

Conferencia Técnica del C. I. A. T.
Madrid, 2006

"UN ENFOQUE INTEGRAL PARA LA PREVENCIÓN Y EL COMBATE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA"

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

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA - AEAT (ESPAÑA)



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid

**PALABRAS DEL DIRECTOR GENERAL
AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
LUIS PEDROCHE Y ROJO
DIRECTOR GENERAL**



*Luis Pedroche y Rojo
Director General
Agencia Estatal de
Administración Tributaria*

Me produce una gran satisfacción dar la bienvenida a todos ustedes, representantes de las administraciones tributarias, de organismos internacionales y expertos fiscalistas, convocados a la Conferencia del CIAT que celebramos en Madrid entre el 23 y el 26 de octubre de este año.

Las Conferencias del CIAT son acontecimientos de la mayor relevancia para quienes trabajamos en las administraciones tributarias. En ellas se nos ofrece una ocasión idónea para exponer lo avanzado, lo que queda por alcanzar, las dificultades que hemos conseguido vencer y las nuevas circunstancias que continuamente están transformándose en desafíos nuevos. Es un foro en el que tenemos la seguridad de conocer experiencias que nos van a interesar y de encontrar oyentes y amigos que

nos van a entender, porque todos compartimos unas tareas y un lenguaje comunes.

Esta Conferencia tratará de "**Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria**", asunto que no puede ser ni más actual ni más importante.

La primera obligación de una administración tributaria es servir a la sociedad en todas sus actuaciones y orientar sus relaciones con la ciudadanía de la forma más fácil y asequible para ésta. Somos nosotros, los administradores tributarios, los que debemos recorrer el camino hacia ella y no a la inversa. De esto se ocupaba, por ejemplo, la Conferencia del año 2001, celebrada en Sevilla.

Pero esa relación de respeto mutuo y de colaboración con los ciudadanos a la que aspiramos no puede prosperar si éstos ven a diario ejemplos de evasión fiscal que transcurren sin castigo. La lucha contra la evasión fiscal es cada vez más ardua y exige una respuesta cada vez más ágil y compleja, lo que no se consigue sin cuantiosas inversiones en medios materiales y sobre todo humanos.

Sabemos bien que el crecimiento del comercio internacional y la abolición de las barreras aduaneras, son circunstancias que favorecen nuestras economías, pero favorecen también las operaciones fraudulentas. Constituye un auténtico desafío combatir estas últimas sin perjudicar el desarrollo económico.

De ello hablaremos durante la Conferencia, que ha de servir para poner en común experiencias de unos y otros, discutir los problemas a que todos nos enfrentamos y avanzar en soluciones eficaces.

Quiero terminar con mis mejores deseos de una fructífera Conferencia y una agradable estancia en España a todos cuantos nos visitan.

PALABRAS DE BIENVENIDA DEL SEÑOR JORGE RACHID, PRESIDENTE DEL CONSEJO DIRECTIVO DEL CIAT



*Jorge Rachid
Presidente del
Consejo Directivo del CIAT*

Señor Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos de España, Dr. Carlos de Ocaña y Pérez,
Señor Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, Dr. Luis Pedroche,
Señores Consejeros,
Deseo también saludar y dar la bienvenida a todas las delegaciones que nos honran con su presencia.
Señor Secretario Ejecutivo del CIAT, Dr. Claudino Pita, y a través de usted saludo a todo el equipo del CIAT.
Demás autoridades presentes,
Señoras y señores,

Con inmensa satisfacción iniciamos una más de las Conferencias Técnicas del CIAT, este año con el tema “Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria”.

Nuevamente, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias nos reúne para intercambiar experiencias y buenas prácticas.

Como Presidente del Consejo Directivo, les doy mis parabienes a quienes forman parte de la organización del evento, la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España y los funcionarios de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, que con tanto empeño nos brindan esta brillante acogida.

Aprovecho la oportunidad para destacar la buena gestión de la Secretaría Ejecutiva y el sinnúmero de servicios prestados por el CIAT a las administraciones tributarias de los países miembros.

Aprovecho también para llamar a los representantes de los países miembros para reflexionar sobre la gestión estratégica del CIAT, pues, como saben, en breve estaremos cerrando el Plan Estratégico 2007-2010, que está en su fase de elaboración, para que podamos contar con un CIAT cada vez más fuerte y participativo.

No deseo extenderme demasiado y, una vez más, enaltezco la acogida que recibimos de nuestros anfitriones de España, en esta bella y tradicional ciudad de Madrid.

En nombre del Consejo Directivo y en el mío propio, les deseo una provechosa Conferencia.

Muchas gracias.

CEREMONIA DE INAUGURACIÓN

DISCURSO DEL SECRETARIO EJECUTIVO DEL CIAT CLAUDINO PITA



Sr. Carlos Ocaña y Pérez de Tudela, Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos de España, Sr. Jorge Rachid, Presidente del Consejo Directivo del CIAT, Sr. Luis Pedroche, Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, demás Sres. Consejeros del Consejo Directivo del CIAT, demás Sres. Representantes de países miembros del CIAT, demás funcionarios integrantes de las delegaciones de países miembros del CIAT, de otras administraciones tributarias y de los organismos internacionales que nos acompañan, amigas y amigos todos. En primer lugar, queremos agradecerles su gentil presencia y darles nuestra cordial bienvenida a esta Conferencia Técnica del CIAT, que tiene como tema central de análisis la muy actual e importante propuesta de

“UN ENFOQUE INTEGRAL PARA LA PREVENCIÓN Y EL COMBATE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA”

Especialmente deseamos agradecer a las autoridades del Gobierno español, en la persona de Luis Pedroche, esta nueva demostración de apoyo al CIAT, que hace posible la realización en España de nuestra Conferencia Técnica una vez más.

La identificación y solidaridad demostrada por España con el CIAT, y a través de él con todos sus países miembros, podemos entenderla como una manifestación de la vocación de cooperación y humanismo que siempre la ha caracterizado.

Por otra parte, podemos afirmar que no existe otra nación de fuera del continente americano que tenga que ver tanto con el conjunto de los países de ese continente, en cuanto a su historia, su cultura y su gente.

Muchos de los logros alcanzados por el CIAT, principalmente aquellos referentes a promover la cooperación entre las administraciones tributarias de sus países miembros, como muchos de los avances perceptibles en las administraciones tributarias latinoamericanas, se los debemos a la singularmente generosa y amplia contribución de España.

En ese sentido cabe destacar el apoyo recibido de cuatro instituciones españolas: en primer lugar de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y también de la Dirección General de Tributos, del Instituto de Estudios Fiscales y de la Agencia Española de Cooperación Internacional.

Igualmente, con relación a personas, sin perjuicio de reconocer que son muchos los nombres que deberíamos mencionar, no podemos dejar de destacar a dos de ellas por su actuación con relación a los países americanos y sus dotes profesionales y humanos. José Victor Sevilla Segura, que con su talento y su excepcional conocimiento de los temas tributarios fue pionero y adalid en el aporte de España a las administraciones tributarias americanas y Fernando Díaz Yubero, que desde hace años se ha constituido en un importante nexo entre España y América, y en un factor decisivo en el apoyo brindado por España para el progreso de las administraciones tributarias americanas.

Con relación a los temas de deliberación de esta Conferencia Técnica del CIAT, ellos están dirigidos a reflexionar conjuntamente e intercambiar experiencias, sobre los actuales desafíos con que se confrontan nuestras administraciones para una eficaz ejecución de la ley tributaria, a través de la prevención y el combate a la evasión, tanto en lo que se refiere a las acciones fiscalizadoras como a las de cobranza.

Con el desarrollo del programa, tendremos oportunidad de conocer y discutir interesantes y orientadoras experiencias.

La razón del análisis conjunto de estos temas, es que ellos se encuadran en desafíos comunes que las administraciones tributarias deben confrontar en el actual entorno, tanto en el plano interno como internacional.

En el plano interno, una sociedad más participativa y exigente en el contexto del cambio de paradigma a que asistimos: del de « más mercado y menos Estado », al de « mejor mercado y Estado de mayor calidad », nos obliga a preocuparnos como nunca en lograr una respuesta adecuada a las expectativas de nuestros ciudadanos, cumpliendo rigurosamente nuestro rol de íntegros ejecutores de la normativa tributaria, en favor de la equidad y el progreso y brindándoles servicios oportunos y satisfactorios.

En el plano internacional debemos resolver los nuevos desafíos derivados de la globalización, que si por una parte ha contribuido para una mayor eficiencia de la economía, a través de la apertura y consecuente mayor competencia que propicia, también supone inéditos y renovados desafíos para las Administraciones tributarias al facilitar la promoción y el montaje de esquemas de evasión difíciles de controlar, como por ejemplo, la planificación tributaria abusiva, que se sirve de instrumentos tales como la manipulación de los precios de transferencia, la subcapitalización y la creación de entidades ficticias, apoyada en la utilización de la estricta confidencialidad ofrecida por jurisdicciones de baja o nula tributación de la renta o por regímenes diferenciales excepcionales de jurisdicciones con tributación de la renta normal.

Si los desafíos son comunes, la esencia de la estrategia a desarrollar por las administraciones tributarias también debería ser común. Podrá y deberá variar su implementación en función de la disponibilidad de recursos y logros alcanzados por cada administración, sin embargo, creemos que en todos los casos esa estrategia debe ser integral y permanentemente actualizada para acompañar los cambios en el entorno y estar fundamentada en seis pilares básicos:

1. Dar un especial énfasis al perfeccionamiento de toda acción directamente vinculada a mejorar el cumplimiento voluntario. Esto significa:
 - Mejorar las actividades de control del cumplimiento y de la cobranza, principalmente basándose en el procesamiento de la información, tanto de la disponible en la AT como la obtenible a través de terceros, efectuando « cruces » de esa información que permitan prevenir, detectar y resolver el incumplimiento. La potenciación de estas actividades, además de tener efectos sobre aquellos que sean objeto de acciones puntuales, aumentará la percepción de riesgo en el universo de obligados disminuyendo la propensión a la evasión.
 - Mejorar los servicios de asistencia al contribuyente, lo que facilitará el cumplimiento voluntario, evitando al mismo tiempo la comisión de errores involuntarios, generados en muchas oportunidades por la complejidad que suele caracterizar a la normativa tributaria, lo cual permitirá concentrar en mayor medida las acciones y los recursos de la AT en la solución de los comportamientos evasivos deliberados.
2. Promover la cultura tributaria de manera que se fortalezca la “ética del contribuyente”, no solamente difundiendo la finalidad trascendente de la administración tributaria y de la tributación de coadyuvar al bienestar en la sociedad, sino también previniendo el incumplimiento a través de una promoción de la responsabilidad corporativa, que facilite el conocimiento de los riesgos tributarios por los directivos empresariales, de manera que puedan evaluar propuestas imprudentes de los asesores tributarios, y asegurar que aquellos riesgos sean considerados con el mismo rigor en cuanto a su análisis y transparencia que otros riesgos del negocio, conteniendo así el uso del planeamiento tributario abusivo.
3. Acompañar e incorporar en lo posible los avances en la tecnología de la información y de las comunicaciones lo que, por una parte, significará ampliar la capacidad para aplicar una mejor política de administración de riesgos que permita actuar proactivamente y dirigir los esfuerzos de control atinadamente en la selección de casos y en la gestión de los mismos. Igualmente, el avance tecnológico en la AT podrá resultar en una mejor y más oportuna prestación de servicios al contribuyente y también ponerse a tono con los requerimientos y las posibilidades que surgen de aquellos mismos avances obtenidos por los obligados.

4. Reducir las oportunidades de evasión a través de un análisis permanente de la normativa tributaria (legal y reglamentaria), y la elaboración de propuestas de reforma de esa normativa por los medios competentes, que la simplifiquen en beneficio de una mejor aceptación, cumplimiento y administración, así como que eliminen ambigüedades o lagunas propicias para la planificación tributaria y el abuso de la ley, y que sobre todo acojan las lecciones aprendidas en la ejecución de aquellas normas por la AT.
5. Potenciar la cooperación administrativa internacional como herramienta imprescindible para responder a los desafíos del entorno mundial, propiciando la legislación interna y los acuerdos internacionales que conformen el necesario marco legal, estableciendo la estructura administrativa y los procedimientos adecuados, capacitando a los funcionarios, con miras a brindar y recibir efectivamente aquella cooperación, en particular a través del intercambio de informaciones tributarias.
6. Enfatizar las acciones para el fortalecimiento de las políticas y gerencia de los recursos humanos, conducentes a su capacitación técnico-profesional, su motivación, su identificación con la organización y sus valores, muy especialmente en lo atinente a la ética, siendo conscientes de que cualquier avance en otros aspectos de la administración tributaria, como la experiencia nos indica, requiere ineludiblemente de sus funcionarios, de su participación para una real implementación y de su compromiso para la sustentabilidad de aquel avance.

Para finalizar, deseamos reiterar nuestro reconocimiento y agradecimiento a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el auspicio de esta Conferencia en la persona de su Director General, Sr. Luis Pedroche, y a todos los funcionarios que lo secundan por la cálida y hospitalaria acogida que nos ofrecen y también, y como siempre, manifestar nuestro reconocimiento y agradecimiento al valioso equipo de personas que labora en la sede de la Secretaría Ejecutiva, conformado por sus funcionarios internacionales y locales y los funcionarios que integran las misiones española y francesa ante el CIAT, por su profesionalismo, espíritu de servicio y compromiso con nuestro Centro, todo lo cual junto con el apoyo recibido de nuestros países miembros, hace posible la realización y éxito de eventos como el presente, en un clima de alto profesionalismo, amplia armonía y franca amistad.

A todos muchas gracias por su presencia y gentil atención a nuestra convocatoria.

Ponencia

TEMA 1 **MARCO DEL ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: LA REFORMA FISCAL Y EL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL**

Luis Pedroche y Rojo
Director General
Agencia Estatal de Administración Tributaria – AEAT
(España)

SUMARIO: I.- Consideraciones Generales sobre la Necesidad del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.- II. Metodología Empleada en la Elaboración del Plan de Prevención.- III. Principios de Actuación que Inspiran el Plan de Prevención.- IV. Características del Nuevo Sistema de Planificación.- V. Los Ámbitos de Actuación del Plan de Prevención.- VI. Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.- Conclusión.

El crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, se configura como principio rector de la política económica del gobierno español. Asimismo, constituyen una exigencia insoslayable los principios de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera, que priman las políticas de gasto con impacto en la productividad y se complementan con la reforma fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades.

En este marco, la reforma del IRPF persigue como objetivos aumentar la equidad y el crecimiento, garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones Públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, la reforma responde a la necesidad de defender la posición competitiva de las empresas españolas en el plano comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas.

No obstante, debe significarse que el aumento de la equidad y la distribución de las cargas tributarias atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes no pueden tener lugar, exclusivamente, a través de una reforma tributaria aislada.

Resulta indispensable la actuación de prevención y lucha contra el fraude fiscal que lleva a cabo la Agencia Tributaria, a la que corresponde aplicar el sistema tributario para dar cumplimiento, de esta manera, al mandato que impone el artículo 31 de la Constitución, según el cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la Agencia Tributaria constituye el marco de referencia que ha permitido profundizar en la modernización de la aplicación del sistema tributario español.

En esta ponencia se analizará este Plan de Prevención del Fraude y, en particular, se abordarán las siguientes cuestiones.

- I.- Consideraciones generales sobre la necesidad del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.
- II.- Metodología empleada en la elaboración del Plan de Prevención.
- III.- Principios de actuación que inspiran el Plan de Prevención.
- IV.- Características del nuevo sistema de planificación.
- V.- Los ámbitos de actuación del Plan de Prevención.
- VI.- Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA NECESIDAD DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La Agencia Tributaria se configura en su Ley de creación¹ como un Ente de Derecho Público, con un régimen jurídico distinto al de la Administración General de Estado que, sin menoscabo de los principios esenciales que deben presidir toda actuación administrativa (jerarquía, desconcentración y coordinación), le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal.

La Ley encomienda a la Agencia Tributaria como misión la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio.

En este sentido, despliega su actividad a través de dos líneas estratégicas fundamentales. La primera de ellas persigue de manera directa e inmediata facilitar al ciudadano el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, ofreciéndole para ello servicios de información y asistencia. La segunda de las líneas estratégicas consiste en la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control que garantizan la generalidad y equidad en la contribución a las cargas públicas.

En este marco, cabe afirmar que, aunque las razones que motivaron la elaboración por la Agencia Tributaria del Plan de Prevención del Fraude Fiscal son de diversa índole, presentan como denominador común la necesidad de mejorar la eficacia en la prevención de los incumplimientos tributarios.

En primer lugar, este Plan responde a una demanda social. En los últimos años, la generalización de los servicios de ayuda a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones y la mejora permanente de la calidad de estos servicios ha permitido que la Agencia Tributaria esté considerada como una Administración de referencia en todo el mundo en la prestación de servicios a los contribuyentes.

¹ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

Ilustra esta afirmación el hecho de que, según los datos disponibles antes de la elaboración del Plan de Prevención², es decir, en el año 2004, el 82'8 % de los ciudadanos se sentían satisfechos o muy satisfechos con el servicio prestado por la Agencia Tributaria.

Sin embargo, poco más del 42 % manifestaba su conformidad con la efectividad de las actuaciones de la propia Agencia en su lucha contra el fraude fiscal.

En definitiva, el esfuerzo realizado y los resultados obtenidos en el área de atención al ciudadano no han tenido su correspondencia en el área de control, apreciándose una insuficiente adaptación a la realidad económica y a la evolución del fraude.

En consecuencia, la Agencia Tributaria, en cumplimiento de los fines que se establecen en su Ley de creación, ha replanteado su estrategia de prevención y control del fraude, siendo el resultado el Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

En segundo término, el fraude fiscal disminuye los recursos de la Hacienda Pública y condiciona, de esta manera, el nivel de calidad de los servicios públicos y de las prestaciones sociales, por lo que se entiende que la eficacia en la prevención y lucha contra el fraude fiscal constituya un objetivo prioritario.

En tercer extremo, se pretende evitar que el principio de equidad del sistema tributario sea vulnerado. Los comportamientos defraudatorios suponen una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes que cumplen sus obligaciones, puesto que de otra forma no podría mantenerse el gasto público.

Finalmente, cabe señalar que el fraude distorsiona los comportamientos y genera efectos económicos negativos en la economía. Las empresas que cumplen las obligaciones tributarias deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras. De este modo, se pone en riesgo la existencia de empresas eficientes, que generan empleo y beneficios a sus titulares y que, además, aportan recursos a la financiación de las actividades públicas, pero encuentran dificultades para competir ante empresas que se valen del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para desplazar a las primeras.

II. METODOLOGÍA EMPLEADA EN LA ELABORACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN

A partir de estas premisas, debe llamarse la atención sobre la metodología que fue empleada en la elaboración del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

Fase inicial

La fase inicial para la preparación del Plan, consistió en la identificación de puntos débiles y cuestiones estratégicas, organizativas o de coordinación susceptibles de

² Estudio del CIS sobre Opinión pública y política fiscal 2004

mejora en su modelo de control. A título de ejemplo, se detectaron las siguientes debilidades:

- Problemas relacionados con la obtención y sistematización de la información de que dispone la Agencia Tributaria, que dificultan la selección de contribuyentes y las actuaciones de control.

- Ausencia de una política de comunicación externa que potencie los efectos de las actuaciones de control y que permita ganar aliados entre los ciudadanos, empresas y entidades afectadas por el fenómeno del fraude.

- El modelo organizativo y las alianzas externas de la Agencia Tributaria no han experimentado modificaciones sustanciales desde su creación, lo que ha mermado su capacidad de respuesta ante fenómenos como la deslocalización de sujetos pasivos o las operaciones con paraísos fiscales.

- Ausencia de una estrategia clara e integradora frente al fraude en la fase recaudatoria de las actuaciones de control, que consiste en el vaciamiento patrimonial de las entidades defraudadoras en el lapso temporal que transcurre durante las actuaciones de control.

- Limitaciones en los instrumentos de planificación de las actuaciones orientados, hasta este Plan, a la comprobación de un número mínimo de contribuyentes y al descubrimiento de un determinado importe de deuda, con un efecto desincentivador de las tareas de investigación más complejas.

Análisis de los expertos

A partir de este diagnóstico, se identificaron más de sesenta medidas o áreas susceptibles de mejora. El Comité Permanente de Dirección de la Agencia Tributaria designó a expertos que presentaron un informe para cada una de las medidas.

Estos informes fueron sometidos a la consideración de los Departamentos y Servicios de la Agencia y, una vez ratificados por el Comité Permanente de Dirección, constituyeron el material básico para la elaboración del Plan de Prevención del Fraude.

Elaboración del Borrador del Plan

A partir de los informes elaborados por los expertos se efectuaron labores de coordinación. Los más de 60 informes se sistematizaron en once bloques o ámbitos de actuación en función de la modalidad de fraude, del tipo de contribuyente afectado o del tipo de medida propuesta.

Información pública

La elaboración del Plan siguió una metodología que introdujo elementos de participación social inexistentes en planes anteriores.

El borrador del Plan fue sometido durante dos meses a un trámite de información pública en el que se recibieron más de 500 sugerencias particulares y 22 informes de asociaciones profesionales, sindicatos, colegios profesionales. Todos ellos fueron objeto de análisis por la Agencia Tributaria, con el fin de enriquecer el contenido del Plan y orientarlo hacia las demandas de la sociedad en materia de prevención del fraude fiscal.

Presentación del Plan

Finalizado este trámite de información pública, la versión definitiva del Plan de Prevención del Fraude Fiscal fue presentada tras la reunión del Consejo de Ministros que tuvo lugar el 4 de febrero de 2005. Se trata de un documento que consta de cuatro capítulos.

- El capítulo primero se dedica a la presentación del Plan.
- En el capítulo segundo se incluyen las principales líneas de actuación.
- El capítulo tercero está constituido por once ámbitos de actuación³.
- El capítulo cuarto, relativo a medidas normativas, expone de forma sistematizada las propuestas normativas cuyo estudio resulta de los aspectos desarrollados por el Plan.
- Se incluye como Anexo el calendario para la puesta en marcha de las más de trescientas medidas previstas en el Plan, con indicación de los Departamentos y Servicios de la Agencia Tributaria responsables de la ejecución de tales medidas.

Buzón permanente de sugerencias

La apertura del Plan a la sociedad que, como se ha señalado anteriormente, constituye el aspecto más novedoso de la metodología empleada, se ha materializado a través de un buzón de sugerencias en la página Web de la Agencia www.agenciatributaria.es. Este buzón permite a los ciudadanos formular propuestas y observaciones que son objeto de estudio continuado por la Agencia Tributaria.

III. PRINCIPIOS DE ACTUACIÓN QUE INSPIRAN EL PLAN DE PREVENCIÓN

³ El Plan contiene los siguientes ámbitos de actuación:

- 1.- Información y actuaciones preventivas.
- 2.- Alianzas Institucionales.
- 3.- Tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias.
- 4.- Fraude en el sector inmobiliario.
- 5.- Fraude en el comercio exterior.
- 6.- Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional.
- 7.- Análisis de los problemas detectados en el ámbito de las actividades profesionales y de las pequeñas y medianas empresas.
- 8.- Medidas complementarias para reforzar el fraude.
- 9.- Fraude en la fase recaudatoria.
- 10.- Medidas organizativas y de coordinación interna e integración funcional.
- 11.- Medidas de apoyo para la aplicación del Plan.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha reorientado las actuaciones de prevención y corrección del fraude fiscal. Ha fijado los criterios básicos para la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación de la Agencia Tributaria y ha establecido las líneas prioritarias de actuación en materia de control tributario, para lo cual contiene más de 300 medidas operativas, organizativas y normativas.

A través del Plan de Prevención se han optimizado las actuaciones de control no sólo para obtener un efecto recaudatorio directo, por medio de la regularización de los incumplimientos, sino también con la finalidad de generar un efecto inducido: la constatación de que los incumplimientos se descubren y se corrigen impulsará a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones tributarias.

En este sentido, puede afirmarse que este Plan ha constituido un punto de inflexión en las actividades de control de la Agencia Tributaria, respondiendo a los siguientes principios de actuación:

- En primer lugar, destaca el carácter estratégico, fundamentalmente operativo y de aplicación inmediata del Plan.
- En segundo término, el Plan ha reforzado la investigación como método para la detección precoz del fraude.
- En tercer extremo, el cobro de las deudas derivadas de los procesos de investigación y comprobación se ha configurado como principio que debe inspirar la actuación de la Agencia Tributaria.
- Finalmente, debe tenerse en cuenta que el Plan ha provocado un cambio del modelo de control con las siguientes novedades:
 - Se refuerzan los mecanismos de integración y coordinación entre las diferentes áreas funcionales.
 - Se aproximan las actuaciones al momento del devengo de los impuestos.
 - Se pretende pasar de la mera comprobación de datos al descubrimiento de rentas y patrimonios ocultos.
 - Se incrementan los trabajos de campo, es decir, los controles presenciales en los locales y las oficinas de los obligados tributarios, frente al control en la propia sede de los órganos que desarrollan las actuaciones.

IV. CARACTERÍSTICAS DEL NUEVO SISTEMA DE PLANIFICACIÓN

Desde su constitución, la Agencia Tributaria ha adoptado un sistema de gestión basado en la dirección por objetivos. Cuenta con un órgano dedicado específicamente a funciones de planificación: el Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha dado lugar a una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria. En efecto, se ha llevado a cabo una

importante revisión de los instrumentos y criterios de planificación, con el fin de potenciar los principios de actuación que anteriormente han sido indicados:

- Reforzar la investigación y la atención prioritaria a las formas más graves y complejas de fraude.
- Favorecer el cobro de las deudas gestionadas por la Agencia Tributaria.
- Impulsar la coordinación entre las diferentes áreas funcionales.

Las premisas en las que se basa el nuevo sistema de planificación son básicamente las siguientes:

- La coherencia con la estrategia general de la Agencia;
- El aumento de la participación de los diferentes niveles de la organización en labores de planificación;
- La transparencia en la transmisión de información, tanto en la dirigida hacia la organización como en la que se traslada a la sociedad;

Sobre estas premisas, la planificación de la Agencia Tributaria reorienta en 2005 su planteamiento y formulación para dar respuesta a las directrices que se contienen en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Por ello, las estrategias, prioridades y medidas recogidas en el Plan de Prevención del Fraude se materializan y trasladan a la planificación y programación de actuaciones de los años 2005 y 2006.

La estructura de la planificación se basa en tres planes de carácter anual que, someramente, pueden describirse como sigue:

- a) El Plan General de Control Tributario expresa las líneas principales que desarrollarán los órganos de la Agencia Tributaria en materia de control tributario y aduanero, las áreas de riesgo en las que se concentrarán los esfuerzos de la lucha contra el fraude y la programación de actuaciones de control.

El Plan General consta de una serie de directrices generales, unos planes parciales de control y ciertas normas de integración de estos planes parciales.

- b) El segundo instrumento de planificación, el Plan de Objetivos, comprende tanto los resultados que es necesario alcanzar en el ejercicio, expresados en unidades monetarias, como las actuaciones prioritarias que deben realizarse para alcanzar estos resultados, en el doble ámbito de la asistencia al contribuyente y del control tributario.

Respecto de los objetivos de control tributario, destaca que la “deuda liquidada” desaparece como referente básico de medición, puesto que no refleja adecuadamente los esfuerzos realizados en la lucha contra el fraude y, además, no favorece aspectos que se consideran deseables, como las actuaciones conjuntas y coordinadas entre áreas funcionales distintas dentro de la Agencia Tributaria.

En su lugar, el objetivo de control pasa a definirse en términos de actuaciones realizadas en cada ámbito material de la lucha contra el fraude. No obstante, el

indicador “deuda liquidada” no se elimina por completo sino que es utilizado como factor de ponderación de los resultados obtenidos.

- c) Por último, el documento *Compromisos de los Servicios Centrales* constituye la herramienta básica de planificación anual de los Servicios Centrales de la Agencia Tributaria. En él se plasman los objetivos en términos de proyectos y compromisos con los diferentes miembros de la organización, con otras Administraciones e Instituciones y con los propios ciudadanos.

La distribución entre los distintos órganos y unidades de la Agencia Tributaria de las tareas y cometidos necesarios para alcanzar los objetivos acordados se lleva a cabo con arreglo a los criterios de carácter funcional y territorial que presiden la organización de la Agencia, y, lógicamente, conforme a los principios de eficacia, jerarquía y coordinación que, según la Constitución y las Leyes (concretamente, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), deben regir la actuación de la Administración Pública.

V. LOS ÁMBITOS DE ACTUACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN

Como anteriormente se indicó, el capítulo tercero del Plan consta de once ámbitos de actuación que pueden ser agrupados en tres apartados:

- Información, actuaciones preventivas y alianzas institucionales.
- Áreas de atención especial.
- Medidas operativas y organizativas.

Se expondrán, a continuación, medidas previstas en el Plan de Prevención cuya ejecución en los años 2005 y 2006 ha contribuido de forma significativa a la mejora de los resultados obtenidos por la Agencia Tributaria.

1. Información, Actuaciones Preventivas y Alianzas Institucionales.

Información para el control

La Agencia Tributaria dispone de muy diversas fuentes de información: las declaraciones presentadas por los contribuyentes, la documentación aportada por éstos en el curso de las actuaciones de control, las declaraciones informativas relativas a operaciones con terceros, la información suministrada por otras Administraciones en virtud de convenios de colaboración, los datos captados mediante requerimientos individualizados, etc. Sin embargo, excepto por lo que se refiere a la gestión del IRPF, no ha existido una planificación coordinada de las actuaciones de obtención de información de relevancia tributaria. Ello ha dificultado el desarrollo de las actuaciones de control, para las cuales es imprescindible contar con información.

Ante la problemática descrita, la Agencia Tributaria ha elaborado un inventario que recopila toda la información de relevancia tributaria de que dispone y que ha permitido detectar duplicidades, inconsistencias y carencias. Esta medida está facilitando la

planificación coordinada de las actuaciones de obtención de información, imprescindible no sólo para mejorar la selección de contribuyentes objeto de actuaciones de control sino también para aumentar la eficacia de las actuaciones que se desarrollan en las distintas las áreas funcionales de la Agencia.

Educación tributaria

En el ámbito de la información y actuaciones preventivas el interés en reforzar la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de educación tributaria y medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan de las conductas defraudatorias.

A este respecto, la ejecución del Plan de Prevención ha supuesto la consolidación de un programa de educación tributaria que incluye jornadas de puertas abiertas de las oficinas de la Agencia Tributaria y la creación de un “Portal de Educación Cívico Tributaria” en la página Web www.agenciatributaria.es, en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales.

Este portal pretende ser una ayuda para la educación en valores de niños y jóvenes con el fin de contribuir al desarrollo de una ciudadanía activa y responsable. Se trata de fomentar una sólida concienciación fiscal desde la edad escolar, transmitiendo valores de responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras.

El Portal ofrece un espacio para profesores, con guías didácticas que facilitan su labor pedagógica a través del portal, y un espacio para alumnos, con una aventura gráfica mediante la que recorren diversos escenarios de una ciudad. El portal cumple los criterios de accesibilidad para invidentes, sordos y personas con discapacidad motriz.

Suscripción de Acuerdos de Entendimiento

El Plan de Prevención establece la necesidad de proceder a la suscripción de Acuerdos de Entendimiento con entidades representativas de sectores económicos para fomentar la colaboración social en la prevención del fraude fiscal y evitar la competencia desleal que implican los comportamientos defraudatorios.

La experiencia de otros Estados de la Unión Europea, como el Reino Unido, pone de manifiesto que estos acuerdos son especialmente eficaces para la detección de fenómenos como las tramas organizadas de fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

A través de estos acuerdos, se crea un canal de comunicación permanente y directo entre la Agencia Tributaria y las asociaciones representativas de sectores económicos, comprometiéndose estos últimos a transmitir información a la Agencia Tributaria sobre operaciones sospechosas de fraude o a asumir un código ético o de buenas prácticas fiscales.

En concreto, se han suscrito acuerdos de entendimiento con los sectores de telefonía móvil, software informático, automoción y defensa de la marca. También se

ha firmado un acuerdo de entendimiento con la Organización de Consumidores y Usuarios (OCU) para fomentar el uso de facturas.

Alianzas institucionales

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal llama la atención sobre la necesidad de llevar a cabo una política de alianzas con otros órganos e instituciones para que la prevención del fraude sea efectiva.

El principal objeto de las alianzas externas, en el contexto de la prevención del fraude, es la obtención de información de relevancia tributaria, pero también existen otras motivaciones, como la formación del personal o la normalización de los sistemas de gestión y control.

Entre los convenios de colaboración que han sido firmados por la Agencia Tributaria debe mencionarse el Convenio de Colaboración con la Secretaría de Estado de Justicia. Tiene por objeto reforzar la coordinación y la colaboración entre la Agencia Tributaria y la Abogacía General del Estado estableciendo medidas adecuadas para la lucha contra el fraude fiscal cuando se aprecien indicios de delito.

Asimismo, destaca el convenio de colaboración con el Consejo General del Notariado para facilitar a las personas jurídicas y entidades sin personalidad en constitución el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante mecanismos de comunicación ágiles.

Se ha establecido un procedimiento para la presentación telemática de la declaración censal de alta en representación de terceros y la asignación del Número de Identificación Fiscal provisional y, posteriormente, definitivo en el proceso de creación de entidades ante Notario.

2. Áreas de Atención Especial.

Los ámbitos de actuación que constituyen la piedra angular del Plan de Prevención del Fraude Fiscal son los relativos a las tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias, el fraude en el sector inmobiliario, en el comercio exterior, la ingeniería fiscal y el fraude en el ámbito internacional, y el fraude en la fase recaudatoria.

- Tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias

Las operaciones de entrega de bienes entre empresarios de diferentes Estados de la Unión Europea tributan en el IVA con aplicación de una regulación que determina que las entregas resulten exentas en el estado de origen de los bienes, mientras que las adquisiciones resultantes de dichas entregas tributan en el estado de destino.

La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados mediante la utilización de sociedades

instrumentales que tienen como finalidad la defraudación de cuotas del Impuesto que han sido formalmente repercutidas, pero no ingresadas.

Este tipo de fraude se manifiesta con intensidad en ciertos sectores económicos como el de bebidas alcohólicas, automóviles de ocasión, informática, telefonía móvil y oro y metales preciosos.

Las tramas constituyen una tipología de fraude que resulta extraordinariamente compleja. En su detección se ven involucradas varias áreas funcionales de la Agencia Tributaria, del Ministerio Fiscal y del Poder Judicial. Pero el problema no afecta sólo a la Administración española, sino que alcanza a todos los Estados Miembros de la Unión Europea, dentro de un impuesto con un gran nivel de armonización.

La ejecución del Plan de Prevención ha dado lugar a una estrategia única y centralizada para combatir las tramas que ha exigido la coordinación de todas las áreas de la Agencia. A tal fin, se ha elaborado un protocolo sobre las actuaciones a realizar cuando se detecta una trama.

También se ha diseñado una nueva base de datos para disponer de información sistematizada acerca de los implicados en tramas y para el intercambio directo de información internacional.

Se han mantenido reuniones con países miembros de la Unión Europea y se ha acordado la participación plena de España en un proyecto denominado EUROCANET, por medio del cual se ha creado una red especial de intercambio de información entre unidades especializadas en la lucha contra el fraude mediante tramas con base en la información obtenida del seguimiento puntual y sistemático sobre un número determinado de operadores propuesto por cada estado participante.

De forma paralela, se han creado unidades especializadas de investigación en todas las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria en las que más de cuatrocientos funcionarios se dedican a la investigación y desmantelamiento de tramas de fraude.

A estas medidas, se ha unido la revisión de los criterios para el control de riesgos en el acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios. El control de este Registro es un elemento preventivo de crucial importancia en la lucha contra las tramas, ya que el acceso a este Registro es uno de los requisitos para efectuar operaciones intracomunitarias que se benefician de exenciones. Por ello, controlar el acceso de sociedades a este Registro significa impedir que puedan formar parte de una trama.

Como actuación específicamente dirigida a las tramas de fraude en el IEDMT se ha introducido la comprobación del valor declarado como requisito previo a la matriculación, de forma que en aquellos supuestos en que se declara un valor significativamente inferior al de mercado se produce la suspensión de la matriculación y el requerimiento al solicitante para que presente declaración complementaria adecuada al valor de mercado.

Con el fin de efectuar un control previo a la matriculación de vehículos, en mayo de 2005, se alcanzó un acuerdo entre la Agencia Tributaria y la Dirección General de Tráfico. Este acuerdo estableció un procedimiento para impedir que, a través de sociedades falsas, se matricularan vehículos declarando en las autoliquidaciones bases impositivas por importes irrisorios.

Asimismo, destaca un nuevo sistema de gestión del IEDMT que se basa en la obtención de información para facilitar las labores de control. En este sentido, debe señalarse que desde el 1 de enero de 2006 es obligatoria la presentación telemática de las declaraciones de este impuesto, lo que permite obtener de forma inmediata información sobre el contenido de las declaraciones y, en consecuencia, facilitar la comunicación con la Dirección General de Tráfico a efectos de la posible suspensión de la matriculación cuando el valor declarado se separa del de mercado.

Para facilitar la puesta en marcha de esta medida, la Agencia Tributaria está firmando convenios de colaboración con las principales asociaciones del sector del automóvil para que los concesionarios puedan presentar telemáticamente las declaraciones-liquidaciones en representación de sus clientes.

➤ Fraude en el sector inmobiliario

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal dedica uno de los ámbitos de actuación al fraude en este sector con el fin de diseñar un plan integral de control del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la tenencia, uso, disfrute y transmisión de inmuebles, cuyo enfoque es eminentemente operativo.

En este sector económico se desarrollan un conjunto de actividades de promoción, y explotación de los inmuebles, en las que intervienen diversos agentes. En sentido amplio, puede decirse que forman parte del sector inmobiliario las siguientes actividades: promoción inmobiliaria de terrenos y de edificaciones, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, alquiler de viviendas, locales e inmuebles rústicos, y construcción. Además, hay que añadir los servicios prestados por determinados profesionales, como arquitectos y agentes de la propiedad, y las actividades desarrolladas por los particulares que invierten en bienes inmuebles o los arriendan y que también tienen un papel activo en este mercado.

En este contexto, los comportamientos defraudatorios consisten, esencialmente, en la ocultación de la titularidad de los bienes o de la intervención del operador económico en determinadas fases del proceso urbanístico; en la declaración de las transmisiones por valores inferiores a los reales y en la ocultación de la explotación de los inmuebles, básicamente de arrendamientos de viviendas.

Para atender a la problemática específica que presenta el fraude inmobiliario, la ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha dado lugar a un nuevo modelo de control basado en las siguientes medidas

El punto de partida ha consistido en la explotación de la información disponible para llevar a cabo una adecuada planificación de las actuaciones de control. A tal fin, se ha estructurado toda la información relativa a bienes inmuebles.

Se trata de una de las medidas más importantes y con mayor trascendencia, que ha supuesto la sistematización de la información disponible en las bases de datos fiscales y ha concluido con el diseño y el desarrollo de la “consulta inmobiliaria”, que permite conocer las sucesivas transmisiones de los inmuebles y quiénes han sido las personas que han intervenido en dichas transmisiones.

Asimismo, se ha elaborado un sistema normalizado para la captación de la información inmobiliaria con una nueva estructura y sistemática. El acopio de información se realiza desde el inicio del proceso de gestión urbanística, superando la situación anterior centrada en la fase final de entrega de los inmuebles. Como consecuencia de esta nueva metodología de trabajo se han realizado requerimientos de información a las Juntas de Compensación, Colegios de Arquitectos, etc. Se trata de una actuación esencial debido a las plusvalías que se generan como consecuencia de las recalificaciones de terrenos.

No obstante, la medida esencial para hacer frente al fraude en el sector inmobiliario ha consistido en una planificación integral de las actuaciones de control, ya que los planeamientos urbanísticos deben ser objeto de seguimiento desde el momento en que se inicia el largo proceso hasta que se produce la transmisión de las edificaciones. Asimismo, se está impulsando la realización de inspecciones verticales que se configuran como actuaciones coordinadas y simultáneas acerca de empresas del sector relacionadas.

Para potenciar el control se ha creado una unidad específica con este cometido en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) y se están creando Unidades de Investigación Inmobiliaria en todas las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria, dedicadas a la captación y análisis de la información.

Finalmente, cabe señalar que, al objeto de mejorar el control de los rendimientos de capital inmobiliario, destaca el establecimiento de la obligación de consignar en la declaración del IRPF los datos identificativos del inmueble declarado como domicilio habitual, mediante la consignación del número de referencia catastral, señalando, además, si la vivienda es alquilada o si es utilizada por su propietario.

➤ Fraude en el comercio exterior

El ámbito del Plan de Prevención del Fraude Fiscal relativo al comercio exterior se refiere a la gestión y control del sistema aduanero, a la persecución del contrabando y al blanqueo de capitales. Asimismo, se abordan fraudes de gravedad e incidencia reciente en comercio exterior y blanqueo de capitales derivado de actividades de narcotráfico.

Debe tenerse en cuenta que el fraude en el comercio exterior reviste importancia por tratarse de una tipología de fraude con incidencia social. La percepción por los ciudadanos del fraude se encuentra condicionada por la existencia de actividades de economía sumergida, en el sentido de que, si no existe una actuación inmediata por parte de la Administración Tributaria, puede generarse, como efecto inducido, un mayor incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las medidas derivadas del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se dirigen a la detección de casos de pago mediante exportaciones de remesas de drogas introducidas en España o al descubrimiento de adquisiciones de residencias por narcotraficantes mediante sociedades interpuestas, en los que el tráfico de estupefacientes va unido a un delito de blanqueo de capitales. El principal mecanismo de control es la investigación de exportaciones a países originarios de remesas de droga por empresas con inconsistencias entre su volumen de exportación y sus ingresos comerciales, con apoyo en aplicaciones informáticas basadas en técnicas estadísticas y en la información proporcionada por la Guardia Civil sobre matrículas de vehículos sospechosos, especialmente en el tráfico con África. Se apunta también la importancia de hacer un seguimiento a los atestados del Servicio de Vigilancia Aduanera y a las condenas judiciales por narcotráfico.

Se considera, además, que la Agencia Tributaria debe adoptar un papel activo en la lucha contra la economía sumergida derivada de las falsificaciones de marca y de operaciones de contrabando de máquinas duplicadoras de discos compactos, mediante el establecimiento de filtros específicos en las Aduanas para importaciones con alto riesgo de estar unidas a ese tipo de operaciones, y la realización de actuaciones de campo en determinados polígonos industriales, a partir de la información disponible sobre posibles áreas geográficas con concentración de actividades económicas no declaradas.

➤ Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional

La prevención del fraude debe hacer frente a la evolución que se ha ido produciendo en la conducta de los defraudadores que, en muchos casos, han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas cada vez más sofisticadas, definidas habitualmente como ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.

La implantación por la Agencia Tributaria de procedimientos de control informatizados, con utilización sistemática de la información en su poder, ha influido en este cambio en los comportamientos defraudatorios, puesto que los incumplimientos y fraudes menos complejos y sofisticados son detectados y regularizados cada vez con mayor facilidad.

La internacionalización de la economía ha generalizado la realización de operaciones con paraísos fiscales y con territorios de baja tributación como consecuencia de estas fórmulas de planificación fiscal abusiva. La Agencia Tributaria debe afrontar este hecho tanto con modificaciones normativas como con otras de carácter organizativo y procedimental, a lo que debe añadirse, de nuevo, un incremento en la cooperación y los intercambios de información entre los diversos Estados.

En relación con los territorios denominados paraísos fiscales, las medidas aprobadas por el Plan van dirigidas, como en el caso de las tramas organizadas de fraude en el IVA, a centralizar en un único órgano las funciones de coordinación de las actuaciones de prevención del fraude fiscal internacional. Se añade la

conveniencia de efectuar un control sistemático de la aplicación de las normas antiparaísos fiscales, con chequeos normalizados a los obligados inspeccionados que desarrollen actividades internacionales, así como la ejecución de planes especiales de inspección sobre entidades residentes en paraísos fiscales que obtengan rentas en territorio español.

Otras medidas susceptibles de estudio pueden implicar endurecimientos normativos que dificulten la libertad de actuación de estas entidades, fijándose presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos significativos en nuestro país, estableciéndose la obtención obligatoria de un Número de Identificación Fiscal español cuando se opere en nuestro territorio o agravando la fiscalidad sobre las rentas obtenidas en paraísos fiscales, mediante tipos positivos más elevados.

Con independencia de los territorios definidos como paraísos fiscales, existen países con estatutos singulares de imposición y regímenes fiscales preferenciales en los que la tributación real y la opacidad son similares a las de los propios paraísos fiscales. El uso de estos territorios de baja tributación es cada vez más frecuente en los casos más sofisticados de planificación fiscal internacional, en los que las sociedades interpuestas o conductoras de rentas desde o hacia el exterior se ubican normalmente en estos territorios de baja tributación, reservándose los paraísos fiscales como sedes de las sociedades base de las cadenas diseñadas para la elusión fiscal.

Las medidas para luchar contra estas planificaciones fiscales abusivas con incidencia fiscal en España son, en parte, coincidentes con las arriba indicadas contra los paraísos fiscales (Coordinación de las actuaciones por la ONIF, levantamiento de la opacidad informativa, adopción de medidas legislativas endurecedoras del control fiscal y de la tributación), pero existen otras específicas, que van dirigidas tanto a la realización de controles sistemáticos para comprobar la correcta aplicación de las medidas antiabuso previstas en los convenios suscritos con otros Estados como a la posible aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo prevista en los convenios bilaterales.

Por lo que se refiere al incremento de la cooperación internacional, previsto específicamente en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, es preciso tomar en consideración que los retos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias son consecuencia directa de la internacionalización de la economía y las nuevas tecnologías que permiten superar los condicionamientos geográficos.

La eliminación de sistemas de control para favorecer los intercambios internacionales ha generado nuevas formas de evasión y fraude frente a las cuales las Administraciones son incapaces de responder con sus propios medios, por lo que resulta imprescindible la colaboración entre Administraciones y el impulso de la suscripción de acuerdos para el intercambio de información.

Dentro del marco de la Unión Europea se plantean problemas desde el punto de vista de los operadores económicos que actúan en varios Estados Miembros, puesto que las Administraciones tributarias ostentan competencias únicamente dentro de su propio territorio.

La eliminación de sistemas de control para favorecer los intercambios intracomunitarios ha hecho aparecer nuevas formas de evasión y fraude a las cuales las Administraciones nacionales son incapaces de responder con sus propios medios por lo que resulta imprescindible la colaboración entre las Administraciones de los Estados Miembros.

El intercambio de información constituye un instrumento eficaz, que permite a las Administraciones tributarias aplicar los sistemas tributarios nacionales con base en el principio de imposición de la renta mundial, según la residencia del contribuyente. La firma de acuerdos de intercambio de información, como el suscrito entre Argentina y España⁴ o, más recientemente, entre Chile y España⁵, debe considerarse prioritaria para la prevención y corrección de comportamientos defraudatorios.

En materia aduanera la coordinación queda facilitada por la existencia de prácticas comunes y acuerdos vinculados a las exigencias del comercio internacional. No obstante, subsisten problemas que exigen compartir información relevante para el control.

En materia de impuestos indirectos (IVA y accisas) es preciso diseñar y desarrollar los mecanismos adecuados. En el ámbito de la Unión Europea se han ido adaptando los instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información, buscando su ampliación a nuevas materias y promoviendo los contactos horizontales, se han modificado también los instrumentos jurídicos en materia de recaudación y se han desarrollado sistemas electrónicos de intercambio de información. Paralelamente, se ha continuado con los programas de cooperación internacional para facilitar e incrementar los contactos y la actuación conjunta entre las Administraciones de los diferentes Estados Miembros, como los programas FISCALIS⁶.

En el ámbito de la OCDE, el interés en la prevención y control del fraude fiscal se ha reflejado a través de la creación de un área de trabajo en el Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en esta materia. Sus objetivos se dirigen también al fomento de la transparencia y el intercambio de información entre sus miembros, así como a la adopción de medidas contra el fraude a través de paraísos fiscales y de prácticas tributarias nocivas.

Finalmente, cabe señalar que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal contempla específicamente el apoyo al esfuerzo de otras organizaciones como el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) o la Organización Mundial de Aduanas (OMA) para contribuir a la prevención del fraude a nivel internacional.

⁴ "Acuerdo de intercambio de información tributaria Argentina-España", firmado el 6 de mayo de 2004.

⁵ "Acuerdo administrativo entre las autoridades de España y Chile en materia de intercambio de información y asistencia mutua", de 3 de abril de 2004.

⁶ Programa de la Comisión Europea con el que se financia la infraestructura de telecomunicaciones para el intercambio de información y determinadas acciones conjuntas de los Estado Miembros.

➤ Fraude en la fase recaudatoria

La prevención del fraude no resulta plenamente eficaz si el proceso de regularización de deudas no culmina con el ingreso de las deudas descubiertas.

Por ello, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal establece un objetivo que debe guiar las actuaciones de recaudación, que consiste en completar el proceso de prevención del fraude iniciado por las áreas liquidadoras mediante una adecuada gestión recaudatoria de las deudas liquidadas.

En este sentido, las medidas previstas en el Plan van encaminadas al reforzamiento de las actuaciones frente a los fraudes específicos que se producen en esta fase de recaudación de las deudas, a la mejora de los procedimientos y al diseño de estrategias recaudatorias en relación con los diferentes planes de actuación abordados por los órganos liquidadores en ejecución de este Plan.

En particular, destaca el incremento del número de medidas cautelares adoptadas cuando se ponen de manifiesto indicios que permiten prever una intención de vaciamiento del patrimonio de los obligados tributarios o cualquier otro tipo de comportamiento que pueda poner en peligro el cobro de las deudas, respetando, en todo caso, el principio de proporcionalidad.

En efecto, la existencia de un lapso de tiempo prolongado entre el inicio de las actuaciones por los órganos de comprobación y la aplicación de medidas tendentes a recaudar las deudas tributarias derivadas de los incumplimientos que en las referidas actuaciones se pongan de manifiesto puede perjudicar el cobro de dichas deudas.

El tiempo transcurrido, que es, en sí mismo, una necesidad derivada de los procedimientos para la aplicación de los tributos y que constituyen la garantía esencial para los obligados tributarios, puede ser maliciosamente aprovechado por los defraudadores, para evitar la responsabilidad patrimonial sobre las deudas que puedan derivarse.

Cada vez es mas frecuente que los contribuyentes sometidos a comprobación realicen actuaciones para impedir el cobro de la deuda: vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades insolventes para dificultar las derivaciones de responsabilidad, etc.

Si bien estos comportamientos son difíciles de evitar o, en su caso, anular, sí es cierto que una anticipación de las actuaciones de los órganos de recaudación incluso con anterioridad a la generación de la deuda tributaria que se pueda derivar de las actuaciones de control, puede neutralizar o al menos mitigar los efectos que el obligado tributario pretende alcanzar.

En esta línea, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal plantea la necesidad de explorar nuevas formas de organización de las funciones de liquidación y recaudación como vía para incrementar la eficiencia en la recuperación de la deuda liquidada por la Inspección.

En este marco debe significarse la creación de unidades conjuntas en las áreas de inspección y de recaudación para la realización de actuaciones coordinadas que han demostrado un incremento de la eficiencia en la recuperación de las deudas que liquidan los órganos de inspección.

Las líneas básicas de estas actuaciones son las siguientes:

- Se establecen una serie de mecanismos de coordinación que se basan en la anticipación de la función recaudatoria, haciendo coincidir dicha función con la propia sustanciación de las actuaciones del procedimiento inspector.
- Con esta anticipación se pretenden detectar aquellos expedientes que nacen, ya en fase de liquidación, con un riesgo recaudatorio elevado, para hacer incidir en ellos todos los mecanismos que el ordenamiento atribuye a la Hacienda para asegurar patrimonialmente la deuda que surge en el proceso de liquidación, tales como la adopción de medidas cautelares sobre personas o entidades que puedan resultar obligadas al pago de la deuda tributaria, o el inicio de expediente de derivación de responsabilidad.
- Se potencian las funciones preventivas respecto de posibles deslocalizaciones patrimoniales, sometiendo a vigilancia patrimonial los expedientes de mayor riesgo y exteriorizando la presencia de los funcionarios de recaudación, cuando se entienda procedente, durante el procedimiento inspector.
- Se intensifica el intercambio recíproco de información entre los órganos de inspección y de recaudación, en la medida en que ésta sea relevante para el desarrollo tanto de la función investigadora y de liquidación como para la posterior función recaudatoria.
- Finalmente, esta anticipación de la intervención de los órganos de recaudación con anterioridad a la propia generación de la deuda debe servir para fomentar la función de asistencia y asesoramiento al propio obligado tributario sobre las formas y plazos de pago de la deuda que pueda derivarse, y sobre cualquier otra circunstancia que pueda afectar a la gestión recaudatoria de la deuda.

Los resultados obtenidos ponen de manifiesto que la introducción de estas nuevas fórmulas de trabajo, que suponen romper con la estanqueidad con que se actúa entre órganos con distintas funciones, dan lugar a mejoras significativas en la gestión recaudatoria frente a este tipo de contribuyentes.

3. Medidas Operativas y Organizativas.

La reorientación de las actuaciones de control a la prevención del fraude se ha visto acompañada de una serie de medidas organizativas con el fin de aumentar la eficacia y eficiencia de las actuaciones de la Agencia Tributaria.

Por su novedad y trascendencia, debe hacerse referencia a la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes⁷, que entró en funcionamiento el pasado 1 de enero.

Las entidades cuyo volumen de operaciones supere los cien millones de euros o cuyo volumen de registros de información remitidos a la Administración Tributaria supere los diez mil quedan adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Otros sujetos pasivos pueden ser adscritos a esta Delegación Central mediante Resolución del Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales si concurren determinadas circunstancias (ejercer actividades en todo el territorio nacional, presentar una posición destacada en un sector económico o realizar operaciones de especial complejidad)

Ambos grupos de entidades tienen una gran incidencia recaudatoria. Su aportación a la Hacienda Pública ha representado en 2005 un 64% del total de los ingresos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria, excluyendo los ingresos por derechos arancelarios e impuestos indirectos liquidados en las Aduanas.

La Delegación Central ejerce, respecto de los contribuyentes adscritos a la misma, todas las competencias y funciones propias de la Agencia Tributaria para la aplicación del sistema estatal y aduanero; engloba de esta forma las labores de gestión, inspección y recaudación exceptuando, por razones de operatividad, las funciones de gestión aduanera y de gestión de los Impuestos Especiales.

Se trata, en consecuencia, de aumentar la eficacia y la equidad en el tratamiento de grandes contribuyentes, mediante una mayor integración entre los controles inspectores de las áreas de inspección y de aduanas, reforzándose a su vez la coordinación entre las áreas liquidadoras y las de recaudación. La creación de la Delegación Central pretende que ya desde el inicio de la comprobación tributaria las actuaciones se dirijan no sólo a regularizar el incumplimiento fiscal, sino también a asegurar el cobro efectivo de las posibles deudas liquidadas.

También cabe apuntar otro tipo de medidas organizativas previstas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, como la creación de la Subdirección de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude en el Departamento de Informática Tributaria, con el fin de apoyar la prevención del fraude mediante la aplicación de las nuevas tecnologías a los procedimientos de investigación.

El Plan de Prevención prevé además, la redefinición de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, para que actúe como unidad de inteligencia fiscal. Por ello, se está estudiando su posible configuración como unidad que, mediante la utilización de aplicaciones informáticas basadas en las nuevas tecnologías, desarrolle técnicas especializadas en la detección y planificación del fraude con el fin de detectar los nuevos comportamientos defraudatorios y actuar frente a ellos de forma inmediata.

⁷ Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre y Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT.

VI. LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal contiene un capítulo relativo a medidas normativas, en el que se enuncian algunas propuestas normativas cuyo estudio resulta de los ámbitos de actuación del Plan.

La Agencia Tributaria elaboró, posteriormente, una serie de propuestas que fueron incluidas en el Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, aprobado por el Consejo de Ministros el 30 de diciembre de 2005.

Tras el trámite de información pública, el 10 de marzo de 2006 el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley de referencia que está siendo objeto de la correspondiente tramitación parlamentaria.

Las medidas incluidas en este Proyecto de Ley pueden agruparse en tres categorías: medidas que tienen por objeto potenciar la actuación de los órganos de control, medidas para mejorar la información de que se dispone, lo que permitirá mejorar la eficiencia en la detección del fraude, y medidas que persiguen garantizar de forma más eficaz el cobro efectivo de las deudas tributarias.

En cuanto al contenido del Proyecto de Ley cabe distinguir medidas relativas a los siguientes ámbitos:

- Tramas de fraude al IVA.
- Sector inmobiliario.
- Paraísos Fiscales.
- Operaciones vinculadas.
- Medidas en materia recaudatoria.

Con relación a las tramas de fraude al IVA, se contempla, en consonancia con lo ya establecido por otros países de la Unión Europea como Holanda, Reino Unido o Alemania, que pueda exigirse responsabilidad subsidiaria por el IVA no ingresado a las empresas que realicen adquisiciones de mercancías a entidades pertenecientes a tramas de fraude en IVA.

Esta medida se contempla para aquellas empresas que debieran razonablemente presumir que han adquirido mercancías a entidades que no van a ingresar el IVA repercutido y que por ello han obtenido un beneficio extraordinario derivado del impago de impuestos.

Este supuesto está previsto para aquellas empresas que se dedican habitualmente a comercialización de ciertos bienes, que por tanto conocen perfectamente esos productos y que, sin embargo, en algunos casos puedan adquirir esas mercancías a empresas pertenecientes a tramas de fraude de IVA, obteniendo un beneficio de ello al pagar precios notoriamente anómalos para ese tipo de bienes.

Asimismo se prevé que, cuando se aprecien indicios de delito fiscal, se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal sin trámite de audiencia previa al interesado evitando de este modo poner en riesgo determinadas investigaciones.

Finalmente, se establece la revocación del NIF a sociedades o entidades ficticias o inactivas de suerte que se impida efectuar en los registros públicos y la realización de movimientos en sus cuentas mientras no se le rehabilite el NIF u obtenga otro nuevo.

Por lo que respecta al sector inmobiliario, con la finalidad de conocer con precisión los datos de las transacciones inmobiliarias y para evitar la utilización de dinero negro en las operaciones de compraventa inmobiliaria, se establece la obligación de incluir en la escritura pública los medios de pago utilizados en la compra de un inmueble y el NIF de los que intervienen para poder inscribirla en el Registro de la Propiedad.

Por otra parte, para detectar la existencia de arrendamientos no declarados y verificar si determinados inmuebles están o no ocupados se exigirá que los contratos de arrendamiento y de suministro de energía eléctrica incluyan la referencia catastral.

Otro apartado de esta Ley se dedica a los paraísos fiscales. En este sentido, se presumirán residentes en España las entidades radicadas en paraísos fiscales cuando tengan en España su actividad o sus bienes y derechos principales consiguiendo que tributen en España aquellas entidades que tienen sus activos o su actividad aquí, pero que han llevado su domicilio a un paraíso fiscal para no pagar impuestos.

