año anterior, siendo que el 40% de estos contribuyentes fueron liberados por auto-regularización y cerca de 70 mil agendaron una cita de atención presencial.

Independientemente de los resultados puntuales verificados en los ejercicios 2009 y 2010, también se constataron otras ventajas, a saber:

- mejoramiento de la imagen de la RFB, originado en el respeto y la transparencia en el trato con el contribuyente, incluso con un reflejo positivo en los medios;
- aumento de la comodidad y la satisfacción del contribuyente, con la sustitución de un sistema obsoleto y sobrepasado por un modelo más expeditivo y moderno;
- incremento de la auto-regularización y, por consiguiente, la anticipación de la realización del crédito tributario (aumento de la recaudación);
- educación del contribuyente con efecto multiplicador, ya que los mismos medios de comunicación comenzaron a divulgar la solución de las deudas más frecuentes, basados en la "línea de ferrocarril" que puso a disposición la RFB en Internet;
- potencial de reducción de los errores cometidos en los ejercicios siguientes, ya que, una vez notificado del eventual lapsus, la tendencia es que el contribuyente no lo repita;
- ampliación de la capacidad de atención de contribuyentes cuya declaración fue retenida en Control Fiscal, mediante la utilización de la herramienta de citas agendadas;
- reducción de la cantidad de procesos litigiosos;
- reducción de la cantidad de contribuyentes con declaración retenida en Control Fiscal por errores simples;
- liberación de mano de obra fiscal para la asignación a casos efectivamente dolosos que implican a grupos de baja moral tributaria.

3 CONCLUSIONES

- La complejidad del Sistema Tributario, junto a las diversas formas de determinación y cobranza, conducen a la información de diversos perfiles de contribuyentes, desde aquéllos de baja cultura tributaria, que ni siquiera tienen conciencia de que pagan impuestos, hasta aquéllos cuya alta cultura tributaria permite que efectúen una planificación sofisticada con miras a reducir los valores debidos;

- La determinación por homologación, o “auto-determinación”, exige de la Administración Tributaria un mayor compromiso de asistencia al contribuyente, y requiere del ciudadano cierta dosis de moral tributaria desde el momento en que este fija el límite (superior) de su capacidad contributiva;
- Cuando se trata de moral tributaria, el esfuerzo del fisco por mejorar la asistencia al contribuyente y respetar el principio de la capacidad contributiva facilita la tarea de clasificación del comportamiento del sujeto pasivo, permitiendo identificar el incumplimiento debido a la baja moral tributaria, descartándose el incumplimiento por mero desconocimiento de la legislación, o por la comprensible rebelión contra un sistema injusto;
- Es importante que las Administraciones Tributarias sustituyan los criterios tradicionales de clasificación de contribuyentes por el criterio de la moral tributaria y pasen a elaborar programas específicos para cada grupo dentro de esta nueva visión;
- Promovida la clasificación por el criterio de la moral tributaria, se verifica que los programas específicos para determinado grupo son más eficaces que los programas genéricos, ya que los primeros llevan al contribuyente a percibir que el fisco conoce sus particularidades, y por lo tanto aumenta la percepción de riesgo.
- En el caso de la RFB, la gran cantidad de diferencias entre la información registrada en las Declaraciones del impuesto a la renta de las personas físicas y aquella que obra en los bancos de datos del fisco constituía un problema que se trataba de forma genérica. En 2009, la implementación del programa específico para las personas físicas, centrado en la transparencia del tratamiento de estas divergencias, demostró que estas consistían en errores simples, provocados por el mero desconocimiento de las reglas que guiaban el llenado del documento fiscal. Así, se concluyó que esos contribuyentes, en su gran mayoría, eran Cumplidores Simples o Hiposuficientes que, mejor asistidos, en 2010 cometieron muchos menos errores.
- Cuanta más asistencia presta el fisco, cuanto más actúa con transparencia y respeta la capacidad contributiva, más logra desarrollar el aspecto moral del contribuyente y, por consiguiente, aumenta el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, sean estas accesorias o principales.

ACTITUDES DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: DIFERENCIAR Y CLASIFICAR LOS COMPORTAMIENTOS

Steve Miller

Comisionado Adjunto de Servicios y Aplicación de la Ley
Servicio de Rentas Internas
(E.U.A.)

***Sumario:** Resumen – I. Introducción: Alcance/Contenido – II. Análisis – 1. Lo que muestran los datos sobre el ambiente—la eficiencia y efectividad de los datos de terceras personas – 2. Acciones legislativas y administrativas adoptadas – 3. Enfoques del IRS para utilizar a terceras personas y datos de terceras personas – III. Conclusión*

RESUMEN

El área en la parte superior de la entrada de la sede central del IRS en Washington, D.C. muestra las palabras del antiguo Magistrado de la Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos, Oliver Wendell Holmes, Jr., que dicen: “Los impuestos son lo que se paga por una sociedad civilizada.” A través de los siglos, se ha escrito sobre la necesidad de los impuestos y cómo surgen problemas cuando existe la percepción de que la administración de impuestos no es justa. El cumplimiento voluntario constituye la piedra angular de la administración tributaria estadounidense y la gran mayoría de los americanos pagan sus impuestos voluntariamente y a tiempo. La Declaración de Misión del IRS se refiere directamente a esta gran mayoría. “Brindar a los contribuyentes americanos servicio de alta calidad ayudándoles a comprender y cumplir con sus responsabilidades tributarias y aplicando a todos la ley tributaria con integridad y justicia,”

Para mantener la integridad y justicia en el sistema tributario, el IRS debe asegurarse de que se brinde a todos los contribuyentes la oportunidad de cumplir con sus obligaciones tributarias. Como creemos que la mayoría de las personas desean declarar y pagar sus impuestos de manera precisa y oportuna, el IRS se enfoca en asistirlos en esa tarea. No obstante, el Código de Rentas Internas de

los Estados Unidos no es ni perfecto ni sencillo y aun aquéllos que procuran cumplir, necesitan nuestra ayuda. Con respecto a aquellos contribuyentes que tratan de cumplir, el IRS educa y crea sistemas que tanto faciliten el camino hacia el cumplimiento, al igual que utiliza toda la información disponible para detectar errores. En su trato con los incumplidos, y para mantener la equidad en el sistema tributario, el IRS también se enfoca en la aplicación de la ley. En lo que se relaciona tanto con el cumplidor como el incumplido, organizamos nuestro trabajo según tipos de contribuyentes. Esto no solamente incluye tratos especializados para las personas naturales versus las entidades comerciales; sino que también toma en cuenta como manejamos los diversos niveles de riqueza.

Al examinar las categorías de contribuyentes y tipos de cumplimiento, encontramos dos reglas esenciales que sirven de guía a nuestra planificación y enfoque. En primer lugar, si una tercera persona de confianza nos reporta pagos a un contribuyente, es muy probable que ese pago aparezca como renta en la declaración del contribuyente.

Segundo, mientras más deleguemos en terceras personas la retención del impuesto sobre los pagos que ellas reporten y nos remitan esa cantidad a nosotros, estaremos en mejor posición de garantizar que se pague el impuesto. Como resultado de estas reglas, el IRS adopta la posición de que mientras que algunos contribuyentes procuran cumplir y otros no, ambos tipos de contribuyentes responderán de manera positiva para incrementar la declaración de la renta y una mejor utilización de dicha información por parte del IRS. En esta ponencia describimos el trabajo que realizamos para procurar que terceras personas proporcionen datos adicionales, así como delegar en terceras personas y hacerlas que se asocien con nosotros en nuestra misión de cumplimiento tributario. Por supuesto, el IRS debe establecer un balance de la carga sobre el contribuyente y aquellos que deben informar en la medida en que consideremos o implementemos medidas adicionales de retención e información.

Estudios realizados por el IRS a través de los años respaldan las dos reglas descritas anteriormente y muestran que mientras más visible sea la renta o los montos de deducción para el contribuyente y el IRS, mejor será el cumplimiento. La sección de análisis de esta ponencia incluye resúmenes de algunos de estos estudios. En base a esta evidencia, el Congreso de los Estados Unidos han aumentado el incremento de información por terceras personas, mientras que

el IRS está comenzando la implementación de esta serie de nuevos requerimientos de suministro de información.

Además, el IRS también está adoptando medidas para aumentar su trabajo de apalancar tanto a las terceras personas como los datos de terceras personas, con iniciativas tales como nuestros programas de preparadores de declaraciones y denunciante. El IRS también está aumentando sus capacidades técnicas para cotejar datos de diversas fuentes a fin de monitorear mejor el cumplimiento por parte de los contribuyentes. Esta ponencia describe muchos de los esfuerzos actuales del IRS.

I. INTRODUCCIÓN: ALCANCE/CONTENIDO

La sección de análisis de esta ponencia consta de tres partes: Lo que Muestran los Datos Respecto al Ambiente; Acciones Legislativas/Administrativas Adoptadas; y Enfoques del IRS respecto al Uso de Terceras Personas y Datos de Terceras Personas.

- **Lo que Muestran los Datos sobre el Ambiente**

Esta sección resume estudios realizados por el IRS que muestran que mientras mayor sea la “visibilidad”, es decir, la extensión de suministro de información por terceras personas, mayor el nivel de cumplimiento.

- **Acciones Legislativas/Administrativas Adoptadas**

Esto describe la legislación reciente y las iniciativas del IRS que requieren nuevas formas de suministro de información de terceras personas que se encuentran en diversas etapas de implementación. Esto incluye:

- Pagos por el Gobierno a Contratistas;
- Suministro de Información de Comerciantes/Tarjetas de Pago;
- Suministro de Información sobre Base para Agentes de Valores;
- Suministro de Información de Pagos a Personas Naturales y Jurídicas;
- Suministro de Información Relacionada con Alquiler de Bienes Raíces;
- Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA); y
- Suministro de Información sobre Posición Tributaria Incierta.

- Enfoques del IRS respecto al Uso de Terceras Personas y Datos de Terceras Personas

Esto describe un número de iniciativas del IRS dirigidas a la forma de clasificar a los contribuyentes y cómo apalancamos el trabajo de terceras personas al igual que utilizamos la información de terceras personas. Estos incluyen:

- Iniciativa del Preparador de la Declaración de Impuesto;
- Programa del Denunciante; y
- Programa Automatizado para el que Declara de Menos.

II. ANÁLISIS

1. Lo que muestran los datos sobre el ambiente — la eficiencia y efectividad de los datos de terceras personas

Históricamente, el IRS basaba los estimados del cumplimiento con los impuestos federales en estudios especiales, incluyendo el Programa de Medición de Cumplimiento del Contribuyente (TCMP por sus siglas en inglés), que cubrían los impuestos sobre la renta y del trabajo independiente de grupos particulares de contribuyentes y consistían en auditorías línea por línea de muestras de declaraciones escogidas de manera aleatoria. Estos estudios le proporcionaban al IRS información sobre las tendencias de cumplimiento y le permitían actualizar regularmente sus fórmulas de selección para la auditoría. Este método de recopilación de datos, sin embargo, era extremadamente engorroso para los contribuyentes cuyas declaraciones eran seleccionadas. Como resultado de las preocupaciones planteadas por los contribuyentes, el Congreso y otras partes interesadas, las últimas auditorías TCMP se realizaron en 1988. El IRS llevó a cabo varios estudios de cumplimiento mucho más reducidos entre 1988 y 2001, pero los mismos no ofrecían una perspectiva integral sobre la brecha tributaria en general.

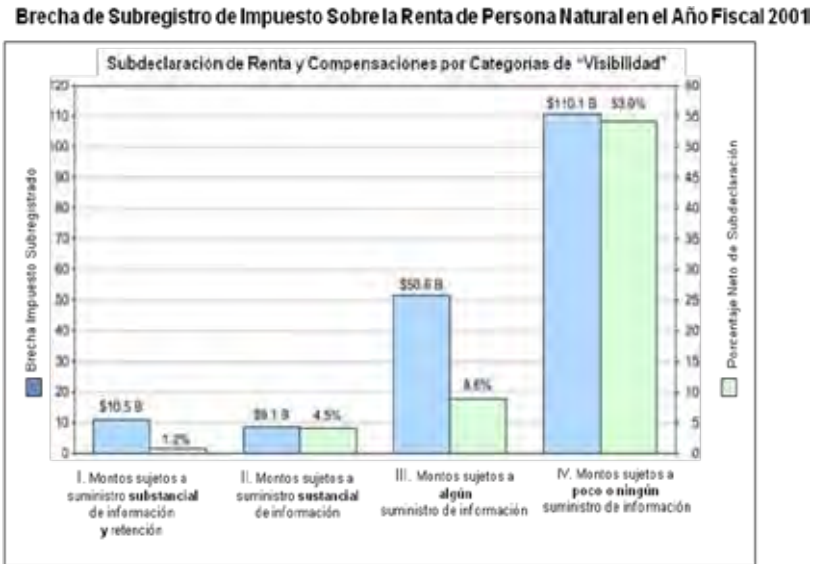
El Programa de Investigación Nacional (NRP por sus siglas en inglés) que ha sido utilizado por el IRS para estimar las actualizaciones del nivel de cumplimiento más recientes, surgió del deseo de encontrar un medio menos invasivo de medir el cumplimiento tributario. El IRS utilizó un proceso de selección estadística enfocado que trajo como resultado la selección de aproximadamente 46,000 declaraciones de impuesto sobre la renta de personas naturales para el Año Fiscal

(AF) de 2001 — un tanto menos que los estudios de cumplimiento anteriores, aun cuando el número de declaraciones de impuestos de personas naturales había aumentado a través del tiempo. Al igual que los estudios de cumplimiento del pasado, el NRP fue diseñado para permitirle al IRS cumplir con ciertos objetivos: estimar la extensión general de cumplimiento con el suministro de información entre los declarantes personas naturales del impuesto sobre la renta y actualizar las fórmulas de selección para auditoría.

Los datos para el análisis incluían montos reportados por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos y los montos corregidos determinados por los fiscalizadores.

La Figura 1 que aparece más adelante, basada en datos del informe NRP del AF 2001 sobre personas naturales, muestra el más alto nivel de incumplimiento en aquellas áreas en las que hay la menor cantidad de “visibilidad”, es decir, el nivel de suministro de información relacionada con la renta. En todos los tipos de renta de negocios de personas naturales se declara de menos, incluyendo las granjas, propiedades que no son granjas, alquileres, regalías y sociedades colectivas.

Figura 1. Declaración de Renta de Menos según Categorías de “Visibilidad”



Basado en estimados de estudio de cumplimiento de suministro de información del Programa de Investigación Nacional AF 2001

Esta tasa relativamente alta de declaración de renta de menos entre propietarios únicos obedece mayormente a la ausencia general de suministro de información sobre sus utilidades por terceras personas. Los estudios de investigación anteriores muestran que el cumplimiento con el suministro de información depende directamente de la “visibilidad” de las transacciones pertinentes, es decir, el grado en el que un tipo de renta está sujeto al suministro de información determina el grado en el que es “visible” para el IRS. Sencillamente, mientras mayor sea el suministro de información y la retención, mejor será el cumplimiento.

Además, la Figura 1 muestra que, aun con el suministro substancial de información, el cumplimiento mejora con la adición de retención del impuesto en la fuente. El porcentaje de no suministro de información disminuye de 4.5 por ciento a 1.2 por ciento. La retención sirve para el pago anticipado de la obligación tributaria a medida que se devenga la renta; por lo que disminuye la posibilidad de que el contribuyente no cuente con el dinero para pagar el impuesto al momento de la declaración, lo que promueve un mejor cumplimiento.

2. Acciones legislativas y administrativas adoptadas

Estructura Organizacional del IRS

A medida que analizamos la forma en que el IRS diferencia y clasifica a los contribuyentes, el enfoque del IRS inicialmente está dirigido a grupos específicos de contribuyentes. Como resultado de ello, hace poco más de 10 años, el IRS implementó una importante reorganización que requirió la creación de Divisiones Operativas de Negocios (BODs) enfocadas en grupos específicos de contribuyentes. A través de los años hubo algunos cambios de responsabilidad de grupos específicos de contribuyentes de un BOD a otro por una diversidad de razones. Actualmente, el IRS cuenta con la siguiente estructura:

- Salario e Inversión (W&I) – Personas naturales con renta de salarios e inversiones;
- pequeño Negocio /Trabajo Independiente (SBSE) – Negocios con activos inferiores a \$10 millones incluyendo granjas, fideicomisos, sucesiones y propiedades de alquiler que operan bajo una diversidad de estructuras organizacionales;
- grandes Negocios e Internacional (LB&I) – Negocios con activos de \$10 millones o más, contribuyentes internacionales y personas naturales con grandes riquezas; y

- entidades Exentas de Impuestos y Gubernamentales (TEGE) – Organizaciones benéficas y otras exentas de impuestos; planes de pensiones; gobiernos estatales y locales y gobiernos de tribus nativas americanas.

Cada BOD adapta sus medidas de aplicación de las leyes y alcance para satisfacer las necesidades de los contribuyentes específicos a los que sirve. Así, cada BOD enfoca el alcance y educación de manera ligeramente diferente. Por ejemplo, los contribuyentes Grandes Negocios e Internacional (LB&I), trabajan con el IRS a través de firmas contables o legales o su propio personal legal y contable y, como resultado, no requieren el tipo de servicio de uno a uno que generalmente es requerido por los contribuyentes personas naturales. Existen diferencias similares en el enfoque de aplicación de las leyes.

El IRS también ha tomado medidas para adaptar su enfoque no solamente con respecto a la forma de negocio del contribuyente, pero igual en relación con otros aspectos demográficos. Por ejemplo, el IRS ha desarrollado un método para fiscalizar a los muy ricos, estableciendo el Grupo de Industrias de Riqueza Global. Las agencias tributarias alrededor del mundo, incluyendo aquéllas en Japón, Alemania, el Reino Unido, Canadá y Australia también han formado grupos de grandes riquezas.

El IRS lanzó su Grupo de Industrias de Gran Riqueza Global para centralizar y enfocar la pericia de cumplimiento del IRS que involucra a personas con gran riquezas y sus entidades relacionadas. Las personas naturales con grandes riquezas son bastante diferentes de un contribuyente común con salarios, dividendos, intereses y tal vez un pequeño negocio. Su imagen tributaria es más complicada con muchos matices. Por una diversidad de razones – incluyendo razones de negocio válidas – muchas personas naturales con grandes riquezas utilizan arreglos financieros, de negocio e inversiones sofisticados con complejas estructuras legales y consecuencias tributarias.

Inicialmente el IRS enfocará los esfuerzos del grupo en personas naturales con decenas de millones de dólares en activos o renta. Adoptando un enfoque unificado a toda la compleja red de entidades de negocios controladas por una persona natural de gran riqueza, el IRS considera que podrá evaluar mejor el cumplimiento tributario global de dichos arreglos. En lugar de continuar enfocando cada declaración de impuestos de dichas empresas como la de una entidad

única y separada, la meta consiste en comprender mejor toda la visión económica de conjunto de la empresa.

Esfuerzos respecto al Suministro de Información

El IRS está procurando una amplia gama de iniciativas, mayormente basadas en la legislación, para apalancar los esfuerzos de terceras personas y datos de terceras personas a fin de mejorar el cumplimiento voluntario con las leyes tributarias de los Estados Unidos. A partir de 2005, el Congreso promulgó un número de disposiciones para mejorar la precisión en la declaración de impuestos mediante un incremento en el suministro de información por terceras personas. Las nuevas disposiciones requieren que tanto los contribuyentes personas naturales como jurídicas suministren información al IRS. Ello no sólo mejorará la tasa general de cumplimiento, sino que proporcionará al IRS información mejoradas de modo que las acciones de aplicación de las leyes sean más efectivas y eficientes.

Pagos por el Gobierno a Contratistas

La Sección 3402(t)(1) del IRC, creada mediante la Ley de Prevención de Incremento del Impuesto y Reconciliación (TIPRA por sus siglas en inglés) de 2005, generalmente requiere que las entidades gubernamentales deduzcan y retengan un impuesto de 3% de los pagos efectuados a cualquier persona que ofrezca propiedades o servicios, sujeto a ciertas excepciones. Las entidades gubernamentales deben proveer al beneficiario y al IRS una declaración de información anual respecto a los pagos y montos retenidos. Originalmente el TIPRA establecía que ello aplicaba a pagos realizados después del 31 de diciembre de 2010, pero la Ley de Recuperación y Reinversión Americana de 2009, retrasó el nuevo requerimiento de retención por un año para los pagos efectuados después del 31 de diciembre de 2011.

Las siguientes entidades gubernamentales estarán sujetas a los nuevos requerimientos de suministro de información y retención: el gobierno estadounidense, incluyendo todas las agencias federales, el órgano ejecutivo el órgano legislativo y el órgano judicial; todos los estados incluyendo el Distrito de Columbia (pero sin incluir los gobiernos de las tribus indígenas); y todas las subdivisiones políticas de un gobierno estatal o cada instrumento de dichas subdivisiones, a menos que efectúe pagos anuales por la propiedad o servicios de menos de \$100 millones.

Generalmente, se requerirá efectuar retención al momento de pago sobre todos los pagos que totalicen \$10,000 o más a todas las personas que ofrezcan propiedades o servicios al gobierno, incluyendo personas naturales, fideicomisos, sucesiones, sociedades colectivas, asociaciones y compañías.

Suministro de Información de Comerciantes/Tarjetas de Pago

La Ley de Impuesto sobre Asistencia a la Vivienda de 2008 añadió la Sección 6050W al Código de Rentas Internas. Esta disposición requiere que se suministre información al IRS sobre transacciones con tarjeta de pago que ocurran después del 31 de diciembre de 2010. Según esta disposición el banco u otra organización que tenga la obligación contractual de hacer pagos a beneficiarios participantes para cancelar una transacción con tarjeta de pago, emitirá a los beneficiarios un Formulario 1099-K, Pagos de Tarjeta Comercial y de Terceras Personas. Este informe indicará la cantidad del monto bruto pagado a ellos por las transacciones reducida por cualesquiera cargos, rebajas, etc.

Una “tarjeta de pago” generalmente significa una tarjeta de crédito, tarjeta de débito, tarjeta de tránsito, tarjeta electrónica de transacción de beneficio (EBT por sus siglas en inglés) emitida por el gobierno, o cualquier otra tarjeta aceptada como pago por una red de personas no relacionadas con el emisor de la tarjeta ni con otros comerciantes que aceptan la tarjeta como pago. Se propone que este nuevo requerimiento de suministro de información ayuda a garantizar que se reporten todos los ingresos. Esta información también ayudará al IRS a determinar si se reporta la renta no proveniente de tarjetas de crédito comparando los datos de la tarjeta de crédito con otra información.

Suministro de Información sobre Base para Agentes de Valores

La Ley de Mejoramiento y Extensión de Energía de 2008 requiere que los corredores de valores informen sobre la base ajustada de un cliente en los valores vendidos y que clasifiquen la ganancia o pérdida como a largo plazo o corto plazo. También permitió a los contribuyentes calcular la base de ciertas acciones (adquiridas mediante un plan de reinversión de dividendos) promediándolas. El reglamento afecta a corredores y custodios que efectúan ventas o transfieren valores en nombre de los clientes, emisores de valores, y contribuyentes que adquieren o venden valores. Los requerimientos de suministro de información están vigentes a partir de 2011.

Suministro de Información de Pagos a Personas Naturales y Jurídicas

La Ley de Protección al Paciente y Cuidado Asequible de 2010 igualmente añadió nuevos requerimientos de suministro de información. Durante muchos años se ha requerido a los negocios que informen sobre pagos a personas naturales por ciertas propiedades o servicios si el monto sobrepasaba \$600 en el transcurso del año fiscal.

Después del 31 de diciembre de 2011, también será necesario que los negocios informen al IRS sobre pagos efectuados a compañías por bienes o servicios como parte de su actividad comercial o negocio, si el monto sobrepasa los \$600 en el transcurso del año. Para cuando se presentó esta ponencia, el Congreso de los Estados Unidos estaba en proceso de considerar la derogación de este nuevo requerimiento a la luz de la carga que impone a los negocios.

Suministro de Información por Pagos efectuados en relación con el Alquiler de Bienes Raíces

La Sección 2101 de la Ley de Trabajo en Pequeños Negocios de 2010 modificó el suministro de información en el caso de los beneficiarios de la renta de alquiler, a fin de requerir que ellos estén sujetos a los mismos requerimientos de suministro de información que los otros contribuyentes que se dedican a una actividad comercial o negocio. Esto significa que los beneficiarios de la renta de alquiler deben presentar un Formulario 1099-MISC al IRS y proporcionar un informe a un beneficiario cuando efectúen pagos de \$600 o más en un año gravable en relación con la actividad de renta. Este requerimiento de suministro de información se aplica a los pagos a proveedores de servicios no corporativos, efectuados después del 31 de diciembre de 2010 (y se aplicará a pagos por propiedades y pagos a compañías efectuados después del 31 de diciembre de 2011).

Al igual que el nuevo requerimiento de suministro de información por pagos hechos a las personas naturales y jurídicas, el Congreso también está considerando la derogación de los nuevos requerimientos de suministro de información relacionados con bienes raíces de alquiler.

Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA)

El 18 de marzo de 2010, la Ley de Incentivos de Contratación para Restaurar el Empleo (HIRE por sus siglas en inglés), de 2010, Pub.

L. 111-147 (H.R. 2847) incluyó a FATCA, la cual realiza un número de cambios a la ley tributaria que afecta el cumplimiento tributario con respecto a cuentas extranjeras y transacciones transfronterizas.

La implementación de FATCA es uno de los proyectos claves en el que se encuentra trabajando el IRS actualmente en el área internacional. La fecha de vigencia es el 1º de enero de 2013.

FATCA requerirá que las instituciones financieras extranjeras participantes informen sobre personas estadounidenses que mantengan cuentas en instituciones financieras extranjeras o que tengan grandes intereses en entidades extranjeras que mantenga dichas cuentas. Si una institución financiera extranjera no celebra un acuerdo para proveer al IRS dicha información sobre tenedores estadounidenses de cuentas, entonces FATCA impone un impuesto de retención sobre la renta de fuente estadounidense y los beneficios brutos pagados a la institución financiera extranjera.

El IRS ha iniciado el proceso substancial de implementar el FATCA. El mismo ha buscado y recibido más de 50 cartas de comentarios en respuesta al Aviso 2010-60 que emitió en agosto, y está en proceso de considerar cuidadosamente esos comentarios como parte del proceso regulador de normas. El IRS reconoce que debe asociarse con el sector privado para implementar estas reglas y desea diseñar un proceso que cumpla con las metas de la legislación, de una manera eficiente que reconozca las consideraciones operacionales de la industria de los servicios financieros y la soberanía de los socios comerciales estadounidenses.

Suministro de Información sobre Posición Tributaria Incierta (UTP)

Uno de los pasos más importantes tomado por el IRS para mejorar la información que recibe es el suministro de información UTP. Guiado por el principio fundamental de que la transparencia hacia el administrador tributario es esencial para lograr un sistema tributario de autoliquidación efectivo y eficiente, el IRS dio un paso importante adelante con el Anuncio 2010-75, Suministro de Información sobre Posiciones Tributarias Inciertas. Con este Anuncio, el IRS procuraba apalancar el trabajo realizado en la auditoría financiera y cerrar la brecha entre el suministro de información financiera y tributaria. Por consiguiente, ciertos contribuyentes corporativos, ya sea basados en Estados Unidos o el extranjero, haciendo uso de los Principios

Contables Generalmente Aceptados estadounidenses (GAAP por sus siglas en inglés) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés), ahora deben proporcionar información básica sobre sus posiciones tributarias inciertas cuando presenten sus declaraciones de impuestos.

Al menos a nivel conceptual, los contribuyentes y el IRS tienen metas compartidas:

- Certeza sobre las obligaciones tributarias, más temprano que tarde;
- Tratamiento consistente a todos los contribuyentes; y
- Uso eficiente de los recursos – tanto por el gobierno como el contribuyente – enfocándose en aspectos y contribuyentes con el mayor riesgo de incumplimiento.

Durante el último año, el IRS ha trabajado en consulta con los contribuyentes para ajustar el proceso de suministro de información UTP. Como resultado de ello, el suministro de información UTP será establecido por fases en un período de cinco años. Con el enfoque por fases (descrito abajo), las compañías más pequeñas dispondrán de tiempo adicional para cumplir con el nuevo requerimiento de suministro de información.

<u>Activos</u>	<u>Declaraciones Inician el UIT</u>
\$100 millones o más	Año gravable 2010
\$50-99 millones	Año gravable 2012
\$10-40 millones	Año gravable 2014

Una posición tributaria incierta mostrada en los estados financieros de una compañía refleja una reserva establecida por la compañía. La reserva es esencialmente una cobertura que compensa un beneficio tributario, donde el beneficio tributario refleja una posición tributaria adoptada respecto a un impuesto y la cobertura refleja el estimado de que el beneficio no será sostenido. El formulario UTP no solicita a los contribuyentes que revelen la reserva real. Más bien les solicita que clasifiquen sus UTPs desde el más alto al más bajo. Importante para la revelación es la descripción concisa que deben proveer los contribuyentes para identificar suficientemente el asunto y los hechos pertinentes. Se pretende que el nuevo formulario aumente la capacidad del IRS para seleccionar compañías a ser fiscalizadas, al igual que asistir en la selección de temas una vez que la fiscalización esté en proceso.

Finalmente, cabe señalar en este análisis que los contribuyentes han expresado preocupación de que la información UPT reportada sería automáticamente revelada a los gobiernos extranjeros en base a tratados o acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEAs por sus siglas en inglés). El IRS ha asegurado a los contribuyentes que la revelación automática no ocurrirá.

3. Enfoques del IRS para utilizar a terceras personas y datos de terceras personas

Además del suministro de información directa tratado en la sección anterior, existe un número de iniciativas del IRS para utilizar a terceras personas e información de terceras personas.

Iniciativa del Preparador de la Declaración de Impuestos

Un ejemplo clave del uso de terceras personas para mejorar el cumplimiento lo constituye nuestra Iniciativa del Preparador de la Declaración de Impuestos. El IRS instituyó esta iniciativa para requerir que todas las personas a las que se le pague para preparar declaraciones de impuestos federales se registren, sean sometidas a prueba y prosigan la educación continua. Hasta el momento se han registrado para esta temporada de declaraciones más de 650,000 preparadores pagados de declaraciones de impuestos. El IRS también someterá a prueba a los preparadores para determinar sus competencias básicas, al igual que impondrá requerimientos de educación continua.

El IRS también ha iniciado una serie de esfuerzos adicionales relacionados con los preparadores pagados de declaraciones de impuestos, que incluyen contactar a preparadores de declaraciones de impuestos seleccionados para mejorar la precisión y calidad de las declaraciones de impuestos presentadas y aumentar la concienciación de las responsabilidades de los preparadores. Igualmente, el IRS envió cartas a aproximadamente 10,000 preparadores de declaraciones a nivel nacional para darles a conocer las responsabilidades actuales, las consecuencias de la presentación de declaraciones incorrectas; y aspectos destacados de los nuevos requerimientos para los preparadores de declaraciones de impuestos.

Este año, los agentes de ingresos del IRS también están llevando a cabo aproximadamente 2,500 visitas de cumplimiento a preparadores de declaraciones en todo el país. El propósito de estas visitas es

confirmar que los preparadores de declaraciones de impuestos están cumpliendo con los requerimientos actuales de los mismos, en lo que respecta el mantenimiento de registros, firma y suministro de un número de identificación en las declaraciones que preparen y proveer información sobre los nuevos requerimientos para los preparadores de declaraciones vigentes a partir de la temporada de declaraciones de 2011.

Denunciantes

El IRS y el Congreso de los Estados Unidos también han procurado utilizar a terceras personas para crear una iniciativa a fin de obtener más información de terceras personas por parte de los denunciantes. El programa de denunciantes, que goza de mandato legislativo, presenta una corriente de información mejorada que modificará la forma en que el IRS lleve a cabo sus tareas en los años venideros. Desde que el Congreso cambió la ley en 2006, para determinar el monto de ciertas recompensas, ha habido un aumento significativo en el número de casos de sumas altas reportados e igualmente el IRS tiene una gran diversidad de reclamos de denunciantes en su inventario. Recientemente propusimos nuestras primeras recompensas de acuerdo con las nuevas reglas.

Los asuntos relacionados con grandes sociedades actualmente representan casi la mitad del inventario de casos de denunciantes. Los temas planteados en estos casos cubren una amplia gama, que van desde los precios de transferencia, compensación, actividades en ultramar, transacciones financieras y reestructuraciones de negocios.

El IRS ha establecido procesos que coordinan la Oficina del Denunciante con las divisiones operacionales de negocios. En el futuro, el programa de denunciantes traerá al IRS datos que son bienvenidos en relación con un número de áreas estratégicas clave.

Proceso Automatizado para los que Declaran de Menos

El IRS cree firmemente que el monto y la calidad de información que estamos obteniendo es clave para mejorar la tasa de cumplimiento de los americanos bajo el sistema tributario de Estados Unidos. Dado que el Congreso ha requerido que se proporcionen más datos, el IRS tiene el desafío de desarrollar sistemas de TI de modo que esos datos estén disponibles para fines de cumplimiento. Adicionalmente, el IRS

debe crear los procesos de negocio a fin de utilizar los datos para la aplicación continua de las leyes.

El Programa Automatizado para los que Declaran de Menos (AUR por sus siglas en inglés) combina la solución de TI con un proceso de negocios. El proceso AUR anual se inicia con un inventario de potenciales casos de declaraciones de menos, cotejando los datos de la declaración del contribuyente contra los datos recibidos de terceras personas. El propósito de ello es identificar a contribuyentes que parecen haber recibido ingresos que no reportaron. Las coincidencias se producen en múltiples ocasiones durante el año, y las mismas resultan en aproximadamente 18 millones de casos potenciales de declaración de menos.

El principal propósito del Programa Automatizado para los que Declaran de Menos es resolver las discrepancias de ingresos entre la información que los contribuyentes reportan al IRS en las declaraciones de impuestos y la información relacionada que los empleadores e instituciones financieras proporcionan al IRS en las declaraciones de información. Una vez los casos de discrepancia son identificados, el IRS decide cuantos casos investigará. Una vez seleccionados, los casos AUR van a uno de seis campos del IRS donde los fiscalizadores tributarios revisan cada caso manualmente.

Después de analizar las declaraciones de impuestos, en ocasiones los fiscalizadores pueden resolver inmediatamente las discrepancias. Para los casos AUR restantes, los fiscalizadores tributarios pueden solicitar información adicional a los contribuyentes.

En vista de que los recursos del IRS no pueden investigar cada caso de incumplimiento, incluyendo las discrepancias del AUR, cada vez más el IRS utiliza enfoques alternos para resolver temas de cumplimiento fuera de sus procesos tradicionales. El AUR ha comenzado a emitir lo que el IRS llama un “aviso blando” a ciertos contribuyentes con aparentes ingresos declarados de menos. El aviso informa a al contribuyente que parece haber una discrepancia con los tipos de renta listados, pero no les proporciona ningún tipo de cálculos tributarios. Más bien, el aviso instruye al contribuyente a que presente una declaración rectificada para corregir su declaración si la información que aparece en el aviso es correcta.

Uso de Otros Datos

Además del AUR, y de manera general, un área clave de trabajo para el IRS en los próximos años consistirá en determinar qué datos debe adquirir y cómo usar esos datos. No cabe duda que en los años venideros el IRS tendrá más y mejores datos de los que dispone actualmente. Ello será cierto a través de todo el IRS.

El suministro de datos de comerciantes/tarjetas de pago y base de valores descritos anteriormente son ejemplos clave. El suministro de información de comerciantes/tarjetas de pago en particular, proporcionará una ventana hacia los flujos de ingresos de numerosos segmentos de negocios y deberá resultar muy útil en el caso de pequeños negocios. De hecho, constituirá el hito de los intentos del IRS dirigidos al suministro de información de ingresos incorrecta por los pequeños negocios.

Los equipos se encuentran trabajando en las herramientas de cotejo y analíticas necesarias para exitosamente depurar datos para la investigación, selección de casos y fines de auditoría de casos. Estos esfuerzos se iniciarán con los nuevos datos sobre comerciantes/tarjetas de pago. Eventualmente, el IRS aplicará estas técnicas en todas las áreas.

III. CONCLUSIÓN

El IRS es afortunado por cuanto la gran mayoría de contribuyentes estadounidenses son cumplidores. Lo que resulta menos claro es si este es el resultado de una actitud nacional o el resultado de un muy exitoso conjunto de reglas de retención y suministro de información.

Independientemente de la respuesta a esta pregunta mayormente filosófica, el IRS y el Congreso de Estados Unidos han trabajado para aumentar el tipo y monto de información que se requiere de parte de su población. En los años venideros, el uso de datos solamente aumentará a medida que sean implementadas las nuevas corrientes de datos descritas anteriormente, conjuntamente con los nuevos procesos que utilizarán a terceras personas para promover el cumplimiento.

Como se señaló, el IRS ha encontrado que mientras más visible esté la renta de un contribuyente, mayor el nivel de cumplimiento. El suministro de información por terceras personas ayuda al contribuyente

honesto a preparar una declaración más precisa y le permite al IRS enfocarse más efectivamente en aquellas declaraciones que no están reportando el ingreso de manera precisa. Estos esfuerzos contribuyen no solamente a la percepción, sino a la realidad de que el IRS está haciendo todo el esfuerzo posible para cumplir con su declaración de misión "...aplicando la ley tributaria con integridad y justicia a todos."

ACTITUDES DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: DIFERENCIAR Y CLASIFICAR LOS COMPORTAMIENTOS

Vanessa Johnson

Gerente de Riesgos y Seguridad Corporativa
(Nueva Zelanda)

Sumario: *Resumen – 1. Introducción – 1.1 Ética, corrupción, y moral tributaria – 2. Ética del personal de la oficina de rentas internas – 2.1 Combinar la ética e integridad - 2.2 Caso práctico ético sobre corrupción - 3. Interacciones éticas entre el RI y los clientes – 3.1 La carta de la oficina de rentas internas en su relación con los clientes – 3.2 Servicio de gestión de quejas – 3.3 Proceso de solución de disputas – 3.4 Encuesta de la satisfacción del cliente, percepciones y moral tributaria – 4. Los esfuerzos de la oficina de rentas internas por lograr la moral tributaria – 4.1 Trabajando con las industrias – 4.2 Ciudadanía y compromiso tributario – 4.3 Ciudadanía, moral tributaria y educación tributaria en las escuelas – 5. Respuesta al terremoto de Christchurch – 5.1 Respuesta inmediata – 5.2 Recuperación del negocio – 5.3 Bienestar del personal – 5.4 Cumplimiento después del terremoto – 6. Conclusiones – 7 Referencias – Apéndice*

RESUMEN

La motivación intrínseca para que las personas paguen impuestos, o la moral tributaria consta de muchas facetas y es compleja. La moral tributaria se relaciona con muchos aspectos de administración tributaria y gobierno incluyendo: deber cívico, confianza en las agencias tributarias, representatividad de la administración tributaria, corrupción gubernamental, imparcialidad en los procedimientos, y valor percibido del uso del dinero público. En esta ponencia describimos un número de actividades que lleva a cabo la Oficina de Rentas Internas (RI) para mantener y mejorar la moral tributaria: específicamente la ética del personal, interacciones de los clientes y solución de quejas, programas de alcance, concluyendo con un análisis de la moral tributaria en relación con el terremoto que se produjera en Christchurch en febrero de 2011.

Si hay corrupción generalizada, la moral tributaria será baja y la economía informal será mayor. La corrupción es una de las principales razones que aducen las personas para no pagar impuestos y si la propia autoridad tributaria sufre de corrupción, el efecto en el cumplimiento será significativo. Una de las cosas que hace el RI para minimizar el riesgo de corrupción es llevar a cabo un proceso fuerte de reclutamiento e inducción que infunda en los funcionarios las normas de ética e integridad de nuestra organización. La integridad es también un tema de discusión continua entre gerentes, líderes de equipos, y personal para asegurar que se mantengan las normas éticas.

Independientemente de nuestras normas éticas, si el RI no es ético en sus interacciones con los clientes, la moral tributaria se verá adversamente afectada. La moral tributaria es sensible a las creencias y percepciones de que el sistema tributario es justo y transparente. Un aspecto clave en las acciones éticas lo constituye la imparcialidad en los procedimientos – la percepción de que la organización se adhiere a los procedimientos que son imparciales en su trato con los contribuyentes. Ello es particularmente importante cuando hay clientes insatisfechos o cuando hay desacuerdos o disputas. El RI mantiene una Carta de Cliente que describe la relación de trabajo que deseamos mantener con los clientes. También disponemos de un Servicio de Gestión de Quejas y un Proceso de Solución de Disputas para resolver asuntos rápidamente y ofrecer a los clientes un proceso claro y transparente. Aun si los problemas no pueden ser resueltos existe la disponibilidad de terceras personas externas y finalmente, los Tribunales, para revisar y decidir los asuntos. Igualmente se llevan a cabo encuestas para obtener las opiniones de los clientes y de la población respecto a nuestra entrega de servicios, percepciones en la comunidad y la moral tributaria. Tales encuestas constituyen parte importante del monitoreo de la moral tributaria a través del tiempo.

En el mantenimiento y mejoramiento de la moral tributaria, las autoridades de ingresos deben mejorar los mecanismos tradicionales de educación, asistencia y aplicación de las leyes – particularmente en lo que respecta a la promoción de normas positivas. En Nueva Zelanda, existen algunas señales de disminución con el compromiso hacia el gobierno e impuestos que pudieran afectar negativamente la moral tributaria. Dos ejemplos de medidas de alcance que el IR ha emprendido para mejorar la moral tributaria lo constituyen el trabajar más de cerca con las industrias y desarrollar un programa de educación ciudadana y tributaria en las escuelas secundarias.

Los desastres naturales afectarán la continuidad del negocio, bienestar del personal y los aspectos de cumplimiento. Todos tienen el potencial de impactar la moral tributaria. Nuestra respuesta sobre estos factores se considera en relación con el terremoto de febrero en Christchurch que ocasionó daños catastróficos y el cierre de la oficina del IR por un período prolongado de tiempo.

1. INTRODUCCIÓN

Las agencias de ingresos procuran aumentar el cumplimiento voluntario como meta organizacional. Un propulso esencial del cumplimiento voluntario lo constituye la moral tributaria la cual Alm and Torgler (2006) la definen como, “la motivación intrínseca para que las personas paguen impuestos”. El desarrollo de la moral tributaria depende de una complejidad de factores de comportamiento, sociales, políticos y económicos que interactúan para estructurar y mantener el cumplimiento voluntario en todas las entidades tributarias.

Actualmente existe considerable interés en la moral tributaria y algunas de las teorías recientes sobre el comportamiento respecto al cumplimiento tributario se enmarcan en la moral tributaria como su base (véase Torgler, 2007, para una visión general). Hay muchos factores que afectan la moral tributaria y el cumplimiento tributario: deber cívico (Braithwaite & Ahmed, 2005; Kirchler, 2007; Taylor, 2002), la integridad de las agencias tributarias (Makkai & Braithwaite, 1994; Cullis and Lewis, 1997; Cummings, Martinez-Vazquez, McKee, & Torgler, 2004; Torgler, 2004; Scholz & Lubell, 1998; Tyler and DeGoey, 1996) representatividad de la administración tributaria (Alm, Jackson & McKee, 1993; Taylor, 2002, en Braithwaite, 2002; Torgler & Schneider, 2007), corrupción gubernamental conocida o sospechadas (Torgler, 2007), equity (Cummings et al., 2004; Levi, 1988; Wallschutsky, 1984), imparcialidad de procedimientos (Kirchler, 2007; Taylor, 2002); y el valor percibido del uso del dinero público (Bird, Martinez-Vazquez, & Torgler, 2006; Braithwaite & Wenzel, 2008; Frey & Feld, 2002; Scholz and Pinney, 1995). La moral tributaria también está estrechamente ligada a la ética del contribuyente definida como “las normas del comportamiento que rigen a los ciudadanos como contribuyentes en su relación con el gobierno” (Alm & Torgler, 2006).

En esta ponencia examinamos la moral tributaria en relación con la ética del personal de la Oficina de Rentas Internas (RI), el tratamiento ético de los clientes y el desarrollo de la moral tributaria. En primer lugar, exploraremos la relación entre corrupción, moral tributaria, y la economía informal, y lo que hemos hecho para garantizar que el RI sea un administrador ético y de confianza. Esto incluye un caso

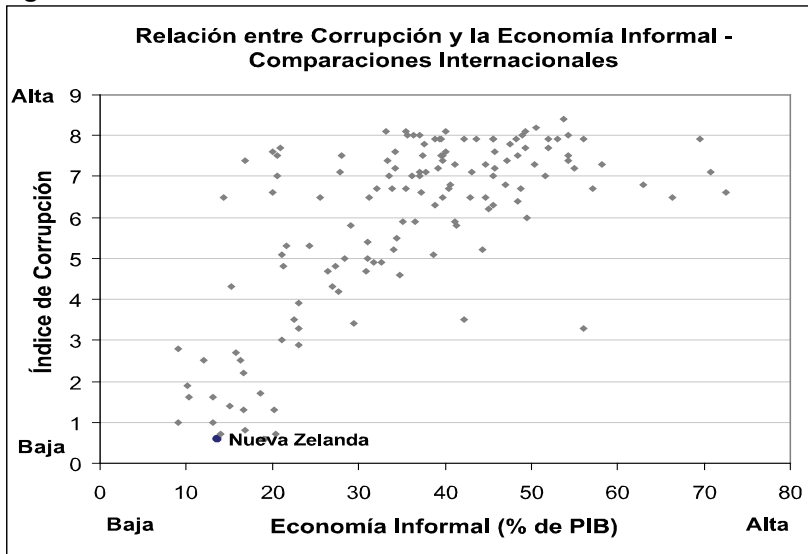
práctico de una instancia de corrupción; segundo, las interacciones éticas entre el RI y los clientes, incluyendo nuestra carta, el proceso de quejas, el proceso de solución de disputas, concluyendo con nuestra medición de la moral tributaria, satisfacción y percepciones de los clientes; tercero, mejoramiento de la moral tributaria mediante la participación de las industrias y educación en las escuelas; y, finalmente, un caso práctico sobre nuestra respuesta al devastador terremoto de Christchurch el 22 de febrero, para garantizar que se mantenga la moral tributaria.

1.1 Ética, Corrupción, y Moral Tributaria

La corrupción tiene un efecto negativo en los ciudadanos por cuanto reduce su confianza en las organizaciones gubernamentales y las autoridades, a la vez que aumenta su voluntad para desempeñarse en la economía subterránea (Torgler, 2003; Schneider & Torgler, 2007). Schneider y Torgler específicamente dicen ‘si los ciudadanos se sienten engañados, si creen que la corrupción es generalizada, su carga tributaria no es bien invertida y que no están bien protegidos por las reglas legales, aumenta el incentivo para que los mismos se involucren en el sector informal [oculto]’. Alineada con la corrupción está la idea de la eficiencia del gasto público –cuando los impuestos se gastan más eficientemente, la moral tributaria es mayor (Barone and Mocetti, 2009).

La economía informal claramente está vinculada a la moral tributaria. Existe una variedad de estudios que muestran una fuerte correlación de alrededor de -50 y -65 entre moral tributaria y el tamaño de la economía informal (Torgler, Schaffner, & Macintyre, 2008). Ello indica que en la medida en que el tamaño de la economía informal aumenta, disminuye la moral tributaria. De manera similar, existe un vínculo igualmente fuerte entre corrupción y la economía informal – según se muestra en la Figura 1.

Figura 1.



La Figura 1 traza 140 países según la medida de la Economía Informal del Banco Mundial (Schneider, Buehn, & Montenegro, 2010¹) e igualmente proporciona una medida separada de las percepciones de corrupción proporcionada por Transparencia Internacional². Los datos son del 2007. La correlación entre estas dos medidas era .68 indicando una muy fuerte relación – mientras mayor sea la economía informal, mayor será el nivel de corrupción. En la evaluación realizada por Transparencia Internacional, Nueva Zelanda obtuvo el nivel más bajo de corrupción percibida de los países medidos.

Torgler (2003) examinó las percepciones de las personas respecto a las razones por las que no se paga el impuesto y determinó que la corrupción era una de las tres razones principales, además de la

1 La economía informal resulta difícil de medir. Schneider et al. (2010) utilizaron un número de indicadores que captan y reflejan de la mejor manera posible las características de las actividades de la economía informal, incluyendo: indicadores monetarios (e.g. divisas fuera de los bancos y depósitos); indicadores del mercado laboral (e.g. tasa de participación de la fuerza laboral y tasa de crecimiento de la fuerza laboral total); y medidas económicas oficiales (e.g. PIB per cápita convertido a dólares internacionales utilizando tasas de paridad del poder adquisitivo).

2 En el Índice de Percepciones de Corrupción (IPC) se calculó la corrupción usando datos de 14 fuentes de instituciones independientes. Todas las fuentes miden la extensión general de la corrupción (frecuencia y/o monto de los sobornos) en los sectores público y político. Las fuentes del IPC incluyen encuestas; puntajes revisados de grupos proporcionados por expertos; evaluaciones de no residentes y residentes; y evaluación de sus países por líderes de negocios residentes. Se llevan a cabo estandarizaciones de datos adicionales y se combinan las fuentes para determinar una medida general de corrupción entre 0 y 10.

falta de honestidad de la persona e igualmente porque los impuestos eran demasiado altos. Donde hay salarios relativamente bajos en las organizaciones gubernamentales también se encontró que existen niveles más altos de corrupción (Van Rijckeghem & Weber, 2001; Tanzi, 2000), lo que indica que los designados tienen la posibilidad de obtener ingresos adicionales; además, en algunos países estos empleos podían ser comprados (The World Bank, 1998). La corrupción dentro de la propia administración tributaria tiene un efecto insidioso y destructivo sobre la moral tributaria y el cumplimiento (Nawaz, 2010).

Los gobiernos y administraciones tributarias deben crear confianza en su credibilidad y entregar bienes públicos a cambio de los impuestos (Torgler, 2003). La ética e integridad de los gobiernos y las administraciones tributarias es de suma importancia para la moral tributaria. Blijswijk, Breukelen, Franklin, Raadschedlers, & Slump (2004, p. 718) señalan que para 'reconstruir la confianza en el gobierno, los funcionarios también deben actuar con integridad. Son necesarias las acciones tanto éticas como llevadas a cabo con integridad – ninguna por sí sola es suficiente'. Ellos describen como la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos pasó por un proceso de desarrollo organizacional con dos productos: primero reglas estandarizadas y códigos de conducta; y, segundo, reconociendo que las reglas por sí solas no pueden cubrir cada situación y, por lo tanto, un programa de integridad debe implantar valores básicos y reglas de integridad al tiempo de promover la responsabilidad profesional del individuo y los valores ocupacionales.

Así pues, una forma en que las administraciones tributarias pueden disminuir el riesgo de acciones de personal inadecuadas como la corrupción, es a través de una cuidadosa selección y capacitación del personal, y apoyo y monitoreo continuo de la ética e integridad.

2. ÉTICA DEL PERSONAL DE LA OFICINA DE RENTAS INTERNAS

Al igual que la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos, el RI ha invertido en un sólido proceso para instaurar la ética e integridad en nuestro personal.

2.1 Combinar la ética e integridad

Nuestro programa de ética e integridad es continuo y abarca el reclutamiento, inducción y capacitación en línea para garantizar que el personal actúe con absoluta integridad y profesionalismo en todo momento.

Reclutamiento

- Se llevan a cabo investigaciones y verificaciones de validación antes de reclutar a nuevos miembros del personal– incluyendo potenciales asuntos tributarios pendientes.

Inducción

- Las conversaciones sobre integridad se producen como parte del día de Orientación incluyendo videos de la Comisión³ de Servicios Estatales respecto a lo que significa ser parte del RI y del sector público.
- Capacitación sobre el Código de Conducta brindada en la inducción para nuevos miembros del personal.
- Se le requiere al personal completar la capacitación en línea respecto al Código de Conducta a través de nuestra facilidad de aprendizaje y capacitación basada en Intranet.

Apoyo y Promoción Continuos

- El RI dispone de un equipo de Garantía de Integridad dentro de nuestra función de Riesgo Corporativo y Garantía que se asegura de que mantengamos una Política y Marco de Integridad sostenibles, apoya la educación a nivel de toda la organización, investiga las acciones indebidas y provee garantía independiente al Comisionado del RI sobre la fortaleza del ambiente ético.
- Se deben llevar a cabo conversaciones regulares sobre integridad con cada equipo de funcionarios y ser concluidas cada trimestre por el líder del equipo o el gerente.
- Los miembros del personal de Garantía de Integridad están disponibles para la capacitación ad hoc de las unidades de negocio cuando así se solicite.
- Existe un registro de conflicto de intereses donde el personal y los gerentes anotan cualesquiera conflictos de interés y se toman medidas para minimizar el riesgo de cualquiera de tales conflictos.
- Durante el proceso de Evaluación de Desempeño anual de cada miembro del personal se incluyen y examinan competencias esenciales en relación con la integridad.
- La unidad de negocio de Riesgo Corporativo y Garantía realiza el monitoreo continuo para brindar seguridad al Comisionado de Rentas Internas de que nuestros sistemas no están siendo mal utilizados, mediante:

³ *La Comisión de Servicios Estatales es el principal asesor del Gobierno respecto al sistema de gestión pública y trabajo con las agencias gubernamentales para respaldar la entrega de servicios de calidad a los neozelandeses.*

- Un Marco de Integridad
- Política y procedimientos sólidos para reportar instancias reales y sospechadas de mala conducta y acciones indebidas.
- Política y procedimientos de Revelaciones Protegidas
- La Legislación Tributaria apuntala la ética e integridad incluyendo disposiciones sobre secreto

Algunos de los hallazgos claves que surgieron de la Encuesta de Integridad y Conducta de los Servicios del Estado de 2010 fueron que todos los funcionarios de la Oficina de Rentas Internas están conscientes de las normas de Integridad y Conducta escritas de la Organización.

Los miembros del personal de la Oficina de Rentas Internas están mucho más conscientes respecto a donde reportar las acciones indebidas y mala conducta sospechada, que otras áreas del sector público. Un 96% del personal de Rentas Internas consideró útil la capacitación en integridad y conducta y pudo aplicar la capacitación al tomar decisiones en su ambiente de trabajo.

2.2 Caso Práctico Ético sobre Corrupción

Independientemente de la selección de personal, inducción y capacitación, habrá ocasiones en que un funcionario toma decisiones indebidas o ilegales en el transcurso de su trabajo. En tales casos, la moral tributaria se puede ver impactada negativamente por el descubrimiento y publicidad que rodea a dichas violaciones. En estas circunstancias, es vital que los asuntos sean atendidos prontamente con integridad para garantizar que cualesquiera consecuencias internas o externas sean minimizadas. En todos los casos, se fomentan las investigaciones y donde se identifican delitos menores u ofensas se aplica toda la fuerza de las sanciones, incluyendo los enjuiciamientos penales.

En una auditoría de una pareja de inmigrantes que tenía un negocio de venta de artículos en un sitio de subastas en Internet, un joven Fiscalizador de 32 años trató de obtener dinero mediante extorsión. Le presenta a la pareja varias opciones incluyendo la salida del país, enfrentar un substancial déficit tributario, multa y potencial enjuiciamiento, o pagarle a él y dos colegas un monto menor para que el caso fuera descontinuado. El dinero debía ser depositado en una cuenta bancaria en el exterior.

Aunque el Fiscalizador tomó como víctima a una pareja de inmigrantes que tal vez no estuvieran familiarizados con los valores culturales de

Nueva Zelanda, reconocieron la seriedad de la extorsión y se dirigieron a la Policía. Una vez que la Oficina de Rentas Internas fue alertada por la Policía, inmediatamente se dio inicio a una investigación interna.

Al funcionario se le suspendió el pago. Preocupados de que este no fuera su único caso de extorsión, o de que pudiera estar trabajando con otros, la investigación se extendió a otros archivos del RI en los que él había estado trabajando a fin de garantizar que se identificara cualesquiera cómplices y que sus acciones en relación con esos otros contribuyentes fuera correcta. El área en la que trabajaba el Fiscalizador también fue cerrada temporalmente.

