

## ORGANIZACION Y FUNCIONES DE UN DEPARTAMENTO DE

### FISCALIZACION TRIBUTARIA

Preparado por Secretaría Ejecutiva  
del CIAT

### I N T R O D U C C I O N

El presente trabajo pretende dos objetivos concretos: En primer lugar comentar globalmente la organización y funciones de los departamentos de fiscalización tributaria existentes en diversos países miembros del CIAT; en segundo término, examinar la problemática general que se debe resolver al momento de plantear la estructura o reestructura de un departamento de fiscalización tributaria. Como conclusión, se piensa obtener un idea base acerca de la forma de enfocar ese aspecto vital en la administración tributaria de hoy en día. Si bien es obvio que las soluciones que se aprueben en cada caso, en definitiva, deberán ser necesariamente adaptadas a los recursos y objetivos que cada país se fije, aquéllas podrán ser sustancialmente útiles, ya que la mayor parte de los problemas que se plantean en esta área son esencialmente similares en todos los países.

## A. CONCEPTO Y ALCANCE DE LA FUNCION DE FISCALIZACION TRIBUTARIA

### 1. Concepto de la Función de Fiscalización Tributaria

El concepto mismo de "auditoría" no es universalmente utilizado en los países americanos. El uso de dicho vocablo está generalizado en los países de origen anglo-sajón (Barbados, Jamaica, Estados Unidos y Trinidad y Tobago, por ejemplo) y en Canadá, reservándose el nombre "inspección" (inspection) en la mayoría de los mismos, para la función de control de la gestión y conducta de los funcionarios y del manejo de fondos financieros de la propia oficina administradora de impuestos.

Si bien el Diccionario de la Real Academia Española reconoce la existencia de los vocablos "auditoría", "inspección" y "fiscalización", son los últimos dos los que se ajustan mejor por su definición al contenido real y técnico de la expresión. Así, hay países como Paraguay, República Dominicana y Uruguay, que usan genéricamente el término "inspección", en tanto que otros como Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, El Salvador y Guatemala, utilizan el vocablo "fiscalización". No obstante, otros países de extracción latina, como Costa Rica, México y Panamá, utilizan el término "auditoría".

Con la finalidad de uniformar conceptos, parece entonces aconsejable concluir en el sentido de que sería útil manejar los siguientes vocablos:

a) En tanto que los países anglo-sajones utilizan con propiedad la voz "auditoría" (audit) los países de origen latino podrían usar el vocablo "fiscalización" para referirse a la misma cosa.

b) La palabra "inspección" (inspection) podría reservarse para la función de contralor interno de los funcionarios y fondos financieros de la propia administración tributaria.

### 2. Alcance de la Función de Fiscalización Tributaria.

Lo que significa realmente el término "fiscalización tributaria" varía de país a país y aún con el transcurso del tiempo dentro de cada país. El alcance de la función dependerá también de la organización de la administración tributaria. Así, en países como Brasil y Panamá, donde la administración tributaria comprende el manejo de impuestos internos y aduaneros, la función asume ciertas características propias que se dan en forma diferentes en países en donde la administración de ambos tipos de impuestos es independiente. La orientación y el énfasis de la función de fiscalización dependerá asimismo, de la estructura de la legislación tributaria. En Canadá y Estados Unidos, por ejemplo, la recaudación fiscal proviene en su mayor parte del impuesto sobre la renta y dentro del mismo el impuesto sobre las personas naturales o individuos, se percibe en su mayor parte a través del régimen de retención en la fuente, lo que, sin duda, facilita la administración del impuesto y limita la función de fiscalización. Sin embargo los auditores en los Estados Unidos que fiscalizan casos del impuesto sobre la renta tienen la obligación de verificar si el contribuyente como empleador, está cumpliendo con disposiciones

de la Ley sobre Retenciones, del Seguro Social e impuestos del Fondo de Desempleo. El auditor de impuesto sobre la renta puede solicitar ayuda de un especialista en casos complejos. En otros países la fiscalización de las contribuciones para el Seguro Social están a cargo de oficinas independientes. En cambio, en muchos países americanos la composición del sistema impositivo denota la existencia conjunta de impuestos de significación importante en la recaudación total (impuesto a la renta, impuesto a las ventas, impuesto a los consumos específicos, impuesto de sellos), lo que puede determinar una orientación diferente para la función de fiscalización. Igualmente, en algunos países la función de fiscalización abarca aspectos, tales como, contralor de contribuyentes omisos en presentar declaraciones de impuestos y aún tareas de comunicación con el contribuyente, en tanto que en otros países la función de fiscalización se limita esencialmente al examen de las declaraciones y de los libros y documentos que respaldan la misma.

## B. PROBLEMATICA GENERAL DE LA FUNCION DE FISCALIZACION

### 1. Tareas Normativas y Tareas Ejecutivas.

Un primer aspecto a considerar es el de que la función de fiscalización comprende dos tipos de actividades interdependientes. Por un lado las tareas normativas o de planificación y por otro las tareas ejecutivas o propiamente operacionales, que implican en definitiva el contacto directo con el contribuyente. Se advierte que algunos países han separado ambas funciones dentro de la administración tributaria (casos de Argentina, Brasil, Canadá, Chile y Estados Unidos, por ejemplo). En cambio, en otros países ambas tareas se cumplen por parte de la misma oficina (casos de Costa Rica, Nicaragua y Panamá, por ejemplo)

En el caso de Argentina, Estados Unidos y Chile, por ejemplo, un Departamento Normativo de nivel nacional es el encargado de planificar y verificar que los planes se cumplan en tanto que la ejecución propiamente dicha de los mismos se desarrolla por parte de las oficinas locales o regionales en su caso. Las oficinas normativas tienen la supervisión funcional de las tareas operativas si bien el responsable directo de las mismas será el Director Distrital en el caso de Estados Unidos, quien rendirá cuentas ante el Comisionado Regional respectivo, y éste a su vez ante el Comisionado Nacional.

### 2. Centralización o Descentralización.

Consideramos bajo este problema el nivel al que se toman las decisiones en materia de fiscalización. Se observa que en la mayoría de los países las decisiones en torno a las actividades de planificación se toman a nivel central (casos de Estados Unidos y Canadá, por ejemplo), en tanto que, las tareas operativas admiten decisiones al nivel regional o local en la mayor parte de los países. No obstante, en países pequeños como Panamá y Uruguay, aún las tareas operativas están sustancialmente centralizadas e incluso el personal trabaja en la oficina nacional normalmente ubicada en la capital del país.

### 3. Personal y Capacitación.

La función de fiscalización exige cada vez más personal idóneo. Además del personal administrativo y de apoyo necesario, se debe contar con funcionarios especializados en áreas tales como, contabilidad, economía, administración, estadística, derecho e ingeniería. Entre algunos de los aspectos actuales que ofrece el desarrollo comercial y tecnológico, cabe anotar por ejemplo, la existencia de empresas multi-nacionales y de sistemas refinados de procesamiento automático de datos, que en todo caso exigen por parte de los funcionarios de fiscalización tributaria el conocimiento de técnicas en esas áreas que incluyen, por ejemplo, legislación fiscal internacional, principios contables universalmente aceptados, así como el diseño y funcionamiento de sistemas de PAD. Otro aspecto vinculado al problema de personal es el control permanente de la honestidad del mismo, así como del tiempo real de actividad que los mismos dedican a la función y de los resultados obtenidos.

### 4. Fiscalización Interna y Externa.

Tradicionalmente la función de fiscalización tributaria se ha dividido en dos clases: Fiscalización Interna y Fiscalización Externa. Si bien los límites entre una y otra no son del todo precisos, puede señalarse que la fiscalización interna o de oficina comprende el desarrollo de todas las actividades cumplidas usualmente en la oficina tributaria o desde la oficina tributaria y que incluye la comprobación de rubros o conceptos que potencialmente pueden revisarse desde la oficina lo que permite, en consecuencia, ampliar la cobertura de contribuyentes fiscalizados, en tanto que la fiscalización externa o en el campo, incluye las actividades desarrolladas normalmente en el domicilio del contribuyente y que comprende los casos que se presume de mayor dificultad o económicamente más importantes. En la mayoría de los países ambas actividades se cumplen por distintos departamentos u oficinas, si bien obviamente existe una total interdependencia entre una y otra.

### 5. Relaciones con Otros Departamentos de la Administración Tributaria y fuera de la misma.

Las características complejas e interdisciplinarias implícitas en la función de fiscalización hacen imprescindible que quienes desarrollan la misma estén en contacto permanente con otras oficinas o departamentos, dentro y fuera de la administración tributaria. Así, dentro de la administración, esas relaciones deben incluso, institucionalizarse a nivel de resoluciones o manuales en su caso, con oficinas tales como, Procesamiento Automático de Datos, Jurídica, Administración de Personal; y fuera de la administración con oficinas tales como, Banco Central, Estadísticas, Dirección de Aduanas, Registros Públicos, etc.

## C. LEGISLACION COMPARADA SOBRE ORGANIZACION DE OFICINAS DE FISCALIZACION

1. Argentina. La Dirección General Impositiva (DGI) es la oficina administradora de todos los impuestos internos nacionales (ver cuadros N°1 a 4). La función fiscalizadora se desarrolla a dos niveles; asesor y ejecutivo.

Nivel asesor: La planificación de las tareas y la elaboración de normas de trabajo emanan actualmente de la administración central a través del Departamento de Programas y Normas de Fiscalización, que tiene como misión entender en la preparación de planes generales de fiscalización y emitir las instrucciones con el objeto de mejorar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y/o responsables.

Este Departamento coordina y dirige la elaboración y preparación de los procedimientos y programas de fiscalización interna y externa a aplicar por el personal fiscalizador, tarea que está a cargo de dos Divisiones - Programación y Procedimientos - que deben, además, efectuar el control y la evaluación de los planes y normas que han emitido.

Nivel ejecutivo: Una vez aprobados los planes y normas son remitidos a cada unidad operativa principal para su ejecución.

Sintéticamente, las oficinas que ejecutan los planes de auditoría son: Capital Federal y Gran Buenos Aires integran la Zona Fiscalización Buenos Aires, que coordina, supervisa y dirige en el ámbito de las Sub-zonas de Fiscalización Externa e Interna a su cargo, los planes y normas de fiscalización. En el interior del país, estas funciones son llevadas a cabo por tres Zonas a través de catorce Regiones.

La organización de estas oficinas varía según se trate de fiscalización interna o externa y en el ámbito de la capital o el interior del país.

a) Area de fiscalización externa: En la Sub-zona Fiscalización Externa operan ocho Secciones de Fiscalización Externa, que tienen a su cargo el manejo del personal fiscalizador. Estas Secciones por las características propias de las funciones que desempeñan - inspección - permiten una organización muy simple, ya que lo importante de la tarea se cumple en el domicilio del contribuyente. Tales unidades están compuestas por seis o siete equipos, integrados individualmente por seis u ocho inspectores. A cargo de cada uno de los equipos se encuentra un supervisor que depende directamente del Jefe de Sección Fiscalización Externa.

La Sección Selección y Control entiende en la selección de los contribuyentes que serán inspeccionados conforme a las pautas del plan anual de fiscalización y efectúa el control de los cargos correspondientes.

En las Regiones del interior, la Sección Fiscalización Externa está formada de dos a seis equipos de inspección (variando el número de inspectores según la dotación disponible) y también toma a su cargo la función de selección de contribuyentes y control de cargos.

b) Area de fiscalización interna: Las tareas necesarias para cumplir con los planes de fiscalización interna (auditoría de oficina) dispuestos por el Departamento Asesor, se llevan a cabo a través de las Secciones de Fiscalización Interna, por las Oficinas de Trámites y Ajustes.

Las primeras entienden en la evacuación de consultas y solicitudes de

naturaleza técnico-impositiva y las segundas realizan la verificación desde oficina del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes de su jurisdicción.

Componen la Sub-zona Fiscalización Interna, dieciseis Secciones de Fiscalización Interna de las que dependen treinta y cuatro Oficinas de Ajustes (integradas por seis o siete empleados y un jefe de oficina) y veintitrés oficinas de Trámites correspondientes a las distintas Agencias de Capital y Gran Buenos Aires.

En cada una de las Regiones del interior, los planes de verificación son llevados a cabo a través de una Sección de Fiscalización Interna, compuesta por una Oficina de Trámites y una de Verificación.

2. Barbados. Recién en 1969 la legislación otorgó facultades a la administración tributaria para fiscalizar a los contribuyentes en el terreno. La administración de impuestos en dicho país está a cargo de un Comisionado. La función de auditoría se realiza a través de la División Auditoría, compuesta de cuatro Departamentos o Secciones: Auditoría de Oficina, Auditoría Externa, Investigaciones Especiales y Revisión. Cabe agregar que la Sección de Auditoría de Oficina realiza además otras tareas diferentes a la que le da nombre a la misma, tales como: entrega de certificados de tasación y respuestas a las consultas de los contribuyentes. La Sección de Investigaciones Especiales viene a desarrollar tareas que son consecuencia muchas veces de la labor de la Sección de Auditoría Externa, y envuelve casos serios o en los cuales se sospecha de la existencia de fraude. La Sección Revisión revisa y evalúa los informes manejados por las restantes tres Secciones. (ver cuadro N°5)

3. Brasil. La Secretaría de Ingresos Federales (SRF) fue creada por el Decreto 63,659 de 20 de noviembre de 1968 sobre la base de una organización por sistemas, de acuerdo con la naturaleza de las fases o etapas del ritual tributario. Se distinguen así cuatro Sectores: Coordinación de Sistemas de Fiscalización, de Recaudación y de Tributación y el Centro de Informaciones Económico-Fiscales. Además la estructura nacional se complementa con la existencia de órganos asesores tales como los cuatro Concejos de Contribuyentes. A nivel regional operan diez superintendencias y a nivel local, 50 delegaciones, 19 inspectorías, 59 agencias y 642 puestos. (ver cuadros N°6 y 7).

La Coordinación de Sistemas de Fiscalización es responsable a nivel nacional por el análisis, identificación y trámite de las omisiones fiscales de los contribuyentes, tanto en lo relativo a la programación de actividades fiscalizadoras como a la integración Fisco-Contribuyente. La actividad de Fiscalización es planificada dentro del Plan General de actividades de la Secretaría de Ingresos Federales. Actualmente se desarrolla la ejecución del Plan 1972-1976 (PLANGEF 72/76) el que ha sido estructurado mediante una activa y permanente intercomunicación entre los órganos de nivel nacional y los organismos operativos regionales y locales, consultando fundamentalmente los objetivos más generales de política económica del Gobierno y conciliando los mismos con los recursos humanos y materiales disponibles efectivamente.

Dentro del Sistema de Fiscalización y de la intervención permanente de otros

sistemas y de las unidades operativas, debe destacarse el Programa de Catastro Especial de Contribuyentes (CADEC). Dicho Catastro se forma con las empresas (personas jurídicas) que en su declaración anual presenten ingresos operacionales superiores a un determinado límite, que es modificado anualmente (para 1973 el límite se fijó en Cr. 3,312,000 o sea US\$550,000, aproximadamente). Los contribuyentes incorporados a CADEC están sometidos a un control más estricto de su situación patrimonial, financiera, económica y fiscal. A esos fines se procede al procesamiento de por lo menos el 90% de los datos contenidos en sus declaraciones de renta, así como al cálculo de coeficientes y cocientes derivados de dichos datos, lo que permite una selección de aquéllos que acusan valores anormales a los efectos de su auditoría. Este procedimiento conduce a una disminución de costos y a un aumento de los beneficios para la administración fiscal, teniendo presente que si bien los componentes de CADEC representan apenas el 1.8% del total de contribuyentes (personas jurídicas), proporcionan no obstante, el 80% de la recaudación federal.

Los objetivos del sistema son, entre otros, los siguientes: identificar a las empresas de mayor significación fiscal, clasificándolas por sectores y sub-sectores de actividad económica, por regiones y micro-regiones y por su dimensión económica; recoger datos de tales empresas y procesarlos electrónicamente para la fijación de prioridades de fiscalización; acompañar de cerca la evolución económica, financiera, contable y fiscal de dichos contribuyentes; concientizar a los contribuyentes sobre la existencia del referido sistema.

El procesamiento de las declaraciones de rentas de los contribuyentes de CADEC comprende, aspectos tales como: principales actividades económicas ejercidas por el contribuyente; mayores accionistas o socios; discriminación del activo y pasivo; análisis de ingresos y costos; cálculo del impuesto sobre la renta; discriminación de los impuestos federales, estatales y municipales recaudados en el año base y en el año anterior.

El análisis patrimonial y el examen económico-financiero, constituye la base del criterio de selección de aquellos que presenten un comportamiento insatisfactorio. A esos efectos, las empresas son agrupadas según su importancia, por sectores y sub-sectores en cada una de las diez Regiones Fiscales en que se divide la administración tributaria. Luego se calcularán los coeficientes o cocientes de tales empresas, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: estructura de activo y pasivo; niveles de liquidez; ingresos y utilidades operacionales; renta bruta, operacional y líquida; costos de producción; ingresos y gastos diferidos. Los cocientes y coeficientes individualmente considerados, son reunidos por sector y sub-sector de actividad económica y luego distribuidos en cada Región Fiscal. Tales valores son utilizados para la elaboración de histogramas de distribución de frecuencias. Los resultados de todos los cálculos realizados con base en el procesamiento automático son referidos en la carpeta individual de cada empresa y representa la base para el análisis. Los cocientes y coeficientes de cada empresa son confrontados con los valores encontrados como típicos para el sector o sub-sector, permitiendo su inmediata comparación. Las empresas son clasificadas en orden decreciente, según surge de la comparación de sus índices propios con los índices del sector o sub-sector, a los fines de las prioridades de fiscalización.

Los resultados de los trabajos de fiscalización son evaluados a nivel regional. Nuevas situaciones de fraude, racionalización de procedimientos técnicos y otros aspectos son analizados, buscando la modificación pertinente en la programación anual del procesamiento electrónico de datos.

4. Canadá. The Department of National Revenue -Taxation (Departamento de Ingresos Nacionales -Tributación) administra los impuestos nacionales, así como las leyes de contribuciones para Seguridad Social (pensiones, vejez y desempleo). Al igual que en Estados Unidos, el sistema se apoya en que cada contribuyente liquida y paga el impuesto en forma voluntaria, quedando a cargo de la administración la posterior fiscalización de la conducta seguida por el contribuyente en ese proceso.

Para su cometido el DNR dispone de una Oficina Nacional a cargo de un Vice-Ministro (Deputy Minister), de 28 Oficinas Distritales y de un Centro de Datos en Ottawa. Como premisa general la función de auditoría es dedicada al cumplimiento integral de los objetivos del DNR, en particular asegurar la correcta y puntual recaudación de los impuestos, facilitando y estimulando el cumplimiento voluntario por los contribuyentes y manteniendo la confianza del público en el DNR. La Oficina Nacional se compone de seis Departamentos (cada uno a cargo de un Vice-Ministro Asistente) (ver cuadros N°8 y 9).

Dentro de la Unidad de Cumplimiento se distinguen nueve Divisiones, entre las cuales cabe destacar las de Cobertura de Auditoría (Audit Coverage) y la de Investigaciones Especiales (Special Investigation). La Cobertura de Auditoría desarrolla programas para cumplir con la enorme tarea de examinar las declaraciones en las Oficinas Distritales y en el Centro de Datos. La División de Investigaciones Especiales planea y dirige las actividades en los Distritos conducentes a perseguir y castigar a los contribuyentes culpables de evasión fiscal fraudulenta. La planificación de las tareas de auditoría exige la combinación de esfuerzos que compromete no sólo a unidades de la Unidad de Cumplimiento sino al Centro de Datos y a otras dependencias de la Oficina Nacional (Planeamiento e Investigación) sino también y principalmente a las propias Oficinas Distritales.

5. Costa Rica. La administración tributaria en Costa Rica está a cargo de la Dirección General de Tributación Directa (TD) dependencia del Ministerio de Hacienda que administra los tributos internos nacionales y en especial los impuestos sobre la renta, territorial, ventas y selectivos de consumo. La TD está estructurada siguiendo un modelo de organización por impuestos y se integra con tres departamentos (ver cuadro N°10): Recaudación, Rentas y Ventas, y Territorial. La fiscalización de los impuestos sobre la renta, ventas, selectivos de consumo y otros menores, corresponde al Departamento de Rentas y Ventas, de cuya jefatura dependen las siguientes Secciones: Programación, Control de Declaraciones, Registro de Contribuyentes, Auditoría Externa, Auditoría Interna, Auditoría de Ventas y Auditoría de Consumos.

Según se aprecia, los impuestos a la venta y selectivos de consumo son fiscalizados por sendas secciones especializadas de auditoría. Por su parte, las Secciones de Auditoría Externa y Auditoría Interna realizan las tareas de

fiscalización con especial énfasis en el impuesto a la renta, si bien realizan auditorías integrales de todos los impuestos cuando el contribuyente está afecto a varios de ellos. Las Secciones de Programación, Control de Declaraciones y Registro de Contribuyentes, cumplen funciones generales y de apoyo con relación a todos los impuestos administrados por la Dirección.

6. Chile. La administración de los impuestos internos nacionales se realiza en dicho país a través de dos Oficinas: el Servicio de Impuestos Internos (SII) y la Tesorería General de la República (que toma a su cargo la función de recaudación efectiva en toda su extensión).

El SII (ver cuadros N°11 a 14) está estructurado en dos grandes ramas, la normativa y la ejecutiva. La función normativa la cumple la Dirección Nacional a través de sus cuatro Sub-direcciones y de los respectivos Departamentos, quienes asesoran al Director Nacional en la dictación de las instrucciones que se hacen llegar al terreno. La función ejecutiva la realizan las cinco Direcciones Regionales en que está dividido el Servicio a lo largo del país, las que, a su vez, disponen de las Administraciones de Zona y de sus Inspecciones para ejecutar las labores planificadas y programadas por la Dirección Nacional.