Para evitar perjuicios indebidos se admite la prueba en contrario, es decir, la prueba de que la entidad se ha constituido por motivos económicos válidos en el paraíso fiscal y efectivamente se gestiona desde allí.

Además, y en este mismo contexto se refuerzan los mecanismos para asegurar el cobro de las deudas de los residentes en paraísos fiscales.

Entre las novedades del Proyecto también debe destacarse el tratamiento que se da a las operaciones vinculadas para adaptar la normativa española a los métodos de valoración y a las exigencias de documentación adoptadas por numerosos países en el marco de las recomendaciones de la OCDE, con la finalidad de garantizar que los valores y precios declarados en operaciones vinculadas sean los precios de mercado.

Para ello se cambia el sistema de valoración de operaciones vinculadas (por ejemplo, las realizadas entre empresas del mismo grupo) para garantizar que los valores declarados se aproximen a los reales. El fin perseguido es, en consecuencia, evitar que mediante el uso de precios distintos de los precios normales de mercado, se transfieran rentas de una entidad a otra para disminuir o diferir su tributación.

Finalmente, y por lo que respecta a las medidas previstas en materia recaudatoria se prevé que cuando se utilicen sociedades interpuestas para eludir el pago de las obligaciones tributarias, la Administración podrá exigir directamente la responsabilidad tributaria a quien tenga el control efectivo de las sociedades defraudadoras.

Con esta medida, cuando se detecten situaciones abusivas y fraudulentas para eludir el pago de las obligaciones fiscales, la Administración tributaria no tendrá que recurrir a la vía judicial para descubrir y actuar sobre quien está realmente detrás de las sociedades interpuestas. De esta forma, se articulará un mecanismo muy eficaz para luchar contra las estrategias de fraude en fase recaudatoria que emplean sociedades interpuestas y otros mecanismos defraudatorios para eludir su responsabilidad frente a la Hacienda Pública.

CONCLUSIÓN

La complejidad de las relaciones económicas en un mundo globalizado y sometido a continuas transformaciones ha propiciado la aparición de importantes mecanismos de defraudación. En este contexto, los retos a los que se enfrentan las Administraciones tributarias son necesariamente los siguientes.

- ✓ La asistencia e información a los ciudadanos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata de minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento. Pero también se pretende prevenir comportamientos defraudatorios al facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones.
- ✓ La colaboración entre Administraciones tributarias en el marco de la cooperación internacional. El intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención del fraude, de tal forma que los acuerdos sobre esta materia constituyen un elemento indispensable para la asistencia mutua de las Administraciones tributarias.
- ✓ El fomento de la utilización de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación. En particular, las nuevas tecnologías contribuyen a la obtención de información, a la sistematización de la información disponible, a la confección de herramientas de selección basadas en análisis de riesgos y al desarrollo de técnicas que permiten la detección temprana de comportamientos defraudatorios para actuar frente a ellos de forma inmediata.
- ✓ La transparencia en los resultados y en la información sobre la actividad que se haya desarrollado. Por una parte, ofrecer al ciudadano información institucional sobre los objetivos y resultados de la gestión provoca un efecto inducido: la constatación de que los incumplimientos se descubren y se corrigen impulsará a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones tributarias. Por otra, la transparencia permite someter la actividad de la Administración tributaria a los controles que la sociedad ha establecido a través de sus órganos de representación y contribuir así a la consecución de un sector público eficiente.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal constituye la manifestación del compromiso asumido por la Agencia Tributaria para hacer frente a los retos que han sido descritos. Se configura como un documento estratégico de planificación, que tiene

por objeto la prevención y lucha contra el fraude para garantizar, de esta manera, la generalidad y equidad en la aplicación del sistema tributario y del aduanero.

En este Plan se articula un importante refuerzo de la investigación, que se proyecta en especial sobre determinados sectores de la actividad económica y sobre formas especialmente graves de defraudación. Asimismo, se consolida la información y asistencia a los ciudadanos, se prevé la utilización de nuevas tecnologías, se refuerzan alianzas institucionales y se contemplan modificaciones organizativas necesarias para un cumplimiento eficaz y eficiente de los objetivos encomendados a la Agencia Tributaria.

Caso práctico

TEMA 1.1 UNA ESTRATEGIA INTEGRAL PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA

Deborah Nolan

Comisionada de la División de Grandes y Medianos Negocios
Servicio de Rentas Internas - IRS
(Estados Unidos de América)

SUMARIO: I. La Dimensión y el Origen de la Brecha Tributaria.- II. Desafíos para la Reducción de la Brecha Tributaria.- III. Una Estrategia Integral para la Reducción de la Brecha Tributaria.- 1. Reducir las oportunidades de evasión.- 2. Realizar un compromiso plurianual para con la investigación.- 3. Continuar mejorando la tecnología de la información.- 4. Mejorar las actividades destinadas a aumentar el cumplimiento.- 5. Mejorar el servicio al contribuyente.- 6. Reformar y simplificar las leyes tributarias.- 7. Trabajar en coordinación con socios y partes interesadas.- Conclusión.- Cronograma de la Estrategia de Reducción de la Brecha Tributaria para el Ejercicio 2007.

Como administradores tributarios, la reducción de la brecha tributaria guía gran parte de nuestro trabajo diario. En los últimos meses, en Estados Unidos hubo mucha atención puesta en el tamaño de esa brecha y en las estrategias para reducirla. Si bien ningún sistema tributario puede alcanzar un 100% de cumplimiento, estamos todos comprometidos con la búsqueda de maneras de reducir la brecha tributaria, minimizando la carga sobre la gran mayoría de contribuyentes que pagan sus impuestos en tiempo y forma. Es importante comprender que en Estados Unidos la complejidad del actual sistema tributario es una razón significativa que explica la brecha tributaria y que es necesaria una reforma y simplificación fundamental de la legislación para lograr reducirla en forma considerable. Varias de las iniciativas y acciones identificadas abordan las políticas tributarias mientras que otras hacen foco en la administración.

La reducción de la brecha tributaria neta, que se estima alcanzó los US\$290 mil millones en 2001, es una de las más altas prioridades en Estados Unidos. En términos sencillos, la brecha tributaria es la diferencia entre el monto de impuesto que deben pagar los contribuyentes en un determinado año y el monto efectivamente pagado en forma voluntaria y dentro de los plazos exigidos. La brecha tributaria representa, en términos monetarios, el monto anual de incumplimiento de las leyes tributarias.

Nuestro objetivo consiste en aumentar el índice de cumplimiento voluntario del actual 83,6% al 85% para el año 2009. Sabemos que para alcanzar esa meta debemos atacar la brecha tributaria desde ambos extremos del espectro. Debemos ayudar a los contribuyentes a entender mejor sus obligaciones y reducir la porción de la brecha atribuible a la confusión o incertidumbre de los contribuyentes respecto de cuáles son sus verdaderas obligaciones. En segundo lugar, debemos mejorar

nuestros esfuerzos de aplicación de la normativa tributaria concentrándonos en los contribuyentes que se niegan intencionalmente a pagar lo que deben. Nuestro principio orientador sigue siendo:

Servicio + Aplicación de la normativa = Cumplimiento

Nuestro enfoque consistirá en atacar la brecha tributaria desde ambos extremos del espectro. Debemos ayudar a los contribuyentes a entender mejor sus obligaciones y reducir la porción de la brecha atribuible a la confusión o incertidumbre de los contribuyentes respecto de cuáles son sus verdaderas obligaciones. En segundo lugar, debemos mejorar nuestros esfuerzos de aplicación de la normativa concentrándonos en los contribuyentes que se niegan intencionalmente a pagar lo que deben.

La Oficina de Política Tributaria del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos acaba de dar a conocer un documento titulado "Una Estrategia Integral para la Reducción de la Brecha Tributaria", que incluye siete componentes:

1. Reducir las oportunidades de evasión.
2. Realizar un compromiso plurianual para con la investigación.
3. Continuar mejorando la tecnología de la información.
4. Mejorar las actividades destinadas a aumentar el cumplimiento.
5. Mejorar el servicio al contribuyente.
6. Reformar y simplificar las leyes tributarias.
7. Trabajar en coordinación con socios y partes interesadas.

Si bien el éxito de la estrategia dependerá en gran medida de los recursos del IRS y del uso eficiente y efectivo que se haga de dichos recursos, continuamos buscando formas de reducir la brecha tributaria con los recursos existentes también.

Se adjunta a la presente una copia del documento que será utilizado como base de la presentación y el debate con los participantes del CIAT. Asimismo, ofreceré algunas aplicaciones prácticas y ejemplos de iniciativas desarrolladas en el Servicio de Rentas Internas para abordar áreas específicas del incumplimiento fiscal que demuestran una estrategia integral focalizada en un segmento y área de riesgo particular.

Como administradores tributarios, nos empeñamos en reducir el déficit fiscal aumentando la recaudación impositiva obtenida mediante el servicio al contribuyente y la aplicación de la normativa. También debemos esforzarnos por identificar mejoras que puedan realizarse en cuanto a productividad y eficiencia que redunden en una reducción del costo de recaudación.

UNA ESTRATEGIA INTEGRAL PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA

**Departamento del Tesoro de los Estados Unidos
Oficina de Política Tributaria
26 de septiembre de 2006**

RESUMEN EJECUTIVO

En el ejercicio fiscal 2005, la recaudación a nivel federal fue de más de US\$2,2 miles de millones. Más del 95% de los ingresos netos fueron recaudados por el Servicio de Rentas Internas (IRS) mediante su administración de las disposiciones del Código de Rentas Internas relativas al impuesto a la ganancia, transferencias e impuestos al consumo. La mayor parte de esta recaudación ingresa a través de nuestro sistema de cumplimiento voluntario, es decir, contribuyentes que declaran y pagan sus impuestos sin la necesidad de exigirles en forma directa el cumplimiento de la normativa y con mínima interacción con el gobierno. El índice general de cumplimiento alcanzado mediante este sistema es bastante elevado. En 2001, el índice de cumplimiento era de más del 86%, incluyendo los pagos fuera de término y los montos recuperados por el IRS mediante actividades de aplicación de la normativa. Sin embargo, hay una porción del impuesto inaceptablemente elevada que debería ser pagada cada año y no lo es, lo que produce una “brecha tributaria” y hace que los contribuyentes cumplidores deban compensar el faltante.

La Administración está comprometida a trabajar con el Congreso en pos de la reducción de la brecha tributaria. El presente documento bosqueja la agresiva estrategia diseñada para reducir dicha brecha.

La estrategia se enmarca dentro de los actuales esfuerzos del Departamento del Tesoro y el IRS destinados a mejorar el cumplimiento. Como parte de las deliberaciones de preparación de la solicitud de presupuesto de la Administración para el ejercicio 2008 a ser presentada al Congreso, el Departamento del Tesoro y el IRS están trabajando con la Oficina de Gestión y Presupuesto para profundizar el desarrollo de la estrategia de reducción de la brecha tributaria. Este documento busca ofrecer una base amplia a partir de la cual se pueda seguir trabajando. Los detalles de la estrategia de reducción de la brecha tributaria dependen, en parte, del proceso presupuestario para el ejercicio 2008 y años posteriores. En consecuencia, el Departamento del Tesoro y el IRS presentarán un esquema más detallado de los pasos que darán en este sentido después de dar a conocer la solicitud de presupuesto de la Administración para el ejercicio 2008 a principios del próximo año.

El desarrollo de la estrategia estuvo guiado por cuatro principios fundamentales:

- Es necesario ocuparse tanto de los errores involuntarios de los contribuyentes como de la evasión intencional.
- Debe apuntarse a las fuentes de incumplimiento en forma específica.
- Las actividades de aplicación de la normativa deben combinarse con un compromiso para con el servicio al contribuyente.

- Las políticas y propuestas de exigencia de cumplimiento de la normativa deben ser sensibles a los derechos del contribuyente y mantener un adecuado equilibrio entre la actividad de exigencia de aplicación y la imposición de la carga tributaria al contribuyente.

Estos principios señalan la necesidad de contar con una estrategia abarcativa, integral y plurianual para la reducción de la brecha tributaria. Nuestra estrategia práctica y efectiva incluye los siguientes siete componentes:

1. *Reducir las oportunidades de evasión.* El presupuesto 2007 de la Administración incluye cinco propuestas legislativas para reducir las oportunidades de evasión y mejorar la eficiencia del IRS. La Oficina de Política Tributaria del Departamento del Tesoro se encuentra trabajando con el IRS a fin de desarrollar nuevas propuestas legislativas para su consideración en el proceso presupuestario para el ejercicio 2008. El Departamento del Tesoro y el IRS también continuarán usando el proceso de reglamentación de normativa para abordar cuestiones procesales y sustantivas a fin de mejorar el cumplimiento y reducir la brecha tributaria.
2. *Realizar un compromiso plurianual para con la investigación.* La investigación resulta fundamental para la identificación de las fuentes de incumplimiento de modo que los recursos del IRS sean dirigidos adecuadamente. La actualización regular de la investigación sobre incumplimiento asegura que el IRS esté en conocimiento de las vulnerabilidades a medida que éstas vayan surgiendo. Se necesitan nuevas investigaciones sobre la relación entre la carga tributaria y el cumplimiento del contribuyente y el impacto del servicio al contribuyente sobre el cumplimiento voluntario. La investigación también es esencial para establecer referencias adecuadas para medir la efectividad de los esfuerzos del IRS, incluida la efectividad de esta estrategia integral de reducción de la brecha tributaria.
3. *Continuar mejorando la tecnología de la información.* Este esfuerzo le permitiría al IRS contar con mejores herramientas para mejorar el cumplimiento mediante la detección temprana y una mejor selección y gestión de casos.
4. *Mejorar las actividades destinadas a aumentar el cumplimiento.* Mejorar el cruce de documentos y las actividades de fiscalización y cobranza le permitiría al IRS ser más capaz de prevenir, detectar y reparar el incumplimiento. Estas actividades aumentarían el cumplimiento no sólo entre aquellos a quienes el IRS contacte en forma directa, sino también entre quienes se verían disuadidos de incumplir como consecuencia de una presencia más visible del IRS en términos de aplicación de la normativa.

El IRS continúa realizando la reingeniería de los procedimientos de fiscalización y cobranza e invirtiendo en tecnología, lo que redundará en un aumento de la eficiencia y un mejor direccionamiento de los esfuerzos de fiscalización. La mayor eficiencia se traduce en mejores resultados de las inspecciones, mayor cobertura de la fiscalización y menor carga para los contribuyentes cumplidores.

5. *Mejorar el servicio al contribuyente.* El servicio es especialmente importante para ayudar a los contribuyentes a evitar errores involuntarios. La creciente complejidad del código tributario exige la provisión de asistencia e información clara y precisa a los contribuyentes antes de la presentación de sus declaraciones impositivas para reducir contactos innecesarios posteriores, permitiéndole así al IRS concentrar los recursos en los contribuyentes que evaden sus obligaciones impositivas en forma intencional. El Taxpayer Assistance Blueprint (Programa de Asistencia al Contribuyente), exigido por ley y cuya próxima etapa está programada para enero, incluirá un proceso de evaluación de las necesidades y preferencias de los contribuyentes y desarrollará un modelo de toma de decisiones para priorizar iniciativas de servicio y financiamiento.

El IRS también está trabajando con la finalidad de proveer servicios de manera más eficiente y efectiva a través de herramientas nuevas y existentes, como el sitio Web.

6. *Reformar y simplificar las leyes tributarias.* La simplificación de las leyes tributarias contribuiría a la reducción de los errores involuntarios causados por la falta de comprensión. Asimismo, reduciría las oportunidades de evasión intencional y facilitaría la tarea de administración de las leyes tributarias por parte del IRS. Por ejemplo, el presupuesto 2007 de la Administración incluye seis propuestas para simplificar el tratamiento impositivo de los ahorros y las familias mediante la consolidación de los programas existentes y la clarificación de los requisitos. La Oficina de Política Tributaria está desarrollando otras propuestas de simplificación para su consideración en la solicitud de presupuesto de la Administración para el ejercicio 2008. Asimismo, el Departamento del Tesoro está evaluando el informe del Panel de Asesoramiento Presidencial sobre la Reforma Impositiva Federal y está evaluando alternativas de reforma.

Estas iniciativas seguirán siendo complementadas por los esfuerzos del IRS tendientes a reducir la carga sobre los contribuyentes mediante la simplificación de formularios y procedimientos.

7. *Trabajar en coordinación con socios y partes interesadas.* Es necesaria una mayor coordinación entre el IRS y los gobiernos estatales y de países extranjeros para compartir información y estrategias para aumentar el cumplimiento. Hace falta una coordinación más estrecha con las organizaciones de profesionales tributarios, incluyendo los colegios de abogados y contadores, con el fin de mantener y mejorar mecanismos que aseguren un buen asesoramiento impositivo por parte de los profesionales. A través de los contactos con las organizaciones profesionales, el Departamento del Tesoro y el IRS se enteran de los últimos avances en la práctica tributaria y reciben directamente de los profesionales las preocupaciones de los contribuyentes e información sobre prácticas potencialmente abusivas. De igual modo, el contacto con los contribuyentes y sus representantes, incluyendo representantes de pequeñas empresas y contribuyentes de bajos ingresos, les brinda al Departamento del Tesoro y al IRS un valioso conocimiento sobre formas en las cuales proteger los derechos de los contribuyentes y minimizar las cargas que puedan generar las estrategias destinadas a aumentar el cumplimiento.

El éxito de esta estrategia integral dependerá, en gran medida, de los recursos del IRS y del uso eficiente y efectivo que el organismo haga de ellos. El IRS ha avanzado significativamente hacia un uso más eficiente de los recursos asignados, especialmente al dirigir los esfuerzos de aplicación de la normativa hacia áreas en las que tengan el mayor impacto directo e indirecto sobre el cumplimiento. El IRS continuará buscando formas de aumentar la eficiencia de sus operaciones y así liberar recursos para financiar nuevas iniciativas dirigidas al aumento del cumplimiento. Al implementar esta estrategia, el Departamento del Tesoro y el IRS reconocen que será importante establecer patrones de referencia que sirvan para medir el avance en cada elemento de la estrategia.

I. LA DIMENSIÓN Y EL ORIGEN DE LA BRECHA TRIBUTARIA

La "brecha tributaria bruta" es la diferencia entre el monto de impuesto que los contribuyentes deberían pagar según las leyes tributarias y el monto que efectivamente pagan dentro de los plazos exigidos. En febrero de 2006, el IRS publicó estimaciones actualizadas de los niveles de cumplimiento, que indicaban que la brecha tributaria bruta era de US\$345 mil millones en el año 2001. Como porcentaje del total de impuestos para el año 2001, esto representa un índice de cumplimiento de aproximadamente el 83,7%.

Este cálculo, sin embargo, no tiene en cuenta los impuestos que fueron pagados voluntariamente pero fuera de término, ni los montos recuperados mediante acciones de aplicación de la normativa por parte del IRS. Considerando estos factores, la "brecha tributaria neta" se estimó en US\$290 mil millones para el ejercicio 2001, lo que representa un índice de cumplimiento neto del 86,3%.

La brecha tributaria tiene tres características clave:

- Más del 70% de la brecha tributaria bruta es atribuible al impuesto a renta de las personas físicas, que es la mayor fuente de recaudación federal.
- Más del 80% de la brecha tributaria bruta es causada por la subdeclaración de impuestos (es decir, la declaración de menos ingresos o de más deducciones y créditos que los reales). Aproximadamente la mitad de este monto (incluyendo los impuestos sobre el trabajo independiente) es atribuible a la subdeclaración de ingresos netos por actividad económica de las personas físicas. El 18% de la brecha tributaria bruta se debe al pago de menores impuestos que los debidos o a la falta de presentación de la declaración impositiva.
- El incumplimiento alcanza sus mayores niveles entre los contribuyentes que no están sujetos a información de terceros o retenciones.

Estas características sugieren una respuesta diseñada específicamente para atacar las áreas más significativas del incumplimiento. A continuación, se tratan en mayor detalle las características arriba mencionadas.

Tipo de impuesto

Tal como se señaló arriba, el IRS estima que más del 70% de la brecha tributaria bruta es atribuible al impuesto a la renta de las personas físicas. Como lo demuestra la Tabla 1, el resto de la brecha tributaria está asociada a los impuestos al empleo (principalmente al empleo independiente), impuestos a la renta de las sociedades e impuestos a las sucesiones.

1 Las estimaciones de subdeclaración de impuestos a la renta de las personas físicas y al empleo independiente provienen del análisis del Programa de Investigación Nacional (NRP) 2001. La mayoría de las demás estimaciones son proyecciones provenientes de estudios anteriores sobre cumplimiento.

Tabla 1 Brecha tributaria bruta por tipo de impuesto		
Tipo de impuesto	Brecha tributaria bruta (US\$ miles de millones)	Participación en la brecha tributaria bruta (%)¹
Renta Personas Físicas	245	71
Renta Sociedades	32	9
Empleo	59	17
Sucesión	8	2
Consumo	No Disponible	
TOTAL	345	100

¹ Es posible que los totales no sumen el 100% debido al redondeo.

Tipo de error

El IRS estima que el 80% de la brecha tributaria bruta es causada por la subdeclaración de impuestos (es decir, la declaración de menos ingresos o de más deducciones y créditos que los reales). Más del 40% de la brecha tributaria bruta es atribuible a la subdeclaración de ingresos netos por actividad económica de las personas físicas (lo cual afecta a los impuestos a la renta y al empleo independiente). (Ver Tabla 2).

El resto de la brecha tributaria bruta proviene de dos fuentes de errores:

- Aproximadamente el 10% de la brecha tributaria bruta se debe a pagos menores a los adeudados, en gran parte debido a empleadores que no depositan el ingreso retenido y los impuestos al empleo.
- El resto de la brecha tributaria se debe a la falta de presentación de declaraciones impositivas, en su mayoría de impuestos a la renta de las personas físicas.

Tabla 2 Brecha tributaria bruta por tipo de error			
Tipo de error		Brecha tributaria bruta (US\$ miles de millones)	Participación en la brecha tributaria bruta (%)¹
Subdeclaración ²	Impuesto a la renta de las personas físicas		
	Otros ingresos	56	16
	Ingresos por actividad económica	109	32
	Ajustes, Deducciones, Exenciones y Créditos	32	9
	Total	197	57
	Impuesto a la Renta de las Sociedades	30	9
	Impuesto al Empleo		
	FICA (Seg. social y salud)	14	4
	Impuesto a la Renta del Trabajador Independiente	39	11
	Total	54	16
	Impuesto a las Sucesiones	4	1
	Total subdeclarado	285	83
Pagos inferiores a los debidos ³	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas	23	7
	Impuesto al Empleo	5	1
	Otros	5	3
	Total Impuesto a la Renta	34	10
Falta de presentación de declaración ⁴	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas	25	7
	Sucesiones	2	1
	Total Falta de Presentación	27	8

¹ Es posible que los totales no sumen el 100% debido al redondeo.

² No se cuenta con información sobre la subdeclaración de impuestos al consumo.

³ Los pagos inferiores a los debidos incluyen empleadores que no depositan el ingreso retenido o los impuestos al empleo.

⁴ No se cuenta con información sobre la falta de presentación de declaraciones del impuesto a la renta de las sociedades, impuestos al empleo e impuestos al consumo.

Nivel de transparencia

El mayor nivel de cumplimiento se da en el caso del ingreso sujeto a retenciones obligatorias.

Sólo un 1% del impuesto sobre el ingreso por salario (declarado por los empleadores) no fue declarado al IRS por quienes presentaron declaraciones en 2001.

El nivel de incumplimiento es mayor en el caso de ingresos no sujetos a retenciones, pero que un tercero declara por separado ante el IRS cuando realiza los pagos. El porcentaje neto de declaraciones erróneas es de aproximadamente el 4,5% en el caso de ingresos por intereses, dividendos, beneficios de la seguridad social, pensiones y seguro de desempleo, todos los cuales generalmente están sujetos a declaraciones de terceros. El porcentaje neto de declaraciones erróneas es algo superior en el caso de rubros de ingresos sujetos a algún tipo, aunque no sustancial, de presentación de información.

En el caso del ingreso de sociedades y corporaciones tipo S (Subcapítulo S del Código de Rentas Internas), alimentos, exenciones y deducciones declarables y ganancias de capital, el porcentaje neto de declaraciones erróneas es del 8,6%.

El mayor nivel de incumplimiento se da en el caso de ingresos no sujetos a retenciones o requisitos de declaración de parte de terceros. Aproximadamente el 54% del ingreso neto de los propietarios de empresas unipersonales (incluyendo establecimientos agropecuarios), rentas y regalías se declara mal. La subdeclaración del ingreso por empleo independiente también deriva en un elevado nivel de incumplimiento en los impuestos al empleo independiente para seguridad social y salud (Medicare).

Errores intencionales vs. errores involuntarios

Una pregunta habitual es la medida en que la brecha tributaria se origina en la evasión intencional y no en errores involuntarios causados por confusión del contribuyente. Resulta muy difícil determinar la intencionalidad del contribuyente en una actuación de fiscalización común. Por razones obvias, los contribuyentes no admiten que los errores en sus declaraciones sean intencionales, y cualquier análisis de la naturaleza del error por parte de los inspectores del IRS es inherentemente subjetivo. Algunos investigadores han aplicado técnicas econométricas a los datos sobre cumplimiento para medir la evasión intencional, aunque sin resultados concluyentes. La complejidad les ofrece a los contribuyentes dispuestos a adoptar una postura agresiva en defensa de su declaración la oportunidad de argumentar que sus errores fueron involuntarios.

Podemos decir con seguridad que tanto los errores intencionales como los involuntarios contribuyen a la brecha tributaria y que toda estrategia que intente reducirla deberá ocuparse de la evasión intencional como así también de la confusión que la complejidad del código pueda crear para el contribuyente.

II. DESAFÍOS PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA

El esfuerzo de reducción de la brecha tributaria implica mejorar el cumplimiento voluntario, reducir las oportunidades de evasión y facilitar la tarea de administración de las leyes tributarias por parte del IRS. Sin embargo, debemos tener expectativas realistas respecto de la magnitud y la oportunidad del impacto de cualquier estrategia razonable para reducir la brecha tributaria, sobre todo si no viene

acompañada de una simplificación y reforma del código tributario o avances significativos en la tecnología para el cumplimiento.

Implementar una estrategia de reducción de la brecha tributaria lleva tiempo. Por lo tanto, también tardarán en cosecharse los beneficios esperados. Como parte de esta estrategia, el IRS, por ejemplo, adquirirá y analizará datos nuevos, mejorará los programas de cruce de documentos, refinará los criterios de selección para fiscalizaciones, comprará y probará nueva tecnología y capacitará a sus empleados en el desempeño de nuevas responsabilidades en términos de aplicación de la normativa y servicio al cliente.

Asimismo, si bien puede ser posible desarrollar una estrategia integral que reduzca la brecha tributaria, no es posible implementar una política que se acerque a la eliminación de la brecha tributaria sin un cambio inaceptable en la naturaleza fundamental de nuestro sistema de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

III. UNA ESTRATEGIA INTEGRAL PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA

Con una brecha tributaria neta estimada en US\$290 mil millones, no habrá un enfoque único que por sí solo logre reducir sustancialmente el nivel de incumplimiento. Se necesita una estrategia abarcadora, integral y plurianual dentro del contexto de un proceso presupuestario anual.

1. Reducir las Oportunidades de Evasión.

Sin datos confiables de terceros, al IRS le resulta difícil detectar errores en ausencia de inspecciones costosas e invasivas. El IRS recibe más 1.500 millones de declaraciones informativas por año, que informan ingreso, de parte de empleadores, instituciones financieras, terceros pagadores y gobiernos estatales y federal. No obstante, al IRS le sigue faltando información confiable sobre ciertos tipos de ingresos, sobre todo ingresos de los trabajadores independientes.

Las multas pueden disuadir al contribuyente de incumplir, pero pueden estar fijadas a un nivel equivocado. Algunas multas estipuladas en las leyes actuales pueden resultar demasiado bajas como para cambiar el comportamiento, mientras que otras pueden resultar tan elevadas que los inspectores no pueden o no quieren exigirlos, sobre todo cuando consideran que el contribuyente puede haber cometido errores involuntarios.

El presupuesto 2007 de la Administración contiene cinco propuestas legislativas que reducirían las oportunidades de evasión haciendo foco en los impuestos al empleo, presentación de información, mejora de los procedimientos de cobranza y confeccionadores de declaraciones con problemas. Las propuestas legislativas contenidas en el presupuesto 2007 de la Administración constituyen un paso importante hacia la reducción de la brecha tributaria. El Departamento del Tesoro está elaborando otras propuestas para su consideración durante las deliberaciones sobre el presupuesto para el ejercicio 2008, que reducirían aún más las

oportunidades de evasión sin sobrecargar indebidamente a los contribuyentes honestos.

En estas deliberaciones, estamos explorando varias opciones, incluyendo formas de:

- Fortalecer los requisitos de declaración;
- Permitir al IRS un mayor acceso a datos confiables;
- Aumentar la autoridad de fiscalización y cobranza;
- Permitir al IRS detectar e impedir el incumplimiento que se extiende a múltiples años; y
- Fijar niveles de multa adecuados.

La producción de normativa y reglamentación administrativa por parte del Departamento del Tesoro y el IRS también seguirá jugando un importante papel en la efectiva administración de las leyes tributarias y en la respuesta al problema de la brecha tributaria. Las reglamentaciones aclaran zonas ambiguas de la legislación, aumentando así el cumplimiento voluntario. Además, apuntan a áreas específicas del incumplimiento e impiden el comportamiento abusivo, como los refugios fiscales. Cada año, el Departamento del Tesoro y el IRS publican un Plan de Reglamentación Prioritaria. El plan 2006-2007 incluye 264 proyectos de reglamentación a ser finalizados entre julio de 2006 y junio de 2007. Muchos de los 264 puntos incluidos en el plan de este año se ocupan de áreas de potencial incumplimiento. Algunos de estos puntos son:

- Reglamentación respecto de esquemas de precios de transferencia que implican distribución de costos en virtud del artículo 482;
- Reglamentación del artículo 671 respecto de la presentación de información por parte de fondos fijos de inversión en manos de múltiples accionistas (WHFITs);
- Normativa final del artículo 860G(b) respecto de las obligaciones de retención de sociedades que asignan ingresos derivados de intereses residuales de inversiones en hipotecas de bienes raíces (REMIC) a extranjeros; y
- Normativa final del artículo 6655 respecto de los pagos de impuesto estimados de las sociedades.

El Departamento del Tesoro y el IRS también han usado con éxito el proceso de reglamentación o guía para ayudar a frenar la participación de los contribuyentes y profesionales en operaciones abusivas de elusión impositiva. Por ejemplo, luego de la sanción de la Ley Americana de Creación de Puestos de Trabajo de 2004 ("AJCA"), el Departamento del Tesoro y el IRS publicaron once guías para la puesta en vigencia de las nuevas reglas de declaración de transacciones y de imposición de multas. En este momento, se está trabajando sobre un importante proyecto para incorporar esas reglas a la normativa. Asimismo, sobre la base de las disposiciones de la ley AJCA, el Departamento del Tesoro y el IRS han dado pasos significativos para ajustar y exigir la aplicación de las reglas éticas que rigen para los profesionales tributarios, apuntando al asesoramiento tributario indebido como factor que contribuye de manera significativa al incumplimiento y a la brecha tributaria.

La publicación de instrucciones y formularios también contribuye a aumentar la eficiencia de la administración tributaria. Por ejemplo, el IRS y el Departamento del

Tesoro desarrollaron el Apéndice M-3 para que las grandes empresas declaren y concilien las diferencias entre la contabilidad y el tributo.

El Apéndice M-3 aumenta la transparencia de las diferencias contabilidad-tributo, lo que resulta en un significativo aumento en la capacidad del IRS de detectar las fuentes de incumplimiento. El Departamento del Tesoro y el IRS están extendiendo el alcance del Apéndice M-3 para cubrir a las sociedades y corporaciones tipo S.

Luego de dar a conocer la solicitud de presupuesto de la Administración para el ejercicio 2008, el Departamento del Tesoro y el IRS elaborarán un bosquejo más detallado de los pasos a seguir con el fin de reducir las oportunidades de evasión y atacar la brecha tributaria. Asimismo, el Departamento del Tesoro y el IRS seguirán identificando proyectos de reglamentación que apunten al cumplimiento y los irán incluyendo en las sucesivas actualizaciones del Plan de Reglamentación Prioritaria.

2. Realizar un Compromiso Plurianual para con la Investigación.

La investigación le permite al IRS desarrollar estrategias para combatir áreas específicas de incumplimiento, mejorar el cumplimiento voluntario, asignar recursos en forma más efectiva y reducir la brecha tributaria.

El Programa de Investigación Nacional (NRP) demuestra la importancia de contar con datos completos sobre el cumplimiento. Como parte de este Programa, el IRS revisó aproximadamente 46.000 declaraciones del impuesto a la renta de las personas físicas correspondientes al ejercicio 2001 seleccionadas en forma aleatoria, lo que constituyó el primer estudio integral del cumplimiento en declaraciones de dicho impuesto desde 1988. Las declaraciones cuya información declarada no podía ser verificada en forma independiente fueron sometidas a auditoría. En este momento, se está realizando un estudio de cumplimiento de la obligación de declarar que abarca 5.000 declaraciones impositivas de sociedades tipo S presentadas en 2003 y 2004.

Los datos del estudio de cumplimiento de la obligación de declarar del Programa de Investigación Nacional (NRP) fueron utilizados para estimar qué porción de la brecha tributaria corresponde al impuesto a la renta de las personas físicas e identificar fuentes de incumplimiento. Los datos fidedignos provenientes del NRP ofrecen un patrón de referencia para determinar las fuentes del incumplimiento y medir los cambios en los índices de cumplimiento a lo largo del tiempo. El IRS también está usando la información obtenida a través del Programa de Investigación Nacional para mejorar el direccionamiento de la fiscalización y otras actividades que apunten a aumentar el cumplimiento, incrementando así el rendimiento monetario por caso y reduciendo las auditorías “sin cambios” a contribuyentes cumplidores. Las auditorías operativas regulares han adoptado las innovaciones en técnicas de auditoría para reducir la carga sobre los contribuyentes, introducidas inicialmente en el Plan de Investigación Nacional del año 2001.

Hace falta más investigación en materia de cumplimiento. Sin nuevos estudios sobre el cumplimiento de la obligación de declarar, el IRS se ve obligado a basarse en estudios realizados hace más de 20 años para estimar el cumplimiento en áreas que

no sean el impuesto sobre la renta de las personas físicas o las sociedades tipo S. Además, con cada año que pasa, los datos del estudio de cumplimiento en impuestos a la renta de las personas físicas, realizado en 2001, se vuelven más obsoletos. Sin estudios actualizados en todas las áreas, el IRS ve dificultada su capacidad de responder con rapidez a las vulnerabilidades que van surgiendo en el sistema tributario. Un compromiso con la investigación que abarque múltiples años aseguraría que el IRS pueda dirigir sus recursos en forma eficiente y responder con efectividad a las nuevas fuentes de incumplimiento a medida que vayan apareciendo. Los contribuyentes cumplidores se benefician cuando el IRS hace uso de las investigaciones más actualizadas para mejorar las fórmulas de selección de la carga de trabajo ya que así se reducen los contactos innecesarios. La investigación también es crucial para ayudar al IRS a establecer patrones de referencia frente a los cuales se pueda medir el avance hacia un mayor nivel de cumplimiento.

El IRS está considerando nuevos proyectos de investigación en las siguientes áreas:

- *Actualización periódica de los estudios de cumplimiento de la obligación de declarar del Programa de Investigación Nacional (NRP).* Los estudios del NRP (como el estudio de cumplimiento de las obligaciones de las personas físicas realizado en 2001) deben programarse con regularidad y frecuencia para asegurar que el IRS cuente con la información más actualizada.
- *Realización de nuevos estudios de cumplimiento de la obligación de declarar del Programa de Investigación Nacional (NRP).* Para brindarle al IRS datos más abarcadores sobre la magnitud y fuentes de incumplimiento, los estudios del NRP deberían extenderse a sociedades, otras entidades comerciales, impuestos al empleo, organizaciones exentas y organismos públicos.
- *Complementación de los estudios del NRP sobre cumplimiento de la obligación de declarar con estudios más pequeños y dirigidos.* Al focalizar áreas específicas de incumplimiento, los estudios más pequeños pueden arrojar más información sobre las fuentes de incumplimiento. Los estudios dirigidos también pueden ofrecer información sobre la efectividad de los distintos tipos de estrategias destinadas al aumento del cumplimiento.
- *Análisis de la vinculación entre los servicios al contribuyente y el cumplimiento.* La investigación podría permitir una mejor comprensión de la relación entre la carga impositiva y el cumplimiento por parte del contribuyente y el impacto que tiene el servicio al contribuyente en términos de cumplimiento voluntario, dos áreas en las que hasta la fecha se ha realizado poco trabajo. Entender la relación entre el servicio al contribuyente y el cumplimiento voluntario podría ayudar al IRS a dirigir mejor los servicios al contribuyente como así también a desarrollar programas que puedan aliviar la carga impositiva y al mismo tiempo aumentar el cumplimiento voluntario.
- *Desarrollo de nuevas herramientas para dejar al descubierto patrones de incumplimiento.* Es necesario realizar investigaciones para entender los patrones cambiantes de incumplimiento y desarrollar herramientas para descubrirlos y

combatirlos. Una mayor capacidad de vincular conjuntos de datos y reconocer similitudes en las estrategias abusivas de reducción de impuestos le permiten al IRS dirigir los recursos de fiscalización a los casos más flagrantes.

- *Mejor asignación de recursos.* La investigación podría ayudar al IRS a lograr una mejor correspondencia entre los recursos disponibles para exigir la aplicación de la normativa y brindar servicios y los distintos tipos de incumplimiento, maximizando así el impacto sobre el nivel de cumplimiento.

3. Continuar Mejorando la Tecnología de la Información.

La administración tributaria del siglo XXI requiere de mejor tecnología de la información para el IRS, que está comprometido con la realización de las mejoras necesarias, entre ellas:

- Reemplazar los sistemas y tecnologías antiguas de manejo de cuentas clave. El Motor de Datos de Cuentas de Clientes (Customer Account Data Engine - CADE) constituye la base tecnológica que le permitirá al IRS hacer una mejor gestión de sus cuentas tributarias y proveerá los datos para un IRS modernizado. Con el tiempo, la base de datos existente (el Archivo Maestro Individual) y el sistema de recuperación (el Sistema Integrado de Recuperación de Datos) serán reemplazados por nuevas tecnologías, nuevas bases de datos y nuevas aplicaciones.
- Extender y mejorar las actividades dirigidas a aumentar el cumplimiento mediante la detección temprana, y mejor selección y gestión de casos.
- Brindar un efectivo servicio al cliente, incluyendo sistemas de archivos electrónicos y servicios por la Web a un costo reducido.
- Invertir en la infraestructura necesaria para operar con mayor eficiencia y así liberar recursos para proyectos de aplicación de la normativa y servicios al contribuyente.

Una vez que se haya dado a conocer la solicitud de presupuesto de la Administración para el ejercicio 2008, el IRS informará las medidas específicas que se tomarán para continuar mejorando la tecnología de la información.

4. Mejorar las Actividades Destinadas a Aumentar el Cumplimiento.

Para el ejercicio 2006, el IRS cuenta con un presupuesto anual de aproximadamente US\$10.500 millones para el procesamiento de unos 140 millones de declaraciones del impuesto a la renta de las personas físicas, sociedades y empresas y 1.500 millones de declaraciones informativas, para brindar asesoramiento a los contribuyentes y quienes confeccionen sus declaraciones, para exigir la aplicación de las leyes tributarias y recaudar más de US\$2 miles de millones en impuestos. El IRS puede atacar sólo una pequeña porción de la brecha tributaria cada año a través de sus actividades de aplicación de las leyes. En 2005, los contactos del IRS con los contribuyentes incluyeron: 3,2 millones de notificaciones enviadas a personas físicas que habían cometido errores matemáticos o administrativos en sus declaraciones de impuestos del 2004; 3,5

millones de notificaciones enviadas a los contribuyentes que habían subdeclarado ingresos o que no habían presentado declaración; y 1,2 millones de fiscalizaciones de declaraciones del impuesto a la renta de las personas físicas.

El IRS continúa mejorando la eficiencia y la productividad mediante cambios a los procesos, inversiones en tecnología y mejores prácticas. Por ejemplo, para combatir las transacciones abusivas de elusión de impuestos, el IRS está extendiendo sus actividades de primera línea de aplicación de la normativa redireccionando empleados. Tal como se detalla en la siguiente sección, el IRS sigue aprovechando los avances tecnológicos, como Internet, para mejorar los servicios al contribuyente. Tales avances no sólo alivian la carga sobre el contribuyente sino que además liberan valiosos recursos del IRS que pueden ser dedicados a actividades de aplicación de la normativa.

El IRS seguirá adelante con la reingeniería de sus procedimientos de fiscalización y cobranza para reducir los tiempos, aumentar el rendimiento y extender la cobertura. Como parte de su programa regular de fiscalización, el IRS está extendiendo el uso de técnicas de auditoría costo-eficientes en las que se incursionó en el Plan de Investigación Nacional.

Al aumentar el uso de datos confiables de terceros para verificar la información declarada por los contribuyentes, el IRS puede dirigir mejor sus recursos de fiscalización. El IRS está aumentando sus esfuerzos para aplicar estrategias que abarquen todo el organismo y que maximicen la eficiencia mediante un mejor alineamiento de los problemas (como falta de presentación y otras áreas de incumplimiento) y sus soluciones dentro de la organización. El IRS está comprometido a mejorar la eficiencia de su proceso de auditoría, que se mide en base a los índices de cambios en auditorías y otras referencias adecuadas.

Sin embargo, el aumento de la eficiencia en los programas ya existentes no podrá, por sí solo, reducir significativamente la brecha tributaria. Algunas de las nuevas medidas descritas en otras secciones de esta estrategia, como darle al IRS acceso a una mayor cantidad de datos de terceros y simplificar el código tributario, también contribuirían a aumentar la efectividad de las actividades tendientes a aumentar el cumplimiento.

Para lograr una mayor reducción de la brecha tributaria, se necesitan nuevas iniciativas, como las siguientes:

- *Extender la presentación de información.* Si se sancionara legislación para fortalecer los requisitos de información, el IRS podría usar la nueva información y focalizar mejor sus actividades de aplicación de la normativa. También mejoraría el cumplimiento voluntario, liberando recursos del IRS que podrían dedicarse a las declaraciones más cuestionables.
- *Mejorar el programa de cruce de documentos.* Un mayor número de consultas a los contribuyentes cuando se detectan discrepancias entre los montos declarados y las declaraciones de información de terceros aumentaría el cumplimiento.
- *Refinar los programas de detección.* El refinamiento y extensión de los programas de detección para dirigir los esfuerzos de aplicación de la normativa a los

contribuyentes incumplidores aseguraría que los recursos del IRS sean utilizados en forma efectiva.

- *Aumentar la fiscalización en áreas seleccionadas.* Algunos tipos de incumplimiento (como la gran cantidad de incumplimiento atribuible a los ingresos por actividad económica no declarados) sólo pueden detectarse y prevenirse mediante fiscalizaciones costosas y que requieren mucho personal.

Para reducir la brecha tributaria hacen falta más fiscalizaciones en áreas en las que resulten más costo-efectivas en términos de recuperación de montos atribuibles a incumplimientos pasados y disuasión de incumplimientos futuros. Como se dijo anteriormente, el IRS sigue adelante con la reingeniería del proceso de fiscalización, permitiendo cierto aumento de la cobertura.

La implementación de estas iniciativas tendría beneficios directos e indirectos.

El mejoramiento de las actividades de cumplimiento derivaría en un aumento de la recaudación por aplicación de la normativa ya que se contactaría y fiscalizaría un mayor número de contribuyentes (beneficio directo). Asimismo, una presencia más visible del IRS en términos de exigencia de aplicación de la normativa disuadiría a otros contribuyentes de evadir sus obligaciones, lo que conduciría a su vez a un aumento del cumplimiento voluntario (beneficio indirecto).

5. Mejorar el Servicio al Contribuyente.

El servicio al contribuyente es especialmente importante para ayudar a los contribuyentes a evitar errores involuntarios. El IRS brinda asistencia todo el año a millones de contribuyentes por muchos medios, incluyendo los programas de extensión y educación, formularios y publicaciones, dictámenes y normativa, centros de llamadas gratuitas, Internet, centros de asistencia al contribuyente, y sitios de asistencia voluntaria en impuesto a la renta (VITA) y de asesoramiento impositivo para adultos mayores (TCE).

La asistencia a los contribuyentes respondiendo a sus consultas antes de la presentación de sus declaraciones impositivas reduce las notificaciones onerosas y demás correspondencia del IRS luego de las presentaciones, además de reducir el incumplimiento involuntario en general.

Desde la sanción en 1998 de la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS, el organismo ha mejorado sustancialmente su servicio al cliente. Por ejemplo, (1) en el período de presentación de declaraciones en 2006, más del 56% de todas las personas físicas contribuyentes hicieron sus presentaciones en forma electrónica (más del doble que en el ejercicio 1999); (2) se establecieron Centros de Atención para Contribuyentes de Bajos Ingresos en los que se brinda representación sin cargo o con cargo nominal a los contribuyentes de bajos ingresos en litigios tributarios federales, y para brindar educación e instrucción tributaria a los contribuyentes que hablan inglés como segundo idioma; (3) la cantidad de visitas al sitio Web del IRS (“IRS.gov”), que les permite a los contribuyentes obtener formularios más fácilmente, rastrear reintegros, y obtener respuestas a sus preguntas, aumentó a más de 135 millones en 2006, casi un 8% más que en 2005;

(4) otros servicios, incluyendo el suministro de transcripciones de declaraciones impositivas y la búsqueda de números de identificación de contribuyentes para terceros pagadores, ahora se brindan “en línea”; y (5) un programa piloto de Proceso de Aseguramiento del Cumplimiento (Compliance Assurance Process - CAP), que les permite a las grandes empresas trabajar con el IRS para determinar la exactitud de la declaración tributaria antes de su presentación, les permite a dichas empresas lograr una mayor exactitud en sus declaraciones y tener con anterioridad una mayor certeza respecto de sus obligaciones tributarias.

En el informe que acompaña el proyecto de ley de gastos para el ejercicio 2006 del Departamento del Tesoro, el Comité de Gastos del Senado solicita que el IRS desarrolle un plan quinquenal para mejorar los servicios al contribuyente. El Programa de Asistencia al Contribuyente (Taxpayer Assistance Blueprint), cuya próxima etapa está programada para enero, incluirá un proceso de evaluación de las necesidades y preferencias de los contribuyentes, desarrollará un modelo de toma de decisiones para priorizar iniciativas de servicio y financiamiento, recomendará iniciativas de mejoras en el servicio, creará mediciones de desempeño y resultados centradas en el cliente, y bosquejará un plan de investigación plurianual.

6. Reformar y Simplificar las Leyes Tributarias.

El actual código tributario es demasiado complicado. La complejidad del código tributario hace que a los contribuyentes les resulte difícil comprender la legislación tributaria y que al IRS le cueste administrarla. Las reglas especiales y distinciones sutiles en la legislación tributaria promueven una sensación de inequidad en nuestro sistema impositivo, desalentando el cumplimiento y aumentando la brecha tributaria.

Los contribuyentes que desean cumplir con el código tributario suelen cometer errores involuntarios en sus declaraciones ya que tienen que lidiar con reglas y formularios complicados y difíciles de entender. La complejidad también les brinda oportunidades a quienes están dispuestos a explotar el sistema. Asimismo, la complejidad hace que sea difícil para el IRS detectar casos de incumplimiento. La simplificación del código tributario reducirá los errores involuntarios por parte de los contribuyentes bienintencionados y reducirá las oportunidades de evasión. Un código tributario más simple también facilitaría la tarea de administración del IRS.

La complejidad de la legislación también contribuye a la brecha tributaria porque una porción cada vez mayor de los limitados recursos del IRS se destinan a administrar toda una gama de disposiciones tributarias específicas creadas para alcanzar metas de política social. Tales disposiciones, que en sí mismas se vuelven cada vez más complicadas, les quitan recursos del IRS a los programas de cumplimiento básicos.

El presupuesto 2007 de la Administración contiene seis propuestas para simplificar el tratamiento impositivo de los ahorros y las familias. El Departamento del Tesoro continuará desarrollando nuevas propuestas legislativas para simplificar el código tributario de modo de reducir la brecha tributaria. Asimismo, el Departamento del Tesoro está estudiando el informe del Panel de Asesoramiento Presidencial sobre Reforma Impositiva y considerando alternativas de reforma. Las propuestas de

simplificación que apunten a reducir la brecha tributaria serían parte de una propuesta de reforma.

Las iniciativas legislativas seguirán siendo complementadas con programas administrativos destinados a reducir la carga sobre los contribuyentes. En los últimos años, el IRS adoptó una serie de medidas para reducir la carga sobre los contribuyentes, incluyendo el establecimiento de la Oficina de Reducción de la Carga sobre los Contribuyentes (TBR). Las recientes mejoras en los formularios, procesos y procedimientos del IRS incluyen la simplificación de los requisitos de presentación del Formulario 944 (Declaración Impositiva Federal Anual de Empleadores), la eliminación de la necesidad de presentar el Formulario 2688 (Solicitud de Prórroga Adicional para la Presentación de la Declaración del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas de los EEUU) permitiéndole al contribuyente obtener una prórroga automática de seis meses para la presentación, y la creación del EITC Assistant, una herramienta online que ayuda a los contribuyentes a determinar si cumplen con los requisitos para el crédito por impuesto a la renta por trabajo personal (EITC) y el monto estimado. La Oficina de Reducción de la Carga sobre los Contribuyentes está analizando otros proyectos destinados a simplificar los formularios y procesos impositivos.

7. Trabajar en Coordinación con Socios y Partes Interesadas.

El Departamento del Tesoro y el IRS trabajan en coordinación con los gobiernos estatales y extranjeros, y con grupos de representantes de contribuyentes y profesionales para aumentar el nivel de cumplimiento, mejorar la eficiencia de la administración tributaria, mejorar el servicio al contribuyente y minimizar la carga sobre los contribuyentes. Aumentar el nivel de tales actividades de coordinación constituirá una parte importante del esfuerzo por reducir la brecha tributaria.

- *Intercambio de información a nivel internacional.* Mediante tratados tributarios y acuerdos de intercambio de información, Estados Unidos puede obtener de autoridades fiscales extranjeras información que necesita para exigir la aplicación de las leyes tributarias. Asimismo, Estados Unidos participa del intercambio de información más amplia y no específicamente referida a los contribuyentes. Por ejemplo, a través del Centro Internacional de Información sobre Refugios Fiscales (Joint International Tax Shelter Information Centre - JITSIC), el IRS y las autoridades tributarias de otros países participantes continuarán intercambiando información sobre transacciones abusivas de elusión fiscal.
- *Asociación entre el gobierno federal y los estados.* El IRS continúa trabajando con los gobiernos estatales para desarrollar estrategias tendientes a abordar las tendencias en materia de incumplimiento. Por ejemplo, el sistema combinado de información sobre impuestos al empleo entre el gobierno federal y los estados permite una extensiva coordinación entre el IRS y los gobiernos estatales respecto del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los empleadores. Asimismo, el Servicio de Gestión Financiera del Departamento del Tesoro y el IRS lanzarán un programa piloto con dos estados en enero de 2007 con el fin de permitir el pago de todos los impuestos federales y algunos impuestos

estadales en forma online a través del Sistema Federal de Pago Electrónico de Impuestos (Electronic Federal Tax Payment System - EFTPS).

Esta iniciativa les ofrecerá a los contribuyentes una única ventanilla para pagar sus impuestos federales y estadales. Otras acciones destinadas a reducir la brecha tributaria en los próximos 18 meses incluirán:

- Explorar el uso de las capacidades de exploración de datos (data mining) y así utilizar datos de los estados para refinar y priorizar las auditorías del IRS;
 - Probar el uso de los informes de auditoría de los Departamentos de Rentas de los estados como base para las evaluaciones de auditoría del IRS;
 - Probar el uso de los informes de auditoría del impuesto al empleo del Organismo de los Trabajadores del Estado (State Workforce Agency) como base para similares evaluaciones de auditoría del IRS;
 - Extender la coordinación con otros organismos federales con el objetivo de aprovechar sus recursos y asegurar los datos correspondientes a los programas de cumplimiento del IRS;
 - Identificar programas y recursos federales y estadales que puedan ser utilizados para comunicar mensajes referentes a la brecha tributaria;
 - Identificar métodos no tradicionales para comunicar, con recursos estadales y federales, el impacto que la brecha tributaria tiene sobre la sociedad.
- *Vinculación y educación para los profesionales.* El Departamento del Tesoro y el IRS realizan actividades de vinculación y educación con los profesionales tributarios con el fin de enterarse de novedades en la confección de las declaraciones impositivas y asegurar que los asesores brinden un adecuado asesoramiento a los contribuyentes. El IRS mantiene activas relaciones con varios grupos de profesionales nacionales, representantes de las pequeñas empresas y organizaciones de la industria para proveer información sobre la postura del IRS y ofrecer orientación. La creación de la Oficina de Responsabilidad Profesional ayudó a restaurar la credibilidad respecto de la aplicación de las normas profesionales. En los próximos 12 meses, el IRS fortalecerá sus programas de extensión con profesionales y miembros de la industria para entablar con ellos un diálogo acerca de aspectos clave en relación con la brecha tributaria, entre ellos:
 - Declaración correcta de los ingresos brutos;
 - Cómputo correcto de las deducciones en la actividad comercial, como costo de ventas, amortización, gastos de viaje y entretenimiento y gastos de vehículos;
 - Información de terceros.
 - *Representantes de los Contribuyentes.* El Departamento del Tesoro y el IRS a menudo se comunican con grupos de representantes de los contribuyentes para enterarse de las preocupaciones de los contribuyentes, incluyendo aquellas relacionadas con los derechos de los contribuyentes en la administración del código tributario. Por ejemplo, gracias a los comentarios recibidos de organizaciones que representan a contribuyentes de bajos ingresos se logró mejorar significativamente los procedimientos del EITC, que en este momento están siendo probados por el IRS. Algunas reuniones recientes con representantes de pequeñas empresas hicieron foco en la importancia de

equilibrar la necesidad de acción del IRS en áreas de incumplimiento con la preocupación de los contribuyentes respecto del aumento de las cargas. La interacción permanente con estos grupos constituye una parte fundamental de esta estrategia para reducir la brecha tributaria.

CONCLUSIÓN

La Administración está comprometida con la reducción de la brecha tributaria. En este sentido, reconoce que la forma más efectiva de lograrlo consiste en aumentar los índices de cumplimiento mediante una combinación de iniciativas (que incluyen cambios legislativos y administrativos específicos, servicio al contribuyente y actividades de aplicación de la normativa) que sean sensibles a los derechos de los contribuyentes y minimicen la carga sobre ellos. La simplificación de la legislación tributaria es también de suma importancia para este esfuerzo. El presente documento ofrece una estrategia amplia para la reducción de la brecha tributaria; la Administración está comprometida a trabajar con el Congreso para mejorar e implementar dicha estrategia.

Cronograma de la Estrategia de Reducción de la Brecha Tributaria para el Ejercicio 2007

2006

Septiembre	<ul style="list-style-type: none"> • Estrategia inicial de reducción de la brecha tributaria.
Octubre	<ul style="list-style-type: none"> • Reuniones con partes interesadas para revisar la estrategia inicial.
Noviembre	<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollo de propuestas legislativas de la Administración para su inclusión en la solicitud de presupuesto para el ejercicio 2008. • Desarrollo de la solicitud de presupuesto para el ejercicio 2008 de la Administración.
Diciembre	<ul style="list-style-type: none"> • Propuesta para el próximo Estudio de Cumplimiento del Programa de Investigación Nacional (NRP).

2007

Enero	<ul style="list-style-type: none"> • Informe Anual de la Defensoría del Contribuyente ante el Congreso. • Actualización del Plan 2006-2007 de Reglamentación Prioritaria del Departamento del Tesoro/IRS. • Lanzamiento del Sistema Federal/Estadual de Pago Electrónico de Impuestos (EFTPS). • Presentación ante el Congreso de la Etapa II del Taxpayer Assistance Blueprint.
-------	--

- Febrero
- Solicitud de presupuesto para el ejercicio 2008 de la Administración, incluyendo propuestas legislativas para las iniciativas de aumento del cumplimiento, simplificación del Código Tributario y financiamiento del IRS Marzo / Abril.
 - Detalle de la estrategia del IRS para la reducción de la brecha tributaria, que refleje las disposiciones de la solicitud de presupuesto para el ejercicio 2008 de la Administración.
 - o Medidas para reducir las oportunidades de evasión.
 - o Iniciativas de investigación del IRS.
 - o Iniciativas de TI del IRS.
 - o Iniciativas de cumplimiento del IRS.
 - o Iniciativas de servicio al contribuyente.
 - o Medidas para reformar y simplificar el Código Tributario.
- Mayo
- Reuniones con partes interesadas para debatir la solicitud de presupuesto para el ejercicio 2008 de la Administración.
- Junio
- Revisión por parte del Departamento del Tesoro de las iniciativas de cumplimiento para profesionales.
- Julio
- Plan de Reglamentación Prioritaria 2007-2008 del Departamento del Tesoro/IRS.

Caso práctico

TEMA 1.1 LAS ESTRATEGIAS INTEGRALES DE CONTROL Y PREVENCIÓN

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

SUMARIO: Introducción.- 1. Sistema Tributario Chileno.- 1.1. Estructura tributaria chilena.- 1.2. Administración tributaria chilena.- 3. Evasión Tributaria en Chile.- 3.1. Medición de la evasión.- 3.2. Evasión del Impuesto al Valor Agregado.- 3.3. Evasión del Impuesto a la Renta.- 4. Modelo de Fiscalización.- 4.1. Comportamiento social de los contribuyentes.- 4.2. Descripción del modelo.- 4.3. Facilitación del cumplimiento tributario.- 5. Ciclo de Vida Tributario Electrónico.- 5.1. Inicio de actividades y obtención de RUT en línea.- 5.2. Facturas y boletas de honorarios electrónicas (documentos tributarios).- 5.3 Contabilidad electrónica y contabilidad simplificada.- 5.4. Declaraciones de terceros.- 5.5. Cartola tributaria.- 5.6 Declaración y pago de impuestos mensuales y anuales.- Corrección de declaraciones y pago de infracciones.- 5.8. Modificación de antecedentes del contribuyente.- Término de giro.- 5.10 Propuesta de declaración de renta.- 5.11. Portal MIPYME (micro, pequeña y mediana empresa).- 5.12. Autorización máquinas registradoras, terminales punto venta e impresoras fiscales.- 6. Proceso de Fiscalización.- 6.1. Ciclo de vida del contribuyente.- 6.2. Procesos masivos.- 6.3. Control de devoluciones de IVA.- 6.4. Procesos de fiscalización selectiva – auditorías.- 6.5 Investigación de delitos tributarios.- 6.6. Desafíos del SII: Proyectos de detección del incumplimiento tributario.- 7. Conclusiones.