El RI trabajó con la Policía, proporcionando información requerida para la investigación. El RI investigó el correo electrónico, archivos electrónicos, acceso mediante lector de tarjeta, registros telefónicos y acceso por Internet a fin de asegurarse de que no hubiesen ocurrido otras violaciones. Se llevaron a cabo extensas entrevistas con colegas de trabajo para identificar asuntos o cualesquiera otros co-conspiradores potenciales. De hecho, de esta forma se determinó que el trabajaba por su cuenta.

La Policía entregó información del RI que confiscó en la residencia del Fiscalizador. Ello demostró que había violado la legislación tributaria y el RI comenzó a recopilar evidencia para enjuiciarlo igualmente por esto. Se promovió una investigación de empleo y posteriormente fue despedido del RI.

Al Fiscalizador se le hicieron cargos de corrupción y no mantener el secreto. Se declaró culpable. Esta declaración, el remordimiento demostrado y la baja probabilidad de que volviera a incurrir en dicha falta resultó en una sentencia de tres meses de detención comunitaria y 200 horas de trabajo comunitario. También se le expulsó del Instituto de Contadores Certificados de Nueva Zelanda y se le ordenó pagar una multa al Instituto.

El Juez comentó que el Fiscalizador había perjudicado la integridad del RI y que el soborno y la corrupción en entidades de alto nivel afecta la esencia misma del servicio público. Este caso fue ampliamente difundido al igual que los comentarios del Comisionado quien enfatizó la integridad del RI y la naturaleza poco usual de este caso. El comentó:

“Este es un asunto que tomamos con extrema seriedad” “En el desempeño de sus deberes, los funcionarios de la Oficina de Rentas Internas deben comportarse con el más alto nivel de integridad a fin de mantener la confianza del público.” “Las acciones del Fiscalizador

fueron una excepción.” “Disponemos de más de seis mil funcionarios con sólidos antecedentes de servicio público e integridad. En una reciente encuesta sobre ética en el sector público los funcionarios de la Oficina de Rentas Internas obtuvieron altos puntajes en todas las categorías. Yo continúo manteniendo la mayor confianza en nuestros funcionarios.”

Este caso destaca el hecho de que ninguna autoridad es inmune a la corrupción. Con una fuerte Moral Tributaria, dichas instancias serán identificadas por el público y con una rápida acción y la colaboración de otras agencias de aplicación de las leyes, el daño a la confianza del público puede ser minimizado o hasta se puede mejorar la confianza.

3. INTERACCIONES ÉTICAS ENTRE EL RI Y LOS CLIENTES

La moral tributaria es sensible a las creencias y percepciones de que el sistema tributario es justo y transparente. Esencial para las interacciones éticas es la imparcialidad de procedimientos—la percepción de que la entidad a cargo de los ingresos se adhiere a los procedimientos que son imparciales en su trato con los contribuyentes.

Por consiguiente, las agencias de ingresos deben tener cuidado en que su papel en la recaudación de impuestos sea separado de las percepciones populares de imparcialidad distributiva promoviendo un enfoque abierto respecto a la imparcialidad de procedimientos.

Esta es una consideración clave para enmarcar las ideas respecto a la moral tributaria. La OCDE (2010) resume los hallazgos de investigaciones en esta área, incluyendo a Braithwaite (2003), Murphy (2004), y Tyler (2006) quienes reportan que la imparcialidad de procedimientos puede influir directamente en la aceptación de las decisiones de las agencias de ingresos y ayudar a crear confianza entre los contribuyentes. Kirchler et al. (2006) señalan que la aceptación percibida de la asesoría por parte de los funcionarios tributarios está asociada con un alto cumplimiento auto-reportado. Leventhal (1980) especifica varios criterios que influyen en la imparcialidad de procedimientos incluyendo— la consistencia, precisión, representatividad, inexistencia de errores, capacidad de corrección y aplicaciones éticas. Tyler y Lind (1992) incluyen el trato respetuoso por parte de las autoridades, voz y neutralidad como criterios adicionales.

Un aspecto clave para las interacciones éticas e imparcialidad en los procedimientos del RI lo constituye una Carta que establece la relación que procuramos lograr con los clientes. No obstante, no siempre se logra esta relación por una variedad de razones, y por

ello es importante que existan procesos para atender estos aspectos. Cuando encontramos un cliente que tal vez no haya sido ético u honesto en sus asuntos tributarios, esto no impide que actuemos con integridad y de manera ética en una auditoría o cuando se requiera volver a realizar liquidaciones. También es importante que midamos y manejemos las percepciones de los clientes respecto a nosotros y cómo estamos brindando nuestro servicio. Esta sección se enfocará en la Carta del RI, el Proceso de Gestión de Quejas, el Proceso de Solución de Disputas y nuestra encuesta respecto a la satisfacción, percepciones y moral tributaria de los clientes.

3.1 La Carta de la Oficina de Rentas Internas en su relación con los Clientes

Mediante un conjunto de principios, la carta del RI describe el tipo de relación de trabajo que deseamos mantener con los clientes (véase el Apéndice 1). Los principios claramente redactados contiene cada uno la frase “we will” (tiempo futuro en inglés) indicando que este es un conjunto de comportamientos que el personal del RI activamente procurará lograr. La Carta se aplica a todo el personal, independientemente de si tengan contacto directo con los clientes. La misma está dividida en 5 categorías:

- Cómo trabajaremos con usted
- Asesoría e información confiables
- Confidencialidad
- Consistencia e imparcialidad
- Su derecho a cuestionarnos.

Cada categoría incluye un número de principios. Algunos son específicos y definibles, tales como “Trataremos toda la información sobre usted como privada y confidencial”. Otros son ligeramente más amplios, tales como: “Tomaremos en cuenta sus circunstancias particulares en la medida en que la ley lo permita.”

El RI también dispone de un Premio para reconocer al personal que cumple con la Carta.

La Carta del RI en su relación con los clientes establece la base organizacional para el tratamiento ético e imparcialidad de los procedimientos.

3.2 Servicio de Gestión de Quejas

Independientemente de la Carta, la capacitación del personal y entrega de servicio de calidad habrá ocasiones en que los clientes estarán en desacuerdo con el servicio proporcionado. Para mantener la moral tributaria, es importante que existan procesos para rápidamente atender los asuntos en la medida que surjan y si los mismos, no pueden ser resueltos, el problema se refiere a una tercera persona independiente. Nosotros disponemos de un Servicio de Gestión de Quejas (SGQ) específico para atender estos asuntos.

El SGQ ofrece un servicio de soluciones accesible e imparcial para clientes que no hayan podido resolver asuntos satisfactoriamente a través de los procesos de negocio usuales. El SGQ se propone resolver los asuntos de manera eficiente, justa y oportuna.

Una queja puede definirse en términos amplios como una expresión de insatisfacción con un servicio o producto. El “servicio” también se puede referir a la calidad y/u oportunidad del trabajo realizado por el RI que puede llevar a percibir una falla en el cumplimiento con los principios descritos en nuestra Carta. Todos los otros medios estatutarios (tales como solución de disputas que se tratan más adelante) continúan invariables.

Los clientes pueden comunicarse con el SGQ directamente por teléfono, Internet, fax o carta. El SGQ se propone:

- Permitir a los clientes resolver asuntos que no han sido resueltos satisfactoriamente a través del proceso usual de negocios.
- Asegurar que tanto los clientes como el personal estén conscientes de los medios disponibles para resolver las quejas.
- Proporcionar información de gestión que alimente el diseño de procesos y sistemas y ayude a los gerentes a mejorar el servicio al cliente.
- Mantenerla relación entre clientes y los lugares de entrega del servicio.
- Contribuir con el mejoramiento del negocio identificando y reportando aspectos relacionados con quejas y retroalimentación a las áreas de negocios de la Oficina de Rentas Internas, la gerencia superior y al Comisionado.

Oficiales de Gestión de Casos

En el SGQ, un Oficial de Gestión de Casos (OGC) maneja el caso hasta su solución dentro de los marcos de tiempo acordados. El manejo del caso puede requerir ayuda o información adicional del

personal que estuvo involucrado en el asunto originalmente. También se puede solicitar asistencia a otras áreas del RI. Esta información será revisada por el OGC, quien establece contacto con el cliente. La intención es resolver el asunto tan rápida y eficientemente como sea posible.

Defensor del Pueblo

En cualquier momento, un cliente tiene la opción de acudir a la Defensoría del Pueblo para revisar las decisiones tomadas por la Oficina de Rentas Internas, aunque el Defensor del Pueblo usualmente esperará que el cliente haya tratado inicialmente de resolver el asunto con el RI. Los Defensores del Pueblo son Oficiales independientes e imparciales del Parlamento que investigan quejas contra las agencias gubernamentales centrales y locales.

Como Oficiales del Parlamento, son responsables ante el Parlamento pero independientes del gobierno de turno. Las investigaciones del Defensor del Pueblo son gratis y se llevan a cabo en privado.

La Oficina de Rentas Internas recibe más de 8,000 comunicaciones cada año en la que los clientes expresan su descontento o comentan sobre algún aspecto de su experiencia con el RI. Algunas de estas son quejas auténticas; otras son sugerencias sobre procesos que los clientes consideran injustos o innecesarios. Todas estas comunicaciones tienen el potencial de informar al RI sobre la forma en que llevamos a cabo los negocios y brindan oportunidades para mejorar nuestro servicio y mantener y mejorar la moral tributaria.

3.3 Proceso de Solución de Disputas

Las disputas entre el RI y nuestros clientes respecto a una posición tributaria pueden ser motivo de gran discusión. Cuando hay desacuerdos sobre nuevas liquidaciones o se toman posiciones tributarias, es importante que exista un proceso claro y transparente mediante el cual se puedan resolver diferencias de manera ética. Si un cliente está en desacuerdo con una liquidación o ajuste realizado por él o el RI, puede usar el proceso de solución de disputas para apelar la liquidación. Este proceso está diseñado para resolver desacuerdos rápidamente mediante la temprana identificación de todos los aspectos, plena revelación de los hechos y evidencia y consulta con el RI. El RI ha estado trabajando con la Asociación de Derecho de Nueva Zelanda y el Instituto de Contadores Certificados de Nueva Zelanda para mejorar el proceso de solución de disputas y adaptarlo a las necesidades de nuestros clientes.

El proceso de solución de disputas consta de un enfoque por fases a través de un número de niveles mediante los cuales se resuelven los asuntos o se continúa al siguiente paso del proceso. Aun si un contribuyente ha sido deshonesto o está en desacuerdo con la posición tributaria correcta, este proceso le permite a cada parte discutir los aspectos abiertamente, y con integridad, y cuando quedan aspectos sin resolver, el asunto puede pasar por una reunión, adjudicación, Autoridad de Revisión Tributaria o un Alto Tribunal.

1. Cuando hemos emitido una nueva liquidación y el cliente está en desacuerdo, este último presenta un Aviso de ajuste propuesto señalando las razones del desacuerdo con la liquidación. Si no lo aceptamos;
2. Le enviamos al contribuyente un aviso de respuesta describiendo por qué rechazamos su propuesta. Si el cliente rechaza esto, entonces;
3. Se realiza una reunión entre nosotros y el contribuyente, en la que se aclaran los hechos y aspectos, para permitir que se resuelvan los hechos en disputa. Si la reunión todavía continúa en un impasse;
4. Le enviamos al contribuyente un aviso de revelación que requieren que el mismo redacte una declaración de posición. El contribuyente envía su declaración de posición. Si la disputa llega a una audiencia, no pueden introducir ninguna evidencia, hechos, asuntos o argumentos que no estuvieren en su declaración de posición. Esto se conoce como la regla de exclusión de evidencia. Nosotros enviamos al contribuyente nuestra declaración de posición. Igualmente, la regla de exclusión de evidencia dice que no podemos introducir ningún material Nuevo que no estuviese en nuestra declaración de posición, a menos que se acuerde. La discreción judicial puede permitir que se admita material que no haya sido revelado previamente.
5. Si no se llega a un acuerdo, entonces en la mayoría de las instancias, el caso pasará a nuestra Unidad de Adjudicación para su consideración, independientemente del asunto o monto del impuesto en cuestión. El adjudicador es un experto independiente dentro del RI que examinará cómo la ley se aplica a los hechos del caso. El considerará los hechos, evidencia, principios legales y asuntos planteados en cada una de las declaraciones de posición. Si el adjudicador decide en favor del contribuyente, hacemos una nueva declaración de acuerdo con sus cifras, y allí termina el asunto. Si el adjudicador decide a nuestro favor, la liquidación se mantiene. Si el contribuyente está insatisfecho con esta decisión, el proceso continúa a la siguiente etapa.

6. El contribuyente interpone un proceso ante la Autoridad de Revisión de Tributación o el Alto Tribunal.

El Servicio de Gestión de Quejas y el Proceso de Solución de Disputas se asegura de que si los clientes no sienten que han recibido el mejor servicio o liquidaciones correctas, tienen acceso a procesos claros y transparentes, con ascenso hacia partes independientes. Esto permite el tratamiento ético de los asuntos y minimiza cualquier daño potencial a la moral tributaria.

Los clientes que utilizan este servicio y proceso tienen quejas percibidas, pero esto nos dice poco sobre las percepciones generales de la población o satisfacción de los clientes con el servicio brindado por el RI. Para mantener y mejorar la moral tributaria, es importante que una autoridad tributaria entienda como la misma y el impuesto son percibidos por la comunidad, así como la satisfacción de los clientes que tienen tratos directos con nosotros.

Muchos de los estudios de investigaciones sobre moral tributaria publicados han utilizado la Encuesta Europea de Valores o la Encuesta Mundial de Valores⁴ (Torgler, 2007; Frey & Torgler, 2007; Torgler, Schaffner, & Macintyre, 2008) como medida de la moral tributaria en base a las respuestas a una pregunta:

“Pro favor indíqueme con respecto a las siguientes afirmaciones si usted piensa que siempre se puede justificar, nunca se puede justificar o está en algún punto intermedio: Hacer trampa con respecto a los pagos tributarios si se le presenta la oportunidad”.

(% “nunca se justifica” – código 1 de una escala de 10 puntos, donde 1 = nunca y 10= siempre)

Una pregunta única no puede ofrecer una medida global de la moral tributaria y no refleja las percepciones sobre la agencia de ingresos o la satisfacción del cliente con los servicios. El RI lleva a cabo encuestas regulares que se incluyen en informes trimestrales sobre actitudes hacia el impuesto, percepciones del RI, y satisfacción con los servicios al cliente. Todos son factores que se relacionan directamente con la moral tributaria. Las preguntas también se refieren a la Carta. La siguiente sección cubre la medición continua del RI de la percepción, satisfacción y moral tributaria del cliente.

⁴ *La Encuesta Mundial de Valores (WVS por sus siglas en inglés) es una red a nivel mundial de científicos sociales que estudian los valores cambiantes y su impacto en la vida social y política. La WVS provee una medición global de todas las principales áreas de interés humano, desde la religión a la política a la vida económica y social.*

3.4 Encuesta de la Satisfacción del Cliente, Percepciones y Moral Tributaria

Se desarrolló una encuesta tomando información de hallazgos de investigación cualitativa, investigación de la Comisión de Servicios Estatales, análisis multivariados de conjuntos de datos existentes, y encuestas similares llevadas a cabo por otras administraciones tributarias. La encuesta mide aspectos claves que incluyen:

- | | |
|---|---|
| Percepciones de la Comunidad | Satisfacción del Cliente |
| ○ Confianza | ○ Satisfacción general |
| ○ Imparcialidad | ○ Expectativas |
| ○ Operacionalmente efectivo | ○ Accesibilidad |
| ○ Percepciones generales del RI | ○ Personal de apariencia personal agradable y conocedor |
| ○ Aspiraciones del RI | ○ Trato justo |
| ○ Actitudes sobre el papel del impuesto en la sociedad. | ○ Seguimiento |
| | ○ Resultado adecuado |

La encuesta la lleva a cabo una organización de investigación independiente con dos grupos de temas – percepciones de la comunidad de una muestra aleatoria del público en general que haya o no tenido contacto con el RI (aproximadamente 375 encuestados por trimestre); y satisfacción del cliente de aquéllos que hayan tenido contacto reciente con el RI (alrededor de 1,000 encuestados por trimestre).

La Tabla1 presenta las respuestas generales a la encuesta para el trimestre de diciembre de 2010 con las respuestas clasificadas de 3-5 en una escala de Likert de 5 puntos –oscilando entre 1 ‘firmemente en desacuerdo’ a 5 ‘firmemente de acuerdo’. Estos representan a los que tienen opiniones⁵ positivas. Los datos de la encuesta pueden ser adicionalmente desglosados de acuerdo con una variedad de aspectos demográficos, tipo de impuesto y áreas de impuestos, así como por tipo de clientes (e.g., negocios, personas naturales, organizaciones sin fines de lucro, agentes tributarios). Además, los comentarios cualitativos de los que responden a la encuesta son analizados temáticamente. Por ejemplo, se dividen en 20 categorías tales como ‘tiempo de respuesta más rápido’, ‘mejor seguimiento’, y ‘sistemas y procesos más precisos y eficientes’. Los informes de las encuestas y el análisis interactivo limitado de los resultados de las encuestas están disponibles para todo el personal del RI a través del Intranet.

⁵ Nota: la pregunta ‘No resiente pagar impuesto’ es una pregunta redactada negativamente, ‘Resiente pagar impuesto’ en la que una calificación de 3-5 es respuesta negativa. Por lo tanto, para mantener consistencia de escala la pregunta fue calificada a la inversa en la tabla – con una calificación 1-2 de 56%.

En general, los resultados de las encuestas de percepciones y satisfacción de diciembre de 2010, son muy Buenos y representan el apuntalamiento de una fuerte moral tributaria en Nueva Zelanda. Tenemos una meta de 85% de clientes satisfechos que se logró en el trimestre. Las percepciones más bajas fueron con respecto a Imparcialidad (73%) y Hace que sea fácil que salga bien (70%). Las actitudes hacia el impuesto son muy fuertes en general 90%, aparte del resentimiento general hacia pagar impuestos con 43% de los que respondieron que resienten tener que pagar impuestos. Esta es una interesante yuxtaposición mediante la cual los contribuyentes aceptan la necesidad y responsabilidad de pagar impuestos, pero muchos también tiene un resentimiento general hacia el pago de los mismos...

Tabla 1. Resultados de la Encuesta de Percepciones y Satisfacción de Diciembre de 2010

Las cifras representan el porcentaje de participantes en la encuesta que respondieron positivamente.

Percepciones de la Comunidad

Actitud hacia el Pago de Impuestos	2 Trimestre Diciembre 2010 (n=375)
Acepta responsabilidad del pago de justa proporción de impuesto	96
Pago de impuestos contribuye con NZ	92
Pago de impuesto es lo correcto	95
No resienten pagar impuesto	56

Percepción	2 Trimestre Diciembre 2010 (n=375)
Percepción general de calidad de servicio	81
Confianza	84
Imparcialidad	73
Operacionalmente efectivo	80
Confianza en el RI	87
Cambiando para mejor	79
Facilita el hacerlo bien	70

Satisfacción del Cliente

Atributo de satisfacción	2 Trimestre Diciembre 2010 (n=1003)
Satisfacción general	86
Accesibilidad	81
Personal de apariencia personal agradable & conocedor	86
Trato justo	85
Seguimiento	81
Resultado adecuado	79
Satisface expectativa	84

La realización de encuestas de esta naturaleza permite descubrir la dinámica continua y cambiante de la moral tributaria – la moral tributaria, percepciones y satisfacción del cliente se pueden monitorear y cuando hay un cambio que no tiene explicación o no esperado, se puede llevar a cabo investigaciones adicionales para determinar la

causa. De este modo, cualesquiera cambios o tendencias negativos en la moral tributaria se pueden detectar prontamente y tomar acciones.

4. LOS ESFUERZOS DE LA OFICINA DE RENTAS INTERNAS POR LOGRAR LA MORAL TRIBUTARIA

Tradicionalmente las administraciones tributarias han utilizado mecanismos usuales para mantener la moral tributaria tales como educación, asistencia y aplicación de las leyes. Es importante que las autoridades de ingresos vayan más allá de lo tradicional y ver qué programas adicionales pueden utilizarse para mantener y mejorar la moral tributaria. En esta sección se analizarán inicialmente las normas sociales y la moral tributaria, conjuntamente con la manera en que trabajamos con la industria para mejorar las normas; segundo, las primeas señales de advertencia de los niveles descendientes de responsabilidad ciudadana en la población y disminución del compromiso tributario y una iniciativa para mejorar la moral tributaria mediante la educación ciudadana y tributaria en las escuelas secundarias.

Los contribuyentes son firmemente influidos por lo que perciben como el cumplimiento de otros contribuyentes (Frey & Torgler, 2007). Si los contribuyentes creen que el incumplimiento es común, luego disminuye la moral tributaria, mientras que si otros son percibidos como honestos, entonces la moral tributaria aumenta. Estas relaciones normativas parecen ser altamente complejas y bi-direccionales entre las normas personales, normas sociales y el cumplimiento tributario – por ejemplo (Wenzel, 2006) descubrió que un mayor cumplimiento lleva a más creencias éticas y más creencias éticas también llevan a un mayor cumplimiento.

A pesar de la complejidad de las normas sociales, cada vez se hace más énfasis en su aplicación para el cumplimiento y la moral tributaria. Varios trabajos señalan que los factores morales (presentados como normas sociales) se usan para explicar los niveles más altos que los pronosticados del cumplimiento real que aquéllos propuestos por los modelos económicos que promueven la teoría de la utilidad esperada (Allingham and Sandmo, 1972, Yitzaki, 1974). Por ejemplo, Halla (2010) comenta: “En años recientes la literatura económica sobre la economía informal y la evasión tributaria enfatizaban la importancia de las consideraciones morales (o las normas sociales) para explicar el comportamiento de cumplimiento.” Igualmente, las investigaciones sobre la aplicación pública de las leyes considera de manera creciente las normas sociales por su papel para substituir o complementar las leyes formales, y debido al impacto potencial de las leyes en las normas

sociales (Polinsky y Shavell, 2000). Probablemente esta tendencia resulte del hecho que los modelos neoclásicos de cumplimiento – en el espíritu del enfoque de la economía del delito – subpronostica el cumplimiento del mundo real. Muchos expertos por lo tanto concluyen que la explicación a la tendencia de cumplir debe ser que las personas están obedeciendo una norma (Posner, 2000).

Existe también una distinción entre normas sociales descriptivas y por mandato (Cialdini, Kallgren, & Reno, 1991). Una norma descriptiva se refiere a lo que los otros realmente hacen; es decir, lo que percibe como lo que comúnmente se hace. Una norma por mandato se refiere a lo que los otros sienten que no debe hacer o es lo correcto en cualquier situación. Lo que es correcto hacer puede diferir de lo que expresan las leyes tributarias. De igual modo, la religiosidad también plantea la moral tributaria, por cuanto provee una constitución moral, un mecanismo de aplicación de las leyes y provee creencias sobre el comportamiento correcto. (Torgler, 2006).

Las normas sociales respecto a los impuestos solo se internalizan cuando las personas se identifican con el grupo de referencia a los que se atribuyen las normas (Wenzel, 2005). Dado que para una fuerte moral tributaria deben haber normas tanto descriptivas como por mandato para el cumplimiento tributario, es por lo tanto importante desarrollar el cumplimiento con grupos de referencias claves – una de esas iniciativas fue el programa de asociación de industrias. En lugar de tratar de mejorar la moral tributaria sobre la base de un contribuyente individual, este programa procura desarrollar la moral tributaria como una norma en toda la industria.

4.1 Trabajando con las Industrias

En febrero de 2002, el RI estableció un Equipo de Asociación de Industrias para hacer frente a la economía monetaria – área en la que el cumplimiento al igual que la moral tributaria probablemente sea más baja que en el resto de la comunidad de negocios. La Asociación de Industrias utilizó un rango de técnicas educacionales, de asistencia y seguridad para estimular a las personas a cumplir con sus responsabilidades tributarias. El enfoque de Asociación de Industrias se basó en:

- El establecimiento de relaciones con ciertos grupos de industrias (usualmente a través de la asociación nacional).
- Aprender sobre las industrias y sus aspectos tributarios.
- Desarrollo de equipos de campo multifuncionales para ayudar a los miembros de la industria con sus impuestos.

- Desarrollo de una serie de productos de comunicación de lenguaje sencillo.
- Prueba de nuevos métodos para mejorar el cumplimiento.
- Adaptación de nuestras respuestas a las necesidades de la industria.

Hubo tres corrientes de trabajo claves dentro del programa: Desarrollo de Relaciones entre las Industrias, Comunicaciones y Entrega en el Campo.

Desarrollo de Relaciones entre las Industrias

Generalmente los grupos de industrias tienden a ser vistos como profesionales y que promueven el cumplimiento. La Asociación de Industrias trabajó activamente estableciendo relaciones en 14 industrias incluyendo: reparación automotriz, albañilería, peluquería, plomería y taxis. Estas relaciones adoptaron una serie de formas desde asociaciones de industrias u organismos que directamente representan a los miembros de la industria; entes de sector u organizaciones que son representativas de, o están vinculadas a miembros de una industria; y socios estratégicos -una relación que se establece con cualquier ente que es una agencia cuasi-gubernamental o entidad de la corona; que es representativa de, regule o financie a una industria o sector con el que la Asociación de Industrias esté trabajando. En total se habían iniciado más de 30 relaciones.

Comunicaciones

El equipo de Comunicaciones de Asociaciones de Industrias tiene la responsabilidad de diseñar y entregar productos de comunicaciones y brindar asesoría para mejorar el conocimiento de las obligaciones y atender aspectos específicos identificados en las industrias. El trabajo del equipo justifica el enfoque basado en relaciones de la asociación. El equipo ha producido una serie de materiales y recursos para uso de los equipos de campo de la Asociación de Industrias, y para ser insertados en las propias publicaciones de los socios. Los temas de los productos son desarrollados en base a la retroalimentación de los equipos de campo, donde se percibe una “brecha” en los productos existentes de la Oficina de Rentas Internas, o para pasar a productos existentes que son más complejos. Todos se proponen proveer información fácil de entender y accesible que respondan a las preguntas más frecuentemente formuladas de los socios de la industria. La investigación demuestra que los socios prefieren material que esté “adaptado” a su industria.

Productos de comunicaciones claves incluidos:

- Perspectivas Tributarias – presentar información esencial que requiere un socio de la industria en relación con un tema tributario desde su perspectiva.
- Folletos de la Industria – una serie de folletos A5 específicos sobre la industria para ayudar a los equipos de campo a promover la Asociación de Industrias.
- Afiches/Material de Exhibición – recursos que los equipos de campo pueden utilizar tales como envíos por correo, afiches, y para publicar en los diarios de la comunidad, apoyado con editorial suministrado respecto al enfoque basado en relaciones.
- Publicaciones & Artículos – artículos regulares fáciles de leer sobre temas tributarios en más de 20 publicaciones de socios de industrias.
- Otros productos tales como el envío por correo el Cuento del Electricista que fue enviada a más de 30,000 electricistas. Este envío adoptó un nuevo enfoque, relatando la historia de “Dave”, un electricista que realizaba trabajos ilícitos pagados en efectivo, pero llega a reconocer el efecto de sus acciones en la industria y la comunidad, por lo que solicita la ayuda de la asociación de Industrias para “salir limpio”.

Entrega en el Campo

Un componente central para probar el enfoque basado en relaciones fue el desarrollo de equipos regionales de Asociaciones de Industrias, quienes establecerían relaciones con negocios locales y sus empleados para estimular el cumplimiento. También se establecieron equipos regionales de campo para probar un enfoque multifuncional al servicio al cliente como medio de establecer relaciones efectivas dentro de la comunidad. Las investigaciones previas señalaron que un sistema que le permita a los clientes tener una persona o un equipo que se encargue de todos sus asuntos con el RI, sería preferible a tener múltiples contactos con diversos segmentos en el departamento. Esto combinaría el enfoque de gestión de caso y equipo multifuncional deseado por los clientes.

Con estos dos objetivos primarios en mente, probando un enfoque basado en relaciones y estableciendo equipos multifuncionales, el proyecto estableció cinco equipos de campo en todo el país. Los equipos se establecieron bajo control de cada centro de servicio donde aspectos tales como selección de personal, obtención de recursos, establecimiento de normas de desempeño (individual y en equipo), usando métodos efectivos de comunicación en la mayoría de los casos

eran determinados por la gerencia local y funcional. Hasta este punto, los equipos de campo de la Asociación de Industrias todavía eran en gran medida “de propiedad” de los Centros de Servicio regionales.

Las observaciones iniciales de los equipos de campo eran:

- Un enfoque de equipo multifuncional trae como resultado una solución más oportuna de los casos individuales.
- Para tener un equipo multifuncional eficiente y efectivo se debe incluir en el equipo un importante nivel de experiencia en política tributaria y social, y en destrezas técnicas que no tienen que ver con impuestos, tales como desarrollo de relaciones.
- El desafío de operar un equipo multifuncional enfocado en resultados cuando la mayoría de las medidas de desempeño organizacional se basan en producción.
- Un enfoque multifuncional, ya sea por equipo o industria, es el estilo preferido por personal que ha trabajado tanto en ambientes de Asociación de Industrias como funcionales. La satisfacción con el trabajo aumenta considerablemente a través de –
 - Incremento en el conocimiento técnico obtenido mediante el ambiente de gestión de casos
 - Capacidad para trabajar en el campo; es decir, no estar atado al escritorio
 - Incremento en destrezas generales; por ejemplo, presentaciones y seminarios, comunicación
 - Autonomía del trabajo
 - Capacidad para realizar el trabajo completo para el contribuyente / cliente

Con la Asociación de Industrias hemos demostrado que las administraciones tributarias deben avanzar más allá de las respuestas tradicionales al incumplimiento e igualmente se puede mejorar el componente de norma social de la moral tributaria.

4.2 Ciudadanía y Compromiso Tributario

Ser un buen ciudadano tiene muchos significados y formas. Los mismos abarcan la comprensión de los procesos políticos y gubernamentales, así como las razones por las que existe el impuesto y para qué se utiliza el mismo en la sociedad. Mientras la persona más entienda el gobierno y el proceso político y vea los beneficios de pagar impuestos a la comunidad, probablemente mayor sea su moral tributaria (Bird, et. al., 2006; Braithwaite & Wenzel, 2008; Frey & Feld, 2002; Scholz&Pinney, 1995). La cívica no es formalmente parte del currículum escolar de Nueva Zelanda, como lo es en muchos otros países.

Las tendencias recientes en Nueva Zelanda apuntan hacia niveles decrecientes de ciudadanía⁶ y una potencial disminución del significado del impuesto. Por ejemplo, entre 1984 y 2008, la comparecencia de votantes en las elecciones generales disminuyeron de 89% a 76%, aunque de acuerdo con los estándares internacionales la comparecencia todavía es alta y se califica como décima entre 30 países de la OCDE. De modo similar la comparecencia de votantes a nivel local disminuyó de 52% a 41% de 1989 a 2007. Este compromiso decreciente en el proceso político puede impactar adversamente la moral tributaria. Alm y Torgler (2006) señalan que el fortalecimiento de los elementos democráticos directos tal como la participación activa en el proceso político probablemente contribuya a aumentar la moral tributaria.

Antes del 2000 los trabajadores neozelandeses tenían que presentar una declaración anual de impuestos ante el RI. Al hacerlo, resolvían el adeudo de impuestos o recibía devoluciones, a la vez que tenían al menos un compromiso anual con el RI. No obstante, a partir del 2000, esta relación anual concluyó para el 70% de todas las personas naturales en Nueva Zelanda que ya no tenían ninguna obligación tributaria o de política social – principalmente aquéllos a quienes el empleador les deducía el impuesto en la fuente. Con relación a aquéllos con obligaciones tributarias y de política social, siempre ha habido la tendencia y el RI ha promovido el uso de canales electrónicos y tener menos contacto personal con el RI. Por consiguiente, existe el potencial de que las personas estarán más desvinculadas del impuesto, las normas sociales positivas podría disminuir, al igual que se produciría una disminución general de la moral tributaria.

Aunque la encuesta de las percepciones de la comunidad demuestra que la mayoría del público está de acuerdo en que al pagar impuestos están contribuyendo a la sociedad, todavía existe un resentimiento general al pago de impuestos. La investigación del RI ha determinado que el público no ve sus acciones individuales de permitir trabajos en efectivo como que si contribuyeran a la evasión tributaria. Además, algunos negocios carecen del conocimiento sobre sus obligaciones tributarias e incumplen por mera ignorancia – p.e., personas que previamente devengaban jornales y salarios o las personas jóvenes que hacen la transición hacia el trabajo independiente.

Por lo tanto, con una potencial disminución de actividades de ciudadanía en la población, menos compromiso con la tributación, un nivel razonable de resentimiento al pago de impuestos, y una tolerancia que permite la evasión, existe la necesidad de ver cómo se puede

⁶ Fuente: Ministerio de Desarrollo Social, <http://www.socialreport.msd.govt.nz/civil-political-rights/voter-turnout.html> -accesado el 12 de Marzo de 2011.

remediar esto, así como mantener y aumentar la moral tributaria. Una de esas iniciativas la constituye un programa de educación en nuestras escuelas secundarias.

4.3 Ciudadanía, Moral Tributaria y Educación Tributaria en las Escuelas

Como parte de una amplia estrategia dirigida a normas que promueven el cumplimiento voluntario como comportamiento socialmente necesario, el RI está desarrollando un programa de educación tributaria y ciudadanía en las escuelas.

La meta es desarrollar la motivación intrínseca de pagar impuestos en la próxima generación de contribuyentes antes de que ingresen en el sistema tributario. Este proyecto incluye un recurso de 'Ciudadanía y Educación Tributaria en las Escuelas' a ser utilizado por los maestros como medio tangible mediante el cual el RI puede promover los aspectos esenciales de por qué pagamos impuestos y qué logramos al pagar impuestos.

El currículum de Nueva Zelanda para las escuelas provee un marco pero no dicta el contenido. Las escuelas deciden sobre el contenido y los temas que van a enseñar. El currículum describe los "valores, responsabilidades, enfoque de aprendizaje y enfoque futuro".

La necesidad de educación tributaria constituye valor clave en el currículum de 'comunidad y participación', competencia clave en el 'manejo de sí mismo', área de aprendizaje de 'capacidad financiera de los estudiantes' y en el tema de futuro enfoque de 'ciudadanía'. El currículum se introdujo en 2010, por lo que es oportuno desarrollar este recurso.

Se propone que esta unidad sea utilizada en el Grado 10 para estudiantes de alrededor de 14 años. En el Grado 10, de alguna manera muchos estudiantes comienzan a ingresar en la fuerza laboral a tiempo parcial, por lo que existe alguna relevancia/interés por parte de ellos y también es la oportunidad de ofrecer a los maestros algo importante, nuevo y diferente para emprender con los estudiantes.

Estamos contratando un proveedor de educación externo para producir un currículum de Ciudadanía y Educación Tributaria en línea cuya meta es el Grado 10 y como meta menor el Grado 6/7.

Los maestros accederán el recurso a través del sitio web de recursos del Ministerio de Educación y el mismo tendrá vínculos directos con

nuestro sitio Web. El mismo reflejará el enfoque de consulta social usado en Estudios Sociales, la variedad inherente en las escuelas de Nueva Zelanda e incluye revisiones de unidad, planes de lecciones y plantillas, herramientas de evaluación previa y posterior y recursos asociados pertinentes para guiar a los maestros a fin de que ayuden a los estudiantes a enfocarse en lo siguiente:

- Qué es renta y cuáles son nuestras obligaciones tributarias?
- Por qué nosotros como ciudadanos de Nueva Zelanda debemos pagar impuesto sobre nuestra renta?
- Qué obtenemos a cambio de pagar impuestos?
- Quién decide cuánto y qué tipo de impuesto pagamos?
- Qué otros tipos de ingresos son recaudados por otras entidades gubernamentales locales y centrales?
- Cómo decide la sociedad en qué se gasta el impuesto y cómo e liquida y paga?
- Cómo pueden control y administrar sus impuestos en línea?

El proyecto para establecer el curso se ha llevado a cabo en colaboración con muchas áreas del RI con asesoría externa de los Ministerios de Educación y Desarrollo de la Juventud. Actualmente estamos en proceso de adjudicar el contrato para producir este recurso y nos proponemos que esté disponible en línea el 1º de julio de 2011.

Una administración tributaria no debe cruzarse de brazos a las primeras señales de disminución de ciudadanía y deben ver más allá de lo tradicional con programas de alcance tales como Educación en las escuelas y la Asociación de Industrias. También debemos estar preparados para momentos de interrupción de los negocios tales como desastres naturales – que pueden afectar a cualquier gobierno, administración tributaria y moral tributaria relacionada.

5 RESPUESTA AL TERREMOTO DE CHRISTCHURCH

La región de Canterbury de Nueva Zelanda experimentó un terremoto de 7.1 grados en septiembre de 2010, que ocasionó daños generalizados pero sin víctimas. Canterbury fue nuevamente estremecido en febrero de 2011 (6.3 grados), cuyo epicentro estuvo cercano a Christchurch, la segunda ciudad más grande de Nueva Zelanda y que ocasionó daños catastróficos y víctimas. Se estima que 1/3 de los edificios de oficina del distrito central de negocios tendrán que ser demolidos e igualmente 100,00 viviendas fueron afectadas. El impacto en las personas de Christchurch y Nueva Zelanda perdurará por muchos años.

Mantener la confianza en el gobierno y la moral tributaria en tiempos de desastre natural y las consecuencias puede ser difícil. Por ejemplo, algunos han descrito los esfuerzos del Gobierno estadounidense luego del Huracán Katrina en el 2004 como una “respuesta fallida” (Sobel&Leeson, 2006). Aunque existe la necesidad de una respuesta rápida y apoyo financiero adicional, los controles alrededor de estos con frecuencia son menos que durante el tiempo ordinario. Las autoridades tributarias enfrentan grandes desafíos incluyendo la continuidad del negocio, restricción responsable en la aplicación de las leyes tributarias, y bienestar del personal. El siguiente caso práctico cubre el terremoto de Christchurch ocurrido a las 12:51 p.m., el 22 de febrero de 2011: nuestra respuesta inmediata, recuperación del negocio, bienestar del personal, y finalmente el cumplimiento.

5.1 Respuesta Inmediata

Inmediatamente después del terremoto, se activó el equipo de Manejo de Crisis y se llevó a cabo una reunión a las 2:00 p.m., presidida por el Comisionado del RI, usando el Plan de Manejo de Crisis como base de la agenda. El Subcomisionado de Suministro de Servicios fue designado Director de Recuperación para supervisor nuestra respuesta y recuperación del terremoto. Se identificaron las prioridades inmediatas:

- Seguridad del personal y comunicaciones al personal
- Impactos en los contribuyentes y continuidad de los negocios
- Políticas internas – incluyendo el cierre temporal de la oficina de Christchurch

El edificio de oficinas de Christchurch se encuentra en el distrito central de negocios y sufrió daños menores durante el terremoto, mientras que los muebles, instalaciones y equipo experimentaron daños moderados.

Sin embargo, en vista de que el edificio se encuentra cerca de muchos edificios inestables, y muchos asuntos que ocurren dentro del distrito central de negocios, podrían pasar meses antes de que el edificio pueda ser usado nuevamente.

5.2 Recuperación del Negocio

El Equipo de Manejo de Crisis se reunió diariamente en la oficina principal de Wellington para actualizaciones sobre aspectos tales como nuestra gente, comunicaciones, TI, impactos en el negocio, la situación del edificio de Christchurch y la cooperación cruzada entre el gobierno.

Aunque el enfoque inicial estuvo en el bienestar de nuestra gente, la respuesta al terremoto de Christchurch prontamente movió su enfoque de rescate a recuperación e igualmente nuestro enfoque también cambió hacia la recuperación del negocio. Se creó un Equipo de Recuperación de Christchurch y se procuró un alojamiento temporal. Los miembros de este equipo han dejado sus roles principales para permitirles enfocarse únicamente en la recuperación de Christchurch. El Equipo de Recuperación pudo prontamente identificar áreas claves de trabajo para enfocarse en – el bienestar de las personas , continuidad del negocio, comunicaciones, recuperación del edificio y trabajo entre agencias.

Para el 10 de marzo de 2011, se encontró alojamiento de oficina temporal que provee a las personas de Christchurch un ambiente de trabajo seguro hasta que nuestro edificio del distrito central de negocios esté disponible.

5.3 Bienestar del Personal

Para aquéllos no involucrados en el terremoto, o que no hayan experimentado cualquier cosa similar, resulta difícil imaginar el impacto que esto podría tener sobre el personal. Hay 800 funcionarios de la oficina de Christchurch que representan aproximadamente 15% de todo el personal del RI. El trato ético y apoyo al personal en estas situaciones así como un enfoque flexible resultan vital para la moral de la organización y la recuperación a una oficina de Christchurch en pleno funcionamiento.

El RI tiene disponible un servicio de consejería a través de un proveedor externo. También se organizaron centros de visitas durante un número de días de modo que el personal pudiera reunirse para brindarse apoyo mutuo.

Se estableció una política de regreso al trabajo. Al personal se le continuó pagando su salario normal durante este período. Desde mediados de marzo, hemos estado haciendo que nuestra gente regrese gradualmente a trabajar en la medida que encontramos un trabajo significativo que ellos puedan desempeñar y en los que le podamos proporcionar las facilidades para trabajar. También se están aplicando arreglos de trabajo flexibles, tales como trabajar desde el hogar, otras aplicaciones geográficas, y permitiendo la discreción gerencial cuando un miembro del personal no puede regresar a trabajar debido a otras razones relacionadas con el terremoto.

5.4 Cumplimiento después del Terremoto

En estos momentos el RI debe ser sensible ante los clientes y negocios de Christchurch, y otras partes impactadas que pueden haber perdido sus hogares, registros tributarios, instalaciones físicas de negocio o sus niveles normales de clientes. Se han suspendido las actividades de aplicación de las leyes tales como auditoría y deuda compleja. Sería muy insensible, falta de ética y destructivo de la moral tributaria si emprendiésemos actividades de aplicación de la ley en clientes que han perdido o se les ha afectado sus: viviendas, negocios o clientela. Por lo tanto, estos factores ofrece la oportunidad a clientes para que no cumplan con menos temor de aplicación de la ley o sanciones – lo que iría en detrimento de la moral tributaria. Nosotros no somos la única agencia o área con tales preocupaciones. Esto representa un acto difícil de balance para las agencias gubernamentales para lograr asistencia rápida con menos controles, pero con mayores sensibilidades respecto al cumplimiento. Por lo tanto, debemos tomar en cuenta las experiencias del extranjero.

Poco después del Huracán Katrina, una Fuerza de Tareas contra el Fraude fue creada para disuadir, detectar y procesar a personas inescrupulosas que se aprovechan indebidamente de las circunstancias (Procurador General de E.U., 2010). Los miembros de la fuerza conjunta de tareas representaban a más de 30 agencias. El enfoque particular de la Fuerza de Tareas incluía: obras benéficas fraudulentas, fraude respecto a beneficios, robo de identidad, fraude en relación con contratos y suministros y corrupción pública. El Departamento de Justicia de Estados Unidos (2010) identificó tres factores claves para prevenir y combatir el fraude relacionado con el desastre:

- ausencia de controles y medidas de prevención del fraude
- proceso centralizado para recibir y referir informes de fraude relacionados con el desastre
- estrecha coordinación entre agencias de investigación.

Dado el nivel de apoyo y colaboración a través de todo el gobierno luego del terremoto, también parece adecuado que el cumplimiento y la aplicación de las leyes sea tema de colaboración como se demostró con éxito en el caso del Huracán Katrina. El RI está procurando trabajar con otras agencias gubernamentales de manera conjunta y coordinada para asegurarse de que se tomen acciones de cumplimiento adecuadas en estas circunstancias.

Los desastres naturales de gran envergadura podrán ejercer presión sobre cualquier gobierno y sus agencias. Hemos demostrado que la planificación adecuada de la continuidad del negocio, el bienestar del personal, y las consideraciones sobre aspectos sensibles en relación con la aplicación de leyes en estos momentos, todos son factores que tendrán un impacto en la moral tributaria.

6 CONCLUSIONES

La motivación intrínseca para pagar impuestos es un fenómeno complejo y se ve impactada por un gran número de factores – mucho de los cuales no están bajo control directo de las administraciones tributarias. Por ejemplo, las percepciones de confianza en el gobierno y la imparcialidad en la distribución de los impuestos están totalmente fuera del control de los administradores tributarios. No obstante, existen muchas facetas de la moral tributaria que están bajo nuestro control y debemos administrarlas activamente a fin de mantener y mejorar la integridad.

En esta ponencia hemos tratado un número de actividades que el RI está llevando a cabo para conservar y mejorar la motivación de los clientes para pagar impuestos. No existe una solución o proceso único.

Nuestra propia ética e integridad organizacional son vitalmente importantes para la moral tributaria, ya sea cumpliendo con nuestro trabajo de una manera honesta y en base a principios, manteniendo procesos claros y transparentes con los clientes, o considerando en que otras formas podemos extender nuestro alcance.

7 REFERENCIAS

- Allingham, M. G., and Sandmo, A.** (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1. 323-38.
- Alm, J., Jackson, B., and McKee, M.** (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*. 45, 107–114.
- Alm, J. & Torgler, B.** (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*. 27. 224-246.
- Barone, G. & Mocetti, S.** (2009). Tax morale and public spending inefficiency. *Temi di discussione*, 732.
- Bird, R., Martinez-Vazques, J., & Torgler, b.** (2006). Societal institutions and tax effort in developing countries, in J. Alm, Martinez-Vazquez, and M. Rider (eds). *The challenges of tax reform in the global economy*. New York: Springer.
- Braithwaite, V.** (2002). Tax system integrity and compliance: The democratic management of the tax system. In V. Braithwaite (ed.), *Taxing democracy* (Chapter 13, 269-287). England: Ashgate.
- Braithwaite, V. (ed.)**. (2003). *Taxing Democracy*. London: Ashgate.
- Braithwaite, V & Ahmed, E.** (2005). A threat to tax morale: The case of Australian higher education policy. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 523-540.
- Braithwaite, V., and Wenzel, M.** (2008). Integrating explanations of tax evasion and avoidance. In A. Lewis (ed), *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour* (pp. 304-331). Cambridge: Cambridge University Press.
- Cialdini, R. B., Kallgren, C. A., & Reno, R. R.** (1991). A focus theory of normative conduct: A theoretical refinement and reevaluation of the role of norms in human behavior. In L. Berkowitz (Ed.). *Advances in experimental social psychology* (Vol. 24, 201–234). San Diego: Academic Press.
- Cullis, J. G., and Lewis, A.** (1997). Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology*, 18, 305–21.
- Cummings, R.G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., and Torgler, B.** (2004). Effects of culture on tax compliance: A cross check of experimental and survey evidence. Centre for Research, Economics, Management, and the Arts, Switzerland, working paper No. 2004-13.

- Feld, L. P. and Frey, B. S.** (2002). The tax authority and the taxpayer. An exploratory analysis, paper presented at the 2002 Annual Meeting of the European Public Choice Society Belgriate.
- Frey, B. S. & Feld, L. P.** (2002). Deterrence and moral in taxation: an empirical analysis. CESifo working paper no. 760. August 2002.
- Frey, B. S. & Torgler, B.** (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159.
- Halla, M.** (2010). The Link between the Intrinsic Motivation to Comply and Compliance Behavior: A Critical Appraisal of Existing Evidence. Discussion Paper 4843, IZA:Bonn.
- Kirchler, E.** (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Niemiowski, A., & Wearing, A.** (2006). Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers. *Journal of Economic Psychology*, 27, 502–517.
- Leventhal, G. S.** (1980). What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In K. Gergen, M. Greenberg, & R. Willis (Eds.). *Social Exchange: Advances in theory and research* (pp. 27-55). New York: Plenum.
- Levi, M.** (1988). A state of trust. In *Trust & Governance* (V Braithwaite & M. Levi eds.) New York: Sage.
- Makkai, T. & Braithwaite, J.** (1994). Reintegrative shaming and compliance with regulatory standards. *Criminology*, 32(3), 361-385.
- Murphy, K.** (2004). The role of trust in nurturing compliance: a study of accused tax avoiders. *Law and Human Behaviour*, 28, 187-209.
- Nazaw, F.** (2010). Exploring the relationship between corruption and tax revenue. U4 Expert Answer, Number 228, 12 January 2010.
- OECD** (2010). Draft Information Note: Understanding and Influencing Taxpayer's Compliance Behaviour.
- Polinsky, M. A. & Shavell, S.** (2000), The economic theory of public enforcement of law. *Journal of Economic Literature* 38(1), 45–76.
- Posner, E. A.** (2002). *Law and social norms*, Harvard University Press.
- Schneider, F. & Torgler, B.** (2007). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. CESifo Working Paper Series, 1899.

Schneider, F., Buehn, A. & Montenegro, C. E. (2010). Shadow economies all over the world: New estimates for 162 countries from 1999 to 2007. Policy Research Working Paper 5356, The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team & Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit July 2010.

Scholz, J. T., and Lubell, M. (1998). Trust and taxpayers: testing the heuristic approach to collective action. *American Journal of Political Science*, 42, 398–417.

Sobel, R. S. & Leeson, P. T. (2006). Government's response to Hurricane Katrina: A public choice analysis. *Public Choice*, 127, 55-73.

Taylor, N. (2002). Understanding taxpayer attitudes through using taxpayer identities. In V. Braithwaite (ed.), *Taxing democracy* (Chapter 4, 71-92). England: Ashgate.

Tanzi, V. (2000). *Policies, institutions and the dark side of economics*. Great Britain: Edward Elgar Publishing.

The World Bank (1998). New frontiers in diagnosing and combating corruption. PREMnotes, 7, October.

Torgler, B. (2003). Tax morale in Latin America. paper presented at the Third International Research Conference Responsive Regulation: International Perspectives on Taxation.

Torgler, B. (2004). Cross-culture comparison of tax morale and tax compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland. *International Journal of Comparative Sociology*, 45, 17-43.

Torgler, B. (2006). The importance of faith: Tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behaviour & Organization*, 61, 81-109.

Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.

Torgler, B, Schaffner, M., & MacIntyre, A. (2008). Tax evasion, tax morale, and institutions. Paper presented at: New Zealand Association of Economists Annual Conference 2008.

Torgler, B. & Schneider, F. (2007). Shadow economy, tax morale, governance and institutional quality: A panel analysis. CESifWorking Paper Series No. 1923.



Tyler, T.R. (2006). Restorative Justice and Procedural Justice: Dealing with Rule Breaking. *Journal of Social Issues*, 62(2), 307-326.

- Tyler, T. R. & Degoey, P.** (1996). Trust in organisational authorities: The influence of motive attributions on willingness to accept decisions. In *Trust in organisations: Frontiers of theory and research* (R. M. Kramer & T. R. Tyler eds). California: Sage.
- Tyler, T.R., & Lind, E.A.** (1992). A relational model of authority in groups. *Advances In Experimental Social Psychology*, 25, 115-191.
- US Department of Justice** (2010). Hurricane Katrina fraud task force: Fifth anniversary report to the Attorney General. US Department of Justice.
- van Blijswijk, J. A. M, van Breukelen, R. C. J., Franklin, A. L., Raadschelders, J. C. N. & Slump, P.** (2004). Beyond ethical codes: The management of integrity in the Netherlands Tax and Customs Administration. *Public Administration Review*, 64(6), 718-727.
- van Rijckeghem, C & Weber, B** (2001). Bureaucratic corruption and the rate of temptation: do wages in the civil service affect corruption, and by how much? *Journal of Development Economics*, 65, 307-331.
- Wenzel, M.** (2005). Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26, 491-508.
- Wallschutzky, I. G.** (1984). Possible causes of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 5, 371-384.
- Yitzaki, S.** (1974). A note on income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 3(2). 201-202.

Apéndice A: Carta de la Oficina de Rentas Internas

Cómo trabajaremos con ustedes

La Oficina de Rentas Internas recauda dinero para pagar los servicios públicos. Ayudamos a las personas a cumplir con sus obligaciones y recibir sus derechos. Operamos de acuerdo con las Leyes de Rentas Internas y otras leyes pertinentes, y nuestras acciones son consistentes con el espíritu del Tratado de Waitangi.

 <h4>Cómo trabajaremos con ustedes</h4> <ul style="list-style-type: none">• Será fácil tratar con nosotros, de manera oportuna, cortés y profesional.• Haremos lo que prometamos que vamos a hacer.• Responderemos a las necesidades individuales, culturales y especiales.• La persona con la que usted está tratando le dará su nombre.• Valoraremos su retroalimentación y la utilizaremos para mejorar nuestros servicios.	 <h4>Asesoría e información confiable</h4> <ul style="list-style-type: none">• Le brindaremos asesoría e información confiable y correcta sobre sus derechos y obligaciones.• Le ayudaremos a comunicarse con las personas adecuadas en relación con sus necesidades.• Estaremos debidamente capacitados y seremos cortés.• Continuaremos en la búsqueda de mejores formas para brindar asesoría e información.	 <h4>Confidencialidad</h4> <ul style="list-style-type: none">• Trataremos toda la información respecto a su persona como privada y confidencial y la mantendremos segura. Solo cuando la utilizaremos o revelaremos de acuerdo con la ley.
 <h4>Consistencia y equidad</h4> <ul style="list-style-type: none">• Aplicaremos la ley de manera consistente de modo que todas reciban sus derechos y paguen el mismo costo.• Tomaremos en cuenta sus circunstancias particulares en la medida en que la ley lo permita.	 <h4>Su derecho a cuestionarnos</h4> <ul style="list-style-type: none">• Le facilitaremos la forma de cuestionar la información, asesoría y servicio que le brindamos. Le informaremos sobre las opciones disponibles si usted está en desacuerdo con nosotros y trabajaremos con usted para lograr un resultado de manera rápida y sencilla.	 <p>Para que esta carta funcione de manera efectiva, dependemos de que cada cliente nos proporcione toda la información pertinente en sus relaciones con la Oficina de Rentas Internas.</p> <p>Robert Russell Comisionado de Rentas Internas</p>

www.ird.govt.nz

 Inland Revenue
Te Tari Taake

DISEÑO E IMPLEMENTACION DE PLANES DE CONTROL CONFORME A LOS COMPORTAMIENTOS ESPECIFICOS

Marian Bette

Asesora Superior de Políticas
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

Sumario: *Introducción – 1. Estrategia de supervisión del cumplimiento (compliance strategy) – 2. Aplicación situacional: hacer elecciones – 2.1. Definición – 2.2. Segmentación – 3. Supervisión horizontal del cumplimiento – 3.1. Introducción – 3.2. Historia – 3.3. ¿Qué es la supervisión horizontal del cumplimiento? – 3.4 Conceptos clave y puntos de partida de la supervisión horizontal del cumplimiento – 4. Influenciar el comportamiento en el trato individual de clientes – 4.1. Introducción – 4.2. El papel del comportamiento de los contribuyentes – 4.3. Imagen del cliente – 4.4. Comportamiento en el trayecto de supervisión horizontal – 4.5. Evaluación – 5. Influenciar el comportamiento en las pymes – 5.1. Introducción – 5.2. Colaboración intermediario fiscal – hacienda – 5.3. El empresario – 5.4. Convenios reguladores con organizaciones interprofesionales – 5.5. Papel del comportamiento – 6. Enfoque orientado a un tema – 7. Conclusión*

INTRODUCCIÓN

¿De qué forma desempeña el comportamiento de los contribuyentes un papel en la organización de una estrategia de supervisión del cumplimiento por parte de una Administración Tributaria? La Hacienda neerlandesa se orienta a estimular el cumplimiento y para ello aplica estrategias encaminadas a influenciar el comportamiento de los contribuyentes. La presente contribución describe los puntos generales de partida para la supervisión del cumplimiento por parte de la Hacienda neerlandesa e indica qué efectos tienen en la práctica dichos puntos de partida para la supervisión del cumplimiento en grandes y pequeñas empresas.

1. ESTRATEGIA DE SUPERVISIÓN DEL CUMPLIMIENTO (COMPLIANCE STRATEGY)

Las tareas de Hacienda en los Países Bajos consisten en:

- la imposición, control y recaudación de impuestos del Estado, contribuciones a la ley neerlandesa del seguro sanitario, cuotas del seguro social y cuotas de los seguros de los trabajadores;
- el control de la observancia de la legislación referente a importación, exportación y tránsito de mercancías, y de legislación en el terreno económico, de la sanidad, del medio ambiente y seguridad, ordenamiento económico e integridad financiera;
- la concesión y control de complementos salariales dependientes de los ingresos;
- la investigación sobre todos los terrenos mencionados.