La auditoría tributaria, que en nuestro medio se conoce como fiscalización, es dirigida desde el Departamento Normativo de la Sub-dirección de Operaciones de la Dirección Nacional. Le corresponde a este Departamento estudiar y proponer normas para la aplicación y fiscalización de los impuestos. Para estos efectos elabora un programa anual de fiscalización dirigida o de auditoría tributaria en el que debe tomar en cuenta la capacidad de realización de las diversas unidades operativas del Servicio.

Las Direcciones Regionales son las que tienen a su cargo la supervigilancia del cumplimiento de las leyes tributarias, dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones, su objetivo es obtener el aprovechamiento y rendimiento máximo de la capacidad de fiscalización del personal inspectivo.

En términos generales, la Dirección Regional por medio de la División de Fiscalización se encarga de formular proposiciones al Departamento Normativo, para que éste, a su vez, las considere en el Programa Anual de Fiscalización de acuerdo a las características propias de la Región.

Una vez recibido el Programa Anual de Fiscalización, la División de Fiscalización Regional lo analiza e interpreta e imparte las instrucciones pertinentes a las Administraciones de Zona para su total cumplimiento. Paralelamente con esta función, supervisa, evalúa y coordina las operaciones de fiscalización de dichas unidades.

La Administración de Zona es la primera unidad operativa del Servicio, su función principal es llevar a cabo las normas y programas de la Dirección Regional respectiva. Además, debe organizar, dirigir, controlar, evaluar y supervisar todas las actividades en el área geográfica de la Zona.

De acuerdo con sus actividades específicas las Administraciones están

divididas en dos grandes ramas que directa e indirectamente inciden en la fiscalización, ellas son: Fiscalización y Procesamiento. La rama de fiscalización es la encargada de organizar, dirigir y controlar la fiscalización en toda el área jurisdiccional de la Zona, como asimismo, supervisar y evaluar la labor de los funcionarios que la integran.

La fiscalización es ejecutada por medio de grupos de Inspectores, formados por un número de funcionarios que fluctúa entre ocho y diez, a cargo de un Supervisor. Dichos grupos son especializados de acuerdo con las características de las tres formas en que se realiza la fiscalización: preventiva, oficina y terreno.

La fiscalización preventiva tiene por finalidad comprobar el cumplimiento general de las diversas obligaciones tributarias de los contribuyentes. Se limita, en general, a visitas de corta duración por las cuales se controla el cumplimiento que el contribuyente está dando a las obligaciones relativas a las declaraciones de los impuestos que le afectan, pago de los impuestos en la documentación y en las especies afectas a tributos especiales y estado de las anotaciones de los libros de contabilidad. Este sistema de fiscalización confía a los Inspectores que lo aplican, la detección de las infracciones a las leyes tributarias y el proceso encaminado a la aplicación de las respectivas sanciones, como también la investigación de los posibles contribuyentes marginados de la tributación.

7. Ecuador. La administración de impuestos internos se realiza básicamente a través de la Dirección General de Rentas (DGR) y de la Dirección General de Recaudaciones (DGREC), ambas oficinas dependientes del Ministro de Finanzas. Para la tarea de fiscalización la DGR se apoya principalmente en la División de Fiscalización a nivel nacional y en las Delegaciones de Rentas del Guayas y del Azuay en el Interior (ver cuadros N°15 y 16).

La División de Fiscalización es responsable, entre otras cosas, de la función total de fiscalización, y en tal carácter elabora los programas de trabajo y el plan nacional de fiscalización y adopta todas las medidas necesarias para ponerlo en ejecución con la adecuada coordinación de los jefes departamentales y Delegaciones de Rentas.

Dicha División cuenta con cinco Departamentos: Fiscalización, Inspección de Impuestos, Transacciones Mercantiles, Productos Alcohólicos y Control de Productos Alcohólicos. El Departamento de Fiscalización se encarga de ejecutar el plan nacional de fiscalización. Para ello cuenta con cuatro Grupos o Sectores (Supervisión, Coordinación, Fiscalización y Notificación). Las Delegaciones de Rentas ejecutan los programas de fiscalización en la zona bajo su jurisdicción. No obstante lo anterior, los otros departamentos de la División de Fiscalización cumplen, asimismo funciones en dicha área. Así el Departamento de Inspección de Impuestos obtiene las declaraciones de los contribuyentes que no han presentado las mismas, prepara programas de difusión tributaria y fiscaliza los servicios personales de ciertas entidades públicas. El Departamento de Productos Alcohólicos determina políticas y directivas tendientes a lograr la mejor administración de la Ley de Productos Alcohólicos en tanto que el Departamento de Control de Productos Alcohólicos, planifica,

dirige y coordina las labores de control de tales productos y controla en especial la calidad y presentación de los mismos. Finalmente, el Departamento de Transacciones Mercantiles administra la ley del impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios (impuesto a las ventas), coordinándose en esa actividad en especial con el Departamento de Fiscalización.

8. El Salvador. La administración de los impuestos internos se realiza a través de la Dirección General de Contribuciones Directas (DGCD) y de la Dirección General de Contribuciones Indirectas (DGCI). La DGCD administra entre otros, el impuesto a la renta y el de vialidad (capital) y dispone de un departamento de fiscalización denominado Departamento de Fiscalización, Renta y Vialidad. En esa función practica la selección de casos y realiza la fiscalización efectiva, tanto de oficina como de campo. Para su tarea dispone de dos Secciones (Auditoría, Revisión y Jurídica) (ver cuadros N°17 y 18).

La Sección Auditoría comprueba las declaraciones de impuestos sobre la renta y capital, colabora con las Secciones de Sucesiones y Donaciones en el avalúo de los bienes muebles e inmuebles, practica entrevistas con los contribuyentes y elabora el plan anual de fiscalización.

9. Estados Unidos. El Internal Revenue Service (Servicio de Rentas Internas) es el organismo que administra los tributos internos federales en dicho país. Se compone de una Oficina Nacional, ubicada en Washington, D.C., a cargo de un Comisionado y con siete Oficinas Regionales, 58 Oficinas Distritales (por lo menos una en cada Capital de Estado y cada Distrito tiene varias oficinas locales tipo "A" y "B") y además, un Centro Nacional de Datos, un Centro Nacional de Computadoras y diez Centros de Servicios Regionales.

La Oficina Nacional, de nivel normativo, se compone de siete Departamentos (Comisionados Asistentes), existiendo asimismo diversos órganos asesores (TAAS, Asesoría Legal y División de Asuntos Públicos) (ver cuadros N°19 a 21).

La función de auditoría se desarrolla en la siguiente forma:

a) La División de Auditoría, bajo el Comisionado de Cumplimiento, en la Oficina Nacional, tiene a su cargo la formulación y coordinación de los planes de corto y largo plazo así como la coordinación y análisis de la labor de auditoría en todo el país. Las funciones básicas se cumplen con las siguientes unidades:

- Rama de Programación. Planifica y evalúa programas de fiscalización de declaraciones de renta, impuestos de empleo (retenciones de seguridad social y para Fondo de Desempleo), de herencias y donaciones; desarrolla planes de corto y largo plazo, formula los procedimientos y distribuye las instrucciones sobre éstos y tiene responsabilidad sobre la implementación del programa de clasificación de declaraciones.

- Rama de Fiscalización de Organizaciones Exentas. Planifica y evalúa programas para todo el país sobre la fiscalización de declaraciones y registros de organizaciones exentas de impuestos y tiene la responsabilidad funcional de los programas de pensiones.

- Rama de Actividades Centralizadas. Suministra la coordinación técnica sobre asuntos complejos de fiscalización y otras actividades.

- Rama de Análisis y Recursos. Es responsable de integrar actividades de la programación y evaluación. Supervisa los programas de la División de Estudios, incluyendo el Programa de "Medición del Cumplimiento de los Contribuyentes" y el desarrollo del Programa de "Función Discriminante" para la clasificación de las declaraciones.

b) El Comisionado Asistente Regional de Auditoría es el encargado de verificar y evaluar el trabajo de fiscalización en los diferentes Distritos bajo su competencia y velar porque se cumplan las normas y pautas emanadas de la Oficina Nacional. Tiene a su cargo varios analistas especializados para cumplir estas tareas.

c) La tarea de auditoría propiamente dicha, se cumple por la División de Auditoría de cada Distrito. Las funciones básicas se cumplen con las siguientes unidades:

- Programación de Declaraciones. Desarrolla y administra el programa distrital de selección de declaraciones para auditoría.

- Rama de Fiscalización. Lleva a cabo las fiscalizaciones en el campo o en oficina a través de entrevistas o por correspondencia para comprobar la exactitud de la deuda tributaria de los contribuyentes.

- Conferencias. Esta unidad se encarga de las conferencias distritales que son el primer nivel administrativo de apelación para contribuyentes que no están de acuerdo con los resultados de la auditoría.

- Revisión. Aquí se revisan los informes de fiscalización para verificar la correcta aplicación de las disposiciones de la ley y el uso de buenas técnicas de auditoría.

Como dato de interés, puede apreciarse la existencia a nivel nacional regional y local, de la función de Inteligencia, cuyos responsables son los encargados de planificar y ejecutar las tareas de investigación de acciones criminales y de todas aquellas situaciones en las que se sospeche la existencia de fraude.

Básicamente, la función de Inteligencia comprende la reunión y procesamiento de información (evidencias) para apoyar la recomendación para iniciar un juicio ante las Cortes. Siempre que sea necesario la Auditoría proporciona auditores para ayudar a Inteligencia a procesar el caso. Casi un tercio de la carga de trabajo de Inteligencia proviene de casos remitidos por las oficinas de auditoría.

Los agentes de Inteligencia tienen generalmente un título de Abogado y/o Contador y reciben adiestramiento en servicio muy intenso, que incluye cumplimiento de leyes federales, derecho fiscal, derecho penal, técnicas de investigación, presentación de pruebas y procedimientos judiciales.

10. Guatemala. La administración tributaria adoptó una organización funcional por el Acuerdo N°28 de 31 de mayo de 1973 que creó la Dirección General de Rentas Internas (ver cuadro N°22). Dicha Dirección cuenta con seis departamentos, uno de los cuales es el de Fiscalización. Al Departamento de Fiscalización le corresponde, en coordinación con el Departamento de Estudios: formular los planes de fiscalización anual y velar porque éstos se ejecuten; determinar los impuestos adicionales y multas que resulten de las investigaciones; conceder las audiencias establecidas por Ley; dictar las resoluciones pertinentes; evaluar los resultados del rendimiento obtenido por los fiscalizadores y cursar los informes en los recursos de revocatoria. Para eso, dispone de dos Secciones (Selección y Revisión y Auditoría), además del Laboratorio Fiscal (éste último se encarga principalmente de analizar y calificar las materias primas para la fabricación de alcoholes, bebidas y cigarrillos).

La Sección de Auditoría a su vez, dispone de tres Divisiones (Auditoría de Campo, Auditoría de Oficina y Auditoría Preventiva y Especial). La Auditoría Preventiva y Especial programa y practica las investigaciones necesarias para detectar los evasores de impuestos, con absoluta confidencialidad, aprovechando la información que exista en la Dirección General de Rentas o a través de denuncias o de otros antecedentes. También debe informar sobre el avance de los planes de fiscalización y de los resultados obtenidos. La Sección de Selección y Revisión, como su nombre lo indica, se encarga de seleccionar las declaraciones para su verificación y revisa los aspectos técnicos de los informes de auditoría.

11. Nicaragua. La administración de los impuestos internos está a cargo de la Dirección General de Ingresos (DGI) (ver cuadro N°23). La función fiscalizadora se desarrolla a través de dos unidades de auditoría con Jefaturas diferentes: Auditoría Ambulante y Auditoría de Impuestos Indirectos. La primera se encarga básicamente de la fiscalización del impuesto a la renta y la segunda de la fiscalización del impuesto a las ventas. Si bien la Auditoría de Impuestos Indirectos no está formalmente instaurada, tal como surge del Organigrama adjunto, su implantación se deriva del establecimiento del impuesto a las ventas y en los actuales momentos se piensa seriamente en la incorporación de ambos sectores con fines de integrar un Departamento de Auditoría Integral.

12. Panamá. Los impuestos nacionales son administrados por la Dirección General de Ingresos (DGI). La misma se organiza sobre la base de una Oficina Nacional de nivel esencialmente normativa y ubicada en la ciudad de Panamá y de cuatro Administraciones Regionales con funciones operativas (ver cuadros N°24 y 25).

La función de auditoría se cumple a través del Departamento de Auditoría Integral de la Oficina Nacional, que cumple simultáneamente funciones de planificación y operativas en todo el país. Como la DGI administra los impuestos internos y aduaneros, desde 1964, tradicionalmente el Departamento de Auditoría Integral se ha limitado a manejar la función de fiscalización casi exclusivamente con referencia a los impuestos internos (fundamentalmente renta e inmuebles), en tanto que en cada una de las Administraciones Regionales existen

los Departamentos de Investigación y de Inspección Móvil que son los encargados de la fiscalización de los impuestos aduaneros y de algunos impuestos internos específicos (sobre licores y cigarrillos). El Departamento de Auditoría Integral se compone de cuatro Secciones: Programación, Revisión, Reclamo y Consultas y Control y Servicios.

13. Paraguay. La administración de los impuestos internos en el Paraguay está a cargo de tres Oficinas: Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Dirección de Impuesto Inmobiliario y Dirección de Impuesto sobre la Renta (ver cuadro N°26). La DGII recauda aproximadamente el 50% de los ingresos tributarios del país, incluyendo los aduaneros. La DGII cuenta con una Inspección General que cumple, entre otras, las siguientes funciones: inspección e intervención administrativa de todos los departamentos y oficinas de la Dirección; preparación y ejecución de los planes de trabajo del año; intervención y control de las operaciones de compra-venta; faena e industrialización de ganado; inspección y fiscalización de la fabricación, circulación y comercialización de bebidas, cigarrillos, naipes y fósforos.

Una de las leyes más importantes fiscalizada por la Dirección es la Ley de Sellos. También existe una oficina denominada Inspección Técnica de Alcoholicas, que tiene a su cargo funciones de control de las fábricas de bebidas alcohólicas.

14. Perú. Tres son las Oficinas encargadas de la administración de los impuestos internos en ese país: Dirección General de Contribuciones (DGC) (ver cuadro N°27), Dirección General de Inteligencia Tributaria (DGI) (ver cuadro N°28) y el Banco de la Nación (que toma a su cargo las tareas de cobro de los impuestos).

La formulación de planes de fiscalización dentro de la DGC está a cargo de la Asesoría Técnica, en tanto que la ejecución de las tareas se desarrolla por las respectivas Direcciones Regionales. Por su parte la DGI de acuerdo con su Reglamento Organización aprobado en octubre de 1973 tiene por misión: detectar, investigar, probar y denunciar el delito tributario y otras defraudaciones al Estado que la ley le encargue y aquéllas que el Titular del Sector le encomiende. De ahí entonces que la DGI en la práctica toma a su cargo la investigación general y específica del fraude tributario o de aquellos casos encomendados de los que se derive fundada sospecha de la existencia de delito tributario grave. A nivel nacional la función de auditoría se cumple básicamente a través de las Direcciones de Denuncias, Investigaciones, Auditoría y Procesamiento de Delitos Tributarios, con extensión a nivel regional en las respectivas Oficinas Regionales.

15. República Dominicana. La administración de impuestos internos en dicho país, se practica a través de dos Oficinas: Dirección General del Impuesto sobre la Renta (DGIR) y Dirección General de Impuestos Internos.

La DGIR a través del Departamento de Inspección, planifica y ejecuta programas anuales de auditoría, para lo cual cuenta con cinco Secciones (ver cuadros N°29 y 30). Esas Secciones son: Selección, Planeamiento, Auditoría, Revisión y Administrativa.

La Sección de Selección toma todos los expedientes existentes en cada agencia local y practica la selección de los que deben ser fiscalizados externamente, de acuerdo con índices que se observan en la declaración jurada y en los documentos que acompañan a la misma. Dicha Sección entrega luego a Planeamiento todos los expedientes seleccionados a fin de que éste solicite a la Agencia Local respectiva, los casos para enviar a la Sección de Auditoría. La Sección de Auditoría recibe los expedientes y practica la fiscalización. Los expedientes son enviados luego a la Sección de Revisión y si es aprobado se remite a la Sección Administrativa para proceder a mecanografiar los formularios de ajustes de declaraciones juradas y las resoluciones finales. Los expedientes pasan luego a la Dirección General y de allí la misma Sección Administrativa que se encarga de la notificación a los contribuyentes. Los expedientes vuelven luego a la Sección de Planeamiento para el control de su trámite pasando entonces a la Sección de Control de Deudas de la Dirección General y de allí su destino depende de la aceptación o rechazo que el contribuyente haya dado al mismo.

16. Trinidad y Tobago. Hasta 1967 existía sólo Auditoría de Oficina a cargo de la Sección de Tasaciones (Assessment Department) y se basaba principalmente en las relaciones y análisis de rubros contables. Una ley financiera de 1966 dió a la Oficina de Impuestos las facultades necesarias para fiscalizar en el terreno. En octubre de 1967, la Sección de Tasaciones se convirtió en el Departamento de Fiscalización (Audit Branch). En abril de 1972, la organización de auditoría fue reestructurada para introducir nuevas Secciones de trabajo, si bien en la actualidad no todas ellas laboran a ritmo total desde que aún se halla en proceso el adiestramiento del personal.

La Oficina de Impuestos se integra con tres Comisionados, uno de los cuales es responsable de las actividades de fiscalización. El Comisionado Asistente y los Jefes de Sección le ayudan en dichas actividades. La estructura y ejecución del plan anual de auditoría se desarrolla a través de las siete Secciones siguientes (ver cuadro N°31): Clasificación, Servicio de Auditoría, Auditoría de Oficina, Auditoría Externa, Impuesto de Herencias, Revisión, Conferencias. La Sección de Conferencias es responsable por suministrar al contribuyente una oportunidad para alcanzar un acuerdo inicial sobre asuntos derivados de la auditoría. Es el primer nivel en los recursos administrativos y suministra al contribuyente la posibilidad de conversar con un funcionario técnico de alto nivel.

17. Uruguay. La Dirección General Impositiva (DGI) se integra con cuatro Oficinas dependientes: Oficina de Impuesto a la Renta (OIR), Oficina de Impuestos Internos (OII), Oficina de Impuestos Directos (OID) e Inspección General de Impuestos (IGI) (ver cuadros N°32 a 35). La función de fiscalización se cumple por la OIR, la OII y la IGI.

La OIR desarrolla dos tipos de fiscalización: interna y externa. La fiscalización interna se cumple a través de dos Secciones ubicadas en la División-Informaciones (impuesto a la productividad mínima exigible de las explotaciones agropecuarias y declaraciones del impuesto a la renta de las sociedades de capital). La auditoría externa se efectúa por la División-Inspección

partiendo de programas de planificación anuales estructurados sobre la base de dos elementos básicos: gremios o actividades y zonas geográficas. La División se integra con cinco Secciones: Planificación y Control, Carga y Revisión, Equipos de Inspección, Administrativa y Tasadores. La Sección de Equipos de Inspección se compone de once equipos, cada uno de ellos con cerca de diez funcionarios y un supervisor.

La OII también realiza auditoría interna y externa sobre los impuestos que administra (en general licores y cigarrillos) a través de la Sección de Auditoría (División-Administración) y de las Divisiones de Control Externo (impuestos que se recaudan por medio de estampillas) y División-Control Técnico Fiscal (impuestos cuya recaudación no se efectúa por medio de estampillas).

La IGI tiene a su cargo la fiscalización de los tributos que recauda la Oficina de Impuestos Directos (sobre todo el denominado "Tributo Unificado" y el impuesto de sellos) y de dos impuestos específicos recaudados por la OII. La función de fiscalización interna y externa se desarrolla a través del Sector Equipos-Inspectivos de la División Unidad Ejecutora. Como aspecto de interés, debe señalarse que debido al otorgamiento de facilidades de pago que se derivan de liquidaciones adicionales por actos inspectivos, existe un Sector Facilidades que calcula recargos e intereses de mora y controla el pago de las cuotas de facilidades concedidas a dichos contribuyentes.

### C. CONCLUSIONES SOBRE LA FUNCION DE FISCALIZACION

De lo expuesto anteriormente surge la existencia de aspectos de la función de fiscalización que deben ser adaptados a la organización de la administración tributaria, a la estructura de la legislación fiscal, a la dimensión cuantitativa y a los recursos humanos y materiales disponibles en cada país. No obstante, pueden extraerse algunas conclusiones generales sobre aspectos propios que deben tenerse necesariamente en cuenta al momento de estructurar o reestructurar un departamento de fiscalización tributaria.

Para su más clara ubicación, hemos ordenado las conclusiones a modo de sugerencias en la siguiente forma:

1. Conclusiones en cuanto a la Organización y Funciones de una Unidad de Fiscalización.
  - a) Planeamiento
  - b) Evaluación
  - c) Elaboración de Manuales
  - d) Programas para medir la evasión y/o el cumplimiento de los contribuyentes
  
2. Conclusiones en cuanto a las Funciones propiamente Operativas de una Unidad de Fiscalización.
  - a) Centralización y Descentralización

- b) Auditoría de Oficina y Auditoría Externa. Otros objetivos de las tareas de una Unidad de Auditoría.
- c) Fiscalización de contribuyentes sujetos a múltiples impuestos
- d) Fiscalización de Pequeños y Grandes Contribuyentes
- e) Honestidad y calidad de los funcionarios
- f) Revisión
- g) Conferencias
- h) Investigación y represión del delito tributario

3. Relaciones de la Unidad de Fiscalización con otras oficinas y agencias dentro y fuera de la Administración Tributaria.