RESUMEN

La Administración Tributaria chilena ha conseguido importantes avances en la reducción de la evasión tributaria a través del diseño y aplicación de estrategias de control y prevención eficaces. En efecto, la evasión de IVA, que hacia el año 2000 alcanzaba los 4 mil millones de dólares (21 % de la recaudación potencial); el año 2004 se redujo a 14,2%, estimándose que en el 2005 este porcentaje disminuyó a 12%.

Tal reducción ha sido posible gracias a dos factores principales. En primer lugar, como consecuencia de los amplios consensos nacionales que permitieron concretar modificaciones legales tendientes a aumentar la recaudación fiscal, acercar el modelo tributario chileno al de los países desarrollados y fortalecer la eficiencia de los organismos fiscalizadores. En segundo lugar, por el desarrollo de diversos estudios para precisar las áreas de riesgo del comportamiento tributario de los contribuyentes y la aplicación de planes de fiscalización en línea con dichos estudios.

Todo ello ha supuesto una integración creciente entre las tres instituciones de la Administración Tributaria: Servicio de Impuestos Internos (SII), responsable de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributadas en materia de tributación fiscal interna; Servicio Nacional de Aduanas, encargado de fiscalizar los derechos e impuestos vinculados a las operaciones de comercio exterior; y Tesorería General de la República, que vela por la recaudación y manejo de los recursos financieros del Sector Público.

En la actualidad, la gestión del SII se encuentra centrada en fortalecer la Justicia Tributaria, facilitando el cumplimiento tributario y mejorando el control fiscalizador sobre aquellos contribuyentes incumplidores. En este contexto, el modelo de control de cumplimiento de las obligaciones tributadas se ha enfocado en establecer un conjunto de acciones que eleven las percepciones de control y de riesgo en el contribuyente, incorporando estos elementos en su decisión de cumplimiento. De esta forma entonces, el modelo se plasma en diferentes procesos para facilitar el cumplimiento voluntario y fiscalizar el mismo.

Los procesos de facilitación, se han desarrollado y ejecutado para permitir a los contribuyentes el cumplimiento rápido y fácil de sus obligaciones tributarias.

En tanto, los de fiscalización buscan controlar el incumplimiento tributario. Dichos procesos presentan características distintivas en cuanto a profundidad de la revisión, costo de fiscalización, cobertura, segmentación y focalización de contribuyentes y soporte tecnológico. Dichos procesos se pueden ordenar de manera piramidal, encontrando en la base aquéllos de carácter preventivo, con mayor cobertura y menor grado de profundidad en la revisión; y en la cúspide de la pirámide, los de fiscalización de mayor profundidad, que a la vez son de menor cobertura pues existe un mayor grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Finalmente, resulta imprescindible resaltar que el diseño de las estrategias de control y prevención de evasión, debe tener siempre presente consideraciones de largo plazo, de manera que las mismas sean sostenibles en el tiempo.

INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII o el Servicio), es el organismo responsable de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias en materia de tributación fiscal interna. En el cumplimiento del rol que la Ley le asigna, que se traduce en asegurar la recaudación fiscal para el financiamiento de las necesidades del Estado, se ha convertido en un actor relevante en la actividad económica y social del país.

En la actualidad, la gestión del SII se encuentra centrada en fortalecer la Justicia Tributaria facilitando el cumplimiento tributario y mejorando el control fiscalizador; cuestiones que se han consensuado durante estos últimos años, permitiendo llevar

a cabo la definición de objetivos, estrategias, proyectos y programas en los distintos procesos que el Servicio realiza.

En este contexto, surge la necesidad para la Administración Tributaria de contar con políticas que reflejen los nuevos énfasis de gestión; establezcan el marco dentro del cual deberá desarrollar su quehacer; señalen los horizontes estratégicos hacia los cuales la Organización debe apuntar, y orienten la consecución de sus resultados en el marco de control y prevención de la evasión tributaria.

El Servicio ha desarrollado un modelo de gestión que considera una mirada global e integrada de su quehacer institucional. El modelo se organiza sobre la base del control del cumplimiento tributario, donde se desarrollan las acciones directas en pos de facilitar dicho cumplimiento, fiscalizar el incumplimiento y sancionarlo cuando resulte procedente.

Por lo anterior, la acción del Servicio sigue un modelo de fiscalización que por una parte, facilita el cumplimiento voluntario y, por otra, fiscaliza el incumplimiento de los contribuyentes. Este modelo se plasma en diferentes procesos de fiscalización: masiva periódica, por sectores o bien en forma selectiva, los cuales tienen distintas características de profundidad en la revisión, costo de fiscalización y cobertura de contribuyentes. Este modelo asegura un nivel de percepción de control, que promueve el cumplimiento voluntario en los contribuyentes.

Este trabajo expone las estrategias de prevención y control de la evasión que aplica la Administración Tributaria Chilena, la que ha integrado en su diseño una serie de variables que participan en la realidad económica, política y social del país.

En una primera parte se describe la Estructura y Administración Tributaria Chilena, la cual constituye el contexto de las estrategias de control de cumplimiento adoptadas por el país; luego, se describe el fenómeno de la evasión, para finalmente desarrollar el modelo de fiscalización, sus procesos y formas de facilitación de cumplimiento.

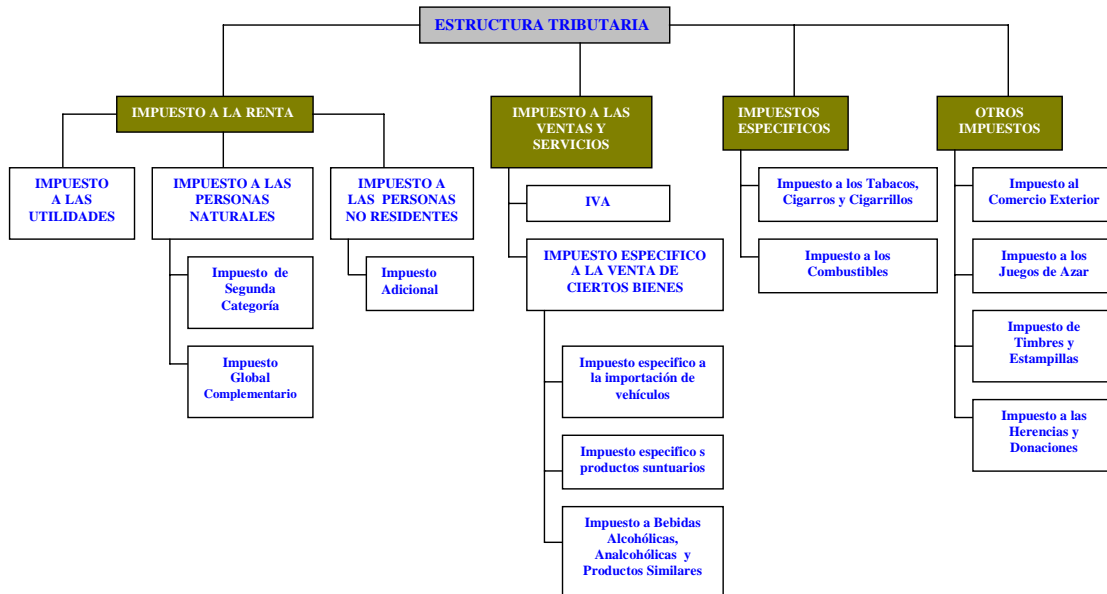
1. SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

1.1 Estructura Tributaria chilena.

El Sistema Tributario Chileno está construido sobre la base de sólo algunos impuestos de alto rendimiento.

Los impuestos existentes se pueden clasificar en cuatro tipos: Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuestos Específicos y Otros Impuestos; tal como se muestra en la siguiente figura.

Figura Nº 1: Estructura Tributaria



Los impuestos a las ventas y servicios gravan sólo aquella parte de la renta que es consumida, excluyéndose por tanto la que se destine al ahorro; grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras y de servicios. El principal impuesto en esta categoría es el IVA. Este afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia existente entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal.

El impuesto a la renta, tal como indica su nombre, se aplica sobre la base de las rentas que provienen de la explotación del capital y del trabajo.

El diseño de este impuesto en Chile distingue entre las empresas, los dueños de las empresas y los trabajadores; y entre estos últimos, distingue a los trabajadores dependientes de los independientes.

Las empresas pagan un impuesto anual denominado ‘de Primera Categoría’, equivalente al 17% de sus utilidades devengadas. Los dividendos y distribuciones de utilidades entre empresas domiciliadas en Chile están exentos de impuesto.

Las personas físicas residentes en Chile pagan un impuesto de carácter anual y progresivo llamado Impuesto Global Complementario, calculado sobre la base de sus rentas percibidas. En el caso de dividendos o retiros de utilidades empresariales el impuesto de primera categoría pagado por las empresas incrementa la base del impuesto personal y se deduce como crédito contra dicho tributo.

Las personas que sólo obtienen rentas como trabajadores dependientes pagan un impuesto progresivo denominado de “Segunda Categoría”, pero que atiende a un

período menor, cual es el de pago de la remuneración, normalmente un mes. Este impuesto se paga a través de la retención pertinente que practica el empleador.

Finalmente, el llamado Impuesto Adicional grava las rentas de fuente Chilena obtenidas por personas sin domicilio o residencia en Chile. Este impuesto tiene una tasa general de 35%. Del mismo modo que en el caso del Impuesto Global Complementario en el caso de dividendos o repartos de utilidades empresariales el Impuesto de Primera Categoría que hubiera afectado a esas utilidades se agrega a la base imponible del Impuesto Adicional y luego se deduce como crédito contra el impuesto final determinado.

En Chile la regla general es que los impuestos sean sujetos a Declaración, la que constituye la base inmediata para la determinación y pago del impuesto. Tanto el Impuesto a la Renta como el IVA son impuestos sujetos a declaración, de manera que es el propio contribuyente quien debe declarar que ha obtenido una renta, cuál es el monto de ésta y finalmente establecer la cantidad que le corresponde pagar por concepto de impuestos.

La Administración Tributaria únicamente efectuará la determinación del impuesto o de una diferencia de los mismos cuando, a raíz de un procedimiento de fiscalización, detecte que el contribuyente no declaró, o bien, que su declaración es errónea o falsa.

En el Cuadro N° 1 se presentan las cifras de ingresos tributarios al año 2005, las cuales indican una recaudación total que asciende a US\$ 19.996 millones, del cual un 30,8% se recauda por concepto de Impuesto a la Renta. El IVA representa un 46,4% de la recaudación. Los impuestos a productos específicos alcanzan a un 10,0% de la recaudación total.

Cuadro N° 1: Ingresos Tributarios del año 2005

	Mill. de \$	Mill. de US\$ ⁽¹⁾	% del Total Gov. Central	% del PIB
Impuestos a la Renta	3.448.994	6.161	30,8	5,3
IVA	5.193.583	9.278	46,4	8,0
Impuestos Esp. Bienes ⁽²⁾	154.683	276	1,4	0,2
Imp. a Prod. Específicos ⁽³⁾	1.120.159	2.001	10,0	1,7
Com. Exterior y otros ⁽⁴⁾	1.275.875	2.279	11,4	2,0
Ing. Trib. Netos Gov. Central	11.193.294	19.996	100,0	17,3
Impuestos Municipales	926.608	1.655	8,3	1,4
Contrib. Seg. Social Pública	931.717	1.664	8,3	1,4
Ing. Trib. Brutos Gov. General	13.051.619	23.316	116,6	20,2

Fuente: SII según información de Tesorería y Dirección de Presupuestos.

Notas:

(1) Calculado usando tipo de cambio promedio del año

(2) Incluye impuestos a productos suntuarios; vehículos; y bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares

(3) Incluye impuesto a los tabacos, cigarrillos y combustibles

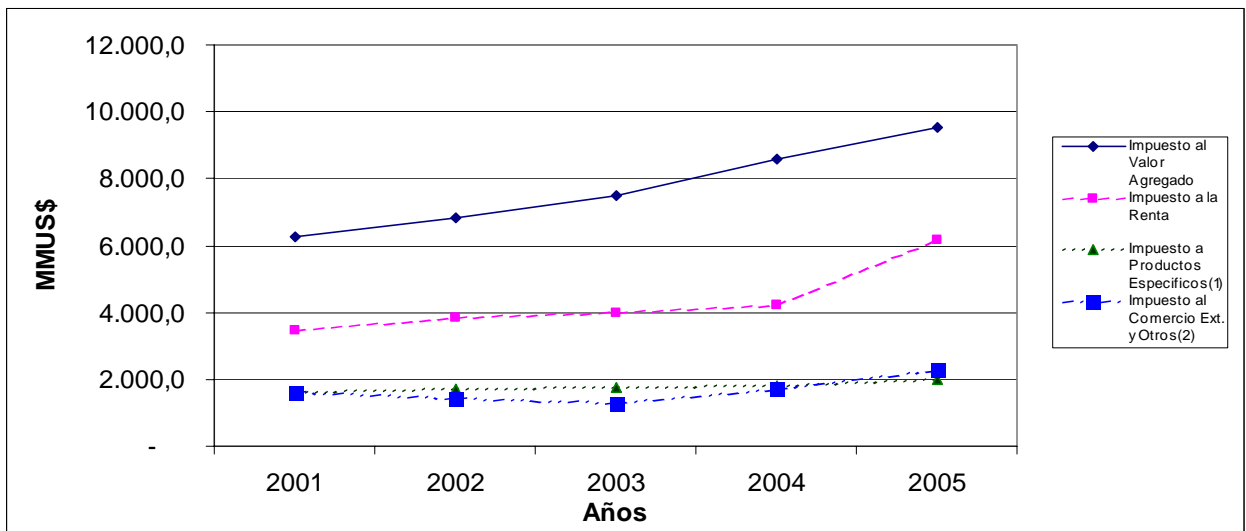
(4) Incluye impuestos al comercio exterior; timbres y estampillas; juegos de azar; herencias y donaciones; e impuestos declarados en moneda extranjera (principalmente, empresas de la minería privada). Excluye cuentas no-tributarias

Tasa de Cambio promedio 2005: Ch \$ 559,77

PIB 2005: Millones US\$ 115.628

Como se observa, la estructura tributaria se caracteriza por una marcada concentración de los impuestos al consumo, que alcanzan al 57,8% de los ingresos fiscales totales, mientras que el Impuesto a la Renta recauda cerca de la mitad de esa cifra. En la mayor parte de los países de la OECD la situación ha sido la inversa, es decir, la recaudación se concentra principalmente en los Impuestos a la Renta¹. Chile tiene una estructura típica de países en desarrollo de Latinoamérica.

Cuadro Nº 2: Evolución de Ingresos Tributarios ²
Cifras en millones de US\$ nominales



Fuente: SII. Elaborado en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesorería General de la República.

Nota:

(1): Incluye impuestos suntuarios, bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, cilindrada, tabacos, cigarros y cigarrillos, combustible.

(2): Impuestos comercio exterior, timbres y estampillas, juegos de azar, herencias y donaciones e impuestos declarados en moneda extranjera.

Tasa Cambio promedio 2005: 559,77 \$/US\$

¹ "Diagnóstico del Sistema Tributario chileno", Marzo 2000, Michael Jorratt.

² Estadísticas Tributarias, Ingresos Tributarios Anuales 1993-2005, Subdirección Estudios SII.

1.2 Administración Tributaria chilena.

La Administración Tributaria chilena está conformada por tres instituciones: Servicio de Impuestos Internos, Servicio Nacional de Aduanas y Tesorería General de la República.

Cabe señalar que a estas instituciones deben sumarse los Municipios, toda vez que también desempeñan una función de administración fiscal respecto de algunos impuestos municipales (por ejemplo, patentes o licencias comerciales y permisos de circulación de vehículos motorizados).

1.2.1 Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos es un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda, cuya función consiste en la “aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”. Su autoridad máxima es el Director Nacional, designado por el Presidente de la República y de su exclusiva confianza.

Actualmente, la gestión del SII está centrada en facilitar el cumplimiento voluntario y mejorar el control fiscalizador, focalizando sus acciones en los contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias, fundamentalmente por fraude y evasión. La gestión del Servicio está enmarcada en un contexto de fortalecimiento de la justicia tributaria.

Para cumplir con sus funciones, el SII cuenta con 3.600 funcionarios, que se distribuyen entre la Dirección Nacional, la Dirección de Grandes Contribuyentes, ambas con sede en Santiago -la capital de la República- y 16 Direcciones Regionales, repartidas en 68 oficinas a lo largo del país.

A su vez, la Dirección Nacional está conformada por nueve Subdirecciones: Fiscalización, Estudios, Informática, Jurídica, Normativa, Administración, Recursos Humanos, Avaluaciones y Contraloría Interna, las cuales están a cargo de los Subdirectores, que actúan como delegados del Director en la evaluación y desarrollo de los programas de trabajo dentro de sus respectivas áreas y lo asesoran en las materias de su especialidad.

1.2.2 Servicio Nacional de Aduanas.

El Servicio Nacional de Aduanas, dependiente también del Ministerio de Hacienda, es el organismo encargado de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos del País, de intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes, y de generar las estadísticas de ese tráfico por las fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que pueda encomendarle la ley.

La máxima autoridad Aduanera es el Director Nacional, funcionario que es de exclusiva confianza del Presidente de la República.

La visión institucional, que constituye la base para la determinación del modelo chileno de la aduana, ha definido el plan estratégico de este Servicio, el que se estructura sobre cuatro líneas o ejes de acción: Fiscalización y Sanciones; Informatización de la Gestión y Automatización de Procesos; Desarrollo y Perfeccionamiento de los Recursos Humanos; y Mejora de la Calidad y Evaluación de la Gestión.

La institución cuenta con 1.365 funcionarios, que se distribuyen entre la Dirección Nacional, con sede en Valparaíso, y nueve Direcciones Regionales, siete Administraciones de Aduanas y 42 Pasos Fronterizos. Aduanas se hace presente en un total de 90 puntos, incluyendo puertos, aeropuertos y avanzadas.

A su vez, la Dirección Nacional está conformada por seis Subdirecciones - Fiscalización, Técnica, Jurídica, Informática, Administración y de Recursos Humanos- a cargo de los Subdirectores, que operan como delegados del Director.

1.2.3 Tesorería General de la República.

La Tesorería General de la República es el organismo responsable del cobro y manejo de los recursos financieros del Sector Público, y de su posterior distribución y control, de acuerdo con las políticas determinadas en el Presupuesto de la Nación.

Para cumplir de manera efectiva la misión que le ha sido encomendada, la Tesorería General de la República desarrolla una serie de funciones destinadas a la eficiente recaudación y cobro de los tributos y créditos del sector público; el pago de las obligaciones fiscales; y la administración de los recursos financieros del Estado.

Este organismo también depende del Ministerio de Hacienda, y está conformado por una Tesorería General, 13 Tesorerías Regionales y 21 Tesorerías Provinciales.

La Tesorería General, a su vez, se estructura en Departamentos. Los Departamentos que la conforman son: de Operaciones, Estudios y Desarrollo, Finanzas Públicas, Cobranza y Quiebras, Jurídico, Administración, Contraloría Interna y Personal.

1.2.4 Integración de las Instituciones de la Administración Tributaria en el contexto de la evasión.

La Evasión Tributaria ha sido una constante preocupación para todas las Administraciones Tributarias, en especial de aquéllas pertenecientes a países en vías de desarrollo, por cuanto los impuestos son la principal fuente de ingresos de una nación, y su merma genera una serie de trastornos y distorsiones en el ámbito público y privado, al fomentar la aplicación de tasas impositivas más altas para cubrir el déficit en la recaudación.

En Chile, este tema es objeto de una constante revisión. Así por ejemplo, el año 2001 se promulgó la así llamada Ley de Lucha Contra la Evasión y Elusión, que buscó aumentar la recaudación fiscal, acercar el modelo tributario chileno al de los países desarrollados y fortalecer y mejorar la eficiencia de los organismos fiscalizadores. Todo ello ha supuesto una integración creciente de las tres instituciones de la Administración Tributaria, con la finalidad de mejorar el control del cumplimiento tributario, mediante acciones que, por un lado, fomenten el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y, que por otro lado, combatan el fraude tributario, fiscalizando a los contribuyentes evasores. Para estos efectos, en el marco de la Ley Antievasión del año 2001, se creó el Comité de Coordinación de Lucha Contra la Evasión, COLUCE, integrado por los Directores Nacionales de los tres servicios mencionados. Este comité en el presente año se transformó en el Comité de Administración Tributaria con el fin de otorgar carácter permanente a esta institución.

La acción conjunta de los órganos de la Administración Tributaria ha permitido modificar el comportamiento de los contribuyentes, reduciendo los espacios de evasión, lo que ha mejorado la recaudación al disminuir las acciones evasivas.

3. EVASIÓN TRIBUTARIA EN CHILE

Concepto de Evasión Tributaria

Evasión tributaria es el incumplimiento total o parcial de la declaración y pago de los impuestos y demás obligaciones legales que recaen sobre los contribuyentes respecto del Fisco.

La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía en 1955 la evasión como “toda actividad a través de la cual una persona no paga el impuesto exigido por la legislación vigente”.³

El Centro Interamericano de Administración Tributaria, CIAT, establece que se entiende por Evasión Tributaria “las conductas ilícitas adoptadas por los contribuyentes para evitar, reducir o retardar el pago del impuesto debido”.

El fenómeno del fraude fiscal no había sido formalmente incluido en la modelación teórica hasta el precursor trabajo de Allingham y Sandmo (1972). En su modelo original, se representó a un contribuyente enfrentando la decisión de evadir o no evadir el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como una decisión de portafolio de riesgo. En la probabilidad de ser detectado, el contribuyente debe restituir el impuesto evadido y pagar una multa. En la probabilidad de no ser detectado, el contribuyente se libera enteramente del gravamen. Así, la decisión de evadir el impuesto depende del ingreso del contribuyente, de la tasa impositiva, de la multa y de la probabilidad de que la Administración Tributaria lo sorprenda evadiendo.

³ Citada por Oldam y Holland en un trabajo presentado en la asamblea del CIAT de 1971, en Brasil.

Una serie de otros trabajos han impulsado el desarrollo de la teoría de evasión del IRPF, ya que a los factores de riesgo han de sumarse otras variables como la percepción de las autoridades fiscales, la aceptación social del sistema impositivo, la conciencia fiscal de los contribuyentes, etc.⁴

3.1 Medición de la Evasión.

La medición de la evasión no es una tarea fácil. Por razones obvias, preguntar directamente a los contribuyentes es la forma menos confiable para observar este comportamiento: los agentes involucrados difícilmente revelarán cuánto impuesto han dejado de pagar en un período dado, aún cuando se les garantice total anonimato. En este sentido, los métodos de medición deben seguir vías indirectas para obtener resultados más confiables, para cuantificar la evasión tributaria y medir el impacto de las acciones del SII en relación a esta conducta.

El método general que se ha utilizado para estimar la evasión en cada tipo de impuesto consiste en la construcción de un agregado teórico de su base imponible, de acuerdo a lo que establece la legislación. Para este efecto, se utilizan fuentes de información independientes (Cuentas Nacionales, principalmente) que son apropiadas a cada gravamen. Luego, se estima la recaudación teórica aplicando las tasas impositivas vigentes a la base teórica y se compara con la recaudación efectiva, resultando de esta diferencia el monto de evasión estimado. La metodología específica de estimación para los dos impuestos más importantes, IVA e Impuestos a la Renta, se describe en las siguientes secciones.

3.2 Evasión del Impuesto al Valor Agregado.

El SII dispone de una estimación anual de la tasa de evasión del Impuesto al Valor Agregado sobre la información de las Cuentas Nacionales.

En el siguiente cuadro, se presenta la estimación de la tasa de evasión en el IVA para el período 1996-2004. Esta serie ha sido construida empleando los datos anuales de los agregados de consumo, inversión y producto, publicadas en marzo de 2005 por parte del Banco Central⁵.

⁴ "Impuesto Personal a la Renta Comparado: Situación Actual y Perspectivas Futuras". Patricio Barra y Danae Chandía, 2004.

⁵ Administración Tributable Viable, Estado Viable", Septiembre 2005, SII.

**Cuadro N° 3: “Estimación de la Evasión en el IVA- Base MIP 1996”
(Cifras en millones de US\$ de Julio 2006)**

ITEM	1996	1997	1998	1999	2000 ⁽¹⁾	2001 ⁽¹⁾	2002 ⁽¹⁾	2003 ⁽¹⁾	2004 ⁽¹⁾
Recaudación teórica	7.857	8.028	8.372	8.146	8.557	8.936	9.158	9.686	10.594
Recaudación efectiva	6.108	6.475	6.374	6.356	6.763	7.203	7.639	8.110	9.122
Monto evasión	1.749	1.553	1.998	1.790	1.794	1.732	1.519	1.576	1.472
Tasa de evasión	22,3%	19,3%	23,9%	22,0%	21,0%	19,4%	16,6%	16,3%	13,9%

Fuente: Subdirección de Estudios del SII sobre la base de información del Banco Central.

Notas:

¹ Cifra provisional.

En esta estimación, se aprecia un importante descenso del incumplimiento en el IVA desde el año 2000, cuando alcanzó a 21%, hasta el año 2004, cuando el indicador debería situarse en torno al 14%. Las cifras son susceptibles de ajustes en la medida que las cuentas nacionales para los últimos años sean revisadas por el Banco Central.

Otra variante para evaluar el cumplimiento tributario es el denominado Índice de Productividad del IVA, que se calcula como la fracción entre la recaudación efectiva del IVA, expresada como porcentaje de alguna variable macroeconómica correlacionada con su base teórica, y la tasa legal vigente del gravamen. En el caso del IVA, se suele utilizar como referente macroeconómico el PIB y el Consumo Final Hogares. No obstante, esta última variable, Consumo Final, parece ser el referente inmediato debido a que el IVA es un gravamen que soporta el consumidor final.

Los estudios efectuados con relación al Índice de Productividad del IVA (tanto respecto al PIB como al consumo final) muestran coherencia con la tasa de evasión, con comportamientos parecidos a través de los años. Se determinó que a partir del año 2000 hubo un importante descenso del incumplimiento del IVA, año previo a la aplicación de la Ley de Lucha contra la Evasión, cuando éste ascendía a 21 %, hasta el año 2004, cuando el mismo indicador se sitúa en tomo al 14%. Estimaciones preliminares sitúan la evasión de IVA del año 2005 alrededor de 11% a 12%.

3.3 Evasión del Impuesto a la Renta.

El método utilizado para estimar el incumplimiento en el Impuesto a la Renta de Primera Categoría se calcula a partir de la recaudación potencial del impuesto, considerando como base teórica agregada el Excedente de Explotación de Cuentas Nacionales, el cual debe ser apropiadamente corregido para reflejar las diferencias entre este concepto macroeconómico y la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.^{6 y 7}

⁶ Las cifras presentadas constituyen una revisión y actualización de las cifras obtenidas por este método en Jorratt y Serra [1997].

⁷ “Estimación de la Evasión Tributaria en Chile”, Patricio Barra y Michael Jorratt. Junio 1999.

También se ha tratado de aproximar la evasión en los impuestos personales a partir de la evasión en Primera Categoría que se transfiere a éstos. Se considera que el incumplimiento del Impuesto de Primera Categoría indirectamente se traduce en evasión del Impuesto Global Complementario, tratándose de rentas que obtiene efectivamente el dueño final de la empresa pero al margen de los registros tributarios. La estimación supone que las utilidades subdeclaradas “se distribuyen” en un 100%.

Teniendo presente las limitaciones en la determinación de la evasión del impuesto personal, se ha considerado más apropiado asociar el resultado de la estimación descrita al agregado de impuestos personales, ya que se considera que la mayor brecha de evasión se da precisamente en el Impuesto Global Complementario⁸.

4. MODELO DE FISCALIZACIÓN

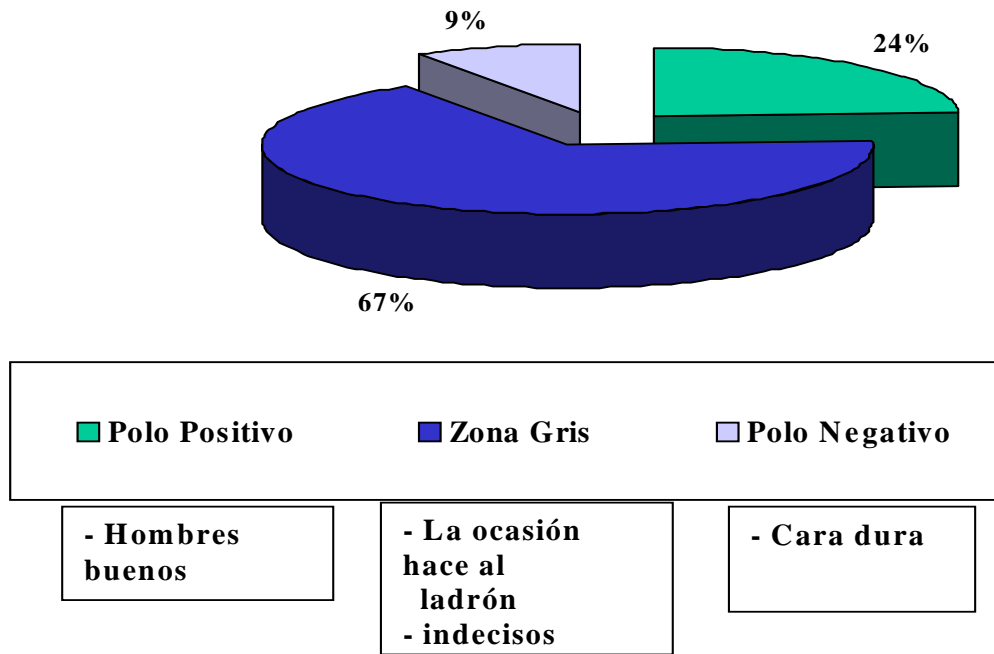
4.1 Comportamiento Social de los Contribuyentes.

En un estudio de imagen del año 1998, encargado a la Empresa Mori y Asociados, denominado “Medición de la percepción de fiscalización de los contribuyentes”, se realizó una aproximación a la conducta social de los contribuyentes frente a las obligaciones legales, particularmente las tributarias.

Como resultado de este estudio se identificaron tres tipos de contribuyentes. En la siguiente figura se pueden apreciar las tres zonas que representan estas tipologías de contribuyente.

⁸ La experiencia de las áreas de fiscalización del SII indica que el Impuesto de Segunda Categoría ofrece posibilidades de evasión más limitadas que el Global Complementario, especialmente porque se trata de un gravamen de retención, que puede ser fiscalizado en la fuente. Respecto al Impuesto Adicional, se ha observado que las empresas extranjeras, en general, no evaden por subdeclaración de Primera Categoría, sino que las figuras de evasión están asociadas con el encubrimiento de remesas bajo la apariencia de gastos o pago de servicios.

Figura N° 2: Comportamiento de los Contribuyentes



Estos tres grupos de contribuyentes representan una segmentación que requiere un tratamiento de control y fiscalización distinto.

En el primer grupo, el polo positivo, se encuentra el 24% de los contribuyentes que cumplen principalmente porque tienen una actitud invariable de cumplimiento. Son quienes, además, requieren que el trámite sea simple, de bajo costo y que no entorpezca sus actividades económicas. Frente a este grupo, la administración debe ofrecer buenos servicios de atención e información para cumplir con las obligaciones. Por otro lado, este grupo de opinión es influyente en la valoración de la administración tributaria y puede ser muy importante en relación con la imagen de aceptación del Sistema Tributario.

El segundo grupo, la zona gris, que agrupa al 67% de los contribuyentes se comporta en forma variable. Si perciben que es difícil evadir impuestos y/o si aprecian que los otros contribuyentes cumplen con sus obligaciones, entonces ellos cumplirán. Este grupo, que representa la amplia mayoría, es altamente sensible a las acciones de control de la Administración Tributaria y al grado de información que tienen de las consecuencias de sus actos. Frente a estos contribuyentes, la Administración Tributaria debe imponer sistemas de control y fiscalización que los motiven a cumplir. En este sector es muy importante el grado de efecto que tienen las actuaciones de fiscalización sobre los contribuyentes de su círculo de relación, que les sirve de ejemplo y motivador para cumplir las obligaciones tributarias.

El tercer grupo, la zona negativa, constituido por el 9% de los contribuyentes, es el de peor comportamiento y sobre el cual no opera de igual manera la acción de la

Administración Tributaria. Para este grupo, la fiscalización debe ser muy dinámica para descubrir los diversos mecanismos que puede adoptar la evasión. Corresponde además a los contribuyentes que potencialmente pueden cometer delitos tributarios. Sobre estos contribuyentes la acción del Servicio debe ser muy fuerte, dando una señal directa de control, ya que no es tan efectivo el efecto ejemplarizador de la fiscalización.

También en este estudio se indaga sobre la percepción de los contribuyentes sobre los impuestos. En este sentido, un 70% de los encuestados estima que evadir el IVA es relativamente difícil y respecto al riesgo de evasión, un 67% de los encuestados estima que evadir impuestos en Chile es muy riesgoso. Del mismo estudio se desprende que el Servicio de Impuestos Internos es percibido como una institución muy profesional.

Sobre la base de este estudio se desprende que la acción de control y fiscalización del Servicio tiene muy buenas perspectivas de modificación del comportamiento de los contribuyentes. La predisposición al cumplimiento está basada en parte en la tipología de contribuyentes y en parte por la percepción de control que existe respecto de los impuestos.

Por otro lado, es importante destacar que las acciones del SII no producen el mismo efecto en los contribuyentes y se deberá incorporar acciones dirigidas a cada segmento, en un conjunto de actividades de control que persiga el máximo de resultados con los recursos disponibles.

4.2 Descripción del Modelo.

La fiscalización en el Servicio de Impuestos Internos, considera una mirada global e integrada del quehacer institucional y enfatiza el control del cumplimiento tributario. El modelo conceptual tiene su origen en la conjugación del comportamiento social de los contribuyentes (sección 4.1) y las áreas de riesgo de comportamiento de los mismos. Así, el modelo de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias consiste en establecer un conjunto de acciones que eleven la percepción de control del Servicio y de riesgo en el contribuyente, incorporando estos elementos en su decisión de cumplimiento. A partir de esto, el modelo de fiscalización se sostiene en dos líneas principales de acción, facilitar el cumplimiento tributario voluntario y fiscalizar el incumplimiento de los contribuyentes.

Este modelo se plasma en diferentes procesos de fiscalización que se describirán más adelante.

El modelo, se ha diseñado sobre la base de la interrelación de los siguientes elementos:

- Balance entre cobertura, es decir de qué manera se selecciona una cantidad de contribuyentes de diferentes sectores de la economía, y profundidad, esto es, la capacidad de revisarlos exhaustivamente. De esta forma, se tienen procesos de fiscalización con una alta cobertura y baja profundidad, y viceversa.

- Segmentación y focalización.
- Soporte tecnológico.

4.2.1 Balance entre cobertura y profundidad de la fiscalización: controles masivos y selectivos.

La fiscalización debe contemplar acciones de control masivas y selectivas en forma balanceada, en cuanto a los recursos dedicados a tales actividades.

Con las acciones masivas, se obtiene alta cobertura de control sobre el universo de contribuyentes provocando un importante efecto indirecto. Estas actividades ejecutadas en forma estructurada permiten mejorar sistemáticamente el comportamiento de los contribuyentes.

A través de las acciones selectivas, se busca otorgar capacidad para fiscalizar en mayor profundidad el cumplimiento tributario, por tal motivo su nivel de cobertura es bajo y su impacto indirecto es relativamente menor.

Un adecuado conjunto de acciones de control masivas y selectivas propicia en el universo de contribuyentes la percepción de control. En efecto, a través de los planes de fiscalización masivos un contribuyente tiene una alta probabilidad de ser detectado si no cumple con sus obligaciones regulares de declarar correctamente sus impuestos. Una vez superados dichos controles, a través de los planes de fiscalización selectivos puede ser examinado en mayor profundidad si posee un perfil de contribuyente de mayor riesgo de cumplimiento.

La dificultad para establecer este balance de acciones masivas y selectivas es la limitación de la dotación de funcionarios para establecer los controles en la medida adecuada. En este sentido, el indicador relevante es la cobertura esperada de las actuaciones, de modo que el riesgo de control sea concreto y percibido por los contribuyentes.

La profundidad de los planes de fiscalización encarece los costos del SII. Una auditoría destinada a comprobar la correcta declaración de un impuesto con abundantes créditos, deducciones y tratamientos especiales requiere mucho más tiempo, conocimiento y recursos que una auditoría para comprobar la correcta declaración de un impuesto con tasa única y sin exenciones.

La fiscalización masiva recurre en gran medida al uso de herramientas tecnológicas para el desarrollo de los planes, puesto que la generación de los mismos tiene su origen en algoritmos computacionales de detección de inconsistencias, y los funcionarios están avocados a la corrección de dichos errores, algunos de los cuales se pueden solucionar mediante una auto atención por parte del contribuyente.

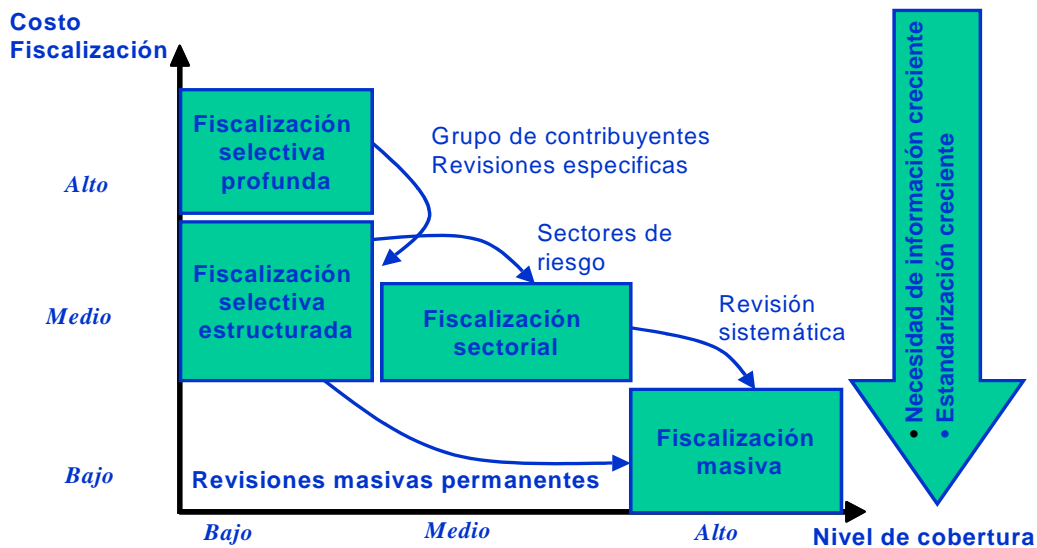
La fiscalización selectiva y por sectores es intensiva en recursos humanos para la detección de las inconsistencias, con un alto costo unitario tanto para el

contribuyente como para el SII, por cuanto se revisa toda la información aportada por el contribuyente, determinando una auditoría larga y compleja

En este sentido, los planes de fiscalización masiva tienen economías de escala en cuanto a la revisión de la información entregada por los contribuyentes.

El balance entre cobertura, profundidad y costo de la fiscalización se resume en la siguiente figura:

Figura N° 3: Tipos de Fiscalización



4.2.2 Segmentación y focalización de las acciones de control.

Otro elemento importante para lograr la eficacia de las actuaciones del Servicio es contar con una adecuada segmentación de los contribuyentes, de modo de establecer controles de fiscalización para todos los tipos o grupos. La segmentación puede realizarse por tamaño, por impuestos que le afectan, por tipo de organización o constitución legal, etc. En cada una de las categorías de contribuyentes deben establecerse controles que propendan a un mejor cumplimiento tributario.

Por otro lado, y a partir de esta segmentación de contribuyentes, se deben establecer controles focalizados en los grupos de mayor riesgo de evasión o en los cuales se registran mayores niveles de evasión. Estas actividades que concentrarán recursos en grupos específicos de contribuyentes tienen como objetivo priorizar la atención sobre las figuras de evasión que se desea eliminar o reducir sus efectos. Ejemplo claro de estas acciones son los programas o planes de fiscalización de cambios de sujeto, fiscalización de compras personales imputadas a empresas, por señalar algunos.

4.2.3 Fuerte apoyo tecnológico tanto en acciones masivas como selectivas.

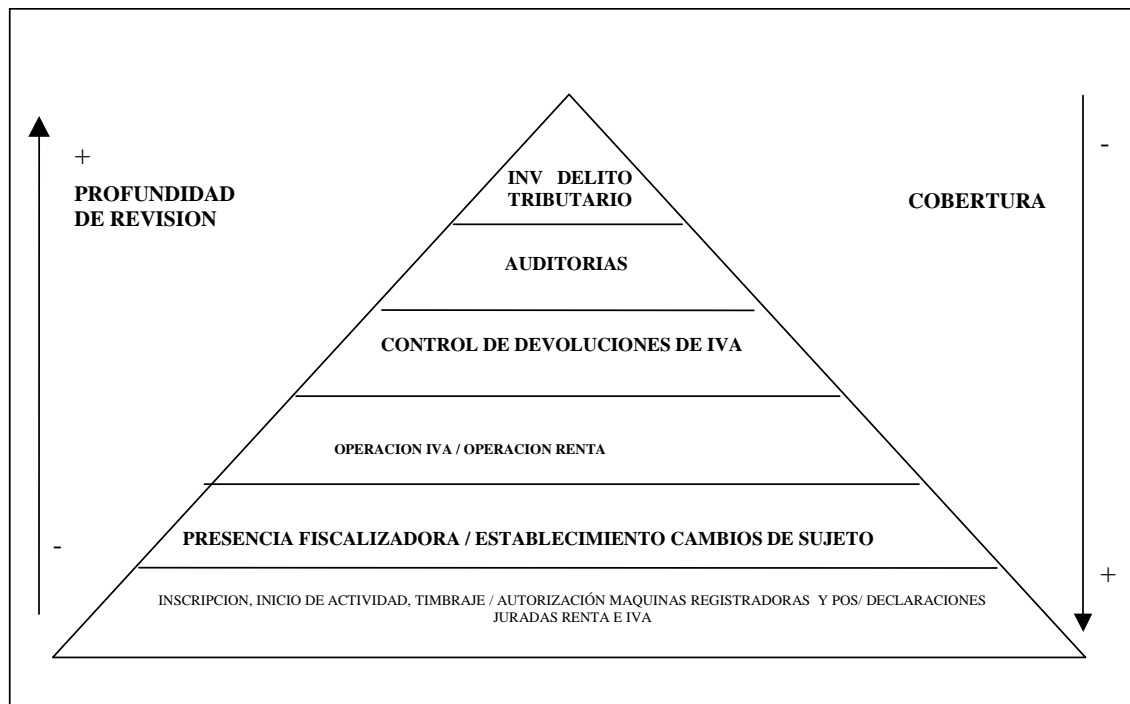
Para realizar la fiscalización en forma transversal se debe contar con un fuerte apoyo de las tecnologías de información para asegurar un aumento creciente de la productividad y el cumplimiento de los objetivos.

Los procesos de comunicación con el contribuyente, la captura y almacenamiento de información, la explotación de los datos, el apoyo en la ejecución de procesos con datos e interacción en línea, los procesos centralizados de información, etc., disminuyen los costos de fiscalización, la hacen más eficiente y potencian la acción del Servicio.

La integración de los elementos señalados precedentemente, cobertura y profundidad, segmentación y focalización, así como el soporte informático y de comunicaciones para las acciones de fiscalización, permiten generar programas o planes de fiscalización que el SII requiere para el control y prevención de la evasión tributaria.

La siguiente figura muestra como se pueden ordenar, de manera piramidal, los procesos de fiscalización que realiza el Servicio de Impuestos Internos. En la base se encuentran aquellos procesos de carácter preventivo para facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, con mayor cobertura y menor grado de profundidad en la revisión. En el tope de la pirámide, los procesos de fiscalización que tienen menor cobertura y mayor profundidad.

Figura N° 4: Acciones de Fiscalización



4.3 Facilitación del Cumplimiento Tributario.

Dentro de los objetivos estratégicos del Servicio, se encuentra el facilitar el cumplimiento tributario. Este elemento contribuye a que la aceptación del Sistema Tributario y corresponde a la facilidad que otorga a los contribuyentes para cumplir con las obligaciones que impone. En este concepto, se incorpora el costo de cumplimiento, el nivel de complejidad de las obligaciones y el número de trámites requeridos. Las características que debe tener este atributo son las siguientes:

4.3.1 Calidad de la Atención.

La calidad de la atención al contribuyente, en el marco de las obligaciones legales y normativas, es muy relevante para que el cumplimiento de las regulaciones resulte más llevadero e incentive al buen comportamiento tributario. Este proceso de mejoramiento de la calidad legitima las acciones de control más coercitivas que ejerza el Servicio frente a los contribuyentes que incumplen. Por otro lado, como hemos visto, existe un grupo significativo de contribuyentes que tiene un buen comportamiento tributario que exige mejores estándares de atención.

La incorporación de innovaciones tales como el compromiso de tiempo máximo de espera y la incorporación de más servicios de atención remota vía Internet son claros ejemplos de acciones que mejoran la calidad de atención y que en forma directa contribuyen a dar una imagen de modernidad, seriedad y profesionalismo a la gestión del Servicio.

4.3.2 Simplicidad de las Obligaciones.

Para que las obligaciones sean fáciles de cumplir es necesario que los procedimientos y normas sean lo más sencillas posibles, en cuanto lo permita el Sistema Tributario. Estos procedimientos deben, además, ser difundidos oportunamente y por las vías de comunicación de mayor alcance para los contribuyentes, a fin que éstos se informen y puedan cumplir oportunamente.

4.3.3 Costo del Cumplimiento.

En el diseño de estrategias que busquen facilitar el cumplimiento tributario se debe tener presente no aumentar y, en lo posible, disminuir los costos de cumplimiento para los contribuyentes. En la medida que se logra reducir este costo, la Administración Tributaria se mueve hacia la facilitación del cumplimiento voluntario.

4.3.4 Accesibilidad a la Administración Tributaria (A.T.).

La accesibilidad a la A.T. (SII) se entiende como la posibilidad que los contribuyentes dispongan de canales hacia la Administración que les permitan resolver o aclarar diferentes situaciones tributarias. En este sentido, se puede señalar la puesta en operación de los Centros de Atención al Contribuyente

(CENAC) en las principales Unidades del SII, cuyo objetivo es prestar ayuda al contribuyente en relación a las diferentes obligaciones que ellos deben cumplir. Adicionalmente, estos CENACs cuentan con un módulo de auto atención en el cual el contribuyente puede conocer la oferta de servicios existentes en el sitio Web del Servicio.

4.3.5 Seguridad Jurídica.

Es relevante indicar que el quehacer de la autoridad tributaria debe estar necesariamente dentro de lo que legalmente se puede hacer. En la medida que el contribuyente tiene certidumbre de cómo se debe actuar, sin espacios para interpretaciones, se le facilita el entendimiento de la norma y, por tanto, se potencia el cumplimiento voluntario.

4.3.6 Fortalecimiento de la fiscalización.

Estudios de niveles de evasión de impuestos han puesto de manifiesto que el cumplimiento tributario es un tema preponderante que debe ser considerado por la administración tributaria y requiere un esfuerzo importante al ser abordado.

El tema de la evasión tributaria había sido tratado en algunos aspectos a través de pequeñas modificaciones y medidas administrativas. Así, en la década de los 90' el país experimentó un crecimiento de su economía que trajo aparejado complejidad en las operaciones e incorporación de nuevas tecnologías; lo cual junto con un notable crecimiento en la cantidad de contribuyentes generó mayores espacios de riesgo de evasión. Además, como se señaló en el punto sobre Comportamiento Social de los contribuyentes, los estudios efectuados permitieron tener referencias de su comportamiento frente a la obligación tributaria, determinándose que el 76% de ellos no cumplía voluntariamente si no había acciones que lo promovieran. Todo lo anterior dio lugar a la generación de la Ley de Lucha contra la Evasión Tributaria.

Dicha Ley tuvo por objeto sancionar y obstruir fuentes de evasión y elusión mediante modificaciones legales con el fin de reducir esos comportamientos, fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos, modernizar y fomentar mayor eficiencia en los organismos de la Administración Tributaria. Entre las leyes modificadas se destacan el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Ordenanza de Aduanas y las Leyes Orgánicas del Servicio de Impuestos Internos (SII), de Aduanas y de Tesorería.

Entre los aspectos más relevantes contenidos en la legislación, que buscó recaudar alrededor del equivalente a US\$ 700 millones a pleno régimen en el 2005, deben mencionarse los siguientes: Mayor eficiencia y trato más justo al contribuyente, nuevos planes de fiscalización del SII, fortalecimiento de las facultades de la Administración Tributaria, perfeccionamiento de las leyes tributarias (focalización rentas presuntas, control de la evasión y elusión de grandes contribuyentes, etc.), adecuación institucional del Servicio de Impuestos Internos y de la Tesorería General de la República, creación de cargos y aumentos de dotación, creación y aumento de sanciones.

Respecto del aumento de dotación y creación de cargos del SII, se asignaron alrededor de US\$ 20 millones y se incorporaron 539 nuevos funcionarios, de manera progresiva en el tiempo, con la finalidad de reforzar directamente los planes de fiscalización. También se crearon cargos dedicados a la planificación, apoyo y control de los planes de fiscalización.

Todo lo anterior permitió generar más acciones de control en todas las áreas: (a) fortaleció las auditorías tributarias a medianas y grandes empresas; (b) aumentó la prevención y presencia fiscalizadora; (c) profundizó el alcance y efecto de las auditorías generadas a partir de los procesos de operaciones IVA y Renta; (d) permitió mejorar la investigación de delitos tributarios y falsificación de facturas, y; (e) aumentó el control de cambio de sujeto del IVA.

El plan de lucha contra la evasión cumplió todas las metas propuestas durante sus años de desarrollo, llegando a incrementar la recaudación de impuestos en US \$ 1.584 millones entre los años 2001 al 2005.

En este capítulo se describirán los principales procesos de facilitación, que se generan a partir del modelo de fiscalización, los cuales se han desarrollado e implementado para permitir a los contribuyentes el cumplimiento rápido y expedito de sus obligaciones tributarias.

5. CICLO DE VIDA TRIBUTARIO ELECTRÓNICO

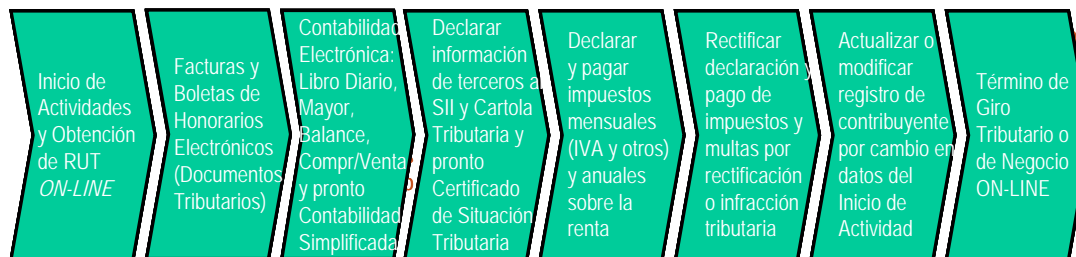
Uno de los mayores avances en la facilitación del cumplimiento tributario voluntario es la posibilidad que tienen los contribuyentes de realizar los procesos más importantes desde el punto de vista de la formalidad económica y tributaria del ciclo de vida de un contribuyente por Internet. Este ciclo se entiende como el conjunto de actuaciones que debe realizar el contribuyente desde que comienza sus actividades (inicio de actividades) hasta que cesan en ella (término de giro).

Anualmente, el SII formaliza alrededor de 90.000 trámites de avisos de Inicio de Actividad de contribuyentes del impuesto de primera categoría, número en que predomina la solicitud de las micro, pequeñas y medianas empresas, Mipyme. En tanto, un poco más de 20.000 trámites corresponden a Términos de Giro, y ambas acciones se constituyen en los extremos del ciclo de vida del cumplimiento tributario de los contribuyentes.

El hecho que los contribuyentes dispongan de un Ciclo de Vida Tributario Electrónico al que acceden totalmente vía Internet, no sólo les simplifica y facilita la realización de los trámites, sino también es una oportunidad para todas las empresas chilenas de crecer en productividad y competitividad, especialmente para las Mipymes, por cuanto su costo relativo de llevar oportuna y eficientemente sus responsabilidades tributarias es significativamente mayor que para las grandes empresas. Por tanto, la existencia y el acceso a una gama de facilidades tecnológicas que cubre la totalidad del ciclo tributario mediante procesos simples, eficientes y seguros, conlleva disminuciones en los costos de cumplimiento tributario voluntario.

En la siguiente figura se presentan las principales etapas del ciclo:

Figura Nº 5: Principales etapas del ciclo de vida



5.1 Inicio de Actividades y Obtención de RUT en Línea.

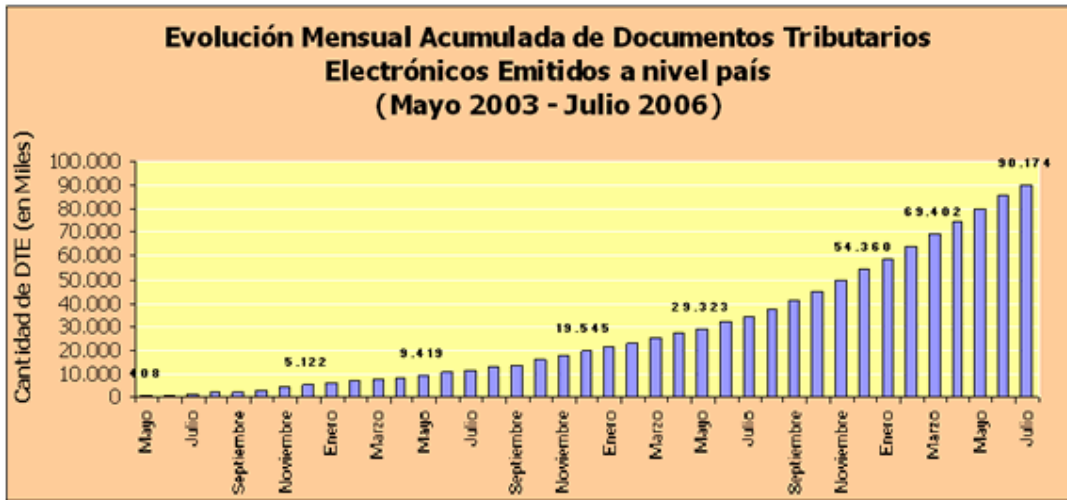
Los contribuyentes pueden obtener RUT y dar aviso de inicio de actividades a través de Internet, luego el Servicio de Impuestos Internos verificará esta información con los registros de constitución de empresas que los mismos contribuyentes deben ocuparse de publicar en el Diario Oficial.

A la fecha, prácticamente el 100 % de los nuevos contribuyentes personas naturales que inician actividad lo hacen a través de Internet. En el caso de las empresas, se está avanzando gradualmente.

5.2 Facturas y Boletas de Honorarios Electrónicas (Documentos Tributarios).

La utilización de documentos tributarios electrónicos les ha permitido a los contribuyentes reducir sus costos de cumplimiento y, lo que es mejor aún, reducir sus costos de transacción en las operaciones comerciales, ganando de esta manera competitividad en su quehacer.

Cuadro N° 4: Evolución Mensual Acumulada de Documentos Tributarios Electrónicos Emitidos a nivel país (Mayo 2003 -Julio 2006)



En cuanto al número de empresas incorporadas al sistema de facturación electrónica, se puede señalar que en enero de 2004 alcanzaban a 46, aumentando gradualmente a 1102 empresas a julio del 2006.

5.3 Contabilidad Electrónica y Contabilidad Simplificada.

La contabilidad electrónica, que permite reducir los costos de operación y da la posibilidad de prescindir de llevar los libros físicos, y la contabilidad simplificada, permitirán a la gran mayoría de contribuyentes llevar de manera simple el registro de sus compras y ventas y la determinación de los impuestos.

5.4 Declaraciones de Terceros.

En la actualidad el 100% de las Declaraciones Juradas con información de terceros, que se presentan para la Operación Renta y la Operación IVA, se realizan a través de Internet, y la información para completarlas puede ser extraída por las empresas desde los sistemas financiero-contables, para luego prepararla y posteriormente enviarla al SII.

5.5 Cartola Tributaria.

A través del sitio Web del Servicio, (www.sii.cl) los contribuyentes pueden acceder a su información resumida en una "Cartola Tributaria", la que permite detectar situaciones anómalas y comprobar su cumplimiento tributario, lo cual es especialmente útil si la empresa cuenta con asesores contables, ya sean internos o externos.

5.6 Declaración y Pago de Impuestos Mensuales y Anuales.

Los contribuyentes pueden realizar sus declaraciones y pagos de impuestos a través de Internet, lo que junto con facilitar el cumplimiento voluntario; reduce la cantidad de declaraciones con errores por descuadraturas, lo cual ocurre usualmente cuando se declara en papel; reduce tiempos y errores de digitación de la información y; genera información instantánea de seguimiento.

A continuación, se presenta un cuadro resumen con información de los años 2005, 2004 Y 2003, que muestra el crecimiento experimentado por las declaraciones de impuestos mensuales (Formulario 29) recibidas por Internet.

Cuadro N° 5: Procesos de Declaración y Pago Mensuales

Formulario 29. Declaración y Pago IVA, Retenciones y Provisiones	2005	2004	2003
Monto declarado y pagado en millones de \$ (1)	7.296.019	6.286.943	5.388.607
Monto declarado y pagado en millones de USD (2)	14.185	12.224	9.352
N° de formularios anuales (N° declaraciones)	10.757.406	10.619.231	10.190.235
Promedio mensual de formularios (N° dec./12)	896.451	884.936	849.186
Porcentaje declaraciones por Internet	44%	36,2%	15,4%
Porcentaje Montos declarados por Internet	78%	77,7%	61,1%

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

1) Actualizado monetariamente a Dic. 2005. Incluye declaraciones en Moneda Extranjera. Cifras Provisorias.

2) Dólar observado a Dic. 2005: \$514,33

En cuanto a los impuestos anuales, el SII pone a disposición de los contribuyentes la posibilidad de efectuar la declaración de impuestos anuales a la renta por este medio. La evolución de las declaraciones y pagos se presenta a continuación:

Cuadro N° 6: Procesos de Declaración y Pago Anuales

Procesos Masivos Renta	2006	2005	2004	2003
Monto Pagado en millones de \$ (1)	761.706	755.342	472.436	401.457
Monto Pagado en millones de USD (2)	1.481	1.469	919	781
Monto declarado Moneda Extranjera neto (pago y devol.) en mill de \$	110.444	87.434		
Devolución Solicitada en millones de \$	- 1.197.979	- 993.156	- 1.118.535	- 940.763
Devolución Solicitada en millones de USD	- 2.329	- 1.931	- 2.175	- 1.829
Declaraciones (Numero)	2.131.926	2.060.672	2.005.108	2.041.913
Declaraciones realizadas por Internet (%)	97,04%	96,30%	83,00%	68,70%
Declaraciones impugnadas (Numero)	203.450	256.261	355.644	336.531
Declaraciones impugnadas (%)	9,50%	12,40%	17,70%	16,50%
Contribuyentes que confirmaron la propuesta de declar.renta (numero)	653.833	686.985		
Contribuyentes que modificaron la propuesta de declar.renta (numero)	215.541	239.240		

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

(1) Cifras Nominales. Cifras Año 2006 provisionales.