En la realización de estas tareas, Hacienda se rige por la seguridad jurídica, unidad de gestión y ejecución de igualdad ante la ley.

Los objetivos generales de la política de Hacienda son: los ciudadanos y las empresas están dispuestos a observar sus obligaciones legales respecto a Hacienda (compliance). Hay *compliance* si los ciudadanos y las empresas:

1. se registran (con razón) para la obligación tributaria;
2. hacen su declaración (a tiempo);
3. hacen su declaración de forma correcta y completa;
4. abonan la declaración (a tiempo).

Hacienda quiere aumentar la efectividad de actuación con su estrategia de supervisión del cumplimiento y a la vez disminuir las cargas administrativas relacionadas con la supervisión. Con la organización de la estrategia de supervisión del cumplimiento, Hacienda parte de la base de que la mayoría de ciudadanos y empresas quieren cumplir con sus obligaciones; eso también está demostrado por investigación científica. El propósito es estimular el buen comportamiento, evitar faltas y, si hace falta, corregir el rumbo en la actualidad. La base de la actuación es la confianza. Si un contribuyente viola la confianza, Hacienda agudiza la supervisión y actúa resueltamente. En el capítulo 3 se explica la estrategia de Hacienda y en el capítulo 4 se describe la horizontalización. Los capítulos 5 y 6 están dedicados a los efectos de la estrategia en empresas grandes y más pequeñas. El capítulo 7 trata sobre el enfoque orientado a un tema en la declaración del impuesto sobre la renta. El capítulo 8 incluye las observaciones de conclusión.

2. APLICACIÓN SITUACIONAL: HACER ELECCIONES

2.1. Definición

La aplicación situacional es la estrategia que ha escogido Hacienda en los Países Bajos. Hacienda ajusta su aplicación en todos los segmentos a los motivos (la voluntad) y la capacidad del contribuyente de cumplir con la legislación. El enfoque de la aplicación depende de los motivos.

La aplicación situacional conlleva que Hacienda se forma una imagen de las causas del incumplimiento de la normativa fiscal y legal. En el caso de un contribuyente que cumple generalmente con sus obligaciones fiscales y hace una falta involuntariamente, corresponde otra reacción que en el caso de un contribuyente que busca a sabiendas los límites de la normativa de Hacienda o que abusa de la manera en que está organizada Hacienda. La aplicación situacional también consiste en que las acciones de aplicación (la supervisión) de Hacienda no se deben orientar solamente a la corrección de faltas del pasado, sino también y sobre todo a evitar faltas en el futuro. Con vistas al futuro *compliance* del contribuyente puede ser más efectivo deliberar sobre cómo se pueden evitar faltas en el futuro que castigar.

Hacienda hace elecciones conscientes en la supervisión del cumplimiento. En primer lugar, la elección de asuntos que se abordan (y los asuntos que no se abordan) y en segundo lugar para la aplicación de instrumentos de supervisión.

Algunos ejemplos de dichos instrumentos:

- información
- prestación de servicios
- comunicación de aplicación
- estimular la adaptación de legislación y reglas de ejecución
- supervisión horizontal del cumplimiento (en forma de convenios reguladores u otros acuerdos con terceros)
- tests de oficina
- supervisión visible del cumplimiento a través de vigilancia fiscal
- investigaciones penales

En este abanico se encuentran tanto instrumentos proactivos como represivos. Hacienda de los Países Bajos tiene preferencia por instrumentos que contribuyen al cumplimiento de forma horizontal (en colaboración, basados en la confianza, transparencia y comprensión mutuas).

Hacienda escoge esta estrategia porque una aproximación puramente represiva orientada exclusivamente a corregir lo que fue mal en el pasado en muchos casos no conduce de forma permanente al comportamiento deseado o a un cambio deseado de comportamiento. Por supuesto, eso no quiere decir que la supervisión del cumplimiento sólo sea horizontal.

Hacienda sigue aplicando instrumentos represivos junto a las formas horizontales de supervisión del cumplimiento. Cuando un contribuyente viola la confianza, Hacienda agudiza la supervisión y actúa resueltamente, por ejemplo por medio de correcciones, multas administrativas o investigaciones penales. En éstas, el servicio de investigación fiscal neerlandés (FIOD) desempeña un papel importante. Por medio de claridad y transparencia sobre una aproximación represiva se da a entender claramente que el incumplimiento de las normas fiscales es inaceptable.

2.2. Segmentación

Hacienda hace una distinción entre el trato individual de clientes y el trato de grupo. En el segmento de empresas medianas/muy grandes (MGO/ZGO en neerlandés) se lleva a cabo el trato individual de clientes. En este segmento hay un total de 13.000 empresas. Para el segmento de las pymes (MKB), el trato individual de los clientes no es posible debido al volumen (el segmento cuenta con alrededor de 1,2 millones de empresas). Dentro del segmento de las pymes, Hacienda hace una distinción entre principiantes, autónomos sin personal (ZZP) y pymes con personal (MKB-P). El segmento total abarca a alrededor de 1,2 millones de empresas.

3. SUPERVISIÓN HORIZONTAL DEL CUMPLIMIENTO

3.1. Introducción

Hacienda se propone influenciar el comportamiento, de cara a un *compliance* permanente, y desarrolla instrumentos de supervisión del cumplimiento que apoyan óptimamente este objetivo. Relativamente nuevos dentro del instrumental de Hacienda son los instrumentos dirigidos a la colaboración con los contribuyentes; esos son “instrumentos horizontales”. El desarrollo hacia una mayor horizontalización en la supervisión del cumplimiento se explicará a continuación. Es importante establecer que el enfoque en la supervisión total del cumplimiento está dirigido a que se realicen declaraciones aceptables: las declaraciones que cumplen con la normativa y la legislación y están libres de faltas materiales. En la

supervisión horizontal del cumplimiento se trata más explícitamente de las responsabilidades de todas las partes en la realización de declaraciones aceptables. Por parte de la empresa son importantes una actitud y comportamiento correctos así como un dominio interno adecuado (para el enfoque colectivo en el segmento de las pymes esto es la garantía de calidad en los procesos del intermediario fiscal).

3.2. Historia

En 2002 se publicó el informe “El futuro del Estado de Derecho Nacional” (*De toekomst van de Nationale Rechtsstaat*) del Consejo Científico para la Gestión del Gobierno (*Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid*, o WRR). En este informe se hacen recomendaciones para una aproximación más equitativa entre la Administración y los ciudadanos como reacción a las cambiantes relaciones internacionales y sociales.

El gobierno adoptó las recomendaciones del WRR a través del Programa Otro Gobierno (*Programma Andere Overheid*, o PAO). Hacienda empezó a principios de 2005 con un estudio piloto en el que se investigó si se puede dar expresión a la supervisión del cumplimiento en las empresas del segmento de empresas muy grandes en base a los puntos de partida del PAO. A partir de 2006 se amplió el estudio piloto a las pymes, y con el programa “Supervisión que marca la diferencia” (*Toezicht dat ertoe doet*) Hacienda da un impulso al refuerzo de la supervisión del cumplimiento. A fines de 2007 también se empezó un estudio piloto para las empresas medianas/demás clientes complejos (MGO/OCK).

La supervisión horizontal del cumplimiento se ha convertido en la prioridad de la gestión de aplicación en el trato individual de clientes. También en los demás segmentos es la supervisión horizontal del cumplimiento el “preferred method of working” (método de trabajo preferido).

3.3. ¿Qué es la supervisión horizontal del cumplimiento?

En nuestra sociedad moderna, la colaboración es la clave para conseguir calidad. En procesos de producción es importante que las cadenas de producción estén sincronizadas mutuamente de forma óptima para garantizar un tiempo de realización más rápido, costos más bajos y una buena calidad. Eso también se aplica al proceso fiscal: toda la cadena administrativa de transacción hasta la declaración e imposición es una cadena en que desempeñan un papel el empresario, el prestador de servicios fiscales y Hacienda.

Con la supervisión horizontal del cumplimiento, Hacienda quiere dar mucha más prioridad a la colaboración en la supervisión. Eso significa una sincronización previa donde sea necesario, en lugar de controles posteriores. Eso también significa utilizar la calidad que hay en la cadena, hacer acuerdos sobre dicha calidad y evitar el trabajo doble. Por tanto, la colaboración tiene un papel primordial: cada uno desde su función propia, pero dirigida a una buena ejecución de las leyes tributarias de forma eficiente y de tal forma que el contribuyente sepa a qué atenerse.

3.4 Conceptos clave y puntos de partida de la supervisión horizontal del cumplimiento

Conceptos clave

La confianza, comprensión y transparencia mutuas son los tres conceptos clave. Transparencia significa ofrecer una actitud abierta en los asuntos por parte del contribuyente y Hacienda. El contribuyente es transparente sobre su estrategia fiscal y sobre problemas fiscales relevantes (en una declaración entregada no se toman puntos de vista (materiales) que no se hayan comentado con Hacienda). Da una respuesta abierta a las preguntas.

Hacienda es transparente sobre el trasfondo de las preguntas y sobre la concretización de su supervisión del cumplimiento. Para una colaboración constructiva es importante que ambas partes sientan comprensión por la posición y los intereses (a veces opuestos) del otro. Para esta forma de trabajo se necesita una confianza mutua justificada.

La confianza entre la empresa, el intermediario fiscal y Hacienda es necesaria porque los conocimientos y/o información de las partes es desigual. Si no existiera dicha desigualdad, no haría falta confianza porque habría seguridad. Por tanto, la confianza implica siempre una forma de inseguridad. La información que sí tiene Hacienda, la imagen del cliente, en combinación con el comportamiento de la empresa, apoyan la elección de trabajar con una empresa en base a confianza y justifica correr con ello un riesgo.

Con este método de trabajo, Hacienda sabe “menos” sobre los hechos y datos que figuran en la declaración. Pero eso se justifica por saber “más” sobre la forma en que funciona la empresa y cómo domina sus procesos fiscales. Es importante reconocer que Hacienda ve gradualmente el comportamiento de trayecto de supervisión

horizontal y que recoge información de la que se desprende que las expectativas positivas que Hacienda y la empresa tienen mutuamente así como la confianza concedida son justificadas. De esa forma, la empresa y Hacienda pueden comprobar que existe la confianza justificada de que ambas partes quieren y pueden tomar su responsabilidad por el cumplimiento de las normas.

Puntos de partida

Hacienda quiere colaborar en la actualidad según los anteriores conceptos clave con contribuyentes (y partes implicadas) para mantener y reforzar el *compliance*. En el segmento de las empresas medianas y muy grandes (MGO y ZGO) esto se obtiene principalmente a través de acuerdos (convenios reguladores) con contribuyentes individuales. Para el segmento de las pymes se colabora con agencias de auditores y de asesores fiscales y organizaciones interprofesionales.

4. INFLUENCIAR EL COMPORTAMIENTO EN EL TRATO INDIVIDUAL DE CLIENTES

4.1. Introducción

En el segmento de las empresas medianas y grandes se realiza el tratamiento individual de clientes. Los asuntos fiscales de los contribuyentes son tratados por un equipo de expertos.

Se trata de expertos sobre diversos impuestos pero también sobre el campo de auditoría. Se establece una “imagen de cliente” de cada contribuyente. Eso es una descripción, apoyada por un sistema automatizado, de la empresa: hechos, circunstancias y comportamiento. En base a la imagen actual del cliente, el equipo de trato determina la estrategia para el trato de la empresa. El refuerzo y mantenimiento de *compliance* forman el punto de partida. El comportamiento del contribuyente desempeña en ello un papel importante. Puesto que la actitud fiscal, el comportamiento y el dominio interno de la empresa pueden sufrir modificaciones, eso tiene influencia sobre la imagen del cliente. La estrategia de trato se adapta continuamente a ello. La imagen del cliente, la estrategia de trato y el trato del cliente forman un ciclo. Como ya se ha indicado, la Hacienda de los Países Bajos tiene preferencia por realizar este plan estratégico de trato por medio de la supervisión horizontal del cumplimiento.

4.2. El papel del comportamiento de los contribuyentes

El punto de partida de la supervisión horizontal es la voluntad de las empresas de hacer declaraciones aceptables. Para la concretización de cumplimiento se define una declaración aceptable como una declaración que cumple con la normativa y la legislación y está libre de faltas materiales. En la supervisión horizontal se trata más explícitamente de las responsabilidades de ambas partes en la realización de declaraciones aceptables. Por parte de la empresa son importantes una actitud y comportamiento correctos así como un dominio interno adecuado. Eso se pone de manifiesto en la atención hacia el sistema de gestión interno y su mejora, y principalmente la parte fiscal relevante del dominio interno, también llamado Tax Control Framework, o TCF (estructura de control fiscal interno de la empresa).

También son importantes las actividades de supervisión por parte de departamentos internos de control y/o peritos externos. Dichas actividades contribuyen a la calidad de las declaraciones. En la supervisión horizontal, la empresa ha declarado ser transparente sobre puntos de atención (fiscales) constatados.

Se ha acordado que la empresa solicita activamente una consulta previa con Hacienda para esos puntos de atención. De hecho, durante los contactos con los clientes se trabaja continuamente en la concretización y refuerzo de la confianza entre la empresa, los peritos externos en cuestión y Hacienda.

La información preliminar que obtiene Hacienda hace que pueda adaptar la forma e intensidad de su supervisión. Después de todo, Hacienda sigue obteniendo información actual sobre la calidad de los procesos de control internos y se asegura de que la empresa comparta activamente los puntos de atención.

La forma en que la empresa trata la consulta previa es, - juntamente con el resultado de la consulta previa – determinante para el juicio de si la declaración vista en conjunto es aceptable.

4.3. Imagen del cliente

Los siguientes elementos pueden ser relevantes para establecer la imagen del cliente:

- ¿Cómo es el comportamiento referente a la declaración y el pago?
- ¿Hay protestas escritas /procedimientos/consultas previas en curso?

- ¿Cuál es la imagen de la actitud de la empresa durante los contactos fiscales (controles/consulta previa/quejas)?
- ¿Quiénes son el asesor fiscal y el auditor público y cuál es su papel en los contactos fiscales (controles/consulta previa/quejas)?
- ¿Cómo es la estructura de la empresa? ¿Hay modificaciones regulares?
- ¿Tiene la empresa suficiente personal experto a nivel financiero y fiscal?
- ¿Cómo es la composición de la dirección y la junta de consejeros? ¿Cómo se realiza la dirección?
- ¿Cuáles son las actividades de la empresa y puntos fiscales de atención importantes que se conocen de la empresa?
- ¿Cuál es el contenido del informe de gestión anual (cifras clave, estrategia fiscal)?
- ¿Qué tipo de declaración del auditor se entregado?
- ¿Existe ya una imagen del grado de dominio fiscal?
- En el caso de clientes con transacciones internacionales dentro de la empresa: se puede utilizar la documentación sobre fijación de precios de transferencia para obtener una mejor visión de la empresa?
- ¿Qué otros supervisores están relacionados con la empresa?

4.4. Comportamiento en el trayecto de Supervisión Horizontal

1. Preparación: querer y poder

Por medio de conversaciones y una investigación de Hacienda, Hacienda y la empresa establecen si quieren y pueden trabajar según los puntos de vista de la supervisión horizontal. Las posibles experiencias negativas con el comportamiento del cliente en el pasado no suponen ninguna razón para renunciar a un trayecto de supervisión horizontal. Al contrario, éstas pueden incluso ofrecer oportunidades en el trayecto. Si existe una voluntad común y la situación es viable por ambas partes, un siguiente paso importante es poner fina a la problemática existente. Se trata por ejemplo de investigaciones en curso sobre la contabilidad, declaraciones en curso y protestas escritas en ejecución. La empresa y Hacienda examinan la situación referente a estos asuntos y hacen acuerdos sobre su solución; también aquí desempeñan un papel importante la comprensión y confianza mutuas. Si la colaboración en base a la supervisión horizontal es viable, se firma un convenio regulador, que describe que la empresa y Hacienda van a colaborar, y cómo lo van a hacer.

2. Empresa administrativa y dominio interno

Una vez firmado el convenio regulador, la empresa y Hacienda colaboran en la empresa administrativa y el dominio interno. Esto es en primer lugar la responsabilidad de la empresa; Hacienda desempeña un papel

estimulante y de apoyo, y proporciona una respuesta sobre la manera en que se dominan los procesos, especialmente los fiscales. Los marcos para Hacienda son los requisitos establecidos por la normativa y legislación fiscal. El grado y la intensidad en que Hacienda ejerce supervisión están determinados por el grado en que la empresa está “en control”.

Este proceso es controlado por Hacienda; para ello, de acuerdo con la empresa, Hacienda tiene predilección por muestreos estadísticos. Un importante componente de estar “en control” es que Hacienda tenga la confianza de que la empresa está en estado de reconocer con antelación los riesgos fiscales y los exponga con antelación a Hacienda. Eso sucede antes de la entrega de la presentación de la declaración, por lo que por medio de consultas previas se pueden resolver los problemas lo más rápidamente posible o se pueden exponer al juez (“agree to disagree”, estar en desacuerdo amistoso).

3. Supervisión adaptada

Tras seguir estas fases, Hacienda tiene una visión sobre los procesos de la empresa relevantes a nivel fiscal y sobre la forma en que el empresario los domina. Hacienda también tiene una visión sobre el trabajo que realizan los expertos externos (auditores, asesores, etc.). Hacienda adapta la supervisión en la medida y de la forma en que el cliente proporciona declaraciones aceptables. Eso se ha detallado para corto y largo plazo (cinco años) en el plan de trato estratégico. Se ha informado sobre su contenido a la empresa con la que se colabora a partir del concepto de horizontalización de la supervisión.

4.5. Evaluación

Es importante que la empresa y Hacienda se atengan a circunstancias modificadas en ambas partes, porque eso puede arrojar nueva luz sobre el acuerdo inicial de la supervisión horizontal. Además, para la empresa y para Hacienda es importante hablar con la otra parte sobre las experiencias. Eso encaja en la forma de colaboración y forma parte de los acuerdos del convenio regulador. Hacienda comprueba periódicamente si la confianza otorgada todavía está justificada.

Situaciones modificadas

La situación de partida durante la conversación sobre supervisión horizontal, la exploración del cumplimiento, o en el momento de firmar el convenio regulador, no tiene por qué ser la misma que en un momento posterior.

En Hacienda se pueden producir cambios como:

- cambios de gestión;
- cambios en la composición del equipo de trato.

Estas circunstancias son importantes para la empresa. Pueden tener consecuencias para la confianza mutua. Por ello es bueno confirmar de nuevo dicha confianza cuando se producen cambios.

En la empresa se pueden producir cambios como:

- cambios de las circunstancias del mercado;
- cambios en la estrategia;
- cambios en la dirección o accionistas;
- cambios en la empresa administrativa o jurídica (desplazamiento de partes de la empresa, fusiones, traspasos y separaciones);
- cambios en el departamento fiscal o en el asesor fiscal;
- cambios de auditor externo o demás expertos externos.

Dichos cambios pueden tener una influencia en la actitud, comportamiento y/o dominio fiscal y con ello en nuestra estrategia de clientes.

Experiencias

Las experiencias positivas confirman la confianza otorgada. Es bueno mencionarlas explícitamente. Si las experiencias suscitan dudas, desde el enfoque de la aplicación situacional es importante compartir primero las dudas con la empresa y examinar conjuntamente las circunstancias factuales.

En la práctica sucederá sin duda alguna que una empresa hace faltas y por ello no comunica un problema fiscal o hace una declaración que no es aceptable. Hacienda también puede cometer errores. Si se comete un error, eso no significa inmediatamente que la base para la confianza ha desaparecido. Si Hacienda constata un error en una empresa, es importante que Hacienda reaccione de forma adecuada (con comprensión): por medio de una conversación sobre las causas del error y las medidas que se han tomado para evitar el error en el futuro.

Y es que los errores pueden ser diversos. Por ejemplo, no se estaba en control (y por tanto se desconocía el posible punto de conflicto), se suponía que no se trataba de un asunto que debía ser tratado con Hacienda o, en un caso extremo, no se ha sido transparente

deliberadamente. Dependiendo de los resultados de esa conversación, Hacienda considera las consecuencias para la imagen del cliente y la relación de confianza.

Si Hacienda constata que la intención era y sigue siendo buena, se puede restablecer la relación de confianza por medio de la comprensión de Hacienda y si hace falta de medidas adecuadas por parte de la empresa.

Si resulta que se trata de una violación deliberada de la confianza por parte de la empresa, Hacienda sigue una llamada pirámide de intervención o niveles de escalamiento. La intervención es situacional y está basada en la intención, las circunstancias, la gravedad y la frecuencia de la violación de la confianza. La intervención puede consistir en los siguientes puntos, de menor a mayor:

- explicar o mejorar el acuerdo sobre actitud y comportamiento (por ejemplo, volver a hablar de los puntos de partida de la supervisión horizontal);
- supervisión adicional de forma temporal;
- actuación correctiva (con una posible multa);
- cancelación del acuerdo (el convenio regulador).

Tras cada intervención es importante analizar si hay una mejora del comportamiento y si se puede adaptar de nuevo en sentido positivo la estrategia para con el cliente.

5. INFLUENCIAR EL COMPORTAMIENTO EN LAS PYMES

5.1. Introducción

Para las pymes (MKB) no es posible el trato individual de los clientes tal como existe en empresas más grandes debido a la envergadura de este segmento (en los Países Bajos hay alrededor de 1,2 millones de empresas). Por lo general, tampoco se organizará un esquema de control tributario (*tax control framework*) como a una empresa grande.

En este segmento, Hacienda se propone un trato de clientes en grupo. Eso significa que la declaración de un contribuyente individual ya no ocupa un lugar central sino que se tienen en cuenta las declaraciones de grupos de empresarios o el comportamiento de ramos u otras características comunes de grupos de contribuyentes. Hacienda busca para ello la colaboración con los intermediarios fiscales. Estos proveedores de servicios, como por ejemplo auditores o asesores fiscales, desempeñan un papel importante en este segmento en la

organización de la administración, los procesos de dominio interno y las declaraciones. Hacienda involucra activamente al intermediario fiscal en la supervisión del segmento de las pymes.

5.2. Colaboración intermediario fiscal – Hacienda

Para el segmento de las pymes no se establecen convenios reguladores individuales sino acuerdos con proveedores de servicios fiscales. Al igual que en el caso de los convenios reguladores individuales, esta colaboración está basada en la confianza, comprensión y transparencia mutuas, y en ella ocupa un lugar central la calidad de la declaración fiscal.

Hacienda y el intermediario fiscal firman un acuerdo regulador sobre el proceso de declaración y sincronizan su método de trabajo. En la preparación del convenio regulador, Hacienda pone a prueba el sistema interno de garantía de calidad del intermediario.

Las declaraciones entregadas por el intermediario fiscal se llaman declaraciones de convenio regulador y son aceptables para Hacienda. Las declaraciones de convenio regulador son tramitadas rápidamente por Hacienda; eso aumenta la seguridad jurídica. La colaboración con intermediarios fiscales limita la necesidad de supervisión del cumplimiento por parte de Hacienda en metasupervisión. La metasupervisión consiste en que Hacienda controla la calidad de las declaraciones de convenio regulador por medio de un sondeo. Si resulta que hay errores en la organización de los procesos del intermediario, es normal en la relación horizontal que Hacienda y el intermediario fiscal entablen una conversación para hablar de ellos de forma abierta y transparente.

Un elemento fijo del convenio regulador es que el intermediario fiscal explica lo más pronto posible a su punto de contacto fijo de Hacienda los puntos de vista relevantes (fiscales) que se han tomado o que se van a tomar. Se trata de asuntos sobre los que puede existir una diferencia de opinión con Hacienda, por ejemplo debido a una diferencia en la indicación de los hechos o debido a una interpretación de la ley. El intermediario fiscal se vincula activamente a Hacienda proporcionando ideas sobre todos los hechos y situaciones, los puntos de vista tomados y su visión sobre los efectos legales (que les corresponden).

Hacienda, tras recibir un punto de vista tomado o a tomar, da lo más pronto posible su visión sobre los efectos legales, siempre que sea posible de acuerdo con el intermediario fiscal.

El intermediario fiscal (o la asociación/federación a la que pertenece) y Hacienda entablan deliberaciones periódicas para hablar de la marcha del trato de los (nuevos) problemas fiscales en especial. El intermediario fiscal y Hacienda entablan deliberaciones como mínimo una vez al año para evaluar el funcionamiento del convenio regulador y si es necesario actualizarlo. El intermediario fiscal delibera regularmente con Hacienda sobre las experiencias. De este modo se consigue (también) que la confianza, comprensión y transparencia cobren realmente significado en una relación entre el intermediario fiscal y Hacienda. Hay otra tercera parte presente en esta relación: el empresario.

5.3. El empresario

Debido a la colaboración entre los intermediarios fiscales y Hacienda, los empresarios adheridos al convenio regulador tienen seguridad jurídica sobre la calidad de su declaración fiscal. Los empresarios se adhieren a un convenio regulador por medio de un formulario de participación que se entrega al intermediario fiscal. Se espera del empresario que confirme que entregue su administración financiera y otros datos necesarios con la debida antelación, de forma correcta y completa, y que quiera mantener una relación con Hacienda que está basada en la confianza, transparencia y comprensión mutuas.

Análogamente a la aproximación horizontal para con las grandes empresas, se puede afirmar que el empresario y el intermediario fiscal conjuntamente organizan un esquema de control tributario, lo que induce a Hacienda a tener confianza en la calidad de las declaraciones. Eso conlleva seguridad jurídica para el empresario a través de un rápido trámite de sus declaraciones.

5.4. Convenios reguladores con organizaciones interprofesionales

Hacienda ha establecido asimismo convenios reguladores con organizaciones interprofesionales que prestan sus servicios a las pequeñas y medianas empresas. Para la colaboración con las organizaciones interprofesionales hay 2 posibilidades. En el caso de una forma propia de supervisión dentro de un ramo, eso puede conducir a establecer un Convenio Regulador Horizontal de Supervisión. Si no hay una forma propia de supervisión en la organización interprofesional, entonces sí se pueden hacer acuerdos del ramo sobre asuntos fiscales. Sin embargo, los acuerdos sobre supervisión no se recogen en el convenio regulador. En ese caso se trata de una plataforma de deliberación en que las preguntas sobre

asuntos fiscales se sincronizan de antemano. Un ejemplo de ello es el convenio regulador establecido con el sector de navegación fluvial.

5.5. Papel del comportamiento

Si la declaración investigada en la metasupervisión no es aceptable, se investiga de acuerdo con el intermediario fiscal dónde ocurrieron los errores y a qué son debidos. Dependiendo del resultado de este análisis se determina qué adaptaciones se deben realizar en la declaración investigada y/o en los procesos de trabajo del intermediario fiscal y/o del empresario. En actuaciones en contravención al convenio regulador, Hacienda puede intervenir ella misma si hace falta. El intermediario fiscal tiene la obligación de corregir los procesos propios de trabajo en que se han producido errores.

6. ENFOQUE ORIENTADO A UN TEMA

Tal como se desprende de lo anterior, Hacienda es transparente sobre la aproximación del control. Tanto en convenios reguladores de aplicación individuales como en los acuerdos colectivos, Hacienda comparte la aproximación del control. Hacienda intenta conseguir la influenciación del comportamiento y la mejora del cumplimiento también en el grupo grande de contribuyentes que hacen declaración de renta.

Para ello se aplican diversos instrumentos:

- prestación de servicios
- simplificación de los procesos de declaración
- declaración previamente rellenada

Todos los años, Hacienda dedica atención adicional a un tema específico en el tratamiento de la declaración sobre la renta. Dicho tema se da a conocer de antemano. Para la declaración sobre la renta de 2010, Hacienda realiza controles extraordinarios sobre el uso de un coche de la empresa (el tema de control de la declaración sobre la renta de 2009 fue la deducción de gastos para hijos menores de 30 años); para 2011, Hacienda dedicará atención adicional a hacer la declaración con tiempo suficiente.

7. CONCLUSIÓN

La Hacienda neerlandesa tiene por objetivo fomentar el cumplimiento y aplica para ello instrumentos dirigidos a influenciar el comportamiento

de los contribuyentes. Esta estrategia de cumplimiento parte de una confianza justificada y se enfoca en obtener de antemano todo el apoyo y la información posibles. En muchos casos resulta que controlar y corregir posteriormente los errores constatados no produce una influencia permanente en el comportamiento de los contribuyentes. Por ello, Hacienda escoge el desarrollo de nuevos instrumentos que se aplican junto al instrumental existente. Se investigan los motivos para el comportamiento sin cumplimiento y forman la base para las elecciones en la supervisión del cumplimiento. En primer lugar para la elección de asuntos que se abordan (y los asuntos que no se abordan) y en segundo lugar para la aplicación de instrumentos de supervisión del cumplimiento. La horizontalización de la supervisión cuenta con preferencia.

Eso significa: rapidez, actualidad, prevención del incumplimiento, seguridad jurídica y evitar el trabajo doble. En esta contribución se ha explicado el enfoque de la supervisión horizontal en base a los resultados en dos segmentos: las empresas más grandes y empresas más pequeñas.

CREANDO CONCIENCIA EN EL CONTRIBUYENTE: LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y LOS FOROS DE DIÁLOGO ENTRE CONTRIBUYENTES Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Frank Van Driessche

Administración de Impuestos y Lucha contra el Fraude Fiscal
Dirección General de Tributación y Unión de Aduanas
(Comisión Europea)

***Sumario:** Abstracto – 1. La necesidad y la manera de construir la moral fiscal entre los contribuyentes – 2. El cambio en los modelos de negocios impulsa la nueva relación – 3. El régimen del IVA en la EU como ejemplo para un mejor diálogo entre las administraciones tributarias y los contribuyentes – 4. Desglose de los principales argumentos*

ABSTRACTO

El cumplimiento tributario puede aumentarse al mejorar la manera en que las autoridades fiscales interactúan con los contribuyentes. La idea de construir una mejor moralidad fiscal y promover la responsabilidad corporativa se desarrolla alrededor del mundo y en los Estados Miembros de la Unión Europea. Esto se basa en un diálogo reforzado entre las administraciones tributarias y los contribuyentes y se basa en la cooperación y el respeto mutuo. Teniendo en cuenta el desarrollo de los modelos de negocio, un diálogo mejorado entre una administración tributaria nacional única y una empresa que operan en un entorno internacional tiene, sin embargo, sus límites naturales. Por lo tanto, en 2010, la Comisión Europea decidió lanzar una consulta pública y establecer un canal de comunicación para las autoridades fiscales y los empresarios a nivel de a EU. Los resultados preliminares de esta consulta integral a los actores estratégicos son en gran medida en conformidad con las prácticas mencionadas en relación con la potenciación del diálogo a nivel nacional. Los resultados más importantes sugieren que el establecimiento de la confianza entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, equidad, seguridad jurídica, transparencia, capacidad de respuesta puede resultar en un aumento de la eficiencia de los contribuyentes y las administraciones tributarias.

1. LA NECESIDAD Y LA MANERA DE CONSTRUIR LA MORAL FISCAL ENTRE LOS CONTRIBUYENTES

Las administraciones públicas tienen responsabilidades hacia sus ciudadanos. El cumplimiento de estas responsabilidades requiere una cantidad significativa de financiación, y los gobiernos dependen en gran medida (entre otros) de la generación de ingresos a través de impuestos. En la UE, el IVA representa una parte importante de estos ingresos fiscales. Los ciudadanos individuales y las empresas privadas tienen que pagar impuestos; las autoridades fiscales tienen que recaudarlos. El desafío es cómo administrar el sistema tributario para recaudar los ingresos adeudados de la manera más eficiente y con los menores gastos administrativos. Una cuestión clave es el cumplimiento de los contribuyentes, pero el cumplimiento voluntario especialmente se considera que depende en gran medida de la moral tributaria intrínseca. Sin embargo, la cuestión clave es cómo crear esta moral fiscal.

¿Cómo se deben tratar a los contribuyentes para lograr un aumento en el diálogo?

Cumplimiento tributario puede aumentarse mediante la mejora de la interacción entre las autoridades tributarias y los contribuyentes. La teoría de cumplimiento sugiere que los contribuyentes tienden a responder de manera sistemática dependiendo de cómo los trata la autoridad tributaria. En particular la voluntad de los contribuyentes de pagar los impuestos y la moral fiscal general se produce cuando la administración tributaria actúa respetuosamente.

Por el contrario, cuando la administración tributaria considera a los contribuyentes en principio potencialmente como personas no cumplidoras que necesitan ser obligadas a pagar impuestos, los contribuyentes de hecho tienden a responder activamente tratando de eludir impuestos y aplicando planes para la evasión de impuestos¹.

En teoría, pueden distinguirse dos maneras diametralmente opuestas de tratar a los contribuyentes:

- a) un trato autoritario, que socava la moral fiscal;
- b) un trato respetuoso, construido en la confianza mutua, que eleva la moral fiscal

¹ Lars P. Feld & Bruno S. Frey, *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact (Las medidas disuasivas y la moral fiscal: cómo interactúan los contribuyentes y las administraciones tributarias)* www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf

Las autoridades tributarias pueden definir cómo les gustaría equilibrar las características de estos dos extremos y por lo tanto su propio enfoque de muchas maneras diferentes. En cualquier caso, estas decisiones determinarán la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias y, en consecuencia, afectarán el nivel de moral fiscal.

a) El enfoque tradicional “autoritario”

Por un lado, al seguir el enfoque “tradicional” autoritario, la administración tributaria administra los impuestos en vez de personas. Por definición, la estrategia será controlar eficazmente, en lugar de cooperar de manera fructífera. Los contribuyentes deben presentar declaraciones de impuestos y las declaraciones deben revelar una cantidad de información fáctica y declarar la cantidad correcta de impuesto adeudado y pagar este impuesto a tiempo. La administración tributaria garantizará el cumplimiento de los contribuyentes al realizar auditorías a posteriori y retrospectivamente buscar más información sobre la declaración. Además, si es necesario, la administración tributaria también tomará medidas coercitivas para corregir y cobrar la cantidad correcta de impuestos a pagar. Las auditorías fiscales a menudo tienen una acumulación de trabajo de 5 años y más. Por lo general resultan en un número considerable de consultas con respecto a años fiscales anteriores, lo cual es experimentado por el contribuyente como un interrogatorio injusto con desconocimiento de la relevancia probatoria. Debido al lapso de tiempo prolongado, la información solicitada por los auditores también es muchas veces difícil de obtener y por lo tanto, interrumpe fuertemente el curso normal del negocio. Todo esto contribuye a una cultura de la desconfianza entre las administraciones tributarias y las empresas. En general, casi no hay ninguna posibilidad para que el contribuyente obtenga seguridad en materia de impuestos por adelantado. Debido a la complejidad de los sistemas tributarios, los contribuyentes deben en la ausencia de una relación constructiva con la administración tributaria a menudo dependen de expertos externos, lo cual aumenta aún más los costos de cumplimiento. Debido a la naturaleza “basada en la obligación” de la relación no hay ningún incentivo para divulgar información adicional a las autoridades fiscales, particularmente en áreas de incertidumbre o de riesgo fiscal.

b) El aumento en el dialogo

Por otro lado, la idea de construir una mejor moral fiscal y promover la responsabilidad empresarial se desarrollando en todo el mundo, y este desarrollo se observa también en los Estados miembros de la UE. Se

basa en un diálogo mejorado entre las administraciones tributarias y los contribuyentes y se basa en la cooperación y respeto mutuo. Los temas clave en estas “nuevas” estrategias de cumplimiento buscan establecer la confianza entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, un justo equilibrio entre los derechos y obligaciones, la seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Sin embargo, la disposición y la aplicación de estas estrategias de cumplimiento basadas en el diálogo difieren entre los países, ya que necesitan tener en cuenta el entorno cultural, la historia y la legislación. Las relaciones existentes entre las autoridades fiscales, los contribuyentes y los intermediarios fiscales difieren ampliamente y los cambios necesarios para avanzar hacia una relación mejorada tendrán que adaptarse a las circunstancias. Los siguientes párrafos de esta sección pretenden dar una breve descripción de las principales características de estas nuevas políticas de cumplimiento basadas en las experiencias de varios Estados Miembros de la UE.

i) La construcción de la confianza

Forjar a una relación de confianza será una cuestión clave que impulse el cambio cultural y el comportamiento. La mayoría de las personas, empresas e instituciones pueden y quieren ser socialmente responsables. Sin embargo, la confianza no es algo cualquier parte puede simplemente adquirir o requerir, tiene que ser ganada y establecida. Esto requiere un número de cambios en prácticas administrativas y no deben considerarse como un proceso a corto plazo.

En primer lugar, el desarrollo de la confianza requiere un intercambio abierto entre las autoridades fiscales, los contribuyentes y sus representantes, en particular las asociaciones de comercio. A fin de establecer una relación tan abierta y de colaboración, muchas administraciones tributarias han establecido los gerentes de relación con los clientes o contactos de ventanilla única. Aunque este enfoque fue diseñado inicialmente para los grandes contribuyentes, se extiende cada vez más a las pequeñas y medianas empresas (PYMEs).

En segundo lugar, la confianza requiere comprensión y conciencia comercial, particularmente por las autoridades fiscales. Los contribuyentes serán reacios a revelar voluntariamente información si temen que las autoridades fiscales malinterpretarán la información y la utilizarla en su desventaja.

En tercer lugar, la confianza requiere equidad y un enfoque imparcial por parte de las autoridades fiscales. Esto es principalmente una cuestión de actitudes culturales. Las medidas que pueden contribuir a la equidad son las técnicas de resolución alternativa de conflictos, como el arbitraje, los compromisos de calidad de servicio público y las campañas de certificación para los centros regionales tributarios y de auditoría. Pero también reconoce el derecho de los contribuyentes a cometer errores involuntarios y concederles la posibilidad de presentar declaraciones rectificativas voluntarias con o sin multas ligeras deben considerarse como un componente vital de las nuevas estrategias de cumplimiento.

ii) El aumento de la transparencia y la revelación voluntaria de información

Los contribuyentes y las autoridades fiscales se benefician de más transparencia y de la revelación voluntaria de información. La administración tributaria espera que los contribuyentes sean totalmente transparentes en su forma de hacer negocios y divulgar todos los riesgos significativos oportunamente. En consecuencia, el contribuyente debe revelar todo lo que él cree que es de interés para la autoridad fiscal para realizar una evaluación de riesgo plenamente informada o en otras palabras, que acepta la responsabilidad de proporcionar una evaluación del riesgo personal. Los marcos de control interno desempeñan un papel esencial en este contexto, y algunos Estados Miembros de la UE requieren incluso, como parte de la intensificación del diálogo, que el contribuyente desarrolle un marco de control fiscal, que, a continuación, forma parte del sistema de control interno. Sin embargo, aunque el sistema de control interno implica el control de todos los procesos de negocio, el marco de control fiscal se centra en el control interno de los procesos de impuestos.

Naturalmente, el contribuyente espera que su apertura y transparencia sean correspondidas por las autoridades fiscales y sobre todo en un diálogo constante y abierto. Esto puede abordar, entre otras cosas, preguntas sobre por qué posiciones particulares de comportamiento o impuestos sean vistos como riesgo o por qué la autoridad fiscal busca una información en particular. Sin embargo, otras medidas también pueden contribuir a cumplir este objetivo de transparencia, tales como las primeras explicaciones de nuevas leyes, las disposiciones de las directrices, así como una consulta abierta y constructiva a los actores estratégicos sobre cambios en la administración tributaria y la política fiscal.

Esta revelación voluntaria de información podrá establecerse en acuerdos formales “Asociaciones”, haciendo énfasis en que la supervisión es una responsabilidad compartida por los contribuyentes y las autoridades fiscales.

iii) La Capacidad de respuesta y la seguridad jurídica

Uno de los principales beneficios que los contribuyentes pueden lograr a través de un diálogo reforzado es la seguridad jurídica. Esto requiere que las administraciones fiscales sean comercialmente conscientes, transparentes y divulguen la información adecuada. Además una de las mejores formas de satisfacer las necesidades de los contribuyentes para la seguridad jurídica es desarrollar procedimientos de pronunciamiento de sentencias que funcionen y sean accesibles. Debido a que los contribuyentes necesitan esta seguridad rápida y oportunamente, estas disposiciones deben ir acompañadas de la obligación de la administración de responder dentro de un período específico de tiempo.

Un mayor nivel de confianza, transparencia y seguridad jurídica dará como resultado un aumento de la eficiencia de las empresas y las administraciones tributarias. Por un lado, la revelación voluntaria de información permite que las administraciones tributarias asignen sus recursos mejor, respectiva y proporcionalmente, y aplicar enfoques de auditoría de impuestos más eficientes, debido a que las auditorías podrían basarse en sistemas de control impuesto internos previamente implementados como consecuencia de una cooperación más estrecha. Además, el enfoque de diálogo tiene el potencial de evitar controversias y, por tanto, costosa y ex post correcciones y disputas. En consecuencia, también implica un aumento de la eficiencia para el contribuyente, ya que reducirá los costos de cumplimiento y dará a lugar a procedimientos simplificados. A largo plazo, una mejora en el diálogo tiene el potencial de contribuir incluso a un sistema tributario en general mejorado con cargas administrativas minimizadas para los contribuyentes que cumplen voluntariamente.

2. EL CAMBIO EN LOS MODELOS DE NEGOCIOS IMPULSA LA NUEVA RELACIÓN

Las nuevas estrategias de cumplimiento basadas en las características descritas en la sección anterior requieren que las administraciones tributarias perciban la cooperación con los contribuyentes como una posibilidad también de adaptar sus probables enfoques anticuados a un entorno de negocios en constante cambio. Resulta crucial tener una comprensión y una apertura mutuas a raíz del drástico cambio

experimentado por los modelos de negocios en las últimas décadas como consecuencia de desarrollos tanto políticos como económicos.

Mientras que el “viejo modelo de negocios” tenía un enfoque más local - ventas locales, poca actividad transfronteriza, contabilidad local –, el “nuevo modelo de negocios” está impulsado por los desarrollos tecnológicos y la globalización, y ambos han dado origen a nuevos productos y servicios (remotos). Los mercados globales requieren del abastecimiento global y de una cadena de suministro global. Mantenerse competitivo a nivel internacional implica incrementar la eficiencia a través de una economía de escala impulsada por producción tercerizada/centralizada, concentración en el negocio principal, tercerización de servicios/funciones de apoyo y un aumento del uso de subcontratistas y proveedores de servicios. El alto nivel de movilidad ha producido cambios en la logística y nuevas capacidades de transporte que permiten tener la propiedad de las existencias centralizadamente pero situadas localmente para poder cumplir con entregas justo a tiempo (consignación transfronteriza y existencias disponibles).

Bajo los modelos de negocios tradicionales una empresa podía producir localmente y vender localmente de modo eficaz. Aún cuando la planta de producción se encontraba en otro país, la empresa primero vendía a una subsidiaria local y esta subsidiaria le vendía al cliente local. La logística operaba según modelos más simples (generalmente suministros de existencias a los clientes, inventario en propiedad del cliente). Los servicios transfronterizos eran menos frecuentes aún.

Hoy en día las empresas operan en mercados globales dinámicos y se enfrentan a una competencia global. Las fronteras nacionales son permeables, en particular para los bienes provenientes de países de bajo costo. De hecho, los productos que requieren una mano de obra intensiva para su manufactura son fabricados en países que tienen los costos de trabajo más bajos. Gracias a los avances tecnológicos (en particular Internet), los clientes obtienen transparencia y acceso fácil a los mercados globales. En particular en el caso de los servicios intangibles (por ej., descarga de programas informáticos, música, etc.), los clientes pueden virtualmente comparar precios a nivel global y abastecerse de estos servicios en cualquier parte del mundo.

También para SME el modelo de negocios está cambiando a medida que participa cada vez más en transacciones transfronterizas. Por ejemplo, en el abastecimiento de bienes y contratos de instalación (por ej., en la industria de la construcción y la maquinaria pesada),

el trabajo de instalación, reparación y mantenimiento a menudo es subcontratado tanto a un SME local como extranjero.

3. EL RÉGIMEN DEL IVA EN LA EU COMO EJEMPLO PARA UN MEJOR DIÁLOGO ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LOS CONTRIBUYENTES

A la luz del desarrollo reciente y de la dinámica general de los modelos de negocios, una mayor cooperación entre una única administración tributaria nacional y una empresa multinacional es, desde luego, de uso limitado. En el contexto de la UE, el relativamente complejo y armonizado régimen del IVA, especialmente, ofrece eficiencias considerables derivadas de una mejor cooperación de las autoridades tributarias con los contribuyentes.

Para los temas impositivos transfronterizos que involucran a más de un Estado Miembro, se ha establecido un grupo experto a nivel de la UE para atender y facilitar el intercambio de opiniones en asuntos tributarios. Esta idea se mencionó por primera vez en la comunicación de la Comisión en 2008² y fue avalada por los Estados Miembro en la conferencia de Ámsterdam sobre fraude del IVA³, en el año 2009. A modo de seguimiento del resultado de esta conferencia, la Comisión inició un proceso destinado a establecer un diálogo estructurado entre las administraciones tributarias y los operadores de negocios, para analizar temas prácticos y posibles medios para mejorar la eficiencia del régimen del IVA con miras a reducir la carga administrativa de las empresas y administraciones tributarias y combatir más eficazmente el fraude del IVA.

Hasta el momento, la atención sobre el incumplimiento transfronterizo ha estado puesta en medidas legislativas que buscan optimizar las herramientas de las administraciones tributarias para combatir el fraude fiscal más eficaz y eficientemente. Estas medidas antifraude a menudo han derivado en mayores requerimientos administrativos para los contribuyentes cumplidores también. Sin embargo, se ha señalado en varias ocasiones que en un contexto internacional, las empresas y las administraciones tributarias comparten un interés común y que la empresa suele estar predispuesta para asistir a las administraciones tributarias a disminuir los costos conjuntos del cumplimiento. En este contexto, el desarrollo de una estrategia de cumplimiento voluntario a través de un diálogo verdadero entre las

² COM (2008) 807 final, del 1 de diciembre de 2008

³ Seminario de Fiscalis "El fraude del IVA: una preocupación común de las empresas y las administraciones tributarias", Ámsterdam (NL), 23 de enero de 2009.

empresas y las administraciones tributarias se considera un paso prometedor como parte de la política del IVA de la UE.

Además, esta cooperación también contribuye a un funcionamiento más fluido del régimen del IVA como tal. Cuando la empresa y las administraciones tributarias pueden mantener un diálogo abierto sobre las complicaciones derivadas de aplicar las normas fiscales encontradas en la práctica diaria, se logra una situación que beneficia a todos. Por un lado, puede derribar los obstáculos antifraude del sistema actual del IVA, que son redundantes para los contribuyentes cumplidores. Por otro lado, un mayor diálogo reduce la carga administrativa de las empresas y de las administraciones tributarias y ofrece a estas últimas la posibilidad de asignar más recursos para combatir el comportamiento no cumplidor.

En general hay tres beneficios principales que pueden lograrse mediante la consulta con los grupos de interés. En primer lugar, se asegura el apoyo y la cooperación de los grupos de interés para obtener el apalancamiento necesario para influir sobre el comportamiento de cumplimiento. En segundo lugar, se contribuye mediante el diálogo a un mayor potencial para contar con estrategias o medidas consideradas operativas e innovadoras. Por último, se asegura, como resultado del diálogo, la credibilidad y la confianza en la autoridad.

Como primer paso, la Comisión ha iniciado este diálogo con representantes de negocios en el marco de trabajo del denominado "Grupo Experto de Trabajo sobre el funcionamiento fluido del régimen del IVA en la UE". Establecido definitivamente en 2010, este grupo está compuesto por 20 representantes de empresas pequeñas, medianas y grandes.

Esta consulta con los grupos de interés busca encontrar formas para que la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias pueda derivar en un funcionamiento más fluido del actual régimen del IVA en la UE. Se analizan los problemas prácticos que surgen a diario en la administración del régimen del IVA y se formulan sugerencias sobre posibles soluciones. El enfoque del grupo está puesto en los desafíos administrativos y prácticos y no en cuestiones legales. Sus principales áreas de trabajo son las siguientes

- a) Los desafíos prácticos de hacer negocios en el pasado y en la actualidad

Como se puntualizó en la sección anterior, las empresas operan en un entorno de gran internacionalidad y dinamismo a medida que

la globalización y los nuevos desarrollos tecnológicos aumentan la complejidad de sus modelos de negocios. El Grupo Experto de Trabajo busca explorar, a lo largo de toda la UE, los desafíos prácticos que enfrentan hoy las empresas y las administraciones tributarias en el mundo actual. Y al hacerlo, tiene en cuenta la perspectiva tanto de la empresa como de la administración tributaria y procura fomentar un entendimiento común de los desafíos prácticos actuales que ambas partes enfrentan.

b) Servicios a los contribuyentes, inscripción, transparencia y divulgación de información

El primer paso de toda empresa que decide llevar adelante su actividad fuera del país de residencia es averiguar si sus actividades requerirán la inscripción o no del IVA. Como la empresa legítima se rige por el principio de cumplir con las diferentes obligaciones que le caben en el país respectivo, existe una necesidad de contar con información correcta sobre las normas y formalidades pertinentes y las formalidades que rigen en otros Estados Miembro de la UE. El Grupo Experto de Trabajo procura identificar, compartir y apoyar buenas prácticas de las administraciones tributarias para lograr una mayor transparencia, equidad, seguridad jurídica y simplificación en la primera instancia del ciclo de negocios, es decir, la inscripción. Lo que se busca es finalmente expandir el campo de trabajo hacia todo el ciclo del negocio.

Los puntos de vista principales expresados por los diferentes grupos de interés están ampliamente en línea con los rasgos teóricos de un diálogo mejorado, como se indicó en la primera sección de esta ponencia.

- Tanto las empresas como las administraciones tributarias se necesitan entre sí y necesitan cooperar en un entorno abierto y de confianza.
- Asimismo, se considera esencial lograr un entendimiento y una toma de conciencia mutua sobre los desafíos administrativos y prácticos que ambas partes enfrentan en el actual paisaje del IVA, a fin de forjar un diálogo y una cooperación fructíferos entre la Comisión, los Estados Miembro y las empresas.
- Existe una necesidad de contar con un régimen del IVA seguro y justo para manejarse en el complejo entorno de negocios actual. Los factores principales para impulsarlo son la simplificación, prácticas más uniformes y estandarizadas en toda la UE, procesos apropiados de manejo de riesgos y un enfoque justo e imparcial.

- Para facilitar el cumplimiento, las empresas requieren tener un acceso fácil a las normas y prácticas administrativas relevantes. Cuando se sanciona una nueva legislación o se producen cambios en la política fiscal o en la administración tributaria, las empresas deben contar con un tiempo suficiente para poner en ejecución la nueva legislación en su práctica de negocios.
- Las actividades de fiscalización y control de las administraciones tributarias deben ser oportunas y basarse en el manejo de riesgos. Los marcos de control internos de los contribuyentes pueden desempeñar un papel esencial en este sentido, ya que un mejor diálogo puede reducir aún más la duración de las auditorías.
- Lograr la simplificación y prácticas más uniformes y estandarizadas en toda la UE resultan instrumentos clave para incrementar la eficiencia y reducir los costos. La tecnología moderna puede jugar un papel importante para lograr posibles eficiencias, pero debe tenerse en cuenta que podría no existir un enfoque de “apretar el botón” y que esto es tan sólo uno de los factores requeridos.

Un objetivo a futuro es expandir esta plataforma hacia las administraciones tributarias de los Estados Miembro de la UE para ofrecer la posibilidad de compartir, analizar y – quizás- resolver cuellos de botella prácticos en la gestión del régimen del IVA. Esto permitiría suavizar el funcionamiento del régimen y generar beneficios tanto para las administraciones tributarias como para las empresas.

La necesidad de acuerdos específicos con los grupos de interés y sus efectos jurídicos también deberían considerarse en este contexto. Por ejemplo, se podría considerar cómo implementar la idea de “Asociaciones” (acuerdos específicos entre las administraciones tributarias y los contribuyentes) a nivel de la UE. La posibilidad de establecer de antemano el tratamiento fiscal de ciertas transacciones es otro tema que podría abordarse en este contexto.

Una primera reunión de dicha plataforma a nivel de la UE está prevista para 2011, la cual se centrará en los desafíos y oportunidades para lograr cambios significativos en la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, así como posibles formas de optimizar el cumplimiento tributario en la comunidad de negocios internacional.

4. DESGLOSE DE LOS PRINCIPALES ARGUMENTOS

En vista del papel crucial que desempeñan las empresas en el régimen del IVA como cobradores del IVA no pagado, la eficiencia de su relación con las autoridades tributarias y la forma en que el régimen del IVA se gestione afectarán en gran medida el nivel de la

moral tributaria e influirán en los costos de administración del sistema del IVA para ambas partes.

Esta relación presenta muchos aspectos: comprende la información que las autoridades tributarias obtienen de los sujetos fiscales a través de las obligaciones de declaración impuestas en la UE o a nivel nacional, la recolección del impuesto de parte del sujeto alcanzado y el pago de éste a las autoridades fiscales, la forma en que se fiscaliza el IVA, pero también la calidad de información proporcionada por las autoridades fiscales, la seguridad jurídica que ofrecen y la accesibilidad a la administración tributaria.

En cuanto a la relación entre las autoridades tributarias y los sujetos imponibles, se han desarrollado nuevos enfoques. Estos se basan mayormente en el cumplimiento voluntario, la evaluación de riesgos y aspectos de monitoreo con la finalidad de reducir la participación de las autoridades tributarias y disminuir la carga administrativa para las empresas y las autoridades tributarias. Este desarrollo se ha visto acelerado en varios Estados Miembro de la UE tras una reducción sostenida de sus recursos humanos en la administración tributaria.

La idea del cumplimiento voluntario ya ocupa un lugar prominente en la agenda de algunos Estados Miembro de la UE y un diálogo regular con los representantes de negocios es crucial en este sentido. En las reuniones conjuntas, las autoridades tributarias y los representantes de empresas pueden analizar temas fiscales locales a nivel nacional, desde propuestas para nueva legislación hasta la implementación de leyes adoptadas y temas de cumplimiento, por ejemplo, sobre las obligaciones de declaración. Este diálogo basado en la confianza y la transparencia eleva la moral tributaria y ha demostrado ser fructífero y útil para contar con una legislación que se cumpla de manera eficiente.

CREANDO CONCIENCIA EN EL CONTRIBUYENTE: LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y LOS FOROS DE DIÁLOGO ENTRE CONTRIBUYENTES Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Catherine Bennett
Comisionada Asistente
Agencia de Ingresos
(Canadá)

Sumario: *Resumen – CIAT Précis – 1. Introducción – 1.1 Propósito y alcance de este documento – 1.2 Responsabilidad Social Corporativa (RSC) – 2. Perspectivas de las partes interesadas canadienses – 2.1 Contribuyentes corporativos e intermediarios fiscales – 2.2 Contribuyentes individuales y otros interesados – 3. Foros apoyados por la CRA que abordan la RSC – 4. Estrategia de la CRA con respecto al cumplimiento de las grandes empresas – 5. Próximos pasos y conclusión – Apéndice A: Acerca de la CRA – Apéndice B: Carta de Derechos de los Contribuyentes y Compromiso con las Pequeñas Empresas*

RESUMEN

La administración tributaria de Canadá, la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) se compromete a proteger la base tributaria de la nación garantizando el cumplimiento de la legislación tributaria. Como parte de sus esfuerzos, la CRA persigue en forma activa a individuos y empresas, incluidos los que participan en la economía clandestina y aquellos que evaden impuestos ocultando fondos en el exterior y que no pagan los impuestos que adeudan a los canadienses.

La CRA considera que para mantener la excelencia en la administración tributaria y la sostenibilidad del sistema tributario canadiense, debe ocuparse de las causas fundamentales del comportamiento de incumplimiento en los segmentos clave de alto riesgo de la población.