1. Conclusiones en cuanto a la Organización y Funciones de una Unidad de Fiscalización.

a) A esta altura y visto que la existencia de contribuyentes a fiscalizar desborda notoriamente las capacidades de todas las administraciones tributarias (esta conclusión es válida tanto para Panamá que tiene alrededor de 40,00 contribuyentes registrados, como para Canadá con nueve millones y Estados Unidos con 100 millones) se hace necesario establecer principios normativos y de planificación para el mejor uso de los recursos disponibles en la fiscalización tributaria. Lo anterior implica la necesidad de contar con departamentos, sectores o unidades de planificación de las tareas de fiscalización. Estas unidades podrán ser independientes de las que ejecuten las tareas, podrán radicarse en departamentos o divisiones de OyM o podrán co-existir dentro de un único departamento de fiscalización (ésta última puede ser la solución más aconsejable para los países pequeños).

Los planes de fiscalización, según los casos podrán ser de mediano y largo plazo (como es el caso de Brasil, Canadá y Estados Unidos, por ejemplo) o podrán ser sustancialmente anuales. Sin embargo, los planes de largo plazo son convenientes con la finalidad de que la administración tributaria pueda cumplir exitosamente con la creciente carga de trabajo. Al mismo tiempo las proyecciones de largo plazo son útiles para justificar los mayores requerimientos de fondos presupuestales a las ramas Ejecutivas y Legislativa del Gobierno. Si bien la cantidad de declaraciones presentadas por los contribuyentes va en aumento, los administradores tributarios no reciben los recursos necesarios para cumplir con ese incremento de tareas. En tales situaciones es evidente que si el administrador tributario no dispone de proyecciones y tendencias adecuadas hacia el futuro, no tendrá tampoco los elementos de juicio necesarios para justificar que se le otorguen mayores recursos.

La formulación de planes exige la existencia de personal permanentemente asignado a dichas tareas con el cometido de determinar necesidades de fiscalización, detectar recursos humanos y materiales disponibles, establecer prioridades y fijar metas físicas racionales

b) El éxito en la gestión de una unidad de planificación ha de radicar en la seguridad de que exista una evaluación permanente de los resultados del proceso integral de fiscalización, comenzando por la tarea de formulación de planes y terminando con la última etapa de la fiscalización física del contribuyente. La evaluación se podrá hacer por la misma unidad programadora o

por una creada para dicho propósito.

El buen éxito de la tarea de evaluación dependerá sustancialmente de la existencia de una corriente fluida de comunicaciones que sea a la vez ágil y de contenido sencillo. Estas comunicaciones deben analizarse continuamente para detectar si los programas se desarrollan satisfactoriamente y cuando existan fallas en el programa el mismo pueda ser oportunamente modificado.

c) Será tarea importante de la unidad de fiscalización la de promover el establecimiento y actualización permanente de manuales técnicos y de procedimiento, que permitan la racionalidad y uniformidad en el desarrollo de todas las tareas de la función de planificación.

d) Finalmente, parece fundamental que como consecuencia de las tareas señaladas en los incisos anteriores, la unidad de planificación pueda identificar con la mayor precisión el grado de la evasión tributaria, las causas, formas y calidad de la misma, lo que podrá servir de base para ajustes en los futuros planes y programas de fiscalización.

## 2. Conclusiones en cuanto a las Funciones propiamente Operativas de Unidad de Fiscalización.

Obviamente, parte sustancial del éxito en la función de fiscalización dependerá de la calidad del trabajo operacional, es decir, de las tareas físicas de fiscalización. Pueden señalarse algunos elementos que deben también necesariamente tenerse en cuenta al momento de organizar un departamento operativo de fiscalización. Entre ellos señalamos los siguientes:

a) Parece útil, en la medida de lo posible, asignar un cierto grado de descentralización en la toma de decisiones en esta materia. Este principio se cumple generalmente ya en varios países (Argentina, Brasil, Canadá, Chile y Estados Unidos, por ejemplo). No se ha desarrollado con énfasis en los países pequeños, debido fundamentalmente a la falta de recursos. Sin embargo, puede sugerirse en esta materia el desarrollo de una mayor descentralización en áreas tales como: auditoría de oficina, atención a reclamos de contribuyentes y conferencias.

b) Prácticamente todos los países desarrollan la tarea operacional de fiscalización en dos formas: fiscalización interna y fiscalización externa. Al respecto será de interés fijar con la mayor precisión los límites de una y otra, lo que puede quedar expuesto claramente en los manuales que se elaboren. Será igualmente útil definir si la auditoría cubre solamente la identificación de contribuyentes que han declarado o pagado menor impuesto del que legalmente les corresponde o si también la función alcanza otros aspectos que pueden no caer propiamente en el concepto de fiscalización (tales como, identificación de contribuyentes omisos en presentar declaraciones, campañas de divulgación tributaria, etc.).

c) Otro aspecto a tener en cuenta es el de que cualquiera que sea el tipo de organización que exista en la administración tributaria, será de la mayor conveniencia unificar las tareas de fiscalización de tal manera de que un contribuyente sea fiscalizado por un solo funcionario o grupos de funcionarios

con relación a diversos impuestos, evitando de esta forma la multiplicación de esfuerzos, economizando recursos y causando las menores molestias al contribuyente. Esta última sugerencia es especialmente destinada a aquellos países en los que la administración tributaria se organiza según tipo de impuestos o conserva rasgos importantes de esa fórmula (El Salvador, Uruguay, Venezuela, Paraguay, Perú, Costa Rica y Rep. Dominicana, por ejemplo).

d) Especial atención debe darse a la fiscalización de pequeños y grandes contribuyentes, determinándose fórmulas y procedimientos definidos para unos y otros. La fiscalización de pequeños contribuyentes, si bien no aporta recursos financieros adicionales importantes debe mantenerse en términos tales que impliquen afianzar la conciencia tributaria de aquéllos y de la población en su conjunto. En cambio, la fiscalización de grandes contribuyentes además de lo anterior, se torna imprescindible para evitar el descenso significativo de la recaudación tributaria, ya que la evasión fiscal asume carácter significativo dentro de ese grupo de contribuyentes (el Catastro Especial de Contribuyentes -CADEC- existente en Brasil constituye un modelo digno de tenerse en cuenta para establecer un procedimiento permanente de fiscalización de los grandes contribuyentes).

e) La existencia de personal honesto y capacitado debe ser un objetivo de toda administración. Sin embargo, cualquier función de fiscalización fracasaría y se tornaría negativa incluso, si no se apoya sustancialmente en un personal altamente técnico y permanentemente capacitado. Los procedimientos de reclutamiento y adiestramiento que se manejan en países tales como Argentina, Brasil, Chile, Canadá y Estados Unidos, puede servir de ejemplo acerca de la orientación correcta en este terreno. Generalmente las responsabilidades en esta materia están a cargo del Departamento de Personal o de una Unidad de Adiestramiento. Sin embargo, quienes son responsables de la función de fiscalización tienen un importante papel a cumplir en esta área.

f) Otra función que se debe considerar es la de revisión de los informes de auditoría de casos terminados. Esto se puede cumplir a través de una unidad que sea independiente de los grupos fiscalizadores. Esto hace posible establecer si los fiscalizadores aplicaron correctamente las disposiciones de la ley y sus reglamentos. Se asegura asimismo, que la ley se está aplicando uniformemente y que el tratamiento de los contribuyentes es igual. Ello también permite apreciar si las técnicas de auditoría utilizadas fueron las correctas y que el auditor hizo todo lo posible para establecer la verdadera deuda tributaria del contribuyente. La función de revisión en algunos países se realiza por el mismo supervisor. La dificultad principal con este sistema es de que el supervisor tiene que dedicar mucho de su tiempo a esta tarea y normalmente su labor principal de dirigir los programas de su grupo se debilita.

Es obvio que el personal asignado a revisión debe ser altamente calificado y generalmente éstos son seleccionados del grupo de auditores con mayor experiencia. Esto presentaría un problema para los países de escasos recursos; sin embargo, se debe hacer todo lo posible para superar esta dificultad.

g) En la mayor parte de las unidades operativas, a nivel local, regional o nacional, se aprecia la existencia de un sector especial para entender en los reclamos o apelaciones del contribuyente y para discutir con el mismo en

sesiones de conferencia sobre aspectos del informe de fiscalización. Según sea la estructura organizativa de la administración tributaria, puede ser de interés mantener la existencia de este sector dentro de la unidad de fiscalización y muy especialmente la sala o sección de Conferencia, cuyo trabajo exitoso puede conducir a la disminución de las controversias con el contribuyente y en consecuencia a la eliminación de las causas de fricción entre el fisco y el contribuyente (la existencia de unidades de conferencias está prevista en la organización de varios países: Canadá, Trinidad y Tobago y Estados Unidos, por ejemplo).

h) Algunos países, como Canadá, Perú y Estados Unidos, por ejemplo, disponen de unidades especiales para la investigación del fraude tributario o de aquellos casos en que se presume la existencia del mismo; ello puede ser igualmente contemplado dentro de las actividades regulares de la unidad de fiscalización.

### 3. Relaciones de la Unidad de Fiscalización con otras oficinas y agencias dentro y fuera de la Administración Tributaria.

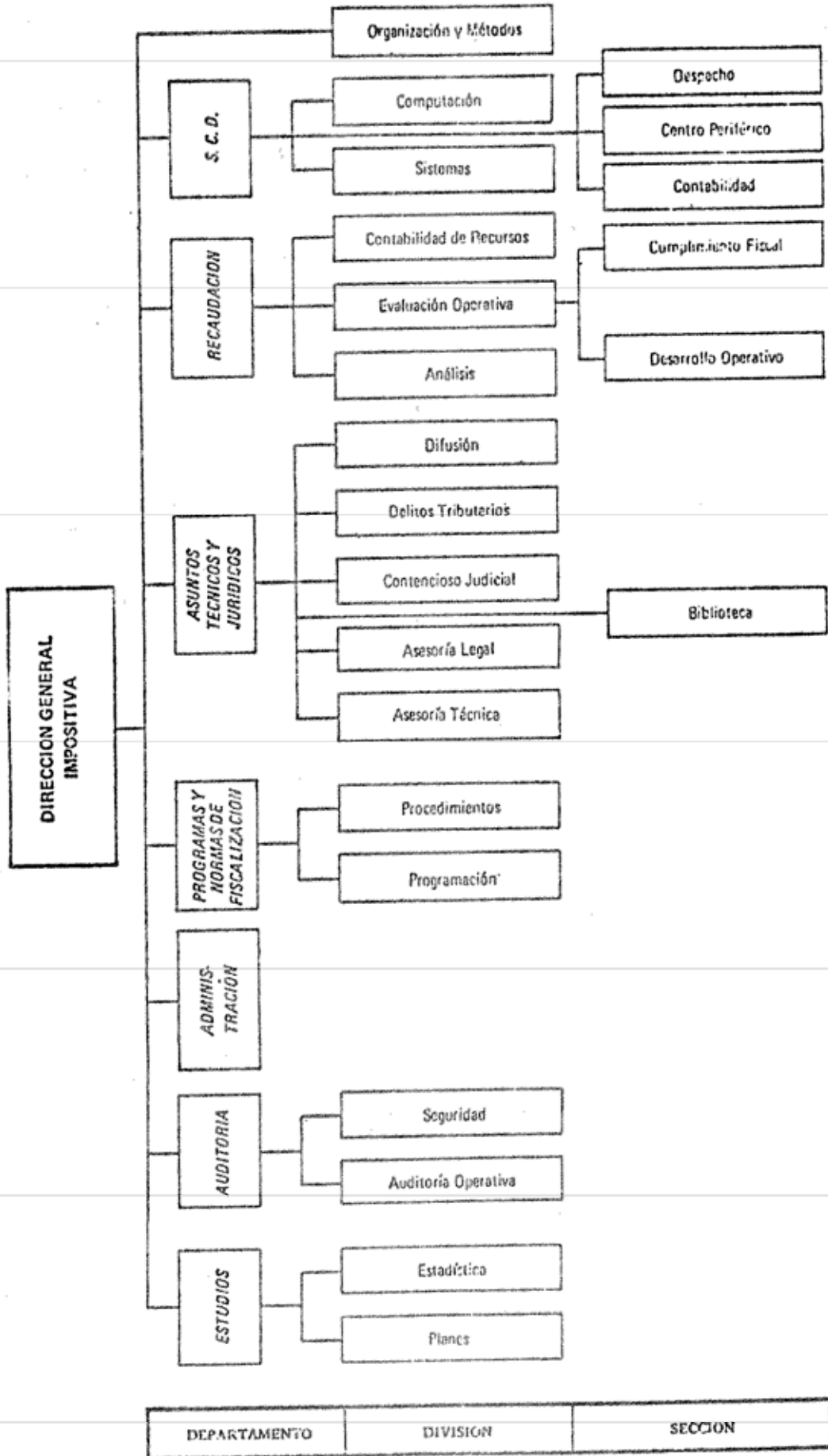
Uno de los aspectos al que no siempre se le presta especial atención es el de las relaciones entre la unidad de fiscalización y otros departamentos y entidades dentro y fuera de la administración tributaria.

Particularmente, se hace imprescindible la existencia de una relación permanente y estrecha con las unidades de procesamiento automático de datos, departamento legal y con los encargados de promover cambios en la legislación tributaria, ya que muchas veces se procede a la modificación y especialmente al aumento de los impuestos sin tener en cuenta antecedentes sobre vacíos legales, cuya descripción y conocimiento precisos debe ser responsabilidad de la unidad de fiscalización. Es posible que en ciertas ocasiones, en lugar de aumentar las tasas de los impuestos, se puedan cerrar las brechas existentes en la legislación y se obtengan los mismos resultados fiscales que se esperaban con el aumento de los impuestos.