(2) Dólar observado a Dic. 2005

5.7 Corrección de Declaraciones y Pago de Infracciones.

Dentro de la oferta de facilitación también se encuentra la posibilidad que los contribuyentes que necesiten corregir alguna de sus declaraciones lo realicen a través de Internet. De igual forma, si al contribuyente se le cursa alguna infracción, es posible que pague directamente en el sitio Web del Servicio, beneficiándose con importantes porcentajes de condonación.

5.8 Modificación de Antecedentes del Contribuyente.

Los contribuyentes deben informar cambio en sus antecedentes. En este contexto, el SII ha permitido que el propio contribuyente actualice su información a través de Internet, tales como modificación de domicilio, actividad o giro y apertura, cambio o cierre de una sucursal.

5.9 Término de Giro.

Todo contribuyente que finaliza su actividad comercial, puede efectuar este trámite hasta 2 meses después del cese de actividades. En la actualidad es posible comenzar la realización de este trámite a través de Internet presentando la declaración de Término de Giro, lo cual permite agilizar el trámite de cierre comercial y permite a los emprendedores comenzar nuevas empresas.

5.10 Propuesta de Declaración de Renta.

Destaca dentro de los procesos de facilitación la propuesta de Declaración de impuesto a la Renta, la cual es construida por el SII a partir del año 2002 para todas las personas naturales, con la información relativa a sus sueldos, honorarios, dividendos, retiros y otras rentas pagadas y que hayan sido informadas por los agentes retenedores al SII. En los casos que no es posible construir una propuesta de declaración, se muestra el formulario de declaración con un llenado parcial de los códigos para que el contribuyente los complete con la información faltante. Esta iniciativa además se destaca por la transparencia de la Administración Tributaria que muestra toda la información que tiene del contribuyente con el objetivo de ayudarlo en la confección de su declaración.

Cabe mencionar que a partir del año 2003, también es posible acceder a dicha propuesta a través de teléfonos celulares, utilizando mensajes de texto.

5.11 Portal MIPYME (micro, pequeña y mediana empresa).

El objetivo de este proyecto de facilitación consiste en poner a disposición de los contribuyentes empresas un portal Web único con toda la información que les permita acceder a un módulo de Factura Electrónica, Contabilidad Simplificada y la Declaración y Pago de Impuestos. Esto va acompañado de un plan nacional de capacitación durante el segundo semestre del año 2006, para enseñar a los pequeños y medianos empresarios las ventajas de éste portal, los ahorros que se producirán en su trabajo y con ello, incentivar su uso entre estos contribuyentes.

5.12 Autorización Máquinas Registradoras, Terminales Punto Venta e Impresoras Fiscales.

El SII ha permitido el uso de máquinas registradoras, terminales de punto de venta e impresoras fiscales que permiten la emisión de vales que reemplazan las boletas y

facturas de ventas y servicios. Para ello, importadores, representantes y/o fabricantes que deseen comercializar y emplear nuevos modelos de equipos, deben solicitar su certificación y posteriormente, los contribuyentes que deseen hacer uso de dichos equipos, deben solicitar su registro y autorización de uso al SII.

6. PROCESO DE FISCALIZACIÓN

El modelo de fiscalización desarrollado por el Servicio se plasma en diferentes procesos o estrategias de fiscalización, que tienen distintas características que los distinguen en cuanto a la profundidad de revisión, costo de fiscalización y cobertura de contribuyentes, señalado en el Capítulo 3.

A continuación, se describen brevemente los procesos de fiscalización del SII.

6.1 Ciclo de Vida del Contribuyente.

El ciclo de vida permite, por una parte, mantener actualizada la información de los contribuyentes a lo largo de su vida comercial y tributaria en las bases de datos del Servicio y, por otra, controlar las operaciones de los agentes, personas naturales o jurídicas, que desarrollan actividades económicas y/o profesionales.

Para tener una dimensión de la situación en Chile en la materia, cabe indicar que el número de contribuyentes activos registrados en la base de datos del Servicio, esto es, aquéllos que han hecho el trámite de Inicio de Actividades y no han presentado Término de Giro, alcanza a 2.656.373 contribuyentes, de los cuales 2.337.344 corresponden a personas naturales; el 12% restante, a personas jurídicas. Dentro de los contribuyentes activos, el 30,5 % corresponde a aquellos que desarrollan actividades afectas a IVA.

Respecto al timbraje de documentos, cabe mencionar que es un procedimiento que autoriza administrativamente los documentos necesarios para respaldar las diferentes operaciones que los contribuyentes realizan al llevar a cabo sus actividades económicas. Consiste en la autorización del SII de rangos de documentos a emitir por medio electrónico y/o aplicación de un timbre seco en cada documento y sus copias. Esta actividad, además, sirve como control de los contribuyentes, debido a la necesidad periódica que tienen de concurrir a las oficinas del Servicio a timbrar documentos. En estas oportunidades se procede a la revisión de su conducta tributaria y, en caso de observaciones o anotaciones a su comportamiento, se les ayuda a tomar medidas en forma oportuna.

6.1.1 Presencia Fiscalizadora.

La Presencia Fiscalizadora corresponde a la acción permanente de revisión en terreno que realizan los funcionarios del SII y que tiene por objeto comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, especialmente, en el registro y emisión de documentos. Además, a través de este tipo de acciones, se busca educar induciendo al cumplimiento tributario voluntario.

A continuación, se presenta un cuadro resumen de las acciones de Presencia

Cuadro Nº 7: Proceso de Presencia Fiscalizadora

Fiscalizadora realizadas en los años 2005, 2004 Y 2003.

	Año	2.005	2.004	2.003
Controles a locales de comercio establecido	Número	248.950	209.944	167.826
Cobertura (N° controles/N° locales de comercio)	%	40%	34%	27%
Controles carreteros	Número	635.467	568.530	404.262
Controles de empadronamiento y tasaciones	Número	20.757	43.679	31.608
Número de horas de fiscalizadores utilizados	Número	411.339	415.971	342.177
Número de fiscalizadores equivalentes	Número	176	178	146
Número de infracciones cursadas	Número	23.440	27.720	25.846
Número de clausulas efectuadas	Número	6.906	7.649	8.399

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

Los principales tipos de revisiones son los siguientes:

Controles a Comercio Establecido: revisiones efectuadas por fiscalizadores en la dirección comercial del contribuyente (locales comerciales, oficinas, fábricas, etc.), con el objeto de verificar la correcta emisión y registro de documentos.

Controles en Ferias Mayoristas (ganaderas, hortofrutícolas, madereros, etc.): revisiones efectuadas por fiscalizadores en los centros de venta al por mayor donde concurren proveedores y demandantes de insumos, con el objeto de verificar la correcta emisión y registro de las transacciones.

Controles Carreteros Móviles y Fijos: control realizado por fiscalizadores a la documentación de respaldo (facturas y guías de despacho) de la carga transportada por caminos de uso público.

Empadronamientos y Tasaciones: consiste en la visita a contribuyentes de actividad comercial esporádica (ferias artesanales, navideñas, arriendo de inmuebles en período de vacaciones, etc.), con objeto de verificar su registro de contribuyente asociado a la actividad desarrollada y determinar una estimación de ventas y margen de utilidad para efectos tributarios.

Todos estos controles son muy necesarios para combatir la situación de informalidad de los contribuyentes. Es una acción de carácter preventivo, en la cual se busca, además, educar al contribuyente.

6.2 Procesos Masivos.

6.2.1 Mensuales - Operación IVA.

Consiste en la administración, procesamiento y fiscalización masiva de los impuestos sujetos a declaración y pago mensual, principalmente IVA.

La generación de estos planes masivos se realiza a través de cruces de información entre la declaración presentada por el contribuyente y la información contenida en

las bases de datos del Servicio, utilizando algoritmos y validaciones estructuradas computacionales.

La información proporcionada como consecuencia de los cruces de información permite verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en aquellos casos en que se detectan inconsistencias, los contribuyentes son notificados para que rectifiquen o concurran a las dependencias del SII a aclarar lo pertinente.

Existe otro proceso masivo del IVA, pero de carácter anual y que tiene relación con la declaración y pago mensual IVA, en el cual los contribuyentes que declaran créditos anuales iguales o mayores a \$ 250 millones durante un año comercial, presentan una vez al año la Declaración Jurada Resumen Anual de IVA de Compras y Ventas, dando cuenta del IVA que afectó a las compras de bienes, utilización de servicios e importaciones realizadas y, a las ventas de bienes y prestación de servicios efectuados.

Este proceso otorga una gran cobertura, pues si bien recolecta información de un pequeño grupo de contribuyentes, la cantidad de proveedores y clientes informados es importante y las transacciones registradas a nivel país representan sobre el 70%, lo que permite fiscalizar el Impuesto al Valor Agregado en forma masiva.

A continuación, se presenta un cuadro resumen con información de los años 2005 y 2004 respecto de los contribuyentes notificados en este proceso.

Cuadro N° 8: Planes de Fiscalización Masivos.

Contribuyentes Notificados por Programas masivos	2005	2004
No declarantes (varios períodos)	338.673	212.748
Diferencias Tributarias		59.772
Calzadas (debitos=creditos)	5.994	12.572
Otros Programas Masivos (no declarante inconcurrente)	54.922	50.034

Fuente: Subdirección Fiscalización SII.

6.2.2 Anuales - Operación Renta.

Consiste en la administración, procesamiento y fiscalización masiva de los impuestos que afectan a las rentas percibidas anualmente por los contribuyentes. A través de este proceso, se busca lograr el cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes con mecanismos que faciliten, verifiquen e induzcan la correcta declaración y pago de los impuestos y las rebajas de créditos procedentes.

Una vez concluido el proceso de declaración por parte de los contribuyentes, en el mes de abril de cada año, se realizan diversos cruces computacionales para validar la información registrada y se procede a impugnar aquellas declaraciones en las cuales se detectaron incongruencias. En el proceso desarrollado en Abril de 2006 fueron impugnadas aproximadamente 200.000 declaraciones. Parte de ellas son liberadas en la medida que el SII recibe más información o los contribuyentes rectifican sus declaraciones; en los demás casos, los contribuyentes son notificados

durante el año y deben concurrir a las dependencias del SII para aclarar, ampliar, rectificar o confirmar el contenido de sus declaraciones.

A continuación, se presenta un cuadro en el cual se señalan las principales inconsistencias detectadas en la Operación Renta en los años 2004, 2005 y 2006, respectivamente.

Cuadro N° 9: Principales Inconsistencias detectadas en Op. Renta 2006, 2005 Y 2004

Principales inconsistencias	2.006	2.005	2.004
Contribuyentes con inconsistencias en el FUT	36.284	50.296	177.127
Créditos por impuestos de 1era Categoría solicitados en exceso	29.805	28.601	32.313
Contribuyentes con inconsistencias por uso del crédito por gastos de capacitación	3.575	14.037	106.491
Créditos en contra del impuesto de 1era Categoría	12.289	11.687	9.694
Control Rentas por Honorarios del Art. 42 N°2	9.649	7.338	7.706
Control Retiros, Dividendos distribuidos por S.A. y C.P.A. y Capitales Mobiliarios	2.035	6.114	5.465
Contribuyentes que rebajan en exceso los intereses pagados por créditos hipotecarios	1.243	4.994	10.264

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

6.3 Control de Devoluciones de IVA.

Consiste en los distintos procedimientos en razón de los cuales se generan reintegros de dinero al contribuyente en virtud de pagos efectuados por concepto de IVA. Las devoluciones de impuestos contempladas por la ley son las devoluciones de IVA a exportadores, devoluciones por cambio de sujeto de IVA y devoluciones por inversión en activo fijo.

A continuación se presenta un resumen de las devoluciones efectuadas en los años 2005, 2004 y 2003, respectivamente.

Cuadro N° 10: Proceso de Devoluciones de IVA

	Año	2.005	2.004	2.003
Monto Devoluciones de IVA a Exportadores(1)	Millones de \$	2.294.240	1.927.893	1.736.446
(2)	Millones de USD	4.461	3.748	3.376
Número de Devoluciones	Número	14.285	14.279	13.923
	Número / 12 meses	1.190	1.190	1.160
Monto Devoluciones por Cambio de Sujeto(1)	Millones de \$	31.742	20.880	
(2)	Millones de USD	62	41	
Número de Devoluciones	Número	14.660	11.761	
	Número / 12 meses	1.222	980	
Monto Devoluciones por Inversión en Activo Físico(1)	Millones de \$	44.108	38.620	
(2)	Millones de USD	86	75	
Número de Devoluciones	Número	413	390	
	Número / 12 meses	34	33	

Fuente: Subdirección Fiscalización SII.

(1) Cifras Nominales.

(2) Dólar observado a Dic.2005: 514,33

6.4 Procesos de Fiscalización Selectiva – Auditorias.

Consiste en el desarrollo de programas de auditoria orientados a verificar el incumplimiento tributario de grupos específicos de contribuyentes que presentan determinados criterios de selección.

Este proceso indaga sobre nuevas figuras de evasión y genera programas de fiscalización para ser desarrollados en las Direcciones Regionales del país

(unidades operativas). Estos programas, que incluyen un número reducido de fiscalizaciones comparativamente con los procesos masivos, son muy intensivos en el empleo de recursos humanos y extensos en duración (promedio cuatro a seis meses). Cada programa incluye una pauta con el detalle de la revisión que debe ser realizada, buscando confirmar el cumplimiento de la hipótesis de existencia de una o más figuras evasivas.

A continuación, se presenta un cuadro resumen sobre las fiscalizaciones selectivas realizadas durante el 2005, 2004 y 2003, respectivamente.

Cuadro N° 11: Proceso de Fiscalización Selectiva

	Año	2.005	2.004	2.003
Fiscalizaciones concluidas	Número	12.816	11.630	13.738
Rendimiento(1)	Millones de \$	515.996	233.904	206.965
(2)	Millones de USD	1.003	455	402
N° de fiscalizadores	Número	300	276	276
N° de casos desarrollados por fiscalizador	N° casos/fiscalizador	43	42	50
N° de programas de fiscalización ingresados en el año	Número		124	42
Promedio de casos por programa	N° casos/Programa		57	34

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

(1) Cifras Nominales

(2) Dólar observado a dic 2005: \$514.33

Este proceso segmenta a los contribuyentes a revisar de manera tal que se favorezca el aprendizaje, la acumulación de conocimientos y aplique la detección de nuevas figuras evasivas en la medida que aquéllos modifican su comportamiento.

Además de la segmentación por tipo de negocio, el SII divide a los contribuyentes en consideración a su tamaño. De esta forma, los contribuyentes con mayores volúmenes de negocios y que cumplen ciertos requisitos, que son aproximadamente 1500 y representan 35% del total de la recaudación nacional, son fiscalizados por una unidad especial denominada "Dirección de Grandes Contribuyentes", que desarrolla un proceso de seguimiento permanente de los contribuyentes que por su complejidad y tamaño han sido calificados dentro de esta categoría.

6.5 Investigación de Delitos Tributarios.

Dentro de los procesos de fiscalización, aquél que reviste la mayor profundidad y menor cobertura es la investigación de delitos tributarios. Básicamente, se han establecido procedimientos internos que permiten a las Unidades a lo largo del país iniciar la investigación de un eventual delito realizando un análisis preliminar de la situación, donde se obtienen más antecedentes y se toma la decisión de investigar, en cuyo caso se realiza una planificación de las acciones a seguir, se verifican los antecedentes existentes y se solicitan nuevos datos a otras Instituciones, otras Direcciones Regionales y por supuesto, a los contribuyentes.

Posteriormente, se elabora un informe que da cuenta del resultado de la investigación, el que contiene un análisis de los hechos constitutivos de los ilícitos detectados y las pruebas que los acreditan; éstas últimas ordenadas en un cuaderno las operaciones realizadas. Finalmente, se evalúan los antecedentes y se toma la decisión de interponer o no acciones penales.

El análisis del caso y las posibles conclusiones a establecer resultan fundamentales para determinar finalmente la envergadura del mismo y el efecto ejemplificador que genera en el mercado o la industria en la cual está inmersa la empresa cuestionada.

6.6 Desafíos del SII: Proyectos de Detección del Incumplimiento Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos, con el objeto de mejorar sus procesos internos e incorporar tecnologías, lleva a cabo una serie de proyectos que permiten adecuar la labor fiscalizadora a los desafíos actuales y que resulta necesario mencionar.

6.6.1 Gestión del conocimiento.

La Gestión del Conocimiento es un enfoque emergente de administración que ha ido ganando espacio, en la medida que las organizaciones han tomado conciencia del hecho que sus activos físicos y financieros no tienen capacidad de generar ventajas competitivas sostenibles en el tiempo, descubriendo que son los activos intangibles los que le aportan verdadero valor en este sentido. Estos activos intangibles corresponden, en esencia, a las capacidades generadas en la organización cuando sus diferentes recursos se interrelacionan, dando origen a información, conocimiento y aprendizaje organizativo.

La gestión del conocimiento se hace cargo de estos activos, busca potenciar el capital humano, sus relaciones y estructuras.

Ahora bien, el SII pretende implementar un enfoque organizacional, mediante la transformación del conocimiento y mejores prácticas en un activo que pueda conservar y gestionar, el que apoyado de tecnologías de información, fortalezca los procesos de fiscalización, particularmente los de auditoría tributaria.

6.6.2 Data Warehouse

El Data Warehouse es, en términos sencillos, un almacén de datos, que dispone de toda la información sobre un tema, proveniente de fuentes internas y externas, en forma organizada y que sirve de apoyo en la toma de decisiones, lo que mejora el acceso a datos y permite un mejor procesamiento de información.

Este proyecto permitirá entonces, fortalecer las labores de Inteligencia Fiscal en relación a los procesos de fiscalización; en particular la detección, fiscalización y persecución penal del delito tributario y el análisis y estudio de problemas técnicos de evasión de grupos específicos de contribuyentes.

7. CONCLUSIONES

La Administración Tributaria chilena ha obtenido significativos logros en el diseño de las estrategias de control y prevención de evasión tributaria. En efecto, la evasión

de IVA hacia el año 2000 alcanzaba los 4 mil millones de dólares representando el 21 %, en tanto, al año 2004 alcanzó el 14,2%, estimándose en 12% para el 2005.

La reducción de la evasión se ha logrado sobre la base del mejoramiento continuo de cada una de las estrategias de fiscalización que han elevado la “percepción de riesgo” del contribuyente lo que ha llevado al cambio en su comportamiento.

El uso racional de las tecnologías de información y comunicación ha representado una opción estratégica para el SII, lo que ha significado crear soluciones para el cumplimiento tributario vía Internet, transformándolo en un canal más de comunicación con los contribuyentes.

Ejemplo de este desarrollo es el "Ciclo de Vida Tributario Electrónico", que favorece la competitividad, eficiencia y productividad, especialmente de las MIPYME, por la simplificación, facilitación y disminución de costos de cumplimiento de los trámites tributarios. Más importante aún, fortalece la actividad productiva del país al transmitir y volcar la eficiencia del ciclo tributario al ciclo de negocios, aportando a la eficiencia global de la economía por la agregación de eficiencia de los contribuyentes y por la disminución de costos de transacción general en el desarrollo de negocios.

Luego de estos importantes logros, la gestión del SII se ha focalizado en fortalecer la Justicia Tributaria. Este proceso supone entre otros desafíos: focalizar la acción fiscalizadora en aquellos contribuyentes que no cumplen sus obligaciones; reforzar la facilitación del cumplimiento tributario voluntario a quienes cumplen; utilizar tecnologías avanzadas para la detección del incumplimiento tributario e implementar una política de calidad de atención dentro del Servicio.

Finalmente, se debe mencionar que en el diseño de las estrategias de control y prevención de evasión se deben tener consideraciones de largo plazo, de manera tal que sean sostenibles en el tiempo. En este diseño, se deben considerar una serie de premisas para su puesta en marcha y operación:

- Un claro apoyo político y liderazgo de las autoridades económicas y tributarias, de manera tal de poder materializar las nuevas definiciones.
- Siempre debe considerarse la situación particular de cada país, su marco jurídico, la conformación económica de los mercados y/o distribución de los contribuyentes.
- La oferta de medidas a implementar contra el fraude fiscal debe ser, en lo posible, un conjunto amplio y diverso de procesos que permitan realizar una adecuada planificación sostenible en el tiempo.
- Es relevante contar con el compromiso de todos los funcionarios que integran la Administración Tributaria, que se sientan parte de las diversas estrategias a implementar.
- Se debe considerar el seguimiento y medición de las estrategias que se ponen en marcha.

Caso práctico

TEMA 1.2 DESAFÍOS ACTUALES DEL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Ans J.M. Huisman
Presidente del Grupo Nacional de Operaciones de Inteligencia
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Cumplimiento: Autonomía y Supervisión.- 3. La Medición del Cumplimiento.- 4. Servicios Apropriados.- 5. La Supervisión que Cuenta.- 5.1. El mejoramiento de la investigación.- 5.2. Una supervisión visible.- 5.3. De administración a inspección.- 5.4. Publicidad de las tareas de aplicación.- 6. El Control de Riesgos.- 7. Supervisión Horizontal.- 8. Colaboración.- 9. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

El presupuesto 2006 formula un objetivo de política general y tres objetivos operativos para la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos. Los objetivos operativos son prerequisites para alcanzar el objetivo principal, cual es el incrementar el cumplimiento. Los objetivos se especifican a través de indicadores de efecto y producción. Los indicadores de efecto presentan un panorama acerca de los efectos de la política o la implementación por parte de la Administración Tributaria y Aduanera. Los indicadores de producción brindan un panorama del desempeño de la Administración Tributaria y Aduanera. Los indicadores de producción se utilizan cuando realmente no es posible medir un efecto de manera inmediata.

Objetivo de política general

El objetivo de política general para la Administración Tributaria y Aduanera está formulado de la siguiente manera:

Mantener y reforzar la voluntad de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones legales frente a la Administración Tributaria y Aduanera (cumplimiento).

2. CUMPLIMIENTO: AUTONOMÍA Y SUPERVISIÓN

El trabajo gira en torno al *cumplimiento*: la Administración Tributaria y Aduanera debe mantener y reforzar la voluntad por parte de los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias (asumidos en principio) de cumplir con sus obligaciones legales. Los particulares y las empresas *cumplen* con dichas

obligaciones si presentan los hechos importantes con exactitud, de manera completa y oportuna, y si pagan los importes correctos oportunamente. Además de un desempeño respetuoso y orientado hacia el cliente, la Administración Tributaria y Aduanera promueve el cumplimiento por acción correctiva, y como último recurso, por vía judicial mediante el derecho penal.

Cuanto más sepan las autoridades tributarias sobre los contribuyentes y los solicitantes de prestaciones complementarias, tanto más podrán promover el cumplimiento. *Saber* significa: conocer qué actividad desarrollan los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias, cuáles son las implicancias (impositivas), a qué grupos (de alto riesgo) pertenecen contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias similares, qué tentaciones pueden llevarlos al incumplimiento y qué se requiere para asegurar su cumplimiento.

La Administración Tributaria y Aduanera no puede verificarlo todo. A menudo, esto no es necesario. En su trabajo de supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera se enfoca en particulares y empresas que puedan presentar riesgo de incumplimiento de las reglamentaciones legales o el pago de sus impuestos. Estos riesgos deben estar cubiertos. Sin embargo, hay distintos niveles de riesgos. Esto significa que la Administración Tributaria y Aduanera realiza verificaciones más o menos exhaustivas según el nivel de riesgo. Además del riesgo, la Administración Tributaria y Aduanera también considera si se trata de intereses (financieros) sustanciales. También se realizan verificaciones aleatorias para evitar la previsibilidad. La Administración Tributaria y Aduanera siempre actúa con firmeza frente a cualquier señal de fraude.

Existen grupos de contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias que no son totalmente capaces de cumplir con sus obligaciones de manera autónoma. La Administración Tributaria y Aduanera procura fortalecer la autonomía de los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias en la medida de lo posible. Por ello, brinda servicios mediante el suministro activo de información.

3. LA MEDICIÓN DEL CUMPLIMIENTO

Tabla 1: indicadores de desempeño para el objetivo general de política (%)
Actitud de los contribuyentes hacia sus obligaciones fiscales

	Valor percibido 2004	Valor percibido 2005	Presupuesto 2006	Valor meta 2010
La evasión fiscal es inaceptable	88	84	88	+
La evasión fiscal no es una opción válida en mi caso	75	71	75	+
Pagar impuestos significa aportar algo	58	52	60	+

Explicación

- El Monitor Impositivo arroja una medición anual de las normas y valores relativos al pago o evasión de impuestos. Se trata de una encuesta cuantitativa que realiza la Administración Tributaria y Aduanera anualmente entre un grupo representativo de contribuyentes (particulares privados, empresarios, clientes aduaneros, agentes de carga y consultores tributarios). Si bien la actitud hacia la evasión fiscal se flexibilizó en el último año, sigue verificándose una línea ascendente si observamos los últimos diez años. En la opinión de un número creciente de personas, no debe permitírsele a nadie evadir la legislación y reglamentaciones vigentes. La igualdad ante la ley es un pilar importante subyacente al cumplimiento. La Administración Tributaria y Aduanera intensifica la supervisión – en especial respecto de los contribuyentes desconocidos y de mala fe – para garantizar que la línea ascendente continúe en los próximos años hasta 2010.
- El porcentaje de contribuyentes que señala que la evasión fiscal no es una opción se redujo ligeramente. Esta pregunta se refiere tanto a *querer* como a *poder* evadir impuestos. La Administración Tributaria y Aduanera procura revertir esta tendencia y mejorar sus servicios. El trabajar con registros básicos desde el estado como así también establecer más enlaces con flujos de datos de terceros reducirá aún más las posibilidades de que los particulares evadan sus impuestos.
- La gente tiene una opinión razonablemente positiva acerca del pago de impuestos. Consideran que están realizando un aporte a la sociedad en lugar de sentir que se les está quitando algo. El indicador muestra que la mayoría de los contribuyentes cree que los impuestos se utilizan correctamente. La Administración Tributaria y Aduanera se vincula con esta buena predisposición y procura reforzarla. Por un lado, mediante la prestación de buenos servicios y la simplificación del proceso masivo. Cuantos menos errores cometa la Administración Tributaria y Aduanera en su proceso de logística, mayor será la predisposición de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones. Por otro lado, se delega más la responsabilidad del cumplimiento en los agentes de buena fe a través del proceso de horizontalización.

Tabla 2: Indicadores de efecto para cumplimiento (%)

	2003	2004	2005 planificado	2005 realizado
Comportamiento de la presentación de declaraciones	97,5	96,9	96,8	97,3
Comportamiento en base a la información de las declaraciones	95,9	95,5	95,4	95,1

Comportamiento de pago	92,9	95,5	92,9	95,9
------------------------	------	------	------	------

Explicación

- En qué medida las personas y empresas respetan las reglamentaciones fiscales de manera voluntaria. Los indicadores de efecto “comportamiento de la presentación de declaraciones”, “comportamiento en base a la información de las declaraciones” y “comportamiento de pago” ilustran este punto. Con respecto al comportamiento de la presentación de declaraciones, la Administración Tributaria y Aduanera evalúa si los contribuyentes presentan sus declaraciones impositivas y pagan los impuestos debidos en forma oportuna. El comportamiento en base a la información de las declaraciones expresa en qué medida la Administración Tributaria y Aduanera sigue las declaraciones respecto de los hechos fiscales allí revelados.
- Los indicadores de efecto se basan en el comportamiento de incumplimiento según las observaciones y descubrimientos de la Administración Tributaria y Aduanera. Los valores dan un indicio del grado de cumplimiento. Los indicadores incluyen información relativa a los cuatro recursos más importantes: impuesto sobre sueldos, IVA, impuesto a las sociedades e impuesto a la renta.

4. SERVICIOS APROPIADOS

Objetivo operativo 1

Brindar servicios apropiados a los contribuyentes, los sujetos pasivos de pagar impuesto sobre el salario y aportes al seguro nacional, como así también a los solicitantes de la prestación complementaria.

Tabla 3: Indicadores de desempeño para el objetivo operativo 1

	Valor percibido 2004	Valor percibido 2005	Presupuesto 2006	Valor meta 2010
% llamadas telefónicas atendidas	67	80	80	80
Experimentó accesibilidad	60	43	70	80
Experimentó correspondencia clara	81	82	84	85

Experimentó resolución expeditiva	71	63	72	75
Cumplimiento de acuerdos	87	83	87	90

Explicación

- La Administración Tributaria y Aduanera mide el porcentaje de llamadas telefónicas que atiende. Tras haber registrado una cifra históricamente baja en la primavera de 2005, la Administración Tributaria y Aduanera decidió reorganizar los servicios de atención telefónica. Los servicios de atención telefónica se plantearon como una unidad independiente. Dentro de esta unidad, se emplean trabajadores flexibles para lidiar con la máxima presión. Los centros están orientados a grupos meta específicos. Para el término de 2005, la accesibilidad había aumentado a un nivel del 80%. Esta es la norma para 2006 y los años posteriores: 80% es el porcentaje común a todos los centros de atención telefónica profesionales del país.
- Al reorganizar los servicios telefónicos, los contribuyentes y los solicitantes de prestaciones complementarias experimentarán mayor accesibilidad. Los intermediarios impositivos (el grupo más insatisfecho con la accesibilidad) tienen un número telefónico y dirección de correo electrónico propios a su disposición por cada oficina de la Administración Tributaria y Aduanera. La Administración Tributaria y Aduanera procura alcanzar el mismo nivel de accesibilidad experimentada que el nivel de accesibilidad real (ver porcentaje de llamadas telefónicas atendidas), es decir 80%.
- En 2005, más del 80% de los contribuyentes calificó las cartas y los medios utilizados para las declaraciones impositivas (formulario impositivo, disco y programa) como claros. El mayor puntaje lo recibió la declaración impositiva electrónica, mientras que el puntaje más bajo correspondió a las cartas. La Administración Tributaria y Aduanera prevé que los puntajes aumenten ligeramente en los próximos años. Por un lado, debido a que habrá más contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias que utilizarán la declaración impositiva electrónica; por el otro, porque se prestará más atención a la comunicación escrita. Los empleados del sector de implementación están recibiendo capacitación y tienen nuevos manuales de estilo a su disposición para mejorar sus habilidades de redacción. Los libros de modelos que utilizaban se están modificando.
- El puntaje para el equipo de resolución se mantiene bastante constante desde hace años, aunque hubo una ligera reducción en 2005. Casi el 70% está satisfecho con los tiempos en que se liquidan los reintegros, se procesan las declaraciones y se responden las consultas. Con el uso de la declaración prellenada para los particulares, el puntaje correspondiente al tiempo de resolución aumentará en los próximos años. La Administración Tributaria y Aduanera procura brindarles mayor seguridad a los particulares en un estadio anterior acerca de las asignaciones que recibirán y las deudas a cobrar.

- Los contribuyentes tienen una opinión favorable acerca de la forma en que la Administración Tributaria y Aduanera cumplió sus promesas y acuerdos en 2005. Este puntaje se mantiene bastante constante desde hace años. Al horizontalizar la supervisión y hacer participar a más actores sociales en la supervisión, la importancia de contar con acuerdos apropiados se incrementa.

Los Servicios se están utilizando como instrumento para promover el comportamiento de cumplimiento. Estos son algunos ejemplos:

- Línea impositiva;
- Mesas de ayuda en oficinas impositivas;
- Ayuda y asistencia con las declaraciones del impuesto a la renta;
- Internet (www.belastingdienst.nl);
- Comunicación (televisión, periódicos, cuadernillos).

5. LA SUPERVISIÓN QUE CUENTA

Objetivo operativo 2

La supervisión y la investigación actúan como estímulo para que los contribuyentes, los sujetos pasivos del pago de impuestos sobre el salario y aportes al seguro nacional y los solicitantes de prestaciones complementarias cumplan con sus obligaciones fiscales.

Al informatizar los procesos masivos se libera mayor capacidad para la supervisión. Es un requisito reforzar la supervisión ya que las personas y las empresas esperan que la Administración Tributaria y Aduanera ejerza el tipo de supervisión “que cuenta”: orientada hacia el riesgo, visible, basada en resultados y decisiva en los casos en que concierne la acción contra los contribuyentes de mala fe. La Administración Tributaria y Aduanera tendrá que tomar más en cuenta el impacto social de su desempeño. Esto significa que los controles se centrarán menos en los números y más en los contenidos y resultados. La comunicación sobre la aplicación se utilizará de manera más enfática como instrumento esclarecedor de lo que está haciendo la Administración Tributaria y Aduanera y los resultados logrados.

La Administración Tributaria y Aduanera procura prestar mayor atención a los empresarios de mala fe y evasores (la economía negra y gris). La supervisión de este grupo de empresarios cambiante y no siempre sencillo de rastrear requiere la colaboración con otros servicios de cumplimiento.

La Administración Tributaria y Aduanera desea incrementar el número de controles materiales y en profundidad. Se prestará más atención a la investigación de los contribuyentes desconocidos, tanto personas como empresas. Estos controles se realizarán más a menudo en cooperación con otros servicios.

También debe prestarse más atención al fortalecimiento de la recaudación, la actividad de cierre del proceso de supervisión. Los tiempos de resolución de las deudas pendientes deben reducirse.

Para reforzar el efecto de la supervisión, deben compararse de manera apropiada los distintos instrumentos de cumplimiento. En vistas de la capacidad limitada del Servicio de Fiscalía, debe estudiarse cautelosamente qué casos habrán de resolverse por vía legal penal y qué casos mediante el instrumento de multas administrativas. En particular, la Administración Tributaria y Aduanera procura hacer la supervisión más pro-activa y horizontal. En lugar de verificar los hechos con posterioridad, deben formalizarse acuerdos con los proveedores de información en forma previa a fin de garantizar que los datos sean exactos, estén completos y resulten confiables. Horizontal significa que la Administración Tributaria y Aduanera recurrirá en mayor medida a la auto-supervisión que pueden ejercer las empresas y organizaciones sociales.

En 2006, la Administración Tributaria y Aduanera fortalecerá la supervisión horizontal. Los acuerdos de aplicación con las principales compañías se prorrogarán. En el sector de las Pymes, diez dependencias analizarán de qué manera puede llevarse a cabo la supervisión horizontal. Dentro de la supervisión vertical se incrementará la supervisión de los impuestos al salario y a los ingresos brutos. La Administración Tributaria y Aduanera será flexible con aquellas empresas que no hayan podido cumplir con todas sus obligaciones en 2006 debido a los cambios sustanciales en el proceso de declaraciones del impuesto al salario.

Tabla 4: Indicadores de desempeño para el objetivo operativo 2

	Valor percibido 2004	Valor percibido 2005	Presupuesto 2006	Valor meta 2010
% de recaudación de morosidad	3.7	3.1	3.5	2.5
% de denuncias oficiales conducentes a condena / acuerdo	79	79	86	90
Probabilidad de ser descubierto en la percepción de los contribuyentes (%)	66	67	70	75

Explicación

- En casos de acontecimientos económicos adversos, tanto particulares como empresas cumplen menos con sus obligaciones de pago. En los últimos años, por lo tanto, se incrementó la morosidad en la cobranza de impuestos. Esto dio lugar a un plan de acción llamado Manejo de la Morosidad en la Recaudación Impositiva dentro de la Administración Tributaria y Aduanera. La organización del proceso de recaudación se modificó y desde 2008 contará

con el soporte de un nuevo sistema de recaudación. La Administración Tributaria y Aduanera tomará acción antes y con mayor frecuencia para hacer retenciones salariales y embargar automóviles y créditos bancarios. La Administración Tributaria y Aduanera está priorizando los cursos de capacitación y perfeccionamiento para los recaudadores de impuestos y gerentes con el objetivo de reducir el porcentaje estructural de morosidad. Si bien el presupuesto de 2006 aún debe contabilizar una morosidad que asciende al 3,5%, la Administración Tributaria y Aduanera apunta al 3,0%. Para 2010, la morosidad no deberá superar el 2,5% de los ingresos fiscales.

- El fraude se contrarresta de manera efectiva cuando la mayor cantidad de casos posible da lugar a un fallo judicial. El porcentaje de denuncias oficiales conducentes a una condena / acuerdo se basa en la producción anual del Servicio de Fiscalía. Este porcentaje viene incrementándose desde 2003, año en que el Servicio de Fiscalía comenzó a ponerse al día. En 2006, el 86% de los casos deben culminar en un acuerdo o una citación legal, y esta cifra deberá alcanzar el 90% en 2007 y los años subsiguientes. Un máximo del 10% de los casos podrá no ser procesado.
- En el contexto del Monitor Impositivo, la Administración Tributaria y Aduanera mide la probabilidad de ser descubierto según la percepción de los contribuyentes, reflejada en la exactitud de la información volcada en las declaraciones de impuestos. Desde hace un par de años, la probabilidad de ser descubierto en la percepción del contribuyente muestra una línea descendente. En 2002, la probabilidad de ser descubierto se ubicaba en 83, mientras que en 2005 se había reducido a 67. Revertir esta tendencia es una prioridad. Al vincular los registros básicos del gobierno y ampliar los flujos de información de terceros, la Administración Tributaria y Aduanera reducirá las oportunidades de presentar información incorrecta. La digitalización del procesamiento de las declaraciones facilitará la comparación entre bases de datos y mejorará la selección de riesgos. La Administración Tributaria y Aduanera intensificará los controles visibles orientados al riesgo y priorizará la investigación de los contribuyentes desconocidos y de mala fe. La efectividad de la supervisión se incrementará al colaborar con otras organizaciones de aplicación e implementar comunicación específica sobre aplicación.

5.1 El Mejoramiento de la Investigación.

En su rol de supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos debe verificar si los contribuyentes están cumpliendo con la legislación fiscal. Pero cada vez que se sospecha de un caso de fraude grave, la supervisión pasa a la instancia de investigación – llevada a cabo por el FIOD-ECD (Servicio de Información e Investigación Fiscal-Servicio de Investigación Económica). Allí entra en juego el mecanismo del derecho penal.

En las últimas décadas, la Administración Tributaria y Aduanera se centró en mejorar sus procesos y servicios de logística hacia los contribuyentes. En los próximos años, tiene la intención de centrarse en el mejoramiento de la

aplicación y la supervisión – a través de mayor rigor y visibilidad. Esta resolución se resume en su eslogan “La supervisión que genera una diferencia”. La Administración Tributaria y Aduanera desea mejorar la calidad de la inspección haciendo que los funcionarios de inspección fiscal realicen inspecciones junto a colegas con experiencia en el campo de la investigación.

5.2 Una Supervisión Visible.

Los contribuyentes que se ajustan a las normas pueden depender de una Administración Tributaria y Aduanera que les brindará servicios. Obtienen información y apoyo, mientras que las inspecciones generalmente se llevan a cabo sólo de manera aleatoria. Pero los contribuyentes que infrinjan las normas enfrentarán una Administración diferente, que seguirá métodos no ortodoxos y a veces impredecibles. La Administración desea plantear tan claramente como sea posible que el fraude es inaceptable. Está lidiando con contribuyentes que infringen las normas a través de su estrategia de Supervisión Visible. En 2005, la Administración formuló varias campañas de Supervisión Visible.

5.3 De Administración a Inspección.

La Administración Tributaria y Aduanera desea fortalecer la supervisión al pasar de la administración a la inspección. A comienzos de 2005, por lo tanto, revisó todos sus procedimientos y estudió cuáles podrían conducirse de manera más eficiente y efectiva. En base a los resultados de esta revisión, las oficinas de la Administración comenzaron a centralizar ciertas tareas administrativas y algunas tareas sencillas de supervisión. El ejercicio mejoró la continuidad, el conocimiento, la conducción y la eficiencia. También mostró los beneficios de manejar en una única ubicación los impuestos a las sucesiones, a las donaciones, al registro y el derecho de transferencia de propiedad. Se prevé la liberación de alrededor de 2.000 empleados para tareas de apoyo a la supervisión.

5.4 Publicidad de las Tareas de Aplicación.

La publicidad de las tareas de aplicación es una parte importante de la estrategia de supervisión. Hay una mayor probabilidad de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones si la Administración publicita que el fraude se detecta y acarrea serias penalidades. Las últimas campañas apuntaban a grupos pequeños de contribuyentes de alto riesgo seleccionados cuidadosamente.

En el otoño de 2005, se lanzaron diversas actividades para obtener experiencia y emitir una clara señal a los grupos seleccionados.

Investigación con impacto social. La investigación es parte integrante de la aplicación en la Administración Tributaria y Aduanera, y no necesariamente constituye el último recurso. Dentro de la Administración, el FIOD-ECD es

responsable de la investigación del fraude impositivo y otros tipos de fraude financiero y relativo a mercancías. En 2005, el énfasis en la investigación se volcó a la calidad. Se prestó mayor atención al trabajo centrado en temas, dando prioridad a aquellos casos y operatorias que tuvieran un posible impacto social.

La operatoria de los centros de telefonía (*call shops*) es un buen ejemplo. A fines de 2004, el FIOD-ECD condujo una investigación penal en centros de telefonía. Descubrió que un proveedor de software de facturación había desarrollado una opción que les permitía a los centros eliminar el impuesto sobre los ingresos brutos en forma digital. Un programa de detección desarrollado especialmente por el FIOD-ECD hizo posible revelar el uso de esta opción. El resultado fue un operativo nacional dirigido al proveedor de software y sus clientes. En un mismo día, 115 equipos de inspección visitaron 217 centros de telefonía en todo el país. Los inspectores descubrieron que 66 centros estaban quitando el impuesto.

6. EL CONTROL DE RIESGOS

El control de riesgos continúa siendo decisivo para el enfoque de la supervisión. Los riesgos se reseñan con anterioridad, en especial por parte de grupos especializados en los distintos temas. Se realizan encuestas preliminares dentro de sectores específicos para obtener conocimientos acerca de la escala y el interés de los riesgos. No se dirige la atención exclusivamente a los riesgos impositivos o a los intereses financieros sino que también se abarcan riesgos de relevancia social (para influir sobre el cumplimiento).

Anualmente, se establece una serie de reglas de selección y, en base a ello, se emiten declaraciones impositivas electrónicas que habrán de ser supervisadas. Debido a que las empresas están obligadas a presentar sus declaraciones impositivas de manera electrónica y es más sencillo comparar la información de este modo, las oportunidades de desarrollar una base de datos con parámetros de alta calidad se incrementa. El objetivo es emitir un porcentaje cada vez menor para la tramitación individual por parte de especialistas altamente calificados, aunque seleccionado de manera tal que prácticamente en todos los casos sea necesario realizar correcciones sustanciales.

El control de riesgos continúa siendo una cuestión de creatividad, intuición, y variedad. Es importante mantener un equilibrio entre el proceso de selección nacional masivo organizado de manera eficiente y las oportunidades de aportes regionales. Por su naturaleza misma, los riesgos impositivos pueden determinarse a nivel central (nacional), pero la selección de riesgos materiales debe realizarse en mucho mayor medida en el nivel regional y según las circunstancias del momento.

La Administración Tributaria y Aduanera basa su selección de riesgos en una proporción de 25:50:25. Esto significa que el 25 por ciento de las investigaciones realizadas por la Administración Tributaria y Aduanera se determina en el nivel nacional y tiene que ver mayormente con acciones de gran envergadura coordinadas en forma centralizada y riesgos presentados por las organizaciones de

control de riesgos nacionales. El 50 por ciento de las investigaciones surgen de esfuerzos realizados en el nivel regional, establecidos en planes de supervisión regionales.

El restante 25 por ciento se selecciona al azar; la escala de las compañías y el riesgo del sector son factores. Esto aumenta la imprevisibilidad de los controles.

Acciones nacionales en 2005/2006:

- la contabilidad de los ingresos brutos en el sector de residuos y reciclaje;
- la determinación del reintegro del impuesto BPM (impuesto a los automóviles) en los números de registro comercial para empresarios;
- continuación de la acción en el área de fraude de identidad dentro del sector de las agencias de empleo temporario;
- continuación de la acción en el área de fraude de preparación de las declaraciones (ingresos brutos no declarados, sobornos, etc.);
- control de los llamados "windhappers" (personas naturales sin ingreso aparente que, por lo mismo, parecen "vivir del aire");
- presencia visible de la Administración Tributaria y Aduanera en mercados, ferias y otros eventos, en busca de comerciantes desconocidos para la Administración como empresarios. Una investigación en el terreno a menudo llevará a que los comerciantes paguen su deuda fiscal en ese mismo acto o bien a que un funcionario de la Administración Tributaria y Aduanera tome posesión de automóviles y otros bienes;
- en el sector sin fines de lucro, la Administración Tributaria y Aduanera supervisará de manera específica la contabilidad de las actividades independientes y los ingresos eventuales.

7. SUPERVISIÓN HORIZONTAL

La Administración Tributaria y Aduanera cree en la supervisión horizontal: dejar parte de la supervisión en manos de agentes privados y organizaciones sociales, con ciertas pre-condiciones. La Administración Tributaria y Aduanera está convencida de que la mayoría de las personas, empresas e instituciones son capaces y están dispuestas a asumir una responsabilidad social. Al distinguir más claramente las empresas de alto riesgo de aquéllas que presentan un riesgo menor y dejar ciertas tareas de supervisión en manos de las empresas de buena fe, queda más margen para lidiar con aquéllos que no cumplen con las reglas dentro de la supervisión propia de la administración. La supervisión horizontal se convierte así en un agregado efectivo a la supervisión vertical tradicional, mediante la cual el estado controla el correcto cumplimiento de las reglamentaciones.

En el segmento de las (muy) grandes empresas hay claras oportunidades de realizar supervisión horizontal. La Administración Tributaria y Aduanera busca fortalecer la asociación con este grupo meta específico al intensificar las consultas. El interrogante central en ese sentido es cómo desean relacionarse la Administración Tributaria y Aduanera y las empresas como dos agentes profesionales. La intención es basar la relación en la transparencia, la comprensión y la confianza. La idea es que ambas partes tendrán un conocimiento permanente de los riesgos reales y estarán al tanto de sus posiciones mutuas. También se

conversará sobre los cuellos de botella en la implementación y las implicancias de las reglamentaciones nuevas.

En 2005, comenzó una prueba piloto con alrededor de 20 empresas, en su mayoría empresas con cotización bursátil, con la intención de implementar acuerdos de aplicación individuales. Esta acción busca incrementar la seguridad jurídica para las empresas. Y al irradiar confianza por parte de la Administración Tributaria y Aduanera se impiden declaraciones que de otro modo serían objetadas en la supervisión vertical. Este enfoque está en línea con los desarrollos internacionales en el campo de los registros financieros orientados al incremento y exigencia de la transparencia. La Administración Tributaria y Aduanera por ende busca realizar un aporte positivo al clima (impositivo) para el establecimiento de las empresas. En 2006, esta prueba piloto se ampliará a otras 20 empresas.

La escala de las empresas del segmento de pequeñas y medianas empresas no permite utilizar el enfoque de los acuerdos individuales. La Administración Tributaria y Aduanera procura contactarse con las PYME's de los Países Bajos, organizaciones y asociaciones sectoriales para representar intereses mutuos de manera conjunta. Entre los temas de relevancia que pueden manejarse de manera conjunta se cuentan, por ejemplo, el combatir el trabajo en negro y trabajos paralelos, el intercambio de información y el establecimiento conjunto de normas y relaciones para la supervisión.

8. COLABORACIÓN

Al ejercer la supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera toma en cuenta a toda la cadena de aplicación. Se debe reducir la distancia (administrativa) entre los eslabones y simplificar los procedimientos.

La colaboración entre las funciones de supervisión e investigación se mejora haciendo que los funcionarios de control impositivo realicen controles forenses con funcionarios del área de investigación.

El fraude fiscal generalmente no es un delito aislado, sino que forma parte de un patrón más amplio en el que confluyen distintos tipos de fraude. En el contexto de la supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera procura colaborar más con otros supervisores, donde el foco común debe estar en la determinación de la integridad administrativa de las compañías. Ciertas prácticas incorrectas, en especial en la intersección entre la seguridad social y los impuestos, realmente no pueden manejarse sino de manera multidisciplinaria, con distintos servicios del estado actuando simultáneamente. Por ello, la Administración Tributaria y Aduanera participa en equipos de intervención. En el contexto de las investigaciones, los equipos multidisciplinarios son cada vez más comunes: el FIOD-ECD coopera estrechamente con otros servicios de investigación tales como el AIVD (Ministerio del Interior y Relaciones del Reino: Servicio General de Inteligencia y Seguridad), el VROM-IOD (Ministerio de la Vivienda, Planificación de Espacios y Medioambiente-Servicio de Inteligencia e Investigación), el SIOD (Ministerio de Asuntos Sociales y Empleo: Servicio de Información e Investigación Social) y el Servicio Nacional de Investigación.

Entretanto, la Administración Tributaria y Aduanera implementó contratos con muchas municipalidades en las que existen falencias de aplicación relativas a la colaboración y el intercambio de información sobre acciones de lucha contra los “refugios gubernamentales”. Las municipalidades deben tomar la iniciativa de combatir los refugios. La Policía y el Servicio de Fiscalía son socios por acuerdo.

La creciente globalización también significa que la colaboración con socios del extranjero es cada vez más importante e intensa, por ejemplo, respecto de solicitudes de asistencia mutua. El fraude no se detiene en las fronteras y la colaboración transfronteriza es fundamental para una acción efectiva. La Administración Tributaria y Aduanera procura contribuir al mejoramiento de la lucha contra el fraude internacional al combinar *know-how* e intercambiar información dentro de la Unión Europea. Para los países que no pertenecen a la Unión Europea, se utilizan la colaboración y el intercambio de información provistos por tratados bilaterales. En la lucha contra el fraude internacional se utiliza la asistencia internacional para la recaudación de impuestos.

Se intensifica la colaboración con intermediarios en la convicción de que es mejor prevenir riesgos que combatirlos más tarde. La Administración Tributaria y Aduanera apoya la supervisión genérica preventiva al conversar por anticipado con los intermediarios sobre productos que estos últimos desean llevar al mercado. Por ejemplo, servicios financieros con aspectos impositivos, tales como hipotecas, rentas vitalicias y pensiones. Los productos que se proveen en el contexto del nuevo esquema de ahorros vitalicios son un tema de debates de especial relevancia. Pero también se conversa acerca de los programas de contabilidad y programación de efectivo, que deben tener un diseño a prueba del fraude, como así también acerca de la prestación de servicios administrativos y de contabilidad. Los productos y servicios genéricos aceptables a fines impositivos contribuyen a reducir la supervisión represiva e individual y, por ende, reducen la carga administrativa sobre los empresarios.

9. CONCLUSIÓN

Cuanto más sepan las autoridades tributarias sobre los contribuyentes y los solicitantes de prestaciones complementarias, tanto más podrán promover el cumplimiento. *Saber* significa: conocer qué actividad desarrollan los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias, cuáles son las implicancias (impositivas), a qué grupos (de alto riesgo) pertenecen contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias similares, qué tentaciones pueden llevarlos al incumplimiento y qué se requiere para asegurar su cumplimiento. En este sentido, servicio, supervisión visible y supervisión horizontal son palabras clave de igual valor para incrementar el cumplimiento de los contribuyentes y, por ende, la efectividad de la Administración Tributaria.

Caso práctico

TEMA 1.2 RETOS ACTUALES PARA EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO - EXPERIENCIA ECUATORIANA

Miguel Avilés

Responsable Nacional de Planificación y Control de Gestión
Servicio de Rentas Internas -SRI
(Ecuador)

SUMARIO: 1. Antecedentes.- 2. El contexto de la Administración Tributaria Nacional.- 3. Acciones del SRI para mejorar el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias.- 3.1. Servicios Tributarios.- 3.2 Control Tributario.- 4. Resultados de las acciones de control tributario.- 5. Retos que enfrenta la Administración Tributaria.- 6. Conclusiones.

RESUMEN

El fenómeno de la internacionalización de las economías, determina que los sujetos económicos trasciendan los límites geográficos de los Estados, afectando al ámbito tributario. En este sentido, definiciones de establecimientos permanentes, convenios para evitar la doble imposición, paraísos fiscales, competencia fiscal nociva y armonización tributaria, entre otros, requieren de nuevos y actualizados conceptos, figuras tributarias y modelos de gestión, que constituyen nuevos y verdaderos retos para las Administraciones Tributarias.

Por otra parte, el tamaño de la informalidad en las economías latinoamericanas representa un desafío para el control tributario masivo de las entidades reguladoras. El nivel de rechazo al pago de impuestos, el nivel sociocultural de los sujetos pasivos y la complejidad de las operaciones económicas, demandan la definición de estrategias adecuadas para formalizar la fiscalidad y mejorar la equidad y generalidad del sistema tributario.

Es también relevante el caso de países como el Ecuador, cuya importancia en sectores dedicados a la producción agrícola de materias primas para la exportación, genera varias dificultades para regular el cumplimiento tributario, ya sea por el nivel de rusticidad de los procesos productivos o por la escasa cultura tributaria de los agentes económicos. Adicionalmente, detrás de la pequeña y mediana unidad productiva, existen grandes comercializadoras, que se benefician de la existencia de estos

sectores informales, para el aprovisionamiento de mercaderías al margen de la legalidad.

En el actual contexto económico y fiscal de Ecuador, en el cual, la existencia de mayores recursos petroleros facilita el financiamiento del Presupuesto General del Estado y resta importancia a los ingresos tributarios, varios de los aspectos descritos no han sido enfrentados por la sociedad con la trascendencia que ameritan y en contraparte, en los últimos años, la política fiscal se ha orientado a la creación de nuevas exoneraciones tributarias, creando más inequidad en el sistema tributario ecuatoriano y mayores limitaciones a la capacidad de control de la Administración Tributaria.

Por estas razones, el Servicio de Rentas Internas de Ecuador se enfrenta con varios desafíos relacionados con estos temas: un amplio sector informal; una limitada cultura tributaria; un marco legal e institucional que facilita la elusión de impuestos; y un cuestionado sistema judicial con una baja calidad del gasto público, que desincentiva al cumplimiento voluntario de los contribuyentes. A pesar de estos aspectos, existe la percepción ciudadana de que la Administración Tributaria marcha en la dirección adecuada, ejecutando programas de control orientados a cerrar las brechas de evasión con un irrestricto apego a la legalidad y a la generalidad en sus acciones.

Para el efecto, el SRI ha consolidado una plataforma de información que contiene la identificación de los contribuyentes (Registro Único de Contribuyentes) y sus transacciones económicas (Sistema de Facturación); se encuentran en ejecución programas de cruces informáticos de las bases de datos, con diversas fuentes de información procedentes de instituciones públicas y privadas en el país; y, ha generado algunos avances en la ejecución de las auditorías intensivas.

Como resultado, las acciones de control del SRI han incidido en la sociedad ecuatoriana, con la formalización tributaria de gran parte de los agentes económicos y con el proceso de asimilación de la importancia del pago de los impuestos para el desarrollo sustentable del país. No obstante, se debe trabajar en la regulación de los sectores informales y en la evasión y elusión de empresas multinacionales o vinculadas con el comercio exterior. En este sentido, el SRI es consciente de que existen varios desafíos pendientes, como el establecimiento de un régimen simplificado para el adecuado tratamiento de la informalidad, la incorporación de normativa relacionada con el comercio electrónico y la instrumentación de programas relacionados con la fiscalidad internacional.

1. ANTECEDENTES

La tributación en Ecuador ha registrado un cambio importante en los últimos años. La presión fiscal de los ingresos no petroleros del Sector Público No Financiero, pasó del 15% en el año 1998 al 19% en el año 2005. Para alcanzar este resultado, en Ecuador se han impulsado varias reformas fiscales y se ha ejecutado un gradual proceso de modernización, especialmente de las instituciones involucradas en la administración nacional y local de tributos.

Las Administraciones Tributarias Nacionales están conformadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

- El SRI es la entidad encargada de la administración del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales y el Impuesto a la Propiedad de Vehículos. La presión tributaria de esta entidad pasó del 6,2% en el año 1998 al 10,8% en el 2005
- La CAE es la entidad encargada de administrar los aranceles, cuya representatividad frente al PIB pasó del 1,9% en el año 1998 al 1,2% en el año 2005.

La compleja situación económica y fiscal y la quiebra de bancos privados en el país en el año 1999, conllevó la evaluación y aprobación por parte del Congreso Nacional, de un conjunto de reformas tributarias que ampliaron la base de tributación y robustecieron las facultades de control especialmente de la Administración Tributaria Nacional¹.

El Servicio de Rentas Internas creado mediante Ley No. 41 del año 1997, desde sus inicios, orientó su planificación estratégica al objetivo básico de maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. En un contexto de escasa cultura tributaria y de la existencia de personal, infraestructura y sistemas informáticos que limitaban la gestión de la ex – Dirección General de Rentas, el SRI conceptualizó su modelo de gestión apalancado en la renovación del recurso humano, la inversión en nueva infraestructura y la intensificación del uso de tecnologías de punta en los procesos institucionales. En los primeros años, este enfoque privilegió más a los servicios al contribuyente y a la ejecución de controles tributarios masivos, antes que a la aplicación de controles intensivos.

Actualmente, la recaudación del SRI aporta con más del 50% de los ingresos del Presupuesto General del Estado y se ha constituido en uno de los principales soportes fiscales para la sostenibilidad de las finanzas públicas en Ecuador.

¹ La Reforma Fiscal del año 1999, una de las más importantes del Ecuador en las últimas décadas, contempló la eliminación de varios escudos fiscales en el Impuesto sobre la Renta y pasar de una lista corta a una lista amplia de bienes y servicios gravados con el IVA.

2. EL CONTEXTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL

Para facilitar la comprensión del entorno económico, social e institucional del Ecuador, a continuación se describen algunas variables, medidas en el año 2005, que inciden en la capacidad de gestión de las Administraciones Tributarias Nacionales en el país:

- 1 Inversión social: el Ecuador tiene una de las más bajas tasas de inversión social, acorde con la CEPAL², que señala un promedio de US \$ 79 por habitante y niveles de pobreza del 52%³;
- 2 Distribución del ingreso: la estructura de ingresos en Ecuador es una de las más desiguales en la región, el 10% más rico de la población concentra alrededor del 40% de los ingresos nacionales⁴. El coeficiente de Gini es de 42.0⁵;
- 3 Niveles de informalidad: La actividad de los sectores informales en Ecuador representa el 30% del PIB y el subempleo, medido como el número de personas que teniendo edad para trabajar, lo realizan por un tiempo inferior a 40 horas semanales, es del 49%⁶;
- 4 Ingresos petroleros: en los últimos años, el Presupuesto General del Estado se ha financiado con importantes ingresos petroleros no previstos, que han restado importancia fiscal a los ingresos tributarios y por ende a la gestión de la Administración Tributaria;
- 5 Inestabilidad política: los poderes ejecutivo y legislativo han tenido situaciones de conflicto, que han afectado la imagen del Gobierno y derivan en la presencia de una débil institucionalidad de las entidades estatales reguladoras; y,
- 6 Sistema judicial: la administración de justicia en el país es un aspecto que afecta negativamente a las acciones de control que implementan las Administraciones Tributarias, ya sea por el tiempo de respuesta o por los resultados de los procesos.