El cumplimiento de las grandes empresas ha captado la atención de la CRA y de las administraciones tributarias de todo el mundo. El acceso a estrategias de planificación fiscal agresivas y sofisticadas por parte de las corporaciones plantea un riesgo que, si no se controla,

podría socavar la capacidad del gobierno de ejecutar efectivamente sus programas.

En efecto, en el inventario de riesgos para la sostenibilidad del sistema tributario de la CRA, la planificación fiscal agresiva ocupa un lugar destacado y como tal, ha sido motivo del aumento de recursos, investigaciones y esfuerzos de cumplimiento.

Un área prioritaria para abordar la posible planificación tributaria agresiva corporativa es el aprovechamiento del movimiento para ver el pago de impuestos a través de la lente de la Responsabilidad Social Corporativa (RSC). La CRA quisiera evolucionar en sus esfuerzos de divulgación, comunicación y cumplimiento para fomentar y capitalizar este desarrollo.

Hay muchos interesados que afectan el comportamiento de RSC de las corporaciones y la CRA se esfuerza por influenciarlos mediante sus políticas, mensajes y mediante los foros en los cuales se lleva a cabo el diálogo entre el contribuyente y la administración tributaria. En parte, estos interesados forman parte de la estructura de este caso.

La CRA también reconoce que algunas de las oportunidades más importantes para el debate y la facilitación de enfoques responsables hacia la imposición ocurren durante las reuniones regulares que la CRA mantiene con cada declarante tributario corporativo. Cuando la corporación adopta un enfoque responsable con respecto a los impuestos, se benefician tanto la corporación como la CRA.

Mientras que la CRA cuenta con herramienta tales como la Disposición General Canadiense contra la Evasión Fiscal, el método del futuro parece ser fomentar cambios en el comportamiento corporativo en lugar de desalentar acciones o conductas específicas. Se mencionan ejemplos, tales como el nuevo enfoque de la CRA para el cumplimiento de las grandes empresas.

Incluso con el nuevo enfoque de la CRA de estimular una evolución de la conducta corporativa, hay que reconocer que la Corporación soporta presiones e incentivos que pueden contar en contra de la adopción generalizada de la imposición como un tema de RSC. Sin embargo, el entorno macroeconómico está maduro para incubar el interés corporativo en los impuestos como RSC y la CRA se está posicionando para aprovechar un ambiente donde las prácticas tributarias responsables podrían transformarse en una conducta corporativa esperada y en prácticas laborales responsables, en sostenibilidad ambiental y en salud y seguridad en el trabajo.

CIAT Précis

“Uno de los mecanismos que demostró ser más efectivo para mejorar los niveles de moralidad tributaria a nivel corporativo son los Foros comerciales en los cuales la administración tributaria y los contribuyentes exponen en forma transparente y abierta la importancia del compromiso tributario y acuerdan, conforme a la responsabilidad social corporativa, el debido cumplimiento de las obligaciones relativas a tales compañías.

Por otra parte, la administración también reconoce la importancia de asistir, orientar y facilitar tal cumplimiento mediante el desarrollo de mecanismos de apoyo efectivos que no obstaculicen tal cumplimiento.

Este es un tipo de acuerdo fiscal entre las compañías y la administración cuyo propósito no son los montos impositivos sino funcionar como un punto de acuerdo entre la empresa y la administración gubernamental para lograr el bien común.

Tales Foros se resumirán en un estudio de casos y también en su diseño y proceso de implementación, los resultados obtenidos, los principales obstáculos en el proceso y sus perspectivas.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Propósito y alcance de este documento

El propósito de este documento es explorar los foros de diálogo entre los contribuyentes y la administración tributaria en lo que se refiere a la Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Este documento comparte la experiencia de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) con los impuestos como una preocupación de la RSC y de qué manera ese concepto se incorpora a las políticas de la CRA y al diálogo permanente con socios y clientes del sistema tributario canadiense.

Después de definir la RSC en sí misma, este debate del caso canadiense aborda el tema desde las perspectivas de los contribuyentes corporativos y sus intermediarios y de los contribuyentes individuales. Estos grupos son partes interesadas importantes tanto de las corporaciones como del sistema tributario canadiense. Las realidades de cada uno se exploran antes de discutir el enfoque de la CRA con respecto al cumplimiento de grandes empresas en mayor detalle.

1.2 Responsabilidad Social Corporativa (RSC)

Definición de RSC

En general la RSC se define como el compromiso de una corporación con una forma de desarrollar sus actividades que tiene en cuenta los intereses de todas las partes interesadas.¹ Estos intereses incluyen aspectos económicos, ambientales y sociales, a los que a menudo se hace referencia como el “triple resultado final” de una corporación.² El término “parte interesada” se refiere a todo individuo o grupo que recibe el impacto de las actividades de una corporación particular e incluye lo siguiente:

- Clientes;
- Partes interesadas;
- Directivos y empleados;
- Proveedores;
- La sociedad en su conjunto; y
- Gobiernos.

Esta mayor responsabilidad se contrapone al punto de vista tradicional de la función que desempeña la corporación en la sociedad, que no le rinde cuentas a ningún grupo excepto a las partes interesadas.³ El grado en que otras partes interesadas condujeron las actividades comerciales de la corporación no resultó significativo. Los recientes fracasos corporativos y el activismo social han conducido a un entorno comercial en el cual se espera una mayor integridad y responsabilidad corporativas.⁴ Sin embargo, el gobierno canadiense ya ha estado tomado medidas en materia de política pública en apoyo de la RSC durante años, aunque con frecuencia no se las rotula explícitamente como RSC.⁵

Desde la década del 70, ha habido una gran movilización de RSC en relación con el medio ambiente y los resultados finales sociales. Desde la administración ambiental responsable y la producción sostenible hasta las prácticas laborales responsables, las partes interesadas en las corporaciones esperan que la organización se desempeñe por encima de lo que una carta escueta de la ley requiere de ellos en los países en los cuales hacen negocios.

1 Se analizan diversas perspectivas. Consultar Ministerio de Industria de Canadá.

2 KPMG. (2007). *Tax and Corporate Social Responsibility*.

3 Afirmado en el famoso artículo de [Friedman, M. \(1970\). *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. NY Times, Sept 17.*](#)

4 [Consejo de Conferencias de Canadá. \(2008\). *The Trust Imperative: Taking Governance to the Next Level.*](#)

5 El sitio Web del Ministerio de Industria de Canadá brinda una buena estimación de las actividades e iniciativas de RSC del Gobierno de Canadá.

Algunos comentaristas han declarado que comportarse con responsabilidad maximiza el valor aunque esa responsabilidad no se anuncie a los clientes. Sin embargo, esa línea de razonamiento parece un fundamento incompleto para ocuparse de la totalidad de posibles actividades de RSC, que incluyen todo desde los esfuerzos intrínsecamente eficientes hasta el uso de menos cantidad papel, pasando por al acto más costoso de pagar una parte justa de impuestos. El altruismo puro no es una explicación sólida ni completa del surgimiento generalizado de la RSC. Una explicación más contundente es que la RSC, o la falta de ella, produce un impacto en la reputación, que afecta las ventas y el costo del capital y actúa de este modo sobre las ganancias corporativas desde dos ángulos. La responsabilidad fiduciaria final de los administradores corporativos de maximizar las ganancias podría explicar por qué las medidas relacionadas con las aplicaciones de la RSC menos visibles públicamente ha, tardado más tiempo en recibir la aceptación de las empresas. Los temas impositivos entran en este ámbito y el caso corporativo en particular es el tema de este documento.

Imposición en el contexto de la RSC

Hasta la fecha, las corporaciones a no reconocen el vínculo entre la imposición y la RSC. En general a los impuestos se los ve como una obligación que hay que minimizar, y no como algo que debe estar influenciado por la moral o por la posición social de la corporación. No obstante, las corporaciones toman determinaciones importantes que tienen grandes efectos impositivos que se podrían o deberían ver a través de una lente moral o social. Son ejemplos de ello dónde localiza la corporación sus operaciones, dónde registra los activos o las subsidiarias y qué deducciones fiscales trata de lograr.

Una definición precisa de comportamiento fiscal socialmente responsable es difícil de enmarcar porque se trata de un asunto que presenta diferentes matices éticos. Un sentido de responsabilidad ética, moral y cívica modela la orientación de una corporación acerca de la RSC y esa posición, si es genuina, debe informar todas sus decisiones comerciales, incluido el uso de disposiciones de minimización de impuestos⁶. Por ende, esa posición debe ejercer su influencia en la autoevaluación de lo que es su obligación de impuestos *justa*, a pesar de los detalles técnicos. Finalmente, es improbable que un enfoque estricto basado en leyes para la responsabilidad impositiva corporativa agregue valor o claridad que no pueda ser comunicada por la legislación. La promoción de la RSC es más adecuada para orientar la conducta en las situaciones en las cuales las reglas (es decir, las leyes) no pueden resolver efectivamente.

⁶ KPMG. (2007). *Tax and Corporate Social Responsibility*.

La determinación de una responsabilidad impositiva justa, independiente de una responsabilidad impositiva técnica, es un proceso subjetivo basado en valores. Puede ser guiado por una interpretación con propósito legislativo, o por alguna otra medida, tal como un monto proporcional hasta el alcance en el cual una corporación determinada utiliza los servicios públicos y la infraestructura, o la magnitud de su presencia en la sociedad canadiense.⁷ Un caso moral para la responsabilidad impositiva es que la sociedad paga para educar a los trabajadores, proteger la propiedad privada y brindar infraestructura y por lo tanto apoya un ambiente que le permite a las corporaciones tratar de sacar un beneficio. La CRA cree que parte de la responsabilidad de financiar la continuidad de este ambiente recae en los ciudadanos corporativos.

La RSC como instrumento de cumplimiento

La posición de la CRA es que la planificación fiscal agresiva socava la integridad de la legislación impositiva y de la base impositiva. Involucra transacciones, disposiciones o eventos que normalmente se divulgan completamente, pero que se llevan a cabo para obtener un resultado impositivo que no es tolerable dentro del esquema general de la Ley del impuesto sobre la renta, o Ley sobre la Interpretación de Convenios de Doble Imposición. Cuando la planificación fiscal agresiva conduce a tal resultado, se dice que la corporación se ha comprometido en una elusión abusiva.

La Disposición general destinada a evitar el abuso (GAAR por su sigla en inglés) basada en principios de la Ley canadiense de impuestos sobre la renta se promulgó en 1988 para abordar la elusión abusiva y contrarrestar la interpretación literal de secciones específicas, donde tales interpretaciones son contrarias a una noción holística y contextual de la Ley. No obstante, perseguir la GAAR en cualquier caso específico es difícil en la administración tributaria y no se puede ver como una solución completa y de gran alcance.

Los esfuerzos de cumplimiento tradicionales contra la elusión tributaria corporativa estarían bien atendidos por un suplemento en forma de promoción, apoyo y foros de RSC. Otros motivos para expandir el juego de herramientas son el gasto relativo de las auditorías de los contribuyentes para la administración tributaria (y el contribuyente), la dificultad para identificar temas de cumplimiento en multinacionales complejas y el costo de litigios prolongados en un ambiente contencioso.

⁷ Ibid.

Debido a que la RSC fomenta un grado de autorregulación, la participación efectiva del interesado podría invalidar los desafíos de la corte, en algunos casos, viendo más probabilidad en que las corporaciones acepten las reglas iniciales de la CRA o desalentando a los declarantes a organizar esquemas cuestionables para empezar. Las prácticas fiscales que podrían beneficiarse más con tal enfoque en general incluyen aquellas que podrían ser técnicamente legales bajo algunas interpretaciones de la legislación, pero que la administración tributaria considera abusivas. Considere la vista continua de minimización impositiva propuesta por SustainAbility, el grupo de expertos sobre RSC:⁸



Inglés	Español
Absolute boundary between illegal and legal	Límite absoluto entre ilegal y legal
Blurred boundary between irresponsible and responsible	Límite borroso entre irresponsable y responsable
Evasion Always illegal	Evasión Siempre es ilegal
Sham Illegal with appearance of legality	Falso Ilegal con apariencia de legalidad
Avoidance Technically legal	Elusión Técnicamente legal
Mitigation Legal and wellcomed	Mitigación Legal y bienvenida

A nivel práctico, existen diversos beneficios potenciales tanto para la corporación como para la CRA, que incluyen lo siguiente:

- Mayor seguridad para las corporaciones con respecto a la forma en que la administración tributaria tratará las posiciones tributarias;
- Aplicación potencial de hallazgos a años pasados y futuros;
- Mejor identificación de temas de auditoría y legislativos;
- Mayor seguridad y transparencia en posiciones tributarias y su fundamento desde las corporaciones;

⁸ SustainAbility. (2006). *Taxing Issues: Responsible Business and Tax*

- Menos cantidad de tiempo y recursos dedicados a perseguir litigios y a que la alta gerencia trate temas de cumplimiento tributario para la empresa;
- Mayor vigencia de las auditorías y más rápido cierre de auditorías para la CRA, y
- Menores gastos en intereses para las empresas mientras esperan las reevaluaciones.

Es probable que las corporaciones también busquen otro valor de la inclusión de los impuestos en el marco de la RSC, mientras que la reducción de la carga de cumplimiento impositivo descrita anteriormente es poco probable que por sí misma despierte un interés comercial suficiente, y motivaciones altruistas deben competir contra la realidad del resultado neto⁹¹¹. Para aceptar voluntariamente mayores tasas impositivas efectivas, lo cual es una consecuencia probable de adoptar un enfoque responsable ante la imposición, probablemente será necesario el apoyo y la presión de los clientes e inversores de una corporación: En ausencia de preocupaciones morales por parte de los interesados, los ejecutivos deberían poder despertar un interés comercial. Inversores y clientes formarían la base fundamental del interés comercial (con una reducción de la carga de cumplimiento impositivo como incentivo agregado) porque suministran ventas y capital y, a través de su acción, pueden hacer que las corporaciones se reencaminen hacia otros temas de RSC.^{10 11}

2. PERSPECTIVAS DE LAS PARTES INTERESADAS CANADIENSES

2.1 Contribuyentes corporativos e intermediarios fiscales

Los contribuyentes corporativos, en particular los grandes contribuyentes, son fundamentales no sólo para las conversaciones de RSC, sino que en general son importantes para la generación de ingresos fiscales para el gobierno canadiense. Los grandes declarantes corporativos, que tienen más de \$250 millones en ingresos brutos o que de otro modo se determina que son grandes en

9 Es más probable que la RSC pase a ser un tema de la sala del consejo cuando despierte un interés comercial. Consulte [Strandberg, C. \(2005\). *The Convergence of Corporate Governance and Corporate Social Responsibility*](#)

10 Por ejemplo, el Dow Jones actualmente tiene un Índice de Sostenibilidad para fondos éticos. 44% de los adultos encuestados dicen que para ellos es importante un alto grado de RSC cuando toman la decisión de comprar. Consulte [IPSOS MORI. \(2003\). *Corporate Brand and Corporate Responsibility*](#).

11 En los casos en los que el aumento del costo del capital debido a inversiones excluyentes socialmente responsables es mayor que el costo de los pagos tributarios en cuestión, las empresas que antes no cumplían y que maximizan el valor, cumplirán. Consulte [Heinkel, R., Kraus, A. y Zechner, J. \(2001\). *The Effect of Green Investment on Corporate Behavior*](#).

base a los modelos de complejidad de la CRA, constituyen solamente aproximadamente un 0,5% de la cantidad de declarantes corporativos, pero generan cerca del 50% de los impuestos sobre los beneficios de las sociedades pagados. Las corporaciones canadienses también son importantes en su rol de recaudadores impositivos. Por ejemplo, una corporación que opera en todas las provincias tributará potencialmente con 58 impuestos diferentes y otros 28 que la corporación recauda o retiene en nombre del gobierno federal o de los gobiernos provinciales asociados.¹²

La cantidad de grandes contribuyentes corporativos es pequeña con relación a la magnitud de sus contribuciones impositivas, pero en Canadá poseen la sofisticada habilidad de planear sus responsabilidades tributarias. Los mecanismos de elusión que son menos accesibles a las pequeñas corporaciones incluyen precios de transferencia, uso de paraísos fiscales y centros financieros en el exterior, abuso de convenios y refugios fiscales corporativos abusivos, aunque estos últimos se están volviendo más accesibles para los pequeños contribuyentes debido a que los refugios fiscales ahora también se comercializan a nivel minorista. Tanto los expertos internos como los intermediarios fiscales son fuentes críticas de conocimientos especializados para que las corporaciones puedan determinar las opciones de planificación tributaria de que disponen y para determinar cuán agresivamente se deben posicionar.

Aunque la CRA ha aumentado continuamente su capacitación y sus recursos para combatir estas prácticas, el desarrollo corporativo de políticas de RSC coherentes que incluyen la administración de impuestos ayudaría a abordar la raíz del desafío de cumplimiento. Como se ha mencionado anteriormente, la RSC ha estimulado la autorregulación en otros ámbitos, tales como el desarrollo sostenible y la salud y seguridad en el trabajo.

Afortunadamente, las políticas de RSC se están tornando más comunes en las grandes organizaciones y un 72% de los líderes de negocios canadienses establece que sus compañías han desarrollado políticas formalizadas para las actividades de RSC.¹³ Ya existen marcos para la RSC dentro de los cuales la imposición se podría incluir como componente.

Es mucho más probable que las grandes corporaciones y no las pequeñas tengan un marco político de RSC existente, lo cual lleva a la conclusión de que ellas constituyen una mejor audiencia

¹² PriceWaterhouseCoopers. (2008). *Contribución impositiva total del año 2008*.

¹³ Ipsos Reid. (2006). *Corporate Social Responsibility in Canada*.

destinataria para el diálogo sobre impuestos como RSC.¹⁴ Además, pueden permitirse sacrificar proporcionalmente más ganancias que las empresas más pequeñas para perseguir objetivos sociales, aún permaneciendo competitivas.¹⁵

Dentro de este ámbito la CRA fomenta la imposición como un asunto de RSC. Gran parte de la investigación sobre la conducta de incumplimiento impositivo de las grandes corporaciones se enfoca en casos individuales más que en tendencias más amplias y la investigación sobre el cumplimiento corporativo como resultado del impuesto como RSC básicamente es inexistente. Sin embargo, tomada al pie de la letra, la idea del impuesto como un tema de RSC parece estar incubándose en las corporaciones canadienses. El reconocimiento de que los pagos de impuestos son una contribución importante para la sociedad y la presentación de los montos que se pagan en Canadá, son elementos de los informes de RSC de muchas corporaciones grandes, que incluyen:

- Sun Life Financial;
- Royal Bank of Canada;
- Bank of Montreal; y
- EnBridge Gas Distribution.

En los informes anuales de RSC de Sun Life Financial, Royal Bank of Canada y Bank of Montreal, por ejemplo, los impuestos pagados se enumeran por tipo y por provincia. Los informes prologan esta revelación con declaraciones que indican el reconocimiento de que sus contribuciones tributarias fortalecen la economía. El Bank of Montreal se destaca en cuanto a que indica la relación de que los impuestos que paga ayudan a financiar programas y servicios en todo el país. Una transparencia más profunda, junto con los parámetros y el desarrollo de indicadores clave de desempeño y otros estándares para los Impuestos como RSC prestarían comparabilidad a los informes, demostrarían su esencia y facilitarían la acción de las partes interesadas.

Todo esto es una indicación de que el vínculo entre los impuestos y la RSC tiene preponderancia en la industria y que el apoyo del concepto tiene potencial. Aunque todavía no está ampliamente formado, el hecho que interesa es el desarrollo de medios en los cuales la CRA tenga la oportunidad de desempeñar una función en la formación de las actitudes y de las prácticas en torno al tema.

¹⁴ [*BusinessRespect. \(2009\). Large Firms more likely to have CSR Policies.*](#)

¹⁵ [*Adams, M y Hardwick, P. \(1998\). An Analysis of Corporate Donations: United Kingdom Evidence.*](#)

2.2 Contribuyentes individuales y otros interesados

Las acciones corporativas no existen en forma aislada de las perspectivas individuales de las partes interesadas en las corporaciones. Los directores son contribuyentes individuales y a la vez influyen en la postura tributaria de la corporación, al igual que los clientes y los inversores. Con frecuencia en una empresa pequeña o mediana, la actitud individual y la actitud corporativa son iguales. Si existe suficiente nivel de transparencia en los asuntos corporativos y un deseo por parte de los individuos de usar su poder de invertir y comprar, no esperaríamos mucha divergencia entre las creencias de responsabilidad social de los individuos y las acciones de responsabilidad social de las corporaciones.

En efecto, los individuos son la base de la sociedad, de las empresas y del sistema impositivo. Cuentan con la libertad que le otorgan sus derechos, pero también tienen la obligación legal, social y moral de cumplir la ley y actuar en forma socialmente responsable.

La CRA hace participar a los canadienses en cada una de las numerosas funciones que desempeñan en el sistema: contribuyentes, propietarios de empresas, inversores corporativos, clientes y empleados.

La CRA cuenta con diversas iniciativas de sensibilización que se dirigen específicamente a la ciudadanía responsable. Estas incluyen programas educativos, seminarios informativos para jóvenes y recién llegados a Canadá y actividades de divulgación en materia de economía clandestina. Durante estos eventos de divulgación, los mensajes ponen de relieve la manera como los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones impositivas contribuye a la calidad de vida de todos los canadienses y a los servicios que reciben. Los foros incluyen:

- Ciudadanía responsable y el sistema impositivo canadiense – Unidad de aprendizaje escolar;
- Programa de enseñanza sobre impuestos;
- Aprendizaje sobre Impuestos;
- Presentaciones en escuelas de comercio;
- Seminarios de información para recién llegados a Canadá / seminario de bienvenida a Canadá;
- Iniciativa de propietarios;
- Visitas comunitarias;
- Charlas concertadas;
- Sesión informativa para no residentes;
- Campaña “Ponlo por escrito”; y
- Concurso de economía clandestina en YouTube.

En general, todas las actividades de divulgación de la CRA promueven e informan a los ciudadanos y las empresas sobre sus obligaciones y derechos en el contexto de los impuestos. Esto consiste en explicar las responsabilidades de archivar, remitir, informar y mantener libros y registros. A un nivel muy básico, éste se puede considerar un componente de propugnación de una ciudadanía responsable. En 2009/10, se impartieron más de 6.900 sesiones de información a unos 125.000 participantes.

El compromiso de las pequeñas corporaciones con la RSC es más similar al compromiso de los individuos que al de las grandes corporaciones. Los mensajes de responsabilidad para las pequeñas empresas se concentran en la economía clandestina y en aquellas empresas que tienen más oportunidades de no cumplir, y donde dicho incumplimiento puede afectar al consumidor, como los oficios (por ejemplo, la construcción). Enfatiza la importancia y los beneficios de comportarse responsablemente como propietario de la empresa y de exigir que las empresas con las cuales contrata también se comporten responsablemente. Por ejemplo, la campaña “Ponlo por escrito” de la CRA resalta la importancia de que los consumidores insistan en que los negocios les den recibos y contratos escritos. El objetivo es que el consumidor tenga protección y recursos, y que la CRA reciba información más exhaustiva, lo que le permitirá a la Agencia asegurarse de que se paguen los impuestos correctos.

La CRA aún está considerando los foros y los mensajes dirigidos a los individuos para estimularlos a usar su poder de consumo e inversiones a fin de estimular a las grandes empresas a comportarse responsablemente con respecto a los impuestos. Una mayor concientización del impacto de la elusión de impuestos corporativos y de la forma negativa como afecta a los programas sociales y a los servicios gubernamentales de Canadá fortalecería el interés comercial para que las corporaciones traten a los impuestos como un tema de RSC si esto afecta los hábitos de consumo e inversiones. Existen evidencias de que las inversiones socialmente responsables a nivel minorista tienen un efecto sobre la responsabilidad ambiental, y muchos dicen que un alto grado de RSC es importante para ellos en sus decisiones de compra. Hasta el momento no se tiene en claro el alcance total al cual realmente ocurre el consumo y las inversiones socialmente responsables. Además, no está clara la contribución esencial de la conducta de RSC por parte de las corporaciones con respecto a la sostenibilidad ambiental, social y económica.

3. FOROS APOYADOS POR LA CRA QUE ABORDAN LA RSC

La Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) administra impuestos sobre los beneficios, impuestos sobre bienes y servicios/impuesto armonizado sobre las ventas (GST/HST) y otros impuestos. Es el principal recaudador de ingresos en el país, mientras que el Ministerio de Hacienda de Canadá es la fuente de política tributaria. La CRA también distribuye miles de millones de dólares en pagos de beneficios impositivos y otros a millones de canadienses.

El sistema tributario canadiense se basa en el cumplimiento voluntario y en la autoevaluación, y es un sistema tanto rentable como mínimamente intrusivo en cuanto a la privacidad y las operaciones de los individuos y las empresas canadienses. En términos prácticos, esto significa que se espera que los contribuyentes se inscriban de la manera estipulada por la ley, proporcionen información completa y exacta a fin de determinar su obligación tributaria, presenten sus declaraciones de impuestos a tiempo y abonen el monto que adeudan. No obstante, los diferentes intereses de la administración tributaria y del contribuyente pueden llevar a un desacuerdo en aquellas áreas donde hay margen de interpretación.

En los últimos años, el cumplimiento ha captado la atención de la CRA y de las administraciones tributarias de todo el mundo, lo cual es especialmente relevante para el tema actual. La creciente disponibilidad de estrategias de planificación fiscal agresivas y sofisticadas por parte de las corporaciones plantea un riesgo que, si no se controla, podría socavar la capacidad del gobierno de ejecutar efectivamente sus programas. En efecto, en el inventario de riesgos para la sostenibilidad del sistema tributario de la CRA, la planificación fiscal agresiva ocupa un lugar destacado y, como tal, ha sido motivo del aumento de recursos, investigaciones y esfuerzos de cumplimiento.

La CRA considera que para continuar logrando la excelencia en la administración tributaria debe ocuparse de las causas fundamentales del comportamiento de incumplimiento en los segmentos de alto riesgo clave de la población. Esto fue parte del fundamento para la exploración inicial que la CRA hizo de los impuestos en cuanto a su relación con la RSC, principalmente, hasta qué punto se ha adoptado como práctica el Impuesto como RSC en las corporaciones canadienses y cómo se podría aplicar el concepto para reducir el uso de estrategias tributarias irresponsables. La CRA, como la mayoría de las administraciones tributarias, todavía está en las etapas iniciales de la incorporación explícita de la RSC en su juego de herramientas. Las corporaciones en Canadá se encuentran en un punto inicial similar en

cuanto a aceptar a los impuestos como una RSC, y hasta el momento no se ha probado el efecto del concepto sobre los resultados de cumplimiento. No obstante, consideramos que vale la pena seguir analizando la noción de que las prácticas fiscales responsables podrían contribuir a la reputación corporativa de la misma manera como lo han hecho los temas de RSC, tales como la administración ambiental, la producción sostenible y las prácticas laborales responsables en los últimos años.

Actualmente, los impuestos como consideraciones de RSC son el factor de apoyo en el enfoque holístico de la CRA acerca del cumplimiento corporativo. La CRA no se refiere explícitamente al término RSC en sus contactos y comunicaciones con contribuyentes corporativos, pero esos canales incorporan los principios de la RSC y estimulan su aplicación. Por ejemplo, las corporaciones con una historia de relaciones abiertas y de cooperación con la CRA y que trabajan para abordar los problemas de gestión impositiva en una forma rápida y profesional, en igualdad de circunstancias, serán tratadas más favorablemente por los modelos de evaluación del riesgo corporativo de la administración.

Esto es compatible con el hecho de tratar la RSC como una forma de hacer negocios de la corporación en todas las esferas, incluidos los impuestos, en lugar de simplemente como un rótulo para actividades específicas del mercado o la filantropía. Visto de otra forma, los programas se diseñan de manera tal que se reconoce a las corporaciones que exhiben la esencia de los impuestos como RSC, sin importar que ellas rotulen a tal comportamiento como RSC.

Las subsecciones que siguen describen algunas de las formas en que la CRA incorpora los foros de diálogos de RSC en su relación con los contribuyentes corporativos fuera del contacto de rutina que tiene con ellos durante el cumplimiento regular y los procedimientos de auditoría.

Discursos de gestión superior y ministerial

El Ministro de la Renta Nacional de Canadá es el principal portavoz de la CRA, mientras que el Comisario lidera y es responsable de la gestión global de las comunicaciones, como así también de su integración con otras funciones clave de la CRA, especialmente el desarrollo y la gestión de políticas y programas.

Ya sea como un tema de discusión dedicado o como un punto que completa la discusión de otros temas tributarios, los altos funcionarios

de la CRA usan con frecuencia sus conferencias concertadas como plataforma para mejorar la concientización de que las corporaciones tienen más que simplemente una responsabilidad legal de pagar una parte equitativa de los impuestos. Por ejemplo, considere este extracto del ex – Ministro de Renta, Gordon O’Connor, al Instituto de Ejecutivos Tributarios, al cual la revista Tax Business se refiere como el grupo más influyente de contribuyentes del mundo:

“Si está haciendo negocios en Canadá actualmente, lo sepa o no, usted depende de los servicios gubernamentales. Para tener rentabilidad en los negocios, confía en los servicios que brinda el gobierno: una buena infraestructura para llevar el producto al mercado, un sistema educativo sólido para recurrir a una fuerza laboral capacitada y el cuidado de la salud para asegurarse de que sus empleados están en condiciones físicas de hacer sus trabajos. Sin estos elementos básicos, no tenemos un estado que funcione bien. De manera que con los intereses de nuestro país en mente, todos debemos contribuir con nuestra parte”.

Foros de diálogo de alto nivel con líderes comerciales

Como se mencionó anteriormente, la CRA mantiene un diálogo bilateral con diversas organizaciones que tienen la capacidad de influir en la conducta en el ámbito de los impuestos como RSC. Estos foros son independientes del diálogo normal que la CRA tiene con los contribuyentes corporativos durante el curso del servicio normal y el cumplimiento durante el año. Estos grupos son canales importantes que la CRA emplea para hacer participar colectivamente a la comunidad corporativa e incluyen:

- Instituto de Ejecutivos de Impuestos;
- Instituto Canadiense de Contadores Públicos;
- Asociación de Banqueros Canadienses;
- Federación Canadiense de Contribuyentes; y
- Federación Canadiense de Empresas Independientes.

Programa de declaración voluntaria

El Programa de declaración voluntaria (PDV) de la CRA permite a los contribuyentes presentarse y corregir información imprecisa o incompleta o declarar información que no habían informado en las transacciones previas con la CRA, sin penalidad o juicio. Las declaraciones se pueden hacer para el impuesto sobre los ingresos, el impuesto sobre las ventas y también cargos de exportación y otros.

En lo que respecta a la RSC, el programa permite a las empresas volver a una relación de cumplimiento total con la CRA, un primer paso obvio para cualquier conversación sobre responsabilidad tributaria, pero también una oportunidad para que ellos reconsideren sus prácticas de gestión tributaria. Las entradas han aumentado significativamente en los últimos años, en particular con respecto al uso de operaciones en el extranjero. Los declarantes se han dado cuenta de los esfuerzos de la CRA y sus asociados internacionales de ocuparse de los ingresos y activos en el exterior y otros no declarados, en parte como resultado de la atención de los medios nacionales sobre los vendedores exitosos de EBay y los denunciantes de algunas instituciones financieras.

Promoción de la ciudadanía responsable

Con el objetivo general a largo plazo de mejorar el cumplimiento voluntario a través de una mejor noción de la ciudadanía responsable, la CRA comenzó una iniciativa multifacética en 2008 para evaluar las actividades existentes de ciudadanos responsables, explorar lo que hacen otras administraciones tributarias e identificar oportunidades de asociación para involucrar a otros ministerios del gobierno. Aunque el concepto de ciudadano responsable se centra en los individuos, la CRA considera que el ciudadano individual y el ciudadano corporativo son dos caras de la misma moneda y, como resultado, no hay una superposición en el trabajo que se está realizando en apoyo de estos dos conceptos. Efectivamente, se espera que la oportunidad de calibrar mejor este mensaje y divulgación para lograr el máximo efecto sea un área fructífera para el trabajo futuro.

4. ESTRATEGIA DE LA CRA CON RESPECTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS GRANDES EMPRESAS

Quizá las oportunidades más importantes para el debate y la facilitación de estrategias responsables hacia la imposición ocurren durante las reuniones regulares que la CRA mantiene con cada declarante corporativo.

La CRA negocia acuerdos de protocolos de auditoría con el objeto de introducir una mayor cooperación, apertura y flexibilidad en la auditoría de las corporaciones. Si bien no es un documento legal, un protocolo desarrollado en forma conjunta entre una corporación y la CRA, representó un marco mutuamente acordado que establece las directrices para el proceso de auditoría y la relación entre el contribuyente y la administración tributaria. La idea se basa en un conjunto de principios que se desarrollaron en función de un proceso de consulta con la comunidad corporativa.

Sin embargo, en los últimos años la CRA ha sentido la necesidad de seguir avanzando esta metodología a fin de abordar más eficazmente las operaciones de evasión que pueden ocurrir en el transcurso de varios años. Tales temas incluyen precios de transferencia, reorganización, arreglos financieros y el uso de derivados e instrumentos híbridos. El objetivo es lograr franqueza y reciprocidad en la relación que existe entre el contribuyente y la administración fiscal.

La CRA actualmente se encuentra en el proceso de adoptar una nueva estrategia para el cumplimiento de las grandes empresas, que lo implementará gradualmente en el transcurso de varios años. Fortalecerá el proceso de evaluación de riesgos de la Dirección Internacional y de Grandes Empresas, mejorará su interacción con contribuyentes de grandes empresas e intermediarios tributarios y mejorará el uso de los recursos dirigidos al cumplimiento de las grandes empresas. Uno de los principales objetivos es optimizar el uso de los recursos de cumplimiento, pero existen diversos beneficios derivados, incluso una menor carga de cumplimiento para las corporaciones que se comportan en forma transparente y demuestran una historia de gestión responsable de sus asuntos impositivos. Las lecciones aprendidas de la experiencia de la CRA con protocolos de auditoría negociados ayudaron a informar la nueva estrategia para el cumplimiento de las grandes empresas, que es la base del contacto de cumplimiento regular con las corporaciones de la CRA, y es el foro clave para la transmisión mutua de expectativas. La demostración de políticas y conductas corporativas responsables se enfatiza como un precursor importante de una relación de trabajo saludable.

En base a la amplia variedad de medidas, que incluyen la información histórica y las relaciones pasadas junto con parámetros más reconocibles, la población de corporaciones se segmentará en tres categorías de riesgo: bajo, mediano y alto. Las evaluaciones del riesgo se harán cada año y la reclasificación a un menor nivel de riesgo requerirá que la corporación cambie los temas y las conductas de riesgo, demostrando así apertura, cooperación y honradez a la CRA. No obstante, el desarrollo de una evaluación completa de todos los miembros de la población será un proceso de varios años. En relación a la RCS y a la imposición, también los beneficios, quizás sean más evidentes cuando se analicen a largo plazo.

Dado que la RSC es una forma de hacer negocios, más que una lista de comprobación de actividades, la fórmula de evaluación de riesgos que emplea la CRA no sólo tiene en cuenta la *existencia* de ciertos tipos de transacciones, asociados comerciales y riesgos específicos del sector, sino también tiene en cuenta atributos más cualitativos que

brindan una perspectiva de la habilidad y posicionamiento de una corporación para *gestionar* esos riesgos con responsabilidad. La CRA evaluará una variedad de principios de administración corporativa relacionados con la toma de decisiones en materia de impuestos y los debatirá con el contribuyente para asegurarse de que todos los riesgos tributarios se identifiquen correctamente y se aborden oportunamente. Por ejemplo:

- ¿Existe un marco sólido para gestionar los riesgos impositivos y cumplir con las obligaciones tributarias?
- ¿Existe una fuerte capacidad impositiva interna?
- ¿Las posiciones tributarias se determinan dentro o fuera de la empresa?
- ¿Se elevan riesgos tributarios significativos a los responsables de la toma de decisiones como el Gerente Financiero, el Gerente General, el Directorio o su Comité de Auditoría?
- ¿Existen procedimientos adecuados de revisión y aprobación para las transacciones importantes?
- ¿Existe una capacidad efectiva de mitigación de riesgos impositivos que incluye la relación de la corporación con las jurisdicciones impositivas correspondientes?
- ¿Hay capacidad para evaluar regularmente la efectividad de los sistemas de gobernabilidad corporativa?

Las reuniones cara a cara son una oportunidad importante para dialogar entre la CRA y los contribuyentes corporativos y se mantienen independientemente de la categorización de riesgos del contribuyente. Como se mencionó antes, se debate la existencia de riesgos particulares y la gestión tributaria del contribuyente y ese debate es un vehículo que le permite a la CRA transmitir sus preocupaciones. También se ofrece la oportunidad de ofrecer comentarios a la CRA. Cuando concluye cada reunión, la corporación debería tener una noción clara de la estrategia de la CRA para el cumplimiento de las grandes empresas y la CRA debería tener una noción clara de la forma como opera la empresa del contribuyente.

En particular, la CRA debe comprender cómo se manejan los temas impositivos, quien es responsable de manejarlos, si existe un comité de riesgo formal, etc. Entre los objetivos importantes de la reunión se pueden mencionar los siguientes:

- Informar al contribuyente acerca de la relación entre los temas de riesgo identificados y la estrategia de cumplimiento planificada;
- Mejorar la comprensión de la CRA acerca de los temas que pueden afectar las evaluaciones de riesgos actuales o futuras; y

- Mejorar la comprensión de la CRA acerca de cualquier tema que se espera impida el cumplimiento ya sea desde el punto de vista legislativo o de un punto de gestión impositiva responsable.

Se le asignará a cada corporación un Gerente de Caso de Grandes Expedientes que desempeñarán una función de enlace entre el contribuyente corporativo y los gerentes de sección y especialistas tributarios del Directorio Internacional y de Grandes Empresas de la CRA. Esta función es importante porque le brinda a la corporación un contacto único con el cual conversar sobre sus preocupaciones y al cual suministrarle más información si se espera que tenga un impacto sobre la clasificación del riesgo en los años siguientes. Esta relación es valiosa porque brinda continuidad tanto para la corporación como para la CRA y facilita la cooperación a largo plazo. El Administrador de Casos de Grandes Expedientes también puede recibir aportes de la corporación con relación a la legislación y otros cambios que podrían ser beneficiosos, donde hay temas que afectan la capacidad de cumplimiento de la corporación.

Como mencionamos antes, la literatura de la CRA, incluido el material planificado que presenta el enfoque de la CRA en relación al cumplimiento de grandes empresas no menciona la RSC como tal. Sin embargo, la RSC en el ámbito tributario está claramente sustentada por estas políticas, porque una gestión tributaria responsable y una posición de cooperación hacia la administración tributaria son sinónimos de empresas que tratan a la imposición como una prioridad de RSC.

5. PRÓXIMOS PASOS Y CONCLUSIÓN

En este momento, las políticas de la CRA están bien ubicadas para beneficiarse del interés en la RSC en relación con la imposición. Ya sea que la imposición como tema de RSC obtenga o no una adopción amplia y sustancial depende en gran medida del deseo de los interesados en las corporaciones de aprovechar su influencia. Si bien la CRA considera que la imposición como un problema de RSC tiene viabilidad, los costos significativos y los horizontes de tiempo inherentes a la alteración de las normas de responsabilidad social significan que las políticas de la CRA no serán el principal impulsor en el que se base su adopción.

Es particularmente notorio en este estudio de caso el énfasis que la CRA ha puesto en fomentar cambios en la conducta. Esto puede verse en sus interacciones con las partes interesadas en la corporación y su nuevo enfoque hacia el cumplimiento de las grandes empresas. Por lo tanto la CRA afirma que las medidas que recompensan los

cambios tienen mérito para usarse junto con, o podría decirse como preferencia a aquellos que emplean sanciones cuando fomentan cambios en la conducta del contribuyente corporativo.

Debido a que la cooperación mundial ha puesto una considerable presión sobre los paraísos fiscales y la planificación fiscal agresiva, una cooperación similar podría aplicarse al frente tributario responsable. Eventualmente, mientras el concepto adquiere más impulso, normas tales como las del Consejo de Normas Contables Internacionales (IASB) o de la Iniciativa Global de Información voluntaria podrían incorporar parámetros tributarios responsables entre sus normas e indicadores clave de desempeño. Finalmente, quizá el paso más prudente que debería dar una administración tributaria en este momento es contar con estrategias y metodologías que recompensen la planificación tributaria responsable e incorporen mensajes sobre responsabilidad tributaria en los canales existentes de divulgación y comunicación, en lugar de distraer recursos muy escasos para manipular las actitudes públicas en esta materia.

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 altamente desarrollados 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 2009-2010, la CRA recaudó

más de 358 mil millones de dólares en impuestos y otros ingresos, y concedió más de 17 mil millones de dólares 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.”

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 aproximadamente 44.000 empleados en todo Canadá, incluso 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 38 Oficinas de Servicios Fiscales (TSO), seis Centros Fiscales (TC), un centro combinado TSO y TC 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.

La CRA se compromete a explicar la manera como conduce sus actividades con las pequeñas empresas.

LA CONCIENCIA DEL CONTRIBUYENTE: LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y LOS FOROS DE DIÁLOGO ENTRE CONTRIBUYENTES Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Deborah Nolan
Consultora privada

Sumario: *Introducción – 1. Responsabilidad social corporativa y gobierno corporativo – 1.1 Pregunta: % completamente y mayormente de acuerdo – 1.2 Enunciado: % muy y bastante importante – 1.3 Factor: % mucha o bastante influencia – 2. Encrucijada: ¿Hay lugar para intereses mutuos y puntos en común? – 3. Foros para el diálogo entre el contribuyente y el administrador tributario – 4. Conclusión*

INTRODUCCIÓN

El desafío de la administración tributaria de empresas globales se ha acrecentado significativamente en los últimos años. Las oportunidades de cambio abundan cada vez más. Las responsabilidades y expectativas de las autoridades tributarias han aumentado.

Para las empresas que operan en un entorno globalizado, los desafíos de manejar el riesgo y las controversias fiscales son enormes. Las normas y las relaciones son complejas y es mucho lo que hay en juego.

Varios factores clave están impulsando un cambio en el panorama internacional de la gestión de controversias y riesgos tributarios: el ritmo acelerado de la globalización, los cambios en la economía, la rápida sucesión de cambios legislativos y reglamentarios y el modelo cambiante de la administración tributaria.

En todo el mundo las empresas han venido luchando para lograr el éxito en un mercado global cada vez más competitivo al tiempo que deben superar desafíos o la inestabilidad económica.

Los flujos cambiantes de capitales han provocado un viraje de la influencia económica del oeste hacia el este, y han dado origen a

nuevas economías globales. Las empresas de todo el mundo han tenido que reencuadrar sus procesos de toma de decisiones y dirigir la atención hacia los mercados emergentes en sus esfuerzos por crecer y adquirir mayor eficiencia.

Por cada cambio que las empresas se han visto forzadas a hacer, los gobiernos han tenido que considerar cómo reaccionar. Han adaptado sus políticas fiscales y ajustado su enfoque administrativo para competir más eficazmente por los negocios y las inversiones internacionales mientras recaudan los ingresos necesarios para resolver su déficit creciente y necesidades mayores de gastos. Hoy los administradores tributarios se enfrentan a retos significativos para comprender las complejidades de las nuevas estructuras y operaciones comerciales, así como la dinámica creada por una huella global en expansión de las personas y las empresas. Los gobiernos se dirigen a sus administraciones tributarias para que enfrenten estos desafíos y brinden una administración tributaria justa a las muy complejas empresas globales en una época de grandes cambios. Al hacerlo, intentan crear herramientas más eficientes para la resolución de conflictos; perfeccionan sus modelos de evaluación de riesgos; comparten y colaboran más; y se centran en la aplicación de la ley como una forma de asegurarse de recaudar el caudal de impuestos que consideran conveniente.

El resultado: complejidad, incertidumbre y, cada vez más, controversia. Esta es la realidad que enfrentan las empresas y las administraciones tributarias. Los riesgos financieros y reputacionales de ignorar las nuevas realidades globales nunca han sido tan grandes para las empresas. Abundan las oportunidades que tienen las autoridades tributarias de abordar la administración fiscal de grandes empresas globales de manera eficiente y eficaz. Muchas administraciones tributarias están adoptando enfoques más comerciales y rentables en términos de costos para mejorar el cumplimiento a través tanto del servicio como de la aplicación de la ley. Aunque los países de todo el mundo se encuentran en etapas diferentes del desarrollo de nuevas políticas, procedimientos y herramientas, una cosa es clara: se están comunicando más y buscando formas de capitalizar la experiencia de todos en la comunidad tributaria global para optimizar la administración tributaria dentro de sus propios países.

El tema de análisis de este foro trata la cuestión de la responsabilidad social corporativa y los foros para el diálogo entre el contribuyente y la administración tributaria. Analizaremos el concepto de responsabilidad y gobierno corporativo y la importancia del diálogo

entre el administrador tributario y las partes interesadas para lograr el cumplimiento y los intereses mutuos.

1. RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y GOBIERNO CORPORATIVO

La “responsabilidad social corporativa” es un concepto de “autorregulación corporativa incorporada al modelo de negocios”. También suele denominársela a veces “consciencia corporativa, ciudadanía corporativa, desempeño social y negocio responsable sostenible”. Ha habido cierto debate respecto de si es la empresa la que tiene la conciencia o si son sus líderes quienes llevan la voz cantante y determinan su cultura. Comúnmente el término “responsabilidad social corporativa” se utiliza con relación al medio ambiente, sus operaciones éticas, la comunidad, sus empleados y sus grupos de interés. Ya sea que se afirme o no específicamente que las empresas deben “pagar una porción justa” de los impuestos en su declaración de responsabilidad social corporativa, existe una vinculación indirecta.

Cabe destacar que en los Estados Unidos, donde existe un régimen tributario que se apoya en el cumplimiento voluntario, los niveles de cumplimiento de los individuos son más altos que en otros segmentos. Si bien es cierto que la presentación de la información y la retención tienen un impacto significativo en el nivel de cumplimiento, la actitud de los contribuyentes incide sobre su predisposición a cumplir.

El Comité de Supervisión del Servicio de Impuestos Internos, en su Encuesta sobre la Actitud de los Contribuyentes de 2010, mostraba los siguientes resultados.

Ante la pregunta: “¿Qué monto de sus impuestos sobre la renta es aceptable, si es que lo hay, de ocultar en su declaración?” Las respuestas fueron:

Un poco aquí y otro poco allá	8%
El máximo posible	4%
Ninguno	87%
No sabe/No responde	2%

Se les dio a los encuestados las siguientes cinco opciones para responder sobre su grado de acuerdo o desacuerdo con los enunciados de abajo:

- Totalmente de acuerdo
- Mayormente de acuerdo
- Mayormente en desacuerdo

Totalmente en desacuerdo
 No sabe/No responde

1.1 Pregunta: % completamente y mayormente de acuerdo

Cada norteamericano tiene el deber cívico de pagar una porción justa de impuestos	69 + 28 = 97
Todo el que hace trampa en sus impuestos debe rendir cuentas por eso	69 + 27 = 96
Todos tienen la responsabilidad personal de denunciar a cualquiera que haga trampa en sus impuestos	30 + 32 = 62
Los contribuyentes sólo deberían pagar lo que sienten es un importe justo	10 + 17 = 27
Cuanto más información y orientación brinda el Servicio de Impuestos Internos, más proclives son las personas a presentar correctamente sus declaraciones	45 + 40 = 85

Para los siguientes enunciados, se les preguntó a los encuestados qué tan importante es “que el Servicio de Impuestos Internos realice cada una de las siguientes cosas para garantizar que todos los contribuyentes paguen honestamente lo que deben”, con las siguientes cinco opciones:

Muy importante
 Bastante importante
 No muy importante
 Para nada importante
 No sabe/No responde

1.2 Enunciado: % muy y bastante importante

Asegurar que los contribuyentes de bajos ingresos declaren y paguen sus impuestos de forma honesta	69 + 24 = 93
Asegurar que los contribuyentes pequeños declaren y paguen sus impuestos de forma honesta	73 + 22 = 95
Asegurar que los contribuyentes de altos ingresos declaren y paguen sus impuestos de forma honesta	78 + 17 = 95
Asegurar que las empresas declaren y paguen sus impuestos de forma honesta	85 + 13 = 98

Para la pregunta “¿Cuánta influencia tiene cada uno de los siguientes factores en el hecho de que usted declare y pague sus impuestos de forma honesta?” se dieron las siguientes cinco opciones:

Mucha influencia
 Bastante influencia
 Muy poca influencia
 Ninguna influencia
 No sabe/No responde

1.3 Factor: % mucha o bastante influencia

Temor a una auditoría	35 + 29 = 64
Creencia de que sus vecinos declaran y pagan de manera honesta	21 + 23 = 44
Terceros que denuncian sus ingresos ante el Servicio de Impuestos Internos	39 + 27 = 66
Su integridad personal	80 + 12 = 92

De los enunciados anteriores pueden extraerse algunas conclusiones:

- Los individuos sienten que es su deber cívico pagar una porción justa de impuestos
- Los que hacen trampa en sus impuestos deben rendir cuentas por eso
- Los administradores tributarios deben asegurarse de que las empresas declaren y paguen sus impuestos de forma honesta
- La integridad es un factor clave en el cumplimiento de las leyes tributarias

¿Cuál sería la percepción pública de una empresa que no pagó su “porción justa”? Las empresas están prestando cada vez mayor atención a temas que puedan tener un impacto en su riesgo financiero y reputacional. Las controversias tributarias representan uno de estos riesgos. Más allá de los costos asociados a las controversias tributarias, el impacto financiero correspondiente puede ser significativo. Un ajuste considerable derivado de una auditoría puede implicar millones de dólares en impuestos adicionales. Añádasele posibles multas y una sola controversia tributaria puede provocar reexpresiones financieras, reducir los dividendos futuros o incluso provocar la venta de un activo para pagar la evaluación adicional.

Estos riesgos financieros conllevan considerables riesgos reputacionales. En los últimos años, la prensa ha mostrado un entusiasmo mayor encubrir los temas fiscales, con un énfasis en los abusos corporativos reales o percibidos. La atención de los medios a menudo es magnificada por los organismos de control de la industria y otros grupos de interés, quienes pueden agrandar un único evento

y transformarlo en una vigilancia permanente que puede minar la confianza de los accionistas y, en última instancia, el precio de las acciones.

Por ello, la importancia de contar con estrategias de gestión de riesgos y lograr la certidumbre de las autoridades tributarias para minimizar o evitar controversias cobra cada vez mayor relevancia para una empresa y su liderazgo, como parte de su responsabilidad general.

El gobierno corporativo, ejercido tanto desde fuentes externas como internas, se está enfocando en la gestión de riesgos fiscales como parte de la gestión de riesgo empresarial general que realiza el liderazgo de la empresa, los directorios, los auditores internos y externos y las agencias reguladoras. En los Estados Unidos, los últimos años han traído aparejado un mayor interés en el riesgo financiero y fiscal. Tras los escándalos de contabilidad financiera recientes vino la Ley Sarbanes Oxley, seguida de la norma FIN 48 para la contabilidad de posiciones fiscales inciertas y mayor transparencia y divulgación. El reciente requerimiento de los Estados Unidos de divulgar posiciones fiscales inciertas es otra herramienta de gestión de riesgos para que el administrador tributario ponga la atención en las áreas de incertidumbre. Si se reconoce que la “incertidumbre” asociada a las posiciones fiscales puede estar impulsada por diversos factores, entre éstos la falta de orientación clara, la complejidad de la legislación o cuando existe un rango de respuestas aceptables, la necesidad de contar con procesos para resolver o evitar disputas con las autoridades tributarias cobra cada vez mayor importancia.

Las autoridades tributarias de todo el mundo han empleado esfuerzos considerables para que el riesgo fiscal se considere una cuestión del gobierno corporativo. La meta de muchos es que la planificación tributaria figure en la agenda de los directorios como un tema de responsabilidad social, y así se promueva un enfoque más precavido y prudente. Varios jefes de administraciones tributarias, que incluyen la del Reino Unido, Australia, los Países Bajos y los Estados Unidos, han comentado sobre la necesidad de una mayor responsabilidad de parte del directorio y de la plana ejecutiva superior respecto de cuestiones asociadas al riesgo fiscal, ya sea para garantizar un marco apropiado para la gestión del riesgo fiscal o para revisar transacciones específicas que puedan implicar un riesgo para la empresa. El Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE emitió una nota informativa en julio de 2009 titulada “Principios Administrativos Generales: gobierno corporativo y gestión del riesgo fiscal”, para reforzar la creencia de que las administraciones tributarias desempeñan un rol vital en garantizar que los directorios de las empresas comprendan que tienen

la responsabilidad última por las estrategias y resultados fiscales de su negocio. La nota analiza las experiencias de tres países, Australia, Canadá y Chile, en la promoción de un buen gobierno corporativo y el mejoramiento de las relaciones con las empresas de gran tamaño.

2. ENCRUCIJADA: ¿HAY LUGAR PARA INTERESES MUTUOS Y PUNTOS EN COMÚN?

Siendo responsables de administrar las leyes tributarias de sus países, los administradores fiscales deben acometer esta tarea de manera eficiente y eficaz. Cobrar el monto adecuado de impuestos y manejar la brecha tributaria requiere un enfoque multifacético. Para las grandes empresas globales, las leyes fiscales y las implicancias transnacionales presentan complejidades adicionales que las llevan a una mayor incertidumbre y riesgos, tanto para el contribuyente como para el administrador tributario. Si los administradores tributarios han de ser eficientes y eficaces, deben poder utilizar los recursos escasos apropiadamente, haciendo distinciones entre los contribuyentes que desean cumplir y aquéllos que toman decisiones a conciencia para no cumplir. Muchos de los procesos a disposición de los contribuyentes para resolver disputas o lograr certidumbre exigen una relación de colaboración y mayor transparencia y divulgación.

Las administraciones tributarias de distintos países cuentan con modelos en desarrollo para asegurar el cumplimiento de las grandes empresas. Algunas enfrentan temas de integridad y controles internos y la infraestructura básica y las necesidades de abordar este segmento de contribuyentes. Otras cuentan con modelos más maduros para abordar los enfoques de servicios y aplicación de la ley para empresas globales.

Las empresas que están expandiendo su presencia global toman decisiones de negocios que tienen en cuenta los procesos de administración tributaria de los países involucrados, pero que no necesariamente están impulsadas por dichos procesos. No obstante, sí albergan mayores expectativas e intereses en cuanto a que el administrador tributario ofrezca la oportunidad de que las disputas tributarias sean oídas de manera justa y equitativa y de que existan oportunidades para resolver estas disputas por la vía administrativa, o incluso antes de presentar la declaración jurada.

Más allá de los desafíos que enfrentan los contribuyentes y las autoridades tributarias, a la luz del cambio constante requerido para estar al día con modelos y comportamientos comerciales y tratamientos de cumplimiento para empresas grandes que se

modifican continuamente, crear foros que propicien el diálogo entre los contribuyentes y los administradores tributarios genera beneficios importantes, y si se realiza siguiendo los protocolos correctos, poco riesgo.

3. FOROS PARA EL DIÁLOGO ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ADMINISTRADOR TRIBUTARIO

El Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos (IRS, por sus siglas en inglés) ha adoptado durante años el concepto de gestión de relaciones con grupos de interés. Luego de la reestructuración del IRS en los segmentos de contribuyentes, el énfasis puesto en “comprender al cliente” se acentuó. Se utilizaron varios grupos y enfoques para buscar la perspectiva del público objetivo durante la formulación de nuevos procesos, iniciativas y enfoques de cumplimiento. La estrategia de Gestión de Relación con Grupos de Interés (SRM, por sus siglas en inglés) consta de cuatro metas generales, a saber:

- Potenciar la relación con las partes interesadas para ayudar al IRS a lograr sus objetivos de administración tributaria
- Apoyar el Plan de Negocios Estratégico del IRS
- Agregar valor a las partes interesadas externos
- Asistir a los grupos de interés y mejorar la coherencia y la calidad generales de las interacciones con las partes interesadas

El diálogo que busca mejorar la administración tributaria mediante un equilibrio entre el servicio y la aplicación de la ley puede adoptar muchas formas. Los protocolos para garantizar un acceso y una influencia apropiados se encuentran disponibles a través de la legislación pública y los procedimientos internos.