A N E X O S

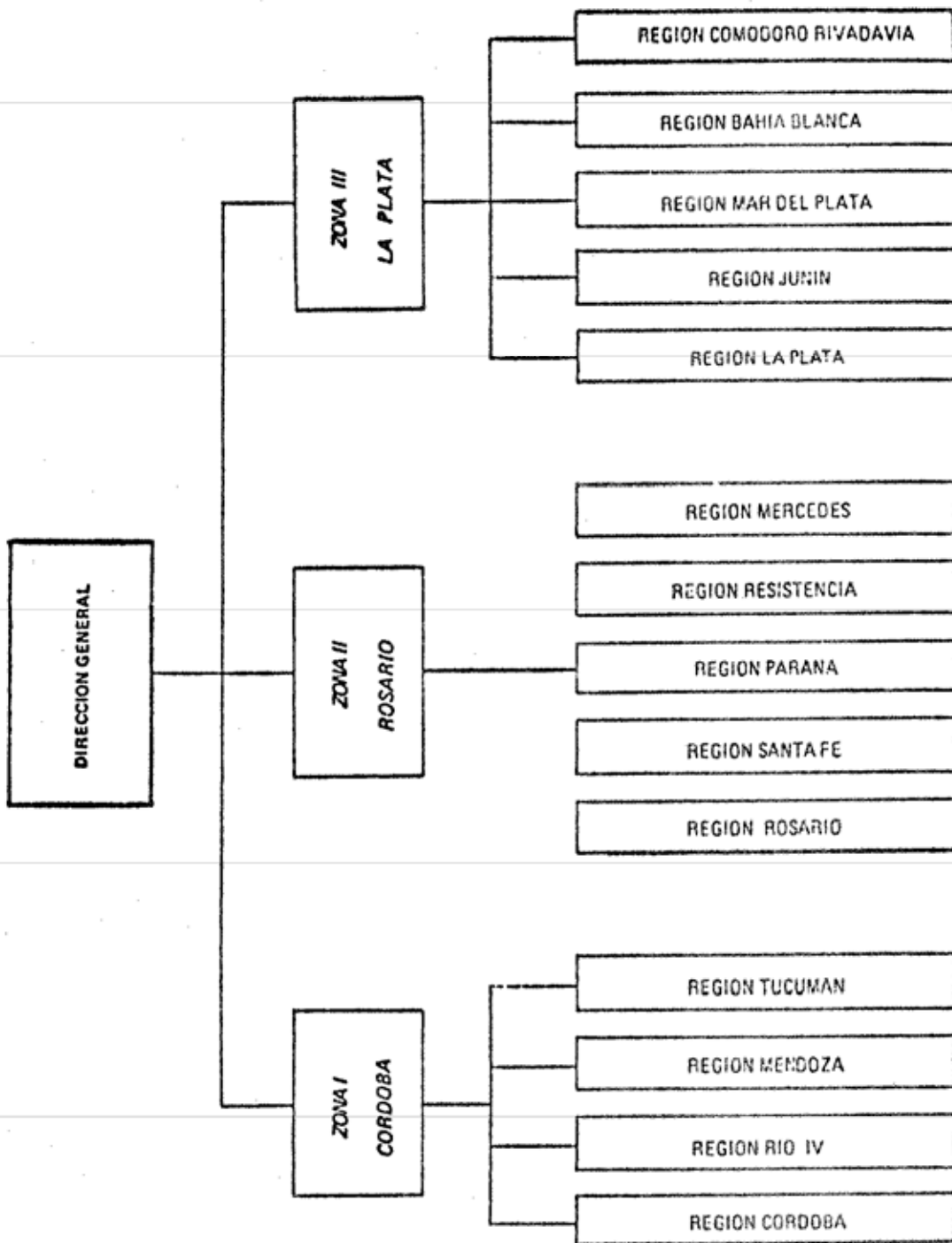
CUADRO No. 1

REPUBLICA ARGENTINA



CUADRO No. 2

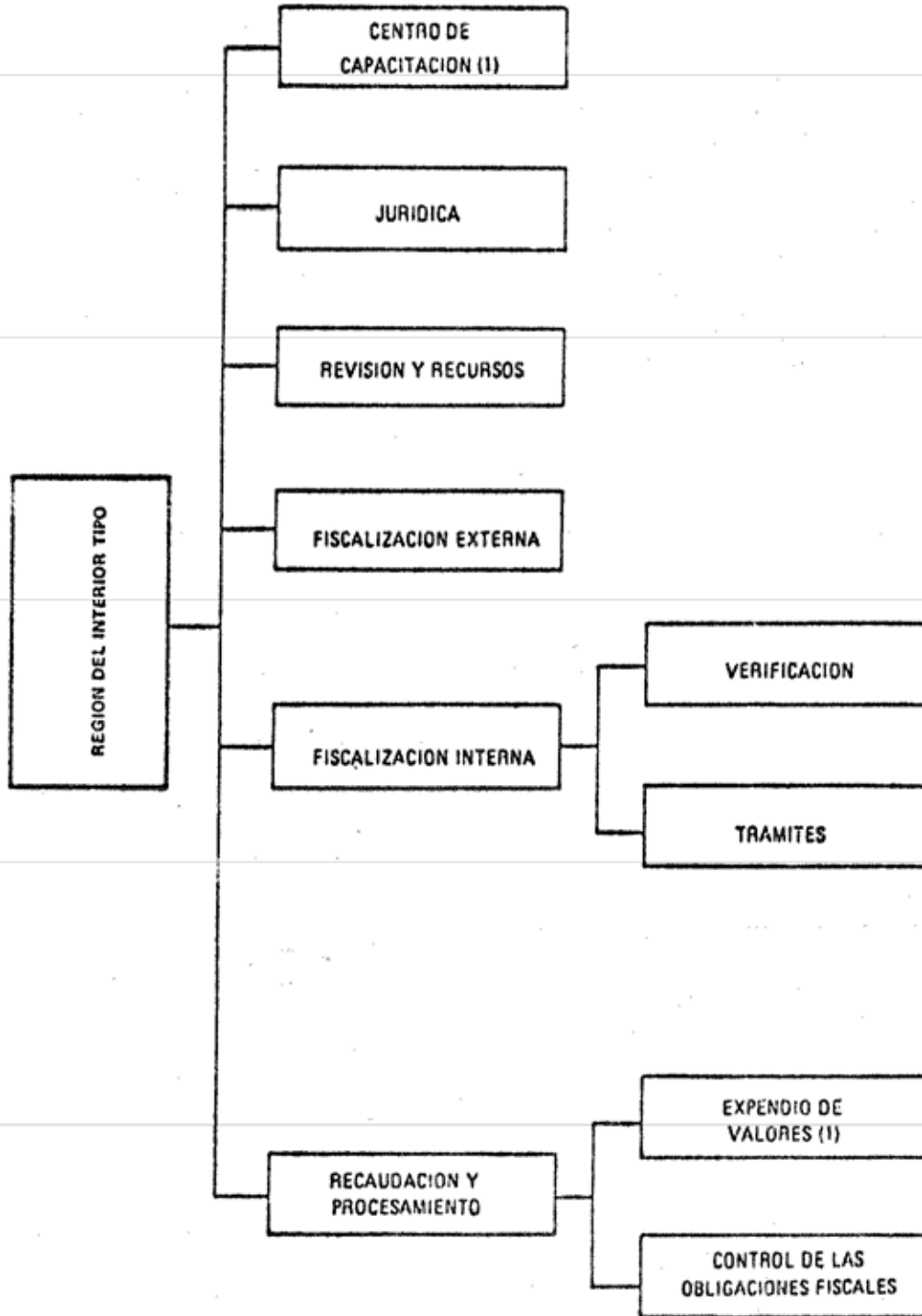
REPUBLICA ARGENTINA



| DIRECCION | DEPARTAMENTO | DIVISION |
|-----------|--------------|----------|
|-----------|--------------|----------|

CUADRO No. 3

REPUBLICA ARGENTINA



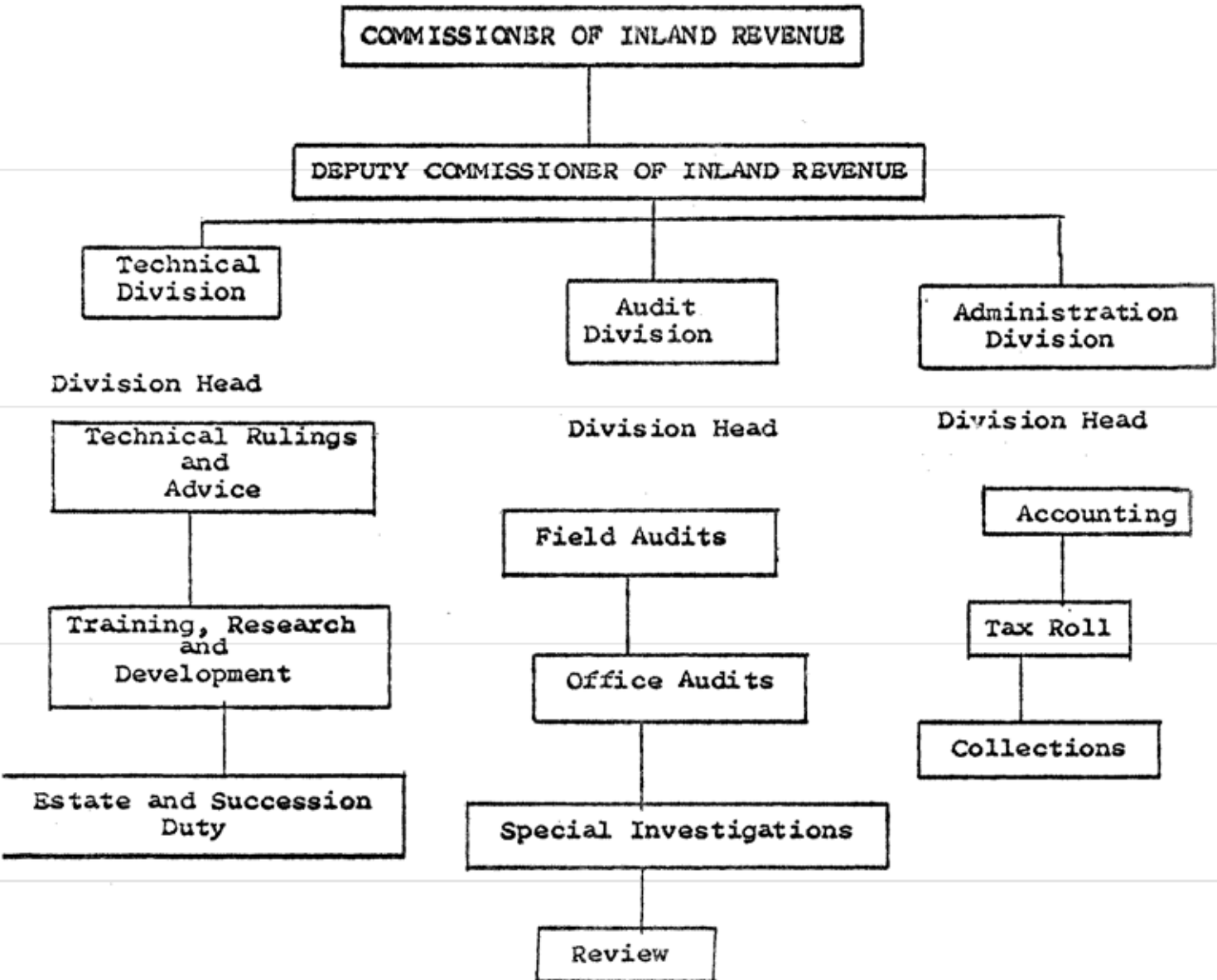
(1) CORRESPONDE A LAS REGIONES: CORDOBA, LA PLATA Y ROSARIO.

| DIVISION | SECCION | OFICINA |
|----------|---------|---------|
|----------|---------|---------|



BARBADOS TAX ADMINISTRATION

Present Organisation Chart



CUADRO No. 6.

ORGANIZACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA DE BRASIL A NOVIEMBRE DE 1972

MINISTRO DE HACIENDA

Organos de Administración Directa

- Gabinete
- Secretaría Ejecutiva del Consejo Interministerial de Precios
- Secretaría Ejecutiva de la Comisión de Programación Financiera
- Departamento de Administración
- Secretaría de Ingresos Federales (SRF)
- Inspectoría General de Finanzas
- Secretaría General
- Departamento de Personal
- División de Seguridad e Informaciones
- Procuraduría General de la Hacienda Nacional
- Asesoría Económica
- Asesoría Internacional
- Coordinación de Relaciones Públicas y Divulgación

Organos Colegiados

- Comisión de Estudios Tributarios Internacionales
- Consejo de Tierras de la Unión
- Comisión de Coordinación de Políticas de Compras en el Exterior
- Comisión para Concesión de Beneficios Fiscales a Programas Especiales de Exportación

Organos Autónomos

- Servicio Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO)
- Escuela de Administración de Hacienda (ESAF)

Autarquías

- Banco Central
- Superintendencia de las Empresas Incorporadas al Patrimonio Nacional
- Casa de la Moneda

Empresas Públicas

- Caja Económica Federal

Sociedades de Economía Mixta

- Banco del Brasil, S.A.

Organos Colegiados presididos por el Ministro de Hacienda

- Comisión Ejecutiva Plan Recuperación Rural
- Consejo Monetario Nacional
- Consejo de Política Aduanera
- Comisión de Coordinación e Implementación de Técnicas Financieras

CUADRO No. 7

ORGANIZACION DE LA SECRETARIA DE INGRESOS FEDERALES DE BRASIL

SECRETARIO DE INGRESOS FEDERALES  
(Secretario da Receita Federal)

Organos Colegiados

- Primer Consejo de Contribuyentes
- Segundo Consejo de Contribuyentes
- Tercer Consejo de Contribuyentes
- Cuarto Consejo de Contribuyentes
- Comisión de Planificación y Coordinación de Combate al Contrabando

Organos de Administración Directa

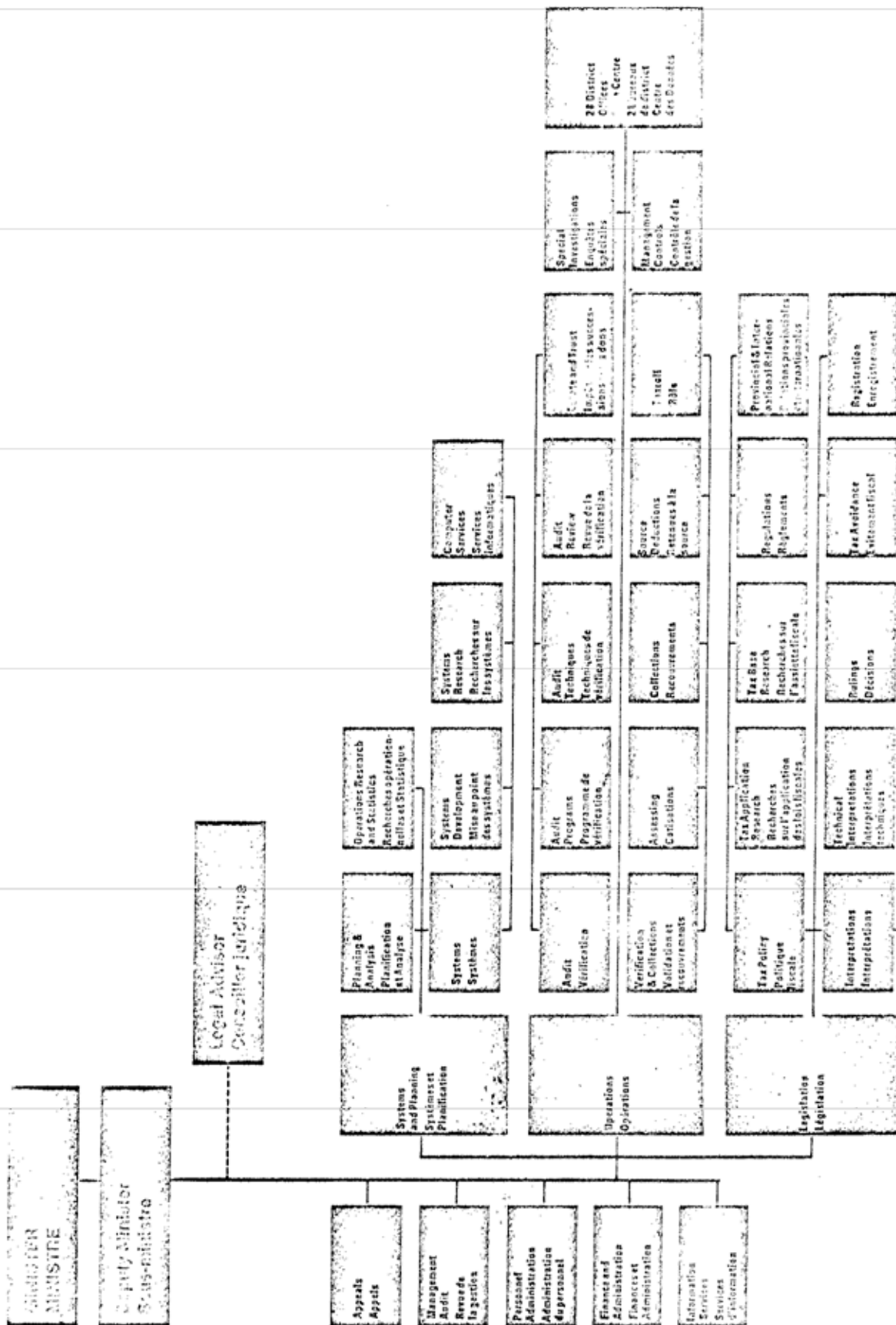
- Gabinete del Secretario de Ingresos
  
- Grupo de Política Tributaria
- Centro de Informaciones Económico-Fiscales
- Coordinación de Sistema de Fiscalización
- Coordinación de Sistema de Tributación
- Coordinación de Sistema de Recaudación
  
- Superintendencia Regionales de Ingresos (SRRF)
- Delegaciones de Ingresos
- Inspectorías de Ingresos
- Agencias de Ingresos
- Puestos de Ingresos