Estos aspectos, de distinta manera influyen en la eficacia de los actos de la Administración Tributaria y por ende, limitan su capacidad de lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Los niveles de evasión en Ecuador antes del año 1999, tuvieron una importante relación con la desconfianza en la calidad del gasto público, la escasa cultura tributaria y la deteriorada imagen de la anterior administración tributaria. Si bien los problemas de la rendición de cuentas y la inversión pública en el sector social aún no se han solucionado, la nueva gestión del Servicio de Rentas Internas, ha reflejado gradualmente una mayor confianza y respeto de la ciudadanía en el pago de sus obligaciones fiscales. Las cifras presentadas en el siguiente cuadro, permiten evaluar la evolución de las brechas de evasión de los impuestos administrados por el SRI, entre el año 2001 y el 2005:

² Fuente: Panorama Social de América Latina 2005.

³ Fuente: 2006 CIA World Factbook.

⁴ Fuente: ENIGHU 2002 – 2003.

⁵ Fuente: 2006 CIA World Factbook.

⁶ Fuente: Banco Central del Ecuador.

Brechas de Cumplimiento Tributario en Ecuador

cifras en miles

Concepto	2001	2005
Obligados a inscribirse en el RUC ⁽¹⁾	1,689	2,353
Inscritos en el RUC	1,030	1620
Brecha de inscripción	39%	31%
Obligados a declarar el IVA ⁽²⁾	648.5	1020
Declarantes de IVA	290.4	551.9
Brecha de presentación	55%	46%
Base de Vehiculos sujetos del Impuesto	675.9	910
Incumplimiento de facturación (transacciones)	92%	24%
Incumplimiento de guías (sustento de bienes)	88%	25%
Evasión del Impuesto a la Renta Personas Físicas ⁽³⁾	63%	- nd -
Evasión del Impuesto a la Renta Empresas ⁽³⁾	43%	- nd -
Evasión del IVA ⁽³⁾	28%	- nd -

Información provisional sujeta a revisión

Fuente: Bases de Datos del SRI

Nota (1) Corresponde a la Población Económicamente Activa, menos desocupados, menos asalariados, menos trabajadores familiares y más las sociedades.

Nota (2) Corresponde a aquellos contribuyentes que mantenían actividad económica, ya sea por verificación de la propia Administración Tributaria o por efectuar un proceso en las oficinas del SRI en los dos últimos años.

Nota (3) Estudio Proyecto Salto - USAID

Las brechas presentadas en el cuadro anterior, permiten dimensionar los problemas y retos que enfrenta el Servicio de Rentas Internas. La inscripción en el RUC y la presentación de declaraciones de impuestos, constituyen un claro desafío para las áreas de control y reflejan los niveles de informalidad y el limitado nivel cultural de la población frente al cumplimiento de los procedimientos relacionados con la declaración de impuestos. Sin embargo, la institución ha desarrollado nuevos mecanismos para la incorporación de contribuyentes, incorporando programas de depuración sistematizada del catastro de contribuyentes y de simplificación en el pago de los impuestos.

3. ACCIONES DEL SRI PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

3.1 Servicios Tributarios.

No es posible describir el proceso de mejora en los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del Ecuador, sin hacer referencia al amplio programa de inversión en tecnología e infraestructura física para la prestación de mejores servicios tributarios a la ciudadanía.

Sin embargo, la sociedad ecuatoriana todavía mantiene una cultura tributaria limitada en el pago de impuestos, principalmente por desconocimiento de las normas, por la todavía limitada cobertura de los servicios tributarios prestados por el SRI y complejidad de los procedimientos, y por último, por contravenir deliberadamente las disposiciones legales.

- En lo relacionado con el desconocimiento de las normas, el SRI ha desarrollado varios programas de capacitación y educación, que van desde la difusión por medios masivos, charlas y seminarios de formación tributaria, hasta la celebración de un convenio con el Ministerio de Educación y Cultura para la formación sobre temas tributarios, a niños y adolescentes de los planteles educativos de todo el país;
- El SRI también ha invertido importantes recursos en mejorar y simplificar los servicios de atención a los contribuyentes, mediante la selección de funcionarios con vocación de atención al ciudadano; con la instalación de oficinas en las principales ciudades de todo el país y con el uso de procesos tecnificados que incluyen prestaciones por Internet, campo en el cual hay que reconocer eso sí un limitado nivel de acceso de la población.
- Frente al incumplimiento deliberado de las normas tributarias, la Administración Tributaria ecuatoriana enfrenta varios retos, que se vinculan especialmente con el alto grado de informalidad y de apertura de la economía ecuatoriana, cuyo control tributario se dificulta debido a que no se cuenta con la normatividad ni con el nivel de especialización en los funcionarios. Por otro lado, la existencia de recursos fiscales no tributarios, provenientes de la explotación petrolera, ha derivado en la falta de respaldo de la sociedad frente a ciertas propuestas de actualización de la normativa tributaria, elaboradas por la Administración Tributaria Nacional.

Consecuentemente, en una primera etapa de actuaciones del SRI, el mejoramiento de los servicios tributarios, facilitó significativamente al cumplimiento voluntario de los contribuyentes, incrementando la recaudación de impuestos, consolidando la imagen institucional y mejorando las relaciones entre la Administración Tributaria y la sociedad. Estos avances institucionales fueron complementándose con la aplicación de nuevos sistemas de control, aprovechando las experiencias de otras administraciones tributarias, conforme se describe a continuación.

3.2 Control Tributario.

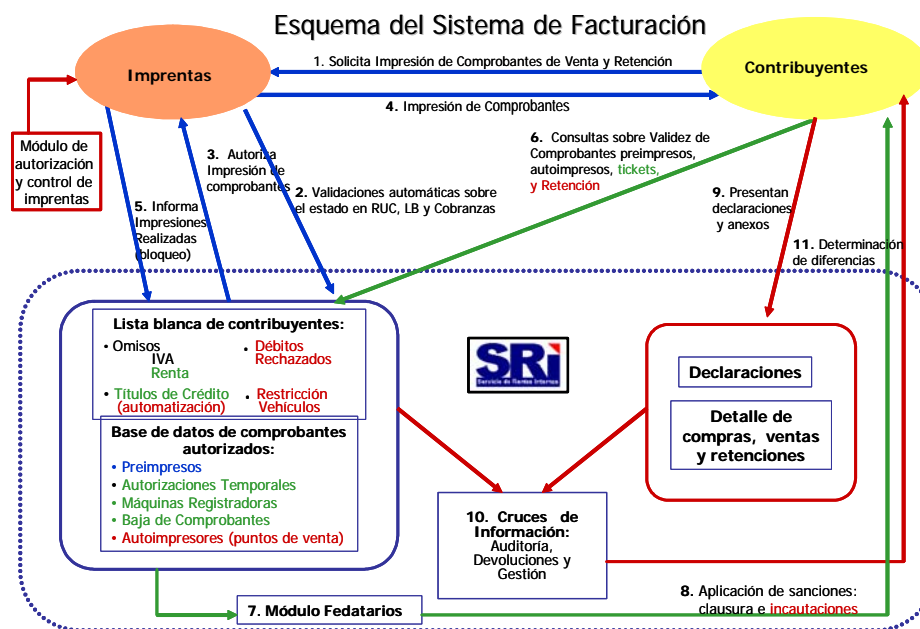
En el SRI los programas de control tributario se iniciaron con la consolidación de la plataforma de información para identificar a los contribuyentes y sus transacciones económicas, proceso que se potenció con la implantación de un régimen para el control de la facturación. Este proyecto incluyó el desarrollo de sistemas informáticos y programas de campo, orientados a la verificación de la identificación fiscal, la emisión

de comprobantes de venta y el cumplimiento de otros deberes formales, con la operación de tres componentes principales:

- El sistema Integrado de facturación, que opera a través del Internet y autoriza a las imprentas la elaboración de comprobantes de venta a los contribuyentes inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), por un determinado período de tiempo, en función de encontrarse o no en el sistema de Lista Blanca.
- El sistema de Lista Blanca, que procesa diariamente la información de las bases de datos y detalla aquellos contribuyentes que han cumplido con los deberes formales de actualización del registro, declaración de impuestos, pago de deudas pendientes, entre otros.
- El programa de Fedatarios Fiscales, que mediante controles de campo, aplica las sanciones por incumplimiento de los deberes formales, ya sea con la clausura por no inscripción o no entrega de comprobantes de venta o la incautación, por no portar la guía de remisión como sustento del origen lícito de las mercaderías en tránsito.

Estos componentes facilitaron que la institución cuente con un mecanismo apropiado para regularizar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes, mediante sistemas automatizados, reduciendo el costo de las acciones de control. Adicionalmente, han permitido contar con una plataforma de información, que se integró en un datawarehouse institucional con información de diverso tipo para la ejecución de las siguientes fases del control tributario.

En el siguiente gráfico consta el proceso descriptivo del Sistema integrado de Facturación, implantado en Ecuador desde el año 2000:



En cuanto al control tributario masivo, el SRI ha avanzado significativamente con el uso intensivo de la tecnología, mediante la aplicación de cruces de información de las bases de datos, orientados a cerrar la brecha de presentación y un primer nivel de veracidad. Los procesos de control son integrales y automatizados, excluyen la discrecionalidad y minimizan el contacto entre el funcionario y el contribuyente. Para este propósito, la Administración Tributaria tiene las siguientes fuentes de información:

- Declaraciones de impuestos: formularios con información detallada de los estados financieros de los contribuyentes para el pago del IR, IVA, ICE y del IPV;
- Anexos Transaccionales: detalle mensual de las transacciones de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Incluye información de clientes en ventas locales, exportaciones, proveedores en compras locales e importaciones, beneficiarios de rendimientos financieros, entre otros;
- Tarjetas de crédito: información proporcionada por las empresas emisoras de tarjetas de crédito que detalla los consumos por este medio;
- Comercio Exterior: información del Sistema Integrado de Comercio Exterior, con el detalle de los formularios únicos de exportación e importación, descripción de los bienes comercializados, régimen aduanero, peso, país de origen o destino, valoración de la mercadería, entre otros;
- Rendimientos Financieros: información del Sistema Financiero Nacional, respecto de los rendimientos y las correspondientes retenciones del Impuesto a la Renta a nivel de beneficiario;
- Operaciones de crédito: información con el detalle de los créditos otorgados por el Sistema Financiero Nacional y el impuesto retenido a nivel de beneficiario;
- Central de Riesgos: información consolidada de la calificación crediticia que emite la Superintendencia de Bancos respecto a los deudores del Sistema Financiero Nacional;
- Donaciones: información detallada de los montos asignados a diversas instituciones públicas o privadas, por concepto de donaciones del Impuesto a la Renta;
- Matriculación vehicular: información detallada de las características de los vehículos de propiedad de los contribuyentes sujetos al Impuesto a la Propiedad Vehicular;
- Seguridad Social: información detallada de las aportaciones de las empresas y personas al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Permite validar los gastos por concepto de remuneraciones de las empresas;
- Registro Civil: información del catastro de ciudadanos. Permite depurar el catastro del Registro Único de Contribuyentes;
- Migración: información del catastro de personas que han salido del país. Permite depurar el catastro del Registro Único de Contribuyentes;
- Créditos Externos registrados en el BCE: información a nivel de detalle de las operaciones crediticias con bancos o empresas del exterior de empresas públicas o privadas localizadas en el país;

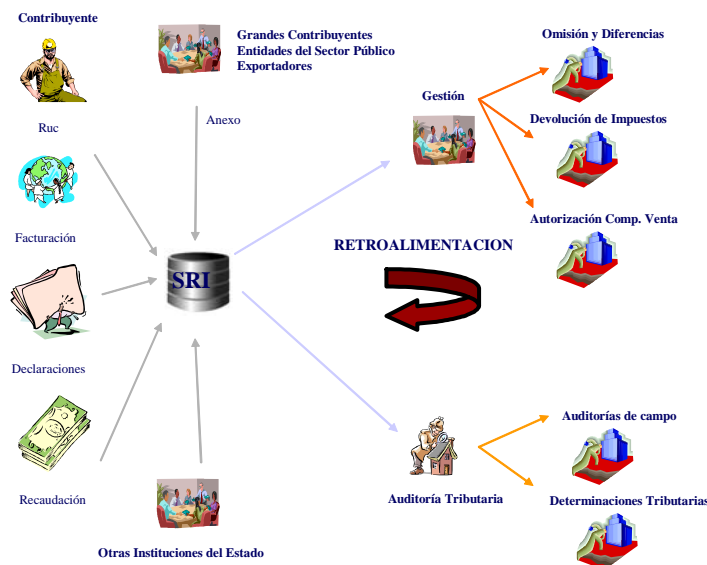
- Superintendencia de Compañías y de Bancos: información detallada del catastro de empresas bajo el control de dichas entidades; y,
- Otros procesos de la propia Administración Tributaria: información del sistema de facturación, lista blanca, reclamos, devoluciones, entre otros.

Con estas bases de información se han definido los siguientes programas masivos de control, que involucran la notificación al contribuyente y el correspondiente proceso de regulación de las infracciones detectadas:

- Contribuyentes no registrados: identificación de Personas Naturales o sociedades que teniendo actividad económica reportada por terceros, no se encuentran inscritas en el RUC;
- Omisos con valores reportados por terceros: personas Naturales o sociedades que teniendo actividad económica reportada por terceros, no han presentado su declaración del IVA o del Impuesto a la Renta;
- Inconsistencias: identificación de las declaraciones que no guardan una consistencia matemática o legal, por ejemplo, deducciones que superan el límite establecido en las normas o que son inconsistentes con otras declaraciones de impuestos del propio contribuyente;
- Diferencias: identificación de las declaraciones con información de transacciones económicas que no guardan relación con cifras reportadas por empresas privadas o instituciones públicas; y,
- Devoluciones de impuestos: verificación de la inscripción y cumplimiento de los deberes formales de los proveedores del sector público, tercera edad, convenios internacionales y discapacitados, en el proceso de reintegro del IVA.

En el siguiente gráfico consta el esquema del uso de la información para el control masivo del SRI:

Uso de la Información para Fiscalización y Control



En cuanto a las auditorías intensivas y principalmente a grandes empresas, grupos económicos, fiscalidad internacional y temas avanzados de tributación, como el comercio electrónico y el cumplimiento de los convenios para evitar la doble imposición internacional, la Administración Tributaria ecuatoriana se encuentra con los mayores desafíos. Sin embargo, en los últimos años se han esbozado ciertos avances.

Para los procesos de selección de los contribuyentes a ser auditados, el SRI cuenta con una matriz de perfiles de riesgo, que evitan la discrecionalidad, evaluando:

- la información tributaria y financiera del contribuyente;
- los antecedentes del contribuyente con el SRI;
- el cumplimiento de los deberes formales;
- el resultado de los cruces de información procedentes de los programas masivos de control tributario;
- la información de reclamos y recursos de revisión;
- informes de cumplimiento de firmas auditoras; e,
- investigaciones y denuncias de organismos de control.

A partir de la importancia económica y con los datos de la central de riesgos de la Superintendencia de Bancos del Ecuador, se analiza la historia crediticia del contribuyente, se estima la probabilidad de pago de la deuda tributaria y se priorizan los casos. En la siguiente pantalla consta un reporte de la matriz de perfiles de riesgos utilizada por las unidades de Auditoría Tributaria del SRI:

Matriz de Perfil de Riesgo

SECTOR: <Todos> RUCS:

TIPO: <Todos> PERSONA: <Todos> AÑO: 2003

RIESGO
 Todos Desde:
 Por Rango Hasta:

RUC	Razón Social	Historia ¹	Cruces			Análisis		Auditorías Externas	Total %	Nivel de Importancia	Posibilidad Recaudación
			Cumplir ²	Prople ³	Tercero ⁴	Financie ⁵	Eco - Trib ⁶				
1791779703001	CORPORACION AEROPUERTO ZONA FRAN	0.00	6.57	9.64	19.00	7.78	1.76	0.00	43.85	5	5
0990967946001	JUNTA DE BENEFICENCIA DE GUAYADUIL	8.21	1.67	9.66	14.88	8.06	0.16	0.00	42.04	5	3
1790105601001	PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL E	5.71	1.11	9.84	15.75	7.36	2.78	0.00	42.54	5	5
1390074332001	COOPERATIVA DE PRODUCCION AMCOLA	7.14	1.11	7.23	14.48	7.59	3.41	0.00	40.97	5	3
1791736956001	HOSPITAL VOZANDES DE QUITO	0.00	3.89	10.12	16.56	8.31	1.76	0.00	40.64	5	5
1390079172001	COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPEC	2.86	1.67	8.96	15.46	7.25	4.37	0.00	40.57	4	4
0991275878001	UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPIR	7.57	1.11	7.98	14.72	6.98	2.07	0.00	40.42	5	2
1790919328001	CAJA NACIONAL DE CESANTIA DE LOS SER	2.86	1.11	10.11	16.05	8.73	1.12	0.00	39.98	5	4
0991392432001	FUNDACION MALECON 2000	5.71	1.67	8.35	12.87	7.64	3.73	0.00	39.97	5	5
1790890279001	FUNDACION ECUATORIANA PARA LA PROT	7.14	2.22	8.38	13.98	5.25	2.78	0.00	39.75	5	4
1790349578001	AUTOMOVIL CLUB DEL ECUADOR ANETA	7.14	1.67	8.00	13.99	6.10	2.71	0.00	39.81	5	4
1790164241001	FONDO ECUATORIANO POPULORUM PROG	5.00	1.67	9.00	12.17	9.10	2.46	0.00	39.39	5	5
1390141544001	JUNTA CANTONAL DE LA CRUZ ROJA DE M	2.14	2.22	8.27	12.84	9.04	4.69	0.00	39.21	5	5
1790262480001	SINDICATO CANTONAL DE CHOFERES PRO	2.14	2.22	8.33	16.56	7.38	2.39	0.00	39.04	5	5
0991033904001	SOCIEDAD PROTECTORA DE LA INFANCIA	0.00	2.22	9.33	14.78	8.47	4.05	0.00	38.83	5	5
1791809146001	UNIVERSIDAD TECNOLOGICA EQUINOCCIA	2.86	3.33	9.01	14.16	7.19	2.07	0.00	38.63	5	5
0990015072001	COLEGIO SAN VICENTE DE PAUL	5.71	1.11	7.79	14.08	6.24	3.67	0.00	38.60	5	5
1791745523001	CORPORACION CUERPOS DE CONSERVAC	2.14	1.11	9.02	15.84	7.38	3.03	0.00	38.63	5	5
1791377516001	COLEGIO SAN GABRIEL DE QUITO	0.00	1.67	9.42	15.84	6.80	4.69	0.00	38.42	5	5
0290014528001	SINDICATO GENERAL DE CHOFERES PROF	7.14	2.22	7.98	10.80	7.19	3.03	0.00	38.36	4	5

En cuanto al método de fiscalización, tal como se indicó previamente, el Servicio de Rentas Internas en el año 1999, renovó prácticamente todo el personal de la Ex – Dirección General de Rentas, con lo cual se descartó la experiencia de estos funcionarios, reemplazándolos por nuevos colaboradores que cumplieran los requisitos técnicos y especialmente los principios y valores necesarios para rescatar la función

técnica y objetiva de la Administración Tributaria del Ecuador. Este personal aún se encuentra en un proceso de desarrollo profesional y capacitación, con el fin de equiparar la mayor experiencia que tienen los auditores y abogados contratados por las empresas privadas en el país, más aún en sectores especializados tales como la industria metalúrgica, servicios de telecomunicaciones, banca, seguros, petróleo, entre otros. Se debe destacar que la Institución ha realizado especiales esfuerzos en la formación de funcionarios en temas relacionados con sectores claves de la economía ecuatoriana, como el petrolero, bananero, florícola, pesca, licorero, entre otros.

Una de las áreas que se han privilegiado en la gestión Institucional, se refiere al control de las empresas que realizan operaciones de comercio exterior. En este sentido, en Ecuador se ha discutido en varias oportunidades la posibilidad de fusionar a la Administración de Impuestos Internos con la Aduanas, con el fin de mantener un solo ente de control tributario que integre las operaciones de control, independientemente del origen de las transacciones. Actualmente, el Director del Servicio de Rentas Internas es el presidente de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), pero su ámbito de acción es limitado y la ingerencia política en la gestión aduanera, sigue afectando las operaciones aduaneras, con lo cual se mantienen los problemas de contrabando y fraude fiscal.

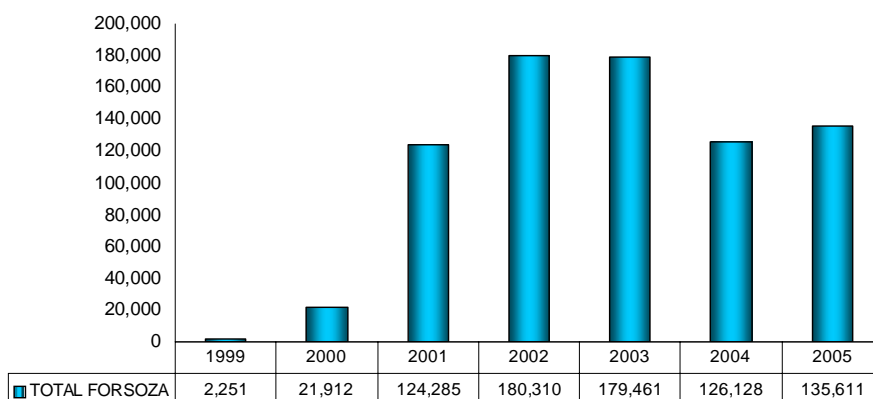
A pesar de las limitaciones para corregir la situación descrita, en los últimos meses se han ejecutado acciones coordinadas de control entre el SRI y la CAE a través de los sistemas informáticos. Se debe citar por ejemplo, la obligatoriedad de poseer el RUC a importadores y exportadores para poder efectuar sus operaciones en el sistema aduanero y la limitación informática de autorizar importaciones a empresas fantasmas, es decir, a aquellas que fueron reportadas como no ubicadas por el SRI, en el ejercicio de sus funciones.

4. RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE CONTROL TRIBUTARIO

Los programas de control masivos e intensivos ejecutados por el SRI en los últimos años, aportan directamente con una recaudación forzosa de alrededor del 3% de la recaudación total; por lo tanto, al planificar y evaluar los resultados de este proceso, se priorizan objetivos tales como la reducción de la evasión en determinados segmentos y los resultados indirectos en la recaudación, provenientes del riesgo generado en los contribuyentes vinculado con la capacidad del SRI para identificar su evasión o fraude fiscal. En el siguiente cuadro, constan los resultados de la recaudación directamente generada por las unidades de control tributario del SRI en los últimos años:

RECAUDACIÓN FORZOSA

Período 1999 - 2005
en miles US \$



Los controles intensivos en Ecuador involucran la determinación a alrededor de doscientos contribuyentes anuales y la generación de deudas en el orden de los US \$ 172,9 millones, de las cuales un 80% terminan en procesos de litigio en los tribunales fiscales del país. En el siguiente cuadro se presenta la incidencia indirecta en la recaudación, derivada de las auditorías intensivas del SRI en el período 2001 - 2004:

Evaluación descriptiva de la Incidencia de las Auditorías en las Declaraciones del Impuesto a la Renta de las personas Jurídicas
período fiscal 2001 - 2004

		Relación Impuesto / Ingresos declarados		Auditorías realizadas	Ingresos de Empresas Auditadas (en millones de US \$)	Ingresos Totales (en millones de US \$)	Cobertura de Auditorías
SECTOR ECONOMICO		2001	2004	2001 - 2004	2004	2004	2004
Incrementan ratio	PETROLEO Y MINAS	2.4%	9.3%	61	2,755	2,909	94.7%
	BANCA Y SEGUROS	1.2%	1.6%	70	1,329	3,080	43.2%
	ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	0.6%	1.6%	30	1,190	1,770	67.2%
	CONSTRUCCION	1.1%	1.2%	40	46	970	4.7%
	SERVICIOS COMUNITARIOS Y PERSONALES	0.5%	0.6%	15	18	732	2.5%
	PESCA	0.3%	0.4%	46	67	384	17.5%
Subtotal Incrementan		1.2%	4.0%	262	5,406	9,846	54.9%
Sin Cambio	INDUSTRIA	1.4%	1.4%	152	2,217	9,061	24.5%
	COMERCIO	0.6%	0.6%	249	5,636	18,136	31.1%
	INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER.	1.2%	1.2%	81	177	2,487	7.1%
	AGRICULTURA	0.4%	0.4%	46	265	2,068	12.8%
Subtotal Sin Cambio		0.9%	0.9%	528	8,296	31,751	26.1%
Reducen ratio	TRANSPORTE Y COMUNICACIONES	1.6%	1.4%	51	1,289	3,809	33.8%
	SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD.	0.8%	0.5%	19	47	740	6.3%
	HOTELES Y RESTAURANTES	0.9%	0.8%	14	107	366	29.2%
	ENSEÑANZA	0.8%	0.2%	7	29	697	4.1%
Subtotal Reducen		1.4%	1.1%	91	1,472	5,611	26.2%
Total		0.9%	1.4%	881	15,174	47,208	32.1%

Información provisional sujeta a revisión

Fuente: Bases de Datos del SRI, información de Auditoría Tributaria

Elaboración: Planificación y Control de Gestión

Fecha de corte: julio 2006

En el cuadro se destaca el importante efecto en la relación impuesto / ingresos de las auditorías del SRI entre los años 2001 y 2005, en el sector petrolero, que a pesar del comportamiento del precio internacional del crudo, ha sido sometido a importantes ajustes tributarios por revisiones de la Administración Tributaria a declaraciones presentadas en años anteriores al 2004. Otros sectores en los cuales fue favorable la incidencia de las auditorías en las declaraciones impositivas, han sido los sectores de banca y seguros, electricidad, construcción, servicios comunitarios y personales y pesca. Cabe resaltar que estos sectores en promedio registraron la mayor cobertura de auditorías por ingresos declarados.

Por otra parte, se evidencian sectores como el comercio, la industria, empresas inmobiliarias y agrícolas con un importante número de contribuyentes, en los cuales la cobertura de las acciones del SRI, relacionando los ingresos de las empresas auditadas con los ingresos totales de dichos sectores, aún es limitada y como consecuencia, la incidencia tributaria es nula.

En el último segmento, los servicios de comunicaciones manejados por empresas públicas, sectores de menor cultura tributaria como el transporte y la existencia de exoneraciones a un gran número de entidades sin fines de lucro en los servicios sociales y contribuyentes de las áreas de salud, hoteles, restaurantes y enseñanza, explican la contracción del aporte tributario por cada dólar de ingreso declarado.

5. RETOS QUE ENFRENTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En concordancia con los elementos que han sido explicados anteriormente y con la evolución de la economía en el ámbito internacional, se aprecia que la Administración Tributaria del Ecuador está enfrentando variados desafíos relacionados con nuevas prácticas de evasión y elusión de impuestos, tales como la constitución de empresas fantasmas, la falsa creación de gasto o crédito tributario, la sobrevaloración o subvaloración en transacciones internacionales y la ausencia de normas relativas a la fiscalidad del comercio electrónico.

Estos desafíos resultan complejos para la Administración Tributaria ecuatoriana, en la medida que en el actual contexto económico y fiscal de Ecuador, la existencia de mayores recursos petroleros que facilitan el financiamiento del Presupuesto General del Estado, restan importancia a los ingresos tributarios, por lo cual, varias de las reformas no han sido consideradas por la sociedad con la trascendencia que ameritan y en contraparte, en los últimos años, la política fiscal se ha orientado a la creación de nuevas exoneraciones tributarias, generando inequidad en el sistema tributario ecuatoriano y limitaciones a la capacidad de control de la Administración Tributaria.

Por otra parte, conforme con estudios especializados, en el sector de microempresarios conformado por alrededor de 160 mil comerciantes, artesanos o transportistas con ventas anuales de US \$ 1.600 millones, el 70% de los encuestados no tienen el RUC y no ingresan al sistema de facturación porque un 90% de sus ventas las destinan a

consumidores finales. Para enfrentar el reto de la informalidad, que provoca un importante nivel de incumplimiento tributario y una alta competencia desleal frente a los sectores formales de la economía, la Administración Tributaria vio la necesidad de poner en consideración del Congreso Nacional, la aprobación de un proyecto de Régimen Simplificado para microempresarios, trabajadores autónomos, artesanos y transportistas, que contempla un pago mensual a manera de impuesto único, para reemplazar la declaración del Impuesto a la Renta y el IVA. El proyecto incorpora la obligación de que los contribuyentes exijan facturas a sus proveedores, lo cual facilitaría al SRI la identificación de grandes empresas evasoras, que utilizan a la informalidad para distribuir mercaderías de origen ilícito.

Adicionalmente, con la finalidad de reducir las brechas de evasión, las unidades de control tributario del SRI están perfeccionando un sistema automatizado para monitorear el control masivo respecto al ciclo formal, las inconsistencias y las diferencias. Este sistema facilitará las acciones del SRI, por cuanto permite:

- Detección automática de infracciones;
- Carga automática de contribuyentes a controlar;
- Asignación automática de procesos a los analistas;
- Generación de documentos correspondientes, tales como Notificaciones Preventivas, Requerimientos de Información, Comunicaciones de Diferencias, Resoluciones de Sanción, Resoluciones de Suspensión de Clausura, Resoluciones de Levantamiento de Clausura;
- Ingreso individual y masivo del estado de las notificaciones;
- La justificación automática de notificaciones, de ser el caso; y una
- Interfaz con el Workflow institucional, para verificación de trámites relacionados.

Un elemento en el que la Institución también ha orientado sus acciones, se relaciona con la fiscalidad internacional. Las primeras definiciones se efectuaron en el año 2005, con la aprobación del Reglamento de Precios de Transferencia, basado en los modelos y métodos de la OCDE, a través del cual se prevé que los contribuyentes presenten en el año 2006, el anexo de precios de transferencia y el informe de las operaciones internacionales con partes vinculadas. Posteriormente, en el mes de junio del 2006, se creó la Unidad de Precios de Transferencia, orientada a definir los procedimientos para llevar a cabo el control fiscal de las operaciones internacionales, dentro del contexto de la globalización económica, tales como:

- diseñar programas para el control de precios de transferencia,
- desarrollar procesos de intercambio de información, específicos y automáticos, con otras administraciones tributarias,
- coordinar la asistencia mutua y cooperación entre Administraciones Tributarias,
- verificar el correcto cumplimiento de los convenios para evitar la doble tributación,
- definir planes de control a no residentes, en función de la renta generada en el país y el control de la renta mundial, en función del principio de residencia.

6. CONCLUSIONES

El Servicio de Rentas Internas, en sus años de operación y con el entorno descrito en el presente documento, ha logrado importantes avances en la gestión tributaria en Ecuador. La recaudación de impuestos, los menores niveles de evasión, la imagen y respeto que se ha ganado como una institución técnica y el gradual proceso de cambio que se observa en la cultura tributaria ecuatoriana, reflejan que el modelo de gestión adoptado por la entidad ha dado resultados en el mediano plazo.

Los mayores retos y desafíos relacionados con el incumplimiento tributario obedecen en buena parte, a los altos niveles de informalidad de la actividad económica en el país, situación que complica la gestión de las Administraciones Tributarias Nacionales. El nivel de rechazo al pago de impuestos, el nivel sociocultural de los sujetos pasivos y la complejidad de las operaciones económicas a este nivel, demandan la definición de estrategias adecuadas para formalizar la fiscalidad y mejorar la equidad y generalidad del sistema tributario ecuatoriano. En este sentido, la creación de un Régimen Simplificado se constituye en un proyecto sustancial para el combate de la evasión y el fraude fiscal de estos sectores.

En el control intensivo del SRI, aún quedan desafíos pendientes. La globalización y en particular la mayor facilidad de movimiento de los flujos internacionales de capitales y el no contar con una adecuada actualización de la normativa tributaria, que establezca definiciones sobre establecimientos permanentes y el tratamiento de empresas que operen con paraísos fiscales o de tributación preferente y potencie la armonización tributaria, restringe la capacidad de reacción del SRI, ante las prácticas de elusión tributaria.

Sin embargo, la reciente creación de normativa relacionada con el tratamiento de los precios de transferencia, plantea un nuevo escenario para la fiscalidad internacional del SRI en los próximos años., En este ambiente, la relativamente baja experiencia de los funcionarios del SRI en la auditoría de empresas multinacionales y grandes grupos económicos , es un aspecto que la organización va fortaleciendo cada año con una mayor inversión en capacitación y formación con especialización tributaria.

Finalmente, es importante destacar que a pesar de estos factores, los procesos de control masivos y algunos programas intensivos de fiscalización llevados a cabo por el SRI, han permitido mantener la presencia fiscal y generar riesgo ante el incumplimiento de las normas, favoreciendo significativamente al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y a la mayor equidad y generalidad en el pago de impuestos en Ecuador.

TEMA 2 **LUCHA CONTRA LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

Marcelo Pablo Costa

Subdirector General de Fiscalización
Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP
(Argentina)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Principales Aspectos que Influyen en el Fraude Fiscal.- 2.1 Contexto Político y Económico.- 2.2. Evolución de las Formas de Evadir.- 2.3. Globalización de la Economía.- 2.4. Conformación de Grupos Económicos Locales e Internacionales.- 3. Mecanismos para la Prevención, Detección y Control del Fraude. - 3.1. Medidas de Carácter Legislativo.- 3.2. Medidas de carácter organizacional.- 3.3. Programa de educación tributaria.- 3.4. Medidas de carácter estructural.- 3.5. Medidas para el intercambio de información.- 3.6. Aspectos relativos a la aplicación de la informática e Internet.- 4. Conclusiones.

1. INTRODUCCION

Históricamente las Administraciones Tributarias han intentado reducir los niveles de incumplimiento tributario ejerciendo sus funciones principales –de recaudación, cobranza y fiscalización– de una manera tradicional que se traducía en basar sus estrategias en la aplicación de acciones operativas directas sobre los posibles incumplidores.

De este modo, desde el punto de vista de la función de recaudación y cobranza y ante la detección de omisiones por parte de los contribuyentes de presentar sus declaraciones juradas o de efectivizar los pagos respectivos, se emitían rutinariamente las intimaciones administrativas de rigor. En ese contexto, esas actividades eran cuantificadas y rendidas estadísticamente como acciones de efectividad cumplidas aunque finalmente no hubieren sido exitosas.

Los avances tecnológicos, en conjunto con estrategias de segmentación de contribuyentes, han permitido una mejora en la eficacia a través de la realización de acciones consistentes en la emisión “on-line” de intimaciones o boletas de deuda al subconjunto de contribuyentes de mayor significatividad fiscal considerando su nivel de tributación histórico.

El éxito de la gestión se mide ahora por el nivel de respuesta positiva dado por quien recibe la citada intimación o la boleta de deuda en un lapso de tiempo determinado, es decir que se considera satisfactoria la gestión en la medida que el contribuyente, originalmente omiso, presente la declaración jurada respectiva o cancele la deuda fiscal en un tiempo breve a partir de la actividad de la Administración y para aquellos que no cumplan inmediatamente se continúe con las medidas de efectividad correspondientes –embargos, inhibición general de bienes, juicios de ejecución fiscal, etc.–, de manera de cerrar el ciclo completo del control.

Por otro lado, desde la óptica de la función de fiscalización, antes la Administración se entendía satisfecha cuando existía un alto nivel de detección de ajustes de inspección o en algunos casos cuando se podía reflejar estadísticamente un número importante de acciones de fiscalización en un determinado período de tiempo.

Tanto la planificación de esas acciones, como el control de gestión de la actividad real desarrollada, se centraban en “cuantificar” las actividades de auditoría tributaria, considerándose como un mejor resultado cuando la cantidad de las mismas era mayor a lo programado y/o cumplido efectivamente en los ciclos anteriores.

Este criterio, meramente estadístico y efectista, que prevaleció durante muchos años y que parecía difícil de cambiar, provocó una degradación continua y creciente de la calidad y efectividad de las acciones de fiscalización.

El primer avance dado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) fue reconocer esta situación y tomar la decisión de cambiar el rumbo de las estrategias de control, tanto de recaudación y cobranza como de fiscalización, por otras en las cuales primaran los aspectos “cualitativos”.

Esto implicó necesariamente olvidar el criterio que si se reduce la cantidad de actividades de control directo, se considere a la Administración Tributaria menos eficiente, e incorporar otros puntos de vista más evolucionados, referidos a ser más selectivos en la detección de los universos objeto de acciones operativas, garantizando que las mismas no sean espasmódicas y desarticuladas entre sí, tendiendo a cerrar los procesos que se pudieren iniciar con cada una de ellas.

Indudablemente, la aplicación de esta nueva óptica en la Administración Tributaria argentina ha demostrado ser mucho más efectiva que la estrategia anterior, ya que la inclusión de indicadores de cumplimiento de metas interrelacionados entre sí y la incorporación de otros de carácter cualitativo, que permitan medir en períodos cortos de tiempo cómo se han cerrado ciclos completos de control, han mejorado la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, con la consecuente elevación de su nivel de cumplimiento voluntario, que a la postre es el objetivo principal del control fiscal.

Sin embargo, las Administraciones Tributarias que entiendan que implementando solamente los cambios expuestos solucionan definitivamente los problemas del incumplimiento fiscal, caerían en un nuevo error de diagnóstico.

Así, sin perjuicio que planificar y ejecutar programas de recaudación, cobranza y fiscalización que prioricen la “calidad” sobre la “cantidad” de acciones y que las mismas cumplan lo que se denomina “ciclo completo” en cada una de sus funciones es indiscutiblemente mejor que las estrategias llevadas a cabo con anterioridad, todavía es insuficiente como herramienta consistente para controlar y prevenir el incumplimiento fiscal.

La tendencia actual es que las Administraciones Tributarias apliquen los mayores esfuerzos en actividades que prevengan el fraude fiscal, utilizando a tales fines una serie de herramientas de diversos tipos –legales, normativas, estructurales, tecnológicas, etc.–, que induzcan al conjunto de contribuyentes a mejorar su cumplimiento tributario y que en caso que esto no ocurra, otorguen al organismo

mecanismos de rápida y precisa detección, para entonces sí aplicar acciones de control directo ante los incumplimientos.

La experiencia argentina en esta materia no ha sido casual, sino que ha emergido como consecuencia de una constante interacción entre las áreas operativas, tanto impositivas como aduaneras, y las áreas centrales de planificación, de recaudación y fiscalización de la AFIP.

Como corolario a esta introducción, se puede decir que este trabajo centrará el enfoque sobre las herramientas mencionadas en el párrafo anterior, como una estrategia superadora de las que hasta hace poco tiempo la mayoría de las Administraciones Tributarias aplicaban casi mecánicamente y cuya efectividad tenía dudoso resultado.

2. PRINCIPALES ASPECTOS QUE INFLUYEN EN EL FRAUDE FISCAL

Como punto de partida para que las Administraciones Tributarias estén en condiciones de adaptarse rápidamente a las nuevas modalidades del fraude fiscal, se hace imprescindible que tengan una capacidad inmediata de detección de las mismas, lo que les permitirá realizar un diagnóstico e incluso anticiparse al impacto que producen estas realidades.

Para poder cumplir con tal premisa se debe procurar tener una mirada conceptual y global, más allá de las funciones operativas específicas cotidianas. En este sentido, es importante resaltar que las Administraciones Tributarias modernas deben cubrir equilibradamente tres objetivos muy concretos: elevar el nivel medio de cumplimiento, maximizar el cumplimiento voluntario y formar conciencia tributaria.

El primero de los objetivos es de corto plazo y tiende a disminuir la brecha interanual de incumplimiento general.

En el caso del segundo objetivo, de mediano plazo, busca que los contribuyentes cumplan cabalmente con las normas tributarias.

Sin lugar a dudas la formación de conciencia tributaria es el objetivo que demanda un mayor esfuerzo para los organismos de control fiscal, no solo porque trasciende la tradicional óptica operativa de los mismos, sino porque requiere tener un conocimiento más amplio acerca de aspectos que hasta ahora son -en su mayoría- ajenos a sus responsabilidades directas.

En este sentido, señalaremos algunos de los más importantes aspectos que tienen incidencia en la aparición de maniobras de fraude fiscal.

2.1. Contexto Político y Económico.

En los últimos años las Administraciones Tributarias han comenzado a tomar conciencia de la importancia que el contexto político, económico y social tiene en su gestión.

La mirada exclusivamente dirigida a los procesos internos ha dado paso a un cambio de perspectiva donde ese contexto va adquiriendo mayor relevancia, por lo cual la estrategia de la gestión cada vez se vincula más con los factores externos que condicionan la operación cotidiana de nuestras organizaciones.

Hacia el final de la década del 90, la República Argentina entró en un proceso recesivo que culminó con la crisis del 2001, que se puede llegar a catalogar como la más importante de la historia reciente. Las consecuencias lógicas de ello fueron un incremento significativo en los índices de pobreza, aumento a casi un tercio del nivel de desocupación o subocupación en la población activa, importante reducción del PBI, brusca devaluación de la moneda y consecuente salida del régimen de convertibilidad, masiva fuga de capitales, quiebre del sistema financiero y "default" interno y externo.

Obviamente, la situación expuesta impactó muy negativamente sobre los ingresos tributarios. El colapso del sistema financiero y el bloqueo de los depósitos bancarios, sumado a la declaración del "default" generaron por un lado una situación de hecho que era la indisponibilidad de fondos y por otro un sentimiento generalizado en la población de incertidumbre hacia el futuro y de resistencia al cumplimiento de cualquier obligación de tipo fiscal –tasas e impuestos municipales y provinciales, contribuciones, impuestos nacionales y hasta retribución por servicios públicos prestados–.

El resultado concreto de las condiciones señaladas fue una clara disminución del cumplimiento voluntario, situación que se vio agravada por una reducción en la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes.

2.2. Evolución de las Formas de Evadir.

Sin perjuicio de los conceptos vertidos en el punto anterior y a efectos de ejemplificar algunas cuestiones producto de la experiencia adquirida por parte de la AFIP, podemos describir seguidamente como ha evolucionado la forma de evadir en la Argentina.

Hasta mediados de la década de los 90, un porcentaje muy significativo de los ajustes originados en fiscalizaciones, estaban relacionados con evasión en el monto de ventas, omitiendo base imponible en el Impuesto a la Renta y en el Impuesto al Valor Agregado.

A partir de esa fecha y hasta el presente, la experiencia operativa ha demostrado que un 50% de los montos ajustados en el transcurso de las fiscalizaciones siguen siendo originados en la omisión de declarar ingresos, pero el otro 50% se concentra en la detección de comprobantes de compra y/o gastos apócrifos en la contabilidad de los sujetos fiscalizados.

En este caso, el cambio en la manera de evadir puede asegurarse que ha surgido como consecuencia de un constante mejoramiento en los diseños de los sistemas de facturación implantados desde el año 1991, que han obligado a una mayor formalidad en la confección y posterior registración de los comprobantes de venta –facturas–.

Justamente ante tal circunstancia, el contribuyente que pretendía continuar evitando el correcto pago de los impuestos, tomó como variable de ajuste incorporar en su contabilidad facturas apócrifas, ahuecando las bases imponibles de los tributos antes citados.

Desde el punto de vista de la gestión de la fiscalización, este cambio en la manera de realizar el fraude fiscal provocó una mayor profundización de la actividad fiscalizadora, ya que además de concentrar la misma en el control de la veracidad de los ingresos declarados, se debieron incorporar con mayor intensidad pautas de auditoría para legitimar fiscalmente los comprobantes contabilizados como compras y/o gastos.

Este último supuesto ha dado una mayor complejidad a las auditorías, debido a que para verificar la legitimidad señalada precedentemente, se deben extender las fiscalizaciones a los eslabones anteriores de la cadena comercial –proveedores– lo cual trae aparejado implícitamente abrir un abanico de verificaciones colaterales como parte de la inspección original y fundamentalmente a efectos de constatar no sólo la real existencia de los proveedores, sino también la verdadera capacidad operativa que poseen éstos ante los montos consignados en sus comprobantes de ventas.

Esta generación de fiscalizaciones simultáneas ha provocado la necesidad de ampliar el alcance de las inspecciones originales y consecuentemente prolongar la duración de las mismas, restando de ese modo capacidad de tener mayor cobertura y disminuyendo el riesgo a ser fiscalizado, lo cual indirectamente actúa en desmedro del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes en general.

2.3. Globalización de la Economía.

El fenómeno de la globalización de la economía a nivel mundial que se viene dando desde las últimas dos décadas y que ha tenido un crecimiento exponencial en los últimos años, no es un tema ajeno a las administraciones tributarias ya que uno de los pilares que ha justificado tal incremento es la planificación fiscal, que utilizada nocivamente perjudica notablemente a las bases imponibles del impuesto a la renta en los países con tasas normales de tributación a nivel internacional.

Si bien al principio del período señalado fueron casi ignoradas sus consecuencias fiscales a nivel internacional, ya desde hace más de una década la mayoría de las Administraciones Tributarias se han interesado por profundizar el análisis de la globalización y se ha invertido considerablemente en el diagnóstico y en la búsqueda de mecanismos que al menos atenúen los efectos nocivos que las mismas traen a la recaudación fiscal.

Tan importante son las consecuencias tributarias –tanto de índole impositivo como aduanero– que algunas cifras ayudarán a confirmarlo:

- cerca del 60% de las transacciones económicas a nivel mundial se realizan entre empresas vinculadas o relacionadas.

- la tasa promedio del crecimiento de la economía en el ámbito mundial en las últimas dos décadas fue del 1,4% anual, mientras que la de los paraísos fiscales es del 3,3%.
- el porcentaje de población existente en los paraísos fiscales respecto de la población mundial es del orden del 0,8%, mientras que su producto bruto es cercano al 2,8%.
- la participación de los paraísos fiscales sobre el total de la inversión extranjera marca los siguientes resultados:
 - Sobre el empleo: 5,7%
 - Sobre las ventas: 13,4%
 - Sobre los activos: 15,7%
 - Sobre los ingresos netos: 30%

Justamente, éste último indicador resume el ahucamiento de las bases imponibles en el impuesto a la renta que sufren los países no considerados paraísos fiscales, debido que más allá de los niveles existentes de empleo, inversión o ventas, la incidencia de los beneficios declarados por las empresas localizadas en los mismos, es indudablemente superior a lo declarado en cualquier otro país.

Es decir que, siguiendo con el análisis de los ratios antes indicados, al menos existe un 50% de sobreimputación de beneficios en países con baja o nula tributación en el impuesto a la renta, en desmedro de su correcta declaración en los demás fiscos.

2.4. Conformación de Grupos Económicos Locales e Internacionales.

Lo consignado en el punto inmediato anterior deja en claro la incidencia negativa de la planificación tributaria nociva realizada por grupos económicos de carácter internacional.

El problema se agrava aún más cuando la planificación tributaria nociva se instala dentro del sistema tributario local. La proliferación de la conformación de grupos económicos locales obliga a las Administraciones Tributarias a analizar tales relaciones comerciales a efectos de diferenciar claramente aquellas legítimas de otras que se conforman con el único objetivo de evitar el pago de los impuestos correspondientes.

En la República Argentina, la AFIP ha detectado dos formas de reasignar beneficios entre empresas localizadas en el país, que implican una suerte de planificación tributaria nociva interna:

- grupos económicos locales que derivan parte de los beneficios a una o más empresas legítimas, existentes en el mencionado grupo, las cuales acumulan quebrantos impositivos, saldos a favor o poseen ventajas tributarias específicas.
- grupos económicos que derivan parte de los beneficios a una o más empresas inexistentes, a las que se les imputan operaciones irreales.

El primer supuesto es considerado un verdadero “tax planning” local y la Administración debe intentar reconocer dentro del grupo económico la existencia de estas empresas con los citados beneficios, para verificar la autenticidad de las operaciones comerciales realizadas entre ellas y, además, que el monto de las operaciones intragrupo responda a los valores del mercado.

Por el contrario, en el segundo caso se debe probar la inexistencia de la empresa y sus operaciones y que su creación formal fue realizada al solo efecto de defraudar al fisco.

3. MECANISMOS PARA LA PREVENCIÓN, DETECCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE

De acuerdo a lo hasta aquí descripto las Administraciones Tributarias deben incorporar dentro de sus funciones nuevos enfoques, desconocidos hasta hace poco tiempo atrás o al menos no explotados directamente por ellas.

De este modo, el conjunto de nuevas realidades políticas, económicas, sociales, etc., impactan negativamente en el quehacer diario de los entes recaudadores y los obligan a ampliar sustantivamente sus competencias e incorporar estrategias de control de carácter preventivo, a las tradicionales acciones de detección, control y sanción “ex-post” del fraude fiscal.

A continuación se describirán las principales medidas desarrolladas por la AFIP o en las que ha participado dentro del nuevo rol asumido:

3.1. Medidas de Carácter Legislativo.

Tradicionalmente existió una clara diferenciación entre las atribuciones que le competían a las áreas de gobierno que elaboran la política tributaria respecto a aquellas que llevan adelante la Administración Tributaria.

En este contexto, la función de la misma se limitaba a controlar el cumplimiento por parte de los administrados, de las normas legales de carácter tributario emanadas del Poder Legislativo y sus respectivas reglamentaciones dictadas por las áreas del Poder Ejecutivo encargadas de la política fiscal.

Sin duda que ante el nuevo contexto al que hemos hecho referencia en los puntos anteriores, la participación del organismo recaudador en la formulación de políticas tributarias es fundamental, ya que es éste quien en el día a día ha colectado una rica experiencia, que le permite proponer nuevas normas o modificaciones tanto de carácter procedimental, como específicas de los distintos gravámenes que administra, ante vacíos o resquicios de las legislaciones vigentes que posibilitan la evasión o la elusión fiscal.

Como consecuencia de la crisis del 2001 y a efectos de encauzar por carriles formales a la actividad económica, se propició una ley imponiendo limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo, de tal forma que los pagos superiores a \$ 1000.- no realizados por medio de algún instrumento bancarizado –depósito, giro o

transferencia, cheque, tarjetas de crédito o débito—, no producen efectos entre las partes ni frente a terceros. Desde el punto de vista fiscal, esas transacciones tampoco pueden ser computadas como deducciones, créditos fiscales o cualquier otro tipo de beneficio para el contribuyente.

Asimismo y como complemento de la medida anterior, se implementó la restitución de un porcentaje del impuesto al valor agregado sobre las compras realizadas por los usuarios de tarjetas de crédito y de débito, lo cual implica un beneficio directo para los consumidores finales haciéndolos partícipes de la lucha contra la evasión, además que se logra un incremento del consumo interno y del nivel de actividad económica. La norma respectiva también faculta al Poder Ejecutivo a otorgar el mencionado beneficio a quienes realicen sus operaciones en efectivo o con otros medios de pago, todo lo cual contribuye a transparentar esas operaciones frente al organismo fiscal.

Otra de las primeras experiencias de propuestas normativas, fue la realizada por la AFIP relacionada con la reducción de alícuotas en el IVA. Esta medida ha sido oportunamente propiciada al Congreso con el fin de ser aplicada a sectores determinados de la actividad económica argentina —en su mayoría agropecuaria— que presentaban altas tasas de evasión en la comercialización de bienes principalmente destinados a la exportación.

En este caso, la legislación argentina prevé el reintegro del IVA contenido en los insumos de aquellos productos que se exporten, con lo cual la reducción de la tasa general del impuesto al 50 %, disminuye la posibilidad de devolver al exportador un monto superior al gravamen recaudado en las etapas anteriores, en las cuales la cobertura de fiscalización es reducida en atención a la atomización de los sujetos involucrados y por otro lado disminuye el costo financiero para el sector exportador que se le genera entre el pago del crédito fiscal del IVA en el momento de la adquisición de los bienes que posteriormente se exportan y la fecha de efectivizarse la devolución de ese crédito de parte del fisco.

En este mismo orden de ideas, la AFIP ha propiciado —desde al año 2004— una serie de reformas legislativas que se conocen con el nombre de “Plan Antievasión I” y “Plan Antievasión II”. La citada intervención no se ha limitado a proponer los cambios legislativos que se han entendido necesarios para atacar el fraude fiscal, sino que más interesante aún ha sido la activa participación dentro de las comisiones técnicas de las Cámaras de Diputados y Senadores, explicitando los fundamentos de los cambios propuestos y aportando los casos concretos que evidenciaban la necesidad de los mismos.

Además, una vez aprobadas las normas en cuestión, la AFIP trabajó activamente junto a las demás áreas del Poder Ejecutivo responsables de la política fiscal, en los proyectos de decretos reglamentarios que requerían ser dictados para poner en práctica las reformas tratadas.

Otra característica que ha permitido dar un marco de integralidad a las reformas, es el rol de Agencia Única tributaria que tiene la AFIP, lo que le ha permitido impulsar propuestas de modificación o creación de leyes de índole impositiva, previsional y aduanero.

El “Plan Antievasión I” contuvo propuestas que a posteriormente se convirtieron en leyes de carácter impositivo y procedimental; en el caso del “Plan Antievasión II” la reforma tuvo un contenido más variado incluyendo necesidades impositivas, previsionales y aduaneras.

Los principales aspectos tratados en el “Plan Antievasión I” fueron los siguientes:

- Modificaciones legales de índole impositiva:
 - Extensión de la responsabilidad solidaria: a los sujetos que por sus compras reciban facturas o documentos apócrifos, en los casos en que deban constatar su autenticidad; a los socios de las sociedades irregulares y de hecho por las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades de las que formen parte; a los síndicos de los concursos preventivos y quiebras por los tributos adeudados, si no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y el ingreso de los mismos; a cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o agrupamiento empresarial, respecto de las obligaciones tributarias del grupo.
 - Incorporación de presunciones “juris tantum” a la Ley de Procedimiento Tributario: permiten determinar de oficio la materia imponible cuando haya diferencias entre las existencias declaradas por el contribuyente y lo relevado por imagen satelital; o cuando los depósitos bancarios del período superen las ventas o ingresos declarados en el período. En los casos de ingresos de fondos de cualquier naturaleza, provenientes de países de baja o nula tributación, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados.
 - Se otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad de condicionar –por vía de reglamentación– el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos en favor del contribuyente o responsable, a la utilización de determinados medios de pago o a formas especiales de comprobación de sus operaciones.
 - Se agrega como figura infraccional la resistencia a la fiscalización. Asimismo, se reputará como infraccional el cumplimiento parcial del deber de información, si dificulta las tareas de determinación, verificación o fiscalización.

Los tópicos más importantes incluidos en el “Plan Antievasión II” son:

- Modificaciones legales de índole impositiva:
 - Otorgamiento de facultades a la AFIP para proceder al secuestro preventivo y eventual comiso de mercaderías: se aplicará en el caso de detección de bienes que no cuenten con el debido respaldo documental que acredite su legítima tenencia.
 - Considerar como domicilio fiscal al electrónico: de esta manera la comunicación informática será una forma de notificación válida de todo acto de la AFIP.

- Determinación de un domicilio fiscal alternativo con plena validez a todos los efectos legales: implica poder localizar e identificar a contribuyentes en cuyo domicilio fiscal no ha podido ser ubicado.
- Creación de la figura del “inspector fedatario”: se habilita a la AFIP a designar funcionarios que actúen como compradores o consumidores a efectos de verificar el control de las normas sobre emisión y entrega de comprobantes de venta.
- Puesta en marcha a nivel nacional de un sistema de registro unificado de personas jurídicas: la clave única de identificación tributaria (CUIT) emitida por la AFIP será el único identificador de las sociedades. Para ello la Administración fiscal participa en la implementación del mencionado registro dando asistencia técnica y financiera.
- Modificaciones legales de índole previsional:
 - Revisión del régimen de trabajadores del servicio doméstico: unificación de la legislación previsional en la materia e incentivos a la regularización del personal doméstico, al permitir al empleador que el sueldo pagado se lo compute como deducción en el impuesto a la renta.
 - Normativa que combate el uso de figuras jurídicas destinadas a evadir el pago de los recursos de la seguridad social: interpretación sobre la base de la realidad económica; contratación de personal a través de cooperativas de trabajo y otras figuras similares.
 - Determinación de deuda sobre base presunta cuando el empleador no registre o declare a su personal: permite estimar la existencia de la relación laboral desde el último aporte registrado, hasta la fecha de detección del incumplimiento.
 - Implementación del régimen sancionatorio aplicable a los agentes de retención y percepción de los recursos de la seguridad social: homogeneizar los regímenes sancionatorios con los que existían en materia impositiva.
 - Reducción de los plazos procesales en materia de seguridad social: asimilación de plazos a los existentes en materia impositiva.
- Modificaciones legales de índole aduanera:
 - Prohibición de operaciones de comercio exterior que involucren a mercaderías falsificadas: las mercaderías serán calificadas como contrabando, facultando al servicio aduanero al decomiso de las mismas.
 - Facilitación de la disposición o venta de mercaderías secuestradas por la Aduana: autorizar al servicio aduanero a disponer de las mercaderías secuestradas sin previa intervención judicial.

- Redefinición de la base imponible en ciertas operaciones de comercio exterior: determinación del momento y el valor imponible en oportunidad del registro de la declaración de mercaderías importadas, a fin de evitar maniobras en las que se involucren importaciones temporarias.
- Limitación del momento hasta el cual puede rectificarse la declaración aduanera: se elimina la posibilidad de modificar las declaraciones aduaneras cuando el operador ya conoce el canal de selectividad que le ha sido asignado.
- Optimización de la cobranza coactiva de las deudas aduaneras: otorgamiento de facultades de cobranza coactiva y de embargo en la ejecución de deudas aduaneras, al igual que las existentes para deudas impositivas.
- Adecuación de la figura de contrabando menor y mayor penalización del contrabando punible judicialmente: se eleva el monto mínimo a partir del cual se incurre en contrabando, con el fin de dar mayor celeridad a la tramitación de las causas judiciales consideradas importantes para la AFIP. Asimismo, se equiparan las escalas penales y las sanciones pecuniarias en materia de contrabando a los criterios de la ley Penal Tributaria.
- Facultad de la AFIP para la constitución de garantías por medios electrónicos: a fin de evitar la falsificación de las garantías exigidas, se le da validez legal a la constitución, modificación, sustitución o extensión de las garantías por medios informáticos o electrónicos.

3.2. Medidas de Carácter Organizacional.

Una de las características que se destaca de las empresas multinacionales que hacen planificación tributaria nociva, es la flexibilidad organizacional con la que ellas operan. Es así que constantemente realizan cambios en su estructura a efectos de crear nuevos componentes, instalar sucursales o representaciones, realizar fusiones o escisiones en uno o más países, de forma tal que el “holding” pueda tener el mejor posicionamiento fiscal posible.