Mediante la promulgación de la Ley del Comité Asesor Federal (FACA, por sus siglas en inglés) de 1972, el Congreso estadounidense reconoció formalmente los méritos de buscar el asesoramiento y la asistencia de los ciudadanos de nuestra Nación. Al mismo tiempo, el Congreso también buscó asegurar que los comités de asesoría:

- Provean asesoramiento relevante, objetivo y abierto al público
- Actúen expeditivamente para completar su trabajo
- Cumplan con controles de costos y requerimientos razonables de registros contables

Gracias al conocimiento proporcionado por los miembros de los comités de asesoría, las autoridades tributarias tienen acceso a información y asesoramiento sobre una gran variedad de temas que

afectan a las políticas y los programas federales. El público, a su vez, tiene la oportunidad de participar activamente en el proceso de toma de decisiones del gobierno federal.

En cuanto a las empresas grandes, el IRS cuenta con un consejo de asesoría (IRSAC) que tiene un subgrupo dedicado a temas asociados a ese segmento, que brinda asistencia al comisionado de la división de Grandes Empresas e Internacional. También existe un Comité de Asesoría sobre Programas de Presentación de Información (IRPAC, por sus siglas en inglés) y un Comité de Asesoría sobre Administración Tributaria Electrónica (ETACC, por sus siglas en inglés), que están cubiertos en esta categoría. El Comisionado del IRS y su equipo de liderazgo participan activamente con estos grupos y están comprometidos personalmente a garantizar el logro de sus fines.

Existen otros grupos de interés clave de contribuyentes de grandes empresas y sus proveedores de servicios, cuya colaboración se busca activamente a fin de mejorar la administración tributaria mediante una mejor comprensión de temas tales como las implicancias de los nuevos procesos, la necesidad de orientación, formas de mejorar el cumplimiento con una menor carga, la implementación práctica de iniciativas estratégicas y dirección de liderazgo, y los modelos de negocios y transacciones cambiantes que tienen implicancias fiscales. Mantener el diálogo con estos contribuyentes y sus intermediarios también les permite a los líderes de la administración tributaria escuchar directamente a los contribuyentes, y transmitirles mensajes clave que son importantes que este segmento reciba. Algunos ejemplos de grupos de interés clave son el Instituto de Ejecutivos Tributarios (TEI, por sus siglas en inglés), el Colegio Estadounidense de Abogados (ABA, por sus siglas en inglés), el Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Matriculados (AICPA, por sus siglas en inglés), la Organización para la Inversión Extranjera (OFII, por sus siglas en inglés) y los grupos de industrias. Las autoridades tributarias pueden conocer acerca de los problemas e inquietudes específicas de los contribuyentes a partir de estos grupos, que dan “el punto de vista del contribuyente”. Este enfoque está muy en línea con el principio rector de “comprender y resolver los problemas desde la perspectiva del contribuyente” y “ponerse en sus zapatos”.

Los Intermediarios Tributarios de la OCDE abordaron el rol de la relación entre la autoridad tributaria, el contribuyente y el intermediario. “El tema central era el reconocimiento de los beneficios mutuos que se obtienen cuando los organismos de recaudación utilizan conceptos modernos de gestión del riesgo”. A su vez, para respaldar el enfoque de gestión de riesgos, se mencionaron otros dos

elementos esenciales: “(a) una mejor relación entre los organismos de recaudación, los contribuyentes y los intermediarios tributarios, y (b) el uso de herramientas y técnicas operativas eficaces”. El mensaje del estudio fue que los intereses mutuos pueden satisfacerse si los contribuyentes son transparentes y colaboradores, y presentan sus declaraciones en tiempo y forma.

Los contribuyentes deseaban que los asuntos tributarios se resolvieran rápida, pacífica, equitativa y definitivamente. Las cinco cosas que según la consulta del equipo de estudio los organismos de recaudación necesitan demostrar para incentivar a los contribuyentes a participar en una mejor relación son:

- Conscientización comercial
- Un enfoque imparcial
- Proporcionalidad
- Divulgación y transparencia
- Respuesta

El concepto de buscar la perspectiva de las empresas es adoptado no solamente para las autoridades tributarias y los contribuyentes, sino también en sus propias operaciones como foro global para la política y la administración tributaria, reconociendo al Comité de Asesoría para el Negocio y la Industria (BIAC, por sus siglas en inglés) de la OCDE. El BIAC es una asociación comercial internacional independiente dedicada a asesorar a los hacedores de políticas gubernamentales de la OCDE y de foros relacionados sobre la gran diversidad de temas relativos a la globalización y a la economía mundial. Reconocido oficialmente en 1962 como representativo de la comunidad de negocios de la OCDE, el BIAC promueve los intereses de las empresas comprometiendo, comprendiendo y asesorando a los legisladores sobre una diversidad de temas que apuntan a los objetivos globales de:

- Influir positivamente en la dirección de las iniciativas sobre políticas de la OCDE.
- Asegurar que las necesidades de negocios e industrias sean atendidas adecuadamente en los instrumentos de decisión de políticas de la OCDE, los cuales influyen en la legislación nacional.
- Proporcionar a los miembros información oportuna sobre las políticas de la OCDE y sus implicancias para los negocios y la industria.

Este grupo también aporta información a la OCDE sobre temas específicos y cuenta con grupos de trabajo dedicados a analizar y colaborar en estos temas.

4. CONCLUSIÓN

En una época de cambios sin precedentes para las empresas y las autoridades tributarias, el diálogo entre el contribuyente y la autoridad fiscal es cada vez más vital. A medida que aumentan los requerimientos de gobierno corporativo y reglamentarios que se les exige a las grandes empresas, el anhelo de una gestión proactiva del riesgo fiscal se vuelve imperativo para las empresas. Cada vez más empresas buscan forjar relaciones de colaboración con las autoridades tributarias para resolver disputas, pero también para influir positivamente en una administración tributaria eficaz y eficiente.

El público es mejor servido cuando sabe que tiene voz y voto. La administración tributaria es la responsable de los procesos de administración fiscal y tiene claramente la autoridad y la responsabilidad de considerar o desestimar el aporte de las partes interesadas. Establecer un foro para el diálogo, buscar y apreciar la colaboración, puede redundar en beneficios significativos para establecer y mejorar las prácticas destinadas a alcanzar la eficiencia y la eficacia. Crear una cultura que valore la contribución de las partes interesadas externas y la maneje apropiadamente ayuda a superar los desafíos actuales y nos prepara para el futuro.

TOPIC3

LA MORAL TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA POTENCIAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO. EXPERIENCIAS DE ÉXITO EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

LA CREACIÓN Y AFIANZAMIENTO DEL CONCEPTO DE CIUDADANÍA FISCAL: LOS PROGRAMAS DE EDUCACIÓN FISCAL

Billie Brenes

Directora

Dirección General de Tributación
(Costa Rica)

Sumario: *Resumen – 1. Marco General – 2. Antecedentes – 3. Manejo Actual – 3.1 Recomendaciones ejecutadas – 3.2 Establecer una estrategia de preparación de los educadores, de tal forma que se les refuercen los conocimientos en este campo – 3.3 Recomendaciones pendientes de cumplimiento – 4. Programa Nacional de Educación Fiscal – 5. Estructura del Programa Nacional de Educación Fiscal – 6. Divulgación de las actividades – 7. Recomendaciones – 8. Conclusión*

RESUMEN

La Dirección General de Tributación (DGT) de Costa Rica se ha abocado los últimos ocho años, a incursionar en el concepto de la Educación Fiscal como un proceso innovador, con el objetivo de hacer conciencia en la ciudadanía sobre la función social de los impuestos. Poco a poco se ha ido conociendo y aprendiendo de porqué es más importante el convencimiento por encima de las acciones coercitivas, un ciudadano convencido es un ciudadano involucrado en el pago de los impuestos y el cuidado de los bienes públicos. La UNESCO (1996) define la cultura como “la manera de vivir juntos, que moldea nuestros pensamientos, nuestras imágenes y nuestros valores”, es la cultura ciudadana sino el único, uno de los factores más importantes en el desarrollo de un país.

La cívica fiscal, viene a ser un concepto amplio que involucra no solo la actitud pasiva de cumplir con el derecho al sufragio, con el pago de los impuestos, si no que va más allá en el sentido de que cada ciudadano sea responsable de los bienes públicos que se le asignan o de los cuales él se sirve en su entorno social, de que sean vigilantes en cuanto a que los ingresos públicos se inviertan en los rubros para los cuales fueron creados. Si se logra conformar un ciudadano

fiscalmente comprometido, el Estado tendrá que invertir cada vez menos en aquellos gastos que hoy se originan por problemas serios en el comportamiento ciudadano y podrá hacerlo más en infraestructura, educación y salud.

La DGT, emprende sus primeras acciones en el campo de la Educación Fiscal, en el año 2001 cuando se desarrolla un juego multimedia llamado Tribuchicos, sin embargo este primer intento es fallido, pues el desarrollo del mismo se realizó sin la coordinación del Ministerio de Educación (MEP), y este último considero que el juego tenía problemas de historia y género. Más tardes en el año 2003, se vuelven a dar otros intentos, sin embargo estos también resultan infructuosos, pues todos estos a pesar de ser bien intencionados carecían de un programa estructurado, que las apoyara y que de alguna forma lograra la confianza del MEP, para que se pudiera ir trabajando de manera conjunta. Todas estas labores se realizaban por lo que anteriormente era la Subdirección de Servicio al Contribuyente.

En esta misma línea, en el año 2009 se da un primer paso importante, pues se conforma un grupo de trabajo destacada exclusivamente en actividades de Educación Fiscal y se solicita apoyo técnico y financiero a EUROsociAL Fiscalidad, apoyo que viene a constituir un aporte fundamental, pues se dota al grupo de trabajo de los recursos necesarios para hacerle frente a lo que más tarde, vendrá a ser el Programa Nacional de Educación Fiscal. En ese mismo año se aprueba el Plan Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, siendo uno de sus componentes la Educación y la Cultura Fiscal, como uno de los mecanismos fundamentales para prevenir la evasión y el fraude fiscal, en el tiempo. Mediante este plan se establecen una serie de pilares fundamentales, que darán cimiento al establecimiento de la Educación Fiscal de manera estructurada en nuestro país, con esto se persigue el reforzamiento de la conciencia fiscal de los ciudadanos, para lo cual se hace necesario no solamente llevar a cabo programas de Educación Fiscal, sino que también se establece como otro de sus componentes el servicio al contribuyente de manera que se establezcan medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y de servicio al contribuyente que permitan disuadir así las conductas defraudatorias, pues por un lado se educa y por el otro se facilita el cumplimiento voluntario.

Durante el año 2010, mediante una reforma a la estructura de la Dirección General de Tributación, la anterior Subdirección de Servicio al Contribuyente, pasa a ser dirección, de manera que cuenta con cuatro subdirecciones y como parte de la misma se crea la Subdirección de Educación Fiscal, dando así un primer paso que le da sustento a la

Educación Fiscal en Costa Rica, pues ya se cuenta con un grupo de trabajado debidamente estructurado y destacado exclusivamente a seguir acciones planificadas en el campo. En junio de ese mismo año se aprueba el Programa Nacional de Educación Fiscal, en el marco de la conclusión del proyecto realizado con EUROsociAL, el que se cierra con la inauguración de una sala de juegos sobre tributos en el Museo de los Niños.

1. MARCO GENERAL

Para el desarrollo de la presente ponencia se han considerado desde los aspectos históricos que le han dado sustento a la educación pública en nuestro país, así como todos aquellos elementos que le dieron origen a las primeras acciones en Educación Fiscal y las que posteriormente sustentaron que al día de hoy esta sea una realidad en un marco debidamente estructurado. Se ha considerado toda la información sobre los programas de educación establecidos por el Ministerio de Educación, que contemplan la mayoría de la temática relacionada con la cívica, así como los programas desarrollados por el Ministerio de Hacienda en el campo de la Educación Fiscal a lo externo e interno de nuestra institución.

2. ANTECEDENTES

El 1º de diciembre del 1948 Costa Rica decide abolir el ejército, y al día de hoy nuestro país orgullosamente es identificado a nivel internacional como el país del ejército de maestros, mediante una reforma constitucional aprobada en el año 1997, se estableció que el presupuesto nacional para la educación no debe ser menor al 6% del PIB¹, en este momento según las cifras suministradas por el Ministerio de Hacienda la meta establecida constitucionalmente se ha alcanzado y superado, pues el presupuesto en educación representa un 7% del PIB. El hecho a su vez de que no se tenga que invertir en un ejército militar, nos facilita aún más la inversión que se realiza en el campo de la educación, según el Estado de la Nación al año 2009 Costa Rica contaba con un total de 4, 509,290 habitantes, de los cuales 67,933 son educadores y 1.220,378 estudiantes, entre preescolar, primaria y secundaria. Con los datos anteriores y partiendo de conceptos tan importantes como que la cultura se construye, el terreno en nuestro país es fértil para pensar que el establecimiento de una fuerte cultura fiscal, nos lleve a conformar una ciudadanía fiscal comprometida, algo a lo que se puede llegar a aspirar, razón por la cual toda la labor que se ha emprendido cobra un fuerte sentido.

¹ BID y Banco Mundial. Costa Rica, informe sobre el gasto público "Hacia una mejor eficiencia del gasto", página 38, 2009

La Dirección General de Tributación, emprende sus primeras acciones en el campo de la Educación Fiscal, en el año 2001 cuando se desarrolla un juego multimedia llamado Tribuchicos, sin embargo este primer intento es fallido, pues el desarrollo del mismo se realizó sin la coordinación del Ministerio de Educación (MEP), y este último consideró que el juego tenía problemas de historia y género. Es a principios del año 2003, que se vienen a realizar las primeras actividades enmarcadas en el campo de la Educación Fiscal y se empieza a trabajar el tema en escuelas y colegios, el acercamiento de la DGT a las comunidades del país es cada vez mayor, de manera que la ciudadanía comprenda que hacemos y por qué, siempre dentro de un marco que nos permita establecer que el tema es fundamental para el sostenimiento de nuestra sociedad, todas estas actividades son establecidas dentro del marco de las funciones del servicio al contribuyente en las áreas operativas y a nivel normativo los lineamientos son emanados por la Subdirección de Servicio al Contribuyente.

Como parte de la labor, se desarrolla material educativo en conjunto con el Centro Nacional de Didáctica, una dependencia del Ministerio de Educación, este constituyó un primer acercamiento con el ente rector de la educación, sin embargo no se llegó a más. Más tarde este material serviría de apoyo en las actividades a realizar y se inicia con ciertos procesos de capacitación a educadores. Todos estos esfuerzos realizados al no contarse con el conocimiento y las herramientas necesarias para hacer de aquella actividad algo interesante, que pudiera quedar impregnado dentro de las mentes de estudiantes y educadores, hacía que cumplir con el objetivo resultara bastante difícil, pues lo abordábamos como técnicos tributarios y no con conceptos que pudieran ser claramente entendidos por nuestros interlocutores. Poco a poco, esto nos llevó a pensar que no podíamos emprender una labor tan importante sin contar con aliados estratégicos, y uno de ellos, quizás el más importante, el Ministerio de Educación, por lo que se realizaron varios intentos por trabajar en forma conjunta con dicha institución, pero de la misma forma y a pesar del mismo interés, nuestras propuestas tampoco resultaban ser muy interesantes, pues aún no contábamos con un programa concreto que les garantizara que nuestra propuesta tendría un sustento en el tiempo.

A principios del año 2009 se conforma un grupo de trabajo en Educación Fiscal y se solicita apoyo técnico y financiero a EUROsocial Fiscalidad, apoyo que viene a constituir un aporte fundamental, pues la conformación del área de Educación Fiscal no consistió únicamente en designar a un grupo de funcionarios para tal función, ya que la temática resultaba ser nueva e innovadora. Por lo que la preparación

y el conocimiento del personal a cargo eran piezas fundamentales, lo que se logró por medio del intercambio de experiencias con países como Argentina, que nos llevaba diez años adelante en el campo y que había establecido su formación en Educación Fiscal, con conceptos fundamentales como los son los valores y la ciudadanía, mismos que podían ser fácilmente entendibles por nuestros grupos de interés, y El Salvador que muy recientemente había llevado a cabo un proyecto similar al nuestro con EUROsociAL y había iniciado con su programa de Educación Fiscal. Esto permitió que nuestros funcionarios lograran ampliar su panorama y conocer que ya existían propuestas innovadoras que facilitaban en gran medida abordar el tema. Mediante el apoyo de EUROsociAL, se logró además la confección de materiales didácticos, específicamente una guía didáctica para primaria, así como el desarrollo de dos juegos multimedia, mediante los cuales los niños pueden conocer sobre bienes públicos, y que es una declaración de impuestos, se desarrolló una página web en Educación Fiscal, la que contiene desde la guía didáctica y los juegos interactivos, así como toda aquella información de interés, como fechas en que se impartirá charlas y actividades realizadas, etc., se desarrolló un programa interno de capacitación del personal del Ministerio de Hacienda, mediante el cual se pretende establecer un sentido de pertenencia a la institución y de crear un conocimiento mayor de la importancia de la labor que realiza la institución para la cual trabajan, se construyó una sala de juegos en el Museo de los Niños, mediante la cual los niños pueden aprender de una forma sencilla y divertida para qué sirven los impuestos, así como él logró de la conformación de parejas pedagógicas, constituidas por un educador del MEP y un funcionario del Ministerio de Hacienda, debidamente capacitadas por expertos argentinos, las que han servido de apoyo para capacitaciones posteriores a educadores y se empiezan a establecer relaciones más estrechas con el Ministerio de Educación.

En febrero de ese mismo año, se aprobó el Plan Nacional Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, siendo uno de sus componentes la Educación y Cultura Fiscal, para ello se creó un grupo de trabajo interinstitucional, con el objetivo de que se definiera una estrategia en materia de Educación Fiscal. Del mismo se plantean una serie de recomendaciones que dan origen a la definición del Programa Nacional de Educación Fiscal, según se detallan a continuación:

Emitir un decreto ejecutivo que integre a las instituciones del Estado y las organizaciones públicas y privadas que por la naturaleza de sus competencias estén relacionadas con el tema de la Educación Fiscal, en un plan nacional de fortalecimiento de valores que refuerce la cultura fiscal. Igualmente se propone emitir un decreto mediante el

cual se establezcan las políticas de integración de las instituciones tanto en el sector educación como en otros sectores, así como organizaciones públicas y privadas con el Ministerio de Hacienda.

Elaborar un Programa Nacional de Educación Fiscal, que cuente con los recursos humanos destinados al efecto.

Incorporar el tema de la Educación Fiscal dentro de las estructuras organizacionales de los departamentos del Ministerio de Hacienda.

Establecer una estrategia de preparación de los educadores, de tal forma que se les refuercen los conocimientos en este campo.

Establecer convenios con las universidades públicas y privadas para ir incorporando poco a poco esta materia dentro del currículo universitario. Así como un plan de cooperación entre el Ministerio de Hacienda y las universidades que faciliten los convenios necesarios para incorporar una mayor formación en cultura fiscal como parte del perfil profesional.

En el año 2010, se dio un paso importante a nivel institucional, ya que mediante una reforma a la estructura de la Dirección General de Tributación, mediante Decreto Ejecutivo N° 35688-H, se creó la Dirección de Servicio al Contribuyente y como parte de la misma la Subdirección de Educación Fiscal.

3. MANEJO ACTUAL

Todos los elementos que se detallan en los antecedentes, han permitido que en la actualidad se cuente con todo un programa estructurado en Educación Fiscal, sin embargo antes de entrar a referirme al programa como tal, es importante que se haga un recuento de las recomendaciones emanadas en el Plan de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de manera que se analice con cuales de ellas se ha cumplido en este momento y cuales están pendientes de cumplimiento.

3.1 Recomendaciones ejecutadas:

Incorporar el tema de la Educación Fiscal dentro de las estructuras organizacionales de los departamentos del Ministerio de Hacienda.

Sobre este aspecto se puede decir que al día de hoy la conformación de la Subdirección de Educación Fiscal de la Dirección General de Tributación, mediante Decreto Ejecutivo N° 35688-H, es un paso

necesario e importante que ha permitido poder desarrollar y sostener un programa de Educación Fiscal, como funciones de esta subdirección se definieron en el artículo 25 del citado decreto las siguientes:

Desarrollar e implementar un Plan Nacional de Educación Fiscal, que promueva una conciencia ciudadana capaz de cumplir voluntariamente con las obligaciones tributarias.

- Establecer los procesos de coordinación necesarios con los diferentes entes de educación para el desarrollo de una estrategia nacional de Educación Fiscal
- Promover y divulgar a lo interno y externo de la Administración Tributaria, el programa de Educación Fiscal las acciones propias de la ejecución del mismo.
- Diseñar y modificar los documentos de divulgación del programa de Educación Fiscal.
- Promover acciones para la realización de cursos de inducción a docentes, contribuyentes y ciudadanos en general, que permitan el seguimiento de los objetivos institucionales en materia de Educación Fiscal en coordinación con el Centro de Investigación y Formación Hacendaria.
- Llevar a cabo los procesos de coordinación necesarios con el Ministerio de Educación Pública, para la revisión y tratamiento de los contenidos curriculares en Educación Fiscal.

Poco a poco, se ha ido observando el involucramiento del resto de las dependencias del Ministerio de Hacienda, dentro de las que se cita en primera instancia la Dirección General de Aduanas, que ha incursionado activamente en la Educación Fiscal en escuelas y colegios, sin embargo por estar esta dirección y la DGT separadas, en Aduanas aún no se cuenta con un programa estructurado. Con respecto al resto de dependencias, la DGT ha establecido diversos procesos de coordinación con el objetivo de obtener información que alimente los conceptos de Educación Fiscal, y poco a poco se han ido involucrando a sus funcionarios en el Programa de Papás y Mamás de Hacienda van a la escuela.

3.2 Establecer una estrategia de preparación de los educadores, de tal forma que se les refuercen los conocimientos en este campo.

El curso lectivo en nuestro país es de 200 días, por lo que actualmente existe un plan denominado “Plan 200”, mediante el cual se capacita a los educadores en diferentes campos y como parte del proceso cooperación que se ha dado entre nuestra institución y el MEP, se

ha logrado que se impartan los conceptos de Educación Fiscal a los educadores, esta capacitación se ha logrado gracias a la conformación de las parejas didácticas y a la capacitación de los funcionarios de la Subdirección de Educación Fiscal, pues son ellos quienes se encargan de llevar a cabo esta labor. El cambio en los conceptos utilizados en el proceso de capacitación a educadores anteriormente, nos ha permitido un giro de 360 grados en esta experiencia, pues tras habernos encontrado en el pasado en muchos casos con la apatía y el desinterés por el tema por parte de los docentes, pues únicamente se les hablaba de impuestos, hemos pasado a encontrarnos con gran entusiasmo por parte de los mismos, por ir a replicar lo aprendido a sus aulas, para enseñarle a sus estudiantes los conceptos que servirán para que en un futuro sean ciudadanos conscientes del sentido social de los impuestos y del gasto público y el bienestar que esto significa para nuestro país.

Si bien en este momento solo se ha logrado capacitar a 90 educadores únicamente, existe claridad en el sentido de a quienes hemos capacitado llevan un convencimiento total de que el tema es de gran interés personal y nacional y entonces entendemos que es preferible sacrificar cantidad por calidad. Sobre este aspecto se pretende llegar a capacitar a grupos de educadores por región, siendo que en nuestro país hay un total de 27 direcciones regionales educativas, pues en este momento solamente se ha logrado llegar a una región. Igualmente, otro aspecto de interés corresponde al hecho de que los cursos de Educación Fiscal sean reconocidos por el Servicio Civil (ente responsable de la administración de los recursos humanos de la Administración Pública), de tal manera que se logre un mayor interés por parte de los educadores para recibir dichos cursos.

3.3 Recomendaciones pendientes de cumplimiento:

Si bien hemos logrado un gran avance en todo lo propuesto, aún están pendientes de cumplir las siguientes recomendaciones:

Emitir un decreto ejecutivo que integre a las instituciones del Estado y las organizaciones públicas y privadas que por la naturaleza de sus competencias estén relacionadas con el tema de la Educación Fiscal, en un plan nacional de fortalecimiento de valores que refuerce la cultura fiscal. Esto es necesario por cuanto la Educación Fiscal debe llegar a ser una política de Estado, pues este es el responsable de velar por el bienestar del pueblo, y lo hace con base en el mandato constitucional de que todos los costarricenses debemos contribuir con los gastos públicos, en este contexto la Educación Fiscal entendida como política de Estado, debe fomentar una ciudadanía participativa y

consciente de sus derechos y obligaciones, esta política corresponde a un proceso de enseñanza y aprendizaje basado en los tres ejes que conforman la Educación Fiscal:

- Formación en Valores
- Construcción de la Ciudadanía
- Cultura Fiscal

Si bien se han preparado borradores de decreto, que persiguen este objetivo, aún no se ha materializado la emisión del decreto como tal. Para que esta aspiración llegue a cumplirse es necesario el convencimiento de los sectores políticos del país y especialmente del gobierno, pues solo de esta manera el ámbito de acción de la Educación Fiscal, puede llegar más allá de lo que hasta el día de hoy se ha logrado llegar.

Emitir un decreto mediante el cual se establezcan las políticas de integración de las instituciones tanto en el sector educación como en otros sectores, así como organizaciones públicas y privadas con el Ministerio de Hacienda. Esta recomendación se llegará a concretar en el momento en que se establezca un consenso por parte de todos los entes involucrados en el tema y para ello debe de alguna manera haberse establecido la Educación Fiscal como política de Estado, de manera que se establezca el compromiso de todos los sectores involucrados.

Establecer convenios con las universidades públicas y privadas para ir incorporando poco a poco esta materia dentro del currículo universitario, así como un plan de cooperación entre el Ministerio de Hacienda y las Universidades que faciliten los convenios necesarios para incorporar una mayor formación en cultura fiscal, como parte del perfil del profesional y para que dentro de las carreras se promocióne este tema. Como se podrá ver adelante esta recomendación y la anterior están contempladas dentro de las acciones definidas dentro del Programa Nacional de Educación Fiscal y para el cumplimiento de las mismas es necesario que en primera instancia se cumpla con una serie de objetivos propuestos a nivel del programa con escuelas y colegios, para luego poder concentrar esfuerzos en estos campos.

4. PROGRAMA NACIONAL DE EDUCACIÓN FISCAL

La elaboración de este programa, ha facilitado a su vez que dentro del Plan Estratégico de la Dirección General de Tributación, se haya definido dentro de sus objetivos estratégicos “El desarrollo de la educación y la cultura fiscal”, como uno de ellos, de tal manera que

la Dirección de Servicio al Contribuyente, dentro de su Plan Táctico y Operativo ha detallado una serie de actividades debidamente definidas y programadas, en este campo. Al ser la Subdirección de Educación Fiscal, un área perteneciente a la estructura funcional de nuestra institución, desde ahí se emiten los lineamientos generales que deben ser cumplidos en este campo por las diferentes direcciones regionales y por ende por las diferentes administraciones tributarias, de tal manera que las acciones deben ser ejecutadas a nivel nacional. En esta programación está definida desde la capacitación a educadores, a funcionarios del Ministerio de Hacienda, la realización de una feria tributaria a nivel nacional, hasta el seguimiento y control de las visitas guiadas en el Museo de los Niños, todas estas, como labores operativas que pueden ser ejecutadas a nivel central o regional e involucra otro tipo de actividades tácticas como el desarrollo de una guía didáctica para secundaria y el desarrollo de actividades con las universidades estatales, así como con otros entes como colegios profesionales, cámaras, etc.

El Programa Nacional de Educación Fiscal, se define mediante dos estrategias a saber:

La educación formal: Entendida esta como el sistema educativo de cada país, es decir el conjunto de enseñanzas que conducen a la obtención de un título oficial, según la normativa vigente, por ejemplo: el desarrollo de la temática relativa a la educación fiscal en la educación primaria, secundaria, etc. de un país, cuya calificación forme parte del promedio con otras asignaturas como “Matemáticas”, “Geografía”, etc., para obtener el título correspondiente, esto contemplado dentro de las materias de estudios sociales y cívica.

En el campo de la educación formal, para establecer un programa estructurado de educación, es necesario cumplir con una serie de procesos que son fundamentales, para que se lleve a cabo respondiendo a diferentes estrategias de trabajo. Estas estrategias deben involucrar los siguientes aspectos:

- Elaboración de material didáctico para docentes y estudiantes de todos los niveles.
- Continuación del plan de capacitación a educadores tanto del Ministerio de Educación Pública como de los centros educativos privados.
- Optimizar la inclusión y desarrollo de la educación fiscal, dentro del currículo escolar.

La educación no formal: La que se define como toda información que se recibe de manera casi inespecífica, en ámbitos no docentes y que no tiene ninguna calificación ni trascendencia oficial, por ejemplo: muchos programas de educación fiscal consisten en campañas de publicidad para jóvenes, stands en ferias, exposiciones, museos; o bien en obras de teatro, en series de televisión, en publicaciones juveniles, juegos y spots en lugares de ocio, o centros comerciales, etc. Para que estas estrategias sean sólidas deben ser un complemento de las acciones de carácter formal. Son muy útiles e interesantes ya que ponen en juego la libertad y creatividad y desarrollan en ocasiones centros de recreación para los niños y niñas que asisten, por lo general, en compañía de sus familias, amigos, o grupos diversos.

Los componentes por implementar en educación no formal son:

- Promover talleres y visitas guiadas a la Sala de Educación Fiscal del Museo de los Niños “Tributo a mi país”;
- Desarrollar la construcción de espacios de juegos en las administraciones tributarias del país.
- Desarrollar un programa denominado “Hacienda bajo el Sol” el cual pretende realizar actividades lúdicas y físicas, para poder llegar a los niños cuando no están en la escuela, ya sea en vacaciones o en diferentes ferias que se realicen en el país.
- Promover la educación fiscal a través del teatro y otras actividades similares.
- Realizar concursos que promuevan la educación fiscal.
- Producción de videos educativos sobre educación fiscal.
- Difusión de temas tributarios a través de campañas publicitarias de concientización.

“Partiendo de que la educación fiscal, “como todo proceso educativo, tiene dos vertientes: la informativa y la formativa. Si se informa a los ciudadanos de cuál es el marco tributario y cuáles son las obligaciones formales de los contribuyentes, también hay que informar acerca de qué sentido tiene esa normativa y por qué es importante el correcto cumplimiento de esas obligaciones. Dicho de otro modo: junto al “Cómo” de los impuestos, hay que explicar el “Para qué de los impuestos”. El “Para qué” de los impuestos es la vertiente formativa imprescindible de la educación fiscal. Aquí, la clave está en el presupuesto público. Se recauda para gastar, y se gasta para ir cumpliendo los objetivos comunes de desarrollo económico y de progreso social que permitan mejorar integralmente las condiciones

de calidad de vida de las personas. De lo contrario, todo ese aparato legal y de gestión carecería de sentido para la ciudadanía. Sólo se respeta lo que se comprende”².

“Tampoco conviene perder de vista que, aunque la educación fiscal se dirige especialmente a los ciudadanos más jóvenes, afecta a una amplia proporción de ciudadanos adultos. Los mensajes que transmite no solo llegan a los alumnos, sino también a todos los implicados en el proceso educativo: profesores, padres, autoridades educativas, etc. Así, más allá de las reticencias que pueda suscitar la temática tributaria (el “Cómo” de los impuestos), todos ellos han de considerar su situación actual y sus perspectivas de futuro en la línea del gasto del Presupuesto Público para cumplir con las metas del Plan Nacional de Desarrollo. De este modo, se consigue un efecto multiplicador importante.

Así concebida, la educación fiscal no es sólo una táctica para recaudar más y mejor. Es una estrategia para construir una sociedad mejor con el esfuerzo de todos.

El Estado debe velar por el bienestar del pueblo, y lo hace con base en el mandato constitucional de que todos los costarricenses debemos contribuir con los gastos públicos”³.

5. ESTRUCTURA DEL PROGRAMA NACIONAL DE EDUCACIÓN FISCAL

El programa está conformado por 5 módulos según se detallan a continuación:

Módulo 1: Referido a primaria. Destinado a los niños de enseñanza preescolar y primaria (de 6 a 12 años). Las acciones que se han venido realizando hasta la fecha, están enmarcadas precisamente en este módulo, ya que la mayoría del material desarrollado sirve de sustento para las acciones en Educación Fiscal en primaria, como lo son la guía didáctica, los juegos multimedia, el material en la Página Web y la capacitación a los docentes, de los cuales se capacitado un total de 90, con lo que se persigue la preparación de los mismos y que estos luego repliquen lo aprendido a sus alumnos, igualmente la construcción de la sala de juegos en el Museo de los Niños, pues por medio de esta sala los niños pueden vivenciar los conceptos propios de la Educación Fiscal, de manera informal, por medio de una serie de

² Entrevista a María Luisa Delgado, responsable del Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales de España.

³ Proyecto de Educación Fiscal, EUROSociAL- Costa Rica.

dispositivos que les enseñan, quienes son la profesiones o actividades que deben pagar impuestos, como se pagan los impuestos, como se distribuye un presupuesto, en que se invierte el presupuesto, y en el puesto de aduanas que artículos deben o no ingresar al país.

Si bien la sala está abierta para que todo niño que lo desee pueda ingresar con sus padres, uno de los principales objetivos consiste en las visitas guiadas, las que consisten en que los educadores luego de haber estudiado los conceptos en clase, llevan los alumnos al museo para repasarlos de manera que estos espesen los conceptos jugando.

En los procesos de coordinación con el MEP, se ha determinado que la temática que involucra la Educación Fiscal, está contemplada dentro de los programas de estudio de una materia denominada Estudios Sociales, materia que es impartida por cada educador de primaria, por lo que el interés está encaminado en preparar a todos estos educadores, para que éstos aborden los temas en sus clases, con una óptica hacia la Educación Fiscal.

El avance logrado para este primer grupo facilita en gran medida el acercamiento de la DGT al Ministerio de Educación, sin embargo al no existir un convenio de cooperación entre ambas instituciones no hay un compromiso claro en las acciones que se realicen en este campo.

Módulo 2: Dirigido a los adolescentes de enseñanza secundaria (13 a 17 años), en la cual se profundiza más los temas tratados en primaria. Sin bien es cierto en este momento aún no se ha llegado al desarrollo de actividades propias de este módulo, por parte de la DGT, pues no se cuenta aún con la guía didáctica de secundaria y por ende con la capacitación a educadores en este nivel. Dentro del proceso de coordinación que se ha efectuado con personeros del MEP, se ha determinado que la temática es ampliamente desarrollada en Cívica, sobre esta materia existe en este momento un proyecto innovador denominado “Proyecto Ética, Estética y Ciudadanía”, con este proyecto lo que se persigue es “que los jóvenes desarrollen la sensibilidad, las destrezas y habilidades necesarias para enfrentar saber vivir y saber convivir, enfrentando los diversos dilemas que presenta la vida cotidiana, este proyecto persigue que su objetivo se logre mediante la promoción de espacios y actividades que faciliten una mayor sensibilidad y apropiación de valores para saber elegir con criterio y libertad, lo que consideren bueno, correcto o éticamente valioso, lo que consideren bello o estéticamente valioso, no como categorías absolutas o estáticas, sino como categorías y criterios que se construyen tanto a nivel individual como socialmente en el proceso mismo de construcción de la identidad de los y las jóvenes. Estos son

criterios básicos para fomentar una convivencia ciudadana centrada en el reconocimiento y respeto al otro. Son además conceptos que se refieren a la recuperación y a la articulación de las actividades educativas vinculadas con él: disfrute, la expresión del arte; la inclusión, tolerancia y respeto de lo diverso, la sana competencia en las prácticas deportivas, la identidad individual y colectiva, el fomento de liderazgos democráticos, apropiación y aprecio de los espacios de participación⁴. Si bien es cierto el desarrollo de la guía didáctica para educadores de secundaria, es necesaria para poder llegar a los procesos de capacitación de los educadores en secundaria, el proyecto en marcha por parte del MEP es bastante ambicioso, conociendo a su vez que el mismo se inició con un proceso de capacitación de los educadores en este campo, solo se ha considerado necesario que se dé un cambio en el abordaje de la materia por parte de los educadores y el peso con el que se trata dentro de la currícula escolar, este es uno de los aspectos que se deben mejorar y es parte de la labor que se está efectuando en este momento, igualmente el desarrollo de la guía didáctica es parte del plan táctico-operativo de la Subdirección de Educación Fiscal, para el año 2011. Es sumamente ventajoso el hecho de que exista una materia en secundaria que aborde la temática y que haya educadores preparados en el campo, sin embargo al igual que el punto anterior al no existir un convenio de cooperación, nuestra acción debe limitarse a reuniones de coordinación, que no nos permiten ir más allá con la temática.

Un aspecto que se ha considerado importante, para poder llegar a este tipo de estudiantes, es la suscripción de convenios con las universidades, de manera que para poder llegar de una forma más efectiva a los jóvenes, es necesario el desarrollo de obras de teatro, videos, que nos permitan llevar el mensaje de manera más atractiva y es aquí donde la educación informal cobra gran relevancia.

Módulo 3: Dirigido al ámbito universitario. En este ámbito igualmente no se ha incursionado hasta el momento, para ello será necesario suscribir convenios con las universidades de manera que como requisito obligatorio de graduación se inserte un curso de educación fiscal que pueda crear conciencia en los futuros profesionales sobre la importancia de contribuir con el país, así como involucrar a los jóvenes en vía de graduarse mediante trabajos comunales a participar en la vivencia de la educación fiscal. Porqué se ha considerado este grupo, como el que debe ser abordado en el tercer módulo, porque según Amartya Sen “los valores éticos de los empresarios y profesionales (dos grupos claves de una sociedad) son parte de los activos productivos

⁴ *Resumen del Proyecto de Ética, Estética y Ciudadanía*
<http://www.mep.go.cr/downloads/RESUMEN%20EEC%20abril%202009.pdf>

de esa sociedad. Si los empresarios y profesionales están a favor de invertir en el país, del progreso tecnológico genuino, de pagar los impuestos, del crecimiento compartido, ello será de alta positividad. Si en cambio, están a favor de maximizar el lucro inmediato, de aprovecharse de cada oportunidad para corromper a todo funcionario público corruptible, de extraer todo lo posible del país para enviarlo a un paraíso fiscal, es otra cosa. Va a ser totalmente distinta la situación. Por eso, dichos valores son parte de los “activos productivos” o de los “pasivos productivos” de una sociedad”⁵. Mientras no se llegue a este grupo y se logre establecer niveles de compromiso de parte de los sectores universitarios, no será posible mejorar los niveles de evasión que al día de hoy se dan en los sectores profesionales y empresariales en nuestro país.

Módulo 4: Dirigido a los servidores públicos, como parte de un proceso de sensibilización y compromiso con el programa y el sentir de ser parte de un aparato estatal, que cumple con una serie de necesidades de la ciudadanía costarricense, pero en gran medida lo que se persigue es establecer en estos un sistema de valores. No deja de ser este uno de los grupos de mayor interés, pues son los servidores públicos uno de los principales activos del Estado, la conducta y el comportamiento ético que estos muestren, son sumamente importantes, pues servirán de parámetro a la sociedad para medir el aparato estatal. El primer paso que se ha dado en este campo es el programa de sensibilización que se ha desarrollado a lo interno del Ministerio de Hacienda “Papás y Mamás de Hacienda van a la escuela”, este programa persigue en primera instancia, establecer una serie de valores y dentro de ellos los institucionales y luego un sentido de pertenencia a la institución. En este momento se ha capacitado un total de 181 funcionarios del Ministerio de Hacienda, y creemos además que se cumple con lo establecido en este módulo, mediante el involucramiento de las diferentes instituciones públicas en las ferias de cultura tributaria, donde mediante procesos de interacción se ha ampliado el concepto con los funcionarios públicos que nos han acompañado en estas actividades. Sin embargo la idea es que nuestro ámbito de acción se amplié, para lo cual será necesario suscribir convenios con las diferentes entidades públicas, aspecto que al igual que el módulo 3 ha sido contemplado dentro de nuestro plan táctico 2011, pero que no es un secreto que llevará muchos años.

Sobre las acciones dirigidas en este sentido el personal de nuestra institución ha mostrado mucho interés en el programa de Papás y Mamás de Hacienda van a la escuela, especialmente en las visitas a

⁵ Sen Amartya y Kliksbeg Bernardo. *Primero la gente*. Ediciones DEUSTO, Barcelona 2007. Pág 266

las escuelas y colegios de sus familiares para hablar sobre la función que realiza el Ministerio de Hacienda, sin embargo ha sido necesario enfatizar en el concepto, pues una de las ideas principales son los valores y los principios éticos y la función social que cumple nuestra institución con la sociedad y equivocadamente se ha llegado a pensar que el programa consiste únicamente en aprender los juegos para ir a las escuelas.

Módulo 5: Sociedad en general, lo que involucra a todos los demás entes del país, así como ciudadanos que no se contemplan dentro de los módulos anteriores. No deja de ser este uno de los grupos de mayor interés, pues cito nuevamente a Amartya Sen, quién dice que *“los valores éticos predominantes en una sociedad son decisivos en lo que esa sociedad le puede pasar”*, el comportamiento e involucramiento de todos los actores de nuestra sociedad es fundamental para el desarrollo de la misma. Las actividades de acercamiento a la ciudadanía en forma de festivales culturales nos han permitido llegar a las comunidades, que poco a poco han ido conociendo de nuestra labor, pues un concepto que se maneja muy comúnmente entre nuestros ciudadanos, es que solamente somos los recaudadores de impuestos. De ahí la importancia de ir creando conciencia en la ciudadanía, de que todos debemos ser responsables y vigilantes de la recaudación de los impuestos y de la inversión de los mismos y que la problemática que al día de hoy pueda enfrentar nuestro país, es un problema de todos y no solo del Estado. Solo la afirmación de este concepto en nuestros ciudadanos, sea el ciudadano común o bien el político, nos permitirá que nuestro país avance. Para este tipo de actividades existe un presupuesto definido que permite la utilización de todo tipo de requerimientos materiales para la realización de las mismas, a nivel nacional y son en este momento los funcionarios de las áreas de Servicio al Contribuyente, los que se dedican a la organización de la misma. Sobre esta actividad si bien se ha avanzado en gran medida, aún no se ha llegado a los niveles esperados, pues lo que se pretende es llegar a lograr un involucramiento de todos los actores de la sociedad, dentro de los que se pueden citar, contribuyentes, colegios profesionales, cámaras, sindicatos, etc. En alguna medida se ha aprovechado dentro de las charlas que se imparten a estos grupos, como parte del servicio al contribuyente, la inclusión de la temática de la Educación Fiscal, con el objetivo de ir incursionando en estos sectores. Sin embargo será necesario suscribir convenios con todas estas organizaciones, pues de otra forma no será posible ampliar nuestro marco de acción, ya que los recursos materiales y humanos con los que se cuenta no son suficientes para llegar a todos los sectores de la sociedad.

6. DIVULGACIÓN DE LAS ACTIVIDADES

Como parte de las actividades de divulgación del programa cada tres meses se emite un boletín informativo a lo interno del Ministerio de Hacienda, mediante el cual se realiza una divulgación de las actividades realizadas que se realizan en todos los ámbitos, ya sea la capacitación de docentes, de funcionarios del Ministerio de Hacienda, ferias encuentros, nueva información en página Web.

7. RECOMENDACIONES

El establecimiento de la Educación Fiscal como una política de Estado, debe concretarse lo más pronto posible si se desea que esta temática cobre fuerza dentro de los diferentes ámbitos de nuestra sociedad.

Igualmente se debe concretar el compromiso de todos los sectores involucrados en el tema, como universidades, Ministerio de Educación, municipalidades, instituciones públicas, etc. Solo estableciendo un compromiso se podrá lograr un crecimiento de la Educación Fiscal. El involucramiento de las universidades es urgente, pues es necesario que nuestros futuros profesionales se gradúen con un concepto diferente en cuanto a la importancia de la contribución con el Estado, para lo cual será necesario que se inicie con los estudiantes de las áreas de educación pues de esta manera, se logrará la preparación de futuros educadores comprometidos, para ir poco a poco llevando el concepto al resto facultades y establecer un efecto multiplicador de la Educación Fiscal.

Es necesario que la Educación Fiscal sea contemplada dentro de la curricula escolar de manera más estructurada, de cumplirse con esto, será necesario que se incremente el número de funcionarios que al día de hoy laboran en acciones de Educación Fiscal dentro del Ministerio de Hacienda, tanto en el ámbito funcional como en el operativo, requiriéndose en este último ámbito que se destaque funcionarios exclusivamente en este tipo de actividades para poder llevar las acciones emprendidas en este campo a sus regiones.

Se requiere que los cursos de capacitación a los docentes, sean considerados dentro del sistema de capacitación de la Dirección de Servicio Civil, de manera que los cursos impartidos cuenten con un puntaje ponderado, que haga que estos resulten más atractivos para los educadores.

Se requiere iniciar un proceso de interacción con las editoriales que preparan los libros que al día de hoy son utilizados en escuelas y colegios, de manera que todos los conceptos relacionados con Educación Fiscal sean ampliados y reforzados con valores, ciudadanía y cultura tributaria.

8. CONCLUSIÓN

Si bien es cierto hasta el momento, es mucho lo que se ha logrado en este campo, ya que en algún momento se pensó que sería muy difícil llegar hasta el punto en donde nos encontramos, el camino a seguir es muy amplio, pues es mucho lo que nos hace falta para que se conciba la Educación Fiscal como uno de los principales mecanismos para la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Quizás una de las principales razones, es porque sus efectos no se ven en el corto plazo, sino que serán las generaciones que al día de hoy se vayan concientizando y los diferentes actores que están involucrados en ellas, como padres maestros, etc, los que empezarán a mostrar una conducta ciudadana diferente.

Si bien es cierto las acciones de control son necesarias para que los defraudadores cumplan con sus obligaciones tributarias, cada vez cobra más fuerza la idea de que la cultura juega un papel preponderante en el desarrollo de los pueblos, por lo que es necesario que la conciencia de que la Educación Fiscal es un factor fundamental en un país, debe ser mayor y Costa Rica cuenta con recursos suficientes, cuando vemos el ámbito de la educación, para poder lograr una conciencia ciudadana más comprometida con las necesidades del Estado.

Por supuesto que no podemos dejar de lado el factor económico, pues es precisamente aquí donde nos corresponde empezar a crear esa cultura dentro de nuestros ciudadanos de manera que desarrollen conciencia en el sentido de que no todo le corresponde al Estado resolverlo. Y que al igual que nuestras familias, debemos aportar a la gran familia costarricense para poder cubrir los gastos que cada vez se multiplican más, pues la problemática interna y regional hace que el Estado deba invertir recursos en situaciones que aquejan a nuestra sociedad y que cada vez son mayores.

Solo invirtiendo en una fuerte cultura ciudadana, lograremos que en el tiempo deje de invertirse tanto en gastos que se generan en gran medida por una cultura ciudadana inconsciente, y más en infraestructura, educación, salud, etc., pues solo así podrá nuestro país contar con ciudadanos comprometidos y conscientes de la

importancia de la participación ciudadana, en todo los ámbitos, no solo con el cumplimiento de emitir un sufragio cada cuatro años. De esta manera tanto el ciudadano que cumple con una función pública como el que realiza una labor privada, niños y jóvenes, serán responsables del rol que ejercen en nuestra sociedad. Solo así el Estado, podrá respirar más libremente y desahogarse de tantos compromisos que hoy le aquejan, porque sus ciudadanos han aprendido que también deben cooperar con el sostenimiento de la sociedad en que viven, y si apreciamos las bondades de nuestro sistema democrático, de los servicios de salud, de educación, de recreación etc., tenemos todos juntos que luchar por el bienestar de nuestro país.

LA CREACIÓN Y AFIANZAMIENTO DEL CONCEPTO DE CIUDADANÍA FISCAL: LOS PROGRAMAS DE EDUCACIÓN FISCAL

Nahil Hirsh

Superintendente Nacional Tributaria
Superintendencia Nacional Tributaria
(Perú)

Sumario: 1. Los programas de educación fiscal o cultura tributaria de América Latina y su contribución al enfoque de ciudadanía fiscal – a. Los agentes del cambio – b. Los contenidos – c. La ciudadanía fiscal – d. El reto futuro – 2. La evolución del Programa de Cultura Tributaria de Perú y nuestro concepto de ciudadanía fiscal – a. Evolución reciente – b. Logros – c. Construyendo el concepto de Ciudadanía con enfoque fiscal – 3. Perú: El Estudio Exploratorio de la Conciencia Tributaria aporta un modelo teórico y metodológico como punto de partida y línea de base – a. Un paso más allá de los enfoques educativos y de valores – b. El estudio de Conciencia Tributaria confirma que el problema trasciende el marco del sistema educativo – c. La ciudadanía real: Valores personales en el discurso y prácticas nocivas en el cumplimiento fiscal – d. Significancia y contribución de los indicadores que definen la conciencia tributaria: El Modelo Peruano – e. Dónde se encuentran las diferencias en el nivel de cumplimiento fiscal a nivel regional – f. La conciencia tributaria es multidimensional – 4. Conclusiones – 5. Recomendaciones – 6. Anexos

1. LOS PROGRAMAS DE EDUCACIÓN FISCAL O CULTURA TRIBUTARIA DE AMÉRICA LATINA Y SU CONTRIBUCIÓN AL ENFOQUE DE CIUDADANÍA FISCAL

La educación fiscal es la estrategia por excelencia para la formación de una cultura fiscal basada en el concepto de ciudadanía fiscal que implica asumir el cumplimiento de las obligaciones tributarias como contrapartida necesaria al legítimo ejercicio de los derechos cívicos.

En las últimas dos décadas las Administraciones Tributarias han ampliado su misión recaudatoria y fiscalizadora, hacia un nuevo rol para con la sociedad, destinado a la promoción del cumplimiento

voluntario mediante la adopción de acciones de educación fiscal cuyo objetivo es motivar al ciudadano para que adopte actitudes favorables al cumplimiento fiscal voluntario y contrarias a las conductas fraudulentas o evasoras.

a. Los agentes del cambio

Al igual que la mayoría de los países de la región, el Programa de Cultura Tributaria del Perú abarca tres segmentos en los que la estrategia educativa cae por su propio peso: escolares y estudiantes de educación superior.

Todos los países hemos identificado que en este esfuerzo que sus principales destinatarios son los niños y jóvenes, especialmente aquellos que ya están incorporados al sistema escolar pues se estima que el sistema educativo facilitaría la aplicación de métodos pedagógicos y es una etapa de la vida propicia para el trabajo y la reflexión sobre los valores, derechos y obligaciones ciudadanas.

Para llegar a ellos, los países que han desarrollado actividades de educación tributaria dentro del sistema educativo, han encontrado aliados importantes: de un lado, las instituciones gubernamentales encargadas de la educación, los que han cumplido un rol fundamental en la normalización de estos esfuerzos. Y como complemento, los maestros de educación básica regular porque son quienes garantizan que se desarrolle apropiadamente el tema de cultura tributaria, no sólo por ser quienes desarrollan las clases en el aula sino especialmente por el decisivo rol que asumen en la fase de programación anual y diaria.

Asimismo, se ha incursionado con los estudiantes de educación superior, por tratarse de un grupo relevante en la medida que pronto se convertirán en ciudadanos económicamente activos. Al respecto, México ha marcado la pauta a seguir al incluir cursos de contenido tributario en los planes de estudio de algunas universidades. En el Perú se desarrollan los encuentros universitarios y los concursos de conocimientos, y hemos conseguido la primera incorporación del tema en la malla curricular de la Facultad de Educación de una importante universidad privada.

Como tercer componente complementario, en varios países de América, se desarrolla un constante trabajo con los funcionarios de las administraciones tributarias para que actúen como educadores fiscales. La AFIP de Argentina inició con el Programa “Papás y Mamás van a la escuela” mediante la cual los trabajadores de la administración

tributaria acuden a los colegios de sus hijos a contar de una manera amena, en qué consiste su trabajo y la importancia del mismo para el bienestar del país. Al respecto es conveniente mencionar que Chile, El Salvador, Costa Rica y República Dominicana han puesto en marcha programas similares y esperamos que pronto sean incorporados por otros países de la región. El Perú ha entregado a cada trabajador el Libro de consulta de Cultura Tributaria que pone en común temas, definiciones y ejemplos que los administradores tributarios no necesariamente ven su día a día pero que son importantes cuando ejercen el rol de educadores fiscales.

b. Los contenidos

Los contenidos de los programas de educación/cultura tributaria estuvieron inicialmente focalizados en la función primordial de los impuestos como fuente de los ingresos fiscales que permiten financiar la actividad del Estado y en cómo el cumplimiento de las obligaciones tributarias está íntimamente vinculado al fundamento de la ciudadanía.

Sin embargo, progresivamente, se fueron abordando temas relacionados con el ciclo presupuestario y el conocimiento de la labor de las instituciones encargadas de velar por la adecuada gestión de los recursos públicos. De esta manera, se ha hecho imprescindible enseñar a los niños y jóvenes que tan importante como recaudar ingresos públicos suficientes para financiar un desarrollo sostenido, es garantizar una gestión adecuada del gasto público

Y siguiendo las reformas políticas, la educación tributaria ahora incluye la enseñanza de las herramientas existentes para la participación ciudadana y la creación de los canales para vigilar, denunciar y prevenir el mal uso de los recursos y la corrupción y para mejorar la calidad del gasto.

c. La ciudadanía fiscal

En los últimos seminarios internacionales de educación fiscal, se ha dado a conocer que aunque las Administraciones Tributarias son líderes en este tema y tienen como aliado fundamental al sector educación, la labor de formación de los ciudadanos –en particular en temas como el del cumplimiento tributario – requiere del concurso armonioso de los principales agentes de la sociedad y la economía. Así, actualmente se están buscando acuerdos y colaboración con otras instituciones del Estado, de los gobiernos subnacionales, del sector privado y en general del conjunto de la sociedad civil.

El eje común que eleva el interés de todas las instituciones es lograr ciudadanos responsables y participativos, que además, abonando a nuestro objetivo, sean conscientes de sus deberes y derechos fiscales. Por esta razón es que se empieza a acuñar el término “ciudadanía fiscal” cuya amplitud tiene la capacidad de incluir el concepto de cohesión social y refleja el deseo de un elevado grado de consenso por parte de los miembros de una colectividad en torno a un proyecto nacional común que va más allá del tema estrictamente tributario y de la recaudación

d. El reto futuro

A pesar de la diversificación de los esfuerzos y la extensión cada vez mayor de los programas de educación fiscal o de cultura tributaria y aún cuando éstos programas reciben una importante asignación de recursos presupuestales - como es el caso de Perú-, la labor de desarrollar la cultura tributaria y la ciudadanía a través de la educación aún no ha recibido la atención o la importancia que ésta tarea requiere y suele desarrollarse de manera aislada, corriendo por caminos paralelos al negocio principal de las Administraciones Tributarias. Es así que en la mayoría de países de la región el número de funcionarios asignados exclusivamente a este tema es insuficiente. Asimismo, las actividades y las metas de estos programas compiten en desventaja con las metas de recaudación y hasta con las de las áreas de servicios al contribuyente, las cuales por el contrario deberían formar parte importante de este empeño educativo.

Sin embargo los logros obtenidos por nuestros programas de cultura tributaria son muy ricos en contenidos y materiales educativos, bastante técnicos en el aspecto pedagógico, gozan de gran convocatoria entre las dependencias de otras instituciones dedicadas a temas similares y en las comunidades educativas, espacios de recreación y hasta se han desarrollado piezas artísticas muy valiosas.

Y lo más importante, ahora el reconocimiento a la importancia del tema de la ciudadanía fiscal que convoca a esta Asamblea, nos impone un reto que abarca varios aspectos: la planificación, la investigación, la integración al negocio principal y las metas así como la adecuación de nuestras organizaciones para dotarles de los recursos necesarios para que cumplan con una labor más normativa que operativa que requiere un posicionamiento que le facilite a la administración tributaria la incorporación de un enfoque de ciudadanía fiscal que atraviese la organización, sus funciones y metas.