CUADRO N.º 8

Organization Chart Head Office  
 Department of National Revenue, Taxation

CANADA

Organigramme du Bureau principal  
 ministère du Revenu National, Impôt

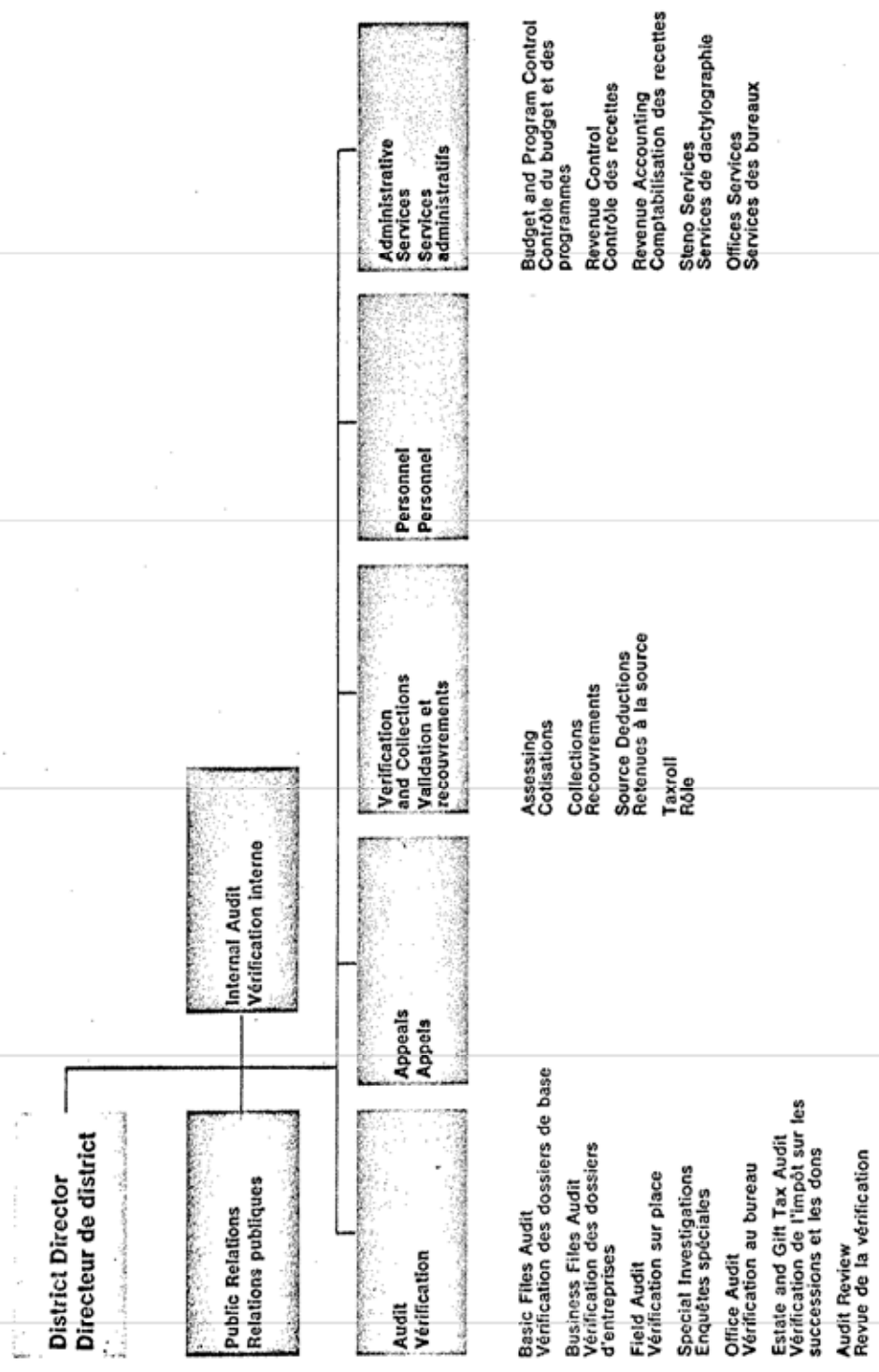


**CUADRO No: 9**

**Organigramme type d'un bureau de district de l'impôt**

**CANADA**

**Organization of a Typical District Taxation Office**

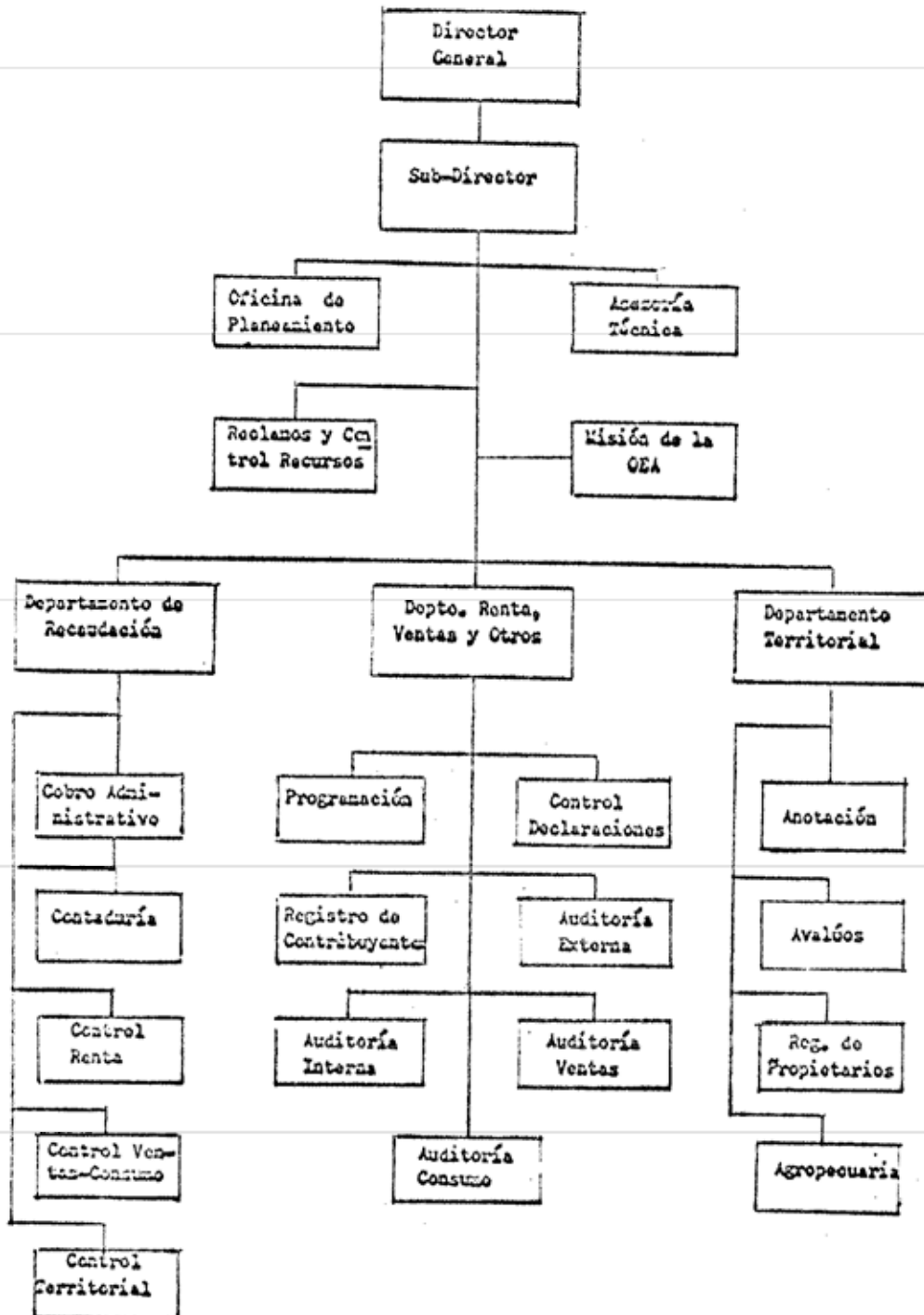


CUADRO No. 10

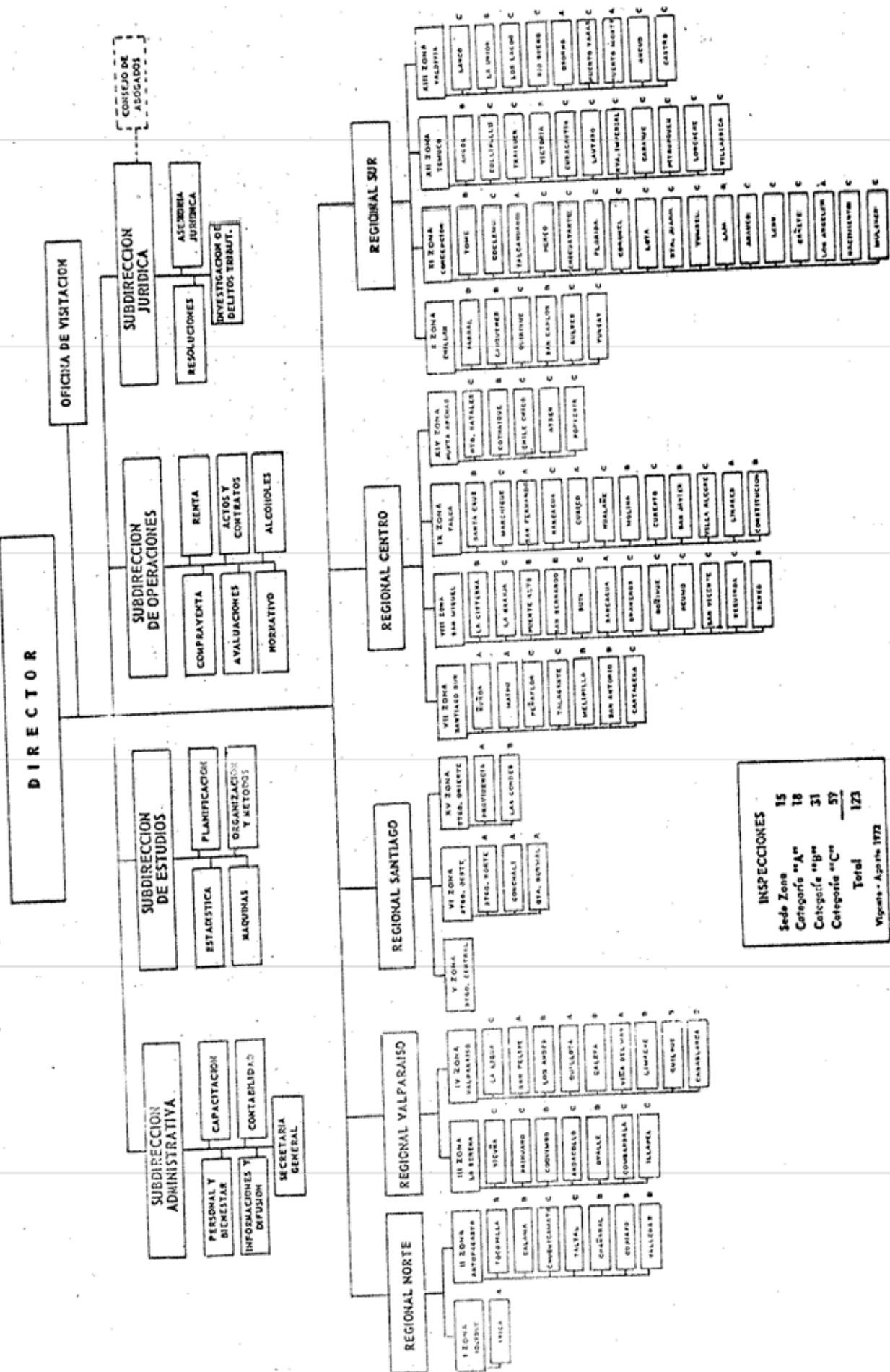
REPUBLICA DE COSTA RICA

ORGANOGRAMA

Dirección General de la Tributación Directa



SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS - CHILE

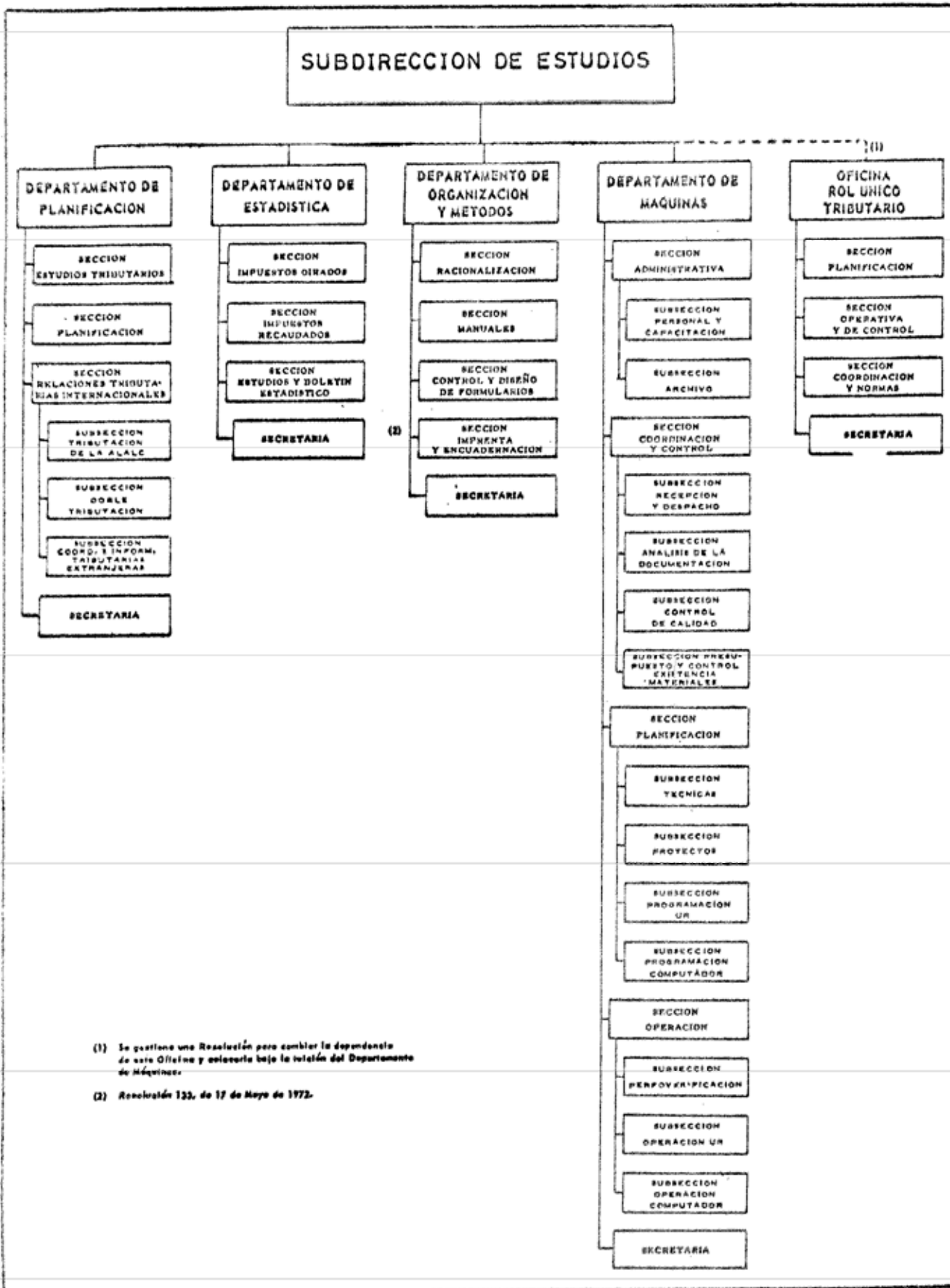


| INSPECCIONES  |            |
|---------------|------------|
| Sede Zona     | 15         |
| Categoría "A" | 18         |
| Categoría "B" | 31         |
| Categoría "C" | 57         |
| <b>Total</b>  | <b>121</b> |

Vigencia - Agosto 1972

CUADRO No. 12

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS- CHILE -



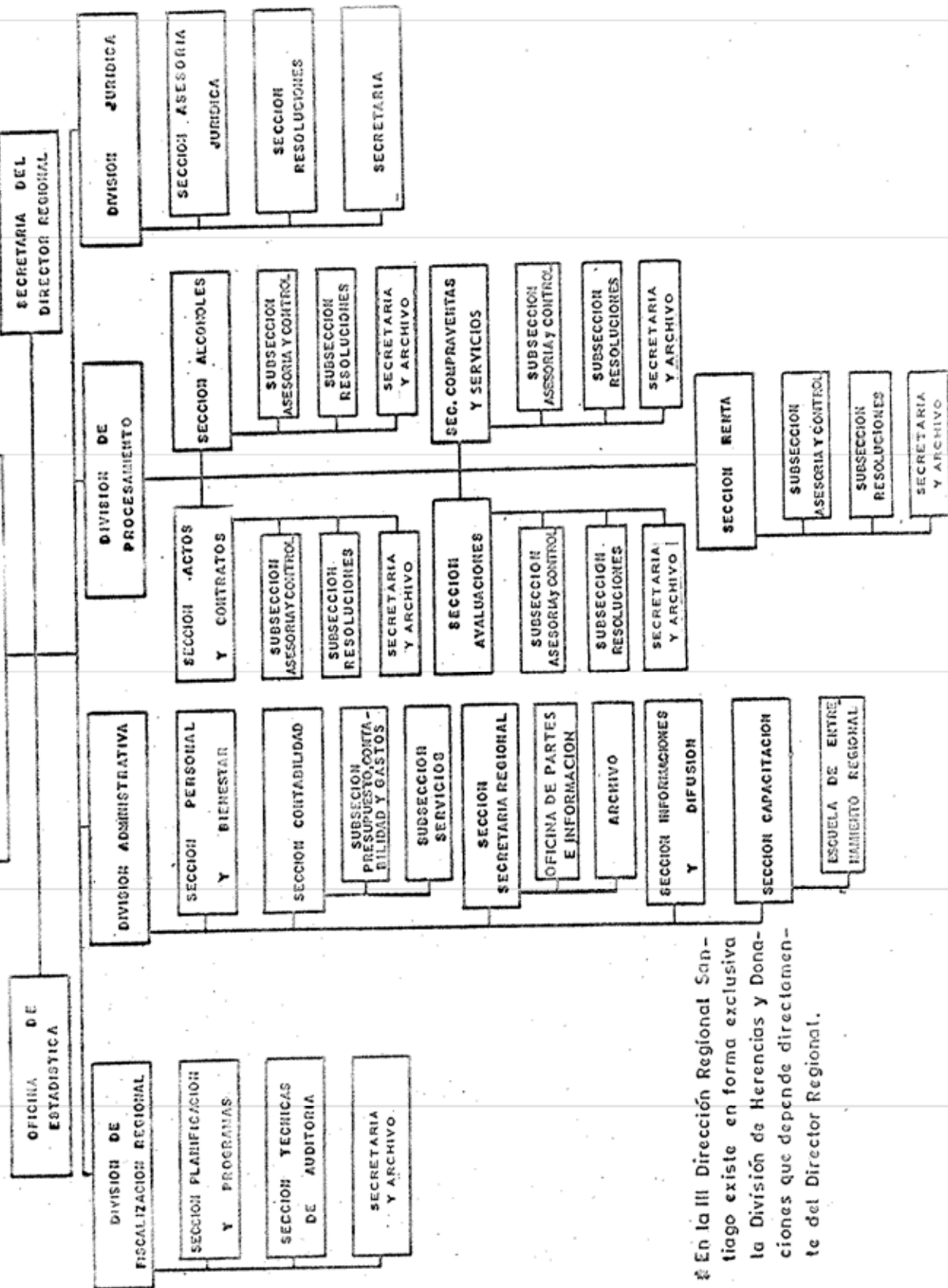
(1) Se gestiona una Resolución para cambiar la dependencia de esta Oficina y colocarla bajo la tutela del Departamento de Máquinas.

(2) Resolución 133, de 17 de Mayo de 1972.

CUADRO No. 13

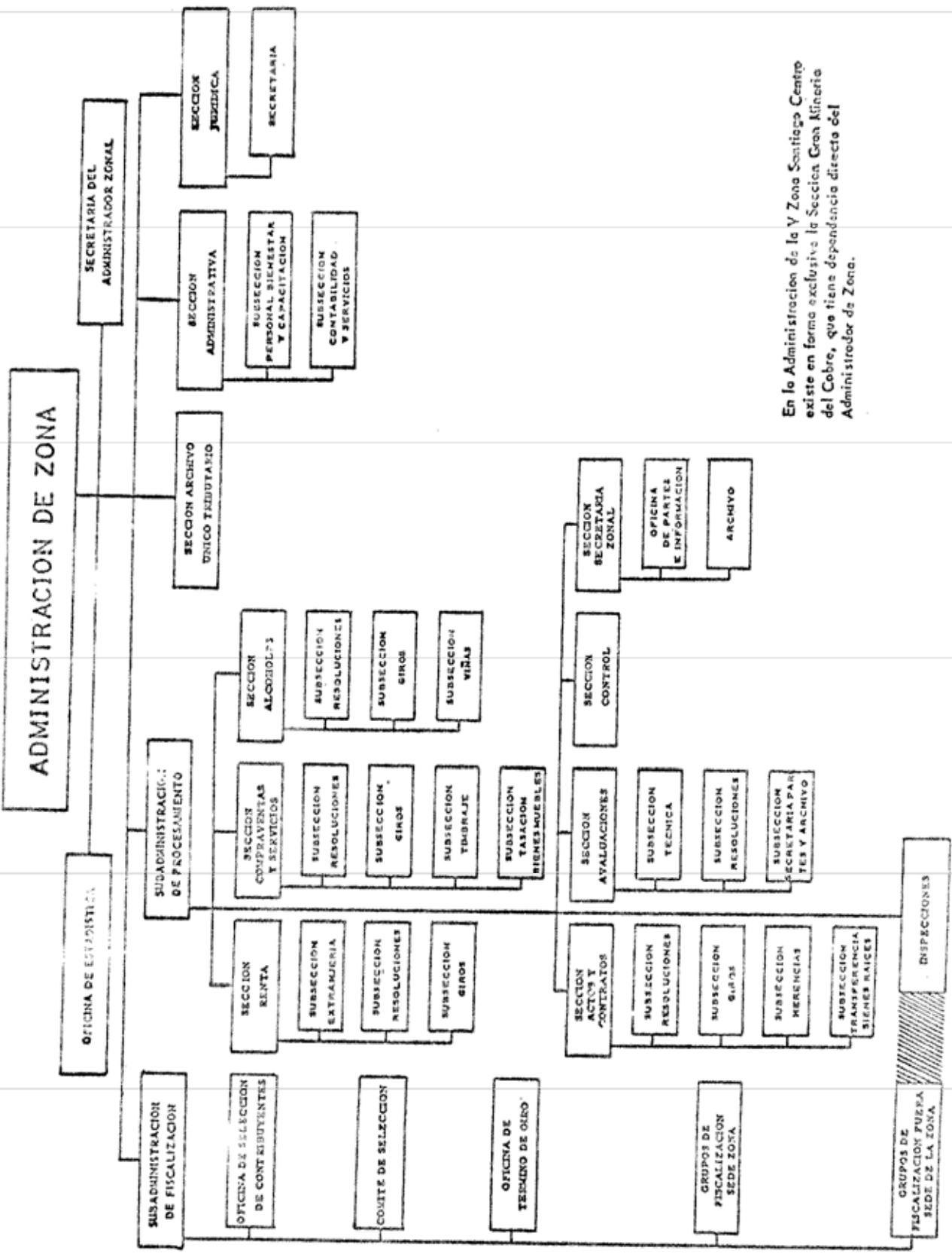
SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS CHILE

DIRECCION REGIONAL



En la III Dirección Regional Santiago existe en forma exclusiva la División de Herencias y Donaciones que depende directamente del Director Regional.

CUADRO No. 14

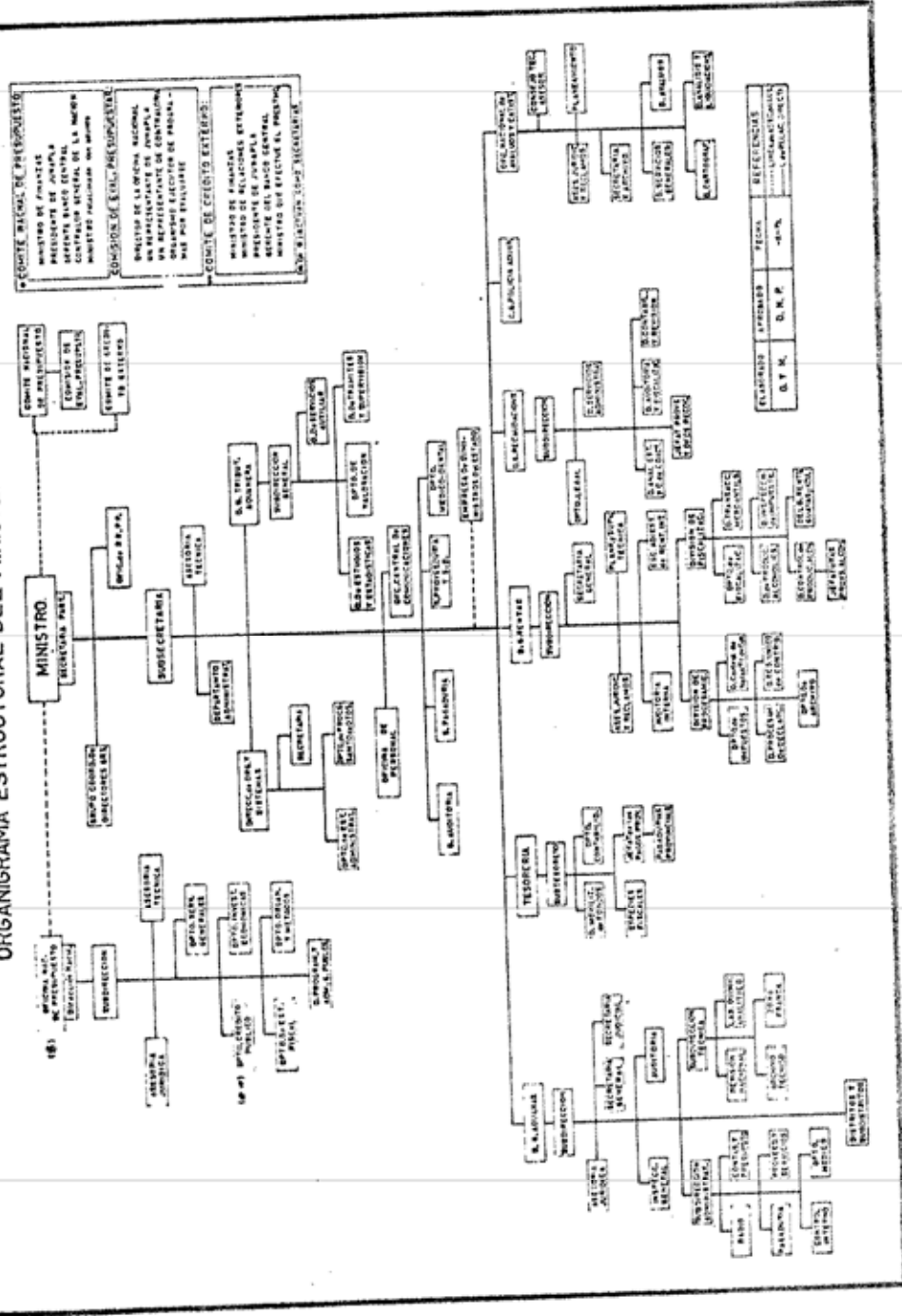


En la Administracion de la V Zona Santiago Centro existe en forma exclusiva la Seccion Gran Mineria del Cobre, que tiene dependencia directa del Administrador de Zona.