En este contexto, también las Administraciones Tributarias deben realizar cambios en su estructura funcional, de manera de poder formar áreas especializadas en el análisis y estudio de los grupos económicos nacionales y transnacionales con el objeto de poder conocer lo más rápido y certeramente posible la conformación de los mismos y las operaciones entre los miembros de un mismo grupo.

En este caso, la experiencia de la AFIP en su concepción de Agencia Única Tributaria ha sido positiva, ya que la concentración de conocimientos en materia aduanera, impositiva y de la seguridad social, unida a la consolidación, unificación y/o interrelación de las respectivas bases de datos, potencian la posibilidad de afrontar la planificación fiscal mencionada.

Por otra parte, la autarquía presupuestaria otorgada al organismo fiscal, ha permitido desburocratizar los procesos de adquisición de bienes y servicios indispensables para

su modernización, cuestión que queda demostrada principalmente en materia informática –hardware y software– y de comunicaciones –Intranet e Internet–.

También desde el punto de vista organizacional, el cambio de funciones y perfiles en las áreas de investigación impositiva, que se encuentran descentralizadas geográficamente en todo el territorio del país, sumado a una mayor y constante capacitación de su personal y a la disponibilidad de sistemas informáticos integrados, han permitido dotar a las mencionadas áreas de instrumentos acordes para la investigación y selección de casos para controlar a los contribuyentes de mayor riesgo fiscal.

En este mismo sentido, la formulación de cruces de información sistémicos realizados centralmente, permiten abastecer masivamente a las áreas de fiscalización y verificación de casos para fiscalizaciones puntuales y de oficina, sin la necesidad de una intervención personalizada por parte de las áreas de investigación, permitiendo destinar a éstas de una mayor cantidad de tiempo a la detección de asuntos de presunto interés fiscal relevante, que serán derivados para una fiscalización profunda o integral.

Asimismo, la creación de áreas o equipos de fiscalización específicos para el análisis de distintos sectores de actividad económica o segmentos de contribuyentes de alto riesgo fiscal, ha permitido asignar estos recursos humanos especializados a temáticas complejas que de otro modo quedarían incluidas en rutinas de control heterogéneas a nivel regional.

Son ejemplos de lo expuesto la creación de un área para el control específico de operaciones internacionales y precios de transferencia, así como la conformación de equipos especializados para la auditoría de grandes contribuyentes pertenecientes a sectores tales como el financiero, asegurador, bursátil, exportador, entre otros.

Complementariamente, también existe un área con reflejo estructural que se ocupa del análisis, la investigación y la fiscalización por sector económico, a efectos de dotar a las restantes áreas de inspección de herramientas prácticas y de novedosos enfoques técnicos, para ser utilizadas en las auditorías tributarias. Esos estudios son transformados en verdaderos manuales descriptivos de la actividad de que se trate, que incluyen: el análisis del proceso productivo, los insumos claves utilizados, la estructura de costos, la forma de comercialización, las posibles brechas de evasión y las principales estrategias específicas de fiscalización recomendadas para abordar las mismas. De esa manera, los responsables de llevar adelante este tipo de auditorías no inician la misma pidiendo información general en forma mecánica, sino que pueden planificarla en función a la parametrización que surge de los citados manuales.

Como correlato de lo anterior y a efectos de poder constatar las hipótesis evasivas formuladas, esa misma área realiza inspecciones “piloto”, a efectos verificar fácticamente las estrategias diseñadas y de ese modo garantizar su posterior utilidad y aplicabilidad generalizada.

En la órbita aduanera, se ha realizado una profunda reestructuración de la función de fiscalización a principios del corriente año, creándose un área al más alto nivel de la estructura, cuyas principales funciones consisten en la formulación de las políticas y

estrategias de control, homogeneizar la gestión del riesgo aduanero, ejercer la función de investigación orientada a la fiscalización ex-post y articular su actuación técnica operativa con los organismos aduaneros de otros países.

Además, y como parte de las tareas a su cargo, esta nueva unidad ha profundizado la interacción con las restantes áreas de fiscalización de la AFIP provocando una sinergia positiva en toda la organización.

3.3. Programa de Educación Tributaria.

Desde hace varios años la AFIP viene desarrollando un programa de educación tributaria, cuyo principal objetivo consiste en la generación de una verdadera cultura tributaria, principalmente en la población en edad escolar.

Las múltiples estrategias diseñadas en este marco apuntan a la formación de una conciencia tributaria que esté dirigida hacia la promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, tendiendo a la eliminación de la evasión y apuntando principalmente al ámbito de la educación formal, de tal modo que se vinculen el sentido social de los impuestos, la condena a la evasión y al contrabando y el fortalecimiento de la cultura ciudadana.

El ámbito educativo es el espacio privilegiado para producir este tipo de transformaciones, pues:

- la función que la sociedad asigna a la escuela es la de distribución de los conocimientos socialmente significativos, o sea no sólo de los conocimientos de disciplinas que habiliten para estudios futuros o para el desempeño laboral, sino también de los que hacen a la formación del futuro ciudadano.
- es el ámbito de la educación formal desde donde se trabajan los cambios en las representaciones que niños y adolescentes portan a partir de las primeras matrices de aprendizaje que se producen en la relación con sus padres, y en el intercambio con sus pares y docentes.

Fomentar la cultura del pago voluntario de los tributos desde la edad escolar es una manera de ir formando a niños y adolescentes en la importancia de los impuestos como forma de sostenimiento de políticas públicas de desarrollo para la comunidad, apoyada en conceptos y valores fundamentales como la solidaridad, cooperación, responsabilidad social y ética.

El tratamiento de estos contenidos se encara desde una perspectiva transversal, tanto en sentido curricular –se propone su abordaje desde diferentes áreas disciplinarias–, institucional –comprometiendo a todos los integrantes de la comunidad escolar–, como también social –fuera del ámbito de la escuela, con la presencia física de "stands" de la AFIP en lugares de esparcimiento para el público infantil, en exposiciones, ferias o otros eventos de presencia masiva–.

3.4. Medidas de Carácter Estructural.

Otro aspecto que merece ser resaltado está vinculado al análisis, diseño, desarrollo e implementación de mecanismos y medidas de carácter estructural, que no requieren la aplicación de recursos directos de fiscalización.

Estas medidas, definidas con la finalidad de establecer condiciones favorables para la realización de las actividades de control y alcanzar los objetivos estratégicos prefijados, consisten en el dictado de normas reglamentarias y en la implementación de herramientas de control sistemático, con el fin de dificultar o desalentar maniobras de evasión, actuando preventivamente como una forma de extender y complementar el proceso fiscalizador.

Asimismo, coadyuvan a mejorar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y brindan información que es utilizada por la AFIP para orientar las acciones directas de fiscalización hacia los incumplidores. En definitiva, permiten evaluar la condición de riesgo de cada sujeto respecto del conjunto del que éste forma parte y aplicar este concepto ante distintas circunstancias.

Si bien mencionamos que las decisiones consideradas estructurales no requieren de recursos directos de fiscalización, lo que sí se utilizan son determinados criterios sobre los cuales se sostienen las medidas que en cada caso se implementan, algunas de aplicación generalizada al conjunto de contribuyentes y otras a un segmento más limitado, de acuerdo a las características de los mismos. Estos criterios son básicamente los siguientes:

- Identificación de contribuyentes: poder conocer e identificar adecuadamente a los contribuyentes es un aspecto imprescindible para obtener mejoras en los procesos de control del cumplimiento fiscal. Por lo tanto, imponer mayores requisitos para la obtención de determinados beneficios tributarios, o para legitimar la generación de créditos fiscales en el IVA o el cómputo de gastos en el impuesto a la renta, se consideran altamente positivos debido a que disminuye la posibilidad de crear contribuyentes falsos o empresas “fantasmas”.
- Diferenciación de contribuyentes: este criterio, como complemento del punto anterior, se utiliza para otorgar un tratamiento fiscal distinto a aquellos contribuyentes que tienen un cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias respecto de otros que no lo tienen. Para estos últimos casos, la AFIP establece requisitos y controles más rigurosos para el diligenciamiento de ciertos trámites o solicitudes de beneficios originados por los contribuyentes, o directamente se dispone la aplicación de porcentajes de retención o percepción más elevados. Como colofón de lo expuesto, para la AFIP un contribuyente confiable es aquel que posee una buena conducta fiscal, y ese concepto se soporta en:
 - el cumplimiento en tiempo y forma de la totalidad de las obligaciones fiscales formales –presentación de declaraciones juradas de los distintos gravámenes impositivos y de la seguridad social–.

- la consistencia de una serie de indicadores técnicos relacionados con el sector económico al cual pertenece –relación débito/crédito fiscal; renta bruta/ventas; renta neta/ventas, etc. –
- el correcto domicilio fiscal declarado: este requisito es más que una mera formalidad ya que facilita la detección temprana de empresas “fantasmas”.

3.4.1. Análisis de riesgo.

En este sentido, se crearon registros fiscales sectoriales a los que se incorporan los sujetos que reúnen determinados requisitos de cumplimiento fiscal; y regímenes de retención y percepción diferenciados según el comportamiento fiscal de los contribuyentes, sobre la base de los cuales se incrementan las retenciones y/o las percepciones a los sujetos con mayor riesgo.

Asimismo, se establecieron regímenes informativos –muchos de los cuales se materializan mediante Internet– para el control de las operaciones alcanzadas por la normativa referida a precios de transferencia, al sector financiero y bursátil, a los operadores de combustibles líquidos exentos, del sector granario y a la compraventa de vehículos usados, entre otras actividades de la economía argentina.

Por otra parte, se fijaron requisitos particulares para los nuevos inscriptos en el IVA, atribuyéndoseles modalidades especiales de facturación de acuerdo al grado de confiabilidad que ofrecen los mismos.

También se implementaron sistemas automáticos de control para la autorización de impresión de comprobantes de venta –facturas– y de respaldo del traslado de mercaderías -remitos-, para la autorización de exclusión o reducción de los regímenes de retención y/o percepción, para revisar la correcta incorporación de los sujetos comprendidos en los registros fiscales sectoriales, entre otros mecanismos de control de similares características.

Finalmente, cabe citar un instrumento implementado por la AFIP denominado “SIPER” –Sistema de Perfil de Riesgo–, que parte de un concepto basado en la teoría del factor discriminante, por el cual se determinan casos que son la excepción a la regla general.

El sistema mencionado se basa en la realización de procesos informáticos de comparación del comportamiento fiscal de sujetos en universos homogéneos; en ellos, existen unos pocos que se destacan por poseer un comportamiento superior al estándar y otros pocos por tener un comportamiento inferior al mismo. A su vez existe una tendencia a que la mayoría se encuentre comprendida en un rango próximo al estándar predefinido para el sector bajo análisis.

Desde el punto de vista tributario, la teoría antes descripta resulta de suma utilidad debido a la muy baja proporción existente entre los recursos humanos y materiales disponibles para fiscalizar, con relación al numeroso universo de responsables que todas las Administraciones Tributarias deben administrar.

Bajo este concepto, poder contar con subconjuntos identificados cuyo comportamiento se encuentra por debajo del estándar, le permite a la AFIP prestar más atención a los sujetos incluidos en los mismos. A mediano plazo esto tiende a provocar un corrimiento de cada subconjunto con esa misma calificación hacia una calificación superior cuando hay una mejora en los indicadores de comportamiento, provocando de este modo, período tras período, un cambio positivo generalizado en todo el sector, ya que al mejorar la conducta de los “peores” empuja hacia arriba el valor estándar y el nivel de comparación medio se eleva para todos los participantes del universo.

Para que la metodología sea más efectiva, debe dársele la suficiente publicidad a efectos que no sólo aquéllos que hayan sido fiscalizados como consecuencia de su aplicación conozcan el riesgo de estar alejado del estándar, sino que en la medida que la totalidad de los contribuyentes conozcan esta herramienta con que cuenta la Administración, modificarán progresivamente su conducta a efectos de acercarse al estándar y dejar de tener mayores probabilidades de ser fiscalizado.

Los objetivos principales del SIPER son:

- Categorizar a los administrados –contribuyentes y operadores del comercio exterior– a través del análisis de su conducta fiscal –tributaria, previsional y aduanera–.
- Utilizar las categorizaciones otorgadas por el “SIPER” como indicio en la preselección de casos para fiscalizar. A la fecha todas las áreas de investigación y selección de casos de la AFIP tienen acceso al sistema.
- Implementar una consulta confidencial por Internet para que cada administrado pueda conocer el perfil de riesgo que le ha asignado la AFIP con relación a su comportamiento fiscal y de esa manera inferir la posibilidad de ser fiscalizado por ese motivo. Esta funcionalidad se encuentra operativa, en esta etapa, para aproximadamente 230.000 contribuyentes inscriptos en el IVA.

3.4.2. Unidades de transparencia comercial. (Trade Transparency Units – UTT).

La experiencia mundial en materia aduanera ha demostrado que la mejor manera de analizar e investigar las actividades comerciales sospechosas es contar con sistemas que puedan monitorear importaciones y exportaciones específicas hacia y desde determinados países.

De hecho, el servicio aduanero de los EEUU fue pionero en este enfoque al crear un sistema computarizado que utiliza la información comercial internacional, examina posibles anomalías y operaciones sospechosas e identifica probables blancos para la investigación.

Este tipo de investigación se ve seriamente limitada si se cuenta con información de un solo país, por lo cual, para maximizar su efectividad, se debe comparar la información comercial de cada país con la originada en otros.

Si bien los países recaban información comercial relacionada con importaciones y exportaciones, tienen servicios de aduanas y en general imponen aranceles y derechos con fines recaudatorios, no es generalizada a la fecha la existencia de un mecanismo sistémico basado en el intercambio de información recíproco, que permita a las aduanas intervinientes poder comparar y examinar las operaciones comerciales en busca de fraude aduanero u otros delitos conexos.

Bajo este concepto es que se estudió la factibilidad de establecer prototipos de TTU que recaben y analicen datos comerciales sospechosos, mediante la utilización de una herramienta de investigación para combatir el fraude aduanero.

A la fecha, esta iniciativa está siendo incorporada en los análisis de riesgo de varios países y recientemente la AFIP suscribió con el gobierno de los EEUU su incorporación al programa de Transparencia Comercial, iniciando de esta manera el intercambio de información entre las aduanas de ambas naciones.

Como se comentó, este software investiga y combate la sobre y subfacturación en materia aduanera, mediante la comparación cruzada de los datos existentes en ambos servicios aduaneros, a efectos de certificar la coincidencia entre ellos.

El citado intercambio de información inteligente con los EEUU permitirá a la AFIP:

- Orientar la labor de investigación, control y procedimientos externos para la represión del fraude aduanero, desde un enfoque integral a través de la detección de anomalías en los circuitos logísticos del comercio exterior.
- Incorporar a las bases de datos de la AFIP la información proveniente del sistema de intercambio bajo estudio a efectos que las áreas de análisis de riesgo e investigación tengan acceso a la misma.
- Fortalecer la prevención de fraude, detectando “a priori” operaciones de riesgo.
- Detectar tempranamente los movimientos irregulares o no habituales, utilizados para ocultar la verdadera naturaleza económica de las transacciones posibilitando la formación de perfiles de riesgo de operadores.
- Profundizar el control a posteriori encaminando las investigaciones a una mayor integración en la fiscalización de todas las áreas operativas de la AFIP al relacionar las actividades del comercio exterior de los contribuyentes con las que desarrollan en el mercado interno.

3.4.3. Iniciativa de seguridad de contenedores.

La AFIP ha tomado la decisión de intensificar los controles con el objetivo de combatir el contrabando y los ilícitos vinculados a las operaciones de comercio exterior.

En este sentido se destacan dos iniciativas relacionadas con el control físico de la mercadería que ingresa y egresa a o desde el territorio argentino apoyada con

tecnología de última generación en la materia: los dispositivos electrónicos de seguridad -DES- y los sistemas de inspección no intrusivos -scanners-.

Los DES permiten realizar un monitoreo de los movimientos de los contenedores previniendo posibles ilícitos. Este sistema de control de traslados de mercaderías permite seguir su ingreso al territorio nacional hasta su destino final, ya sea este la salida al exterior o bien el depósito provisorio de importación.

Por su lado, la incorporación de scanners mejora sustantivamente el control físico selectivo de la mercadería, sin la necesidad primaria de aperturar el medio de transporte. La aplicación de este procedimiento optimiza los tiempos de control y complementa el proceso de análisis inteligente, tendiendo a lograr una mayor eficacia y eficiencia en el proceso de verificación de mercaderías, equipajes, medios de transporte, contenedores, vehículos, etc.

Estos sistemas de alta tecnología son una herramienta estratégica para solucionar algunos de los principales ilícitos aduaneros como el tráfico de drogas, armas, explosivos, material radioactivo y bienes no declarados.

Esta alternativa de control se encuentra muy difundida en varios países del mundo con gran volumen de comercio internacional y da una respuesta equilibrada a la necesidad de aumentar el nivel de control sin incrementar los tiempos de desaduanamiento, teniendo en cuenta que cerca del 90% de la carga mundial se efectúa mediante contenedores. Por lo expuesto, esta alternativa también cumple el requisito de facilitación y simplificación del comercio, mediante una sensible disminución de los tiempos y costos para los operadores del comercio internacional.

La utilización conjunta de ambos mecanismos favorece el aumento de la recaudación aduanera, ya que minimiza los fraudes derivados de las mercaderías falsamente tipificadas, no declaradas u ocultas en equipos de difícil acceso. Asimismo, brinda una mayor capacidad de verificación, mejorando la administración de riesgos en la aplicación de los canales rojos inteligentes y aumentando la capacidad de verificación de cargas sin aperturas.

Finalmente, cabe mencionar que la imagen de la carga inspeccionada con este modelo es almacenada juntamente con la declaración aduanera, permitiendo integrar esta información a los mecanismos de selectividad y administración de riesgo, aumentando la capacidad de detección de futuros fraudes y focalizando eficientemente las acciones de control ex-post fuera del área primaria.

3.4.4. Regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.

Conocida es la experiencia que tiene la República Argentina en la adopción de medidas reglamentarias tales como los pagos a cuenta, retenciones y percepciones. Hoy estas obligaciones se encuentran ya institucionalizadas y consiguientemente la figura particular del agente de retención y/o percepción es utilizada para otorgar más transparencia y equidad entre los actores de un mismo sector de actividad económica, a la vez que proporciona información útil para el control de las operaciones que los vincula. Por otra parte, tiene como objetivo adicional inducir al

responsable a declarar un ingreso mínimo proporcional al resultante de la extrapolación de la retención o percepción sufrida.

3.5. Medidas para el Intercambio de Información.

3.5.1. Sinergia con Administraciones Tributarias de otros países.

Los procesos de integración y globalización económica generaron la necesidad de la armonización tributaria y aduanera entre los países. Ello en función a que el contribuyente tradicional se transformó en un contribuyente mundial buscando optimizar sus ganancias y por lo tanto el control de todas las operaciones internacionales se ha debido incrementar.

Los distintos países fueron perdiendo poder tributario efectivo surgiendo así la cooperación o asistencia mutua entre los organismos tributarios y aduaneros como una estrategia para atenuar tal situación.

Esta cooperación se ha visto plasmada a través de diversos mecanismos tales como los convenios para evitar la doble imposición internacional, los acuerdos de cooperación administrativa y los tratados de asistencia mutua en materia judicial.

En general, este tipo de convenios tienen por objeto la asistencia mutua para prevenir la evasión, la elusión, el fraude y todo otro ilícito impositivo o aduanero y mejorar la aplicación de sus sistemas tributarios.

La República Argentina ha celebrado varios acuerdos para evitar la doble imposición, los que incluyen además, métodos amigables de interpretación de sus normas, así como también cláusulas relativas al intercambio de información fiscal. Convenios con estas características –vigentes a la fecha– han sido firmados con: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza.

Sin perjuicio de la existencia de este tipo de instrumentos, la AFIP recientemente ha formalizado acuerdos de intercambio de información con otras Administraciones Tributarias con el fin de tener un vínculo directo con las mismas, obviando la participación de otras áreas gubernamentales, que sí resulta necesaria para suscribir los convenios referidos en el párrafo anterior -vg.: Ministerio de Relaciones Exteriores, Ministerio de Economía, etc.-

Dentro de ese esquema, se han alcanzado acuerdos con España, Brasil y Perú, existiendo a la fecha gestiones con otras administraciones tributarias con acuerdos en proyecto de implementación.

Sus principales características pueden resumirse en:

- Asistencia mutua para prevenir la evasión, la elusión y todo otro ilícito impositivo o aduanero.
- Mejora de la aplicación de sus sistemas tributarios.
- Tributos comprendidos: a la renta, a los consumos, a los patrimonios y aduaneros.

Las modalidades de intercambio de información previstas son:

- Habitual, con periodicidad acordada.
- Espontáneo, ante la detección por parte de una agencia tributaria de información útil para la otra.
- A requerimiento de una agencia sobre casos específicos.

Las formas acordadas de fiscalización son:

- Simultáneas: donde cada una de las administraciones -previo acuerdo- selecciona al contribuyente sobre el que existe interés mutuo en fiscalizar, determina el período y el objeto de la fiscalización.
- Conjuntas: cuando agentes de ambas administraciones participan de las fiscalizaciones en uno o en ambos países. En este caso también es necesario acordar previamente a qué contribuyente inspeccionar, así como el período y el objeto de la intervención.

3.5.2. Sinergia con Administraciones Tributarias provinciales y municipales.

Tomado como una actividad prioritaria por la AFIP, se ha fomentado la celebración de convenios con los entes recaudadores de los distintos niveles de gobierno a fin de armonizar la relación con los mismos, además de acompañar su modernización, buscando el logro de los siguientes objetivos: fortalecimiento de los organismos recaudadores, avanzar en la lucha contra la evasión y procurar la reducción de los costos de recaudación.

En la búsqueda de tales objetivos, los acuerdos básicamente incluyen cláusulas relativas a intercambio de información, incorporación de la CUIT a los registros inmobiliarios y catastrales, operativos simultáneos de fiscalización, intercambio de sistemas desarrollados por ambas partes y –en particular– implementación generalizada del sistema de recaudación que utiliza la AFIP.

El tema del intercambio de información reviste una importancia particular para los organismos tributarios provinciales, por la posibilidad que se les ofrece de acceder al registro de contribuyentes de AFIP, pudiendo de ese modo obtener los datos que surgen de las declaraciones juradas de IVA, Impuesto a la Renta y de la Seguridad Social de su respectiva jurisdicción. Esta posibilidad de intercambio en línea responde a una solución informática basada en estándares de servicios Web y requiere el establecimiento de un canal de comunicaciones que cumpla con rígidos parámetros de seguridad.

Por otro lado, con el fin de dar más solidez a la relación e integración con los organismos provinciales o municipales de recaudación, la AFIP dictó una disposición destinada a poner en vigencia el financiamiento de programas que se realicen en forma mancomunada y que se encuentren directamente relacionados con aspectos tributarios y con el control fronterizo. Este criterio es igualmente aplicable para financiar programas de modernización o adecuación de sistemas en distintos organismos nacionales, siempre que permitan una mejora -directa o indirecta- en la recaudación o fiscalización de los impuestos nacionales.

3.5.3. Sinergia con otros organismos nacionales e internacionales.

En el ámbito internacional la presencia y participación activa por parte de la AFIP en asambleas, conferencias, seminarios y talleres organizados por distintos organismos internacionales –CIAT, OCDE, OMA, etc. – han permitido no solo conocer buenas prácticas aplicadas por los distintos países asistentes sino además exponer experiencias y estrategias implementadas con éxito en la Argentina.

De tal modo, las experiencias recogidas preparan a los países asistentes para enfrentar maniobras de evasión y elusión que muchas veces se enmascaran como estrategias de planificación fiscal que llevan a cabo grandes grupos económicos internacionales.

En el ámbito nacional, es recomendable realizar acuerdos con organismos de control y supervisión sectoriales o específicos, que refuercen la capacidad de detección de ilícitos y eventualmente que también puedan sancionarlos, ya que en muchas oportunidades éstos organismos poseen facultades sancionatorias más efectivas y rápidas que la propia administración fiscal.

La AFIP usualmente se interrelaciona con otros entes estatales como por ejemplo:

- Banco Central de la República Argentina (BCRA) y Superintendencia de Entidades Financieras: de las cuales se obtiene información relacionada con los movimientos financieros significativos y permite conocer el “modus operandi” del sector en particular.
- Superintendencia de Seguros de la Nación: de la cual se obtiene información acerca del comportamiento del sector asegurador, valuación de ciertos bienes registrables e ingresos de los productores o asesores de seguros.
- Registro Nacional de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios: del cual se obtiene información relacionada con las operaciones de compraventa de automotores nuevos y usados y maquinarias agrícolas y viales.
- Registro Nacional de Aeronavegabilidad: del cual se obtiene información relacionada con las operaciones de compraventa de aeronaves.
- Registro Nacional de Embarcaciones: del cual se obtiene información relacionada con las operaciones de compraventa de naves.
- Inspección General de Justicia: de la que se obtiene información relativa a la constitución y composición de sociedades.
- Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) dependiente de la Secretaría de Agricultura, Pesca y Alimentos: respecto del control del sector agrícola, ganadero, frigoríficos, molinos harineros, etc.

3.6. Aspectos Relativos a la Aplicación de la Informática e Internet.

Ya desde hace años se ha dejado de considerar a la informática como una simple herramienta de apoyo a la gestión de las administraciones tributarias, llegándose a plantear actualmente la permanente necesidad de la adecuación tecnológica como única forma de lograr los objetivos que le son propios.

Pero la modernización no implica solamente adquisición de nuevos equipos, sino incorporar los avances tecnológicos a partir de una estrategia informática diseñada al efecto.

Para ello, se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- la información a almacenar: autodeclarada por los contribuyentes, la aportada por terceros en cumplimiento de regímenes informativos y la obtenida de otros organismos públicos y privados a requerimiento del fisco.
- la integración de datos: la tendencia actual es la centralización de la información con el objeto de facilitar su administración y su explotación
- la implementación de aplicaciones informáticas: facilitan tanto el accionar de los agentes de la propia administración como la relación con los contribuyentes.
- información básica para el cumplimiento de sus obligaciones, resolución de consultas más frecuentes, forma de presentación de reclamos, pautas para la presentación de declaraciones juradas, etc.-

Para tener en cuenta lo expresado, cada vez se pone mayor énfasis en el aprovechamiento integral de los servicios y beneficios que permiten los desarrollos en la tecnología Web.

En tal sentido, la AFIP ha logrado alcanzar un nivel muy significativo de utilización de distintas aplicaciones vía Internet, en cuanto al ingreso de información a través de declaraciones y todo tipo de presentaciones por ese medio, así como también de los pagos mediante transferencia electrónica.

A efectos de ejemplificar el grado de su utilización en el organismo, basta con mencionar que actualmente más del 70% del total de las presentaciones de las declaraciones juradas se realiza vía Web -aproximadamente 25 millones anuales- y cerca del 80% de los ingresos fiscales se produce mediante transferencia electrónica de fondos.

3.6.1. Equipamiento.

Recientemente la AFIP puso en funcionamiento un moderno y sofisticado centro de cómputos con una importante inversión en servidores y equipamiento de última

tecnología, ubicados en una sala cofre que reúne las máximas garantías requeridas en materia de seguridad.

Lo citado anteriormente es fruto de una política de constante inversión en el rubro bajo estudio que se ha dado particularmente en los últimos años y ha sido una condición fundamental para aplicar una estrategia basada en la utilización de la información como principal sostén de las funciones de recaudación y fiscalización de la organización.

3.6.2. Bases de datos.

Varios de los elementos mencionados anteriormente (Internet, nuevo hardware, sala cofre, etc.) no son en sí mismos un fin sino un medio que permite la recepción, el almacenamiento y el procesamiento de la información bajo el entorno de bases de datos.

Por ello, el cambio desarrollado en la AFIP en los últimos años en materia de fiscalización ha sido posible gracias a la explotación generalizada de la información obrante en sus bases de datos mediante la herramienta denominada “e-fisco”. La misma cuenta con toda la información proveniente de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes; los datos que surgen de los distintos agentes de información designados por la AFIP y del procesamiento de la información de origen exógeno a que accede el organismo.

Una mención especial merece el acceso que la AFIP tiene a la totalidad de la información de origen financiero –apertura y cierre de cuentas, acreditaciones bancarias, operaciones realizadas con tarjetas de débito, giros desde y hacia el exterior, compra-venta de divisas, etc. – y bursátil –compra-venta de títulos públicos y privados–.

Como consecuencia de la explotación de la misma, se proveen centralmente cruces de información que abastecen a más de 140 dependencias descentralizadas, con cerca de 80.000 fiscalizaciones de oficina anuales –verificaciones–; asimismo se generan centralmente alrededor de 120.000 cruces sistémicos con destino a las áreas de investigación –también descentralizadas– que son utilizados como insumo para la posterior generación, por parte de éstas, de fiscalizaciones externas preventivas, modulares y profundas.

Por otro lado, recientemente se ha puesto a disposición una nueva herramienta de utilización descentralizada –en el ámbito regional– denominada “e-bafis” que permite a las áreas de investigación seleccionar dentro de su jurisdicción segmentos de potenciales contribuyentes para fiscalizar sobre la base de cruces predeterminados, o bien determinar casos puntuales mediante la generación de cruces específicos interrelacionando cualquiera de los indicadores y filtros existentes en la misma, que en la actualidad superan la cantidad de 150.

Esta, también brinda descentralizadamente consultas del “mapa jurisdiccional”, que permite no sólo conocer el perfil de la totalidad de los contribuyentes que deben ser administrados en una jurisdicción geográfica determinada, sino que facilita el ordenamiento de los mismos según su actividad económica, monto de ventas,

importes pagados por sus distintas obligaciones tributarias, etc., facilitando las tareas de investigación y selección de contribuyentes a fiscalizar de una manera absolutamente objetiva y sistémica.

Esta herramienta además puede ser utilizada centralizadamente, a nivel nacional, facilitando la segmentación de los contribuyentes según el criterio geográfico, por magnitud económica, por actividad y/o por sector fiscal y es utilizada en el Plan Anual de Fiscalización de la AFIP como instrumento estratégico de definición de universos con perfil de riesgo para posteriormente investigar y seleccionar sujetos para potenciales acciones de control.

3.6.3. Interacción con los contribuyentes.

Recientemente se han implementado una serie de funcionalidades vía Internet a efectos que los administrados puedan acceder a determinada información que posee la AFIP de ellos y que permite transparentar la misma y generar controles por oposición entre distintos sujetos consultantes.

El mecanismo parte de la generalización del uso de la tecnología Web y de la implementación de la “clave fiscal” como instrumento válido para preservar la confidencialidad del acceso a esa información sensible.

A la fecha se han otorgado más de 4.000.000 de “claves fiscales”, que habilitan a esa misma cantidad de contribuyentes a acceder a las aplicaciones que a continuación se detallan a manera de ejemplo:

- “Mis aportes”: este sistema permite a los empleados en relación de dependencia consultar su situación personal frente al régimen de seguridad social. El aspecto más importante a consultar reside en conocer si se encuentra o no declarado por su empleador; o si está declarado correctamente. Además, el trabajador podrá encontrar información relacionada con la declaración jurada presentada por su empleador respecto de las contribuciones y aportes respectivos, los organismos a los cuales se derivaron los aportes -Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, Administración Nacional del Seguro de Salud, Obras Sociales, Administradoras de Riesgos de Trabajo, Asociaciones Sindicales, etc.-.
- “Mi simplificación”: es un programa que implica un cambio radical en materia de registración laboral ya que en un solo trámite los empleadores pueden registrar electrónicamente a sus trabajadores ante los distintos organismos de la seguridad social, evitando informar datos en forma reiterativa. Esta simplificación registral, que traerá aparejada una mayor concentración de datos de los empleadores y trabajadores, permitirá intensificar tareas de inteligencia fiscal, inducir al blanqueo de la relación laboral y por otra parte servirá como base para aplicar presunciones sobre infracciones de tipo previsional. Como servicio complementario, a corto plazo se instrumentará una declaración jurada proforma, poniendo a disposición de los empleadores en la Web la liquidación mensual de las

cargas sociales de su personal, que podrán ser validadas y luego presentadas.

- “Mis operaciones aduaneras”: mediante este servicio, los usuarios del servicio aduanero pueden acceder desde cualquier computador conectado a Internet, a diferentes consultas, con información en línea relacionada con sus operaciones aduaneras. De este modo los importadores, exportadores y despachantes de aduana podrán monitorear el estado de un trámite, de tal modo que ello les posibilita organizar sus actividades logísticas y administrativas, fundamentalmente cuando se trata de la comercialización de mercaderías perecederas y por otra parte, se logra una disminución de los costos de distribución y almacenaje.
- “Monotributistas”: a través de esta sección del portal de AFIP se logró el reempadronamiento de más de un millón de pequeños contribuyentes, triplicando el cumplimiento de las obligaciones de este segmento de contribuyentes. Allí se encuentran distintas herramientas para que los monotributistas canalicen todo tipo de trámites, desde la recategorización cuatrimestral hasta la verificación del estado de su cuenta tributaria. Esto les permite además la liquidación e impresión de los formularios para el pago de los períodos omitidos con sus correspondientes intereses resarcitorios.
- Sistematización de las solicitudes realizadas por los contribuyentes: la AFIP ha desarrollado una estrategia tendiente a sistematizar la totalidad de los trámites originados en peticiones de los contribuyentes desde su inicio -solicitud- hasta la resolución definitiva del trámite, incluyendo un seguimiento del desarrollo interno de la actuación de la totalidad de los agentes intervinientes -empleados, verificadores, jefes, etc.-. Estas herramientas desarrolladas bajo la modalidad de flujo de procesos no sólo asegura la integridad de la información que está incluida en el trámite, sino que además da mayor transparencia al accionar interno de la administración, al extremo que queda registrado en el sistema la actuación de cada agente durante la tramitación de la petición y las fechas en que su actividad se ha iniciado y terminado, como asimismo los motivos de las eventuales demoras producidas. El ejemplo más significativo es la aplicación de esta modalidad a la devolución del crédito fiscal del IVA por operaciones de exportación, mediante la herramienta denominada “SIRIVA”.

Esta herramienta informática prevé la sistematización total del trámite citado, que es el de mayor complejidad por la cantidad de casos involucrados y los montos de devolución administrados. En este caso la presentación la formula el contribuyente mediante una solicitud vía Internet, adjuntando archivos con las facturas cuyo IVA pretende que sea reembolsado y culmina -en los casos en que los controles sistemáticos hayan sido satisfactorios-, con la orden de la transferencia de fondos electrónica a una cuenta bancaria previamente denunciada por el solicitante. Este procedimiento garantiza la absoluta objetividad de las acciones de control efectuadas, como así también de los tiempos asignados para realizar cada uno de los pasos que requiere la

efectivización del pago electrónico dentro de los 20 días de efectuada la respectiva solicitud.

- Factura electrónica: la AFIP ha normado e implementado en el presente año un procedimiento a partir del cual se reconoce la validez fiscal a los comprobantes emitidos electrónicamente que respaldan las operaciones comerciales. La metodología elegida parte de la solicitud -vía Internet- por parte del contribuyente para ser aceptado en el régimen; la respuesta -por esa misma vía- por parte de la Administración y posteriormente por cada comprobante o lote de los mismos, según corresponda, la respectiva comunicación electrónica a la AFIP previamente a ser remitidos los mismos a los clientes y el mensaje de aprobación total, parcial o denegación, según corresponda, vía “ventanilla electrónica”.
- Consulta al estado de las fiscalizaciones: está próximo a implementarse una consulta vía Internet que permitirá conocer a los contribuyentes fiscalizados el estado de la fiscalización que haya superado un determinado período de tiempo desde su iniciación. La herramienta prevé que el inspector, el supervisor y el jefe de la división de fiscalización, deben confeccionar mensualmente un informe sobre los motivos de la demora en la finalización de la inspección, a partir del plazo considerado como estándar para finalizar la misma. Adicionalmente y en forma automática se generarán reportes mensuales de gestión, a efectos de que los funcionarios de mayor nivel puedan monitorear el tiempo de demora de los descargos y los motivos esgrimidos.

4. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha partido de una serie de condicionamientos externos que han incidido significativamente en la manera en que las Administraciones Tributarias deben enfrentar las maniobras de elusión, evasión y fraude fiscal.

Estos factores vienen dados por la creciente globalización de la economía mundial y la proliferación de “holdings” de empresas nacionales e internacionales que mediante la planificación tributaria nociva erosionan las bases imponibles de los principales impuestos que sostienen a la mayoría de los sistemas tributarios –impuestos a la renta y a los consumos–.

En este sentido, la aplicación de métodos tradicionales de fiscalización basados solamente en la realización de inspecciones, no es suficiente para mantener y -menos aún- incrementar el riesgo subjetivo que tienda a mejorar voluntariamente y con carácter general el nivel de cumplimiento tributario.

Realizado tal diagnóstico, se han descrito en este trabajo un conjunto de medidas de distintas características, en las que ha participado activamente la AFIP, cuyo objetivo común es mejorar la posición del organismo recaudador frente al contexto antes citado.

La estrategia planteada está centrada en propiciar y luego aplicar medidas de índole legislativa, organizativa, de educación tributaria, estructurales, de intercambio de

información y de utilización de la informática y la tecnología como instrumentos tendientes a incrementar el riesgo fiscal percibido por los contribuyentes.

Este tipo de instrumentos, además de lograr un grado de cobertura mucho mayor que con los métodos tradicionales de control fiscal, tienden a ser de mayor objetividad dando más transparencia a la relación fisco-contribuyente y no afectando la facilitación de los negocios como motor de la economía.

La aplicación de medidas como las detalladas en el desarrollo del trabajo, coadyuvan a la utilización de estrategias basadas en el análisis de riesgo para todos los administrados, el cual pretende en una primera instancia prevenir hechos y situaciones de incumplimiento y fraude fiscal y en caso de haberse efectivizado, complementariamente detectar a los sujetos involucrados, fiscalizarlos y sancionarlos de manera ejemplar.

Caso práctico

TEMA 2.1 EL USO DE LA INFORMACIÓN EN LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN TRIBUTARIA

Ighsaan Paruk

Gerente Asistente de Operaciones Nacionales
División de Cobranzas
Servicio de Ingresos de Sudáfrica - SARS
(Sudáfrica)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El Contexto Sudafricano.- 2.1. El mandato del SARS.- 2.2. La realidad sudafricana.- 3. Medioambiente.- 4. Medioambiente Externo.- 4.1. Antecedentes.- 4.2. El comercio electrónico y el cumplimiento tributario.- 4.3. El uso de paraísos tributarios.- 4.4. Lavado de dinero.- 4.5. Profesionales impositivos.- 4.6. Amnistía.- 4.7. Fuentes de información dentro de Sudáfrica.- 5. Medioambiente Interno.- 5.1. Antecedentes.- 5.2. Procesos.- 5.3. Tecnología.- 6. Utilización de la Información.- 7. Desafíos Enfrentados en el Siglo XXI.- 8. Qué Pensamos Hacer.- 9. Beneficios Previstos.- 10. Conclusión.

RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de este trabajo es analizar el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria por parte del Servicio de Ingresos de Sudáfrica (SARS, según su sigla en inglés). El análisis toma en cuenta los factores medioambientales tanto internos como externos y, al hacerlo, procura formular ajustes a la estrategia. La estrategia debe respaldar la visión, la misión y el propósito supremo de la organización dentro del marco legislativo que rige al SARS.

El punto de partida es la comprensión de la situación actual que enfrenta el SARS. La historia del comportamiento de los contribuyentes se presenta tomando la situación política turbulenta del pasado. Esto se aborda en mayor grado de detalle en el análisis medioambiental externo e interno con especial hincapié en las fuentes y el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria. Este análisis revela que la industria es muy atractiva, y que la globalización tiene un impacto importante sobre el SARS.

Resulta evidente que para combatir la evasión tributaria con efectividad, las fuentes de información tanto internas como externas deben utilizarse de manera óptima. Se han emprendido varias iniciativas para obtener información, comprender el medioambiente y combatir la evasión. Esto incluye, entre otras medidas, el ofrecimiento de una amnistía fiscal a las pequeñas empresas y el estrechamiento de las relaciones con diversos organismos. En este sentido, resulta crucial desarrollar relaciones con entes gubernamentales y no gubernamentales, tanto a nivel local

como internacional. Al adoptar este enfoque, se estará haciendo frente a los factores históricos que afectan los niveles de cumplimiento.

Pueden utilizarse herramientas de TI (tecnología de la información) para asimilar los datos, desarrollar tendencias e identificar riesgos específicos. Esto puede asistir con las campañas dirigidas a públicos específicos en el combate contra la evasión tributaria. Estas campañas pueden incluir iniciativas de educación al contribuyente como así también investigaciones penales de fondo. Pueden realizarse en una industria específica o basarse en una hipótesis de incumplimiento particular. Por ende, es imperativo que estén disponibles las herramientas correctas para optimizar el uso de esta información. En el siguiente análisis se resaltan diversas oportunidades de mejoras.

El entorno cambiante presenta desafíos y oportunidades para controlar la evasión tributaria. Para cumplir con el objetivo estratégico de la organización, se requiere que la gestión aborde ciertos problemas críticos, tales como servicios electrónicos ampliados; un enfoque adaptado respecto del cumplimiento; el fortalecimiento de sociedades y cooperación; transparencia, claridad y simplificación, así como el desarrollo de la fuerza laboral.

La estrategia implementada por el SARS apunta a avanzar de manera importante en lo que atañe al logro de su visión y propósito ulterior. Es fundamental que los factores que tienen impacto sobre el SARS se revisen en forma permanente para determinar el impacto que la organización tiene en el medioambiente. Esto le permitirá al SARS ajustar su estrategia ante cualquier cambio medioambiental.

1. INTRODUCCIÓN

El punto de partida es la comprensión de la situación actual que enfrenta el SARS. La historia del comportamiento de los contribuyentes se presenta tomando la situación política turbulenta del pasado. Esto se aborda en mayor grado de detalle en el análisis medioambiental externo e interno con especial hincapié en las fuentes y el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria. Este análisis revela que la industria es muy atractiva, y que la globalización tiene un impacto importante sobre el SARS.

Resulta evidente que para combatir la evasión tributaria con efectividad, las fuentes de información tanto internas como externas deben utilizarse de manera óptima. Se han emprendido varias iniciativas para obtener información, comprender el medioambiente y combatir la evasión. Esto incluye, entre otras medidas, el ofrecimiento de una amnistía fiscal a las pequeñas empresas y el estrechamiento de las relaciones con diversos organismos. En este sentido, resulta crucial desarrollar relaciones con entes gubernamentales y no gubernamentales, tanto a nivel local como internacional. Al adoptar este enfoque, se estará haciendo frente a los factores históricos que afectan los niveles de cumplimiento.

El entorno cambiante presenta desafíos y oportunidades para controlar la evasión tributaria. Para cumplir con el objetivo estratégico de la organización, se requiere que la gestión aborde ciertos problemas críticos, tales como servicios electrónicos ampliados; un enfoque adaptado respecto del cumplimiento; el fortalecimiento de sociedades y cooperación; transparencia, claridad y simplificación, así como el desarrollo de la fuerza laboral.

En la Era de la Información, “conocer a su cliente” es una máxima que afecta a los organismos de gobierno de manera tan vital como a sus pares del sector privado.

2. EL CONTEXTO SUDAFRICANO

2.1. El Mandato del SARS.

La Ley Nro. 34 de 1997 le otorga al Servicio de Ingresos de Sudáfrica el mandato de realizar las siguientes tareas:

- recaudar todos los ingresos debidos;
- asegurar el cumplimiento máximo de la legislación; y
- proveer un servicio de aduanas que maximice la recaudación de los ingresos, proteja las fronteras y facilite el comercio.

El dinero recaudado por el SARS a través de impuestos, derechos y gravámenes representa la mayor parte de los fondos que necesita el gobierno. El gobierno utiliza estos fondos para proveer servicios básicos tales como educación, salud, bienestar, la preservación de la seguridad nacional y el orden público. Además, el gobierno invierte en la infraestructura del país para el desarrollo sustentable, por ejemplo a través de caminos, ferrocarriles y telecomunicaciones. Si el SARS no es capaz de financiar el gasto del estado, la prestación de servicios básicos a los sudafricanos puede verse comprometida. Por lo tanto, el SARS tiene un papel central en el desarrollo del país y su economía y existe para mejorar la calidad de vida de todos los sudafricanos a través de los impuestos recaudados y la facilitación del comercio. La efectividad del SARS depende de una variedad de factores externos tales como el estado de la economía, el apoyo público a las prioridades del estado y la voluntad de los contribuyentes de cumplir con las normas tributarias.

2.2. La Realidad sudafricana.

Desde la asunción de un nuevo gobierno democrático en 1994, Sudáfrica atravesó un cambio enorme en todos los niveles de la sociedad y la economía. El pasado político de Sudáfrica tuvo una incidencia significativa en la historia de incumplimiento de la legislación tributaria en el país. Desde el comienzo del cambio en 1994, cuando muchas personas antes desfavorecidas comenzaron a ser económicamente activas y a estar alcanzadas por los impuestos, no existen incentivos para atraerlas a la base tributaria. Muchos contribuyentes alcanzados no están informados y/o ignoran sus obligaciones tributarias y la importancia y el valor del hecho de que todos paguen sus impuestos.

Los siguientes factores también contribuyen al clima general de incumplimiento en Sudáfrica:

Factores históricos

- La evasión tributaria y de derechos aduaneros generalmente no se considera un delito tan grave como los tipos de delito más convencionales donde las víctimas se ven afectadas directamente;
- Ciertos “facilitadores de los delitos relacionados con los ingresos” (por ejemplo, abogados, contadores, asesores financieros y consultores) han logrado crear una base para sus servicios a contribuyentes incumplidores mediante la cual los asisten para evadir impuestos o derechos;
- Desde 1994, los delincuentes han abusado cada vez más del nacimiento de la democracia y las nuevas oportunidades que surgieron merced al aumento del comercio, controles cambiarios más laxos y la libre circulación hacia dentro y fuera de las fronteras. Los delincuentes en general no declaran los ingresos que obtienen de actividades ilícitas;
- Dentro de la economía informal, que es importante en Sudáfrica, siempre se encontrará un elemento de oportunismo delictivo; y
- Las sanciones vigentes en Sudáfrica con anterioridad a 1994 provocaron que se burlaran los controles aduaneros para facilitar la imposición de sanciones. Al transcurrir el tiempo, la existencia de controles aduaneros deficientes generó oportunidades de defraudación de la Aduana que llevaron a la expansión de tendencias y hábitos irregulares en distintos sectores de la economía, y al fortalecimiento de elementos delictivos.

Otros factores

- Las oportunidades que brinda la globalización sumadas a un desempleo en aumento contribuyeron a que se incrementara el sector informal y la economía basada en efectivo. Esto influyó directamente en el panorama de cumplimiento sudafricano en el sentido de que el país está caracterizado por una economía dual; es decir, una economía industrializada sofisticada que opera en paralelo con una economía informal no desarrollada que también incluye elementos de una economía basada en efectivo y una economía informal de sindicatos delictivos.

Las tendencias mundiales que afectan al SARS incluyen:

- a) información avanzada sobre pasajeros y cargas;
- b) recolección de datos automatizada – por ejemplo, con tarjetas inteligentes (Smartcards);
- c) legislación sobre cuestiones de privacidad;
- d) expansión de las fronteras e implementación de una cadena de suministros segura;

- e) fuentes innovadoras de funciones de soporte y otras funciones no esenciales;
- f) la amenaza del terrorismo a nivel mundial; y
- g) actividades de lavado de dinero.

Algunas de las tendencias regionales específicas que deben abordarse son:

- a) desarrollos políticos y económicos en la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC, según su sigla en inglés), la Unión Aduanera de África Austral (SACU, según su sigla en inglés), y en la actividad de cooperación regional de la Unión Africana; y
 - b) cumplir los objetivos que se establecen en la Nueva Sociedad para el Desarrollo de África (NEPAD, según su sigla en inglés).
- Los esfuerzos del gobierno y el entorno cambiante también tienen un impacto sobre el clima de cumplimiento del país de las siguientes maneras:
 - a) El cambio de foco y el cambio general del Estado debilitó su capacidad de funcionar de manera óptima. Esto se ve agravado por el cambio del entorno legislativo;
 - b) El oportunismo y las expectativas de gozar de ciertos derechos por parte de los ciudadanos en general;
 - c) Si bien el Estado tiene la capacidad de definir aquéllos aspectos considerados no favorables para el crecimiento y el desarrollo y, de manera similar, qué se considera deseable para el futuro, el camino al estado desarrollado encuentra obstáculos;
 - d) El riesgo de que el Estado quede “atrapado” en escenarios particulares por distintas fuerzas de mercado o grupos de interés se redujo. Anteriormente, el Estado y el empresariado estaban muy estrechamente alineados; frente a los cambios/adaptación del SARS, se encuentra una creciente resistencia por parte del sector empresarial; y
 - e) El empoderamiento de la raza negra le presenta desafíos singulares al SARS, cuando se considera la intención del empoderamiento y se la sopesa contra la rendición de cuentas y la gobernabilidad.
 - En 1998, poco más de 5,8 millones de contribuyentes eran pasibles del impuesto a la renta. Aquéllos con ingresos imponibles inferiores a R40.000 constituían el 50 por ciento de la cantidad de personas y aportaban el 8% del total de impuestos pagados. Los contribuyentes con ingresos imponibles de R100.001 o más representaban aproximadamente el 10% del número total de personas, pero aportaban el 46% del total de impuestos pagados. Estimaciones del impuesto a la renta de las sociedades revelaron que la alícuota efectiva general pudo haber sido tan baja como del 9% en comparación con una alícuota normativa superior a 30 %;
 - Las oportunidades sustanciales de evasión y abuso tributario están relacionadas con sociedades y personas físicas de alto patrimonio neto debido al potencial de arbitraje tributario y el hecho de que las personas físicas con alto patrimonio neto tienen acceso a una gran cantidad de recursos para realizar planificación tributaria agresiva y no declarar

- inversiones off-shore. Por consiguiente, existen enormes disparidades entre las alícuotas impositivas efectivas y normativas en estos grupos;
- Las industrias más reguladas ostentan niveles de cumplimiento más elevados. Un sector que cobró importancia en los últimos años es el de los servicios financieros, cuyo crecimiento se vio acelerado por la globalización y la era de la información. La introducción de nuevos instrumentos financieros, sumada a la dificultad de rastrear estas operaciones ofreció oportunidades significativas de evasión tributaria; y
 - Con respecto a la aduana, los niveles de cumplimiento se ven impactados negativamente por la existencia de un complejo régimen tarifario y procedimientos manuales poco flexibles. Más aún, el sistema es vulnerable al fraude y la connivencia debido a la interacción necesariamente estrecha y frecuente entre los operadores de comercio y los funcionarios aduaneros, sumada a los elevadísimos montos en juego y su impacto en las operaciones comerciales. Para un funcionario aduanero que gana un sueldo nominal, esto presenta un gran riesgo de distintos grados de corrupción.

3. MEDIOAMBIENTE

Idealmente, debería filtrarse información al modelo de riesgos tanto desde fuentes externas como internas. Una lectura medioambiental externa debería identificar aquellos factores que podrían llegar a impedir que la organización alcance sus objetivos. Esta información debe consolidarse y centralizarse en una base de datos. Debe adoptarse un proceso similar en el que se identifiquen los riesgos internos a través del análisis medioambiental interno. Al aplicar inteligencia a la evaluación de riesgos, se ponen de manifiesto los riesgos de incumplimiento. Debe adoptarse un mecanismo (marco, procesos y sistemas) que produzca una calificación y priorización de riesgos que informe las intervenciones de operaciones / tendencias específicas. Estos riesgos se pueden comunicar de manera de que las áreas pertinentes de la organización puedan definir medidas apropiadas para mitigar los riesgos e implementar la respuesta más apropiada frente a ellos. El monitoreo de riesgos no es una actividad que se realiza una única vez. Debe haber una evaluación periódica de los cambios del entorno. Esto le proveerá a la organización el conocimiento necesario para mejorar los procesos de negocios y la capacidad de respuesta frente a sus clientes, y adaptarse a las condiciones económicas cambiantes.

Es fundamental que el conocimiento de los riesgos concretos sea identificado y que se le informe a la organización acerca de estos riesgos en el nivel estratégico, táctico y operativo de manera de poder alcanzar sus objetivos. La provisión de inteligencia estratégica le aporta a la organización en su conjunto el foco, los detalles, la atención y la comprensión apropiadas sobre los riesgos medioambientales clave. Este manejo del riesgo proporciona inteligencia táctica y operativa que, a su vez, lleva al análisis de riesgo relevante para la priorización y mayor efectividad de las actividades de cumplimiento.

4. MEDIOAMBIENTE EXTERNO

4.1. Antecedentes.

Los factores del medioambiente externo que tienen impacto sobre una industria se definen en Thomson y Strickland (2001: 93) como las fuerzas motoras, es decir, las causas subyacentes más importantes en el cambio de las condiciones industriales y competitivas. Los autores argumentan que si bien puede haber muchas fuerzas que influyan sobre una industria, generalmente hay sólo tres o cuatro que probablemente son “los principales factores determinantes de la forma en que evoluciona y opera una industria” Thomson and Strickland (2001: 99). Por ello, es fundamental identificar aquellas fuerzas motoras que probablemente influyan de forma dinámica sobre las tendencias futuras de la industria.

Tanto a los contribuyentes como al Estado les conviene mantener la integridad del régimen tributario para poder asegurar que:

- a los contribuyentes les resulte sencillo cumplir con sus obligaciones y asegurar sus derechos;
- los costos de cumplimiento se mantengan al mínimo nivel compatible con una administración tributaria efectiva; y
- se actúe sobre la evasión tributaria de modo que los contribuyentes cumplidores no se vean desfavorecidos y se puedan financiar los servicios públicos.

Inevitablemente habrá quienes consideren la globalización como una oportunidad para evadir impuestos. Por ejemplo, el comercio electrónico presenta oportunidades de fraude similares a aquellas que existen con el efectivo. Sin embargo, también tiene el potencial de ampliar significativamente algunas de las áreas de riesgo existentes. Por lo tanto, las técnicas para detectar y disuadir a aquéllos que evaden impuestos deben permanecer al corriente de los desarrollos tecnológicos.

Así, además de tener presente cuáles son las amenazas específicas, los entes de aplicación de la ley y de recaudación deben apuntar a lograr una comprensión de las características específicas del medioambiente emergente que, individualmente o en combinación, puede generar nuevos tipos de delito. Luego pueden emplearse contramedidas enfocadas en estas características generales, como así también en las amenazas conocidas e identificadas.

De no haber sido por las revoluciones simultáneas de la globalización, la desregularización del comercio y las tecnologías relacionadas tales como las telecomunicaciones, el trabajo en red por computadora, el poder de la computadora y los sistemas satelitales, el impacto de Internet podría haber sido mucho menor.

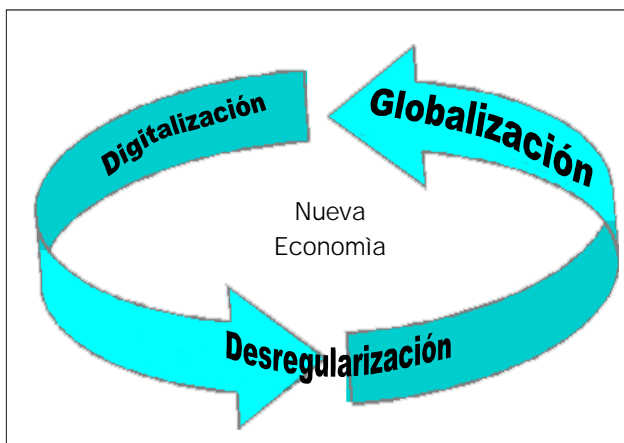


Figura 4.1: La tríada de fuerzas de la “nueva economía”

Fuente: Downes y Mui, 2000.

Según Downes y Mui (2002), estas revoluciones simultáneas crearon una tríada de nuevas fuerzas en las que la digitalización estimuló la desregularización de las industrias y la globalización de los mercados. Aparecen competidores mundiales donde anteriormente sólo importaban los actores locales. Estos otorgan poder a los clientes, proveedores y nuevos participantes, alterando el cultivo previo de las ventajas competitivas que se basaban en tecnología hoy obsoleta. La nueva tecnología socava las relaciones con los clientes, las redes de distribución, el comportamiento de los competidores y las economías de tamaño y escala.

Con la digitalización, la información se está trasladando a sistemas de computación y redes públicas donde se puede multiplicar en valor. Cuanto más global se torne la economía, más tienden las reglamentaciones locales a restringir a las industrias para la protección de las cuales fueron promulgadas, incrementando la velocidad de la desregularización que abre mercados que solían estar cerrados a la competencia, exponiendo una subinversión crónica en tecnología. Y el ciclo continúa.

Estos desarrollos estimularon la conformación de la “nueva economía” de las siguientes maneras:

- Dispositivos de computación: liberan a las personas de tareas ordinarias y aceleran el flujo de trabajo. Continúa habiendo incrementos en la potencia de computación y una reducción en tamaño;
- Redes: una PC sola es una herramienta poderosa, pero dos PC son capaces de compartir información y recursos y claramente son más poderosas. Al agregarse más dispositivos de computación, la red incrementa su poder;

- Telecomunicaciones: el crecimiento de la infraestructura mundial de las telecomunicaciones continúa. Hoy, este crecimiento está impulsado por la fibra óptica, los satélites, los teléfonos móviles y otros dispositivos relacionados;
- Globalización: en el pasado, automotores y aviones desempeñaban el papel más importante cuando se trataba de reunir personas de distintas naciones o regiones. Hoy, la televisión y las telecomunicaciones tienen un rol vital al abrir una ventana a otros países y culturas y explorar nuevas oportunidades de negocios;
- Internet: la Internet provee información y recursos disponibles a través de millones de redes conectadas alrededor del mundo. Es un vasto depósito de información, conocimientos e ideas; y
- E-Business (la capacidad de realizar negocios en forma electrónica): es una mirada holística de cómo puede beneficiarse la organización de estas nuevas tecnologías. Las compañías deben progresar hacia una mayor flexibilidad y agilidad para poder mantenerse al corriente del ritmo incrementado de cambios. Cuanto mayor el grado de automatización, mayor la capacidad de adaptarse al medioambiente.

Estos desarrollos culminaron en un cambio de la economía mundial desde una base industrial a otra de información en sólo poco más de un cuarto de siglo. Resulta aún más difícil controlar la evasión tributaria si no hay información sobre acontecimientos económicos que tuvieron lugar total o parcialmente en el extranjero, sobre personas físicas domiciliadas en otros países y sobre propiedades ubicadas en el extranjero. Cuestiones tales como los precios de transferencia, los paraísos tributarios, el abuso de tratados impositivos, la capitalización exigua, el comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes para las administraciones tributarias de todo el mundo. Sin asistencia mutua entre estas administraciones que pueda darles la posibilidad de contar con información del extranjero en forma oportuna y confiable, su compromiso con el ejercicio del control se torna una tarea muy difícil.