2. LA EVOLUCIÓN DEL PROGRAMA DE CULTURA TRIBUTARIA DE PERÚ Y NUESTRO CONCEPTO DE CIUDADANÍA FISCAL

a. Evolución reciente

Al poco tiempo de iniciarse la Reforma Tributaria en el Perú en el año 1993, se constituyó un equipo multidisciplinario, que desarrolló una serie de programas y actividades con el objetivo de contribuir a transformar las percepciones y valoraciones culturales de la sociedad peruana respecto del cumplimiento tributario.

En esta etapa inicial se firmó por primera vez un convenio con el Ministerio de Educación del Perú, se capacitó profesores en contenidos tributarios, llevaron a cabo concursos escolares de comprobantes de pago, se realizaron ferias itinerantes en las principales ciudades en las que se brindaban funciones de teatro, orientación tributaria y repartía abundante material informativo y educativo.

Sin embargo, es recién a partir del año 2005 cuando se incluye el Programa de Cultura Tributaria como parte integrante del Plan Operativo Institucional y en el año 2007, la SUNAT establece como objetivo estratégico institucional la “generación de conciencia tributaria sobre la base del fortalecimiento de valores ciudadanos”. Es en este contexto que se repotenció el Programa de Cultura Tributaria dotándolo de recursos e incluyéndolo con algunas tareas dentro de los planes operativos del ámbito nacional. Es también en este momento que se realiza un proceso de modelamiento o configuración del programa, el mismo que implicó un diagnóstico, conceptualización y un nuevo diseño, metas y formas de intervención explícitas; las mismas que marcaron el rumbo del trabajo de los años siguientes

b. Logros

La Administración Tributaria de Perú considera que para el logro de su primer objetivo, dirigido a establecer las bases para la formación de conciencia tributaria en los niños y adolescentes en edad escolar incidiendo en el sistema educativo, ha puesto esfuerzos importante que nos han permitido un avance notable en cuanto a la incorporación del tema en las áreas de formación personal, social, ciudadana y cívica de todos los niveles y modalidades educativas.

Esto ha causado un gran impacto en la sociedad peruana porque garantiza su enseñanza obligatoria a más de 7 millones de escolares que es casi el 100% de nuestros niños y adolescentes de 3 a 19 años de edad. Ahora tenemos el reto de apoyar a los profesores en

esta tarea, desarrollando materiales y estrategias que aseguren la calidad de los contenidos que se trasmitan a los alumnos, para lo cual ya formamos parte del Plan Nacional de Capacitación Docente del Ministerio de Educación.

Esta experiencia nos ha permitido la satisfacción de intercambiar valiosas experiencias con el país hermano del Paraguay, por un lado, prestándoles asistencia técnica para la reforma de su currículo escolar y de parte de ellos hemos recibido su visita en la que nos han mostrado sus modelos de trabajo educativo alternativo y especialmente con el tema de los concursos escolares de comprobantes de pago.

La organización de concursos de conocimientos de tributación en los cuales compiten universidades e institutos han permitido una participación más activa de los futuros profesionales de diferentes departamentos del país, en las actividades realizadas para ellos por el programa. Recientemente, se ha ampliado la cobertura geográfica de estos eventos universitarios que nos ha permitido llegar a lugares donde no siempre los jóvenes tienen la oportunidad de recibir seminarios con participación de conferencistas provenientes del gobierno nacional o de universidades ubicadas en la capital. El siguiente objetivo en esta línea es la inclusión obligatoria del tema de la cultura tributaria en los planes de estudio de los centros de educación superior y al respecto ya podemos anunciar que actualmente los contenidos tributarios ya forma parte de las mallas curriculares de la facultad de educación de una de las universidades con mayor población estudiantil de la ciudad de Lima.

En paralelo, se ha multiplicado la diseminación del mensaje en ámbitos no formales como parques, ferias, bibliotecas y auditorios públicos, utilizando diversas herramientas de comunicación alternativa como funciones de teatro y con un espacio lúdico itinerante creado para instalarse en aquellos lugares públicos propicios para el consumo cultural de la niñez.

Cabe precisar que en la mayoría de estas acciones ha participado personal de la SUNAT de todas las sedes a nivel nacional. Asimismo para el cumplimiento de las metas, los diversos funcionarios han tenido que involucrarse, realizando coordinaciones constantes con las autoridades educativas, realizando exposiciones, acudiendo a eventos, sosteniendo entrevistas de difusión con los medios de prensa e incluso participando en el perfeccionamiento y retroalimentación del programa. Ello, si bien ha implicado un arduo esfuerzo, ha generado que los funcionarios hagan suyo el mensaje, pasando del apoyo en el

cumplimiento de la tarea a una renovada convicción de que trabajar en educación fiscal es lo que necesita el país.

c. Construyendo el concepto de Ciudadanía con enfoque fiscal

Desde el año 1994, el Perú ha venido trabajando un marco teórico que se ha reformulado y nutrido de experiencias y estudios tanto propios como provenientes de otras Administraciones Tributarias de la Región. Esto nos ha permitido construir no sólo materiales didácticos y estrategias de enseñanza, sino conceptos y definiciones, así como formular competencias y actitudes ciudadanas que consideramos óptimas para ser utilizadas como referentes de las estrategias educativas.

Nuestros conceptos y definiciones de ciudadanía fiscal han evolucionado conforme adquirimos experiencia. Así, en los primeros años optamos por el énfasis en el concepto del Estado Moderno y el Estado de Derecho, en el rol que cumple la tributación y en la responsabilidad de los ciudadanos para el sostenimiento del Estado; pero observamos que esto no era suficiente para la aceptación de la obligación de tributar, especialmente entre los docentes, lo que nos llevó a incluir los temas referidos al Presupuesto Nacional, la distribución del ingreso y las fuentes de financiamiento.

Por su propia diversidad histórica, social y económica, el Perú tiene importantes estudios sociales y antropológicos acerca de las prácticas ciudadanas y pre-ciudadanas de los peruanos. Para respetar nuestra diversidad, el marco conceptual de ciudadanía que hemos adoptado supone elementos mínimos que la definen.

En primer término, si bien en otras realidades los sujetos tienden a analizarse como un conjunto de individuos que por lo general no tienen relaciones de dependencia personal significativas con nadie o que han roto con ellas y que, por eso mismo, son relativamente autónomos, en realidades como las predominantes en Latinoamérica, aun conviven prácticas pre-ciudadanas obsoletas con prácticas ciudadanas modernas, como las de sujeción personal, falta de autonomía en la toma de decisiones, deficiente uso y respeto a las libertades individuales y políticas.

Nosotros enfatizamos que la ciudadanía sólo puede desarrollarse en una sociedad de individuos (en la tradición liberal) e incluso, de conjuntos de individuos (en la tradición comunitarista arraigada en nuestras sociedades) sin sujeciones personales, es decir, autónomos para tomar sus decisiones y que no requieren ser representados por

organización corporativa alguna para el ejercicio de sus derechos individuales.

El segundo supuesto, define al ciudadano como un individuo o una comunidad de individuos con derechos a actuar libremente sin impedimentos que bloqueen la acción o la desvíen; a decidir y participar en asuntos públicos; y, a participar de la riqueza y el bienestar que produce la sociedad.

En tercer lugar, la existencia de un ciudadano con derechos involucra una peculiar relación de la sociedad y de los individuos para con el Estado moderno, el cual reconoce el claro predominio de los derechos sobre las responsabilidades y ofrece una serie de garantías constitucionales, organizativas e institucionales y asimismo, recursos para concretarlas, a diferencia de la relación tradicional, en la que se enfatizaban las responsabilidades ante el Estado sobre los derechos de los individuos.

En cuarto lugar, la ciudadanía implica también un sentido de pertenencia a una determinada comunidad política entre cuyos miembros se establecen relaciones de interdependencia, responsabilidad, solidaridad y lealtad. En general, estas comunidades políticas han surgido cuando las élites han sido capaces de integrar las clases populares a la vida económica, social y política de un determinado país.

El último supuesto es la existencia de muchos tipos de ciudadanías en nuestro país que provienen de nuestras propias tradiciones y experiencias con el Estado. Al igual que en toda Latinoamérica, en el Perú hay ciudadanías reales o efectivas y ciudadanías para el discurso y la estadística.

De manera concreta, en nuestras actividades educativas se vinculan las definiciones mínimas de ciudadanía y de Estado con la tributación a través de lo que denominamos “El Círculo Virtuoso de la Tributación” en el cual los ciudadanos entregan su contribución al Estado a través de la Administración Tributaria para que a cambio les entregue prestaciones sociales y servicios públicos, así como eficiente funcionamiento de las dependencias gubernamentales con la finalidad de garantizarles el real ejercicio de sus derechos ciudadanos.

Nuestra principal estrategia consiste en establecer dos momentos en el aprendizaje: inicialmente partimos del establecimiento de las definiciones ideales y luego abordamos los conceptos en base a ejemplos diseñados de acuerdo contexto geográfico, social,

económico y de los problemas coyunturales que aquejan o benefician al auditorio. Una vez incorporadas estas nociones resulta de fácil comprensión y sobretodo aceptación que estos bienes y servicios necesarios u obtenidos, deban ser financiados con el aporte de todos los ciudadanos.

El otro concepto está referido al de ciudadano completo como aquel que participa activamente en el cumplimiento de sus deberes, en la toma de decisiones y en la vigilancia del gasto público.

Finalmente, es oportuno mencionar que para esta tarea contamos con importantes referentes bibliográficos que están al alcance de todos. De un lado la Constitución Política del Perú en la cual se señala las definiciones de ciudadanía, Estado, bien común, bienestar general, servicios públicos, bien público, bien particular, tributación, entre otros. Y como complemento, hemos desarrollado un conjunto de materiales de lectura y en este punto es necesario destacar al que denominamos Manual de Consulta¹, el mismo que es empleado tanto por los capacitadores y docentes como por los propios administradores tributarios, dados sus contenidos relativos a nuestra sociedad, el Estado, la ciudadanía, la tributación y la historia de la misma en nuestro país.

3. PERÚ: EL ESTUDIO EXPLORATORIO DE LA CONCIENCIA TRIBUTARIA APORTA UN MODELO TEÓRICO Y METODOLÓGICO COMO PUNTO DE PARTIDA Y LÍNEA DE BASE

“... en la mayoría de los estudios se trata la moral fiscal como una caja negra sin discutir o aun considerar cómo surge o cómo se mantiene. Se le percibe generalmente como parte de la meta-preferencia de los contribuyentes y es usado como un residuo en el análisis que captura las influencias no conocidas sobre la evasión fiscal. La pregunta más interesante es entonces que factores dan forma al surgimiento y mantenimiento de la moral fiscal”

Feld y Frey (2002 a, 88-89)

Para la SUNAT, el tema del bajo cumplimiento y la evasión tributaria no son asuntos que las administraciones tributarias deban resolver en solitario. Por el contrario, se requiere partir de una nueva concepción que involucra no sólo a todo el aparato estatal sino también al conjunto de la sociedad, en tanto que todos somos corresponsables al tolerar, promover o ser cómplices de dichas conductas.

¹ SUNAT. *Cultura Tributaria, libro de consulta. Edición propia. Lima, julio 2010.*

Esta concepción se encuentra en gran parte sustentada por el Estudio Exploratorio de Conciencia Tributaria que desarrollamos el año 2009 mediante encuestas a personas naturales, el mismo que nos ha proporcionado tanto las evidencias de cómo se relacionan el cumplimiento tributario con la conciencia tributaria, como un modelo que representa la complejidad de las variables que intervienen en la formación de la conciencia tributaria de los peruanos.

A continuación queremos exponer las principales características y virtudes del estudio mencionado.

a. Un paso más allá de los enfoques educativos y de valores

El Estudio Exploratorio de Conciencia Tributaria nos aportó evidencias importantes sobre la forma como se relacionan los peruanos con el tema tributario.

De una parte, podemos afirmar que paradójicamente los peruanos son personas que consideran mayoritariamente que “pagar impuestos es bueno porque es lo correcto y demuestra responsabilidad ciudadana” pero a la vez manifiestan que dejarían de pagarlos si se les presentase la oportunidad de no ser descubiertos. Asimismo los ciudadanos se perciben mayoritariamente poco informados acerca de los impuestos, aunque casi la mitad de ellos sabe de qué se trata y le atribuyen una función fiscal y social.

Como era de esperarse, más de la tercera parte de los consultados se opone a pagar impuestos invocando a un grupo de razones a las cuales optamos por denominar de *cooperación condicionada* tales como “no quiero entregar dinero a cambio de nada”, “los demás tampoco pagan”, “otros lo hacen y no es necesario que yo lo haga”, “nadie me obliga a hacerlo”.²

Con estas y otras evidencias debidamente tabuladas, conseguimos diseñar una definición para conciencia tributaria o moral fiscal, que está expresada por medio de un índice multivariado tipo probit³. Al respeto, usar múltiples variables también nos ha sido útil para tipificar perfiles de individuos cooperativos y no cooperativos a nivel nacional y para cada región, lo cual a su vez facilitará el diseño de nuevas estrategias que mejoren la gestión y los resultados en particular en el campo de las intervenciones vinculadas con la educación en cultura cívica y tributaria.

² Estudio Exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009.

³ El modelo probit univariante relaciona una variable no observada con una contraparte observada; el modelo probit multivariante es una ampliación del univariante y permite trabajar con una serie variables observadas.

El siguiente acápite hará referencia a los principales resultados del estudio con la intención de compartir las nuevas reflexiones que suscitaron y las nuevas decisiones relacionadas con la ciudadanía fiscal y la corresponsabilidad que comparten el Estado y la sociedad lo que permitiría cerrar la brecha entre la ciudadanía política y la ciudadanía fiscal, entre el ejercicio de los derechos y el de las responsabilidades, o mejor dicho, cómo hacemos para pasar de prácticas ciudadanas pasivas a prácticas ciudadanas activas y participativas.

b. El estudio de conciencia tributaria confirma que el problema trasciende el marco del sistema educativo

Cuando un individuo nace inicia su aprendizaje para convertirse en miembro de la sociedad, es decir, se inicia la socialización primaria que le permite formarse una noción del otro y asumir la realidad en la que está inmerso, llevado de la mano de su madre, padre y/o cuidador. En esta etapa el individuo no es autónomo y, por lo tanto, no puede elegir cuáles serán aquellas recetas dignas de confianza que aprenderá y que le permitirán interpretar el mundo y manejar las cosas y personas con el fin de obtener resultados con el mínimo de esfuerzo y evitando consecuencias indeseables.

Cuando posteriormente ingresa a la escuela⁴, se inicia otro proceso en paralelo que se conoce como la socialización secundaria. En esta segunda fase, las relaciones afectivas que le proporcionaban sus padres o cuidadores en la primera etapa y que eran la condición sin la cual no podrían haberse socializado, se comienzan a tornar intrascendentes para el aprendizaje social. En este momento, empiezan a ser reemplazadas por los eventos pedagógicos creados (con o sin intención) para que el individuo aprenda a internalizar submundos específicos. En este estadio el sujeto comienza a procesar su autonomía y cada vez será más capaz de elegir entre tomar o dejar las nuevas recetas que le ofrecen la escuela u otros.

Al igual que la conciencia social, la conciencia tributaria tiene dos dimensiones pues es proceso y contenido a la vez. Este abordaje ha permitido identificar dos problemas fundamentales: uno relacionado con el proceso de generación de la conciencia tributaria y el otro con el contenido de la conciencia tributaria. Con la finalidad de facilitar la comunicación entre los tributaristas, se ha convenido en denominar a cada dimensión como conciencia tributaria y cultura tributaria, respectivamente.

⁴ El individuo también se relaciona con otras instituciones, legales o legítimamente aceptadas por su entorno social, por ejemplo, la iglesia, costumbres folklóricas, clubes y hasta pandillas.

La formación de la conciencia tributaria es un proceso que entrelaza eventos de enseñanza estructurados y no estructurados. Estos eventos son producidos por las instituciones formales y no formales de la sociedad y los aprendizajes que se producen en el individuo tienen peso normativo sobre su conducta y modelan sus actitudes cuando desempeña roles como el de usuario de un servicio, consumidor, cliente o ciudadano.

Sin embargo, como el aprendizaje no es un evento producido exclusivamente en el ámbito del sistema educativo y como el proceso de formación de la conciencia tributaria es un proceso de aprendizaje dentro de un contexto social, su abordaje no debe estar circunscrito a programas educativos o a la Educación Tributaria como se la denomina en muchas administraciones tributarias. Más aún si ahora somos conscientes que los responsables principales de su formación no son los educadores ni los administradores tributarios sino que lo son todos los individuos de la sociedad y en particular aquellos directamente vinculados al tema tributario. Así, el cambio que perseguimos en la conciencia tributaria de los ciudadanos, la disminución de la brecha entre el discurso a favor de la tributación y el comportamiento de cumplimiento tributario voluntario, debe ser elevado a la categoría de asunto con valor público por el alcance que le da su naturaleza social y por las connotaciones que tiene en el bienestar de los países.

c. La ciudadanía real: Valores personales en el discurso y prácticas nocivas en el cumplimiento fiscal

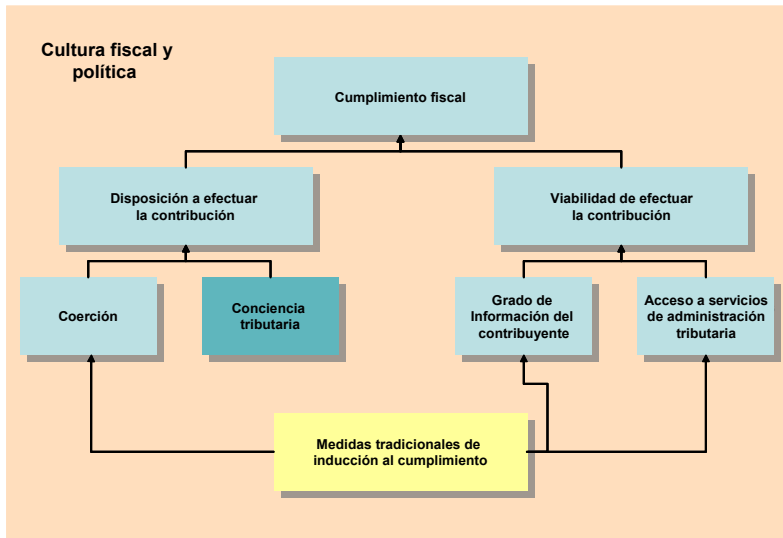
La respuesta tradicional sobre qué determina el cumplimiento fiscal ha estado orientada por la teoría de disuasión (deterrence theory), basada en generar temor ante la posibilidad de la detección y castigo del fraude⁵. Esta teoría que nació con la Guerra Fría y que también fue usada para perseguir el crimen, propone que la decisión de cumplimiento se basa fundamentalmente en el análisis costo-beneficio, por el cual las personas ponderan con racionalidad económica los beneficios de no cumplimiento frente a los riesgos de detección y costos de penalidad.

Sin embargo, posteriores estudios muestran que dicha teoría tiene limitado poder explicativo y que los tradicionales métodos de coerción mediante auditoría y penalidad generan sólo una fracción del cumplimiento fiscal voluntario observable. Ello ha llevado a explorar la importancia de elementos no asociados a la racionalidad económica en la predicción del cumplimiento fiscal voluntario. Así, recientemente, teóricos e investigadores atribuyen una significativa importancia a lo

⁵ Allingham, M., A. Sandmo (1972)

que se ha denominado conciencia tributaria o “la motivación intrínseca de pagar impuestos”, en la que tiene un rol la formación de la cultura política ciudadana respecto a la apropiación de lo público.

Gráfico 1: Elementos del cumplimiento fiscal



Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 - Perú

Así, desde una perspectiva que consideramos más amplia, podemos plantear que el cumplimiento fiscal es consecuencia de dos condiciones: (i) la disposición a efectuar la contribución (“los agentes quieren contribuir”) y (ii) la viabilidad de efectuar la contribución (“los agentes saben y pueden contribuir”). La primera condición, se encuentra determinada, por un lado, por la efectividad de las normas de coerción, el cálculo que hacen los agentes mediante racionalidad económica, su grado de aversión a la penalidad del fraude. Por otro lado, la disposición a contribuir está determinada por la conciencia tributaria del agente, que determinan su voluntad de pago⁶ y que frecuentemente es representada por un único indicador denominado moral fiscal o tolerancia al fraude como fruto de los procesos de legitimización, socialización e internalización de las obligaciones tributarias (ver Gráfico 1).

De acuerdo a ello se esperaba que en la sociedad peruana, la tolerancia al fraude fuera mayor entre los que incumplen sus

⁶ Voluntariedad es entendida como el cumplimiento de las obligaciones sin intervención del agente responsable de la administración tributaria. La literatura es amplia y está asociada a un campo más amplio que investiga por qué las personas cumplen con las leyes. Elllickson, R. (1991); Tyler, T. (1990)

obligaciones tributarias y a la inversa entre los que si cumplen sus deberes tributarios.

Tabla I: Tolerancia al fraude y cumplimiento fiscal (Perú 2009)

Toelerancia al fraude	Distribución porcentual	% de población que no paga impuesto a la renta	% de población que compra productos de contrabando	% de población que compra sin comprobantes de pago
Nada tolerante	25%	29.8%	21.3%	23.0%
Poco tolerante	21%	35.1%	32.8%	26.5%
Muy tolerante	54%	37.1%	29.5%	29.1%
Total	100.0%	34.5%	28.1%	27.4%
Memo:				
Chi-cuadrado (6 g.l.)		100 859	260 610	100 763
Kendell-Taub		0.041	0.021	0.040

Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 - Perú

Según los resultados de la encuesta (ver Tabla I), el 54% de la población laboral afecta al pago del impuesto a la renta se clasificaría a sí misma como muy tolerante, grupo que muestra los mayores porcentajes de población que incumplen con el pago de dicho tributo (37%)⁷. Por su parte, un 30% de la población se clasificaría como nada tolerante al fraude fiscal y de éstos, el 29% no cumple con el pago del Impuesto a la Renta.

Este resultado revela, según lo esperado, la existencia de una asociación positiva entre el grado de permisividad social ante conductas fraudulentas y el nivel de cumplimiento tributario, aunque de acuerdo a las pruebas estadísticas Chi-cuadrado y Kendell-Taub existiría una asociación débil entre ambas variables.

Esto último refuerza la hipótesis que el problema del cumplimiento fiscal tiene una naturaleza multidimensional.

Respecto a la relación entre el grado de tolerancia al fraude y la propensión de la población a comprar productos sin comprobantes

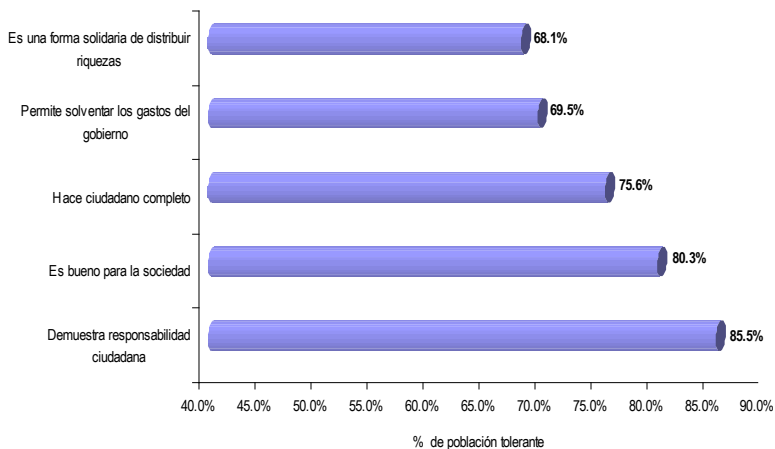
⁷ La clasificación se realizó sobre la base de las respuesta a la pregunta 66^a de la encuesta, en la que se les consultó "Si tuviera la oportunidad pagaría menos impuesto de lo que me corresponde?. Sobre una escala del 1 (Totalmente en desacuerdo) al 5 (Totalmente de acuerdo), los que respondieron 4 ó 5 se les clasificó como muy tolerante. Por su parte, aquellos que seleccionaron la alternativa 3 se les clasificó como poco tolerante, mientras que los nada tolerante corresponden a los que respondieron 1 ó 2.

de pago o productos de contrabando, los resultados son similares a lo hallado para el caso del pago del impuesto a la renta Desde una perspectiva de política tributaria.

Al respecto, es importante tomar en consideración los siguientes aspectos que caracterizarían a la población con alta permisividad social ante conductas fraudulentas o tolerancia al fraude:

- No obstante ser un grupo proclive a incumplir sus obligaciones tributarias, su valoración social respecto del pago de impuesto es alta. Dicho en otros términos, reconocen su importancia y los beneficios que generan para la sociedad, ya sea porque permite al individuo mostrar su responsabilidad ciudadana (85%), permiten solventar los gastos del gobierno (70%) o porque es un mecanismo solidario de distribuir la riqueza entre la población (68%).

Gráfico 2: Creencias sobre la función del pago de impuestos



Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 – Perú

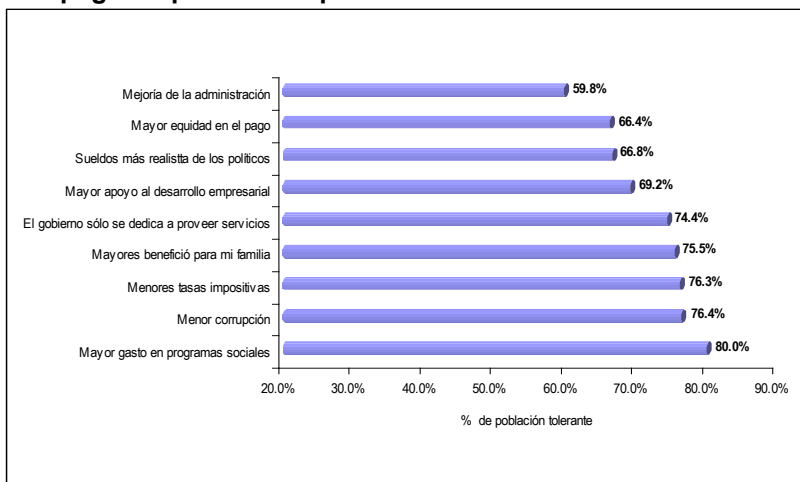
- Las razones por las que este tipo de individuos justificarían la evasión tributaria están vinculadas a factores relacionados a la corrupción del Estado (56%), falta de ingresos (55%), elevada tasas impositivas (52%), mal uso de los recursos por parte del Gobierno (52%), percepción que no se beneficia con el gasto o inversión del Estado (46%), entre otros. Ello estaría indicando que existen factores, más allá de los económicos, que regulan el comportamiento del ciudadano como contribuyente y que

están de alguna manera asociados a la percepción del individuo respecto de la forma en la que el Estado se apropia de lo público (ver Gráfico 2).

- Estos resultados sugieren cierta corresponsabilidad Ciudadano-Estado en la determinación del nivel de cumplimiento tributario: no basta que el ciudadano cumpla con sus deberes de contribuyente sino que también el Estado debe dar señales de que estos recursos son adecuadamente utilizados y que generan un retorno social para garantizar la continuidad en el pago de los impuestos (fidelización de los contribuyentes).

Ello, es consistente con lo reportado por la población clasificada como tolerante al fraude respecto de las principales acciones de responsabilidad del Estado que contribuirían a elevar su disposición a pagar impuestos, entre los que se puede identificar: una mayor orientación de los recursos hacia programas sociales (80%), reducción de los niveles de corrupción (76%), concentración de las acciones del Estado en la provisión de servicios (74%), mejoras en las condiciones de equidad de la política tributaria (66%), mejoras en la gestión de la administración pública (60%), entre otros factores.

Gráfico 3: Factores que incentivarían una mayor disposición a pagar impuestos en población tolerante al fraude fiscal



Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 - Perú

d. Significancia y contribución de los indicadores que definen la conciencia tributaria: El Modelo Peruano

Desde la teoría de la disuasión, la administración tributaria es responsable de crear cada vez mayor riesgo para desanimar a potenciales evasores y elusores y a la vez desarrollar diversas formas de acceso a la información y procedimientos de facilitación de la declaración y el pago. Desde esta óptica, en los últimos años, los países han puesto un gran esfuerzo en simplificar los trámites, crear herramientas virtuales y abrir centros de servicios para los contribuyentes. Asimismo, últimamente, se está poniendo énfasis en los centros de control y en la participación en centros de servicios públicos que concentren a más de una institución. Bajo este enfoque predominante se coloca a las administraciones tributarias en el centro del escenario, como único responsable del cumplimiento fiscal.

Sin embargo, los resultados obtenidos mediante el estudio exploratorio desarrollado por la SUNAT, si bien no afirman que las herramientas empleadas sean incorrectas, sí confirman que dicho enfoque es al menos incompleto. Por ello, con la finalidad de evaluar la importancia de cada uno de los factores determinantes analizados sobre el cumplimiento fiscal se desarrolló un modelo estadístico referido a las personas naturales independientes⁸ que permitió estimar la probabilidad de que una persona natural que labora por cuenta propia evada el pago del impuesto a la renta dado: (a) el nivel de riesgo de ser detectado y penalizado por la SUNAT, (b) la sensibilidad al costo de penalización, (c) el nivel del costo moral (tolerancia al fraude), (d) el grado de acceso a los servicios de la Administración Tributaria y (e) el nivel de conocimiento sobre el sistema tributario⁹. La importancia relativa de cada una de estas variables sobre el nivel de cumplimiento fiscal se determinó a partir de la medición de las variaciones marginales en la probabilidad de evadir el pago de impuesto derivados de cambios en los niveles de los determinantes del cumplimiento fiscal.

⁸ Se refiere a personas naturales que ejercen una profesión u oficio de manera independiente.

⁹ En este modelo referencial no se incluyó las características socioeconómicas del individuo como variable independiente debido a su alta correlación con el conjunto de variables seleccionadas, principalmente con el costo moral, lo cual hubiera sesgado la medición de las contribuciones marginales de cada una las variables sobre el cumplimiento fiscal.

Tabla II: Percepciones sobre la Administración Tributaria y el cumplimiento fiscal

Percepción sobre la Administración Tributaria y cumplimiento fiscal

	% de población que no paga impuesto a la renta			
	Según percepción sobre la efectividad de la SUNAT para promover pago voluntario		Según percepción sobre la efectividad de la SUNAT para facilitar trámites de pago	
	Global	Independientes	Global	Independientes
No contactó a la SUNAT	43.9%	46.2%	43.9%	46.2%
Si contactó a la SUNAT	20.7%	22.3%	20.7%	22.3%
No es efectivo	27.1%	31.1%	38.6%	36.9%
Parcialmente efectivo	22.5%	21.3%	17.8%	18.0%
Efectivo	15.1%	17.7%	15.9%	20.7%
Total	34.5%	38.3%	34.5%	38.3%
Memo:				
Chi-cuadrado (4 g.l.)	132 234	431 749	234 199	89 304
Kendell-Taub	0.089	0.240	0.132	0.112

Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 - Perú

Los principales resultados que merecen destacarse fueron los siguientes:

- i. Todas las variables incluidas en el modelo son importantes para explicar el comportamiento de los niveles de cumplimiento fiscal en el país.
- ii. Los signos negativos obtenidos para las variables “acceso a los servicios” y “nivel de conocimiento sobre el sistema tributario” están indicando que las probabilidades que un trabajador independiente evada el pago del impuesto disminuyen, conforme mayor sea la utilización o la disponibilidad de los servicios ofrecidos por la SUNAT y mayor sea el nivel de información sobre temas tributarios. Este resultado sugiere que políticas dirigidas a reducir la brecha de conocimiento y facilitar el acto de la prestación son efectivas para elevar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de este segmento laboral.
- iii. El signo positivo de la variable “costo moral” está indicando que mientras más tolerante al fraude sea trabajador independiente mayor será la probabilidad que incumpla con sus obligaciones tributarias. Ello pone en evidencia la relevancia de llevar a cabo

políticas dirigidas a mejorar la conciencia tributaria para elevar la disposición a pagar los impuestos de manera voluntaria.

Por otro lado, los resultados mostrados en la Tabla III, sugieren que en el corto plazo, las intervenciones orientadas a elevar el acceso y utilización de los servicios de la SUNAT así como mejorar los niveles de información tributaria en la población tendrían un mayor efecto relativo sobre los niveles de recaudación tributaria que acciones dirigidas a elevar la conciencia tributaria. En los dos primeros casos, la probabilidad de evasión podría reducirse entre 25% y 50%, mientras que en el caso de las intervenciones para mejorar la moral fiscal contribuiría a reducir en 10% la probabilidad de evasión.

Tabla III: Cambios marginales de la probabilidad de evasión fiscal

Áreas de intervención	Probabilidad de evasión		Cambio marginal
	Sin intervención	Con intervención	
Conciencia tributaria	34.3%	31.0%	-10%
Conocimiento tributario	39.4%	30.0%	-23%
Acceso a servicio SUNAT	36.3%	17.9%	-50%
Efecto conjunto	49.6%	18%	-65%

Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 - Perú

Estos resultados están reflejando el hecho de que las actividades asociadas a la generación de conciencia tributaria requieren procesos largos de maduración para modificar las actitudes de la población respecto del pago de impuestos y por lo tanto, sus efectos se hacen evidentes en el largo plazo. En este sentido, se esperaría que en modelos dinámicos o temporales los cambios marginales como resultado de la aplicación de este tipo de política sean más elevados.

e. Dónde se encuentran las diferencias en el nivel de cumplimiento fiscal a nivel regional

Así como las prácticas ciudadanas modernas no son homogéneas como no lo son las prácticas ciudadanas pre-modernas a lo largo del país. Las experiencias con el sistema político democrático y

su subsistema tributario tampoco lo son. En el Perú, los niveles de cumplimiento tributario y de conciencia tributaria varían de una provincia a otra. Así como sus razones y argumentos. Por ello, se tenía que explorar, en primer lugar las variables que intervienen en el cumplimiento tributario: coerción, tolerancia al fraude, grado de información y acceso a los servicios y seleccionar aquellas que fueran significativas.

Sobre la base de los niveles de cumplimiento en el pago al impuesto a la renta encontrado por la encuesta, se clasificó a las regiones del Perú en tres grupos. El primero, agrupa a las regiones con niveles de cumplimiento menores al 25% (bajo nivel de cumplimiento), el segundo incluye a aquellas regiones con porcentajes de cumplimiento entre 25 y 45% (nivel de cumplimiento moderado); mientras que el tercero agrupa a las regiones con un nivel de cumplimiento tributario superior al 45%. Utilizando esta segmentación, se procedió a realizar un análisis exploratorio de las características de estos grupos de regiones, en términos de los determinantes del cumplimiento fiscal, con el fin de identificar un factor o factores que pudieran explicar las diferencias en los niveles de cumplimiento tributario.

Los resultados muestran claramente dos factores discriminantes: las percepciones sobre el riesgo de detección y penalización de los evasores y el grado de tolerancia al fraude. Así, la mayoría de las regiones que pertenecen al grupo con mayor nivel de cumplimiento tributario tienen una percepción que los riesgos de ser detectados por la SUNAT, en caso de cometer evasión, son altas; mientras que al interior de grupo con menor nivel de cumplimiento fiscal se observan riesgos diferenciados.

Respecto al grado de tolerancia al fraude, la población de las regiones que pertenecen al grupo con mayor cumplimiento tributario se caracteriza por ser tolerante, en contraste con el grupo de regiones de menor cumplimiento tributario cuya población se caracteriza por ser muy tolerante al fraude fiscal (Ver Tabla IV).

Tabla IV: Clasificación de las regiones según determinantes del nivel de cumplimiento tributario.

Tabla XXXV: Clasificación de las regiones según determinantes del nivel de cumplimiento fiscal

Tasa de cumplimiento	Región	Probabilidad de ser descubierto	Sensibilidad al costo de la penalidad	Tolerancia al fraude	Grado de conocimiento	Uso de servicios SUNAT
Menor de 25%	Junin	Alto	No sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
	Tumbes	Alto	Sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
	Loreto	Alto	Sensible	Poco Tolerante	Medio	Bajo
	La libertad	Alto	Poco sensible	Muy tolerante	Bajo	Bajo
	Ayacucho	Medio	Poco sensible	Muy tolerante	Bajo	Bajo
	Huancavelica	Alto	No sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Piura	Alto	Poco sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Puno	Medio	Poco sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Ica	Alto	Poco sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
Entre 25% y 45%	Apurimac	Medio	No sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
	Moquegua	Alto	No sensible	Tolerante	Bajo	Bajo
	Arequipa	Alto	Poco sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
	Amazonas	Alto	Sensible	Tolerante	Medio	Medio
	Tacna	Alto	Poco sensible	Muy tolerante	Medio	Medio
	Ancash	Medio	Sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
	Callao	Alto	Sensible	Muy tolerante	Bajo	Medio
	San martin	Alto	Poco sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Ucayali	Medio	Poco sensible	Muy tolerante	Bajo	Bajo
	Cajamarca	Alto	Poco sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo
M. de Dios	Alto	No sensible	Tolerante	Bajo	Bajo	
Mayor de 45%	Pasco	Medio	Poco sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Lima	Alto	Poco sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Huanuco	Alto	Sensible	Tolerante	Medio	Bajo
	Cusco	Alto	Poco sensible	Tolerante	Medio	Medio
	Lambayeque	Alto	Sensible	Muy tolerante	Medio	Bajo

Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 - Perú

Estos resultados ponen en relieve la importancia de implementar políticas adecuadas dirigidas a mejorar la conciencia tributaria de la población con el fin de elevar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos.

Sin embargo, para ello era vital entender los fundamentos que explican la moral fiscal en el país para seleccionar el tipo de políticas tributarias más relevante para la realidad peruana.

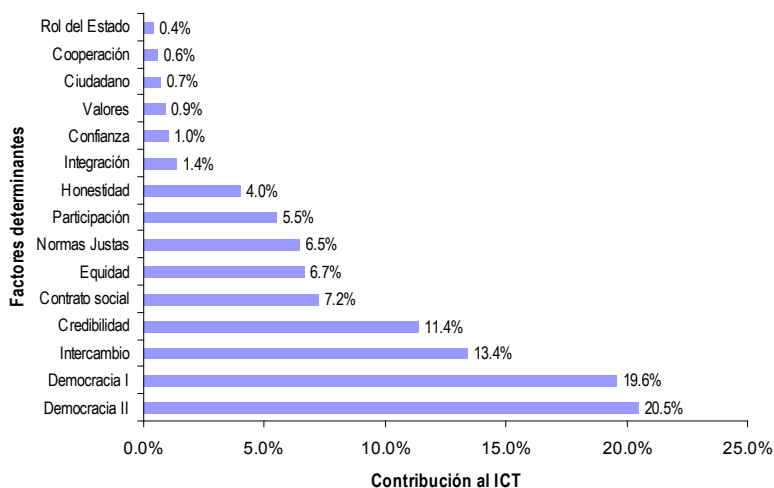
f. La conciencia tributaria es multidimensional

La tolerancia al fraude es un indicador que comúnmente se utiliza como una aproximación a la conciencia tributaria en los estudios sobre el tema. Sin embargo, tiene algunas limitaciones que pueden sesgar el análisis y monitoreo del comportamiento de la conciencia tributaria en una determinada zona o país. Entre estas limitaciones se puede mencionar que (a) no captura el carácter multidimensional de esta variable, (b) no permite determinar su intensidad o magnitud, sólo refleja la incidencia de la conciencia tributaria, (c) no posee algunas propiedades requeridas para poder monitorizar adecuadamente la evolución de la conciencia tributaria y poder establecer comparaciones entre países¹⁰.

Para corregir las limitaciones señaladas, se seleccionaron quince variables, las mismas que se muestran en el cuadro siguiente.

La exploración estadística confirmó que el conjunto de variables seleccionadas y sus escalas son confiables y consistentes para representar adecuadamente la conciencia tributaria, además de ser estadísticamente significativas.

Gráfico 4: Contribución a la conciencia tributaria según indicadores determinantes



Fuente: Estudio exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 – Perú

¹⁰ Al respecto, revisar el capítulo IV del “Marco conceptual y metodológico para la formulación de la línea de base de conciencia tributaria” (2009).

- ▲ Los determinantes vinculados a la dimensión de procesos y normas sociales están contribuyendo a explicar el 97% del nivel de la conciencia tributaria de la población, mientras que los valores personales y los factores asociados a la a visión del mundo tienen una escasa contribución.
- ▲ Este resultado está reflejando que en la interacción de estos elementos para la formación de la conciencia tributaria, las percepciones sobre el desempeño del sistema y las conductas tributarias de la población están predominando sobre los aspectos valorativos y la visión del mundo de los peruanos.
- ▲ Dado que los valores y la visión del mundo están interactuando de manera antagónica respecto de las percepciones relacionadas con los procesos y normas sociales (el sistema), el predominio de esta última dimensión está generando desplazamientos hacia actitudes menos cooperativas en una población como la peruana, que privilegia valores de trascendencia y comparte una visión colectivista común del bienestar.

En términos de factores determinantes, los vinculados a los aspectos políticos (democracia) están teniendo una importancia gravitante en la formación de la conciencia tributaria de los peruanos, explicando el 40% de total de su nivel. Por su parte, los factores asociados a la justicia distributiva (equidad, contrato social e intercambio fiscal) y procedimental (credibilidad, justicia de normas y participación), tienen un peso relativo de 27% cada uno.

Finalmente, los resultados confirman la ausencia de reciprocidad, puesto que las variables asociadas tienen una contribución escasa en la determinación del nivel de conciencia tributaria (1.6%). Este resultado se atribuye (a) a la influencia del comportamiento pasado en las personas que habitualmente no pagan y (b) al conflicto con los valores personales que atenúa la intensidad del comportamiento recíproco de la población.

En síntesis, los determinantes que están vinculados a aspectos macro y con alta vulnerabilidad social, como el orden democrático, tienen por lo general mayor importancia relativa en la formación de la conciencia tributaria. En segundo lugar se encuentran los determinantes vinculados a aspectos de política o institucionales, mientras que los determinantes asociados a aspectos individuales tienen la menor contribución.

Tomando en cuenta los resultados del estudio, el alcance funcional de la Administración Tributaria en relación a la conciencia tributaria y en las acciones que puede desplegar para modificar positivamente su

nivel, no está diseñado para que pueda intervenir sobre la totalidad de los aspectos políticos ni institucionales que la modelan. Por ello, los programas de educación y/o cultura tributaria están limitados a lo que la Administración Tributaria consiga conjuntamente con el Ministerio de Educación y otras dependencias públicas, lo que resulta insuficiente porque no afectaría al conjunto de la raíz del.

De ahí que los resultados de estudios como el desarrollado por el Perú deben apuntar no sólo a medir cómo estamos, sino principalmente a cambiar sustancialmente el mapa de distribución de responsabilidades en torno a la conciencia tributaria, como elemento dinamizador de la ciudadanía fiscal.

4. CONCLUSIONES

El estudio desarrollado por la SUNAT pone de relieve el avance técnico en la materia. Su importancia radica en el aporte de detalles antes desconocidos que sirven para ajustar las estrategias de manera específica a nuestra heterogénea realidad social, económica y ciudadana.

Pero fundamentalmente nos revela que la responsabilidad en el cumplimiento tributario voluntario y en la generación de conciencia tributaria no es un asunto exclusivo de la Administración Tributaria. Para ello nos proporciona estadística, pruebas, datos para sustentar lo dicho de manera objetiva:

- a. En el Perú, las zonas con mayor incumplimiento y más bajo nivel de conciencia tributaria son las que mayoritariamente tienen percepciones de muy bajo rendimiento del sistema político democrático y de los logros económicos y sociales que obtiene el ciudadano. En segundo lugar, están las zonas que atribuyen menos credibilidad y confianza a las decisiones que toman las instituciones públicas y en tercer lugar, las zonas en las que mayormente se considera que no hay equidad en el intercambio fiscal.
- b. Por tratarse de procesos dinámicos, dependen de las variaciones de los indicadores que los constituyen quienes dependen en gran proporción de las decisiones y rumbos políticos que toma el poder político.
- c. El efecto que producen las variables con más peso en la conciencia tributaria: los factores políticos (percepciones acerca del desempeño del sistema democrático y beneficios que este proporciona), la equidad en el intercambio fiscal y la credibilidad y confianza en las instituciones públicas, en el cumplimiento fiscal es menor cuando dichas variables se incrementan favorablemente que cuando se

deterioran que es cuando cobran una gran magnitud causando un efecto muy negativo en la conciencia tributaria de la población y afectando el cumplimiento tributario.

El cumplimiento tributario y su dinamizador, la conciencia tributaria, están determinados principalmente por el desempeño del sistema político, la justicia en la distribución de la carga fiscal y la credibilidad que le atribuya el ciudadano a las instituciones públicas. En consecuencia, el cumplimiento voluntario y la conciencia tributaria como su elemento dinamizador no serán impactados eficientemente por programas de educación tributaria basados en información y valores personales dirigidos exclusivamente por las Administraciones tributarias y algunos de sus aliados.

5. RECOMENDACIONES

a. Política pública de ciudadanía fiscal para redistribuir la responsabilidad del cumplimiento fiscal voluntario

Para el Perú, los resultados obtenidos en el estudio exploratorio desarrollado por la SUNAT dejan en claro que la Administración Tributaria debería pasar de ser el único actor en este escenario a jugar un nuevo rol que busque obtener mandato legal y social, así como respaldo de los actores políticos y stakeholders, para convertir la ciudadanía fiscal en una política pública que incida en la conciencia tributaria y en el cumplimiento fiscal voluntario.

b. Integrar el enfoque de Cultura Tributaria o Ciudadanía Fiscal al negocio y funciones centrales de la Administración Tributaria

- Considerar la estandarización funcional y orgánica de los programas de educación/cultura tributaria, cuya principal finalidad sea normar y establecer lineamientos de manera integral que aseguren la incorporación del enfoque de ciudadanía fiscal en los procesos de planeamiento y gestión del negocio.
- Incorporar la función en todos los niveles operativos que involucren las funciones de cumplimiento y servicios al contribuyente.
- Integrar los procesos y productos de cultura tributaria en las metas institucionales para lo cual se propone diseñar los protocolos de trabajo, supervisión y evaluación, así como de los indicadores de proceso y de producto, estandarizados mínimamente a nivel de la región.
- Incluir los perfiles profesionales de educadores, científicos sociales y comunicadores en los manuales de organización y funciones, así como en la línea de carrera de las administraciones tributarias.

c. Nuevos hallazgos y retos

Las pruebas estadísticas aplicadas para establecer la significancia y contribución de los indicadores demostraron que son confiables y consistentes para representar adecuadamente la conciencia tributaria. Asimismo, sugieren que las variables en su conjunto son relevantes para explicar el comportamiento de la conciencia tributaria en el país. Sin embargo, reflejándose podría estar excluyendo variables vinculadas a procesos cognitivos que influyen sobre los niveles de conciencia tributaria. Por ello, ponemos a consideración de la Asamblea los siguientes retos:

- Abrir mayores espacios para la difusión de los avances y modelos de investigación sobre conciencia tributaria/moral fiscal.
- Recomendar la asignación de recursos y personal para incursionar en la investigación social cuantitativa y cualitativa de la tributación.
- Convertir la investigación acerca de asuntos no económicos relacionados con el cumplimiento y la conciencia tributaria, en una actividad funcional de las Administraciones Tributarias las mismas que requieren de perfiles profesionales diversos, de recursos y organicidad.
- Vincular los resultados de las investigaciones acerca de la conciencia tributaria con los programas de cultura tributaria o ciudadanía fiscal para dotarles de autoridad técnica en este aspecto.

6. ANEXOS

ANEXO I

Dimensiones, subdimensiones e indicadores de la Conciencia Tributaria

VALORES (DISTAL)	
¿Cuál es su actitud hacia los valores que sirven a intereses colectivos o sociales?	
En esta dimensión se analiza la estructura de valores personales de la población peruana, según la clasificación propuesta por Schwartz (1992), y se evalúa que tipo de valores predominantes en los individuos están contribuyendo hacia actitudes más cooperativas con el sistema tributario. El indicador utilizado para el análisis es la dimensión de valor (trascendencia, conservación, apertura del cambio y autorrealización) predominante o priorizada por el individuo.	
Variable generadora	
<ul style="list-style-type: none"> • Dimensión de valor predominante 	

Dimensiones, subdimensiones e indicadores del Índice de Conciencia Tributaria

VISION DEL MUNDO (DISTAL):		
¿Cuál es su percepción de cómo se relaciona el mundo de la vida con el sistema?		
En esta dimensión se analiza diferencias en la moral fiscal de la población en función a la práctica social de sus derechos ciudadanos, a través de indicadores que mida las formas de percibir la legitimidad de la apropiación de los bienes públicos, la primacía de los intereses de la comunidad o de los individuos, las relaciones con los beneficios del mercado, entre otros.		
Rol del Estado	Ciudadanía	Integración social
Esta categoría de análisis incluye indicadores que miden la relación de primacía de los intereses de la comunidad y el rol del Estado para atenderlos.	Referido a indicadores que miden cuantitativamente los grados de ejercicio de los derechos de ciudadanía en una sociedad específica.	Referido a indicadores que miden las percepciones en los agentes sociales sobre los fenómenos de desintegración social que pudieran afectar la moral fiscal de la población.
<ul style="list-style-type: none"> • Percepción del rol del Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Tipología del ciudadano según su relación con el Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Percepción del grado de integración social

Dimensiones, subdimensiones e indicadores del Índice de Conciencia Tributaria

PROCESOS Y NORMAS SOCIALES (PROXIMAL) ¿Cada ciudadano veía las actividades a contribuir voluntariamente?			
Esta dimensión trata de evaluar de manera indirecta cuán internalizado tienen los individuos la norma de cumplir con las obligaciones tributaria atribuible a sus creencias y percepciones sobre la justicia procedimental y distributiva del sistema tributario, del grado de evasión en la sociedad, así como a su satisfacción (o insatisfacción) con el régimen democrático peruano.			
Justicia procedimental	Justicia distributiva	Reciprocidad	Factores políticos
Esta categoría de análisis está referida a la percepción de la población respecto de la justicia de las reglas o procedimientos que intervienen en el proceso de toma de decisiones de la política tributaria.	Referido a indicadores de percepción de la población respecto de la equidad en la distribución de la carga fiscal y la equidad en el intercambio fiscal.	Referido a indicadores de percepción sobre el grado de evasión en el país o de confianza en su entorno. Permite evaluar si las actitudes individuales hacia el pago de los impuestos está influida por la conducta tributaria de la sociedad.	Se incluye indicadores de percepción del individuo sobre el sistema político y de valoración sobre el grado de democracia existente u otros que afecten la moral fiscal.
<ul style="list-style-type: none"> • Confianza institucional 	<ul style="list-style-type: none"> • Equidad de la carga fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> • Percepción del grado de evasión tributaria 	<ul style="list-style-type: none"> • Percepción del grado de democracia
<ul style="list-style-type: none"> • Honestidad institucional 	<ul style="list-style-type: none"> • Equidad en el intercambio fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> • Confianza en los miembros del entorno 	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacción con la democracia
<ul style="list-style-type: none"> • Justicia de las normas 	<ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento del contrato social 		
<ul style="list-style-type: none"> • Procesos participativo 			

ANEXO II

Ficha Técnica de la Encuesta usada para el Estudio Exploratorio de Conciencia Tributaria y Línea de Base 2009 Perú

	
INFORME TÉCNICO	
Objetivo	El objetivo de este estudio es recopilar información de fuentes primarias en las zonas urbanas de las 26 regiones de Perú para diseñar y validar en la generación de indicadores que permitan complementar a través del tiempo, los avances del Proyecto de Cultura Tributaria implementado por la SUNAT.
Contenido	Los temas de estudio considerados fueron los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> - Demográficos: <ul style="list-style-type: none"> • Datos de la vivienda • Tenencia de bienes - Datos socioeconómicos de los miembros del hogar - Contenido del cuestionario <ul style="list-style-type: none"> • Grado de información sobre tributación • Datos de comportamiento tributario y conciencia tributaria
Población	Población en general, hombres y mujeres, de 16 a 70 años de edad, pertenecientes a todas las clases socioeconómicas, residentes en zonas urbanas.
Técnica	Investigación cuantitativa, de tipo conductista. Se utilizó la técnica de entrevista directa y personal, en el hogar.
Instrumento	Cuestionario estructurado y pre-codificado, proporcionado por la SUNAT.
Metodología	Estudio probabilístico y polifásico (ver metodología utilizada).
Cobertura	Estudio a nivel nacional, considerando las zonas urbanas de seis zonas geográficas de Lima-Callao y 24 regiones del interior del país (ver cuadro de distribución de la muestra estadística).
Muestra	Se realizó un total de 5,148 encuestas efectivas (ver número de encuestas realizadas).
Error global	+/- 1.1%, en la hipótesis más desfavorable, para un nivel de confianza de 95%.
Actividades	Las actividades realizadas fueron las siguientes: <ul style="list-style-type: none"> • Elaboración de la versión final de los instrumentos a utilizar. • Prueba piloto bajo las mismas características en las que se desarrollará la encuesta final. • Selección y capacitación de encuestadores y supervisores. • Trabajo de campo, revisión de la calidad de las encuestas y supervisión del trabajo de campo. • Control de calidad previo al procesamiento de la información. • Procesamiento y validación de los resultados.
Prueba piloto	Se desarrolló una prueba piloto previa al inicio del trabajo de campo, la misma que nos permitió conocer la operatividad del cuestionario, estimar tiempos de aplicación del mismo y proponer mejoras al instrumento por aplicar (ver informe de la prueba piloto).
Fecha de campo	El trabajo de campo se desarrolló en las siguientes fechas: <ul style="list-style-type: none"> • En Lima : 19 de junio al 06 de setiembre de 2009. • En provincia : 30 de junio al 06 de setiembre de 2009.

Servicio de Aplicación en Campo de Instrumentos de Recolección de Datos para el Evaluación del Estado de la Cultura Tributaria

EL DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DE PROGRAMAS DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE CONFORME A SU COMPORTAMIENTO

Julio Pereira

Director

Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

Sumario: *Resumen – 1. Introducción – 2. Antecedentes Generales – 3. Estrategias de tratamiento de contribuyentes según su comportamiento tributario – a. Tratamiento diferenciado respecto del impuesto a la renta – b. Planes preventivos focalizados – c. Tratamiento diferenciado para ser facturador electrónico – d. Fiscalización y asistencia remota – 4. Caso práctico: Análisis del riesgo en el comportamiento tributario de los contribuyentes – a. Factores utilizados para el diseño del programa – b. Descripción del caso – c. Resultados obtenidos de la fiscalización – d. Conclusiones del caso – 5. Conclusiones generales*

RESUMEN

El Servicio de Impuestos Internos de Chile desde hace años se ha preocupado de dar un tratamiento diferenciado a sus contribuyentes, iniciando este proceso con la creación de la Dirección de Grandes Contribuyentes y continuando, posteriormente, con la implementación de la Segmentación de Contribuyentes en cada una de sus unidades operativas. En los últimos años además, ha ido incorporando, paulatinamente, en los diferentes planes de asistencia y de fiscalización el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes. Para ello ha definido diferentes estrategias de tratamiento tanto de fiscalización como de asistencia, a partir de un conjunto de factores para caracterizar al contribuyente, dentro de los cuales se destacan: el tamaño del contribuyente, sector económico al que pertenece, tipo de sociedad, régimen de tributación, infracciones a las normas impositivas, entre otros.

Dentro de los factores de caracterización del contribuyente, uno de ellos es el comportamiento tributario de éste, el cual ha permitido diferenciar en cómo aplicar algunas estrategias, dado

dicho comportamiento. Es así que durante el presente documento revisaremos los diferentes tratamientos que se han realizado respecto del Impuesto a la Renta, de los planes preventivos focalizados (revisiones cortas en terreno), de los requerimientos para ser Facturador Electrónico y de la Fiscalización y Asistencia Remota.

Finalmente, se describirá un caso que se diseñó considerando como principal discriminante de selección, el comportamiento tributario de los contribuyentes. Dicho comportamiento está relacionado al incumplimiento tributario, en términos particulares “riesgo de incumplimiento”, y por ende relacionado a la aplicación de acciones de fiscalización. Esto bajo la premisa de que la medición del riesgo permite asegurar, en el largo plazo, el cumplimiento tributario, y optimizar los recursos institucionales orientándolos a áreas de mayor riesgo.