CUADRO No. 15

ECUADOR

ORGANIGRAMA ESTRUCTURAL DEL MINISTERIO DE FINANZAS



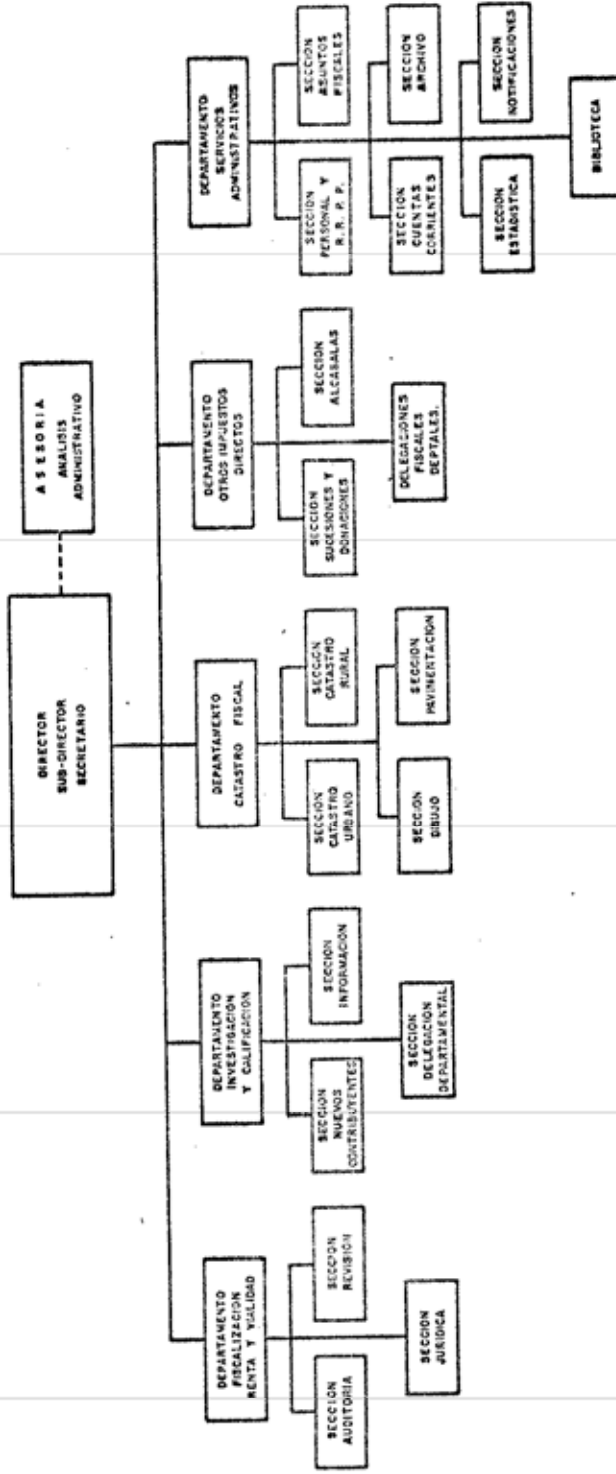


EL SALVADOR

CUADRO No. 17

# ORGANIGRAMA DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

## MINISTERIO DE HACIENDA



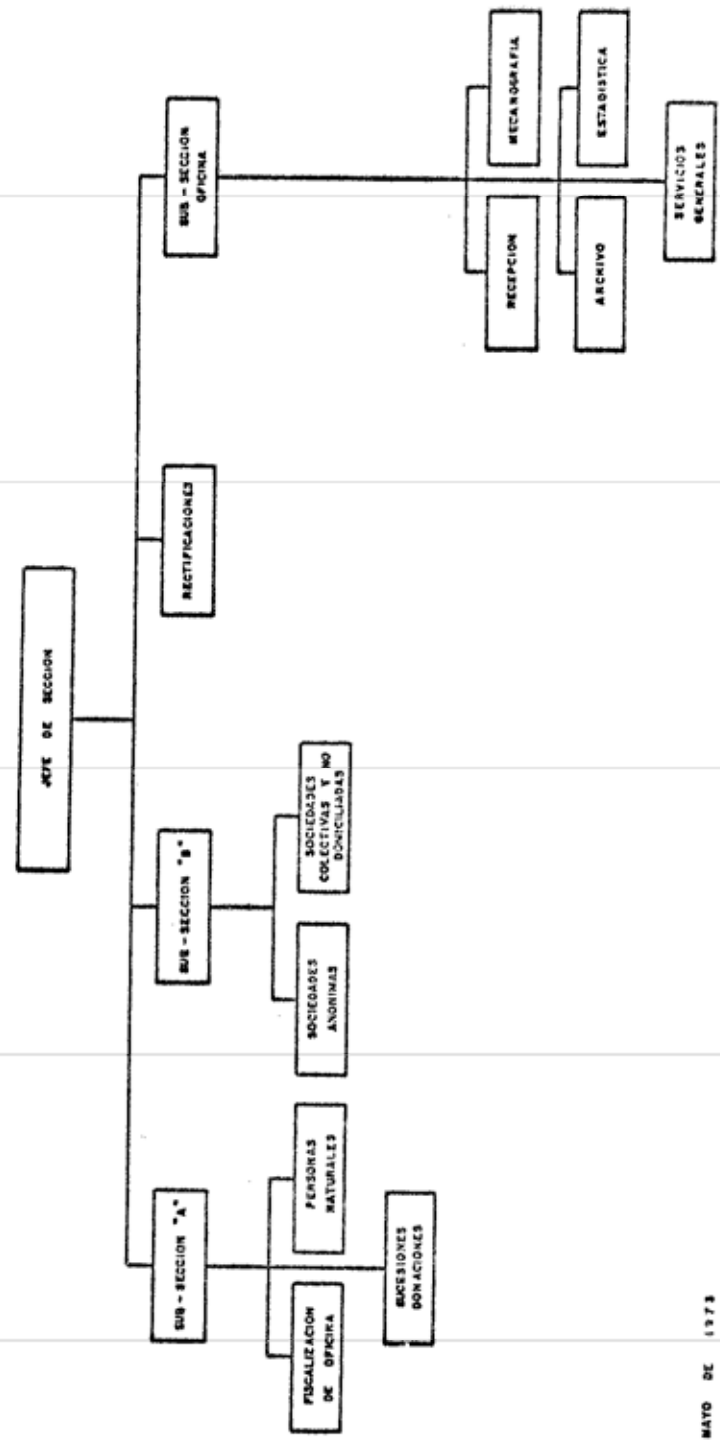
12 DE OCTUBRE DE 1973

GOBIERNO DE EL SALVADOR

CUADRO No. 18

EL SALVADOR

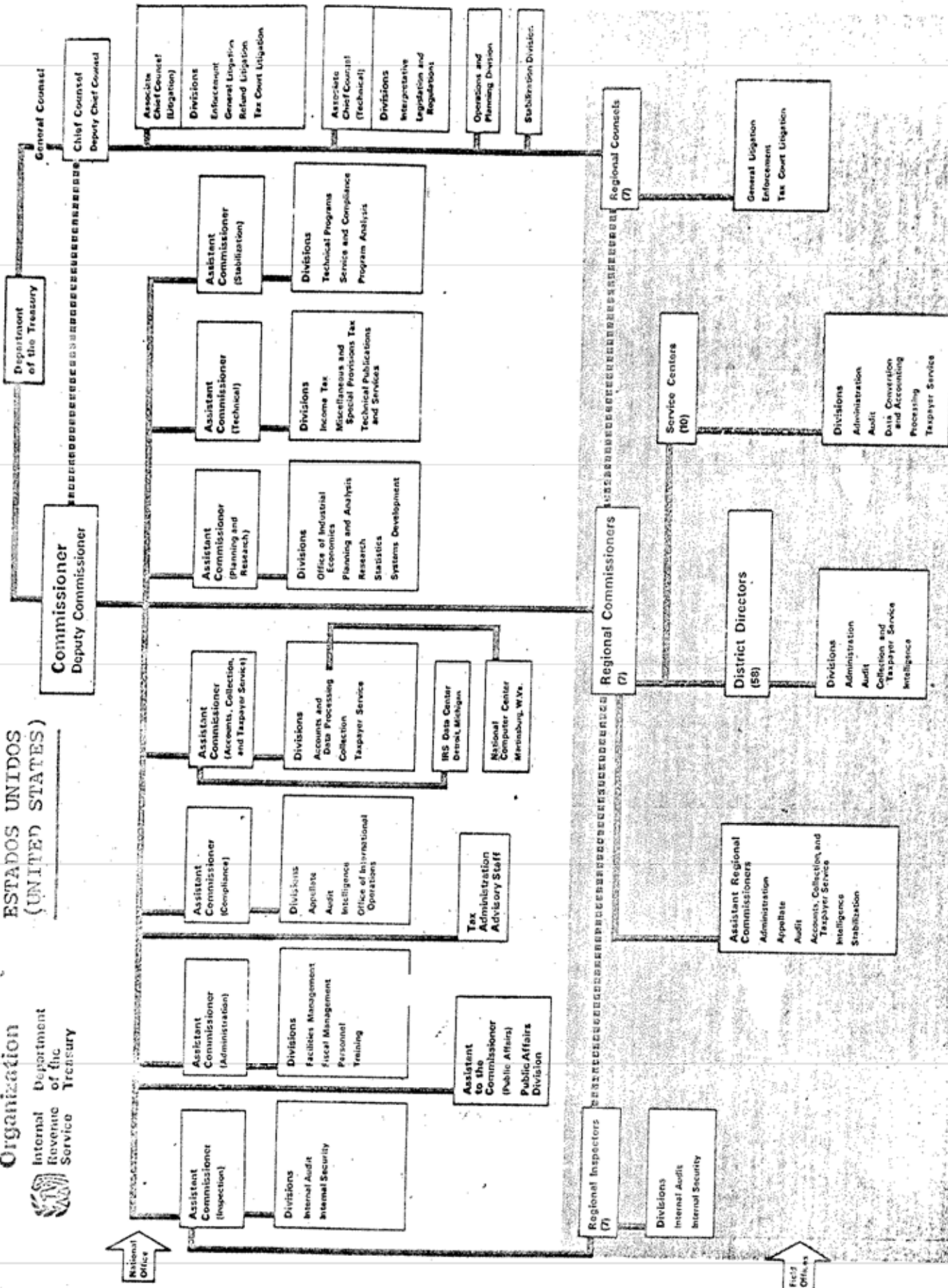
**ORGANIGRAMA DE LA SECCION AUDITORIA**  
 DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION, RENTA Y VIALIDAD  
 DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS



MAYO DE 1973

GOBIERNO DE EL SALVADOR

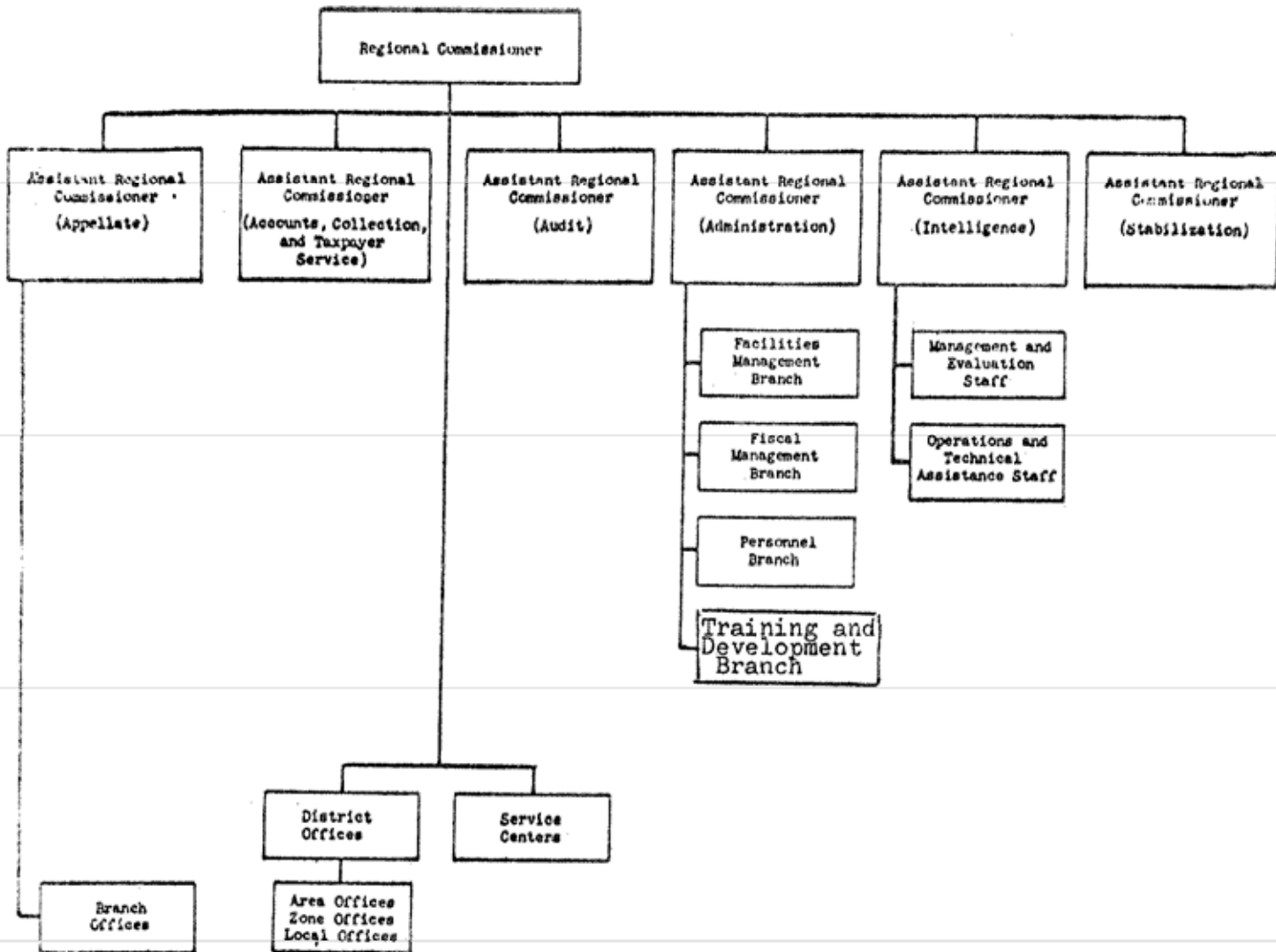
MINISTERIO DE HACIENDA



CUADRO No. 20.

ESTADOS UNIDOS

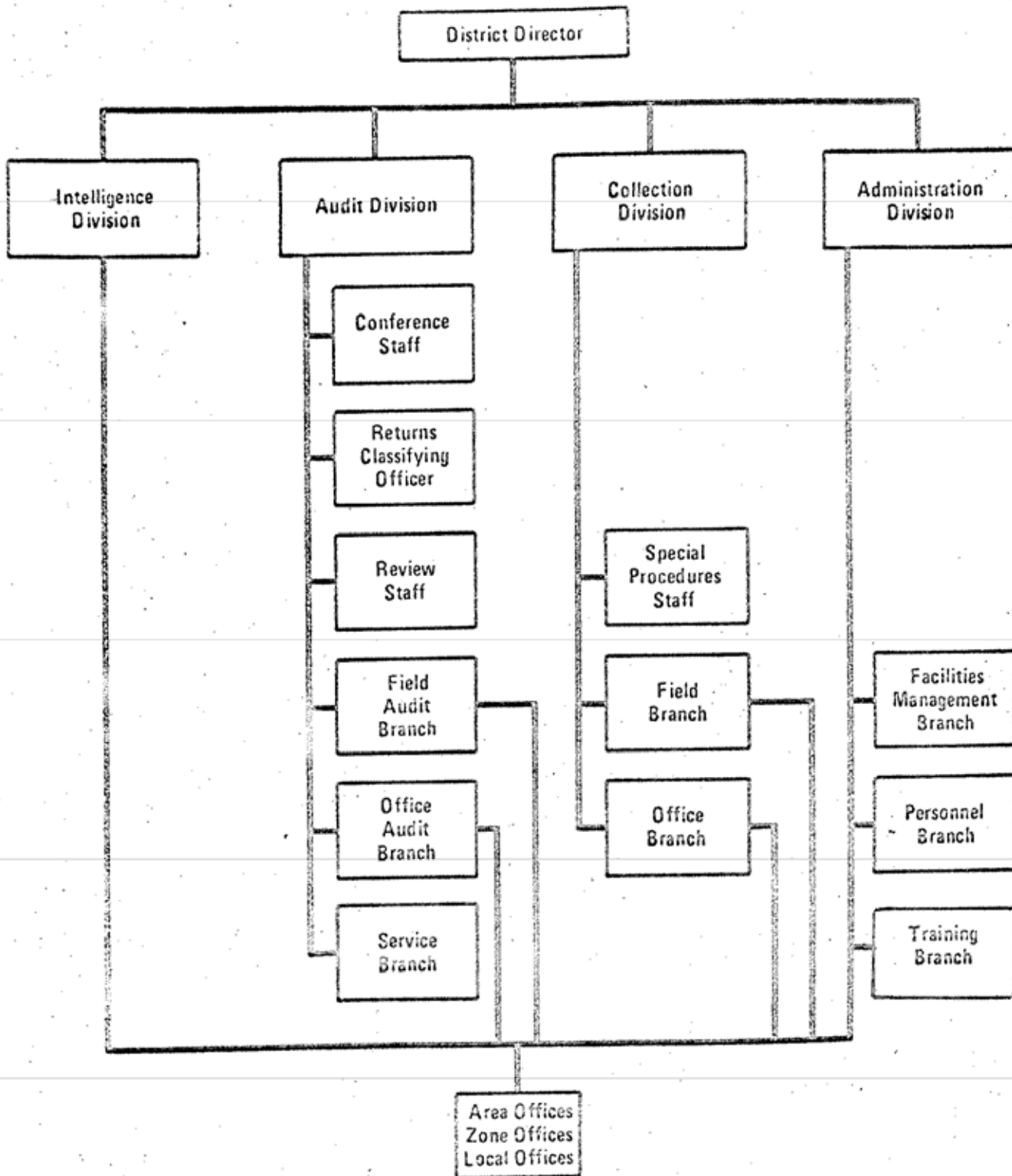
Regional Office - Internal Revenue Service



CUADRO No. 21

ESTADOS  
UNIDOS

District Office - Internal Revenue Service



CUADRO No. 22

ORGANIZACION DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS DE GUATEMALA

DIRECTOR GENERAL

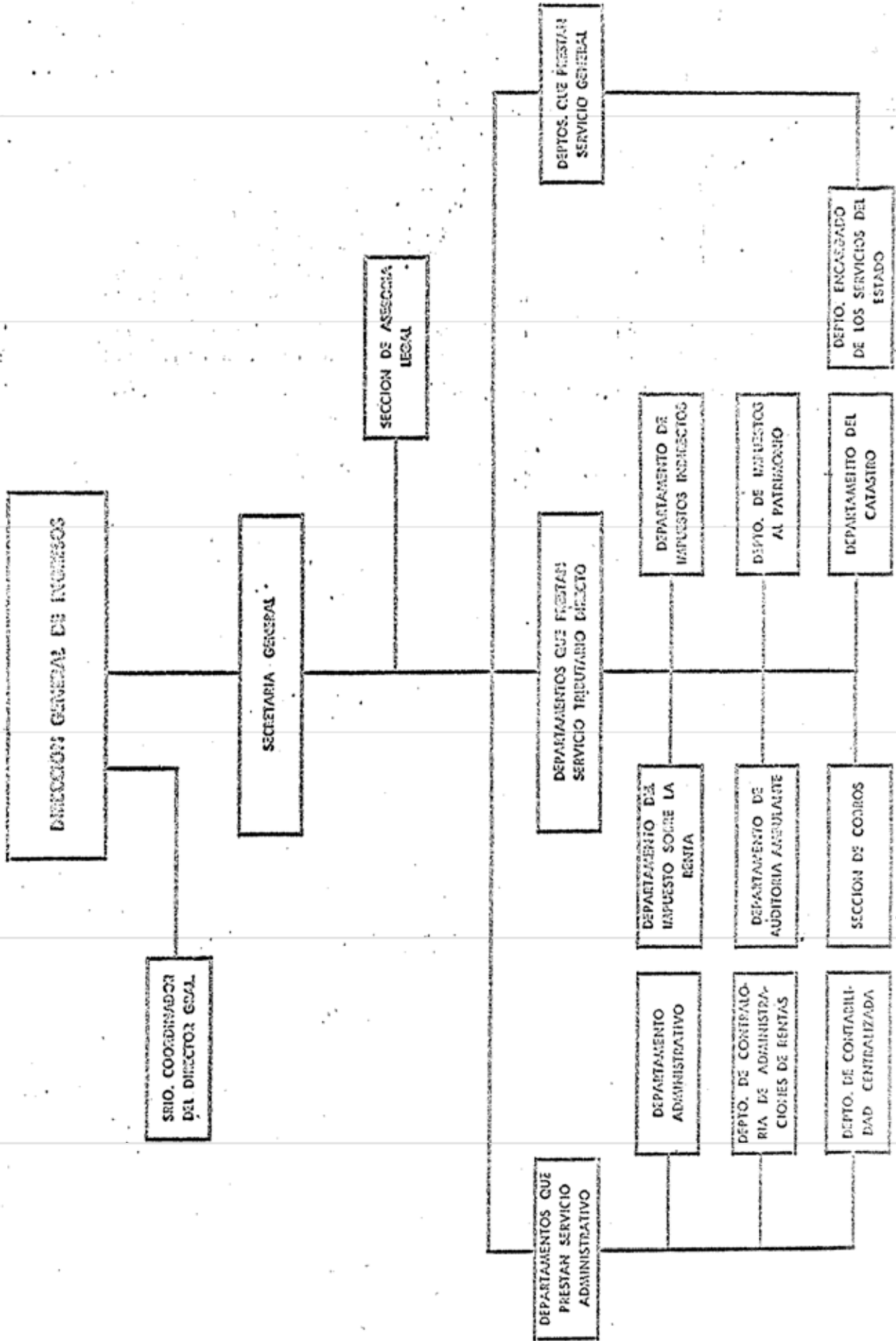
- Asesoría Jurídica
- Relaciones Públicas
- Inspección Interna

SUB-DIRECTOR GENERAL

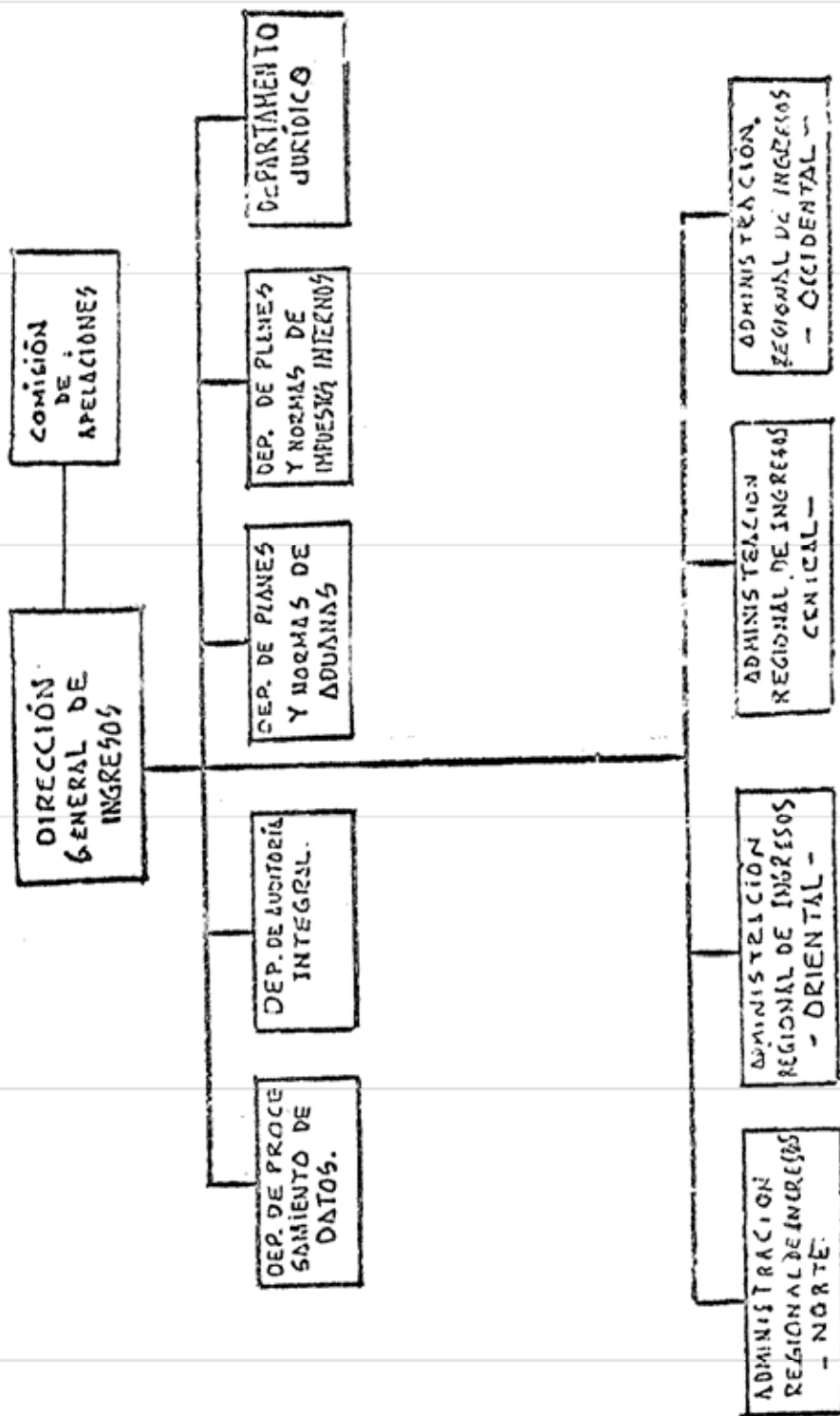
- Departamento de Estudios
- Departamento de Catastro
- Departamento de Servicios Alternos
- Departamento de Receptoría y Cobros
- Departamento de Control de Contribuyentes
- Departamento de Fiscalización

| - ADMINISTRACIONES DEPARTAMENTALES

ORGANIGRAMA DE FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE INGRESOS DE NICARAGUA