4.2. El Comercio Electrónico y el Cumplimiento Tributario.

El Estado está alentando y asistiendo a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales. Esto se aplica a los contribuyentes que operan con comercio electrónico como así también a aquéllos que utilizan medios más tradicionales. Los contribuyentes tienen mayor probabilidad de cumplir si:

- comprenden y confían en las leyes que tienen que respetar;
- es sencillo cumplir; y
- el cumplimiento es una jugada positiva que otorga certidumbre y refleja buena ciudadanía.

El aliento y la mejora del cumplimiento se logran respetando los derechos de los contribuyentes y ayudándolos a reconocer sus obligaciones legales. La publicidad, la educación del contribuyente y el soporte son esenciales para alcanzar estos objetivos.

El Estado está modificando los textos de las leyes impositivas para hacerlas más transparentes y sencillas de aplicar. El comercio electrónico brinda una oportunidad

para que el Estado interactúe con el sector empresarial de manera directa. Tiene el potencial de brindar acceso a información estructurada sobre la demanda así como sobre los servicios interactivos.

Para asistir en este proceso, el Estado debe:

- adaptar el diseño de las declaraciones del impuesto a la renta y a las sociedades para incorporar una solicitud de que la empresa consigne su dirección de sitio Web y de correo electrónico. En el futuro, esto podría traer las ventajas de una comunicación más veloz y permitirle al SARS apuntar a información u orientación relacionada con distintos sectores;
- analizar cómo pueden utilizarse los desarrollos tecnológicos para reducir los costos de cumplimiento para las empresas durante la auditoría de información electrónica, libros y registros, dentro de parámetros de riesgo aceptables;
- fomentar el uso de la presentación electrónica de declaraciones por parte de los contribuyentes;
- considerar, en particular, qué orientación necesitan las pequeñas y medianas empresas que están comenzando a operar comercialmente por Internet y, tal vez, internacionalmente por primera vez, para ayudarlas a cumplir con sus obligaciones; y
- utilizar las oportunidades que ofrece la tecnología para asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de la ley y para contribuir a que los costos de cumplimiento permanezcan bajos para las empresas.

La información es la clave para abordar los riesgos y mantener la administración efectiva de los impuestos directos e indirectos. Debe encontrarse accesible para el SARS en la misma medida en que lo está con los medios de comercio más convencionales. Se requieren consultas con el sector empresarial para garantizar que cualquier medida considerada necesaria para disuadir, revelar o rectificar el incumplimiento tenga en cuenta debidamente los costos que puede imponer.

La confirmación de la integridad y autenticidad de la información presenta un desafío en el entorno electrónico tanto para las empresas como para las administraciones tributarias. Tradicionalmente dependieron de auditorías basadas en papel, con su inherente aspecto y autenticidad. La información contenida en formato electrónico no presenta la misma comodidad a primera vista. Puede sufrir corrupciones no intencionales o ser manipulada antes de la presentación.

Se están desarrollando métodos de auditoría electrónica para abordar estos problemas y brindar el nivel de aseguramiento que necesitan las empresas y las administraciones tributarias. El sector empresarial inevitablemente habrá de liderar el camino del desarrollo de sistemas seguros. A las empresas les conviene maximizar el desempeño a través de sistemas de información confiables, y al mismo tiempo minimizar el riesgo de fraude. El Estado tendrá que discutir sus requerimientos con las empresas y concluir si se está brindando un aseguramiento adecuado a los fines del cumplimiento impositivo.

El comercio electrónico es esencialmente un medio nuevo de comercio. El SARS necesita poder comprender cómo funciona, el tipo de comercio que atrae y el ámbito

de la actividad. Si bien los motivos del incumplimiento no serán nuevos, de todas maneras se podrá aprender respecto de las distintas metodologías utilizadas.

4.3. El Uso de Paraísos tributarios.

El Estado está adoptando legislación para impedir que las empresas evadan impuestos al desviar utilidades a sociedades extranjeras controladas. Una sociedad extranjera controlada es un residente en una jurisdicción de bajo nivel de imposición controlada desde Sudáfrica.

Existen similitudes sustanciales entre las técnicas utilizadas para cometer delitos fiscales y aquéllas utilizadas para lavar el dinero obtenido a través de otros delitos. El uso de arreglos artificiales y centros financieros off-shore es común al lavado de dinero y a la evasión tributaria, y se han diseñado diversos sistemas regulatorios para facilitar el flujo de información entre autoridades impositivas y anti-lavado de dinero en el nivel nacional.

La forma más ampliamente difundida de intercambio de información utilizada en el pasado eran cláusulas incluidas en los convenios para evitar la doble tributación internacional. En una primera época, los convenios y convenios modelo sobre el tema incluían cláusulas específicas relativas al intercambio de información, inicialmente para la exclusiva aplicación del convenio en sí y, progresivamente, ampliando dicho propósito para considerar también la lucha contra la evasión tributaria.

El intercambio internacional de información tributaria es un factor clave, que adquiere aún más importancia para que la administración tributaria pueda controlar el cumplimiento con las obligaciones tributarias de manera efectiva y, conforme a ello, garantizar una aplicación equitativa de los impuestos en un escenario internacional.

El intercambio de información en el nivel internacional puede darse de manera informal, es decir, sin mediar ningún compromiso convencional y meramente como resultado de una actitud de cortesía o solidaridad entre países. Sin embargo, independientemente de su grado de utilidad, esta forma de intercambio enfrenta inconvenientes tales como un respaldo jurídico insuficiente, el hecho de que es esporádica, no articulada y sujeta a todas las limitaciones jurídicas internas del país informante y su voluntad en lo que respecta a la puntualidad, la extensión y la forma en que ha de proveerse la información. En vista de tales circunstancias, actualmente se reconoce que existe una necesidad de suscribir convenios internacionales que permitan que los Estados contratantes tengan acceso a información que de otro modo no podría obtenerse a través de los medios y fuentes disponibles internamente. En la actualidad, Sudáfrica tiene 57 tratados totalmente ratificados, 9 tratados comprensivos y 3 tratados marítimos y aéreos en vigor. Hay negociaciones en curso para ampliar el número de tratados y sumar 22 tratados más.

En septiembre de 2004 se lanzó un Centro de Grandes Empresas (LBC, según su sigla en inglés) como parte de la estrategia general de mayor orientación hacia el contribuyente y el operador de comercio. El LBC se diseñó de manera de proveer

una facilidad única para satisfacer las necesidades de un grupo importante de contribuyentes. Las grandes empresas son una comunidad claramente definida con temas impositivos sofisticados y diversos, y las complejidades de estos temas están aumentando con el advenimiento de nuevas tecnologías y la globalización. Esto dio lugar a la necesidad de proveer una integridad técnico-impositiva, la especialización por industrias y el desarrollo de relaciones.

4.4. Lavado de Dinero.

El lavado de dinero es el movimiento de fondos obtenidos de actividades delictivas con el propósito de ocultar la verdadera fuente, propiedad o uso de los fondos. El lavado es una necesidad para cualquier actividad delictiva generadora de ganancias. Si no cuentan con la capacidad de lavar sus ingresos ilícitos, los delincuentes fracasan porque el dinero los sustenta, los motiva, y les da poder. Los traficantes de estupefacientes, los autores de fraudes financieros, los grupos de delito organizado y otros invierten esfuerzos considerables para lavar su dinero mal habido. Sistemas regulatorios y de aplicación de la ley débiles, además de la corrupción, son factores clave que hacen que ciertas jurisdicciones sean especialmente atractivas para el lavado de ingresos ilícitos por parte de organizaciones de tráfico de drogas internacionales y otras organizaciones delictivas, grupos terroristas que financian sus actividades, e incluso por estados que realizan operaciones financieras para evadir las sanciones internacionales con el fin de adquirir diversas tecnologías y componentes.

La naturaleza global del problema del lavado de dinero está clara. Los mercados financieros del mundo se están interconectando de manera creciente, y los acuerdos de libre comercio y las uniones aduaneras están aumentando el movimiento de bienes y personas al tiempo que borran las fronteras tradicionales. Estos nuevos sistemas globales, alimentados por la tecnología, también les permiten a los delincuentes y su dinero pasar fácilmente de una jurisdicción a otra, en busca de áreas menos reguladas donde ocultarse.

La comunidad internacional está respondiendo: grupos transgubernamentales compuestos por especialistas financieros, regulatorios y judiciales están trabajando en una variedad de formas para compartir información y experiencia para combatir el lavado de dinero y otros delitos. Si bien actúan internacionalmente, lo hacen según el propio interés nacional para el mejoramiento de la aplicación de legislación y reglamentaciones nacionales, y para proteger a sus sistemas financieros del abuso delictivo. Se presentan desafíos colosales con los paraísos de secreto bancario, los sistemas alternativos de remesas, el desarrollo de nuevas tecnologías de pago, y la evolución continua de la industria de los servicios financieros. Todas las naciones deben sumarse a la comunidad internacional, trabajando en forma conjunta para asegurar la estabilidad y la integridad de nuestros sistemas financieros, nuestras economías y nuestros gobiernos.

Sudáfrica también adoptó legislación anti-lavado de dinero para ayudarle al país a cumplir con sus obligaciones internacionales de luchar contra el delito organizado y el terrorismo. La legislación más actual y comprensiva que contiene un detalle de los

controles anti-lavado de dinero es la Ley de Centros de Inteligencia Financiera (FICA, según su sigla en inglés), que hace foco en los requisitos de control.

La FICA crea obligaciones de control del lavado de dinero para bancos y demás instituciones y profesionales, tales como agentes de bienes raíces, brokers, abogados y compañías de seguros.

La identificación de los clientes, por ende, es un elemento crucial en todo sistema efectivo de control del lavado de dinero. Se implementaron medidas razonables para identificar a los clientes e impedir que los delincuentes utilicen identidades falsas o robadas para obtener acceso a los servicios.

4.5. Profesionales Impositivos.

La integridad profesional y la experiencia de los profesionales y asesores impositivos también impactan en el clima de cumplimiento de Sudáfrica. Estremecida por los escándalos mundiales recientes relacionados con estados contables con información falsa y fraude, la profesión contable necesita intervenir urgentemente para mejorar su credibilidad. Como muchos profesionales impositivos provienen de este entorno, esto también impacta sobre el nivel y disposición a cumplir voluntariamente con la legislación impositiva y aduanera. Más aún, debido a la complejidad del entorno impositivo y el grado de alfabetismo necesario, las oportunidades de mayores negocios hacen de esta área un foco sumamente importante para la proliferación de “cuasi profesionales” que no están regulados. Estos factores crean un entorno de pago de impuestos plagado de ardidés de planificación tributaria agresiva y evasión abierta (subdeclaración de la renta y sobrevaloración de las deducciones). “Los facilitadores de delitos relacionados con los ingresos” (por ejemplo, abogados, contadores, asesores financieros, y consultores) han logrado crear una base para su servicio a contribuyentes incumplidores mediante la cual los asisten para evadir impuestos o derechos.

El SARS utiliza inteligencia de las actividades de cumplimiento para garantizar que un profesional tributario específico no está fomentando o facilitando el incumplimiento de los contribuyentes. Los profesionales impositivos son sometidos a controles de cumplimiento con sus propias obligaciones tributarias, incluyendo la presentación de declaraciones impositivas y el pago de deudas fiscales. Cuando hay pruebas que indican que los profesionales impositivos están fomentando o facilitando el incumplimiento o tienen un mal desempeño en su propio cumplimiento impositivo, son investigados y, cuando corresponde, la cuestión se deriva a la asociación profesional relevante o bien se procesa al profesional.

4.6. Amnistía.

Control cambiario y amnistía fiscal

Según el Discurso del Presupuesto Nacional pronunciado por el Ministro de Finanzas el 15 de febrero de 2006, se procesaron un total de 42.672 solicitudes de amnistía, y se informaron un total de R68,6 mil millones de activos en el extranjero. La regularización de las tenencias de activos en el extranjero y las obligaciones tributarias de la vasta mayoría de los aspirantes significa que ahora pueden manejar sus cuestiones financieras sin el temor del procesamiento penal o civil. También incrementa la base impositiva de la renta declarada en unos R1,4 mil millones, y aporta a los registros estadísticos del Servicio de Ingresos Públicos y el Banco de la Reserva. Los R2,9 mil millones de ingresos recaudados a través de gravámenes bajo la amnistía se asignarán a inversiones conjuntas de asociaciones público-privadas en infraestructura comunitaria y desarrollo comercial en barrios de bajos recursos.

Amnistía para pequeñas empresas

Las pequeñas empresas desempeñan un papel de vital importancia en el estímulo de la actividad económica, la creación de empleo, el alivio de la pobreza y el mejoramiento general de los niveles de vida. Muchas pequeñas empresas operaban informalmente, estaban marginadas y excluidas históricamente del sector económico principal, lo que las dejaba fuera del sistema tributario. Estas pequeñas empresas ahora tienen voluntad de regularizar sus cuestiones fiscales pero su incumplimiento pasado y los pasivos fiscales potenciales que de él resultan, las multas e intereses continúan siendo un obstáculo. Recientemente, el control cambiario y la amnistía impositiva permitieron la regularización del contribuyente más sofisticado y afluente. Se ha criticado el hecho de que no se ha proporcionado una oportunidad similar para las pequeñas empresas.

Los esfuerzos del SARS por ampliar la base impositiva y las “recorridas” por áreas de empresas informales demostraron que una gran cantidad de pequeñas empresas, si bien no están registradas, quisieran tener la oportunidad de regularizarse si no tuvieran que temer pasivos impositivos que surjan de su incumplimiento pasado. Captar personas en la red impositiva no siempre implica una ganancia inmediata – también implica aportes futuros y el mejoramiento general de la cultura del cumplimiento. Por lo tanto, esta amnistía posibilita tanto el cumplimiento como la regularización. A medida que las empresas crecen, pueden ver los beneficios de haberse incorporado a la economía formal. Una parte de este crecimiento tiene que ver con cambiar su relación con el gobierno de manera positiva, como también con el SARS como administración de ingresos. También elimina toda incertidumbre respecto de la tributación que pueda existir entre las pequeñas empresas que cumplen parcialmente.

4.7. Fuentes de Información dentro de Sudáfrica.

Para que el SARS pueda cumplir su mandato frente a la nación sudafricana de manera efectiva y eficiente es fundamental que se desarrollen relaciones de modo de obtener y compartir información que respalde su mandato para maximizar su

retorno sobre la inversión. Para hacerlo de manera efectiva, resulta crucial para todo el proceso compartir información. El trabajo y la información compartidos con otros órganos y el contar con la cooperación de terceros asisten en el logro del mandato del SARS.

Los siguientes ejemplos muestran cómo funciona lo antedicho en la práctica:

- Información obtenida de Departamentos de Gobierno: por ejemplo, el Departamento de Cuestiones Medioambientales y Turismo puede asistir al SARS en la evaluación y verificación de si la renta o ingresos brutos de un contribuyente específico fue declarada. Información crucial como cupos de pesca puede utilizarse independientemente para respaldar nuestra búsqueda;
- Opiniones independientes expresadas por Contadores Públicos y Auditores también asisten al SARS en la evaluación del riesgo de incumplimiento por parte de los Contribuyentes. Generalmente, un informe negativo indica que puede existir un riesgo de que un contribuyente determinado no esté cumpliendo. Contar con estos informes y dictámenes profesionales es asistir al SARS en sus esfuerzos por mejorar el cumplimiento impositivo voluntario. La acreditación de contadores para presentar declaraciones electrónicas es otro ejemplo de este tipo de relaciones;
- Las relaciones y la información compartida con Organizaciones Industriales, Autoridades Locales, etc. asisten al SARS en la obtención de información que puede ser genérica respecto de un extenso grupo de personas o empresas y esto puede conducir a una mayor ampliación de la base impositiva de dichas personas en IVA, Impuesto a la Renta y otros impuestos. Esto también puede incorporar a actores de importancia en el sector informal de la economía en el largo plazo;
- Los entes del gobierno que comparten información con el SARS pueden generar una recaudación de ingresos adicional, ya que los ingresos obtenidos de una fuente ilegal están sujetos al impuesto a la renta. Los entes encargados de la aplicación de la ley pueden asistir al SARS con información para campañas anti-drogas y anti-contrabando;
- Para poder completar el círculo de cumplimiento desde el momento en que se realiza una determinación hasta el momento en que se cancela por completo la totalidad de la deuda pueden tener que participar diversos actores. El proceso de recaudar ingresos adicionales para el estado se completa recién cuando la deuda creada de esta forma queda totalmente saldada;
- Para facilitar la recaudación efectiva de dicha deuda, el Registro Maestro de la Corte Suprema, la Oficina de Títulos, los ejecutores testamentarios y los liquidadores de sociedades y compañías desempeñan un papel importante. La oficina de información crediticia es otra fuente de información relativa a la capacidad crediticia de los contribuyentes. El Departamento de Asuntos Internos también puede asistir con el seguimiento de los contribuyentes, especialmente para los casos en que están abandonando o ya no residen en la República de Sudáfrica;
- Las sociedades que cotizan en Bolsa, en las que grupos importantes de personas tienen activos, pueden apoyar al SARS en el proceso de recaudación de manera indirecta. Un ejemplo de ello es la Desmutualización de las compañías de seguros de largo plazo;

- Los entes profesionales e industriales pueden ser una fuente de información confiable, ya que ciertas ocupaciones profesionales están sujetas a inscripción por ley. La ampliación de la base imponible, el cumplimiento de los miembros de tales asociaciones así como el proceso de recaudación se pueden optimizar a través de estas fuentes; y
- El compartir información dentro del SARS entre las vertientes de Aduanas e Ingresos puede incrementar el cumplimiento y las recaudaciones. Son temas de especial interés el IVA y el valor de las acciones transables desde el punto de vista del impuesto a la renta.

Lo antes dicho reseña tan sólo algunos ejemplos de fuentes de información confiables y precisas que pueden desempeñar un papel fundamental en el combate a la evasión tributaria. La dinámica de una red de información integrada es el ideal para maximizar la recaudación y combatir la evasión tributaria.

5. MEDIOAMBIENTE INTERNO

5.1. Antecedentes

Según Thomson y Strickland (2001: 129), la cadena de valor de una organización identifica las actividades primarias que crean valor para los clientes. El desagregar las operaciones de una organización en actividades y procesos de negocios pertinentes expone los elementos principales de la estructura de costos de la compañía y determina su ventaja competitiva.

La cadena de valor de una organización y el modo en que desarrolla cada actividad reflejan la evolución de su negocio específico y las operaciones internas, su estrategia, los enfoques que utiliza para ejecutar dicha estrategia, y la economía subyacente a las actividades mismas.

5.2. Procesos

Es imperativo en primer lugar analizar la cadena de valor para poder determinar de qué manera la organización puede mejorar en términos de efectividad y eficiencia. Es fundamental que el SARS realice las actividades de su cadena de valor de modos que le den a la administración la capacidad de superar a sus rivales. Esto llevará a una ventaja competitiva para el SARS.

Múltiples tipos de impuestos y silos de productos que no se comunican bien entre sí: de un modo u otro los tipos de impuestos se interrelacionan y pueden mostrar otras áreas de incumplimiento. Es fundamental que se entrelacen los procesos donde hay interdependencias entre estos silos. Un ejemplo de ello es un contribuyente que está registrado en IVA pero no en el impuesto a la renta. Esta situación no continuaría (ni lo hará) si se utiliza un sistema integrado.

Procesos de negocios y sistemas informáticos duplicados y desconectados: los procesos operativos centrales deben simplificarse mediante el uso de tecnología

apropiada. El SARS está desarrollando un plan de integración de sistemas para garantizar la estabilidad y brindar la infraestructura necesaria para crear una oficina más efectiva y eficiente.

Algunos de los beneficios de contar con un enfoque integrado son:

- El enfoque centrado en el cliente asegura que se prestará un servicio integrado respecto de todos los productos de ingresos, es decir “una solución de negocios total”;
- Servicios al cliente de alta calidad forman parte integral de todo el paquete de productos de ingresos y los procesos se ven de manera holística, es decir “el cliente tiene una visión única del SARS”;
- Debido al hecho de que todo el proceso está integrado, necesariamente habrá controles de calidad en todas las etapas del proceso y se incluirán en la forma en que fluyen los procesos;
- El desempeño de los funcionarios del SARS será medible a lo largo de todas las etapas del proceso;
- Los procesos no tendrán limitantes de tiempo, ya que el desempeño de los mismos no se restringirá al horario de oficina y se podrá recibir información a través de diversos medios y de una variedad de fuentes;
- La opción / posibilidad de tercerizar ciertas partes de los procesos se puede investigar y / o considerar;
- Los procesos relativos a los diversos productos de ingresos se integrarán, y pueden / deben desarrollarse formatos compatibles para garantizar la uniformidad del conjunto; y
- El control de calidad, el servicio y la participación pasan a ser partes inherentes de cada proceso específico y son medibles en cuanto a cada resultado y producto para cada proceso.

Si el SARS verdaderamente aspira a alcanzar su intención estratégica, es esencial que se analice la cadena de valor en términos de ganancias de eficiencia y efectividad teniendo presente el punto de vista del contribuyente. Hay muchas áreas de superposición entre estas actividades de la cadena de valor que, una vez que se rediseñan, conducen a potenciales sinergias.

5.3. Tecnología.

Los sistemas no permiten tener una misma visión del contribuyente en los distintos tipos de impuestos: debido a que los diversos sistemas impositivos no están integrados, actualmente no es posible tener una única visión del contribuyente. Los sistemas del impuesto a la renta, IVA, Aduanas, aportes a pensiones (PAYE, según la sigla en inglés) y otros son sistemas independientes y no están integrados de manera alguna. Esto presenta enormes desventajas ya que se afecta el servicio provisto al contribuyente. El contribuyente tiene más de un número de inscripción y debe contactar a distintas oficinas para presentar consultas acerca de los distintos tipos de impuestos.

Sistemas de tecnología de la información que no se complementan entre sí: no existen sinergias entre los sistemas. Un ejemplo podría ser un contribuyente que

está recibiendo un reintegro por IVA que de hecho adeude al SARS dinero en concepto de una determinación del impuesto a la renta. El dinero se le reintegrará en todos los casos, ya que los sistemas no se hablan entre sí.

El uso de la tecnología de la información dio lugar a una revolución de la forma en que se desarrollan las operaciones de negocios en todo el mundo. Cada vez más operaciones se realizan “on-line”, lo que reduce la cantidad de tiempo necesaria y conduce al mundo hacia operaciones “sin papel”. De allí que el uso del intercambio electrónico de datos (EDI, según la sigla en inglés) esté aceptado masivamente como medio de interfaz entre socios de negocios y también entre órganos gubernamentales.

Fomentar la automatización de todas las actividades de procesamiento: un porcentaje sustancial de recursos humanos se dedica también a esta tarea, si bien probablemente sería más productivo que se destinara a iniciativas de cumplimiento y servicios al contribuyente. La mayor parte de este procesamiento tiene carácter repetitivo y se presta a la automatización. Si se agrega suficiente valor, se le da al sistema un aspecto amigable para el usuario, se provee suficiente ayuda on-line a través de hipervínculos, se ofrecen oficinas para los contribuyentes que no tienen acceso a la red, y se establece una primera línea de contacto inteligente y bien diseñada para el ingreso de datos del contribuyente, feedback e interactividad, una parte importante de la carga de trabajo de procesamiento habrá desaparecido.

Fomentar el procesamiento de la información en tiempo real en lugar de por lotes: el servicio al cliente se considerará un proceso más amigable al usuario si la información del contribuyente puede verificarse y convalidarse contra otras fuentes y determinaciones o si se reciben facturas en tiempo real. También debería posibilitarse la correlación en tiempo real entre la información al contribuyente y la información proporcionada por los empleadores, otros operadores y empresas hacia arriba y hacia abajo de la secuencia de la operación.

Integrar los sistemas de tecnología de la información: la próxima generación de interacciones de empresa a empresa (B2B), de empresa a gobierno (B2G), de gobierno a gobierno (G2G), de empresa a cliente (B2C) y de gobierno a cliente (G2C) exigirá que los sistemas del SARS estén conectados en tiempo real, y puedan intercambiar y procesar información mutua de manera relativamente imperceptible al usuario antes de la incorporación de un tercero. El ideal sería integrar todos los sistemas antedichos bajo una única infraestructura automatizada en tiempo real.

Diseñar sistemas para los clientes del SARS y procesos de negocios efectivos para el nuevo entorno: en la actualidad, los sistemas son el espejo de sus contrapartes no electrónicas, en lugar de capitalizar la ventaja del nuevo entorno. Los formularios electrónicos reflejan a sus equivalentes de papel línea por línea y se les solicita a los clientes proporcionar la misma información en todos los distintos formularios que puedan ser necesarios. Si los sistemas estuvieran integrados, esto no tendría por qué suceder. Para que las redes se utilicen al máximo de su potencial es necesario que evolucionen nuevos modelos de negocios, formularios, técnicas de manejo de relaciones con el cliente así como nuevos modelos de interacción con el cliente.

Adaptar el formulario electrónico al cliente contribuyente: la mayoría de los formularios electrónicos son espejos de sus equivalentes genéricos en papel. La mayoría de las ventajas de los formularios electrónicos se ignoran. Debería ser posible que el contribuyente se conectara con el sistema SARS correspondiente, ingresara el número de expediente u otro número de identificación, y confeccionara una declaración o formulario electrónico inmediatamente; es decir, un formulario congruente con la entidad que está realizando la presentación, la industria a la que pertenece, la jurisdicción que le corresponde, las fuentes de renta y deducciones declaradas, y toda otra circunstancia que sea pertinente a dicha entidad. Esto beneficia tanto al contribuyente como al SARS y se traduce en información pertinente y oportuna.

Desarrollar sistemas de administración de relaciones con el cliente que puedan lidiar automáticamente con la mayoría de las consultas y contactos de los contribuyentes: ya que existe mucha experiencia disponible en diversas áreas técnicas, debería ser posible desarrollar bases de datos con capacidad de red muy sofisticadas a partir de los contactos previos con los clientes. Si están armadas e indexadas apropiadamente para fines de búsqueda, la mayoría de estas bases de datos evitarían la necesidad de muchos contribuyentes de contactar al SARS en persona por consultas y contactos de rutina.

Alentar la convalidación creativa de información y el cruzamiento de datos: el tiempo y los recursos se emplean principalmente en la recolección y procesamiento de información fechada provista por los contribuyentes en declaraciones basadas en papel. Una pequeña proporción de la información recibida se convalida en fiscalizaciones contra registros del contribuyente y registros de algunos terceros tales como instituciones financieras, mientras que una gran parte de la información precisa "limpieza". Existe una gran cantidad de fuentes de terceros que podrían convalidar la información de las declaraciones de manera mucho más efectiva que con los métodos actuales. Estos métodos dependen de metodologías de fiscalización intrusivas del tipo "acierto o error" que deben su existencia a las técnicas contables de la década de 1950.

Utilizar sistemas de inteligencia de negocios en tiempo real para gestión de riesgos que continuamente adquieran y analicen información de una amplia variedad de fuentes: en la industria de la informática, estas técnicas se denominan 'data-warehousing' (depósitos de datos), 'data-mining' (aprovechamiento de los datos), 'customer relationship management' (gestión de las relaciones con el cliente), 'online analytical processing' (procesamiento analítico on-line) y, en la era del trabajo en red, están aliadas con "motores de búsqueda", "bots" y "agentes" para la actualización permanente de la información. La principal crítica es que son reactivas y tardías. Se depende de sistemas e información que están accionando constantemente sobre operaciones de negocios y cuestiones impositivas ocurridas hace años. Sin embargo, las operaciones del SARS exigen distintos indicadores financieros, de mercado y sectoriales en tiempo real en lugar de depender de una base de datos de declaraciones que captó acontecimientos hace mucho tiempo. No escasean las fuentes de información y datos en red disponibles públicamente para hacerlo.

Utilizar normas abiertas en lugar de propietarias para las interacciones en red con el cliente: debe buscarse un contacto con el cliente cada vez más basado en Internet,

ya que los clientes utilizarán distintas plataformas, dispositivos en red y tecnologías sobre los que el SARS no tendrá ningún control. Desarrollar soluciones que utilicen normas abiertas asegura que todos estos clientes estén habilitados para la comunicación con el SARS, y que el SARS no deba replicar el desarrollo costoso de sistemas para cada nueva tecnología y dispositivo que aparezca a lo largo del tiempo.

Establecer acceso a la red entre entidades de recaudación de distintos países: en el pasado, las operaciones trans-nacionales eran territorio exclusivo de las grandes sociedades pero, en el nuevo entorno, las pequeñas y medianas empresas pueden participar en gran medida. En varios foros ha quedado claro que compartimos muchas de las mismas estrategias, problemas y oportunidades, y compartir información y realizar consultas resultaron métodos muy útiles.

“El desarrollo de grandes sistemas pasó de moda; la tendencia actual es el desarrollo incremental rápido y manejable”: en el pasado, se desarrollaban sistemas de procesamiento basados en mainframe a lo largo de un período de tres o cuatro años. En el nuevo entorno, no está disponible ni el tiempo ni el dinero para hacer esto. El mundo cliente-servidor y de redes de pares de Internet exige que los sistemas se desarrollen rápidamente en pequeñas partes incrementales, agregando servicios y funcionalidad en cada nueva iteración.

Agregar valor para los clientes: esta probablemente es la faceta más importante de todas al desarrollar sistemas de informática y, particularmente, sistemas Web. A menos que el sistema de informática agregue valor para el cliente en comparación con los modos tradicionales de operar, no será comercializable. Debe ser más sencillo, más veloz, más económico, más práctico, y más accesible que cualquier otra alternativa.

6. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Es fundamental que se utilicen conocimientos precisos sobre los riesgos que identifiquen e informen a la organización respecto de los mismos en los niveles estratégico, táctico y operativo de modo de alcanzar sus objetivos. La provisión de inteligencia estratégica le aporta a la organización en su conjunto el foco correcto, detalles, atención y comprensión de los riesgos medioambientales clave. La capacidad de riesgos brinda inteligencia táctica y operativa, la que informa a los análisis de riesgos pertinentes para la priorización y mayor efectividad de las actividades de cumplimiento.

Es imperativo que los clientes sean evaluados de manera holística a través de una mejora de los niveles generales de cumplimiento al tiempo que se reducen los costos de cumplimiento para las empresas. El SARS debe hacer hincapié en los procesos críticos donde el cliente entra en contacto con el servicio de ingresos, tales como la inscripción, la recepción de pagos, la presentación y la determinación de las declaraciones. El buen servicio y la calidad dentro de estos procesos iniciales deben estar en equilibrio con acciones estrictas de cumplimiento forzoso.

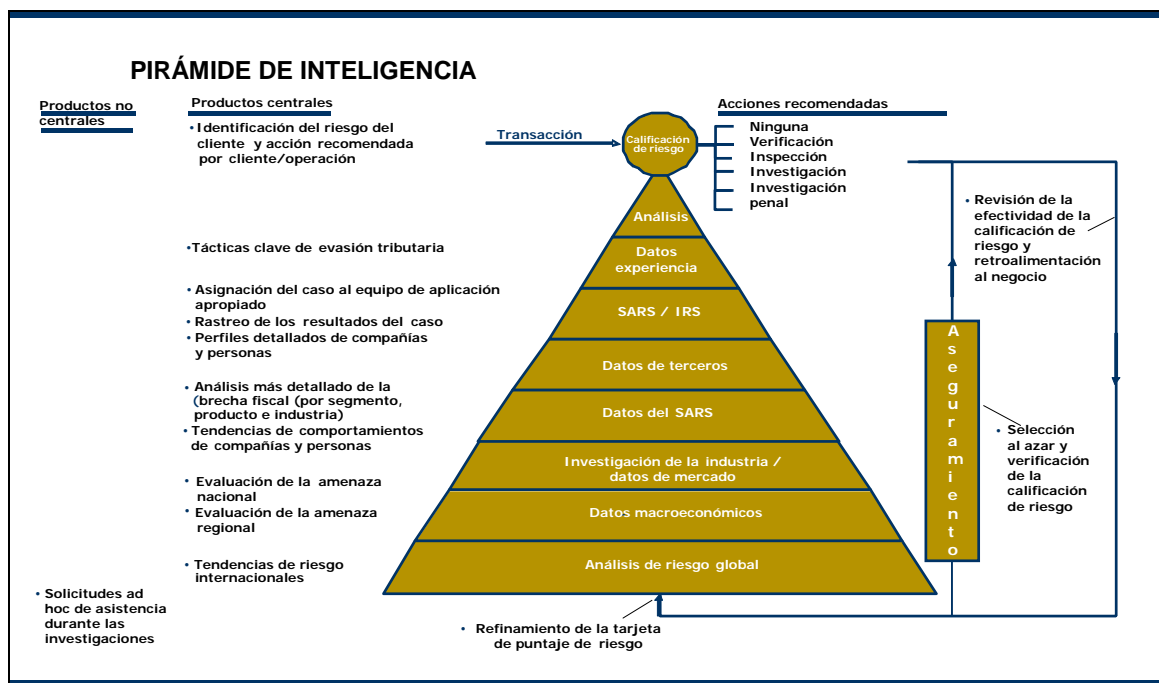


Figura 6.1: Modelo de riesgos

Esto implica que Riesgos provee inteligencia a través del análisis de datos e información relevante según los requisitos de los clientes internos. La capacidad de procesamiento de información clasifica, analiza y refina los datos en crudo para evitar la pérdida de tiempo de las valiosas actividades centrales que actualmente ocurre en el desempeño de esta función. Proveerá conocimientos oportunos y pertinentes a entidades específicas de la organización. La inteligencia resaltaré los riesgos externos al SARS y desencadenará acciones específicas para mitigar el incumplimiento. Proveerá un análisis del arquetipo del contribuyente a fin de identificar tendencias de comportamiento y de mercado que puedan incrementar el riesgo de incumplimiento en consulta con los demás elementos para monitorear continuamente los cambios del entorno que puedan plantear una amenaza a la organización y dificultar el logro de los objetivos estratégicos del SARS. Monitorea el entorno para proveerle a la organización el conocimiento que necesita para mejorar los procesos de negocios y dar respuesta adecuada a las necesidades de las demás capacidades. Los productos de investigación optimizarán la comprensión de los distintos riesgos, en colaboración con Control de Riesgos, Coordinación y Marco y Auditoría Interna, para el desarrollo e implementación de un mecanismo (marco, procesos y sistemas) que producirá calificaciones de riesgo que informarán las intervenciones en operaciones / tendencias particulares.

El modelo de cumplimiento promueve el uso de respuestas adaptadas a distintos grupos de contribuyentes sobre la base de su conducta, niveles de riesgo de cumplimiento e historial. Un tema clave continúa siendo el mejoramiento de los niveles generales de cumplimiento al tiempo que se reducen los costos reales de cumplimiento para las empresas. El modelo es intrínseco a la política, los procesos

legislativos y administrativos del régimen tributario y el modo en que interactúa el SARS con sus clientes. El buen servicio y la calidad dentro de estos procesos iniciales deben estar en equilibrio con acciones estrictas de cumplimiento forzoso.

La conducta de cumplimiento tributario se ve influida por muchos factores – comerciales, industriales, sociológicos, económicos y psicológicos – todos los cuales influyen sobre la decisión de una persona respecto de si cumplir o no con sus obligaciones. El modelo muestra un continuo de actitudes de los contribuyentes hacia el cumplimiento. En la base del continuo, los contribuyentes tienen la actitud de desear cumplir. En el otro extremo, los contribuyentes se han decidido a favor de la evasión.

El modelo además resume los distintos tipos de apoyo e intervenciones que pueden resultar necesarios para la recaudación de los ingresos requeridos. El modelo sugiere que el SARS tiene la capacidad de influir sobre el comportamiento de los contribuyentes a través de la respuesta e interacción oportunas.

En un extremo de este continuo, se promueve el cumplimiento voluntario mediante la provisión oportuna de información de utilidad y servicios eficientes centrados en el cliente. En el otro extremo, se toma acción de cumplimiento forzoso responsable para disuadir el incumplimiento premeditado y promover la justicia e integridad de su control más amplio, los pagos de beneficios y los sistemas tributarios. La combinación correcta de servicios y actividades de cumplimiento forzoso a lo largo de todo el continuo permite maximizar el cumplimiento al tiempo que se minimiza la intervención y la carga que implica el cumplimiento para los clientes.

Las acciones de cumplimiento forzoso dependen del funcionamiento óptimo de estos procesos críticos y se sirven de una amplia variedad de herramientas de cumplimiento en comparación con los productos de cumplimiento de los que dependía la organización en el pasado.

La estrategia toma en cuenta el continuo entre el cumplimiento total y el incumplimiento total. Debe desincentivarse el pasaje de los contribuyentes hacia el incumplimiento total en este continuo, y alentarse su movimiento hacia el cumplimiento total. Las funciones de cumplimiento forman parte de todas las acciones desempeñadas en el SARS en su conjunto, y la estrategia apunta a abordar las distintas etapas de la “vida útil” de un contribuyente.

La selección de casos está basada mayormente en el riesgo, aunque se atenúa con un cierto grado de aleatoriedad a fin de satisfacer los requisitos. Sin embargo, en los casos en que así lo indiquen las reglas del negocio y los requisitos legislativos, habrá una cobertura completa de acciones de cumplimiento que incluirán acciones de mantenimiento. Cuando los clientes se den de baja para productos particulares o en casos en que los saldos acreedores informen reintegros en los distintos tipos de ingresos, el SARS realizará el control de calidad caso por caso. La determinación del perfil de riesgo recomendará la acción ideal según el perfil en cuestión.

Pueden utilizarse herramientas de tecnología de la información para asimilar los datos, desarrollar tendencias e identificar riesgos específicos. Esto puede asistir con las campañas focalizadas a fin de combatir la evasión tributaria. Estas campañas

pueden oscilar desde iniciativas de educación tributaria a investigaciones penales de fondo. Pueden realizarse en una industria específica o basarse en una hipótesis de incumplimiento particular. Por ende, es imperativo que estén disponibles las herramientas correctas para optimizar el uso de esta información.

7. DESAFÍOS ENFRENTADOS EN EL SIGLO XXI

En muchos sentidos, las administraciones tributarias están haciendo en el año 2000 exactamente lo mismo que hacían en 1970. Lo único que cambió son los medios y la forma de hacerlo. Las leyes impositivas que se utilizan están muy a la zaga de los desarrollos sociales y científicos y a menudo son de una complejidad pesadillezca. Una porción impresionante de nuestros recursos se destina a procesar información recibida de los contribuyentes en la forma de declaraciones impositivas. El contribuyente presenta la información en una declaración en papel, la información se retranscribe en diversos sistemas de información, y esta información se procesa en modo batch (por lotes), lo que genera más papel que se le envía al contribuyente.

Se depende de información proveniente de la clientela contribuyente que está desactualizada y a menudo no es confiable. Una parte significativa de los recursos se utiliza para prestar servicios personales y de persona a persona a la clientela contribuyente. Se concentra el trabajo en oficinas y ubicaciones centralizadas. Se depende fuertemente de convenciones contables crecientemente desactualizadas y limitaciones geográficas y jurisdiccionales que con frecuencia son artificiales. Por ejemplo, los recursos naturales no atraen valor en el balance de una compañía convencional, pero la mayoría de los gobiernos está intentando conservarlos. La mayoría de los impuestos a la renta recompensa el gasto y desalienta la frugalidad y el ahorro. Nuestros regímenes impositivos alientan la deuda personal, societaria y nacional, mientras que nuestros Tesoros se lamentan de la falta de ahorros y fondos nacionales. Fomentamos el artificio de las entidades corporativas transnacionales, y sin embargo no asociamos a dichas entidades con actividades reales productivas, económicas y comerciales en sus países (a menudo paraísos tributarios) de domicilio supuesto. Aún estamos aprendiendo a lidiar con fenómenos tales como las sociedades multinacionales, el desvío de utilidades, la minimización del impuesto a las sociedades, la competencia tributaria y los paraísos tributarios. Y lo que anteriormente era el producto de grandes sociedades está ahora muy al alcance de las capacidades de empresas pequeñas a medianas merced a la computación e Internet. A muchas entidades se les permite ocultarse detrás del privilegio jurídico y profesional.

Estamos redefiniéndonos como algo más que meros recaudadores de impuestos: también somos veedores de operaciones financieras, observadores económicos y especuladores de los mercados financieros y la Bolsa. Los principales problemas de cumplimiento que enfrentamos continúan siendo, en general, la identidad, las pruebas y la jurisdicción, aunque estamos lidiando con estas cuestiones en una multiplicidad de formas.

La revolución de la tecnología de la información está redefiniendo nuestros focos y fronteras tradicionales y ofreciendo una cantidad creciente de oportunidades de

expandir nuestros servicios al cliente e incrementar nuestra efectividad como recaudadores de ingresos públicos. También plantea una cantidad de nuevas amenazas para los ingresos que recaudamos. En la actualidad aparentemente estamos aplicando modelos de negocios, formularios y métodos anticuados sobre el nuevo entorno, pero esto sin duda ha de cambiar al redefinir nuestra comprensión del comercio electrónico, la integración de las aplicaciones empresariales y la automatización en tiempo real, y mejorar la integración de nuestros sistemas de informática. Nuestro personal debe estar mejor instruido, y mucho más conciente de las complejidades de las interacciones sociales, económicas, tecnológicas y geopolíticas que nunca antes. En términos generales, debieran evolucionar para ser los “trabajadores del conocimiento” que necesitaremos en el futuro.

Trabajamos en el contexto de un mundo dinámico y cambiante. Aparte de la revolución tecnológica, también vivimos revoluciones sociales, algunas debidas a factores medioambientales, otras debidas a factores políticos y culturales, y otras debidas a factores económicos y geográficos. Teniendo en cuenta todo esto, debemos prepararnos para nuevas exigencias y focos en los próximos diez años, los que serán generados por factores políticos, de mercado, financieros y económicos, tecnológicos y medioambientales sobre los que no tenemos demasiado control.

Los próximos diez años ofrecen un sinnúmero de oportunidades, además de las amenazas a los ingresos públicos que suelen surgir en el nivel internacional. Los “Planes Maestros” o “Estrategias Organizativas” en épocas de gran auge como la actual probablemente no constituyan la alternativa más deseable. En la mayoría de los casos dichos planes parecen atrofiarse debido a las exigencias de tiempo y cambio dinámico que caracterizan al mundo moderno. En cambio de ello, deberíamos planificar para tener mayor capacidad de respuesta frente a ese mundo y a nuestros clientes. Pero, como regla, las burocracias no son buenas en este sentido. Deberíamos estar estructurando nuestras culturas, sistemas y procesos de negocios a fin de que brinden respuesta y sean adaptables al cambio. No debemos considerar los procedimientos, sistemas, leyes y reglamentaciones como “tallados en piedra”. No debemos esperar que nuestros grupos de clientes se adapten a nosotros, sino estar pensando en adaptarnos nosotros a ellos. Debemos agregar valor a las interacciones y experiencias de nuestros clientes con nosotros.

Las agencias recaudadoras de ingresos públicos sobresalientes de 2010 serán aquellas que hayan aprovechado el cambio; aquellas cuya cultura corporativa y liderazgo se hayan sumado al cambio y a la dinámica del mundo interconectado moderno.

8. QUÉ PENSAMOS HACER

Las respuestas diferirán según los distintos cambios medioambientales, pero hay una serie de estrategias que serán útiles para una utilización costo-efectiva de los recursos, un servicio al cliente más efectivo y la reducción de los costos de cumplimiento. Para realizar un aporte efectivo a los objetivos del Estado, el SARS

aprovechará sus recursos internos para inculcar una cultura de cumplimiento y optimizar la confianza ciudadana en el sistema tributario y aduanero. Para sustentar su desempeño al tiempo que se alcanzan umbrales más elevados, el SARS se focalizará en las siguientes estrategias:

- Crear una cultura de servicio al cliente que coloque en primer lugar las necesidades de los contribuyentes, operadores y el público;
- Una nueva filosofía de negocios que defina un enfoque holístico e integrado de la gestión de personas, procesos, tecnología y cultura organizativa;
- Establecer una Arquitectura Empresarial que integre ingresos públicos y aduana en los casos donde resulte apropiado y cree sinergias entre las divisiones operativas y de soporte centrales en todos los niveles de la organización;
- Implementar un enfoque coherente del servicio, la educación y el cumplimiento forzoso que se base en un modelo de segmentación que evalúe el riesgo y responda a las distintas necesidades y patrones de comportamiento entre los ciudadanos;
- Administración integrada de fronteras;
- Aprovechar la tecnología para las operaciones electrónicas, las inspecciones y las actividades de cumplimiento forzoso. Establecer un esquema de Clientes Acreditados para facilitar una tramitación más veloz del proceso de despacho de Importaciones y Exportaciones; y
- Desarrollar un proceso de Cumplimiento en Tránsito Aduanero para permitir un mayor control de las mercancías que se retiran en las fases de tránsito y depósito fiscal.

Estos cambios de paradigma requieren que el SARS desarrolle una visión más agudizada, un enfoque sofisticado y moderno del trabajo y la siguiente cartera de capacidades organizativas que nos permitan alcanzar nuestros objetivos. El SARS transformará su cultura y desarrollará capacidades organizativas para:

- Equilibrar la continuidad (cumpliendo las metas a través de un desempeño operativo superior) con un cambio profundo (transformación);
- Cuantificar la brecha fiscal, determinar los perfiles y segmentar la base imponible, y predecir con exactitud los futuros flujos de ingresos públicos;
- Recabar y analizar información por segmentos para informar a los programas de cumplimiento forzoso, de servicio y educativos;
- Crear una organización de aprendizaje equipada con herramientas de gestión del conocimiento que creen, archiven y compartan conocimientos a lo ancho de la organización;
- Investigar y fiscalizar para detectar, medir, disuadir y corregir áreas de alto riesgo;
- Crear y utilizar información significativa para orientar la toma de decisiones ejecutivas;
- Desarrollar un programa estructurado y sistemático de gestión del cambio; y
- Establecer una fuerte base de personas a lo ancho de la organización que sientan pasión y entusiasmo por servir a los contribuyentes y público interesado.

Es fundamental que el SARS desarrolle sus estrategias tomando en cuenta los factores mencionados antes. Si se despliega la estrategia propuesta, el SARS

progresará de manera importante hacia el logro de su visión y su propósito ulterior. Es esencial que los factores que impactan al SARS se analicen continuamente de manera de determinar el impacto que tienen sobre la estrategia actual. Esto le permitirá al SARS adaptar su estrategia a estos cambios medioambientales.

Los riesgos mencionados son esencialmente comunes a la administración de los sistemas tributarios de todo el mundo. El Estado reconoce que la mejor manera de abordar ciertos riesgos es en cooperación con otros países. En donde las administraciones tributarias desarrollaron experiencia, el objetivo debe ser compartir la mejor práctica para la aplicación tanto nacional como internacional.

9. BENEFICIOS PREVISTOS

El SARS aprovechará mejor las tareas de cumplimiento y recaudación mediante la alianza inteligente de nueva tecnología con mejores acuerdos administrativos para la recaudación. Esto le permitirá al SARS reducir drásticamente y de manera efectiva el costo de cumplimiento. La revolución de la tecnología de la información redefinirá los focos y fronteras tradicionales y ofrecerá una creciente cantidad de oportunidades de expansión de los servicios al cliente, además de incrementar la efectividad como recaudadores de ingresos públicos. También plantea una serie de nuevas amenazas sobre los ingresos recaudados. El personal estará mejor instruido, y será mucho más conciente de las complejidades de las interacciones sociales, económicas, tecnológicas y geopolíticas que nunca antes.

Los contribuyentes se beneficiarán con el cambio de foco del procesamiento al control del cumplimiento. Este entorno estará identificado por mejores servicios al contribuyente que serán profesionales y eficientes y mayores velocidades de procesamiento que serán exactas.

Se liberarán recursos y empleados para asumir un rol proactivo en la recaudación de ingresos públicos. Podrán visitar contribuyentes y clientes corporativos con periodicidad para investigar sus respectivas industrias y permitir la identificación temprana de nuevos temas impositivos, amenazas al cumplimiento y oportunidades de aprovechar un servicio al cliente oportuno. Podrán utilizarse servidores y motores de búsqueda para controlar y recabar datos que permitan actualizar periódicamente las bases de datos de Inteligencia del Negocio. Se podrán convocar reuniones periódicas y realizar foros con distintos sectores y grupos de contribuyentes para determinar la mejor manera de resolver las cuestiones pendientes. Se pintará un cuadro en tiempo real de la economía y el entorno de negocios en lugar de lidiar con una visión desactualizada como sucedía en el pasado.

La detección oportuna de una amenaza de cumplimiento particular y su amplia publicidad pueden conformar una estrategia de cumplimiento que funciona por derecho propio. Además tiene el efecto secundario de desalentar la migración de esas amenazas de cumplimiento al campo de “un ardid impositivo difundido”. Se alienta la discusión pública con asociaciones profesionales y demás partes interesadas respecto de estas cuestiones.

El SARS puede ser signatario de muchos tratados y convenios de doble imposición auspiciados por la OCDE, y ser diligente en la ampliación de la cooperación de la agencia con agencias de ingresos públicos de otros países. Para asegurar un alto grado de cooperación y enlace entre el Estado y estos sectores habrá negociaciones con diversos terceros, instituciones financieras, bancos y facilitadores de operaciones electrónicas. Estos terceros se utilizarán de manera eficiente y efectiva para optimizar el cumplimiento liberando a una gran proporción de la base imponible de toda obligación de cumplimiento respecto de muchos impuestos. Las cadenas de suministros sudafricanas estarán salvaguardadas, lo que también asistirá en la salvaguarda del potencial de comercio e inversión. Por ende, se hará hincapié en la facilitación del comercio regional y el desarrollo económico.

Cada nuevo proceso de negocios, cada nuevo sistema de TI, cada nuevo procedimiento o iniciativa debe someterse a una estricta referenciación contra los índices vigentes y, si no logra mejorarlos, deberá abandonarse a favor de otras alternativas. El SARS será una “Organización de Aprendizaje”. Alentará a los empleados a capacitarse e instruirse de manera permanente, recoger una amplia gama de experiencias, a realizar investigaciones útiles y creativas utilizando la plétora de recursos que tienen disponibles, a investigar e informar sobre diversas cuestiones de preocupación permanente. La capacidad de reaccionar rápidamente y brindar adecuada respuesta a su entorno externo no debe quedar comprometida.

La era de la interconexión en red será reconocida – era en la que las fronteras geográficas son más intangibles. Deberán resignarse ante la inevitabilidad de que ciertos servicios multinacionales sean provistos por otros. El SARS será conciente de que la competencia en los negocios es mucho más feroz en el nuevo entorno, y que sus acciones, o ausencia de reacción, en determinadas situaciones pueden significar el éxito o el fracaso de un pacto comercial local, de una empresa, de un sector económico o incluso toda una industria. Por este motivo, busca estar mucho más cerca y brindar mucha mayor respuesta a su base de clientes que lo que pudo haberse considerado apropiado 10 años antes. En la Era de la Información, el “conocer a su cliente” es una máxima que afecta tan vitalmente a las entidades de gobierno como a sus equivalentes de la empresa privada.

10. CONCLUSIÓN

El SARS lucha contra el legado de una organización, sistemas y cultura que, al igual que muchas organizaciones sudafricanas, es débil en términos de prestación de servicios y eficiencia. Para optimizar el uso de información para combatir la evasión tributaria es fundamental que exista una comprensión detallada tanto del entorno interno como del externo. Es evidente que las fuentes de información internas y externas deben utilizarse de manera óptima a fin de combatir la evasión tributaria con efectividad. Se han emprendido diversas iniciativas para obtener información, comprender el entorno y combatir la evasión tributaria. Esto incluye el ofrecimiento de la amnistía fiscal a pequeñas empresas y el desarrollo de relaciones con diversos entes. Es crucial en este sentido el desarrollo de relaciones con entes gubernamentales y no gubernamentales tanto locales como internacionales. Al adoptar este enfoque, los factores históricos que afectan los niveles de cumplimiento quedarán abordados.

Pueden utilizarse herramientas de TI para asimilar los datos, desarrollar tendencias e identificar riesgos específicos. Esto puede asistir con las campañas dirigidas a públicos específicos en el combate contra la evasión tributaria. Estas campañas pueden incluir iniciativas de educación al contribuyente como así también investigaciones penales de fondo. Pueden realizarse en una industria específica o basarse en una hipótesis de incumplimiento particular. Por ende, es imperativo que estén disponibles las herramientas correctas para optimizar el uso de esta información.

Los procesos de negocios centrales son ineficientes debido a que existe duplicación entre los tipos de impuestos y muchos de los procesos se realizan en ubicaciones de sub-escala. Los procesos no están normalizados entre las sucursales y, por lo mismo, la eficiencia varía significativamente entre las sucursales. Los procesos están fragmentados, contienen demasiadas transferencias y demasiados pasos. Tampoco se prioriza el trabajo, lo que conlleva una asignación subóptima del tiempo y el esfuerzo en áreas de alto impacto como fiscalización y cobranzas.

El entorno cambiante genera desafíos y oportunidades de controlar la evasión tributaria. Para alcanzar el propósito estratégico de la organización, la gerencia ha abordado estos temas críticos. Estos temas incluyen la expansión de los servicios electrónicos; el enfoque “a medida” del cumplimiento; el fortalecimiento de las sociedades y la cooperación; la transparencia, la claridad y la simplificación y el desarrollo de la fuerza laboral.

La estrategia implementada por el SARS avanzará de manera importante en lo que atañe al logro de su visión y propósito ulterior. Es fundamental que los factores que tienen impacto sobre el SARS se revisen de manera continua para determinar el impacto que la organización tiene en el medioambiente. Esto le permitirá al SARS ajustar su estrategia ante cualquier cambio medioambiental.

REFERENCIAS

- Breytenbach, W. 2002. *Course Book*. International Management. Part-time 2002.
- Downes, L. y Mui, C. 2000. *Unleashing the Killer App*. Boston: Harvard Business School Press.
- Fratanduono, R. y Kam, J. 2002. *Risk Based Reporting Compliance*. Trabajo presentado durante la Conferencia sobre Investigación del IRS, 12 de junio de 2002.
- Garfinkel, S. y Spafford, S. 1997. *Web Security & Commerce*. O'Reilly.
- George, G. 2002. *Should companies have compliance systems beyond what is prescribed?* Planificación Tributaria, Volumen 16. 2 de abril de 2002.
- Gordhan, P. 2003. *Portfolio Committee of Finance Speech*. 4 de marzo de 2003.
- Honiball, M. 2002. *The Struggle To Achieve Corporate Tax*. Informe ejecutivo, Volumen 7. Mayo de 2002.
- Inland Revenue. 2002. *Inland Revenue Strategic Plan 2002 to 2004*. Junio de 2002.
- Internal Revenue Service. 2000. *The Progress Report on IRS Business Systems Modernization Program*. 1 de septiembre de 2000.
- Internal Revenue Service. 2002a. *IRS Strategic Plan 2000 to 2005*. Enero de 2001.
- Kolitz, M. 2002. *Tax dodging: A new term in the South African lexicon?* Tax Planning, Volume 16. Junio de 2002.
- Leon, J. *B2B allabout. IT & Telecoms*. 2001. Johannesburg: Writestuff.
- Mduduzi, K. 2002. *Should companies have compliance systems beyond what is prescribed?* Planificación Tributaria, Volumen 16. 2 de abril de 2002.
- O'Connor, F. 2000. *New Century Practices: Tax Administration in 2010*. Disponible: <http://www.oecd.org/pdf/M00002000/M00002886.pdf>. 20 de diciembre de 2002.
- Foro sobre gestión estratégica del comité sobre asuntos fiscales de la OCDE. 2001. *Compliance Measurement*. 10 de mayo de 2001.
- Oosthuizen, H. 2002. Libro de curso. Gestión estratégica. Part-time 2002.
- República de Sudáfrica. *National Budget speech Minister of Finance*. 15 de febrero de 2006. Departamento de Finanzas. Disponible: www.sars.gov.za
- República de Sudáfrica. *South African Revenue Service Act, No 34 of 1997*.
- República de Sudáfrica. *The Constitution, Act No. 108 of 1996*.

- Roux, A. 2002. *Presentations*. Economía. Part-time 2002.
- Roux, A. 2002. *Course Book*. Economía. Part-time 2002.
- SARS. 2006. *Strategic Plan 2006/2009*. Disponible: www.sars.gov.za
- SARS. 2006. *Business Plan 2005 – 2006*. Disponible: www.sars.gov.za
- SARS. 2006. *Enforcement Business Plan*. Disponible: <http://sarsintranet>
- SARS. 2002. Grupo de Control: “*Estimation of the Tax Gap in South Africa: An overview*”. Septiembre de 2002.
- Intranet del SARS. 2006. *Newsgroups, News-flashes, Media releases, Siyakha web-page, communications, human resources*. Disponible: <http://sarsintranet>
- Thompson, A.A. & Strickland, A.J. 2001. *Strategic Management*. 13° Edición. Boston: Irwin Mcgraw-Hill.
- Zodrow, G.R. y Mieszkowski. 2002. *United States Tax Reform in the 21st Century*. Cambridge University Press.

Caso práctico

**TEMA 2.1 EL USO DE LA INFORMACIÓN EN LA LUCHA
CONTRA LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

Jorge Rachid
Secretario
Secretaria da Receita Federal
(Brasil)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Contexto de Actuación de la Receita Federal.- 3. Aspectos de la Gestión de la Información y Combate a la Evasión.- 3.1. Fuentes de información.- 3.1.1. Declaraciones.- 3.1.2. Entidades nacionales.- 3.1.3. Acuerdos y convenios internacionales.- 3.1.4. Otras fuentes de información.- 3.2. Calidad y seguridad de la información.- 3.2.1. Certificación digital.- 3.2.2. Catastro sincronizado.- 3.3. Herramientas específicas de combate a la evasión.- 3.4. Avances recientes.- 3.4.1. Sistema de Medición de Flujo de Producción – SMF.- 3.4.2. Sistema Harpía.- 3.4.3. Sistema Público de Notario Digital – Sped.- 4. Comentario Final.

RESUMEN

Este trabajo discute el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria, a partir de la experiencia de la Secretaria da Receita Federal - Brasil. Aborda la necesidad de garantizar las fuentes de información, sean ellas prestadas por los propios contribuyentes, por medio de declaraciones exigibles por ley, o sean obtenidas de terceros, por medio de recursos variados, como, por ejemplo, convenios, acuerdos internacionales, sistemas integrados de información, entre otros. Destaca la calidad y la seguridad de la información como requisitos esenciales, que motivan inversiones constantes por parte de la Administración Tributaria. Presenta varios proyectos y iniciativas de éxito utilizadas por la Receita Federal, incluso, herramientas de TI específicas desarrolladas para combatir la evasión. En conclusión, además de indicar algunos resultados, identifica la buena gestión y el uso inteligente de la información como pilares, no solamente para el combate a la evasión, sino para la propia eficiencia y eficacia de la administración tributaria.

1. INTRODUCCIÓN

La información es uno de los activos más valiosos de nuestra era. Para las administraciones tributarias, en particular, constituye “materia prima” esencial. Saber usar la información para alcanzar los objetivos organizacionales exige mucho más que inversión en tecnología, pues se necesita talento y creatividad para identificar oportunidades, y persistencia para cosechar los frutos. Siendo la lucha contra la

evasión uno de los objetivos fundamentales de cualquier administración tributaria, el uso de la información para este fin reviste gran importancia.