1. INTRODUCCIÓN

La globalización y el desarrollo tecnológico, han producido importantes cambios económicos y sociales los que han generado requerimientos y desafíos a las Administraciones Tributarias (AT) en lo que se refiere al ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, el que debe efectuarse con la debida observancia de los derechos de los contribuyentes, incorporados al ordenamiento jurídico de los países, constituyendo un marco legal que garantiza el debido equilibrio en las relaciones entre aquellas y éstos.

Así, en el caso de Chile, el Código Tributario contempla, entre otros, los derechos a ser atendidos cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones; a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento; a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado; a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarios, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

Las medidas anotadas, permiten que los contribuyentes y funcionarios de las AT, vayan adquiriendo la convicción de la certeza del sistema impositivo, de manera que las actuaciones de unos y otros se efectúen

dentro del marco normativo vigente, lo que garantiza que sus derechos y facultades se ejerzan de acuerdo a la reglamentación vigente.

En cuanto a los actos de los agentes de las AT, es preciso tener presente que éstos van determinando la imagen corporativa de aquella en la comunidad, la que si es positiva le reportará prestigio, respeto y credibilidad, atributos que facilitarán su quehacer, en caso contrario, se producirán los negativos efectos que es de prever.

Dentro de esta línea el Servicio desde hace años que está preocupado de ajustar sus acciones de acuerdo a los siguientes lineamientos: fortalecer el control del cumplimiento tributario de los contribuyentes, minimizar su incumplimiento y facilitar y simplificar sus trámites ante la AT. Así también, se ha preocupado de dar un tratamiento diferenciado a sus contribuyentes, implementando la Segmentación de Contribuyentes en cada una de sus unidades operativas, e incorporando, paulatinamente, en los diferentes planes de asistencia y de fiscalización el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes.

2. ANTECEDENTES GENERALES

En el año 2001, el Servicio Impuestos Internos creó la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC), de manera de dar una atención y fiscalización diferenciada a estos Contribuyentes, sobre todo por su importancia en la recaudación a nivel país.

Posteriormente, a partir del año 2008, se fue implementando la segmentación de contribuyentes en todas las unidades operativas del país.

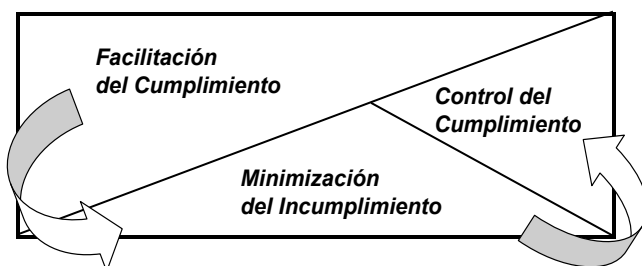
Uno de los objetivos que se perseguían con la segmentación, era aplicar diferentes estrategias de tratamiento dada las actitudes de cumplimiento de los contribuyentes, de manera de:

- Facilitar el cumplimiento voluntario a aquellos contribuyentes que estuviesen dispuestos a hacer las cosas correctamente.
- Asistir en el cumplimiento a aquellos contribuyentes que trataban de cumplir, pero no siempre tenían éxito.
- Disuadir a cumplir cuando se encontraba una falta en alguna obligación a aquellos contribuyentes que no deseaban cumplir
- Y por último, utilizar el máximo rigor de la ley para aquellos contribuyentes que habían decidido no cumplir.

Se definió que lo primero era pasar de un modelo basado en los procesos (Operación Renta, Operación IVA, Fiscalización Selectiva, Fiscalización Preventiva) a uno basado en la atención, asistencia y fiscalización de contribuyentes con características comunes. Es así que se identificaron cinco segmentos:

- Cuatro segmentos para las empresas, correspondientes a Grandes, Medianos, Pequeños y Micro contribuyentes; los cuales se clasificaron principalmente de acuerdo a su nivel de ventas, monto de compras y por el monto del capital propio.
- Uno de Personas Naturales, cuyo requisito es no estar afecto al impuesto a la renta de capital y no ser empresario individual.

Cada uno de los segmentos ha tenido que diseñar mecanismos para hacer frente a los lineamientos estratégicos definidos para la fiscalización y asistencia de los contribuyentes, los cuales se esquematizan en la siguiente figura:



Durante el año 2010, la estrategia de control aplicada, considerando el modelo de Segmentación de los Contribuyentes, se basó principalmente en la realización de auditorías Selectivas para contribuyentes de los segmentos Medianas y Grandes Empresas, y procesos masivos y preventivos para los segmentos Persona, Micro y Pequeñas Empresas.

En el ámbito de la Facilitación del Cumplimiento, se destaca la consolidación del Modelo de Segmentación en las Direcciones Regionales, tanto en plataforma como en las áreas de control, lo cual impacta significativamente en la calidad de atención de los contribuyentes generando ahorros de tiempo en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dicho ámbito también destacan las distintas funcionalidades que se desarrollaron en el Portal MIPYME (Sistema de Contabilidad

Completa y otras mejoras) y otros servicios disponibles en Internet como la aplicación para solicitar devolución de IVA Exportadores.

En el ámbito de Minimizar el Incumplimiento, se destaca la generación de propuestas de rectificatoria de renta para el 25% de los contribuyentes impugnados; la propuesta de declaración de F29 para los contribuyentes del portal MIPYME usuarios del sistema de contabilidad simplificada; las 1,4 millones de propuestas de declaración de Renta AT2010 utilizadas; entre otras iniciativas.

Ahora bien, para la definición de las estrategias de control, de facilitación y de minimización del incumplimiento, una de las actividades básicas ha sido el ir **caracterizando a los contribuyentes de cada segmento**. Esto se ha hecho a partir de un conjunto de factores dentro de los cuales se destacan:

- Tamaño del contribuyente
- Sector económico al que pertenece (Industrial, comercial, financiero, otros)
- Tipo de sociedad (Anónima, de responsabilidad limitada, individual, otros).
- Importancia relativa del contribuyente de acuerdo a los tipos de negocios que desarrolla.
- Tipo y ámbito de sus operaciones (Nacional y/o internacional).
- Régimen de tributación (General, especial, simplificado, otros).
- Franquicias que utiliza el contribuyente y uso de beneficios tributarios o regímenes de excepción.
- Comportamiento tributario (Registra o no infracciones a las normas impositivas)
- Impacto en la recaudación.
- Modalidades de fiscalización a aplicar (masiva, focalizada, otras)
- Costos de revisión para la AT
- Costos de revisión para el contribuyente

3. ESTRATEGIAS DE TRATAMIENTO DE CONTRIBUYENTES SEGÚN SU COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO

Como se señaló anteriormente, el Servicio ha desarrollado diferentes estrategias de tratamiento a los contribuyentes, dependiendo de la caracterización que se tenga de éste, siendo uno de los factores su **comportamiento tributario**.

A continuación se señalan algunas estrategias de tratamiento que consideran el comportamiento tributario del contribuyente,

que gracias a los medios tecnológicos con que cuenta el Servicio, permiten efectuar verificaciones y comprobaciones a partir de las cuales se determina el tipo de tratamiento a aplicar, el cual puede ir desde revisiones que deben efectuarse en las unidades operativas, otras que el contribuyente puede solucionar directamente a través de la página Web del Servicio y así como también hay otras que pueden corregir las inconsistencias sin que los contribuyentes comparezcan ante la AT.

a. Tratamiento diferenciado respecto del Impuesto a la Renta

El proceso anual de Operación Renta en Chile se aplica a los segmentos Grandes, Medianas, Pequeñas Empresas y Personas. Dependiendo del tipo de inconsistencia detectada y dada la caracterización del contribuyente es la acción que se decide aplicar, de manera que sea un proceso objetivo y equitativo, considerando la debida tutela a los derechos de los contribuyentes como asimismo, su comportamiento tributario, la eficacia y eficiencia del proceso fiscalizador. Para ello, el año 2010 se aplicaron 209 observaciones para verificar la veracidad y consistencia de los datos declarados, obteniéndose 248.511 contribuyentes impugnados, lo cual corresponde a un 11% del total de contribuyentes que declararon renta.

Respecto a aquellos que no tuvieron observaciones, o bien, que por el monto de éstas no era económicamente conveniente su revisión tanto para la AT como para el contribuyente, éstos no debieron efectuar acciones adicionales, pero igualmente fueron revisados.

En este proceso cada vez se han ido implementando más mecanismos para facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, es así que el Servicio provee:

- Propuestas de declaraciones de renta, recibándose en el año 2010, 1.412.257 declaraciones a partir de las propuestas efectuadas por el Servicio a los contribuyentes, lo que correspondió al 59,7% del total de declaraciones recibidas.
- Propuestas de rectificatorias de declaración de renta, recibándose en el año 2010, 16.069 rectificatorias a partir de las propuestas efectuadas por el Servicio, lo que correspondió a un 15,1% del total de rectificatorias recibidas.

A continuación se muestran algunas estadísticas complementarias:

Declaraciones de Renta	2009		2010	
	Cantidad	%	Cantidad	%
Contribuyentes con declaración	2.346.900	100%	2.362.430	100%
Contribuyentes que declararon utilizando propuesta del Servicio	1.401.869	59,7%	1.412.257	59,8%
Contribuyentes que declararon por Internet pero sin propuesta	904.685	38,5%	912.425	38,6%
Contribuyentes que declararon por Celular	89	0,0%	71	0,0%
Contribuyentes que declararon por Papel	40.257	1,7%	37.677	1,6

b. Planes Preventivos Focalizados

Los Planes Preventivos Focalizados corresponden a actividades de presencia fiscalizadora que se enfocan en ciertas figuras de riesgo, principalmente de contribuyentes del segmento Micro Empresas. Debido a que por ser contribuyentes muy pequeños, el costo de interactuar con el Servicio para ellos, más el costo de ubicabilidad, es alto, por ese motivo se privilegia visitarlos en terreno y constatar “in situ”, si está cumpliendo con las obligaciones tributarias.

El objetivo general de este tipo de acciones es estructurar una presencia fiscalizadora que descansa en información precisa y actualizada. Para ello se establecen algunas figuras que den cuenta de comportamientos que permitan focalizar la acción del Servicio, ya que se presume que hay un mayor grado de incumplimiento.

Incorporando figuras tales como: No declarantes de formularios de impuesto, sociedades con socios con problemas, nuevos facturadores, contribuyentes con anotaciones negativas vigentes, etc.

En cada una de estas acciones se aprovecha de educar al contribuyente, señalándole el motivo de la visita y por ende el incumplimiento que se le identificó, y se le incentiva a que cambie su comportamiento a futuro.

En general, se procura no visitar al contribuyente más de una vez al año; sin embargo, aquellos contribuyentes que tienen un comportamiento tributario más riesgoso, pueden ser visitados más de una vez.

A continuación se muestran algunos datos que dan cuenta de esto.

Periodo	2009	%	2010	%
Contribuyentes visitados 1 vez	169.150	75,2	145.134	70,6
Contribuyentes visitados 2 veces	36.434	16,2	41.611	20,2
Contribuyentes visitados 3 veces	11.568	5,1	11.774	5,7
Contribuyentes visitados más de 3 veces	7.639	3,4	7.142	3,5
Total	224.791	100,0	145.134	100,0

c. Tratamiento diferenciado para ser Facturador Electrónico

Dentro del ámbito de la facilitación del cumplimiento voluntario por Internet se encuentra el sistema de facturación electrónica. Este sistema tiene como objetivo primordial dotar a las empresas de una funcionalidad básica para operar con documentos tributarios electrónicos, entregándoles una nueva oportunidad para conocer, aprender y beneficiarse de la reducción de costos de impresión y almacenamiento, ordenamiento en la administración de los negocios y ganancias, de eficiencia que se obtienen al introducir las tecnologías de la información al mundo productivo, en este caso a través del cumplimiento tributario.

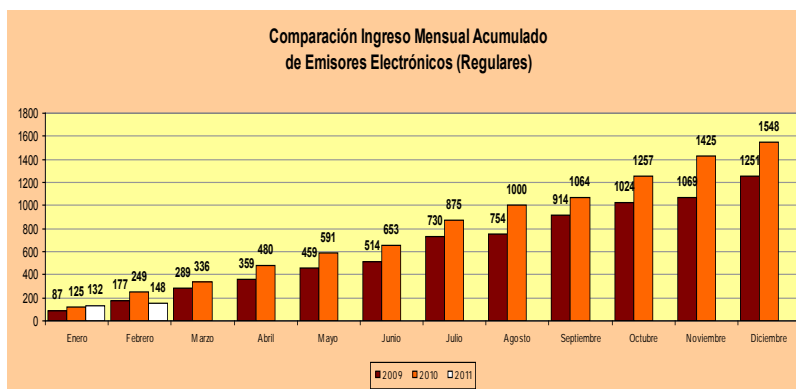
Sin embargo, hay ciertos contribuyentes que no pueden acogerse a este sistema, dependiendo del tipo de incumplimiento o nivel de riesgo, algunas de estas situaciones son:

- Contribuyentes que presentan ciertas anotaciones de menor riesgo, éstas bloquean el acceso al sistema, pero el contribuyente las puede solucionar ya sea por Internet o acudiendo a la unidades operativas del Servicio.
- Contribuyentes que están siendo investigados por algún delito tributario, encontrándose en proceso, acusados, querellados o bien sancionados.
- Contribuyentes que no han sido ubicados en los domicilios declarados o bien se encuentran en proceso de término de giro.

Cabe destacar que a febrero de 2011 la cantidad de facturadores electrónicos era de casi 30.000 contribuyentes.

A continuación se presenta una evolución mensual del ingreso de facturadores electrónicos del año 2009 a la fecha, con soluciones

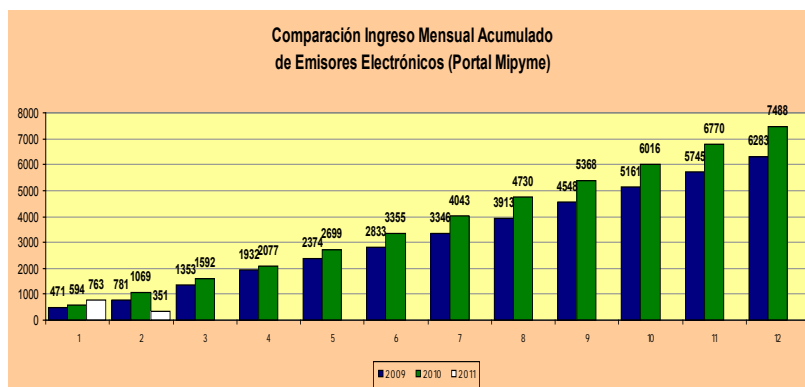
externas (compras de sistemas), correspondiente principalmente a grandes y medianos contribuyentes.



Otra de las facilidades que ha desarrollado el Servicio es el Portal Mipyme, donde el contribuyente micro y pequeña empresa puede encontrar toda la información y aplicaciones gratuitas que el SII ha puesto a su disposición. Entre éstas se encuentran:

- Sistema de factura electrónica Mipyme
- Sistema de tributación simplificada (14 Ter)
- Sistema de contabilidad completa Mipyme (CCM)
- Modificación de datos de la empresa

A continuación se presenta una evolución del ingreso de facturadores electrónicos que se han incorporado al Portal Mipyme, con una solución entregada por el Servicio, desde el año 2009 a la fecha.



Nota: el eje de las x representa los meses del año. El eje de la Y representa cantidad de contribuyente

d. Fiscalización y Asistencia Remota

Una de las últimas innovaciones que desarrolló el Servicio fue la creación del Área de Fiscalización y Asistencia Remota que comenzó a funcionar a partir marzo del año 2011 y cuyo objetivo es contactar a grupos específicos de contribuyentes, ya sea para informar u orientar respecto de obligaciones tributarias particulares, así como también, para fomentar la resolución de situaciones tributarias de rápida resolución. Para ello esta área cuenta con 15 fiscalizadores con experiencia, que deben analizar la situación tributaria del contribuyente, analizar cómo deben resolverla, contactar al contribuyente e incentivarlo a que lo resuelva.

Estos planes se realizan a distancia, están enfocados a asistir a aquellos contribuyentes que tratan de cumplir pero no tienen éxito, o bien que no tienen claridad de sus obligaciones tributarias, por lo tanto, se les debe guiar para que den cumplimiento, de manera tal que con la asistencia necesaria puedan resolver o aclarar la situación tributaria a través de la página Web del Servicio.

La forma de contacto preferente de esta área es por vía telefónica, dónde se destaca el hecho de que no requieren concurrir a las unidades operativas del Servicio y se hace hincapié en la forma de regularizar la situación es "A Distancia".

De estos contactos hay de dos tipos:

- **Control:** En esta se le explica al contribuyente que tiene una situación que no ha cumplido y que debe regularizar, lo cual lo puede hacer por medio de la página Web del Servicio.
- **Preventivas:** En la cual se le informa al contribuyente que alguna de las acciones que ha cumplido adolece de errores que posteriormente puede tener implicancias tributarias, ya sea para ellos mismos o bien para terceros respecto de los cuales esté en la obligación de entregar información. Esta información también es rectificable por Internet.

El área realiza el respectivo seguimiento hasta que el contribuyente resuelva su situación. En caso contrario, se alimenta a los segmentos para que ellos realicen acciones de mayor control hacia el contribuyente, como por ejemplo notificándolos para que concurran a las unidades operativas del Servicio.

4. CASO PRÁCTICO: ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRIBUYENTES

El caso práctico que se presenta a continuación corresponde a un programa implementado en el Servicio, que se diseñó considerando el comportamiento de los contribuyentes. Dicho comportamiento está relacionado al incumplimiento tributario, en términos particulares “riesgo de incumplimiento”, y por ende relacionado a la aplicación de acciones de fiscalización (control).

La medición del riesgo permite asegurar, en el largo plazo, el cumplimiento tributario, y optimizar los recursos institucionales orientándolos a áreas de mayor riesgo.

Los modelos que miden el riesgo en una operación en la cual interactúan el contribuyente y el Servicio, permiten medir un riesgo situacional e identificar medidas operativas correctivas.

Dichos modelos se basan en la definición de un vector objetivo que permita establecer un comportamiento específico de cumplimiento a modelar y un vector de atributos que permitan predecir el comportamiento futuro del contribuyente en términos de la variable objetivo definido.

a. Factores utilizados para el Diseño del Programa

Con el objetivo de explorar y aprender acerca del Modelamiento del Riesgo, el Servicio diseñó una experiencia piloto orientada a detectar contribuyentes que incrementan de forma indebida los créditos fiscales de IVA, a fin de disminuir su carga impositiva.

- **Figura de evasión**

Se entenderá por evasión, la acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona).

En el IVA, que es el principal impuesto del sistema tributario chileno, todos los mecanismos utilizados para evadir su pago pasan necesariamente por una subdeclaración de los débitos, o bien, por

un abultamiento de los créditos. En este último caso los evasores recurren entre otros mecanismos, a comprobantes de transacción falsos; compras personales que se registran a nombre de la empresa; compras a contribuyentes ficticios y sobredeclaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

El objeto de estudio es el uso de **facturas falsas**, que se define como “aquella que falta a la verdad o a la realidad de los datos contenidos en ella. La falsedad puede ser de tipo material, tales como indicar un nombre, domicilio, RUT o actividad económica inexistente, o bien registrar una operación inexistente, entre otras”.

- **Minería de Datos**

La minería de datos es la exploración y el análisis, por medios automáticos o semiautomáticos, de grandes cantidades de datos a fin de descubrir patrones significativos y reglas. El objetivo es utilizar esta información para detectar el fraude existente, el incumplimiento, y prevenir futuras ocurrencias.

- **Descubrir Conocimiento en las Bases de Datos**

El proceso KDD (Knowledge Data Discovery) orienta y permite entender cómo realmente se debería realizar el descubrimiento y la generación del conocimiento que intrínsecamente poseen un conjunto de datos que provienen de un fenómeno común entre sí.

Se trata básicamente de interpretar grandes cantidades de datos y encontrar relaciones o patrones. Para lograr este objetivo se utilizan diversas técnicas estadísticas, de aprendizaje supervisado y no supervisado, entre otros. Dentro de los objetivos de KDD están la inducción de reglas, los problemas de clasificación, la generación de segmentos o clustering, el reconocimiento de patrones, el modelamiento predictivo, la detección de dependencias, entre varios otros.

- **Herramienta Tecnológica**

Se cuenta con herramientas que permiten la construcción de modelos ajustándose al proceso KDD, es decir, el modelador puede utilizar sus módulos para la selección, preprocesamiento, transformación y minería de datos, además de la interpretación y evaluación de los resultados.

b. Descripción del Caso

El Crédito Fiscal de IVA que no cumple con lo establecido en la normativa legal vigente, es una constante problemática que enfrentan las distintas unidades operativas del país, puesto que de esta forma, un reducido grupo de contribuyentes, incrementan indebidamente dichos créditos, además de los costos y/o gastos en el proceso de determinación de la Renta, conllevando un menor pago de impuestos.

El Servicio en su constante búsqueda de nuevas herramientas que permitan identificar a los contribuyentes que pretenden disminuir su carga tributaria en forma indebida, ha creado un indicador de riesgo para las declaraciones del Formulario de “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos F29”, utilizando información que caracteriza cada declaración, y la conducta tributaria en el referido impuesto, siguiendo la metodología KDD de minería de datos.

Este indicador considera la información contenida en las declaraciones presentadas por el contribuyente, y la compara con la información de las declaraciones presentadas en el pasado, por el mismo contribuyente, y con las declaraciones presentadas por contribuyentes del mismo segmento y actividad. De dichas comparaciones se seleccionaron los contribuyentes con una mayor cantidad de declaraciones que representen una significativa desviación negativa respecto de sus declaraciones pasadas y las presentadas por sus pares.

Esta herramienta permite estimar cuando una declaración probablemente contenga información del Crédito Fiscal de IVA que no cumple con lo establecido en el artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, permitiendo que la fiscalización se centre en dichos periodos.

- **Vector Objetivo**

El vector objetivo es una base de datos que contiene casos del pasado en los cuales se conoce ciertamente la ocurrencia del evento que se desea modelar. En este caso, son declaraciones mensuales de impuestos, que fueron sometidas a auditorias, en la cuales el objetivo era determinar si el Crédito Fiscal de IVA que cumplía con lo establecido en la normativa legal vigente.

Se contó con 105.536 declaraciones, presentadas por 3.914 contribuyentes, de las cuales 13.860 se le verificó que no contenían Crédito Fiscal IVA respaldado en facturas falsas, y a 91.676 sí se les detectó la ocurrencia del evento.

- **Vector de Atributos**

El vector de atributos corresponde a la información, de caracterización o de comportamiento, que será utilizada para modelar el evento en cuestión.

En el caso analizado se utilizaron 76 códigos del Formulario de Declaración y Pago Mensual, y se construyeron 50 atributos, considerando grupos de declaraciones, ratios, variaciones, etc., como por ejemplo “Ticket Promedio de Ventas”, “IVA determinado dividido por el promedio de ‘n’ meses anteriores” y “Débito Fiscal IVA partido por Débito Fiscal IVA promedio del segmento-sector comparable”.

- **Volumen de Información**

El volumen de información lo podemos medir indicando la cantidad de datos que se exploró en la búsqueda de información valiosa. Una medición que nos permite estimar la magnitud es la cantidad de declaraciones (registros), multiplicado por la cantidad de atributos contemplados, aproximadamente 13 millones de datos.

- **Modelo**

Se determinó que la técnica a utilizar estaría basada en la aplicación sucesiva de árboles de decisión, ponderados sobre la base del error encontrado en el árbol de decisión utilizado inmediatamente antes.

Por medio de esta técnica se determinó que sólo 7 de los 112 atributos planteados inicialmente son necesarios para modelar el evento en cuestión, los cuales son:

- $(\text{Débito Fiscal IVA}) \div (\text{Crédito Fiscal IVA})$
- Total de Ventas Afectas
- $(\text{IVA Pagado}) \div (\text{Total Compras})$
- Crédito Fiscal IVA en Facturas Recibidas
- $((\text{IVA Pagado}) \div (\text{Total Ventas})) \div \text{Promedio de } ((\text{IVA Pagado}) \div (\text{Total Ventas})) \text{ de 3 meses anteriores}$
- $(\text{Crédito Fiscal IVA en Facturas Recibidas}) \div \text{Promedio de } (\text{Crédito Fiscal IVA en Facturas Recibidas}) \text{ de 3 meses anteriores}$
- Ticket Promedio de Compras

- **Selección de Contribuyentes**

El modelo obtenido se aplicó a 2.871.283 declaraciones de impuestos, presentadas entre enero de 2008 y diciembre de 2009, correspondientes a 190.879 contribuyentes del segmento Micro y Pequeñas Empresas.

Se seleccionaron 27.219 contribuyentes que presentaron la mayor cantidad de declaraciones con una alta probabilidad de registrar facturas falsas en sus libros de compras.

Sin embargo, con el objeto de realizar una medición que nos permita evaluar la experiencia en forma más precisa y confiable, se usó la técnica de diseño de experimentos. Los 27.219 contribuyentes seleccionados fueron divididos en dos grupos similares: el primero, denominado “Grupo de Tratamiento”, al cual se le aplicó las acciones de fiscalización inmediatamente. El segundo, llamado “Grupo de Control”, que correspondieron a contribuyentes que no fueron sometidos a ninguna fiscalización, al menos hasta que el período de evaluación hubiese concluido.

- c. Resultados Obtenidos de la Fiscalización**

- **Resultados Directos: Rendimiento de la Fiscalización**

El Grupo de Tratamiento, compuesto por 13.608 contribuyentes, fueron notificados para ser fiscalizados, de los cuales concurrió a la notificación 8.700, representando un 63,93%.

Del total de contribuyentes notificados, al 10,15% se le detectó diferencias, por un total de \$636.502.491. Esto es como resultado directo, respecto de la aplicación de la fiscalización a periodos tributarios ya vencidos. El rendimiento por contribuyente con diferencias alcanzó los \$460.900.-

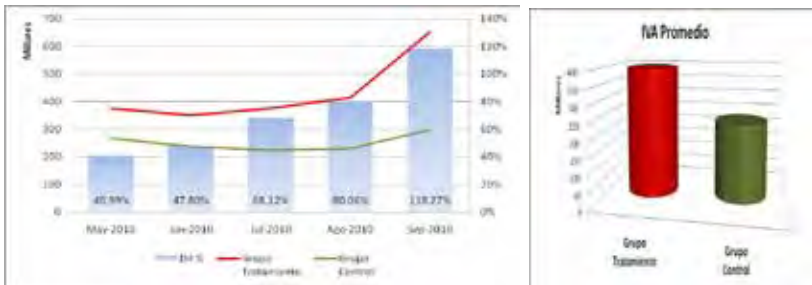
Por otro lado, fuera del marco del caso en estudio, el Servicio seleccionó a otro grupo de contribuyentes, llamado en el presente caso, grupo “Otras Observaciones”, que también fueron notificados para fiscalización. Estos fueron seleccionados utilizando otros discriminantes sobre la base de diferencias ciertas, calculadas al comparar la información contenida en declaraciones presentadas por terceros, y los Formularios 29 presentados por los contribuyentes en análisis, y fueron clasificados en Otras Observaciones. En total se notificaron 13.120 contribuyentes. La tasa de concurrencia de este grupo alcanzó el 29,12%, y la de rendimiento al 7,86%, por un total

de \$809.716.658, alcanzando un rendimiento por contribuyente con diferencias de \$785.370.

• **Resultados Indirectos: Cambio de Comportamiento**

Realizando un análisis a mayor plazo, es decir, monitoreando al contribuyente en los 5 meses siguientes a la notificación para fiscalización, respecto de su nivel de pago de IVA se pudo apreciar:

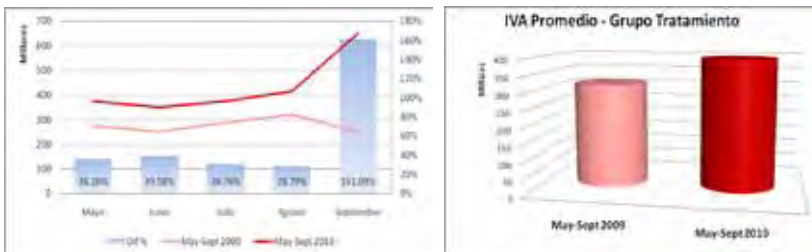
i. IVA Promedio: Grupo Tratamiento vs Grupo Control



Nota: En esta sección se compara el Pago de IVA Promedio efectuado por los contribuyentes del Grupo de Tratamiento, en los meses que siguieron a la fiscalización, y se contrasta con el Pago de IVA Promedio efectuado por los contribuyentes del Grupo de Control en el mismo periodo.

El aumento en el IVA determinado por los contribuyentes, en los meses posteriores a la fecha de notificación es mucho mayor en el grupo de tratamiento que en el grupo de control, y en promedio de dichos meses la contribución del primer grupo fue un 67,43% más.

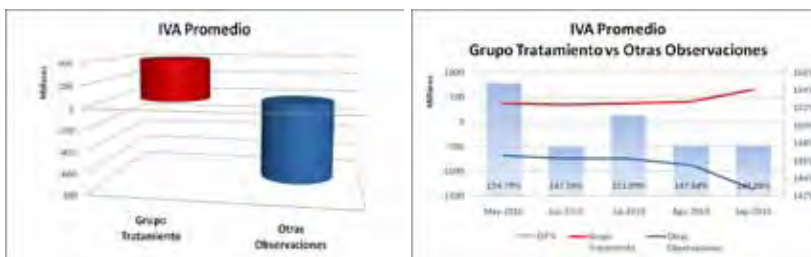
ii. IVA Promedio: Grupo Tratamiento, Periodo Antes y Después de la Aplicación del Plan



Nota: En esta sección se compara el Pago de IVA Promedio efectuado por los contribuyentes del Grupo de Tratamiento en los meses que siguieron a la fiscalización, y se contrasta con el Pago de IVA Promedio efectuado por el mismo grupo pero en similar periodo del año anterior.

El aumento en el IVA determinado por los contribuyentes del grupo de tratamiento, en los meses posteriores a la fecha de notificación es mucho mayor que en similar periodo del año anterior, y en promedio de dichos meses la contribución en el periodo posterior a la fecha de notificación es un 25,73% más.

iii. IVA Promedio: Grupo Tratamiento vs Otras Observaciones



Nota: En esta sección se compara el Pago de IVA Promedio efectuado por los contribuyentes del Grupo de Tratamiento en los meses que siguieron a la fiscalización, y se contrasta con el Pago de IVA Promedio efectuado por los contribuyentes del grupo clasificado en Otras Observaciones.

El aumento en el IVA determinado por el contribuyente, en los meses posteriores a la fecha de notificación es mucho mayor en el grupo seleccionado en este estudio, que los seleccionados por otros métodos (grupo Otras Observaciones), que incluso se hace negativo.

d. Conclusiones del Caso

- El historial de fiscalizaciones, almacenado en las bases de datos del Servicio, permite utilizar minería de datos para encontrar patrones de conducta en los contribuyentes.
- A pesar de tratarse de estimaciones realizadas utilizando herramientas estadísticas es posible detectar contribuyentes que se encuentran en la situación no deseada descrita.
- Los rendimientos inmediatos obtenidos compiten con los generados por otros métodos de selección de contribuyentes para someter a fiscalización, por lo tanto, es posible ocupar el discriminante de riesgo del contribuyente como complemento para la selección de contribuyentes.
- Los contribuyentes seleccionados responden en el mediano plazo, aumentando su tributación, a la estrategia de fiscalización aplicada en las unidades operativas del Servicio.

5. CONCLUSIONES GENERALES

Como se ha podido apreciar a lo largo del presente documento, el Servicio cada día está haciendo un mayor esfuerzo por aplicar estrategias distintas de tratamiento dado el comportamiento tributario de los contribuyentes, de manera de facilitar el cumplimiento a quienes quieren hacerlo y de minimizar o fiscalizar con mayor periodicidad a aquellos que tienen un mayor incumplimiento tributario.

También se ha profundizado el hecho a que pese a ser un deber del contribuyente el dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, el Servicio tiene una labor educativa y de asistencia muy importante, pues los contribuyentes que incumplen la norma, muchas veces lo hacen por desconocimiento por falta de facilidades para acceder al sistema.

Ahora bien, para avanzar en la distinción de quienes quieren cumplir y no pueden, de quienes no quieren cumplir, es necesario seguir trabajando en la caracterización de los contribuyentes, de manera de contar cada vez con bases de datos más confiables, y así ser más asertivos para determinar el comportamiento tributario del contribuyente y por ende la estrategia de tratamiento más conveniente a aplicar.

La incorporación del riesgo en el último tiempo, así como la fiscalización y asistencia remota, se estima que van en la línea correcta para realizar una mejor caracterización de los contribuyentes, y así en definitiva, poder continuar diseñando e implementando programas de asistencia al contribuyente conforme su comportamiento tributario.

LA GENERACIÓN DE CONFIANZA EN EL CONTRIBUYENTE: LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

Juan Ricardo Ortega López

Director General

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
(Colombia)

***Sumario:** Resumen Ejecutivo – 1. El sistema tributario y la generación de confianza – 1.1 Contexto estratégico – 1.2 Objetivos estratégicos – 2. Modelo de gestión MUISCA – 2.1 Elementos del modelo – 2.2 Componentes visionales – 2.3 El sistema de gestión de calidad y Control interno – 3. Conclusiones y recomendaciones*

RESUMEN EJECUTIVO

El diseño del **sistema tributario** es la piedra angular sobre la cual se construye la confianza ciudadana, a la hora de contribuir a través de los impuestos a todo nivel. En tal sentido el Gobierno de Colombia viene propendiendo en el Congreso de la República por una reforma integral en materia sustancial y procedimental, que redunde en un sistema más justo y equitativo, de carácter progresivo, de tal forma que se rescate el diseño de lo fiscal como un motor de **la prosperidad económica**

Es una propuesta en pro de la competitividad, del empleo, la formalidad y de la bancarización. Un sistema amigable y sencillo para quienes quieran emprender, para quienes inician un proyecto productivo o para quienes no tuvieron la fortuna de contar con las condiciones suficientes para poder acometer emprendimientos grandes o complejos. Eso quiere decir que vamos a simplificar el estatuto tributario para los sencillos y a hacerlo más sólido para los complejos. Siempre propendiendo por un lenguaje y forma más sencillo en la redacción de las normas actuales., En lo aduanero se destacan como prioridades la seguridad nacional y la competitividad del aparato productivo nacional por encima de los objetivos de recaudo. El combinar esta prelación de prioridades sin descuidar el control de las declaraciones de valor es uno de los retos que enfrentamos.

Corresponde entonces a la administración tributaria y aduanera, materializar este propósito - **hacer que ocurra** - , ofrecer herramientas modernas, que faciliten el cumplimiento de las obligaciones por parte de los ciudadanos que voluntariamente acuden a hacerlo, procesos ágiles, simplificados y entendibles, una organización moderna dotada técnicamente, con funcionarios competentes que evidencien vocación de servicio y compromiso.

De otro lado la Sociedad reclama una Administración Tributaria fuerte capaz de: cumplir y hacer cumplir la ley tributaria a través de un **control efectivo al fraude tributario y al incumplimiento** –la evasión, la elusión, el contrabando, las infracciones cambiarias- y las prácticas indebidas,-la ineficiencia y la corrupción- y de otro lado firme en el reconocimiento los ciudadanos cumplidos.

El gerenciamiento de la administración tributaria debe entonces contar con instrumentos que viabilicen la eficacia y la eficiencia organizacional, en tal sentido no es suficiente con diseñar e implementar un **sistema de control interno** sino que es necesario dar peso específico al mismo en el quehacer organizacional en el funcionamiento y mejoramiento permanente de la organización. El cual debe caracterizarse por la capacidad de anticipación que este debe brindar a la gerencia, para enfrentar los riesgos institucionales a todo nivel y por evidenciar la capacidad de respuesta de la administración para retroalimentar sus procesos.

En tal sentido buscamos **adoptar las mejores prácticas** a partir del aprendizaje de experiencias exitosas alrededor del mundo, para mejorar los aspectos procedimentales administrativos y gerenciales desde una perspectiva técnica, aprovechando las ventajas y **el valor agregado que ya otros han experimentado y probado.**

Por ejemplo:

Un de las discusiones sustanciales es como alcanzar la estabilidad jurídica, para blindar a los sujetos pasivos de cambios imprevistos de las reglas de juego, a la vez que se fortalece la inversión tanto interna como externa. Acompañada de un diseño institucional capaz de proteger a la administración a la vez que se le da confiabilidad y estabilidad a la interpretación económica de las normas al contribuyente. En este orden de ideas una mayor compenetración de la administración tributaria y la Hacienda Pública alrededor de los intereses, pesos y contrapesos de estas dos instituciones puede ser virtuosa.

Es decir, la creación de una oficina de alto rango, remuneración y nivel al interior del Ministerio de Hacienda y Crédito Público que vele por: la estabilidad y pertinencia en la aplicación e interpretación de la norma; el relacionamiento profesional y transparente entre la administración tributaria y el contribuyente; Así como la investigación y documentación de denuncias anteponiendo el debido proceso y la defensa de lo público por encima de cualquier objetivo fiscal de corto plazo puede ser mejor que los diseños institucionales en los que la administración tributaria puede terminar en los conflictos naturales de ser juez y parte.

Finalmente, evidenciamos la necesidad de fortalecer la habilidad para rendir cuentas **-accountability-** a través de la cual la administración devuelve al ciudadano el testimonio que le entregó en el contrato social establecido en la Constitución política y las leyes.

En las conclusiones podemos evidenciar cual es el rol que en aras de alcanzar una administración tributaria transparente deben cumplir todos los actores que intervienen en la misma.

“Confianza significa que el ciudadano **“tiene fé”** en su administración tributaria”

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA GENERACIÓN DE CONFIANZA

El diseño del sistema tributario y aduanero es un soporte fundamental sobre la cual se construye la confianza ciudadana, a la hora de contribuir a través de los impuestos a todo nivel, en tal sentido el Gobierno de Colombia viene propendiendo en el Congreso de la República por una reforma integral en materia sustancial y procedimental, en aras de alcanzar un sistema más justo y equitativo, de carácter progresivo, de tal forma que se rescate la estructura y administración de lo fiscal como un motor de la prosperidad económica,

Es una propuesta en pro de la competitividad, del empleo, la formalidad y de la bancarización. Eso quiere decir que vamos a simplificar el estatuto tributario y a hacer más sencillas las normas actuales, no se busca incrementar las tarifas.

Se trata de crear reglas simples, para empresas simples, y complejas para las complejas. Además las reformas tributarias deben tener normas muy claras, que se escriban en un lenguaje simple y que sean permanentes en el tiempo,

En tal sentido se deben revisar los beneficios tributarios existentes, para evitar privilegios fiscales innecesarios que erosionen los recaudos por la vía de las devoluciones y compensaciones, de igual forma se deben revisar los beneficios a los empresarios cumplidos en el pago de sus impuestos. “Hay algunos que son muy cumplidos pero, ¿qué pasa cuando sufren pérdidas? Hay que discutir si tienen derecho o no a exenciones cuando tienen un saldo a favor por pérdida”

De igual forma se procura la reducción del procedimiento tributario para hacerlo más ágil y concordante con tiempos que propendan por la efectividad en el control tributario.

El ciudadano debe percibir un sistema tributario sencillo y justo, mediado por una normatividad clara y fácil de comprender el cual es arbitrado por una administración tributaria efectiva, objetiva, solidaria y capaz de garantizar los derechos de los ciudadanos. No obstante lo anterior el contribuyente debe entender lo oneroso que resulta el incumplimiento de sus obligaciones y el repudio social que generara el incumplimiento de estas obligaciones.

En síntesis la confianza del ciudadano en la administración tributaria inicia con el diseño e implantación de un sistema tributario justo y equitativo que involucre unas reglas de juego claras y entendibles sobre las cuales se realiza el contrato social para alcanzar la sana financiación del Estado por la vía de los impuestos en el marco del Estado Social de Derecho.

Este reto abstracto tiene que enmarcarse en la historia de una institucionalidad y una organización tributaria, que no parten de normas perfectas unánimemente aceptadas. El reto está en conquistar los espacios naturales de una administración tributaria rodeada de legitimidad y respeto. Inclusive si se parte de normas y organizaciones con defectos y múltiples oportunidades de mejora. Lo imperante es el trabajo continuado para mejorar los procesos administrativos y normativos para hacerlos más justos, más transparentes, más estables, de tal forma que sean vehículos hacia la legalidad y la formalización del aparato productivo y no un obstáculo.

La administración tributaria y aduanera debe garantizar el principio de la neutralidad es por eso que debe procurar los recaudos con el menor costo de transacción para el ciudadano, a través de un **servicio** de facilitación para el cumplimiento de las obligaciones.

La confianza consiste en acercar a la ciudadanía a la administración –ubicar un sitio de encuentro- este ejercicio debe darse en doble vía

facilitando el control social y fiscal desde el ciudadano relevando sus derechos y potenciando sus deberes, a partir de la colaboración efectiva con la administración ya sea a través del cumplimiento de todas sus obligaciones, suministro de información y fortaleciendo la cultura del pago.

De tal forma que cada persona se pueda sentir parte del gobierno y de sus políticas a través de mecanismos que entre otros le permitan suministrar insumos para la definición de políticas y la generación de planes y programas de la entidad a través de la participación ciudadana. El gasto público, su efectividad y pertinencia son determinantes de la credibilidad de un sistema tributario y los niveles de cumplimiento voluntario. La corrupción y el desmedro administrativo sus grandes enemigos.

Para hacer realidad estos objetivos, la estrategia de la DIAN es la provisión de servicios al ciudadano contribuyente, a través de los múltiples medios tecnológicos y centros de atención, que faciliten el cumplimiento de sus obligaciones con el menor costo posible.

En materia de **control** a la evasión y al contrabando estamos fortaleciendo La **inteligencia fiscal** que es el gran reto. Hacia adelante. Vamos a potencializar el MUISCA, con estadísticos, ingenieros, gente capaz de inferir de los datos de la realidad de los sectores.

Las dificultades financieras del país acentuado por la crisis de pagos internacional de fin de siglo hicieron del flujo de caja prioridad de las políticas públicas y entes multilaterales. Por ello el énfasis en la DIAN en los últimos 13 años ha sido el recaudo. Contar con el efectivo para poder facilitar los pagos del Estado que ha vivido con importantes restricciones de liquidez.

En consecuencia la presión de conseguir caja, es contraria a la fiscalización en profundidad y el litigio subsiguiente y privilegia la búsqueda de la corrección voluntaria del contribuyente aumentando su impuesto a pagar o disminuyendo su solicitud de devolución. La institución en consecuencia se debilita en su capacidad de realizar investigaciones a profundidad donde se tenga un total diagnóstico de lo que son las posibles evasiones y elusiones de los diferentes sectores económicos.

Condiciones económicas más favorables nos dan “La ventaja de poder mirar a largo plazo, planeando el recaudo a través del tiempo, persiguiendo la evasión a profundidad. La gente va a entender que cuando uno va a profundidad, si hay evasión tendrán que asumir

cargas muy altas por incumplir su obligación tributaria”. El riesgo de evadir debe ser interiorizado por la población en su totalidad.

“Esto va a generar una conciencia en Colombia de lo que llaman riesgo subjetivo, que no es otra cosa que la gente sepa que evadir o ser oportunista será sancionado ejemplarmente. Cuando usted es consciente de ese riesgo, ajusta su comportamiento, muchos creen que nunca los van a encontrar, y por esto tiene que ser claro muy pronto que sí los vamos a penalizar”.

En consecuencia, a partir de la fortaleza mostrada por la administración tributaria y aduanera para facilitar un servicio público ágil y seguro, y de la eficacia del ejercicio sistemático y transparente del control, se envía un mensaje pedagógico contundente a la sociedad presente y a las generaciones venideras: que ser honesto paga y que el oportunismo se castiga y se rechaza. Esto ha de redundar en una mayor confianza hacia la administración tributaria y el Estado en general siempre y cuando la calidad del gasto público sea la planeada.

A continuación podemos observar algunos de los instrumentos con que cuenta la administración tributaria y aduanera para fortalecer su ejercicio **de control interno, la administración de riesgos y la rendición de cuentas.**

1.1 Contexto Estratégico

La Dirección de Impuestos y Aduanas de Colombia en desarrollo de su estrategia organizacional viene trabajando de manera sistemática para:

Alcanzar estándares de calidad Internacionales que le permitan a la administración tributaria y aduanera ser más competitiva en su propósito de contribuir a la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Adoptar de las mejores prácticas a partir del aprendizaje de experiencias exitosas alrededor del mundo, para mejorar los aspectos procedimentales administrativos y gerenciales desde una perspectiva técnica, aprovechando las ventajas y **el valor agregado que ya otros han experimentado y probado.** Discusiones como la oportunidad para obligar el pago del IVA según lo causado o devengado versus lo pagado o percibido son sustanciales.

Fortalecer **la Inteligencia Fiscal** para el control real a la evasión y al contrabando como garantía del principio de la Neutralidad, a partir del uso intensivo de la información disponible y del uso de herramientas pertinentes para el análisis de datos, fortaleciendo la capacidad de

anticipación organizacional como fundamento de la administración de los riesgos institucionales.

A la par se trabaja en la elaboración de propuestas legislativas que permitan una adecuación de los aspectos sustanciales y procedimentales de la ley tributaria. Un sistema sencillo para las empresas nacientes o empresas con limitaciones para su desarrollo y crecimiento; buscando no incentivar el enanismo fiscal y estimulando la acumulación y el crecimiento del aparato productivo. Darle prioridad a la formalización en lo referente a seguridad social particularmente y hacer de la declaración de impuesto de las personas naturales un mecanismo de participación de pertenencia a través de los créditos tributarios. Ajustar las sanciones, de forma que siendo ejemplarizantes no sean desmesuradas al punto de ser increíbles como las actuales.

Incrementar los recaudos tributarios y aduaneros en 3 puntos porcentuales como proporción al Producto Interno Bruto, a través de la lucha contra la evasión y el contrabando.

Prestación de un servicio público ágil y pertinente que facilite las operaciones de comercio exterior y el cumplimiento de las obligaciones por parte de los ciudadanos, contribuyentes y responsables tributarios, aduaneros y cambiarios.

En tal sentido se han replanteado así la visión, la misión y los objetivos estratégicos.¹

1.2 Objetivos Estratégicos

- Incrementar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias
- Apoyar la sostenibilidad de las Finanzas Públicas del País
- Fomentar la competitividad del aparato productivo nacional.

1 Visión

“En el 2020, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia genera un alto nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, apoya la sostenibilidad financiera del país y fomenta la competitividad de la economía nacional, gestionando la calidad y aplicando las mejores prácticas internacionales en su accionar institucional”

Misión

“En la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales somos responsables de administrar con calidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante el servicio, la fiscalización y el control; facilitar las operaciones de comercio exterior y proveer información confiable y oportuna, con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano”:

2. MODELO DE GESTIÓN MUISCA

La DIAN ha venido a través de los últimos años construyendo un modelo de gestión que se adecue a la realidad de la administración tributaria y aduanera. El cual Busca dar respuesta a la complejidad de su propósito a la vez que integra los elementos necesarios para alcanzar la efectividad organizacional. En el MUISCA se fusionan las habilidades estratégicas y los elementos misionales y visionales en función del Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno.



2.1 Elementos del Modelo

El modelo adoptado por la entidad agrega elementos misionales y visionales se enmarca en el principio de la Integralidad, que implica el gerenciamiento coordinado y equilibrado de los aspectos administrativos, organizacionales y humanos de la entidad el cual propicia la participación ciudadana y el control social.

El mismo recoge principios y herramientas de diferentes teorías organizacionales especialmente en el enfoque del gerenciamiento por procesos para lo cual de ha definido una Norma Técnica corporativa DIAN. La DIAN como toda organización moderna se desarrolla en un entorno de avances, cambios sociales económicos e industriales que impactan la manera en que se abordan los retos, se enfrenta el futuro y se asegura el desarrollo sostenible.

El principio de unidad del modelo conduce a la DIAN a una gestión enfocada por procesos, claramente identificados e interrelacionados,

Los procesos estratégicos tienen como finalidad orientar a la Entidad para que cumpla con su misión, visión, política y objetivos y satisfacer las necesidades de las partes interesadas (organización, persona o grupo) que tengan un interés de la entidad.

Los misionales tienen que ver con la razón de ser y las responsabilidades de la DIAN como institución del Estado que se refleja en su misión, que comprende coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado Colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

Los procesos de apoyo proporcionan el soporte a los procesos estratégicos, misionales y de medición, análisis y mejora.

Por último los procesos de Control y evaluación permiten garantizar un ejercicio de medición, retroalimentación y ajuste, de tal forma que la entidad alcance los resultados propuestos.

Incluyen procesos de medición, seguimiento y auditoría interna, acciones correctivas y preventivas, y son una parte integral de los procesos estratégicos, de apoyo y los misionales.

Organización

El fin primordial de la DIAN es la administración de los impuestos generados por la actividad económica nacional a nivel interno y por las operaciones comerciales a nivel internacional, funciones enmarcadas sobre los fines del Estado y la función administrativa consagrados en los Artículos 2 y 209 de la Constitución Política de Colombia.

La estructura organizacional de la Entidad, responde a un enfoque basado en procesos que le permite gestionar los requerimientos y necesidades de sus clientes y partes interesadas, para lo cual se encuentra organizada administrativamente en 3 niveles: Central, Local y Delegado.

En la entidad está instituido y funcionando un Sistema de Quejas Reclamos y Sugerencias

La Defensoría de **Contribuyente y del Usuario Aduanero** es un Órgano Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Recursos

La DIAN tiene un patrimonio propio, y recibe aportes del Presupuesto Nacional necesarios para el funcionamiento e inversión de la Entidad, también posee rentas propias.

Talento Humano

Para desarrollar sus procesos la DIAN cuenta con un equipo humano conformado por empleados públicos, cerca de 8500 funcionarios los cuales deben obedecer a los perfiles definidos, por competencias institucionales, gerenciales y técnicas

Igualmente adelanta : el Plan Institucional de Capacitación PIC, así como el Programa de Seguridad Social y Bienestar Laboral, orientados a garantizar el cumplimiento de los requisitos exigidos en sus productos y servicios, con el propósito de satisfacer las necesidades de sus clientes.

Información

La información es el eje concéntrico del accionar de la DIAN, -El recaudo efectivo se realiza a través de la red bancaria y se transfiere directamente a la Dirección General del Tesoro-. La misma se constituye en insumo proceso y resultado de la administración tributaria, existen fuentes primarias las que produce la misma entidad y la información secundaria la proveniente de los demás actores del Sistema Tributario y Aduanero como lo es la Información Exógena la cual soporta el proceso de Fiscalización.

Componentes Misionales

Corresponde a los elementos de recaudo servicio y control, en las etapas de registro, determinación, discusión, cobro, recaudo y comercio exterior que son de competencia de la DIAN.

2.3 El sistema de Gestión de Calidad y Control Interno

El Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno de la DIAN se constituye en el eje concéntrico del accionar organizacional, y amarre del modelo de gestión MUISCA se fundamenta en que la DIAN es una entidad organizada por procesos en procura de efectividad organizacional y la satisfacción de todas las partes interesadas.

Se soporta en herramientas técnicas y metodologías de trabajo idóneas bajo estándares ISO los cuales se armonizan con políticas públicas del orden superior que propenden por el desarrollo de un sistema gubernamental moderno y competitivo.

Su propósito fundamental Tiene como fin dar seguridad para el cumplimiento de las metas y compromisos que se le han asignado para garantizar la Efectividad organizacional, brindar confiabilidad a la información institucional en el marco de las leyes, regulaciones y políticas institucionales.

El sistema de Gestión de Calidad y Control Interno es el resultado del esfuerzo institucional por armonizar políticas publicas de orden superior (Sistema de Gestión de Calidad del Sector Publico, Modelo Estándar de Control Interno, Política de Racionalización de tramites, Gobierno en Línea, Sistema Único de Información de tramites SUIT, entre otros) y los elementos organizacionales propios de su accionar organizacional.

El SGCCI de la DIAN se soporta en los principios de la autorregulación, el autocontrol y la autoevaluación donde cada gerente es responsable de su accionar y por los resultados, corresponde a la oficina de Control Interno la Evaluación del Sistemas, para lo cual utiliza las herramientas pertinentes de Auditoria, Análisis y Evaluación, de los cuales se derivan los planes de mejoramiento institucional.

El sistema tiene diferentes mecanismos de retroalimentación como el Sistema de Peticiones Quejas Reclamos y Sugerencias, los informes de evaluación de los entes de control fiscal, las encuestas de percepción del servicio y los informes de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, entre otros

De igual forma la entidad viene incorporando de manera relevante en la política de racionalización, simplificación y automatización de trámites que guían las relaciones del ciudadano y el empresario para el ejercicio de sus derechos o cumplimiento de sus obligaciones tributarias aduaneras y cambiarias, dentro de los principios de la información y publicidad de los trámites y servicios a través del Sistema Único de Información de Trámites –SUIT-. A su turno propende por el fortalecimiento de los mecanismos de mejoramiento en atención al ciudadano dispuestos en el Programa Nacional del Servicio al Ciudadano –PNSC-, mediante el aprovechamiento de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC- bajo la reglamentación de la Estrategia de Gobierno en línea –GEL- del programa de Agenda de Conectividad y Transparencia por Colombia

que promueve por la existencia de un sistema de Peticiones, Quejas, Reclamos y Sugerencia –PQRS- garantizando el servicio e información al ciudadano.

Integra igualmente el Sistema de Planeación y Control de Gestión y de Resultados de la entidad, el Sistema de Administración de Riesgos, y el fomento a la autoevaluación, evaluación independiente y la aplicación de planes de mejoramiento.

Esta política busca el mejoramiento de la calidad en el suministro de productos y/o prestación de los servicios con el único objetivo de incrementar la confianza y credibilidad de la ciudadanía alineados dentro del compromiso institucional del servicio, control y recaudo: Durante la semana del 29 de noviembre al 3 de diciembre de 2010, la empresa Bureau Veritas Certificación, realizó la auditoria de verificación del estado de conformidad del Sistema Integrado de Gestión de la entidad para su certificación bajo las Normas NTCGP 1000:2009 e ISO 9001:2008, sobre la totalidad de los procesos de la DIAN en el Nivel Central y de manera aleatoria en las Direcciones Seccionales de Aduanas de Barranquilla, Bogotá y Cali, Impuestos y Aduanas de Ibagué, Tunja y Santa Marta e Impuestos de Bogotá y Grandes Contribuyentes.

Como resultado de la auditoria de certificación, se encontró un Sistema Integrado de Gestión documentado e implementado, que cumple con la mayoría de los requisitos de las normas NTCGP 1000:2009 e ISO 9001:2008. Se evidencian varias fortalezas en el compromiso de todo el personal auditado y el enfoque hacia el cliente.

Control Fiscal

En Colombia el control Fiscal es ejercido por la Contraloría General de la Republica entidad encargada de realizar la Evaluación externa del Sistema de Control Interno, del cual se desprenden los respectivos planes de mejoramiento.

La información y comunicación dentro del sistema de control, y la prestación del servicio en el sistema de calidad guían la política Antitrámites con apoyo de las Tecnologías de la información para mejorar los servicios e información ofrecidos a los ciudadanos, aumentar la eficiencia y eficacia de la gestión pública e incrementar sustantivamente la transparencia del sector público y la participación ciudadana.

Control social

En el régimen constitucional colombiano se identifican los diversos mecanismos de participación ciudadana que permiten acercar el Estado a la ciudadanía como la acción de tutela, las acciones populares, en esta vía el gobierno nacional ha reglamentado la rendición de cuentas y la participación de la ciudadanía en el control social del Estado .

Estrategia de Gobierno en Línea

En un contexto internacional, Colombia ha asumido compromisos regionales y mundiales para incluir en las estrategias nacionales, la promoción de administraciones modernas, más eficientes, eficaces y transparentes, mediante el ofrecimiento en línea de información a los ciudadanos, mecanismos de control de gestión, participación, servicios, trámites y contratación estatal.