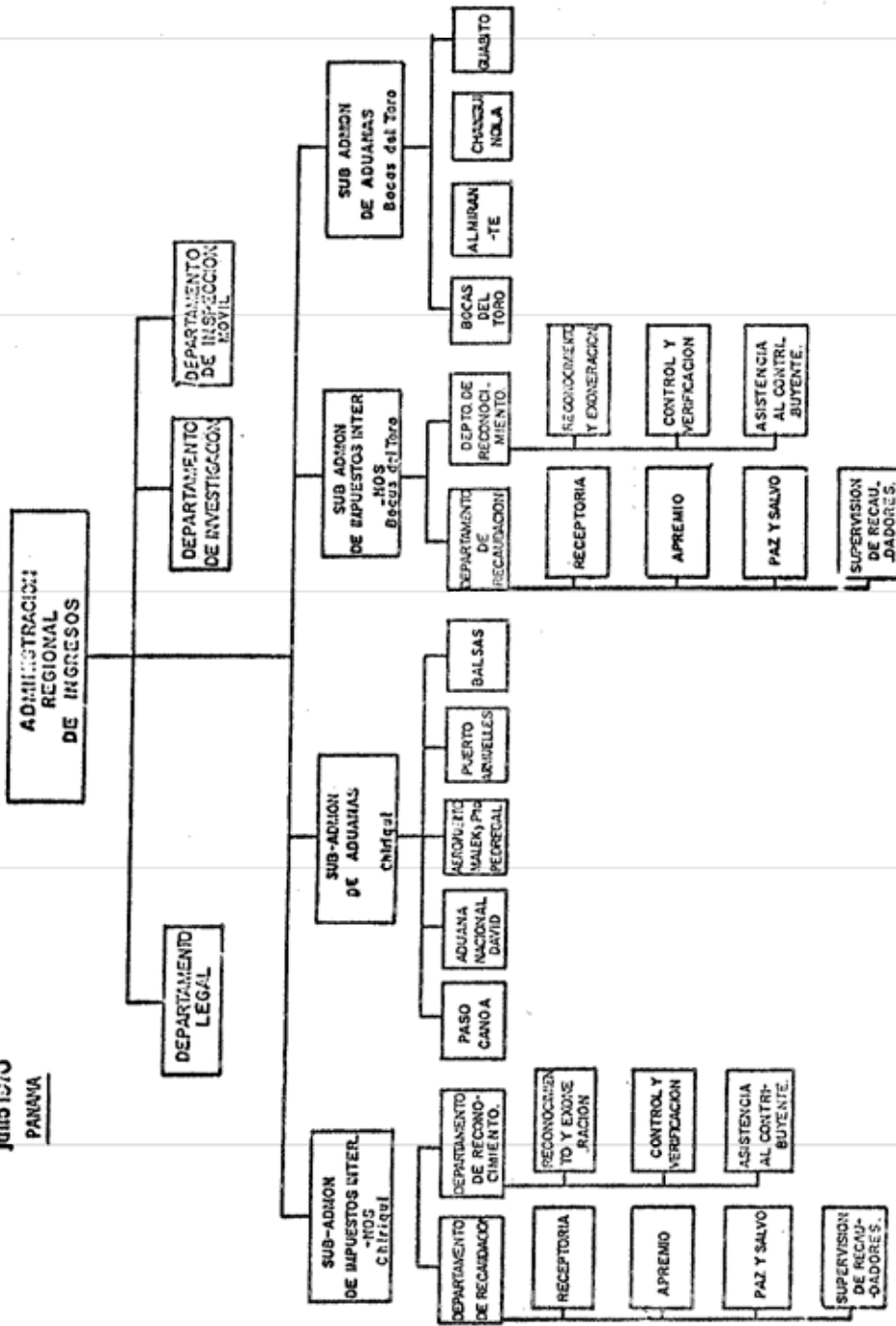


PANAMA



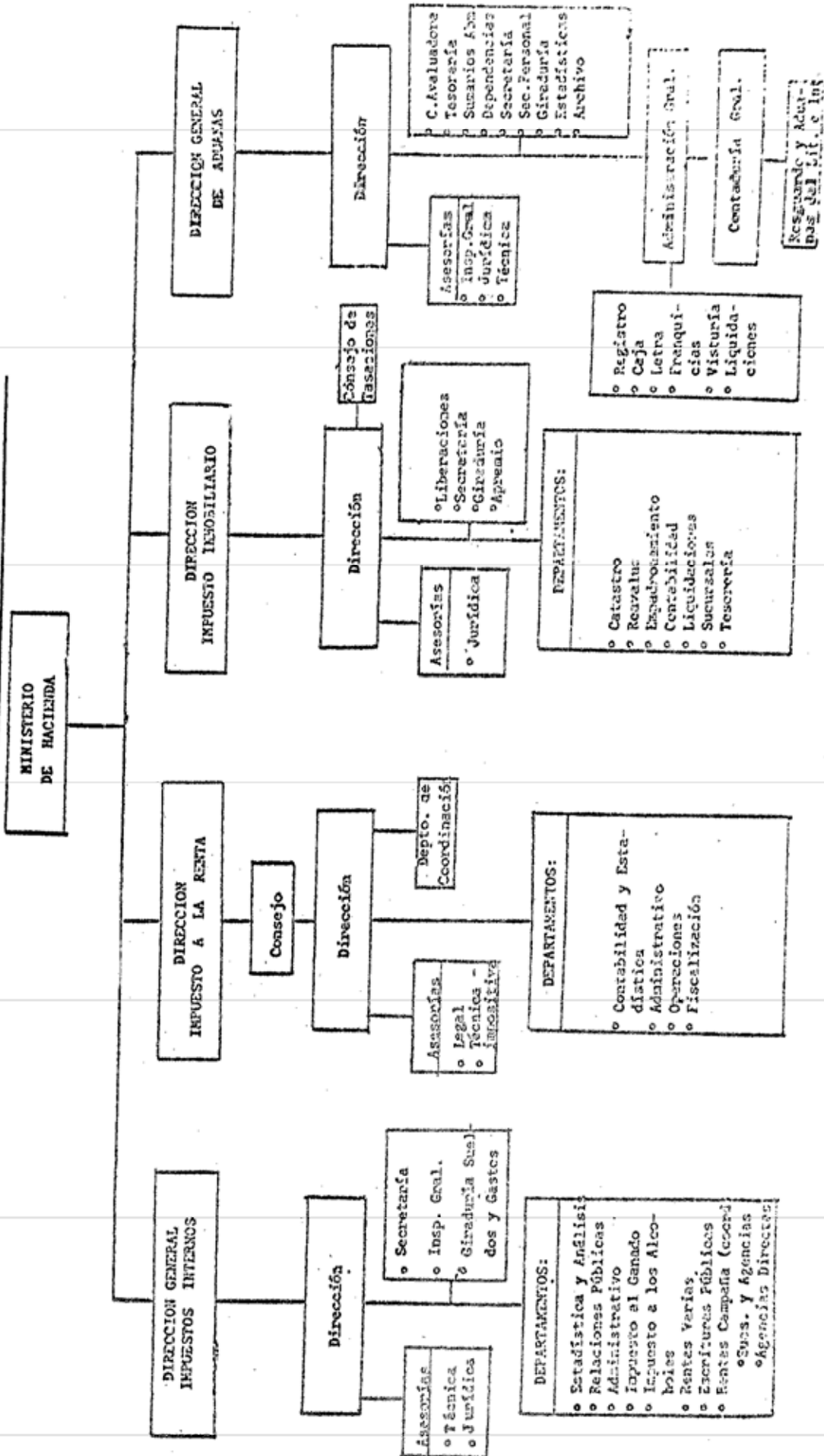
ADMINISTRACION REGIONAL DE INGRESOS  
 OCCIDENTAL  
 Julio 1970  
 PANAMA

CUADRO No. 25



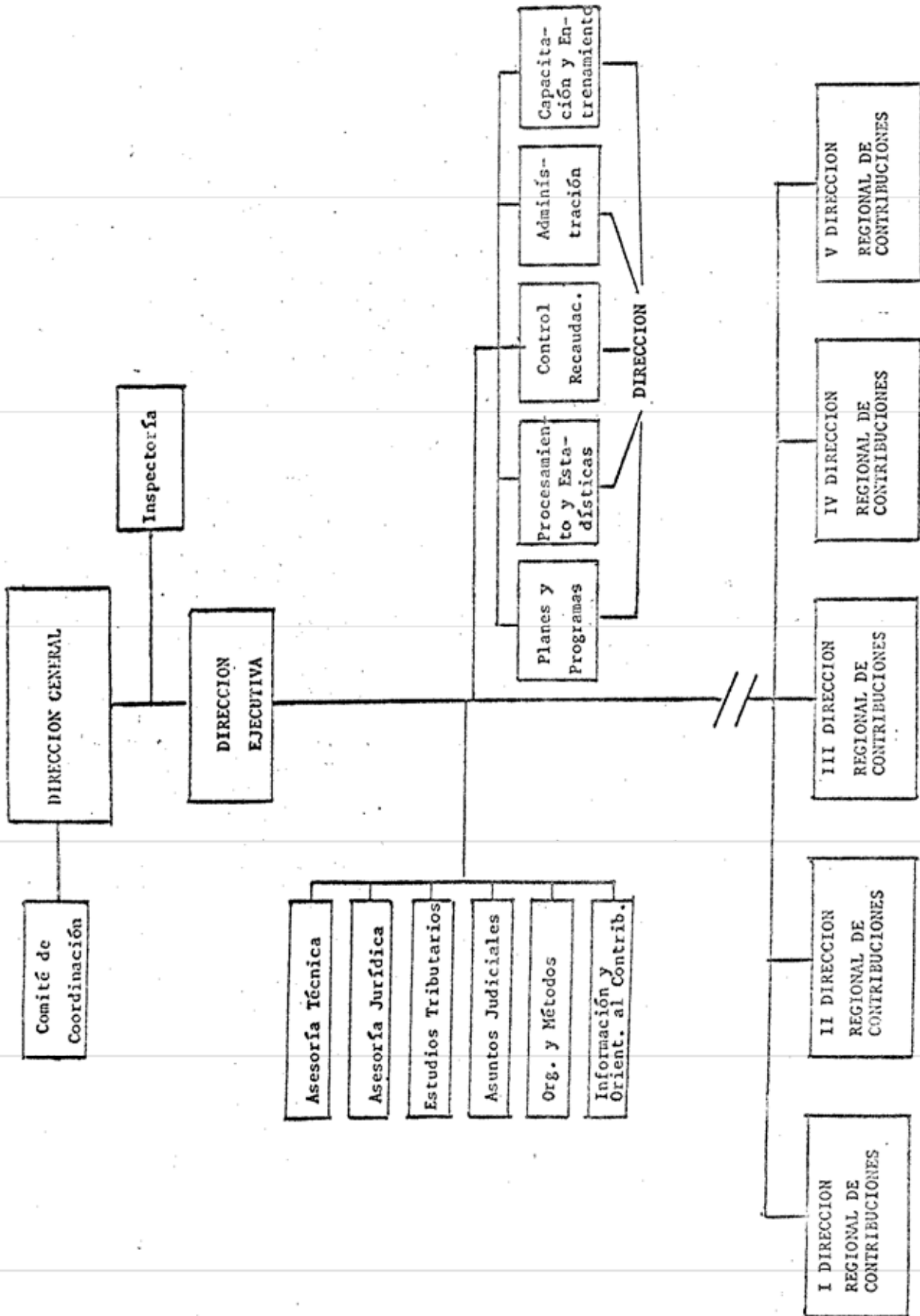
**CUADRO No. 26**

**ORGANIZACION DE LAS OFICINAS RECAUDADORAS DE IMPUESTOS EN EL PARAGUAY**

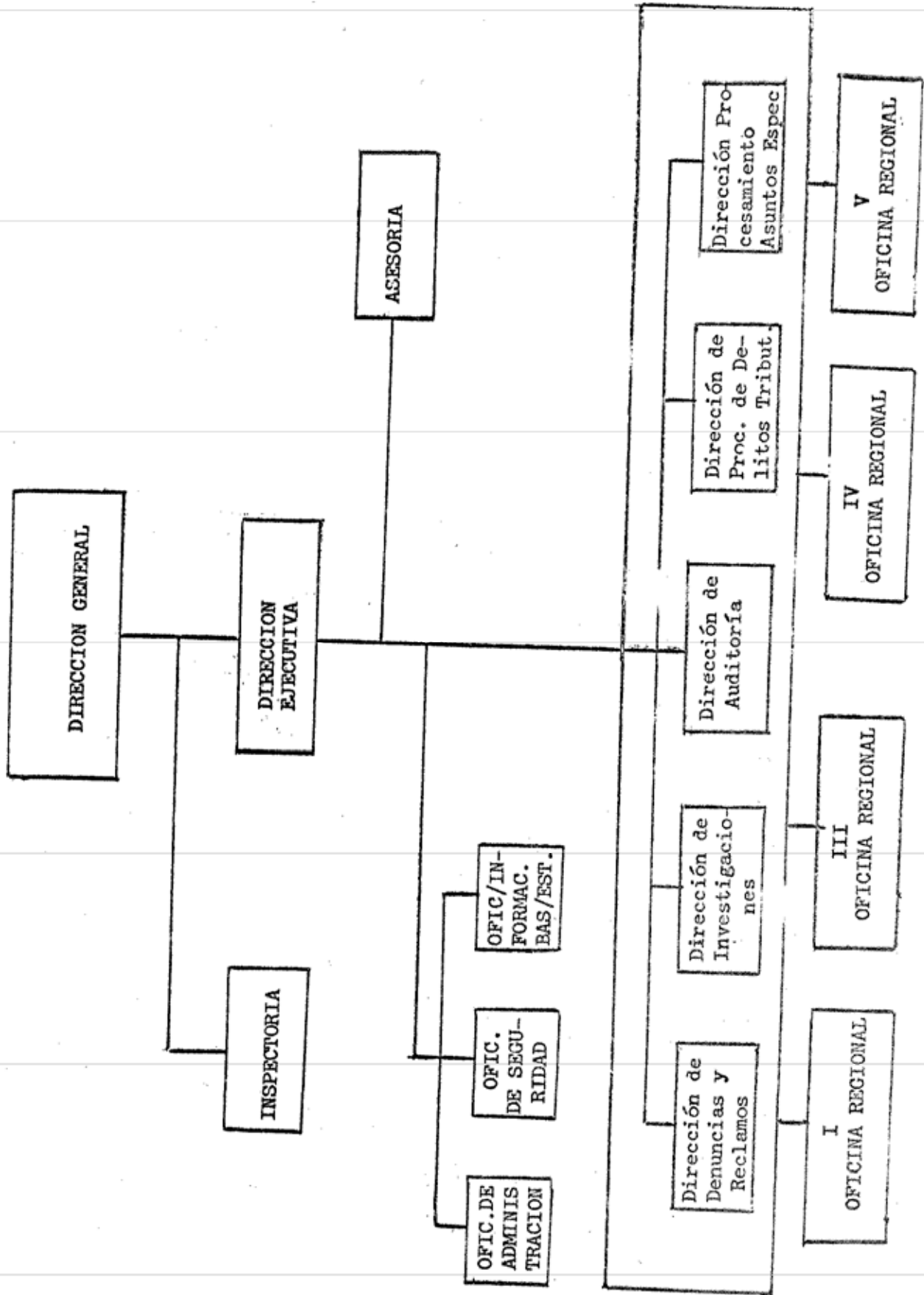


CUADRO No. 27

ORGANIGRAMA DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DEL PERU - JULIO 1972



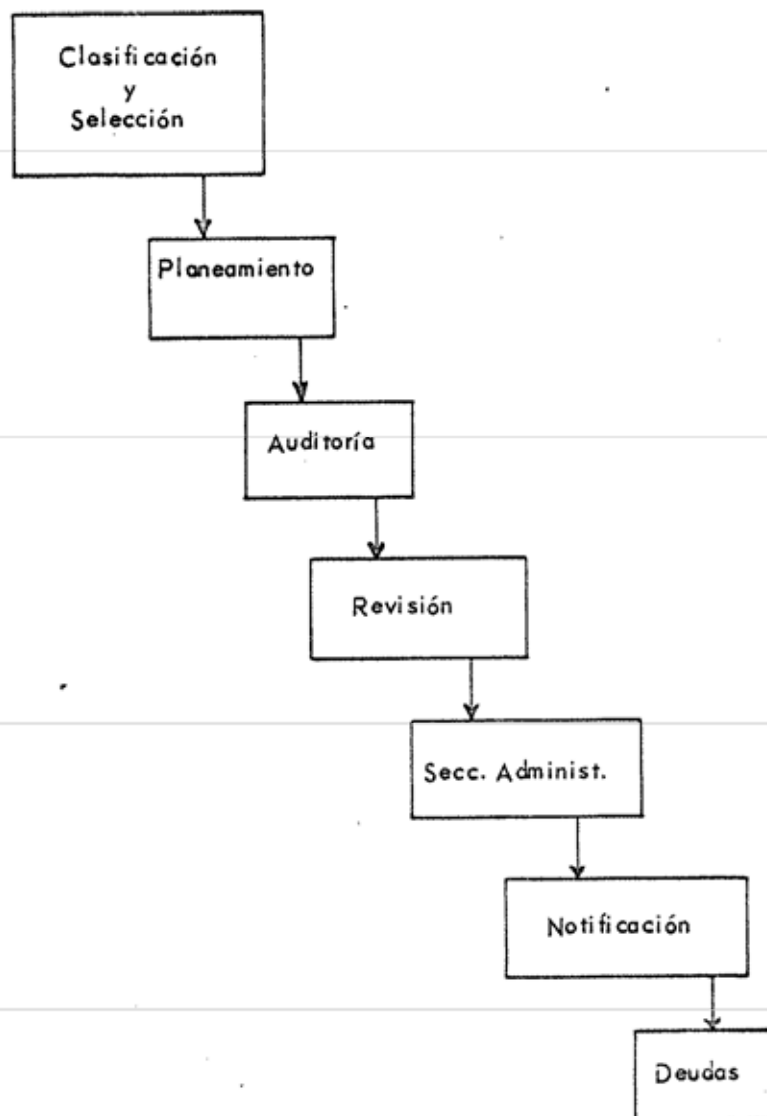
ORGANIGRAMA DE LA DIRECCION GENERAL DE INTELIGENCIA TRIBUTARIA DE PERU - DICIEMBRE/1973



CUADRO No. 29

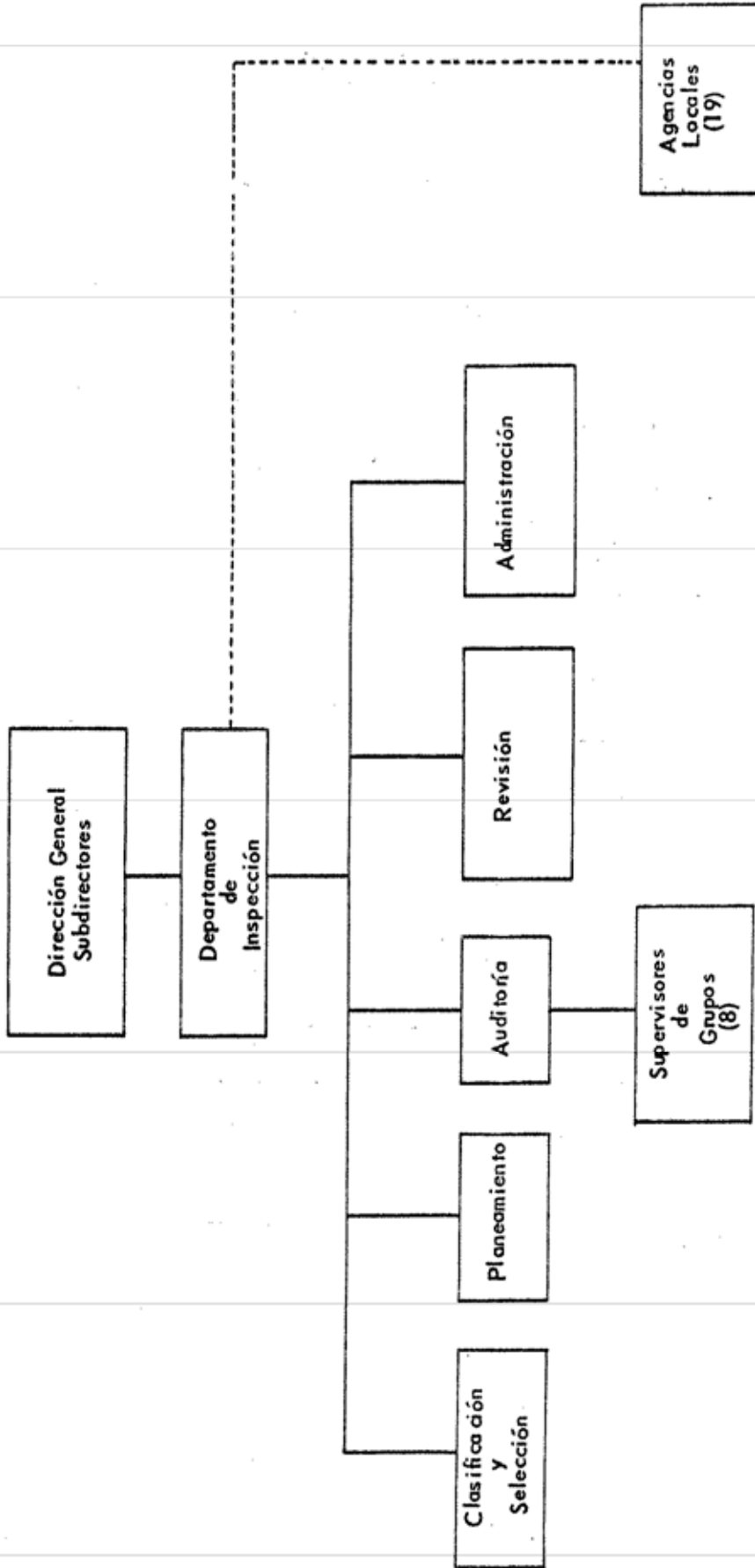
REPUBLICA DOMINICANA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANZAS  
DIRECCION GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
DEPARTAMENTO DE INSPECCION

PROCESO DE FISCALIZACION EXTERNA

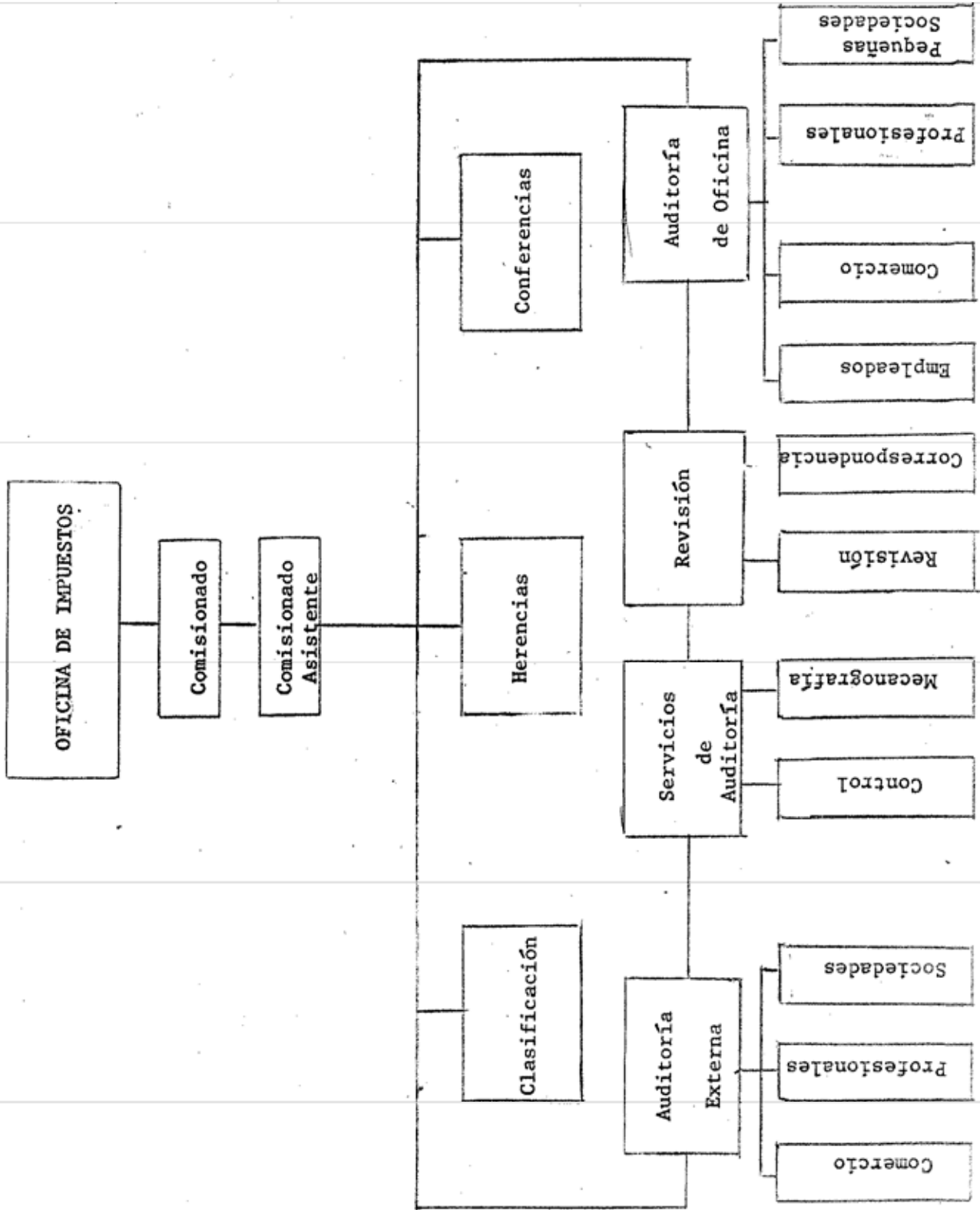


CUADRO No. 30

REPÚBLICA DOMINICANA  
SECRETARÍA DE ESTADO DE FINANZAS  
DIRECCIÓN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN

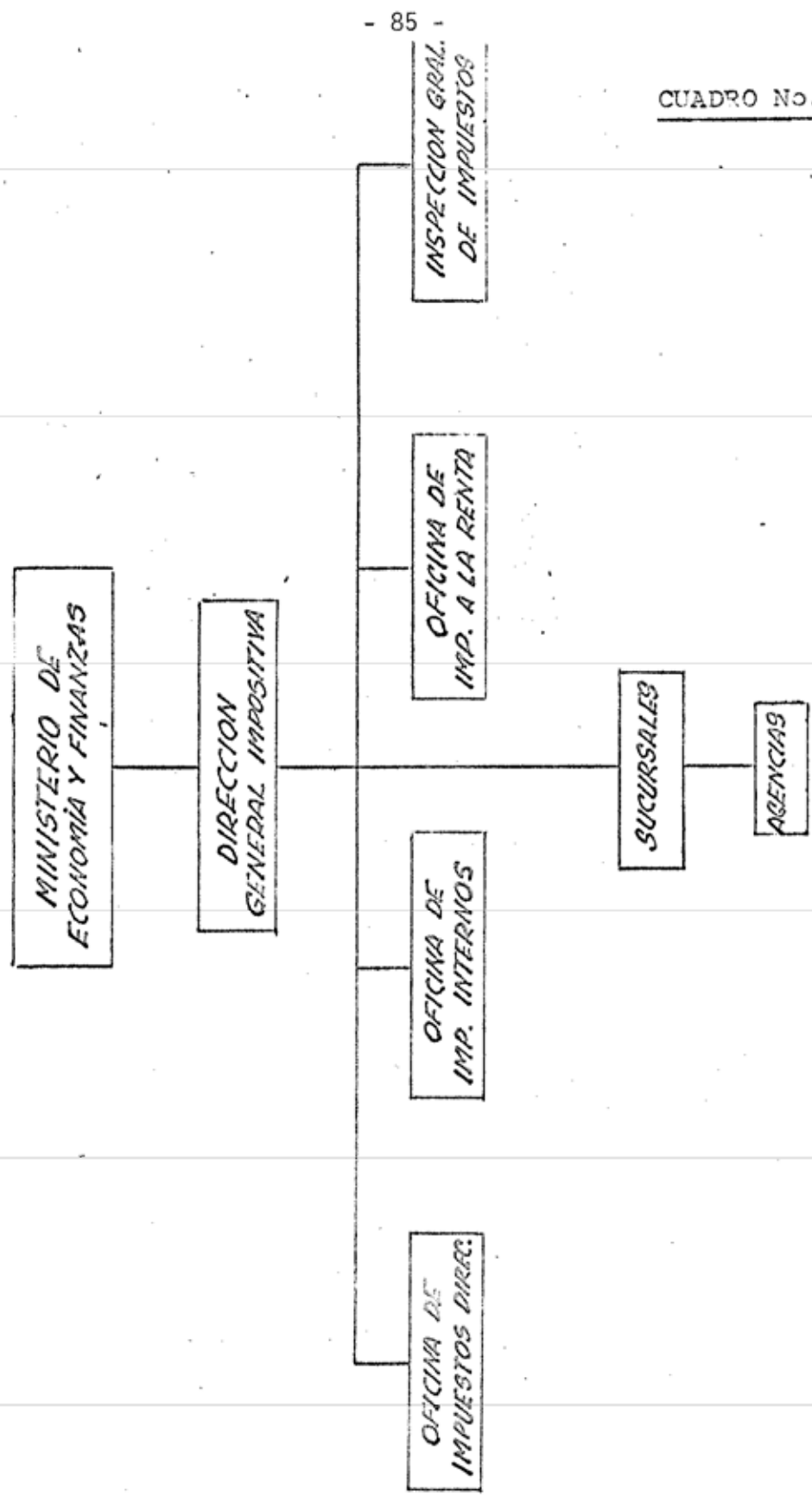


CUADRO No. 31



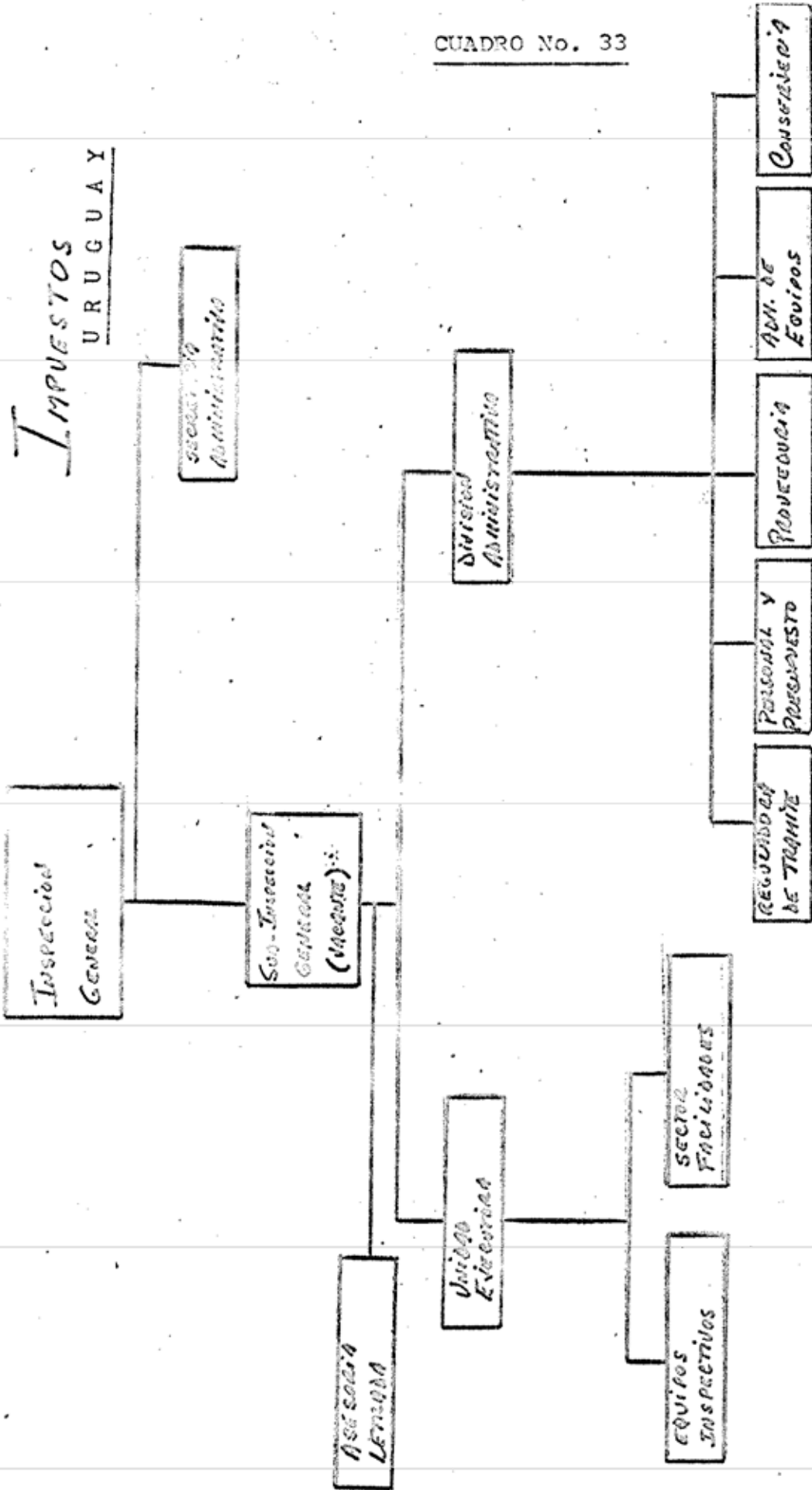
*DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA*  
*ORGANIGRAMA*

- URUGUAY -



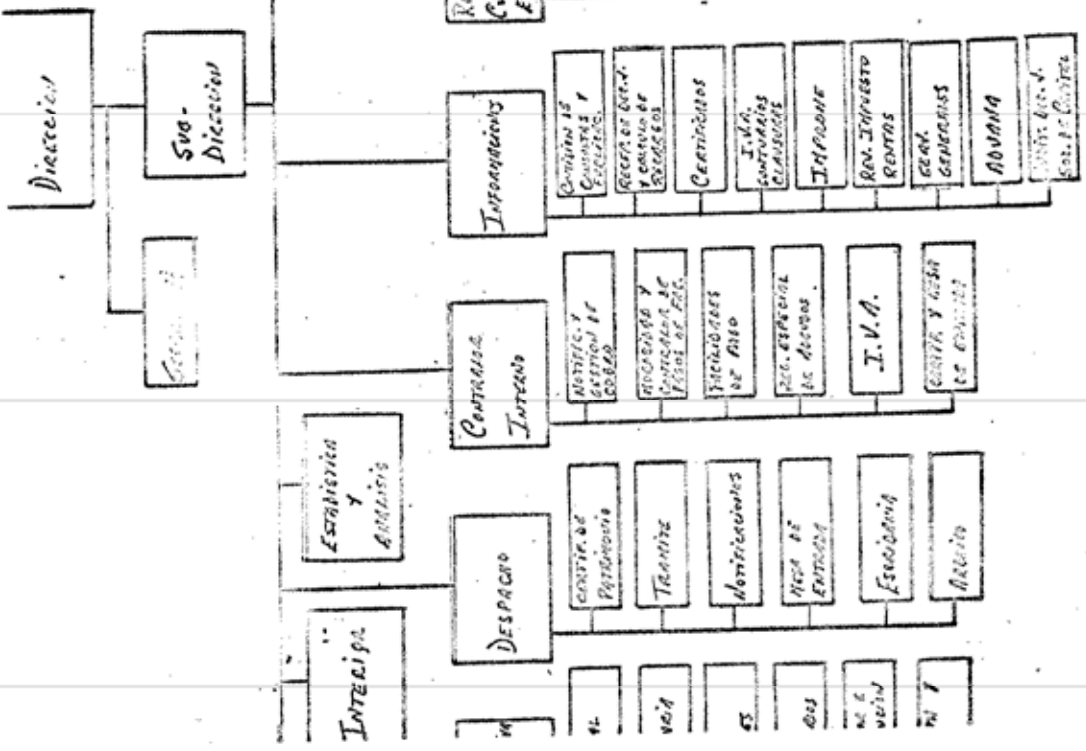
CUADRO No. 33

# INSPECCION GENERAL DE IMPUESTOS URUGUAY



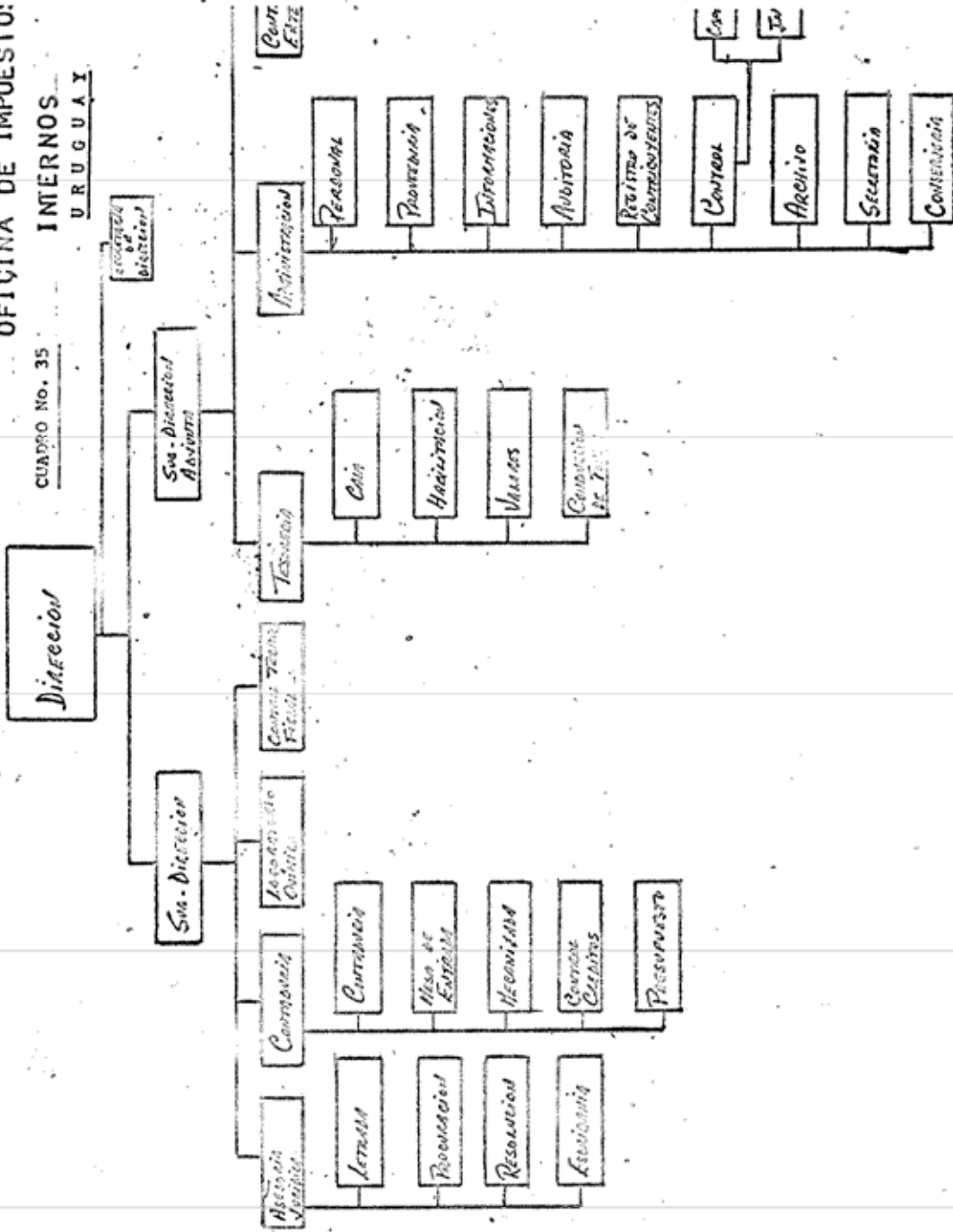
OFICINA DE IMPUESTOS.  
A LA RENTA  
URUGUAY

CUADERO No. 34



OFICINA DE IMPUESTO:  
INTERNOS  
URUGUAY

CUADRO No. 35



TEMA INTRODUCTORIO  
CONCLUSIONES

Tema Introdutorio: "PROBLEMAS ACTUALES QUE PLANTEA LA ESTRUCTURA Y APLICACION DE UN PROGRAMA EQUILIBRADO DE AUDITORIA Y PROYECTOS PARA EL FUTURO"

1. De entre los problemas actuales que deben ser discutidos y resueltos para estructurar y aplicar un programa equilibrado de auditoría, se cuentan básicamente los siguientes:
  - a) Definición de los objetivos de la función de auditoría. Este aspecto fue sustancialmente abordado en los Seminarios del CIAT celebrados en Costa Rica y Panamá en 1969 y 1970, y consiste en establecer la orientación de la auditoría hacia objetivos directos o indirectos o bien sea con perspectivas recaudatorias o de coberturas de contribuyentes y será discutido en términos generales en esta Conferencia.
  - b) Formulación, ejecución y evaluación de planes. Este tema también fue objeto de atención especial en los anteriores Seminarios del CIAT y será actualizado asimismo en la presente Conferencia.
  - c) Disposición de adecuados sistemas de apoyo. Este aspecto será también contemplado en una de las sesiones de la Conferencia de Quito.
  
2. En cuanto a las perspectivas de futuro y atendiendo a la evolución en cuanto al concepto del papel del Estado, el desarrollo de las relaciones internacionales y los avances tecnológicos, el trabajo del señor Supersad señala algunas líneas en relación a aspectos que tendrán incidencia en el desarrollo de la función de auditoría en el futuro. Entre esos aspectos se destacan:
  - a) Desarrollo cada vez mayor de las empresas multinacionales y de nuevas tecnologías y métodos contables que harán necesaria la cooperación internacional, concretada bien sea en el intercambio de informaciones mediante acuerdos entre las administraciones tributarias de los países, así como a través de la asistencia técnica, para difundir el conocimiento y aplicación de técnicas avanzadas de auditoría.
  - b) Uso extendido de computadores y equipos de procesamiento automático de datos, con miras a acelerar y perfeccionar el proceso integral de la auditoría tributaria.
  - c) Establecimiento a nivel interno e internacional, de reglas contables uniformes para las empresas comerciales, con el propósito de conciliar el balance contable con el balance fiscal eliminando la necesidad de ajustes complejos.
  - d) Tener presente los resultados que se obtengan y los informes resultantes de la ejecución de las tareas de auditoría, como forma o antecedente al momento de proceder a cambios importantes en la legislación tributaria.
  - e) Posibilidad de extender la utilización de los profesionales uni-

versitarios pertinentes, en la certificación de estados contables y de documentos fiscales que presenten los contribuyentes, como forma de asegurar la corrección formal y sustancial de aquéllos.

- f) Atender el logro de nuevos objetivos de la función de auditoría que pueden derivarse de una concepción realista acerca del papel del Estado y de la orientación gubernamental. También puede ubicarse dentro de este aspecto el desarrollo más extendido de lo que se conoce como "auditoría preventiva" como una forma de apoyo a la auditoría de campo.