En este nivel el país es reconocido como líder de Gobierno Electrónico en América Latina y el Caribe según el reporte mundial del Gobierno Electrónico de la Organización de Naciones Unidas (ONU): mejorando en 21 escaños en los últimos dos años. Ver (cuadro anexo)

Cuadro No. 2 – Estadísticas ONU Gobierno Electrónico

Pais	Gobierno Electrónico 2010	Ranking 2010	Ranking 2008	Cambio en el Ranking
Colombia	0.6125	31	52	+21
Chile	0.6014	34	40	+6
Uruguay	0.5848	36	48	+12
Argentina	0.5467	48	39	-9
Brasil	0.5006	61	45	-16
Perú	0.4923	63	55	-8
Venezuela	0.4774	70	62	-8
Ecuador	0.4322	95	74	-21
Bolivia	0.4280	98	72	-26
Paraguay	0.4243	101	88	-13

Fuente: United Nations E-Government Development Knowledge Base ¹

² Posición de Colombia en Gobierno Electrónico

La DIAN viene efectuando desarrollos tecnológicos para gestionar bajo un tipo de gobierno en línea, abierto y participativo donde confluyen aspectos del:

- Gobierno-Ciudadano,
- Gobierno-Empresa y
- Gobierno-Gobierno:

² Fuente Conpes Gobierno en Línea 3650 de 2010.

Así mismo, participa en cadenas de trámites importantes para la competitividad del país como la Ventanilla Única Empresarial, en la cual en asocio con las Cámaras de Comercio en todo el país:

Se gestiona la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT- a partir de la información del Registro Empresarial, y la Ventanilla Única de Comercio Exterior –VUCE- que administra el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, y a través de la cual todas las entidades responsables de expedir y autorizar los vistos buenos para importar o exportar y realizar los trámites correspondientes interactúan en proporcionando en línea la información del RUT para efecto de la autenticación de los solicitantes, como con la solicitud de confirmación de vistos buenos expedidos y aportados como documentos soportes en las solicitudes de autorización de embarque.

De igual forma, existe interacción en línea con los ciudadanos a través de:

- El diligenciamiento y presentación virtual de declaraciones tributarias, aduaneras o cambiarias,
- La consulta de inconsistencias,
- Gestión de procesos
- La salida de mercancía o carga de importación y
- Las transacciones de pago a través de canales electrónicos;

De esta forma se busca hacer mas transparente la gestión y se incentiva la participación ciudadana para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias aduanera y cambiaria, generando confianza en el contribuyente en su interacción con la administración.

Así mismo, La DIAN generó dentro de la página Web de la Entidad el “Foro”, como mecanismo para garantizar la participación ciudadana; a su turno se habilitó el uso de las redes sociales **Facebook y Twitter** con quienes actualmente se tienen 1708 y 116 seguidores respectivamente generando interacción y participación en línea.

Para promover la participación ciudadana en la Planeación Estratégica de la DIAN 2011-2020, en el mes de septiembre se adelantaron virtualmente 8 foros internos con 117 usuarios y 389 comentarios, 2 foros con directivos de la Entidad con 118 usuarios y 535 comentarios, un foro externo con 54 usuarios expertos a nivel nacional e internacional en temas tributarios, aduaneros y cambiarios y 16 comentarios. En el mes de octubre se llevo a cabo el foro abierto “Participación de la Ciudadanía en la Planeación Estratégica de la DIAN”, con 22 usuarios, 33 comentarios y 11 opiniones.

Rendición de cuentas – accountability

La rendición de cuentas es la habilidad que tiene la Administración Tributaria para entregar a la ciudadanía una respuesta pública a las exigencias que haga la misma, por el manejo de los recursos, las decisiones y la gestión realizada en ejercicio del poder que les ha sido asignado, la DIAN, atendiendo las directrices dispuestas en la ley y en el , documentos de política económica y social y la Guía Audiencias Públicas de rendición de cuentas a la ciudadanía de la administración pública, y haciendo uso de las Tecnologías de la Información y comunicación, la información dispuesta en la página Web de la entidad, procedió a efectuar las siguientes actividades con el fin de rendir cuentas de su gestión a la ciudadanía:

En tal sentido se creó un grupo en la Dirección de Gestión Organizacional, encargado de buscar y organizar la información de los mínimos de rendición de cuentas así como la información sobre las peticiones, quejas, reclamos y sugerencias recibidas. En esta etapa se diseñó la estrategia de comunicación para garantizar la interlocución en doble vía con el ciudadano e igualmente se elaboró el plan de acción con actividades, recursos y responsables de dicho proceso.

Para mejorar la Interacción con la ciudadanía: se adelantó, un inventario de las quejas y reclamos presentados virtual y presencialmente por los ciudadanos sobre el desarrollo de la gestión de la DIAN, así mismo se consultó a las organizaciones sociales, universidades, gremios y ciudadanos expertos sobre temas en concreto a través del foro de la entidad.

Igualmente se organizó la audiencia virtual de rendición de cuentas: implicando la convocatoria, la inscripción de propuestas de la ciudadanía, la publicación del documento con la rendición de cuentas propiamente dicha y la realización del foro virtual de la misma haciendo uso de los avances obtenidos a través de Gobierno en línea con el mecanismo del Foro.

Finalmente se elaboró un informe final de la audiencia resumiendo lo expuesto, los comentarios y preguntas recibidas de la ciudadanía. La verificación implicó el cumplimiento de los objetivos del proceso y la evaluación de las acciones desarrolladas para lograr la transparencia institucional para facilitar la comunicación e información con la ciudadanía.

Por último realiza la retroalimentación con el fin de que se adopten las acciones para mejorar la gestión institucional.

Al realizar la Entidad las citadas actividades, se cumplieron los criterios de la fase de democracia en línea del manual de Gobierno en línea 2010 de convocatoria para la participación por medios electrónicos, participación en línea, habilitación de espacios para la participación haciendo uso de las redes sociales, publicación de los resultados de participación ciudadana para la construcción de políticas, planes y comentarios a los proyectos normativos, convocatoria para la democracia en línea y seguimiento en línea a la democracia electrónica.

En la quinta versión del Índice de Transparencia Nacional ITN, presentada en julio de 2009, se evaluaron 138 entidades públicas nacionales y 20 entidades de naturaleza y régimen especial, realizando un trabajo de revisión de los factores, indicadores y variables de medición relacionados con El Sector Hacienda durante la año 2009 tuvo un índice de transparencia del 86.6% y dentro del Sector la DIAN ocupó el séptimo puesto en el año 2009 con una valoración de 81.2.

3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A manera de conclusión, consideramos necesario pasar de **la formulación a la acción** en materia de consolidar el desarrollo institucional en función de alcanzar las metas que en materia de recaudo servicio y control, requiere el país para seguir avanzando en el camino de alcanzar un desarrollo económico sostenible. A la par que la Sociedad, **afianza la confianza** en la administración tributaria y aduanera y mejorar la percepción ciudadana del servicio público prestado,

El **sistema tributario** debe ser justo equitativo y progresivo, incluyente, con incentivos fiscales, temporales, controlables medibles y pertinentes, que contribuyan a la generación de la riqueza nacional, empleo y desarrollo.

De igual forma se requiere un procedimiento que armonice el tiempo legal con los procedimientos administrativos para incorporar los ingresos justos en un tiempo corto y evitar de esta forma que las personas naturales y jurídicas se incapaciten para pagar sus deudas con el fisco.

En tal sentido se requiere un gran consenso por la **transparencia fiscal** de parte de los todos los autores que conforman la administración tributaria y aduanera.

En desarrollo del **principio de la Neutralidad**, a través del cual se busca obtener las metas propuestas con un menor costo de transacción para los ciudadanos. La **administración tributaria** debe entonces, generar una percepción de fortaleza en la ciudadanía con sus acciones ejemplarizantes, sistemáticas y contundentes especialmente en la sanción de la evasión, por lo cual **debe generar riesgo subjetivo y objetivo**, a partir del uso intensivo de la información en función de la **inteligencia fiscal** entendida como la capacidad de la administración para acertar con exactitud y rapidez en la detección de la omisión, la inexactitud, el incumplimiento y el fraude, a partir de la información disponible., dando el uso optimo a los recursos de la administración..

A la vez que ofrece una plataforma tecnológica e informática moderna, al alcance de todos los ciudadanos para garantizar el **cumplimiento de sus obligaciones** y los insumos de información referida a la actividad económica de las personas y las empresas, para el **control de fondo** que debe realizar la administración.

Se requiere entonces potenciar la Web al máximo para que este sea el medio donde el ciudadano se encuentra con la Administración Tributaria, en tal sentido esta debe ser completa, actualizada y sencilla de entender para ser mas amigable el cumplimiento de las obligaciones por parte del ciudadano desde cualquier lugar del territorio nacional y del mundo.

La **cultura tributaria** se alcanza cuando el ciudadano percibe la fortaleza de la administración tributaria y el buen uso de los recursos públicos a través del gasto publico.

Se requiere evaluar lo útil y aplicable que resultan las políticas publicas de orden superior emitidas por **el gobierno nacional** y la definición de políticas publicas en materia de desarrollo institucional –calidad, control interno, Desarrollo Humano, evaluación del desempeño, racionalización de tramites...- y lucha contra la corrupción la administración tributaria debemos preguntarnos si necesita de un trato especial en materia de reglamentación para las mismas y para el fortalecimiento de una carrera administrativa y promover un régimen disciplinario propio.

La administración tributaria debe entonces fortalecer y dar sostenibilidad al **sistema de control interno**, empoderando a la gerencia para el

funcionamiento eficaz de un sistema de administración de riesgos, y la sostenibilidad de la gestión, la atención de las quejas, los reclamos las sugerencias y las peticiones, en el corto mediano y largo plazo. Y a la Oficina de Auditoria Interna para que realice evaluaciones estructurales y Sistémicas que contribuyan con el mejoramiento institucional y que redunde en la efectividad de la administración tributaria.

En cuanto a **Los funcionarios públicos** de la administración tributaria mas allá de su código de ética, requiere fortalecer una **carrera administrativa de carácter especial de la administración tributaria** para disponer de un equipo competente, que fusione la idoneidad la experiencia y la ética de los funcionarios con que cuenta y el recambio generacional, que sume herramientas de evaluación del desempeño modernas y una remuneración estratégica competitiva y por resultados.

Así mismo de **un régimen disciplinario ágil** que permita que la administración cuente en tiempo real con funcionarios idóneos y transparentes y prescinda de aquellos que no lo sean.

Los ciudadanos contribuyentes, responsables, y demás sujetos pasivos de las obligaciones deben conocer sus obligaciones, derechos y deberes con la administración tributaria, para lo cual deben entre otros cumplir con su inscripción en el Registro Único Tributario, presentar y pagar sus declaraciones, expedir facturas, denunciar la evasión de otros, en tal sentido se justifica el órgano especial de la **Defensoria de Contribuyente y del Usuario Aduanero**.

Los **gremios, asociaciones, cooperativas, usuarios** deben fortalecer su papel en la generación de cultura de la contribución entre sus agremiados y denunciar ante la Administración tributaria, las practicas desleales que evidencien, así mismo propender por la formalización del empleo, la bancarización y demás practicas legalmente aceptadas.

Frente a la **intermediación** de los ciudadanos con la Administración Tributaria requiere evaluar el rol de los contadores y revisores fiscales y demás profesionales, aplicando sanciones ejemplarizantes a quienes se les demuestre que su comportamiento no responde a la ley. Así mismo se requiere romper posibles alianzas de estos con funcionarios de la administración.

La sanción a contadores y revisores fiscales cuando esta proceda debe ser efectiva, es necesario desligar las prácticas indebidas de los procesos inherentes a la administración tributaria

Los **organismos de control fiscal** deben concretar acciones de mejoramiento estructurales que erradiquen de raíz las dificultades, las cuales no deben desgastar ni a las entidades auditadas ni a los organismos de control fiscal.

De las **autoridades de policía y judicial** la colaboración permanente se requiere respuesta de reacción para identificar conductas incorrectas por parte de funcionarios ciudadanos e intermediarios y la prevención de las mismas para que no se repitan.

De esta forma la Administración Tributaria podrá alcanzar los objetivos que se le han encomendado y la sociedad se encaminara hacia **la moral tributaria** por consenso.

CONSIDERACIONES FINALES

CONSIDERACIONES FINALES

Dr. Everardo Maciel



Dr. Everardo Maciel

*“La Moral tiene siempre la última palabra”
Vladimir Jankélévitch en “Paradoja de la Moral”*

Sean mis primeras palabras de agradecimiento al Consejo Directivo del CIAT y a su Secretario Ejecutivo, mi dilecto amigo, señor Márcio Verdi, cuya brillante administración al frente de este organismo enorgullece a sus coterráneos brasileiros–, por distinguirme como invitado para presentar las Consideraciones Finales de esta 45ª Asamblea, misión que muy honrosamente ejerzo por segunda vez, siendo también una oportunidad para volver a esta institución, en la cual tuve el privilegio de ejercer como delegado, al igual que miembro y presidente del Consejo Directivo.

Señoras y Señores:

Estas consideraciones finales no pretenden resumir las ponencias presentadas, ni las consideraciones expuestas, como tampoco constituirse en una exposición independiente. Su propósito es tan sólo identificar convergencias y lineamientos generales, suscitar debates y agregar algunas reflexiones personales.

Celebro la osadía del CIAT al elegir la Moral Tributaria como tema de este encuentro, por tratarse de una materia polémica, compleja y susceptible de una amplia diversidad de perspectivas y discernimientos. Justamente por ello los debates fueron pródigos en el ofrecimiento de contribuciones para la edificación de bases doctrinarias y caminos para la acción.

Desde el “viraje kantiano” (kantische Wende), para utilizar una expresión consagrada por el pensador alemán, Otfried Höffe, la relectura de la obra de Kant, propició, al inicio de los años setenta, una intensificación en el plano doctrinario, de las relaciones entre la

CONSIDERACIONES FINALES

ética y el derecho, en contraposición al pensamiento positivista que predominaba entonces, y que postulaba una segregación entre esas dos escuelas.

A la luz de esa nueva corriente de pensamiento, el cumplimiento de la ley no exige al individuo de la observancia de la ética, entendida como un conjunto de normas y disposiciones para una conducta virtuosa.

Como bien señala el jurista brasileiro, Ricardo Lobo Torres (*en* “Tratado de Derecho Constitucional, Financiero y Tributario”, vol. II), el “viraje kantiano” ofrece, entre otras novedades, la positivización jurídica de la norma ética abstracta y la proyección de la ética tributaria hacia las dimensiones internacional, nacional y local.

La ética tributaria, aquí entendida como sinónimo de moral tributaria, recientemente logró relevancia doctrinaria, particularmente a partir de los trabajos de Klaus Tipke – de manera especial, “El Ordenamiento Jurídico-Tributario” (“Die Steuerrechtsordnung”) y “La Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes – así como de otros eminentes tributaristas alemanes como Paul Kirchhof y Klaus Vogel.

La moral tributaria representa un sistema complejo que expresa, en el ámbito tributario, justicia, libertad y derechos fundamentales; y que se proyecta desde la administración, incluyendo sus agentes hasta el contribuyente. Por esa misma razón no se puede circunscribir solamente a uno de esos polos, ya que su legitimidad se basa en lazos de confianza y reciprocidad entre el Estado y los que están sujetos a su jurisdicción. La ruptura de esos lazos elimina la posibilidad de edificar un estado democrático fiscal.

Como principio, la moral tributaria requiere que se puntualice la misma en el nivel normativo y procedimental, lo que resulta en la moralidad tributaria como concepto derivado de la misma y que alcanza la conducta del Estado y del contribuyente.

La moralidad tributaria está condicionada a factores culturales, a la sanción política y a la disponibilidad de medios, dado que su expresión real puede ser grandemente diferenciada entre los países, aunque siempre iluminada por la moral tributaria como valor universal.

Pudimos aprender aquí que las administraciones fiscales, así como las instituciones académicas y entidades privadas, por iniciativa propia o a solicitud de terceros, han procurado conocer, mediante encuestas de opinión o experiencias de laboratorio, cómo los contribuyentes perciben a las administraciones tributarias y como reaccionan ante el deber fundamental de pagar impuestos.

Esas iniciativas son meritorias, ya que en buena hora logramos conocer las dificultades de generalizar las respectivas conclusiones, en virtud de la diversidad de las culturas tributarias, para no mencionar la propia dinámica de las expectativas de los contribuyentes y de las circunstancias en que las mismas se insertan, lo que finalmente exige la realización de investigaciones permanentes como fuente orientadora de las estrategias de la Administración Tributaria.

Habiendo considerado las actitudes de los contribuyentes ante la moralidad tributaria, K. Tipke en ese tiempo propuso una sugestiva tipología:

1. homo oeconomicus: el que decide, en función de la conveniencia económica, teniendo en cuenta las ventajas y los riesgos de no pagar los tributos, renunciando a cualquier deber moral de conducta;
2. compensador: el que entiende que sólo cabe el pago de tributos si fuera beneficiario de contraprestación de servicios públicos, en la presunción de que el impuesto es el precio;
3. malhumorado: el que no admite pagar impuestos, porque discrepa de la línea política seguida por el Estado;
4. liberal: el que percibe el tributo como una limitación de sus libertades;
5. legalista: el que busca identificar las brechas fiscales y las fragilidades de la ley, para evitar, reducir o postergar el pago de los tributos;
6. inexperto: el que es incapaz de entender la legislación tributaria sin la ayuda de un asesor;
7. sensible a la justicia: el que protesta contra la aplicación desigual de las leyes tributarias y la concesión de favores fiscales.

Las investigaciones realizadas con miras a la identificación de las actitudes de los contribuyentes ante la moralidad tributaria se aproximan bastante a la tipología de Tipke, lo que, en buena medida parece conferirle carácter universal.

La ofensa más común de la moralidad fiscal del contribuyente es el encubrimiento, que adicionalmente constituye una infracción de la ley. En el transcurso de esta Asamblea se ha podido constatar la evolución de los modelos de selección de contribuyentes con base en el análisis de riesgos y la segmentación según clases de interés fiscal, lo que resulta en una mayor eficiencia operacional en los procedimientos de fiscalización. Su difusión ciertamente será en provecho de una mejor calificación de esos procedimientos.

CONSIDERACIONES FINALES

A pesar de tratarse de un fenómeno relativamente moderno, el planeamiento tributario abusivo, ejercido mediante la exploración de las brechas legales, también puede incluirse en el ámbito de las ofensas al principio de moralidad tributaria por desviar los límites posibles de razonabilidad de la ley, aunque muchas veces no sea calificado como infracción a la legislación tributaria.

Para prevenir las eventuales alegaciones formales, conviene consignar en la legislación situaciones específicas que pueden constituirse como planeamiento tributario abusivo o asociarlo, más genéricamente, a ordenanzas clásicas del derecho civil, tales como falta de propósito de negocio, o abuso de forma, o abuso del derecho o fraude de ley (*fraus legis*).

El combate a la economía subterránea requiere un tratamiento más cuidadoso para que el pulso firme de la represión fiscal no se concentre en las personas humildes, que son llevadas a esa condición por injustas legislaciones laborales o inmigratorias. Ellas constituyen verdaderos escudos humanos para ocultar a los beneficiarios de facto de esa conducta ilegal.

Las acciones de inteligencia fiscal deben investigar la red de proveedores, a fin de que la fiscalización pueda detener las fuentes alimentadoras de la economía informal.

La segmentación de los contribuyentes en virtud de los análisis de riesgos impuso una revisión de las estructuras operacionales de las administraciones tributarias, anteriormente organizadas exclusivamente según criterios de espacio, para admitir ahora nuevos métodos organizacionales centrados en el tamaño de los contribuyentes.

Resulta razonable, igualmente, explorar nuevas posibilidades para constituir unidades especializadas por sector (a ejemplo de instituciones financieras o sectores económicamente determinantes en una economía nacional) o por temas (a ejemplo de precios de transferencia o planeamiento tributario abusivo).

Sin considerar las restricciones intrínsecas en el orden constitucional de cada país, el fisco debe ampliar al máximo las informaciones a ser utilizadas a fin de detectar elementos indicativos para la selección de contribuyentes.

Se incluye en ese universo, además de lo que se extrae de las propias declaraciones de los contribuyentes, informaciones sobre el movimiento financiero, transacciones que involucren inmuebles y

vehículos, operaciones con tarjetas de crédito, contratos de seguro y cambio, actividades de arrendamiento mercantil, negocios en bolsa de valores, etc.

El cruce de esas informaciones requiere el establecimiento de modelos de datos y una adecuada plataforma tecnológica, si es posible, recurriendo a la inteligencia artificial, dirigida a la selección correcta de los contribuyentes elegibles para el programa de fiscalización.

Esos cruces, con todo, no serán viables si no existe una base catastral confiable de los contribuyentes. Una buena forma del mantenimiento catastral lo constituye la inclusión de filtros en la inscripción que prevengan errores intencionales o no, así como la exigencia de declaración para toda la población económicamente activa y para todas las empresas, independientemente de su tamaño, su eventual condición de exento o el efectivo ejercicio de sus negocios. Esa es una buena forma de eliminar las hipótesis de no declaración.

Evidentemente, para los contribuyentes exentos así como para las empresas inactivas se deben concebir modelos de declaración extremadamente simples, dirigidos exclusivamente al mantenimiento del registro. Brasil constituye un buen ejemplo de esa solución. En consecuencia, el número de inscripción fiscal por su calidad y respetabilidad, pasó a ser usado como identificación de las personas físicas para todos los negocios, inclusive los bancarios.

Además, se encuentran en pleno desarrollo e implantación nuevos recursos que resultan en reducción de costos para los contribuyentes y mayor eficiencia en la acción fiscalizadora. Me refiero especialmente a la factura electrónica y a los sistemas de contabilidad digital.

Para el logro de esos objetivos, además del apoyo normativo que permita el acceso a las informaciones, son indispensables las inversiones permanentes en infraestructura tecnológica.

En ese contexto, sin embargo, hay que prestar cuidados especiales a la selección, tratamiento y protección de las informaciones, a riesgo de sustraer la legitimidad moral de esa función en la Administración Tributaria.

No hay razón para recopilar informaciones de baja o ninguna utilidad para la fiscalización, a ejemplo de la naturaleza de los gastos de personas naturales, porque en esa hipótesis, el derecho fundamental del contribuyente debe prevalecer sobre el interés público, lo que se entiende configurada en aquella actividad.

CONSIDERACIONES FINALES

La lealtad procedimental, inherente en la moralidad administrativa, impone al Fisco el deber de aclarar a los contribuyentes que esas informaciones son recopiladas de forma sistemática. El secreto de las investigaciones sólo se debe reservar para los procedimientos incidentales respecto a contribuyentes o grupo de contribuyentes con sospecha de fraude.

Todas las informaciones recopiladas deben someterse a estrictas reglas de secreto, basadas en una estructura legal que prevé sanciones administrativas, responsabilidad civil por daños morales y materiales, y tipificación penal para quien quiera que viole el secreto.

El propio acceso del agente fiscal a las informaciones, como se señala aquí, debe ser motivado y estrictamente vinculado al interés de la fiscalización, observando igualmente la equivalencia relativa entre las infracciones de violación del secreto y el acceso no motivado.

Los bancos de datos deben ser resguardados por procedimientos técnicos, los cuales están actualmente bastante desarrollados, y que garanticen la seguridad de las informaciones, desde el acceso por personas no autorizadas, hasta la detección de accesos anormales por agentes acreditados.

La globalización de los negocios financieros y mercantiles constituye un hecho definitivo, con inevitables consecuencias, en términos de productividad económica, evolución tecnológica, estructuración de los negocios en red con tercerización y hasta la “cuarterización” de las actividades, reorganizaciones societarias, etc.

Desafortunadamente, en ese mismo contexto, las crisis económicas se propagan a gran velocidad y extensa amplitud, de la misma forma en que se incrementan, con creciente grado de sofisticación, las actividades criminales, como el encubrimiento, lavado de dinero, piratería, terrorismo, narcotráfico, contrabando, tráfico de personas y órganos, etc.

No hay manera de enfrentar eficazmente esas prácticas criminales sin la cooperación internacional. Curiosamente, esa cooperación es frecuentemente reclamada en el combate al terrorismo, la piratería y el narcotráfico, sin que esa demanda, con todo, se extienda, por ejemplo, al encubrimiento y al lavado de dinero. Por el contrario, es común constatar actitudes de protección a la competencia tributaria nociva, centrada en paraísos fiscales, u oposición al secreto bancario, vinculado a cuentas secretas, a las investigaciones fiscales de otros países.

Sin duda alguna, la transferencia de informaciones debe estar revestida de mecanismos de protección al secreto y autorizada mediante convenios de cooperación. Sin embargo, la falta de disposición para dar curso a ese intercambio de informaciones, sin justificación plausible, revela una actitud que no se ajusta a la moralidad tributaria.

La condescendencia con la competencia tributaria nociva es un verdadero delito de Estado, porque todos saben que los recursos canalizados hacia los paraísos fiscales casi siempre están asociados con el encubrimiento, lavado de dinero, corrupción en el aparato del Estado, la planeación tributaria abusiva y otras prácticas poco virtuosas.

Si es cierto que la acción fiscal aprovecha una buena percepción de la justicia fiscal por parte de los contribuyentes, es imperioso que también se diga que la misma precisa tener consecuencias efectivas, en términos de liquidez del crédito fiscal. La impunidad fiscal es lo contrario de la moralidad tributaria.

Este aspecto aplaza la celeridad en el juzgamiento de los litigios y la cobranza del crédito, tanto en el ámbito administrativo como judicial. Parece interesante explorar las ideas de una justicia especializada en el campo tributario, así como una mayor integración entre el proceso administrativo y judicial, desde el aprovechamiento de las pruebas hasta una mayor autonomía funcional de las instancias de juzgamiento administrativo en el ámbito de las administraciones tributarias.

Son dispensables, sin embargo, acciones marcadas por la espectacularidad, de efecto meramente mediático, que no raramente repercuten indebidamente en la dignidad humana.

La moralidad tributaria del Estado no puede apartarse de las reglas que consubstancian el abuso de la autoridad, la cobranza excesiva o realizada por medio vejatorio y la responsabilidad civil del Estado.

Jean Dubergé, en "Dédratiser l'Impôt", combate lo absurdo que consisten las cobranzas fiscales que confieren carácter ultrajante a la sanción (penibilté). *El* gran tributarista italiano, Víctor Uckmar, resaltaba que el abuso del contribuyente no puede justificar el abuso de la administración fiscal.

De la misma manera, el uso de acciones coercitivas extra fiscales, como restricciones al ejercicio de la actividad económica de los contribuyentes en mora con el tesoro, es apenas un síntoma de fragilidad de la cobranza fiscal, además de ser calificada en la

doctrina como sanción política indebida. Más sensato sería averiguar las causas de esa fragilidad y procurar soluciones para superar la deficiencia.

La concientización del contribuyente en cuanto a la moralidad tributaria no puede prescindir del concurso de programas de educación fiscal, enfocados principalmente en jóvenes de edad escolar. Sobre ese tema, escuchamos relatos de experiencias exitosas en varios países, aunque sabemos que se trata apenas de un elemento en la estructura de las normas sociales que se debe articular con otras estrategias de educación cívica y política.

La forma más sólida de educación fiscal, creo, es la transparencia en cuanto a los gastos públicos. Esa es la vía más eficaz de ciudadanía fiscal. El contribuyente tiene derecho a saber con precisión, lo que se ha hecho con los impuestos recaudados y lo que se concede a título de renuncia fiscal, para que pueda evaluar si hay congruencia entre su opción electoral y el ejercicio de las políticas públicas.

En el plano de concientización del ciudadano es necesario resaltar que la obligación del Estado, especialmente en países más pobres o con significativas desigualdades sociales, no se puede limitar a las políticas públicas convencionales, como suministros de servicios educativos y de salud, oferta de infraestructura, defensa, seguridad pública, etc. A todo eso se deben añadir programas de inclusión social y de reducción de la pobreza, como exigencia resultante del principio de solidaridad social, en virtud de los cuales habrá inevitablemente asimetría entre los contribuyentes y los beneficiarios del gasto público.

En cuanto a los que alegan la precariedad de los servicios públicos o la corrupción gubernamental como pretexto espúreo para no pagar impuestos, conviene recordar que no existe ningún tipo de evidencia de que esa conducta, en ningún tiempo o lugar, haya resultado en mejoría de los servicios públicos o haya vencido la corrupción.

Siendo la moralidad tributaria una calle de doble vía entre el Estado y el contribuyente, es imperioso que la moralidad de la Administración Tributaria sea percibida por todos. La misma comienza con la conducta de sus agentes, para los que la ética es un atributo esencial.

Cualquier sospecha de corrupción debe ser rigurosamente investigada por los órganos judiciales, constituidos con la necesaria independencia funcional para investigar sin ningún tipo de restricción. Garantizados el derecho de defensa y la observancia del debido proceso legal, las sanciones deben ser rigurosas y públicas.

Sin embargo, la investigación no dispensa otras medidas como el continuo monitoreo de la evolución patrimonial de los servidores, el ejercicio permanente de prácticas relacionadas con la ética y, finalmente, como se observó en esta Asamblea, el examen previo de los antecedentes morales, profesionales y fiscales del candidato a servidor fiscal.

Aunque pueda parecer obvio, no está de más resaltar que la Administración Tributaria debe tener carácter estrictamente profesional, cuyos compromisos se ciba al interés público y no a las pretensiones patrimonialistas privadas o a los designios gubernamentales pasajeros.

Este es además un mandato dictado por la moralidad tributaria.

La moralidad tributaria del Estado debe repudiar los actos que debiliten la percepción de justicia por parte de los contribuyentes, como por ejemplo: amnistías, remisiones y todo lo demás que configure pérdida de débitos fiscales; retención injustificada de tributos indebidos, lo que corresponde a un enriquecimiento ilícito del Estado; concesión injustificada de beneficios fiscales, etc.

Otra vertiente de la moralidad tributaria del Estado es la transparencia de la Administración, en virtud de que la misma se obliga a rendir cuenta de sus actividades a la sociedad, con el uso intensivo de los medios de comunicación, decir lo que hace o lo que no hace, y someterse a la evaluación pública de su desempeño por medio de auditorías independientes.

Coincide para el reconocimiento de la moralidad tributaria del Estado, como complemento a la adopción de medidas punitivas para el mal contribuyente, la concesión de beneficios para los que siguen una trayectoria de cumplimiento fiscal. Considero interesantes las medidas instituidas en Brasil que procuran otorgar regímenes privilegiados de facilidad aduanera a las empresas con reconocida reputación fiscal, sin mencionar el bono de cumplimiento fiscal, aún no reglamentado, que concede una reducción de impuestos a los contribuyentes ejemplares.

Es posible que en el futuro próximo veamos el reconocimiento a la responsabilidad fiscal de las empresas, tanto como actualmente ya se hace en relación con la responsabilidad social y la responsabilidad ambiental, como elemento que integra su imagen ante el público y los accionistas.

CONSIDERACIONES FINALES

En mi opinión, las dos más importantes contribuciones doctrinarias de esta Asamblea fueron la vinculación de la simplificación tributaria y de los servicios al contribuyente al concepto de moralidad tributaria del Estado.

Klaus Tipke, en la citada obra: “Moral Tributaria del Estado y del Contribuyente”, al relatar las carencias en el plano legislativo de la moral tributaria del Estado, resaltó que en todas las democracias parlamentarias de Occidente se denuncia el caos tributario (*tax chaos*) y se exige la simplificación tributaria (*tax simplification*). Y añadió el comentario producido por The Institute for Fiscal Studies, de Londres: la demanda de la simplificación tributaria se tornó universal.

A finales de 2010, en un simposio realizado en São Paulo, Vito Tanzi, citando a Leonardo da Vinci, señaló: “la simplicidad es el último grado de sofisticación”.

No vacilen, señores administradores tributarios, en proponer soluciones simplificadoras a la legislación fiscal, de naturaleza presuntiva, ofrecidas con carácter opcional a las personas físicas, así como a los micros, pequeñas y medianas empresas. No teman desistir de la obediencia a los vetustos manuales de dogmatismo tributario que afectan la simplicidad, diversidad y creatividad. Sepan que, al final, los ingresos públicos y los contribuyentes les estarán agradecidos.

Renunciando a una postura estrictamente fiscalizadora y de distanciamiento de las personas bajo la jurisdicción, desde los años noventa, las administraciones tributarias pasaron a percibir al contribuyente como un cliente.

Percibo ahora que se da otro salto de calidad. Algunas administraciones tributarias alcanzan una nueva práctica de servicio al contribuyente, la que denomino amistad fiscal, en contraposición a lo que podría ser calificada como animosidad fiscal.

En ese contexto, vienen evolucionando las consultas, al agregar a las vías escrita y presencial las opciones de teléfono e Internet, con preferencia por la atención remota que posibilita la estandarización de las respuestas. Permite también mayor claridad, dado que, parodiando a Ortega y Gasset, la claridad es la mínima delicadeza de la administración tributaria para con los contribuyentes.

La amistad fiscal innova al abrirse al diálogo de forma respetuosa, así como para la institución de foros de debates entre la administración

tributaria y los contribuyentes, en homenaje a los principios de protección de la confianza y de la buena fe. Guarda, así, cierta analogía con las prácticas relacionadas con lo que se conoce, en la teoría de las relaciones internacionales, como “Soft Power” (poder blando).

Los foros pretenden tratar asuntos complejos y especializados en tiempos de reorganización completa de los modelos de negocios, lo que eleva la consulta a un nivel superior de calidad.

Se tiene por conclusión que la moralidad tributaria es el fenómeno multifacético y camino sin regreso y que, por ser nuevo, constituye espacio abierto para la creatividad, siempre en provecho de la construcción de una sociedad próspera de hombres libres, en la que puedan existir oportunidades para todos. Todo ello requiere coherencia y continuidad.

Mis últimas palabras, al igual que las que iniciaron esta exposición, son también de agradecimientos.

Primeramente, deseo agradecer a los oradores, comentaristas y panelistas, cuyas enseñanzas fueron la contribución más valiosa para la elaboración de esta relatoría, de tenor desproporcionado a la elevada calidad de las intervenciones. Por lo tanto, me inspiré en las palabras del pensador francés, Raymond Aron, quien señaló dos virtudes intelectuales indispensables: primero, respeto a los hechos; segundo, respeto a los demás.

Por último, deseo agradecer, también, al Economista Carlos Marx Carrasco, nuevo presidente del Consejo Directivo del CIAT y a todos los que integran el Servicio de Rentas Internas de Ecuador, por la hospitalidad y generosidad con que nos recibieron y por la oportunidad que nos dieron de conocer a una administración fiscal operacional y cada vez más eficiente y, de paso, conocer a un País que nos encanta por su cultura, por sus bellezas naturales y por la amabilidad de su Pueblo.

Ruego a los presentes que se me unan para agradecerles con una salva de aplausos.

Muchas gracias.

PROGRAMA TÉCNICO

ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT
Quito, Ecuador,
4 al 7 de abril de 2011

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

TEMA PRINCIPAL: “LA MORAL TRIBUTARIA COMO FACTOR DETERMINANTE EN EL MEJORAMIENTO DE LA EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”

Lunes 4 de abril

Mañana

09:00 - 10:20 Acto inaugural con la presencia e intervención del Sr. Presidente de la República del Ecuador, Dr. Rafael Correa.

10:20 - 10:40 Receso para café

10:40 - 11:40 Conferencia Inaugural:

Orador: Benno Torgler, Profesor, Escuela de Economía y Finanzas, Universidad Tecnológica de Queensland, Australia (60’)

TEMA 1: DEFINICIÓN, ALCANCE Y OBJETIVOS DEL CONCEPTO DE MORAL TRIBUTARIA

Moderador: Pablo Ferreri, Director General de Rentas, Dirección General Impositiva de Uruguay

11:40 -12:10 **Orador:** Carlos Marx Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador (30’)

12:10 -12:20 **Comentarista:** Márcio F. Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT (10’)

12:20 - 12:45 Debate (25’)

12:45 - 14:00 Almuerzo

Tarde

Caso País 1.1. Los planes estratégicos y la moral tributaria

Moderador: Margaret Sivers, Secretario Permanente, Ministerio de Finanzas y Asuntos Económicos, Barbados

14:00 - 14:20 **Orador:** Rudy Villeda, Superintendente de Administración Tributaria, Guatemala (20')

14:20 - 14:40 **Orador:** Anders Stridh, Estratega de Cumplimiento, Agencia Tributaria, Suecia (20')

14:40 - 15:00 Debate (20')

Caso País 1.2. Metodologías para medir la moral tributaria al interior de las AATT

Moderador: Gustavo Manzano, Jefe Unidad Anti-Corrupción y Asuntos Internos, Dirección General de Impuestos Internos, El Salvador

15:00 - 15:20 **Orador:** Rosario Massino, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional de la Guardia de Finanzas, Italia (20')

15:20 - 15:40 **Orador:** Alvaro Romano, Subdirector General, Dirección General Impositiva, Uruguay (20')

15:40 - 16:00 Debate (20')

16:00 - 16:20 Café

Caso País 1.3. Metodologías para medir la moral tributaria de los contribuyentes y los resultados obtenidos.

Moderador: Roberth Joseph, Director General, Dirección General de Impuestos, Haití

16:20 - 16:40 **Orador:** Jean Noël Briday, Delegado del Director General, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia (20')

16:40 - 17:00 **Orador:** Byron Vásconez, Consultoría Económica, Servicio de Rentas Internas, Ecuador (20')

17:00 - 17:20 Debate (20')

Martes 5 de abril

Mañana

TEMA 2: LA MORAL TRIBUTARIA Y EL COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE

Moderador: Germania Mántas, Directora en Funciones, Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana

09:00 - 09:30 **Orador:** Juan Manuel López Carbajo, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España (30')

09:30 - 09:40 **Comentarista:** Jeffrey Owens, Director del Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE (10')

09:40 - 10:00 Debate (20')

10:00 - 10:30 Café

Caso País 2.1. Actitudes del contribuyente frente a la administración tributaria: diferenciar y clasificar los comportamientos.

Moderador: Trinidad & Tobago

10:30 - 10:50 **Orador:** María Helena Cardozo, Coordinadora General de Atención y Educación Fiscal, Receita Federal de Brasil (20')

10:50 - 11:10 **Orador:** Steve Miller, Comisionado Adjunto de Servicios y Aplicación de la Ley, Servicio de Rentas Internas, E.U.A. (20')

11:10 - 11:30 **Orador:** Vanessa Johnson, Gerente de Riesgos y Seguridad Corporativa, Nueva Zelanda (20')

- 11:30 - 11:50 Debate (20')
- Caso País 2.2. Diseño e implementación de planes de control conforme a los comportamientos específicos**
- Moderador:** Jamila Isenia, Directora Inspección de Impuestos, Curazao
- 11:50 - 12:10 **Orador:** Marian Bette, Asesora Superior de Políticas, Administración de Impuestos y Aduanas, Países Bajos (20')
- 12:10 - 12:30 Debate (20')
- Caso País 2.3. Creando conciencia en el contribuyente: la responsabilidad social corporativa y los foros de diálogo entre contribuyentes y la administración tributaria.**
- Moderador:** Viralee Lattibeaudiere, Directora General de Administración Tributaria, Servicio de Ingresos, Jamaica
- 12:30 - 12:50 **Orador:** Frank Van Driessche, Administración de Impuestos y Lucha contra el Fraude Fiscal, Dirección General de Tributación y Unión de Aduanas, Comisión Europea (20')
- 12:50 - 13:10 **Orador:** Catherine Bennett, Comisionada Asistente, Agencia de Ingresos, Canadá (20')
- 13:10 - 13:30 **Orador:** Deborah Nolan, Consultora privada (20')
- 13:30 - 14:00 Debate (30')
- 14:00 - 15:00 Almuerzo

Tarde

Sesión Administrativa

Miércoles 6 de abril

Mañana

TEMA 3: LA MORAL TRIBUTARIA COMO FACTOR DETERMINANTE EN LA POTENCIACIÓN DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Moderador: Miguel Acosta Andino, Director Nacional del Centro de Estudios Fiscales, Servicio de Rentas Internas, Ecuador

09:00 - 09:30 **Orador:** Fredrik Aksnes, Director Internacional, Dirección General de Impuestos, Noruega (30´)

09:30 - 09:40 **Comentarista:** Celia de Pablos Salgado, Directora de la Escuela de Hacienda Pública, IEF (10´)

09:40 - 10:10 Debate (30´)

10:10 - 10:40 Café

Caso País 3.1. La creación y afianzamiento del concepto de ciudadanía fiscal: los programas de educación fiscal

Moderador: Yamilé Pérez, Oficina Nacional de Administración Tributaria, Cuba

10:40 - 11:00 **Orador:** Billie Brenes, Directora, Dirección General de Tributación, Costa Rica (20´)

11:00 - 11:20 **Orador:** Nahil Hirsh, Superintendente Nacional Tributaria, Superintendencia Nacional Tributaria, Perú, (20´)

11:20 - 11:50 Debate (30´)

Caso País 3.2. El diseño e implementación de programas de asistencia al contribuyente conforme a su comportamiento

Moderador: Vladimir Terán, Gerente General, Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia

11:50 - 12:10 **Orador:** Julio Pereira, Director, Servicio de Impuestos Internos, Chile (20')

12:10 - 12:30 **Orador:** Juan Toro, Jefe de División, Departamento de Asuntos Fiscales, FMI (20')

12:30 – 13:10 Debate (40')

13:10 – 14:10 Almuerzo

Tarde

Caso País 3.3. La generación de confianza en el contribuyente: la rendición de cuentas y los sistemas de control interno

Moderador: Alberto Barreix, Economista Regional, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

14:10 – 14:30 **Orador:** Ruben Toninelli, Director General de la DGI, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (20')

14:30 – 14:50 **Orador:** Juan Ricardo Ortega López, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia (20')

14:50 – 15:20 Debate (30')

15:20 – 15:40 Café

Moderador: CIAT

15:40 – 18:00 **Panel 1:** La Negociación de Convenios de Doble Tributación y de Intercambio de Información: El papel de las AATT, de otros entes del Estado y de los especialistas del sector privado.

Participantes: Argentina, Brasil, EE.UU., OCDE; México; Unión Europea

Jueves 7 de abril

Moderador: CIAT

08:40- 09:00 Kunio Mikuriya, Secretario General de la Organización Nacional de Aduanas, OMA, (20´)

09:00 - 11:00 **Panel 2:** Los pactos fiscales, la moralidad de la administración tributaria y la responsabilidad social empresarial su papel y alcance en la construcción de ciudadanía fiscal.

Participantes: CEPAL, Ecuador, Especialista del Sector Privado, FMI, GIZ, Kenia, Portugal

11:00 - 11:20 Café

11:20 - 11:40 Evaluación evento

Jornada de Clausura

11:40 - 12:10 Consideraciones Finales a cargo del Dr. Everardo Maciel

12:10 - 13:00 Ceremonia de Clausura

13:00 - 13:30 Traslado Jornada de Integración

13:30 - 14:30 Almuerzo

14:30 - 18:00 Jornada de Integración

LISTA DE PARTICIPANTES

45ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

Montevideo, Uruguay

12 al 15 de abril de 2010

LISTA DE PARTICIPANTES

ADETEF

Carolina Ballester Madueno
Encargada de Cooperación

ARGENTINA

Angel Rubén Toninelli
Director General DGI
AFIP

AFRICAN TAX ADMINISTRATION FORUM (ATAF)

Lincoln Marais
Director
Institutional Development

BARBADOS

Tyrone Lavine
Deputy Commissioner (ag)
Inland Revenue Department

Margaret Sivers
Permanent Secretary
Ministry of Finance

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID)

Alberto Barreix
Principal Fiscal Economist

Ana Lúcia Dezolt
Especialista

BOLIVIA

Edwin Darleng Menacho Callaú
Gerente Graco SC
Servicio de Impuestos Nacionales -
GRACO SC

Marena Raquel Sainz Linares
Profesional V de Recaudaciones GDLP
Servicio de Impuestos Nacionales

Vladimir Terán
Gerente General
Servicio de Impuestos Nacionales

BRASIL

Maria Helena Cotta Cardozo
Coordenadora-Geral de Atendimento e
Educação Fiscal
Receita Federal do Brasil

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL)

Oscar Cetrangolo
Experto en Políticas Públicas
CEPAL

CHILE

Julio Pereira
Director
Servicio de Impuestos Internos

Lista de Participantes

CHINA TAIPEI

Man-Huang Chen

Senior Auditor
Taxation Agency, MOF, ROC

Ying Whei Hsing

Representante Gubernamental
Oficina Comercial de la República de
China (Taiwán)

Li-Chien Kuo

Counselor
Taxation Agency Ministry of Finance

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT)

Isaac Gonzalo Arias Esteban

Gerente de Cooperación Internacional

Maria Raquel Ayala Doval

Directora Estudios y Capacitación

Ayin Barrios de Sucre

Traductora-Intérprete

Francisco J. Beiner

Gerente de Desarrollo y Eventos
Institucionales

María Bell

Coordinadora de Eventos Institucionales

Miguel Pecho

Gerente de Estudios e Investigaciones
Tributarias

Socorro Velazquez

Director de Asistencia y Cooperación
Internacional

Marcio Ferreira Verdi

Secretario Ejecutivo

Raul Zambrano

Gerente de Asistencia Técnica

CIAT - INTÉRPRETES

Monica Cavalcanti

Intérprete

Alexandra Grieco

Intérprete Simultánea

Paola Marazzani

Intérprete

Sandra Samudio

Intérprete

CIAT – INVITADOS

Javier Cordero Ordóñez

Invitado Especial
CIAT

COLOMBIA

Juan Ricardo Ortega López

Director General
DIAN

COMISIÓN EUROPEA

Frank Van Driessche

Principal Administrator
DG Taxation and Customs Union

COREA

Geongbae Jaegal

Assistant Commissioner for Corporation
National Tax Service of Korea

Jeongju Kim

Deputy Director for Corporation Tax
Division
National Tax Service of Korea

CROWN AGENTS

Michael Canvin

Director,
Tax Crown Agents

CUBA

Yamilé Pérez Díaz

Vicejefa
ONAT

CURAÇAO

Haseth Amarilis

Directeur Fiscale zaken
Directie Fiscale zaken

Jamila Isenia

Director
Inspectorate of Taxes

ECUADOR

Miguel Acosta
 Director Nacional del Centro de Estudios
 Fiscales
 SRI

Ximena Aguilar
 Directora Nacional Administrativa
 Encargada
 SRI

Mauro Andino Alarcon
 Director Nacional de Planificación
 SRI

Mayté Benítez Chiriboga
 Directora Nacional Jurídica
 SRI

Carlos Marx Carrasco Vicuña
 Director General
 SRI

Silvia Martínez
 Directora Nacional de Recursos
 Humanos
 SRI

Renán Ordóñez
 Jefe Nacional de Comunicación
 SRI

José Leonardo Orlando Artega
 Director Nacional de Gestión Tributaria
 SRI

David Ruales Mosquera
 Director Nacional Financiero
 SRI

Luis Sanchez
 Director Nacional Desarrollo Tecnológico
 SRI

SRI – INVITADOS

José Luis García Ríos
 Consultor

Rosa María Vasquez Hidalgo
 Consultora

EL SALVADOR

Gustavo Enrique Manzano Campos
 Jefe Unidad Anticorrupción y de Asuntos
 Internos
 Dirección General de Impuestos Internos

**ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA
 (ESAF)**

Marco Antonio Siqueira
 Asistente de la Directora de Cooperación
 Técnica

ESLOVENIA

Mojca Centa Debeljak
 Director General
 The Tax Administration of the Republic of
 Slovenia

Urska Dobnikar
 Senior Advisor to Director General
 The Tax Administration of the Republic of
 Slovenia

ESPAÑA

Luis Cremades
 Jefe de la Misión Española ante el CIAT
 AEAT

Carolina Del Campo Azpiazu
 Jefa Unidad Relaciones Internacionales
 AEAT

Juan Manuel López Carbajo
 Director General
 Agencia Estatal Administración
 Tributaria de España

Francisco Muñoz De Morales Anciola
 Jefe Gabinete Director General
 AEAT

**ESPAÑA - INSTITUTO DE ESTUDIOS
 FISCALES (IEF)**

Celia Pablos Salgado
 Directora de la Escuela de Hacienda
 Pública

Lista de Participantes

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

Steven Miller

Deputy Commissioner for Services and Enforcement
IRS

Douglas O'Donnell

Director, Competent Authority and International Co
IRS

Raul Pertierra

Revenue Service Representative
IRS

FINLANDIA

Mirjami Laitinen

Director General
Finnish Tax Administration

Anita Wickström

Senior Director
Finnish Tax Administration

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI)

Patricio Castro

Economista Principal
FMI

Juan Toro

Division Chief
FMI

Oscar Vazquez

Experto Residente
CAPTAC-RD/IMF

FRANCIA

Jean-Noel Briday

Delegate to the General Director
DGFIP

Isabelle Gaetan

Jefe de la Misión Francesa ante el CIAT
DGFIP

Christine Nairaud

Deputy Head of the International Cooperation Department
DGFIP

DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR INTERNATIONALE ZUSAMMENARBEIT (GIZ)

Hans Fuchs

Asesor Principal

Roland von Frankenhorst

Head of Sector Project ITC

GUATEMALA

Marco Livio Díaz Reyes

Viceministro de Transparencia Fiscal y Evaluación
Ministerio de Finanzas Públicas

Rodrigo Montufar

Miembro del Directorio
SAT Guatemala

Carlos Enrique Núñez Alvarez

Asesor Despacho Superior
Ministerio de Finanzas Públicas

Rudy Villeda

Superintendente
SAT

HAITI

Robert Joseph

Director General
Direction Generale des Impots

Lubonheur Loredent

Director of Tax Office of Tabarre
Direction Generale des Impots

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD)

Maarten Goudsmit

Member Executive Board
IBFD

Carlos Gutiérrez

Manager, Latin America and the Caribbean
IBFD

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI)

Hugo Rolando Noé Pino
Director Ejecutivo

INSTITUTO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS ARGENTINA - IIEFP

Raúl Eduardo Roa
Presidente

ASOCIACIÓN FISCAL INTERNACIONAL - IFA

Manuel E. Tron
President

INDIA

Mukesh Chandra Joshi
Member, CBDT & SPECIAL Secretary to the Government
Central Board of Direct Taxes
Ministry of Finance

Sha Shi Kant Pathak
Commissioner of Income Tax
Income Department
India Central Revenue

INTERNATIONAL TAX DIALOGUE - ITD

Ana Cebreiro Gomez
Tax Economist
ITD

ITALIA

Stefano Gesuelli
Jefe de la Sección Fiscalidad de la Oficina de Cooperación Internacional
Guardia di Finanza

Rosario Massino
Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional
Guardia di Finanza

INVITADOS

Olga Lucía Gonzalez Parra
Coordinadora Académica
Universidad Externado de Colombia

Julio Roberto Piza Rodríguez
Director departamento Derecho Fiscal
Universidad Externado de Colombia

Deborah Nolan
Americas Director Tax Controversy and Risk Managem
Ernst and Young LLP

Concepción Sacristán Sánchez
Consultora Internacional
Consultora Independiente

Reinhold Basse
Consultor Intern.
INWENT

Ricardo Escobar
Socio
Ernst & Young Chile

Manuel Garcia
Consultor Independiente
Independiente

Roberto Kupski
Presidente
FEBRAFITE (Federação Brasileira de Associações de Fiscais d Integrante do Fisco Estadual Brasileiro)

William Layne
Chartered Accountant
SELF

Gustavo Manrique
Presidente
SAMBITO

César Montaña Galarza
Director del Área de Derecho
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

Antonio Seco
Consultor
Ministerio de Finanzas

Carlos Guillermo Velasco Garcés
Consultor
CVG Consultores

Lista de Participantes

JAMAICA

Meris Haughton

Director Communication
Tax Administration Services Department

Viralee Lattibeaudiere

Director General
Tax Administration

KENYA

Tobias Konyango

Deputy Commissioner
Kenya Revenue Authority

John Karimi Njiraini

Commissioner
Kenya Revenue Authority

Kennedy Onyonyi

Senio Deputy Commissioner
Kenya Revenue Authority

M G Waweru

Commissioner General
Kenya Revenue Authority

MARRUECO

Abdelmounime El Madani

Chef de Division
Tresorerie General du Royaume

Abderrahim Ifriquine

Rabat Interregional Director
Tresorerie Generale du Royaume

Moad Sidqy

Safi Provincial Treasurer
Tresorerie Generale du Royaume

MÉXICO

Juan Carlos Katase Enriquez

Administrador Central de Coordinación
Estratégica
Servicio de Admnsitración Tributaria

Armando Lara Yaffar

Director General
Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Juan Carlos Rizo León

Admiistrador General de Grandes
Contribuyentes
Servicio de Administración Tributaria

NEW RULES FOR GLOBAL FINANCE

Jo Marie Griesgraber

Executive Director
New Rules for Global Finance

NORUEGA

Fredrik Aksnes

Director Internacional
Tributaria General de Noruega
Cooperación Internacional OCDE,
Bilateral, Responsable del Program
de Asistencia en Africa, Cumplimiento
Estrategico

NUEVA ZELANDA

Vanessa Johnson

Group Manager, Corporate Risk &
Assurance
Inland Revenue

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO - OCDE

Jeffrey Owens

OCDE

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS – OMA

Mikuriya Kunio

Secretary General

PAISES BAJOS

Angel Bermudez

Director Dutch Caribbean Tax Office

Marian Bette

Senior Policy Advisor
Netherlands Tax and Customs
Administration

Natasja Knoester

Policy Maker
Dutch Tax and Custom Administration

PANAMÁ

Luis Cucalón

Director General de Ingresos
Ministerio de Economía y Finanzas

Emma Isaza

Analista de Estudios Tributarios
Dirección General de Ingresos

PARAGUAY

Gerónimo José Bellasai Baudo

Viceministro
Subsecretaría de Tributación

César Ibarrola Cano

Director
SET

PERÚ

Nahil Hirsh

Superintendente
Superintendencia Nacional de
Administración Tributaria (SUNAT)

Felicia Bravo

Profesional III
SUNAT

PORTUGAL

José Azevedo Pereira

Director-Geral
Direcção-Geral dos Impostos

Mario Pereira Januario

Director de Finanças
Direcção-Geral dos Impostos

Maria Angelina Silva

Subdirectora-Geral
Direcção-Geral dos Impostos

REPÚBLICA DOMINICANA

Germania Montás Yapur

Directora en Funciones
Dirección General de Impuestos Internos
(DGII)

Sandra Peralta

Enc. Departamento Control Interno
Dirección General de Impuestos Internos
(DGII)

Nieves Vargas Collado

Enc. Departamento Cooperación
Internacional
Dirección General de Impuestos Internos
(DGII)

REPÚBLICA POPULAR DE CHINA

Zuying Gong

Director General
SAT

Yanqi Hou

Director General
SAT

Guanlin Qian

Deputy Commissioner
SAT, China

Peng Wu

Secretary
SAT

Ming Zhang

Interpreter
SAT

Jie Zhang

Director General
SAT

SAN MARTÍN

Maria P. Bass

Acting Head Inspectorate Unit
Tax Department

Sylvia Minerva Gumbs

Acting Receiver
Government of St. Maarten

Sherry Hazel

Acting Secretary General
Government of St. Maarten

Guilliano Saturnilia

Head Audit and Criminal Investigation
Unit
Tax Department

SEFAZ -Estado de Bahia

Álvaro Bahia

Coordenador de Fiscalização
SEFAZ -Bahia

Lista de Participantes

Vinicius Pimentel de Freitas

Coordenador Técnico
Sefaz RS

Eudaldo Almeida

Coordenador
Secretaria da Fazenda da Bahia

SEFAZ-Estado do Maranhão

Myrtes Pinheiro

Coordinadora Profisco/MA
SEFAZ/MA

Claudio José Trinchão Santos

Secretario de Fazenda do Estado do Maranhão
Secretaria de Estado da Fazenda

SUECIA

Gunilla Páhlsson Bluhm

International Co-ordinator
Swedish Tax Agency

Anders Stridh

Compliance Strategist
Swedis Tax Agency

TRINIDAD & TOBAGO

Deokie Hosein

Chairman, Board of Inland Revenue
Inland Revenue Division, Ministry of Finance

Treavor Lalai

Assistant Commissioner
Inland Revenue Division, Ministry of Finance

URUGUAY

Pablo Ferreri

Director General de Rentas
Dirección General Impositiva

Nelson Hernandez

Director Asesoria Tributaria
MEF

Alvaro Romano

Sub Director
DGI

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.