Este trabajo discute el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria, a partir de la experiencia de la Receita Federal. No se presentan acá consideraciones técnicas sobre las plataformas tecnológicas o sobre los instrumentos legales a la disposición de la Receita Federal para el uso de la información. En vez de eso, se procuró destacar las medidas de reciente adopción por la Receita Federal, que tuvieron o que están teniendo impacto significativo en la lucha contra la evasión tributaria.

El texto está organizado de la siguiente forma: después de la Introducción, la sección 2 contextualiza al lector, presentando datos genéricos sobre la realidad brasileña y sobre la Receita Federal, para presentar los condicionantes estratégicos que limitan la gestión de la información, especialmente, en lo que toca al combate a la evasión. La sección 3 describe aspectos de la gestión de la información en la Receita Federal dirigidos para el combate de la evasión, tales como las fuentes de información, la calidad y la seguridad de la información, las herramientas utilizadas en el combate a la evasión y los avances tecnológicos recientes que, se supone revolucionarán las prácticas de negocios tanto de la Administración Tributaria, como de los contribuyentes, sean estas personas físicas o jurídicas. Por último, la sección 4 presenta las consideraciones finales sobre el tema.

2. CONTEXTO DE ACTUACIÓN DE LA RECEITA FEDERAL

Brasil es el quinto país en extensión territorial, ocupando un área de más de 8 millones de kilómetros cuadrados, y también uno de los de mayor población, con 180 millones de habitantes. Políticamente, es una República Federativa compuesta por la Unión Federal, 26 Estados y el Distrito Federal, y cerca de 5.500 municipios. La vigilancia sobre este inmenso territorio requiere grandes inversiones, pues la costa es bastante extensa, así como el área de frontera, que abarca todos los países de América del Sur, excepto Chile y Ecuador. El Producto Interno Bruto ha alcanzado la cifra de USD 795,8 miles de millones, en 2005, hecho que pone al País en la 11^a posición en la calificación de las mayores economías del mundo.¹ La inflación está controlada y el volumen de comercio exterior viene creciendo, pudiendo alcanzar cerca de USD 190 miles de millones, en el año 2006.

Subordinada directamente al Ministro de Hacienda, la Receita Federal es responsable por la administración conjunta de los tributos internos y aduaneros en el ámbito federal. Debe, por lo tanto, combatir la evasión tributaria, tanto en el comercio exterior, como en las más variadas especies de transacciones comerciales y financieras. Es responsable por cerca del 48% del recaudo de impuestos en Brasil, cifra equivalente al 17% del Producto Interno Bruto, y administra transacciones realizadas por miles de personas jurídicas y millones de personas físicas, residentes y no residentes.

¹ Calificación hecha por la Austing Rating, a partir de datos de 155 países divulgados por el FMI.

Para cumplir su misión, la Receita Federal se estructura por medio de unidades centrales (localizadas en la capital federal, Brasilia) y unidades descentralizadas. Las primeras desarrollan actividades normativas, de supervisión y planeamiento, las últimas desempeñan las funciones de ejecución y operación. En total, existen 566 unidades descentralizadas esparcidas por el territorio nacional, en las que trabajan cerca de 15 mil funcionarios.

Frente a los aspectos mencionados, se nota el inmenso desafío impuesto a la Receita Federal. Para ser eficaz, el Fisco necesita realizar inversiones importantes en tecnología de la información, como parte de su estrategia para el combate a la evasión.

3. ASPECTOS DE LA GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN Y COMBATE A LA EVASIÓN

Aspectos Generales

La Información es un concepto central en este trabajo. Sin embargo, no se trata de meras definiciones. En artículo publicado en la revista "Informatique et Gestion", en 1978, Le Moigne define información como "un objeto formateado y creado artificialmente por el hombre, teniendo por finalidad representar un tipo de acontecimiento identificable por él en el mundo real". Ya Stair (1998)² define información como "un conjunto de hechos organizados de tal forma que adquieren valor adicional al valor del hecho en sí mismo". Interesante destacar, en esta definición, la expresión "valor de la información", que, para la Administración Tributaria, asume carácter esencial. La información permite al Fisco conocer el ambiente externo de donde retira los recursos para financiar al Estado. Permite, también, que el Fisco actúe sobre este ambiente para garantizar el cumplimiento de la ley. La Administración Tributaria, sin información, sería incapaz de cumplir su papel social.

El termino *tecnología de la información* (TI) se refiere a todas las actividades y soluciones suministradas por recursos de cómputo. Siendo la información un bien que agrega valor a una empresa o a un individuo, es necesario hacer uso de recursos de TI de manera apropiada, o sea, es necesario usar herramientas, sistemas u otros medios que hagan de las informaciones un diferencial. De ahí viene la importancia de la *gestión de la información* para la Administración Tributaria. Administrar información abarca la captación, el tratamiento y el uso de los datos necesarios al buen funcionamiento de la organización, así como la definición de contenidos y de sistemas de almacenamiento y acceso a la información. En las subsecciones siguientes, serán abordados algunos aspectos de la gestión de la información en la Receita Federal, dirigidos a la captación y uso de informaciones en el combate a la evasión.

² Stair, R. "Princípios de Sistemas de Informação – Uma Abordagem Gerencial" – LTC Editora, segunda edição, Rio de Janeiro, 1998.

3.1 Fuentes de Información.

¿Cómo obtener la información necesaria para el éxito de la Administración Tributaria? La Receita Federal, en este aspecto, usa varios medios. El primer y más común es exigir de los contribuyentes que presenten declaraciones con respecto a sus negocios. Si el contribuyente se niega a hacerlo estará incurriendo en incumplimiento con la ley y, por lo tanto, estará sujeto a penalidad. Luego, la exigencia de presentar declaración al Fisco no solamente permite el acceso a la información de los contribuyentes que cooperan y que, de lo contrario, sería desconocida del Fisco, sino que fija un costo al contribuyente que no coopera, que debe soportar el riesgo de la desobediencia.

Aunque vital, la información originaria del contribuyente no le basta a la Administración Tributaria. Es necesario recurrir a terceros para mejorar la calidad de la información de que se dispone. En ese sentido, la Receita Federal ha buscado la realización de convenios para el intercambio de informaciones con organismos nacionales y extranjeros, además de recurrir a otras fuentes de información, algunas de las cuales se mencionan a continuación.

3.1.1 Declaraciones.

Entre las principales declaraciones presentadas por los contribuyentes están:

- DIRPF – declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas, presentada por los contribuyentes personas físicas;
- DIRF – declaración del impuesto sobre la renta retenido en la fuente, presentada por empresas e instituciones obligadas a la retención del impuesto sobre la renta. El cruce de datos de las DIRF y DIRPF es esencial para detectar indicios de fraude en la determinación del IRPF;
- DIPJ – declaración de informaciones económico-fiscales de las personas jurídicas, presentada por las personas jurídicas en general, abarca informaciones relativas a diversos tributos, además de informaciones de carácter económico y contable.

Seguramente, existen en otros países declaraciones semejantes y, por esta razón, se optó por no discurrir sobre ellas. Acá, están nombradas apenas las declaraciones más recientes, concebidas para desalentar la evasión o mejorar el cruce de datos.

Declaraciones que procuran el combate a la evasión en el mercado inmobiliario

Los indicios de alta evasión en el mercado inmobiliario hicieron que se instituyeran dos declaraciones: la Declaración sobre Operaciones Inmobiliarias (DOI) y la Declaración de Informaciones sobre Actividades Inmobiliarias (Dimob).

La DOI está a cargo de los funcionarios de la Justicia y de los responsables de las oficinas de registro, de registro de inmuebles y de títulos y documentos. Estos deben informar los documentos escritos, anotados, matriculados, registrados y certificados en sus oficinas y que comprenden la adquisición o venta de inmuebles, realizada por una persona física o jurídica, independientemente de sus valores. Además, el valor de la operación inmobiliaria será el informado por las partes o, en la ausencia de este, el valor que sirvió de base para el cálculo del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles – ITBI, impuesto este de competencia de los Estados federados.

La Declaración de Informaciones sobre Actividades Inmobiliarias (Dimob) fue instituida en el 2003, siendo de presentación obligatoria por las constructoras o empresas de incorporación que comercialicen unidades inmobiliarias por su cuenta, y para inmobiliarias y administradoras de inmuebles que realicen la intermediación de compra y venta o de alquiler de inmuebles. Básicamente las informaciones brindadas en la Dimob registran, para una determinada operación, las partes contratantes, el inmueble, la fecha de la operación y los valores contemplados.

A partir del cruce de las informaciones presentadas en la DOI y en la Dimob con otras fuentes, la Receita Federal puede identificar el eventual incumplimiento del pago de tributos por la renta de alquileres que, sin dudas, están entre los ingresos que generan mayor riesgo de evasión. También las transacciones relativas a la venta de inmuebles, muchas veces, dejan de ser informadas, justamente porque se realizan con recursos que están al margen de la tributación, con la escrituración del instrumento público solamente después del plazo de decadencia.

Declaración de Beneficios Fiscales (DBF)

Implantada en el 2003, esta declaración se destina a la prestación de informaciones relativas a las donaciones a los Fondos de los Derechos de la Niñez y del Adolescente, a las inversiones en obras audiovisuales y a las donaciones y patrocinios de proyectos culturales, previstos en la ley. La prestación de la información es obligatoria para los organismos públicos como los Consejos Municipales y Estaduales o el Consejo Nacional de los Derechos de la Niñez y del Adolescente, el Ministerio de la Cultura, y el Comisionado de Valores Mobiliarios (CVM). El objetivo principal de esa obligación es permitir la confrontación de esos valores con los que hayan sido objeto de deducción en el impuesto sobre la renta de personas físicas y jurídicas.

Declaración de Operaciones con Tarjetas de Crédito (Decred)

Instituida en julio de 2003, su presentación semestral es obligatoria para las administradoras de tarjetas de crédito. En resumen, son prestadas informaciones con respecto a los pagos mensuales realizados por usuarios de tarjetas de crédito, así como de los transferencias mensuales efectuadas por las administradoras a sus establecimientos vinculados. La Decred proporciona a la Fiscalización el acceso a informaciones sobre las operaciones procesadas por tarjeta de crédito – medio de pago en pleno crecimiento en el País. El cotejo de esas informaciones con los datos

económico-fiscales disponibles internamente confieren a la Fiscalización un instrumento poderoso para el develamiento de ilícitos tributarios.

Las administradoras están dispensadas de informar sobre operaciones con tarjetas de crédito en el caso que el total de los pagos o transferencias efectuados en el mes sea inferior a R\$ 5.000,00, para las personas físicas, y R\$ 10.000,00, para las personas jurídicas.

Declaraciones Especiales para el Control de los Mercados de Cigarros y Bebidas

Los mercados de cigarros y bebidas son tradicionalmente difíciles de controlar y, debido a eso, merecieron tratamiento especial. La Declaración Especial de Informaciones Fiscales relativas a la tributación de cigarros (DIF-Cigarros) fue instituida en 1999. Es mensualmente presentada por los fabricantes de cigarros y contiene informaciones relativas a la adquisición de materias primas, producción, aplicación de sellos, ventas, marcas y precios comercializados, así como de facturación e impuestos debidos.

Semejante a la DIF-Cigarros, la Declaración Especial de Informaciones Fiscales relativas a la tributación de bebidas (DIF-Bebidas) fue instituida en 2003. De presentación mensual por las personas jurídicas envasadoras de bebidas, contiene informaciones relativas a la adquisición de materias primas, producción, aplicación de sellos, cuando sea el caso, ventas, marcas, así como facturación e impuestos debidos.

Además de estas, la Receita Federal usa el Demonstrativo de Notas Fiscales (DNF), que fue concebido como instrumento útil y necesario para la fiscalización del sector de bebidas y cigarros. Esto se consigue en la medida en que los productos declarados en el DNF (en operaciones de salida) son obligatoriamente usados como insumos en las industrias de bebidas y cigarros (en operaciones de entrada). La fiscalización basada en la captación de las informaciones de los insumos puede ser realizada de dos maneras complementarias:

- a) cruce de las informaciones, nota a nota o producto a producto, confrontándose los destinatarios informados por los declarantes del DNF como los proveedores informados por los declarantes de las DIF's Bebidas y Cigarros;
- b) auditoria de producción en los establecimientos envasadores de bebidas y fabricantes de cigarros, respectivamente, visto que es posible confrontar la producción declarada con aquella originadas de los balances materiales de los insumos efectivamente usados en el proceso productivo.

Recientemente, el DNF viene adaptándose para el control de los productores de solventes y resinas, mercado que también presenta fuerte indicio de alta evasión.

3.1.2 Entidades Nacionales.

Salvo disposición legal en contrario, el Fisco puede exigir, de órganos públicos y privados, informaciones relevantes para la ejecución de un procedimiento fiscal.

La existencia de secreto o de otro tipo de limitación puede ser, muchas veces, salvada mediante la celebración de convenios de intercambio de información. Actualmente, la Receita Federal viene ampliando la lista de órganos vinculados, destacándose los convenios de intercambio de informaciones firmados con la Comisión de Valores Mobiliarios, el Instituto Brasileño del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables (Ibama), el Banco Central, el Ministerio Público de la Unión, el Departamento de Policía Federal, diversos municipios, órganos de registro de personas físicas y jurídicas, la Justicia Federal y las Administraciones Tributarias de los Estados, entre otros.

En el caso de los convenios firmados con el Poder Judicial para el intercambio de informaciones, estos hacen posible el acceso del Fisco a los datos de disputas judiciales que contemplen grandes sumas de dinero. La Receita Federal puede identificar, en una gran causa, quien está pleiteando, quien recibió y si el dinero recibido fue debidamente registrado en la declaración del impuesto sobre la renta. También se puede observar si los honorarios fueron declarados por los abogados.

Más que intercambiar informaciones, en algunos casos, la Receita Federal tiene establecida una relación de asociación. Por ejemplo, las asociaciones con el Ministerio Público Federal, el Departamento de Policía Federal y la Secretaria de la Receta de la Seguridad ha resultado en el éxito de diversas actuaciones conjuntas de combate a la evasión. Esto no sería posible sin compartir informaciones. A modo de ejemplo, algunas de esas actuaciones están mencionadas en la sección 4 de este trabajo.

Los convenios con las administraciones tributarias estatales merecen destaque especial. Una vez que esas administraciones almacenan informaciones importantes con respecto a los negocios de los contribuyentes, pues fiscalizan y recaudan los tributos de competencia de los Estados, el acceso a sus bases de datos es de interés para la Receita Federal. Un sinnúmero de irregularidades fiscales fue detectado a lo largo de los años a partir del cotejamiento de datos de la Receita Federal con las bases de datos de los Estados. La confrontación de las informaciones, hasta hace poco, era compleja y morosa, pues existen diferencias tanto en la definición como en la política de tratamiento de informaciones entre la Receita Federal y aquellos órganos. Por ejemplo, el mismo contribuyente puede tener un número de catastro en la Receita Federal y otro número diferente de registro en el ámbito estadual. Tal hecho dificulta la ligación entre los sistemas. Recientemente, en virtud de mandamiento constitucional, la Receita Federal y las administraciones de tributos estaduais han venido desarrollando en conjunto diversos proyectos de integración, teniendo en vista poder compartir informaciones de manera automática. Entre esos proyectos están el Proyecto del Catastro Sincronizado y el Sistema Público de Escrituración Digital (SPED). Ambos serán comentados más adelante.

3.1.3 Acuerdos y Convenios Internacionales.

En el ámbito externo, las informaciones de interés son obtenidas mediante diversos canales, como es el caso de los acuerdos de intercambio de informaciones y de los convenios para evitar la doble imposición.

Entre los acuerdos de intercambio de informaciones, se destacan los firmados para el control del comercio exterior: la Convención Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Aduanas de América Latina, España y Portugal; y la Convención de Cooperación y Asistencia Recíproca entre las Administraciones Aduaneras del MERCOSUR, relativa a la prevención y lucha contra ilícitos aduaneros (Decisión del Consejo del Mercado Común - CMC – n° 01/97). La primera tiene como signatarios: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador, España, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana, Uruguay y Venezuela. La segunda tiene como signatarios los países del MERCOSUR y Chile.

Además de estos, existen acuerdos para el intercambio de informaciones aduaneras firmados con Francia, Estados Unidos, Rusia y Países Bajos; y otros en tramitación en el Congreso o en fase de negociación. Hay que destacar, también, el Acuerdo para Intercambio de Informaciones Tributarias y Aduaneras firmado con Argentina, en la Asamblea General del CIAT, en Buenos Aires, en el 2005. Se observa que ese acuerdo no abarca solamente informaciones de tributos aduaneros, sino también los relativos a tributos internos.

Las convenios para evitar la doble tributación, en general, incluyen una cláusula que permite el intercambio de informaciones y, por esto, también constituyen importante fuente de información, principalmente, en lo que se refiere a transacciones de no-residentes y de residentes que mantienen negocios en el exterior.

3.1.4 Otras Fuentes de Información.

Hay todavía diversas otras fuentes de información. Aquí serán mencionados los Agregados Tributarios (Attachés), las redes de inteligencia y la retención en la fuente.

Los Agregados Tributarios son funcionarios de carrera que ocupan puestos en el exterior. Actualmente, existen en los EUA, en la Argentina y en Paraguay. Entre sus funciones están la promoción de intercambio de informaciones, datos técnicos, además de noticias y experiencias relativas a la administración tributaria y aduanera.

Las redes de inteligencia funcionan como una malla extensa de intercambio de informaciones. Se nombra el Proyecto RILO, criado en el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), que consiste de una red internacional de inteligencia o intercambio de informaciones, que dispone de diversas oficinas vinculadas en varios países. Su objetivo principal es el combate a los ilícitos aduaneros de forma amplia, entre los cuales, la evasión y el fraude. Hay que destacar, sin embargo, que tales informaciones tienen carácter extra-oficial.

Es importante mencionar que la Receita Federal tiene diversas oficinas de inteligencia fiscal en Brasil, constituyendo su red propia de inteligencia. Sin duda, esas oficinas ejercen un papel fundamental en la captación y tratamiento de

informaciones para el combate al fraude. Se puede afirmar que a partir de informaciones prestadas por las oficinas de inteligencia, diversos operativos fiscales fueron planteados y realizados con éxito. Importante también es mencionar que la Receita Federal cuenta, recientemente, con una oficina especializada en la represión al crimen de contrabando.

La retención en la fuente puede también ser usada como instrumento de captación de informaciones. Como ejemplo, se puede nombrar la institución, en el 2005, de la retención del impuesto sobre la renta en las operaciones en la bolsa de valores a una alícuota de 0,0005%. El desequilibrio entre las informaciones existentes sobre el volumen de recursos negociados en bolsa y el monto de los impuestos recaudados hizo surgir la necesidad de fijar la retención en la fuente para, justamente, obtener información con respecto a ese mercado. A partir del cruce de esa información con las existentes en la base de datos de la Receita Federal, se puede decidir sobre la instauración de actuación fiscal.

3.2 Calidad y Seguridad de la Información.

La buena información debe ser precisa, completa, económica, flexible, confiable, relevante, simple, oportuna y que se pueda auditar. Se puede decir que todos estos atributos tienen que ver con la calidad de la información y la Receita Federal busca, justamente, disponer de información segura y de calidad. Sin embargo, esto exige inversión y mucho trabajo. Para ilustrar, se puede decir que hoy la Receita Federal tiene los mejores y más confiables catastros de personas físicas y de personas jurídicas de Brasil. El catastro de personas físicas, por ejemplo, viene sufriendo un proceso de depuración durante años, con la obligatoriedad de revalidación anual de las personas inscritas. Antes, era grande la cantidad de “fantasmas” que dificultaban las actuaciones de fiscalización. Hoy, el respeto al catastro de la Receita Federal es tal que todas las instituciones públicas y privadas de Brasil exigen el registro de los ciudadanos como condición para cualquier tipo de transacción.³

Aún así, la preocupación por la calidad y la seguridad de la información va más allá de las iniciativas que se ocupan del respeto a los catastros. Sin información de calidad, no hay como definir buenas estrategias y políticas de combate a la evasión. Esto porque el Fisco necesita conocer el nivel de riesgo de cada contribuyente de manera de determinar la actuación o respuesta correspondiente, bajo pena de no ser eficaz o de pérdida de recursos. De otro lado, el carácter sigiloso de las informaciones de que dispone el Fisco, tanto en razón del respeto al contribuyente, traducido por la necesidad de sigilo fiscal, cuanto por el perjuicio que la fuga de información causa al propio Fisco, torna imprescindible la garantía de la seguridad de la información.

³ En Brasil, el documento de identificación de las personas físicas es emitido por las Secretarías de Seguridad Pública de los Estados, además de otros órganos de identificación. La diversidad de catastros identificadores, con patrones numéricos diferentes, se ve como un factor de aumento del costo para empresas e instituciones. El catastro de la Receita Federal es único en todo Brasil y bastante confiable. Por esto, su uso como elemento identificador se generalizó.

Súmese el hecho de que el crecimiento del uso de recursos de TI por la sociedad impone nuevos retos. No se concibe que la Administración Tributaria, como natural consumidora de un gran volumen de información, trabaje desalineadamente con las modernas tecnologías, so pena de comprometer la seguridad y/o la calidad de la información. Al contrario, para ser eficiente y eficaz, la Administración Tributaria necesita estar al frente, invirtiendo y creando innovaciones siempre, buscando maximizar el uso de la información.

Así, los dos proyectos que mencionamos a continuación sirven para ilustrar el esfuerzo de la Receita Federal para sacar provecho de las innovaciones tecnológicas en el sentido de mejorar la calidad y la seguridad de la información.

3.2.1 Certificación Digital

Hace diez años la Receita Federal cuenta con su página en la Internet para prestar servicios al contribuyente. Nuestro portal electrónico ya recibió diversos premios nacionales e internacionales. Pero, las limitaciones impuestas por el sigilo fiscal restringen la capacidad de actuación virtual junto a los contribuyentes. Para garantizar mayor seguridad e integridad a las informaciones intercambiadas virtualmente, se hace necesario el uso de una firma electrónica que garantice la autenticidad y la privacidad del contribuyente, así como la validación jurídica de los documentos electrónicos. Surgió, entonces, el proyecto de certificación digital.

El proyecto de certificación digital de la Receita Federal tiene, en realidad, dos vertientes de gran significancia: certificación de persona natural (e-CPF) y de persona jurídica (e-CNPJ). Ambas van a tornar el uso de tarjetas de firma electrónica una realidad para parte significativa de la población, utilizando la infraestructura brasileña de contraseñas públicas (ICP-Brasil). El proyecto e-CPF tiene como objetivo ofrecer una certificación digital única a cada ciudadano que tenga una cuenta corriente, y nació de un acuerdo entre la Receita Federal y la Febraban (Federación Brasileña de Bancos). La asociación con los bancos, cuyo interés en relacionar una certificación digital con el e-CPF está en la economía de escala que el proyecto ofrece, ayudó a reducir el costo de la tecnología. La seguridad de la información y de la identidad de los clientes es una de las cuestiones que más preocupa a las instituciones financieras, que sufren con riesgos de fraude y robo de contraseñas.

Las ventajas son extendidas a la población y a la administración pública como un todo, pues el Gobierno tendrá medios de proveer electrónicamente servicios de datos secretos, evitando colas, con la seguridad de estar operando con la persona correcta. Ya el ciudadano puede estar libre de gran parte de las contraseñas, no siempre seguras y fáciles de recordar, además de tener apenas un certificado aceptado y reconocido nacionalmente por el Gobierno, empresas e instituciones bancarias.

Actualmente, los funcionarios de la Receita Federal ya están usando las tarjetas e-CPF para el acceso a sus estaciones de trabajo. Algunas empresas también ya usan el e-CNPJ para el acceso a servicios disponibles en el sitio Web de la Receita Federal. La próxima etapa será la distribución de las tarjetas a los

contribuyentes del impuesto sobre la renta, ya que la entrega de declaraciones deberá ser validada por medio de la certificación digital. Posteriormente, todos los que tengan cuenta corriente en bancos tendrán que usar las tarjetas.

3.2.2 Catastro sincronizado

El proyecto *Catastro Sincronizado* tiene como objetivo buscar la simplificación y estandarización de las obligaciones accesorias de los actos catastrales de los tres niveles de Gobierno y la agilización de los procedimientos de inscripción y alteración catastral, atendiendo a las siguientes premisas:

- a) adopción del número de identificación del Fisco Federal para personas jurídicas (CNPJ) como identificador catastral único para los tres niveles de Gobierno;
- b) entrada única de datos;
- c) visión autónoma del contribuyente, más sincronizada, en los tres niveles de Gobierno.

Con esas premisas, se ha buscado una mayor integridad de los datos catastrales de los tres niveles de Gobierno, mediante el monitoreo integrado del contribuyente por parte de los diversos fiscos. Eso evitará situaciones, donde, por ejemplo, un contribuyente pueda estar en situaciones diferenciadas en los catastros de los tres niveles de Gobierno, por ejemplo, activo para el Fisco federal e inactivo para un de los fiscos estatales. A partir del uso del número del CNPJ como identificador único y entrada de datos única, estas divergencias no deben producirse. El contribuyente, así, deberá dirigirse a un único local para buscar su inscripción en el CNPJ, no necesitando ir al fisco estatal y municipal para obtener su inscripción en aquellos órganos. Se busca, de esta manera, simplificación y racionalidad para los procedimientos catastrales.

Así, el beneficio del desarrollo de este proyecto para la sociedad será rapidez y simplicidad para el contribuyente – lo que implica estímulo a la formalidad de los negocios debido al menor costo del registro y del cumplimiento de las obligaciones accesorias. La integración catastral es un paso importante para obtener un Estado con interfase única con el ciudadano, que dejará de ver al Gobierno segmentado y la burocracia multiplicada.

En lo que se refiere a los órganos de la administración tributaria, la integración implicará también menores costos en el largo plazo, pues será eliminada la duplicidad de trabajo que hoy existe, con controles múltiples y mantenimiento de diferentes sistemas que no guardan compatibilidad entre ellos. Eso permitirá un cambio de informaciones más efectivo entre los fiscos, actuaciones conjuntas y coordinadas, y mayor combate a la defraudación y evasión tributarias.

Actualmente, el Catastro Sincronizado está implantado en los Estados de Bahía y de São Paulo, ambos apenas en el ámbito de las Secretarías de Hacienda Estadales, pero será gradualmente expandido a los demás órganos que intervienen en el proceso de registro y legalización de empresas en todo el País.

3.3 Herramientas Específicas de Combate a la Evasión.

A continuación se relacionan algunas de las diversas medidas e instrumentos implementados por la Receita Federal, en los últimos años, con miras a mejorar el combate a la evasión tributaria, a partir de la optimización del uso de la información.

a) SIGA DW - Selección Unificada de Contribuyentes

La Receita Federal unificó, en los últimos años, las diversas herramientas de cruce de datos con vistas a la selección de sujetos pasivos a fiscalizar, haciendo uso de tecnología de almacenes de datos (*data warehouse*) en la implantación del proyecto *Siga DW*. Este proyecto permite el uso de más de 80 fuentes de información disponibles en la Receita Federal para la medición del riesgo y definición del interés fiscal, por la identificación de indicios de irregularidad tributaria. Así, hoy, la herramienta usada para selección fiscal es la más moderna disponible, permitiendo el tratamiento de gran volumen de datos y flexibilidad de uso.

b) Sistema Expediente Integrado – Apoyo a la Preparación del Procedimiento Fiscal

En razón de la creciente necesidad de obtención de información de calidad a partir de los datos disponibles en las decenas de bases de datos de la Receita Federal y, al mismo tiempo, manteniendo los requisitos de seguridad necesarios, en virtud del secreto fiscal, fue desarrollada una herramienta unificada de generación de informes digitales de informaciones de contribuyentes para el examen de la fiscalización: el *Expediente Integrado*.

Por intermedio de ese sistema es posible obtener todas las informaciones relevantes con respecto al contribuyente, a partir de sus propias declaraciones o de informaciones de terceros, integrándolas a los aplicativos destinados al soporte a la auditoría fiscal para optimizarla.

c) Informaciones de Movimiento Financiero Incompatible (MFI)

En el 2001, la Receita Federal instituyó una operación que tuvo como objetivo verificar la compatibilidad entre el movimiento financiero y los rendimientos declarados de los contribuyentes, especialmente, en situaciones en que este se declaraba exento (del impuesto), inactivo (sin movimiento financiero), inmune (exento del impuesto por determinación constitucional) u omiso en la entrega de declaraciones. La referida operación resultó en créditos tributarios del orden de 8 miles de millones de reales (USD 3,5 miles de millones), recaudados en cerca de 5000 procedimientos de fiscalización. Estos resultados bastante significativos hicieron que la Receita Federal incorporará las informaciones de movimiento financiero a los sistemas de selección de sujetos pasivos a fiscalizar y preparar el procedimiento fiscal.

d) Extractores de Datos – Data Warehouse Corporativo (DW)

La Receita Federal dispone de poderosos extractores de datos en su *Data Warehouse Corporativo (DW)*. De presentación unificada, el DW presenta las siguientes visiones: administración, aduanera, recaudo, fiscalización y auditoría. La herramienta permite realizar los más variados cruces de datos. En la visión

aduanera, por ejemplo, el uso integrado con el sistema RADAR (Ambiente de Registro y Seguimiento de la Actuación de los Intervinientes en el Proceso Aduanero - sistema corporativo) está permitiendo, por efecto de la producción de información de calidad, cambiar el enfoque de la Aduana, revolucionando la manera de ver y de pensar los controles aduaneros. Así, en vez de la concentración de los controles en el despacho, está siendo posible facilitar el comercio internacional, adoptándose medidas de carácter preventivo y auditorias después del despacho, cambiando el foco del control de la mercancía para el propio contribuyente. Una vez más, se ejemplifica como el concepto de gestión de riesgos viene siendo agregado a los procesos de la Receita Federal, al combatir la evasión de manera más inteligente, sacando provecho de los recursos de tecnología de la información.

e) Intercambio Informatizado de Informaciones de Comercio Exterior: el Sistema INDIRA

En el ámbito del MERCOSUR, el sistema INDIRA engloba los datos de cuatro sistemas de comercio exterior: SISCOMEX (Brasil), MARIA (Argentina), LUZIA (Uruguay) y SOFIA (Paraguay). El INDIRA pasó a funcionar en marzo del 2004, intercambiando datos de esos cuatro países, vía Internet. Entre sus objetivos están: permitir el intercambio automático de informaciones de comercio exterior entre las aduanas de los Estados-parte del bloque y ayudar en el combate a los ilícitos aduaneros.

3.4 Avances Recientes.

Además de las herramientas referidas, vale la pena mencionar otros tres importantes proyectos que están en fase de implantación.

3.4.1 Sistema de Medición de Flujo de Producción (SMV, en portugués).

El Sistema de Medición de Flujo de Producción (SMV), cuya obligatoriedad fue establecida en el 2002, provee a la Administración Tributaria de informaciones en tiempo real sobre la producción de bebidas de que tratan los referidos dispositivos legales y normativos.

El Sistema de Medición de Flujo de Producción comprende equipos medidores de flujo de producción, conductímetro, así como por aparatos para el control, registro, grabado y transmisión remota de los cuantitativos medidos para la Receita Federal. El Sistema de Medición de Flujo de Producción deberá monitorear continuamente la producción de bebidas en los establecimientos industriales donde esté instalado, realizando las siguientes funciones:

- Medición del flujo de producción (o sea, volumen por unidad de tiempo) de los líquidos que alimentan cada máquina llenadora;
- medición de la conductividad eléctrica y de la temperatura de los líquidos que alimentan cada máquina llenadora;

- registro de las medidas obtenidas del flujo de producción, conductividad y temperatura y disponibilidad de esas informaciones para el uso de la Secretaria da Receita Federal;
- comunicación remota con sistemas de la Secretaria da Receita Federal, para la transferencia de las informaciones registradas.

Las medidas de conductividad eléctrica y de temperatura harán posible, bajo determinadas condiciones, la diferenciación entre las especies de líquidos que alimentan una máquina llenadora. Las medidas de flujo brindadas por el SMV permitirán estimar el volumen de bebidas producido, en un período determinado de tiempo, por un establecimiento industrial.

La Receita Federal podrá consultar el SMV en cualquier momento, a través de comunicación remota, para obtener informaciones de la producción de bebidas en el establecimiento industrial, y brindará, mediante convenios específicos, las informaciones para las administraciones tributarias estaduais en que están localizados esos establecimientos.

3.4.2 Proyecto Harpia.

El proyecto Harpia tiene por objetivo promover la integración y sistematización del proceso de selección fiscal con base en la aplicación de técnicas de inteligencia artificial para el análisis de riesgo y evaluación de resultados originados de la operación respectiva.

En la realidad, se trata de un proyecto que busca dar continuidad al sistema RADAR (Ambiente de Registro y Seguimiento de la Actuación de los Intervinientes en el Proceso Aduanero - sistema corporativo) que, a su vez, integra informaciones de las transacciones de comercio exterior con datos de naturaleza económico-fiscal, a fin de subsidiar el análisis de riesgo.

Concebido inicialmente para el área aduanera, el Harpia podrá en el futuro extenderse a la fiscalización de los tributos internos.

3.4.3 Sistema Público de Escrituración Digital (Sped).

El proyecto Sped consiste en la sustitución de la emisión de libros y documentos contables y fiscales en papel por documentos electrónicos con certificación digital, garantizando así su autoría, integridad y validez jurídica.

El programa está siendo desarrollado en asocio con las administraciones de tributos de los Estados. La contabilidad de las empresas, incluso los libros de caja, estados financieros y balances, así como los registros fiscales, ambos serán hechos de manera digital. Los documentos electrónicos serán estandarizados para todas las administraciones tributarias y enviados a un único banco de datos - el Sistema Público de Escrituración. Ese banco de datos lo podrán acceder el fisco federal, los estaduais y municipales.

Dentro de ese contexto de perfeccionamiento en la relación entre los fiscos y el contribuyente, se pretende que el Sped pueda propiciar la reducción de los costos de cumplimiento, por los contribuyentes, de las determinaciones legales tributarias, teniendo como premisas básicas: simplificación y racionalidad de obligaciones accesorias, evitando la duplicidad de entrega de documentos con las mismas informaciones a más de una institución; reducción de costos de emisión y archivo de documentos en papel; estandarización y mejor calidad de las informaciones; incremento de la actividad fiscalizadora, uso de certificación digital; mayor disponibilidad de servicios por la Internet, entre otras.

Subdividido en 3 (tres) grandes sub-proyectos distintos, pero integrados, (a) Escrituración Contable Digital – ECD/Sped; (b) Escrituración Fiscal Digital – EFD/Sped; (c) Nota Fiscal Electrónica - NF-e, el Sped, inicialmente, priorizará segmentos estratégicos y grandes empresas, asociados en el desarrollo conjunto y en proyectos-piloto, debiendo, a continuación, ser extendido a los demás contribuyentes de manera escalonada hasta alcanzar el objetivo final definido.

La primera nota fiscal electrónica válida ya fue emitida el 15 de septiembre de 2006. La expectativa es que en un futuro próximo la mayor parte de las empresas no use más papel en el suministro de informaciones contables y tributarias para la Receita Federal y para los fiscos de los Estados y municipios. Otro punto interesante es que, con la nota electrónica, la mercancía transportada de una localidad a otra no necesita parar en los diversos puestos fiscales, reduciendo costos al contribuyente y a la Administración, además de evitar fraudes.

4. COMENTARIO FINAL

En los últimos años la Receita Federal (SRF) viene intensificando el combate a los grandes defraudadores, con inversiones en tecnología de la información. Los números muestran el resultado de ese empeño: en el 2004, las actuaciones presentaron un crecimiento de cerca de 50% con relación a los años anteriores y se mantuvieron en niveles semejantes en el 2005. Regístrese, también, el aumento de más de 100% en el recaudo efectivo de multas e intereses, demostrando que el esfuerzo antievasivo se extiende hasta la recuperación de los créditos tributarios. La industria, los prestadores de servicio y el comercio fueron los sectores que presentaron el mayor volumen de defraudación y actuaciones.

El aumento del volumen de actuaciones, entre tanto, no significa que la defraudación en el País está aumentando, sino que el trabajo de fiscalización es más eficiente. El trabajo de fiscalización está centralizado en dos movimientos: modernidad y nuevas técnicas de inteligencia. El objetivo de la Fiscalización de la Receita Federal es abarcar todos los sectores que vienen presentando un desvío de conducta tributaria, como los sectores de bebidas, cigarros, algunas ramas de la industria, el área de la construcción y el sector financiero.

El uso de la TI resulta en evidente mejora del desempeño en la fiscalización de la industria de la cerveza, con la instalación de los equipos medidores de flujo de producción. Ya la industria de cigarros será provista, en los próximos meses, de equipos rastreadores de la producción y distribución, que también garantizarán un

mayor control por parte del Fisco. Los resultados también pueden ser ilustrados por cerca de 50 acciones que la Receita Federal viene realizando en conjunto con la Policía Federal y el Ministerio Público Federal, con apoyo de otros órganos, algunas ejemplificadas en el cuadro siguiente.

Nombre de la Operación	Comentario
Narciso	Operativo de repercusión nacional. Se cumplieron 33 mandatos de busca y detención y 4 mandatos de prisión en 4 Estados. El objetivo fue impedir la continuidad del crimen de defraudación fiscal por ciertos comerciantes. Las investigaciones se iniciaron en la Receita Federal, a partir de informaciones captadas por la Institución. Tres personas fueron encarceladas.
Lion Tech	Fue desarticulada una cuadrilla que practicaba fraudes para obtener devoluciones indebidas del impuesto sobre la renta. Se estima que el fraude alcanzaba un monto de 2 millones de reales.
Monte Edén	Operativo que contó con el apoyo de autoridades del Gobierno uruguayo. Fueron presos integrantes de un esquema de lavado de dinero, evasión de divisas y defraudación fiscal. Las acciones ocurrieron en 7 Estados.
Cebada	El operativo aprehendió a 70 personas por crímenes de formación de pandillas, defraudación fiscal y fraude en el mercado de distribución de bebidas.
Diluvio	Fueron ejecutados 118 mandatos a prisión y 220 mandatos de busca y detención en ocho Estados. En la fase de investigación, el trabajo fue realizado junto con el IRS (Internal Revenue Service), de los EUA. Los involucrados son sospechosos de fraude en el comercio exterior, defraudación fiscal, además de otros crímenes. El esquema permitió la importación fraudulenta de aparatos electrónicos, equipos de informática y telecomunicaciones, neumáticos, equipos de ortopedia y guantes quirúrgicos, entre otros.

En resumen, la buena gestión de la información es central para el éxito de cualquier administración tributaria, tanto en términos de los servicios prestados al contribuyente, como en cuanto al control y fiscalización. En el caso de la Receita Federal - y manteniendo la atención en las acciones de combate a la evasión - la estrategia para la buena gestión de la información pasa, necesariamente, por la inversión constante en innovación tecnológica, como requieren las dimensiones continentales de Brasil, así como el escenario y las tendencias al aprovechamiento de situaciones evasivas, motivadas por la globalización y por la sofisticación de la acción de los infractores.

Además, es necesario prestar atención convenientemente a las fuentes de información. No bastan los contribuyentes, sin embargo no podemos prescindir de ellos. Es necesario recurrir a terceros, desde entidades privadas en el País hasta

Administraciones Tributarias del exterior. El aumento de las fuentes, a su vez, requiere mejores condiciones de tratamiento de la información, volviendo así a la cuestión tecnológica como elemento estratégico fundamental.

En ese sentido, la Receita Federal, además de todo lo que ya desarrolló e implementó, no deja de prepararse para el futuro. Los proyectos de certificación digital, catastro sincronizado y el Sistema Público de Escrituración Digital, entre otros acá nombrados, ratifican este posicionamiento.

La mejora constante buscando la calidad y la seguridad de la información, aliado a la tendencia de integración entre los órganos gubernamentales, incluso del exterior, corresponde al eje central de la estrategia actual del uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria.

TEMA 2.2 **ESTRUCTURA ORGANIZATIVA NECESARIA PARA LUCHAR
CONTRA LA EVASIÓN FISCAL**

Rawle Adimoolah

Comisionado Encargado de Rentas Internas
Ministerio de Finanzas
(Trinidad y Tobago)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El Rol de la Estructura Organizativa.- 2.1. Necesidad de equilibrio e integración.- 2.2. Necesidad de flexibilidad.- 3. Las Estructuras Organizativas de las Administraciones Tributarias.- 3.1. Tipo de impuesto.- 3.2. Funciones.- 3.3. Tipo de contribuyente.- 4. El Diseño de una Estructura Organizativa Efectiva.- 4.1. Dificultades a evitar.- 4.2. Características sugeridas a considerar.- A. Una Unidad de Cumplimiento en la Sección Cobranzas.- B. Una fuerte Sección de Fiscalización.- C. Una Unidad de Investigación de Delitos Fiscales (CTIU).- D. Auditoría Interna y Unidades de Inspección Internas.- E. La justificación de la autonomía.- Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

Se han escrito volúmenes capaces de llenar bibliotecas completas sobre el tema de la Estructura Organizativa y la Gestión, pero hay muy poco material en la literatura centrado en la organización específica de la Administración Tributaria. En un intento por cubrir este vacío, CIAT publicó un excelente manual en julio de 2000 llamado "Estructura Organizativa y Gestión de las Administraciones Tributarias". Escrito por dos funcionarios de la Administración Tributaria de los Países Bajos y sobre la base de una amplia investigación realizada por dos grupos de trabajo internacionales, el libro explora en gran detalle el desafío que plantea para las Administraciones Tributarias la organización efectiva de sus recursos para cumplir su objetivo. Dado que el tiempo no permite realizar un estudio pormenorizado de los antecedentes relativos a las Estructuras Organizativas, me tomo la libertad de recomendar enfáticamente el Manual de CIAT como lectura prioritaria para todas las Administraciones Tributarias, y en especial para aquellas que estén atravesando un ejercicio de reforma.

Así, el propósito de este trabajo es promover una conciencia acerca del papel crítico que desempeña la Estructura Organizativa de la Administración Tributaria al propiciar un enfoque integrado en la lucha contra la evasión fiscal así como la necesidad de evaluar y adaptar la estructura en forma permanente de modo de hacer frente a los desafíos de un entorno cada vez más volátil.

Se dará un pantallazo acerca del rol de la Estructura Organizativa y los tipos de estructuras más comúnmente utilizados por las Administraciones Tributarias. Esto fijará el marco para la consideración de las experiencias de la División de Ingresos Internos

de Trinidad y Tobago (IRD, según su sigla en inglés) al realizar ajustes a su propia estructura interna en su esfuerzo por combatir la evasión fiscal. Este será el principal foco del trabajo, que resaltarán tanto los éxitos logrados como las dificultades a evitar.

A modo de conclusión, hemos de considerar algunas de las características deseables de la estructura organizativa de una Administración Tributaria en el mundo moderno que promoverían un enfoque integral en el combate a la evasión.

2. EL ROL DE LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

La Estructura Organizativa es el marco establecido por la Gerencia dentro del cual pueden asignarse, desarrollarse y coordinarse tareas y recursos al solo fin de alcanzar el objetivo central de la Organización. Comprende:

- (a) asignar las tareas necesarias para cumplir el objetivo de la organización a las personas o grupos indicados;
- (b) darle a cada persona o grupo la autoridad y los recursos para desarrollar las tareas asignadas, al tiempo que se controla su comportamiento y la utilización de los recursos en salvaguarda de los intereses de la organización en su conjunto;
- (c) vincular a las personas en una red de relaciones establecida de manera de poder controlar la autoridad, la responsabilidad y las comunicaciones;
- (d) coordinar los objetivos y actividades de las distintas unidades de modo de alcanzar las metas generales sin brechas ni superposiciones en el flujo de trabajo;
- (e) facilitar el flujo de trabajo e información a través de la totalidad de la organización.

En una empresa comercial corriente, todo esto se hace para entregar un producto o prestar un servicio a cambio de un retorno monetario. La Administración Tributaria, en cambio, se encuentra en la posición nada envidiable de tener que tomar dinero de los ciudadanos sin entregar un producto o brindar un servicio de manera directa. Esto puede generar una gran resistencia y los administradores deben procurar un equilibrio entre alentar a los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones voluntariamente y obligarlos a hacerlo cuando la primera alternativa fracasa.

2.1 Necesidad de Equilibrio e Integración.

Jean Baptiste Colbert, una figura respetada de las finanzas públicas de Francia, comparó el arte de la tributación con el arte de desplumar un ganso: en ambos casos uno procura obtener la mayor cantidad de plumas con la menor cantidad de chillidos y cacareo posible.

Diseñar una Estructura Organizativa para alcanzar este fin es un proceso arduo, prolongado y tedioso, que implica mucho ensayo y error y requiere enorme habilidad y paciencia. Las frustraciones bien pueden tentarnos a dejar que los gansos hagan todo

el ruido que desean – de hecho, este puede ser un método efectivo para disuadir a los potenciales evasores. Pero Fernando Sainz de Bujanda nos hace una advertencia contraria a este enfoque al manifestar que en los tiempos actuales “debemos esforzarnos por encontrar un punto de equilibrio entre la soberanía fiscal del Estado y los derechos sagrados del ser humano...”. Debe alcanzarse un equilibrio adecuado entre los aspectos preventivos y coercitivos de la promoción del cumplimiento y se deben asignar los recursos de manera apropiada según las circunstancias.

Conforme se han desarrollado las sociedades, se observa un paso notable de un enfoque puramente centrado en el cumplimiento por vía de apremio a un enfoque más cultivado de cumplimiento voluntario entre las Administraciones Tributarias. Actualmente, se están asignando muchos recursos a este esfuerzo de promoción del cumplimiento; de hecho, el cumplimiento voluntario pasó a ser el mantra de las Administraciones Tributarias. Sin embargo, por deseable y efectivo que pueda ser el cumplimiento voluntario, también deben asignarse recursos a la detección y sanción efectivas del incumplimiento, ya que siempre existirá un grupo de contribuyentes que buscará incumplir con la parte de la carga fiscal que le corresponde.

Esto es fundamental, tanto en el sentido de la equidad como del hecho de que cualquier percepción de inequidad del sistema por parte de los contribuyentes cumplidores podría impactar negativamente sobre todo avance obtenido a través de la promoción del cumplimiento voluntario. El Sr. Salvador Ruiz Gallad de la Agencia Española de Administración Tributaria en su trabajo sobre “Acciones para promover la aceptación de los impuestos en una sociedad democrática” dice que “... la tarea tradicional de la Administración Tributaria es la detección y persecución del incumplimiento y la evasión ... si no están disponibles las herramientas adecuadas para la persecución y sanción del fraude y la evasión, será inútil apostar al cumplimiento voluntario debido al incentivo económico que plantea la evasión, así como el efecto desmoralizador y la injusticia que sentirán los contribuyentes al hallar que ellos deben asumir las consecuencias de la falta de solidaridad de otros ciudadanos y que deben pagar por lo que otros dejan de pagar.” La legislación dispone las medidas coercitivas a utilizar para lograr el cumplimiento pero la estructura organizativa provee la infraestructura para la aplicación de dichas medidas.

Una estructura bien organizada también debe permitir un enfoque integrado al proceso de la organización en su conjunto. En un enfoque integrado, cada función dentro del proceso se ve respaldada o debilitada por las demás funciones. Por ejemplo, la selección de los contribuyentes para las actividades de fiscalización o cobranza puede verse afectada de manera adversa por las deficiencias del proceso de Inscripción, en el sentido de la emisión de números de identificación duplicados o múltiples.

2.2 Necesidad de Flexibilidad.

Con los rápidos pasos dados por los desarrollos económicos y tecnológicos, el mundo ha pasado a ser una aldea global y los métodos para hacer negocios cambiaron drásticamente. Las organizaciones deben adaptarse para hacer frente a estos cambios o asumir el riesgo de pasar a ser ineficientes o incluso obsoletas. Es necesario alejarse

del enfoque clásico de Maslow y Taylor que puede promover estructuras más estables pero burocráticas y rígidas y acercarse más a los enfoques modernos que favorecen estructuras más planas y flexibles para enfrentar los desafíos de un entorno de creciente volatilidad. La experiencia de muchos programas de reforma (sin duda la experiencia de la IRD en este sentido) fue que no podría implementarse un cambio efectivo sin modificaciones a la estructura interna.

No pueden incorporarse con éxito nuevos procedimientos en estructuras arraigadas en la historia y la burocracia y que han evolucionado por parches, de manera poco sistemática. Debe seguirse un enfoque holístico al diseñar la estructura. Esto requiere, en primer término, una comprensión de la estructura existente, una visión clara de los objetivos de la administración, la identificación de los obstáculos que impiden el logro de los objetivos, la determinación de los cambios organizativos necesarios, y una correcta planificación para una transición fluida.

Consideremos ahora brevemente las estructuras más comúnmente utilizadas por las Administraciones Tributarias y analicemos sus ventajas y desventajas. Esto nos ayudará a reflexionar sobre las estructuras dentro de las cuales opera cada uno de nosotros actualmente y también servirá para plantear el marco para una comprensión de las experiencias de la IRD al adaptar su estructura para combatir la evasión.

3. LAS ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Las Administraciones Tributarias pueden adoptar una variedad de enfoques distintos para organizar sus recursos de modo de cumplir su objetivo central de la mejor manera posible, a saber: determinar y cobrar correctamente y en forma oportuna todos los impuestos bajo su jurisdicción legal adeudados al Estado por los contribuyentes. Básicamente, hay tres formas de estructura organizativa utilizadas comúnmente por las Administraciones Tributarias que se basan en: *Tipo de impuesto; funciones; y tipo de contribuyente.*

La mayoría de las administraciones siguen uno de estos tres modelos o alguna combinación de los mismos.

3.1 Tipo de Impuesto.

Esta ha sido una de las estructuras organizativas más comúnmente utilizadas por las Administraciones Tributarias desde los comienzos de la Tributación. Básicamente, cada tipo de impuesto (renta, sociedades, IVA ...) es administrado por un departamento distinto, y cada departamento básicamente desarrolla todas las funciones requeridas para administrar el impuesto del que es responsable. Muchas administraciones modernas tienen su génesis en este tipo de modelo. Un ejemplo de esto es la IRD, que tenía esta estructura hasta la década de 1970, cuando se la modificó para adoptar el modelo funcional de los EUA, que a su vez pasó del modelo basado en tipo de impuesto al modelo funcional a comienzos de la década de 1950.

En un sentido más amplio, muchos países administran sus impuestos mediante una estructura organizativa por tipo de impuesto donde el Departamento de Ingresos es responsable de los impuestos directos y el Departamento de Aduanas e Impuestos Internos es responsable de los impuestos indirectos. Estos dos departamentos, Aduana e Ingresos, operan independientemente el uno del otro, y cada uno cuenta con su propia estructura de administración, personal y oficinas para administrar el impuesto bajo su jurisdicción – cada uno lleva a cabo toda la gama de funciones administrativas (determinación, cobranza, fiscalización, etc.). Dos buenos ejemplos de este modelo son el Reino Unido y Trinidad y Tobago.

La principal ventaja de este sistema es que para cada impuesto hay una clara rendición de cuentas y control. El titular de cada departamento impositivo debe rendir cuenta de la administración del impuesto bajo su control y tiene autoridad sobre toda una oficina administrativa, lo que permite una respuesta rápida ante cualquier problema o cambio de circunstancias que pueda surgir.

No obstante, los costos administrativos de operar un sistema de este tipo son muy elevados, ya que hay una duplicación de la función administrativa en cada departamento impositivo. Cada departamento tiene su propio sistema informático, su propia unidad de cobranza y tramitación, sus propias unidades de fiscalización, etc. Tales sistemas tampoco se prestan para la realización de programas de cumplimiento conjuntos tales como fiscalizaciones simultáneas de declaraciones de Renta e IVA. También hay oficinas fiscales distintas en cada sede, lo que suma costos operativos debido a la duplicación de propiedades inmobiliarias y maquinaria, además de personal.

El costo de cumplimiento para el contribuyente también es elevado, ya que el contribuyente que tiene múltiples obligaciones tributarias necesariamente debe tratar con más de un departamento fiscal – cada uno de los cuales tiene sus propias oficinas y administración.

Las desventajas de la estructura organizativa basada en el tipo de impuesto superan ampliamente sus ventajas y muchos países optaron por una de las dos alternativas más comunes – la organización de tipo funcional o la organización por tipo de contribuyente.

3.2. Funciones.

La característica clave de este tipo de estructura es que el personal está agrupado en torno a las funciones o procesos de trabajo esenciales de la organización. Por ende, se establece una sección independiente para el desarrollo de cada una de las funciones principales – la tramitación de declaraciones y pagos, fiscalización, objeciones, cobranzas, etc. Cada sección funcional está dirigida por un gerente que depende directamente de la autoridad del Titular de la Administración. Muchas Administraciones Tributarias están organizadas de esta manera.

Uno de los principales beneficios de la estructura organizativa funcional es que facilita el cumplimiento de los contribuyentes al establecer un departamento que se ocupa y responsabiliza de todas las formas importantes de no cumplimiento para todos los impuestos. De este modo, Fiscalización se ocupa de las subdeclaraciones, Cobranzas se ocupa de los pagos en mora y Tramitaciones se ocupa de los contribuyentes que dejan de presentar declaraciones para todos los tipos de impuestos. Cada gerente es responsable de administrar una función administrativa específica para todos los impuestos en lugar de administrar todas las funciones para un único tipo de impuesto.

Luego, bajo esta estructura, la Administración puede fácilmente llevar a cabo programas de cumplimiento abarcativos tales como fiscalizaciones conjuntas del Impuesto a la Renta e IVA, y cobranzas de todos los tipos de mora impositiva mediante una única Sección de Cobranzas.

Otra ventaja es que reduce los costos administrativos debido a que no se duplican las funciones administrativas como en el caso de la estructura por tipo de impuesto: por ejemplo, todas las declaraciones impositivas y pagos se tramitan en una misma sección en lugar de en departamentos separados para cada tipo de impuesto; todas las cobranzas se realizan a través de una única Sección de Cobranzas dentro del departamento y están a cargo de un solo funcionario responsable del cobro de la mora de todos los impuestos en lugar de que uno cobre IVA y otro cobre el Impuesto a la Renta. También le permite a la administración tributaria economizar en gerentes y personal calificado. Por ejemplo, un gerente de informática puede dirigir la Sección Sistemas Informáticos de la organización en lugar de tener un gerente por cada tipo de impuesto.

Otro beneficio más de la estructura organizativa funcional es que reduce las posibilidades de connivencia entre los contribuyentes y los funcionarios impositivos, lo que aumenta la integridad del sistema: el auditor a cargo de una determinación es una persona distinta de quien realiza la cobranza. El modelo también prevé un elemento de auto-control en tanto que el trabajo realizado por una función sirve como control del trabajo de otra función, reduciendo así las posibilidades de connivencia, o al menos incrementando el riesgo de detección. El modelo también incluye una Sección de Auditoría Interna independiente que monitorea todas las secciones funcionales, lo que le permite realizar un seguimiento de los procesos de auditoría desde el inicio hasta el final y cubrir todos los impuestos simultáneamente.

La principal debilidad de la organización funcional es que brinda un servicio deficiente al contribuyente. Esto surge porque cada sección funcional se centra en un aspecto de los asuntos del contribuyente, a menudo de manera aislada de las demás actividades realizadas por otras secciones funcionales. El problema se agudiza debido a la tendencia que existe de que las secciones funcionales operen sistemas informáticos desintegrados, lo que dificulta el intercambio de información. Así, la Administración tiene un desempeño deficiente en lo que atañe al manejo de temas que no reconocen límites funcionales. Por ejemplo, la sección de Procesamiento de Datos puede estar más orientada al procesamiento de declaraciones y descuidar la actualización de los pagos en las cuentas de los contribuyentes, afectando la eficiencia de la Sección Cobranzas.

La mayoría de las administraciones de los países desarrollados operan según el modelo funcional, con un cambio en los últimos tiempos mediante el cual se lo combina con el modelo organizado según el tipo de contribuyente, con la existencia de una Unidad para Grandes Casos, por ejemplo.

3.3 Tipo de Contribuyente.

Un tercer tipo de estructura organizativa es el modelo según tipo de contribuyente o “basado en el cliente”, donde se asigna personal a unidades que se centran en grupos específicos de contribuyentes, generalmente sobre la base de la escala de operaciones de los contribuyentes (grandes contribuyentes), la forma de propiedad (asociaciones) o el sector económico (petróleo). Este modelo sirve primordialmente para garantizar el monitoreo estricto de aquéllos contribuyentes que representan la mayor proporción de la cobranza, ofreciéndoles servicios personalizados más eficientes y garantizando la cobranza de los grandes Pasivos Fiscales.

Una ventaja de esta estructura organizativa es que fortalece la responsabilidad y la rendición de cuentas por el logro de los resultados de la organización. Bajo una estructura organizativa funcional, la gerencia no puede asignar responsabilidad fácilmente por el logro del objetivo final de la administración ya que el objetivo abarca las áreas de varios departamentos funcionales. Una estructura organizativa por tipo de contribuyente, en cambio, establece un enlace directo entre cada sección y el conjunto de contribuyentes que ésta tiene asignado. Esto facilita la evaluación de desempeño de cada sección en cuanto al logro de los objetivos de la organización.

Otra ventaja es que se puede hacer una mejor asignación de los recursos para sortear los riesgos que entrañan para la sección de cobranzas los distintos grupos de contribuyentes. Por consiguiente, las estructuras organizativas basadas en el cliente comúnmente incluyen una sección de “grandes contribuyentes” para monitorear de cerca el número relativamente reducido de contribuyentes que, colectivamente, representan la mayor proporción de la recaudación impositiva de un país.

Al igual que los otros modelos, el tipo de estructura organizativa por tipo de contribuyente o basada en el cliente también presenta desventajas. Puede conducir a un incremento de los costos administrativos al duplicar funciones comunes a varias secciones en la tramitación de declaraciones o la persecución de pagos en mora.

Otra desventaja es que la estructura organizativa basada en el cliente depende en gran medida de la disponibilidad de gerentes y personal técnico calificado para rediseñar los programas de cumplimiento forzoso y educativos de manera de ajustarse mejor a las circunstancias de cada grupo de contribuyentes. El personal de alto calibre a menudo es uno de los recursos más escasos para muchas administraciones tributarias. Si no se cuenta con una cantidad suficiente de gerentes altamente calificados, la introducción de una estructura basada en el cliente, en sí misma, puede no conducir a ninguna mejora significativa en el cumplimiento por parte de los contribuyentes y podría incluso dar

lugar a una baja en el cumplimiento, ya que las pequeñas cantidades de personal calificado están demasiado dispersas en la organización.

La estructura también puede conducir a una aplicación desigual de la legislación tributaria entre los distintos grupos de contribuyentes o hacer que la organización quede vulnerable a la corrupción debido a la ausencia del auto-control interno. Por ejemplo, una unidad para los grandes contribuyentes puede estar a cargo de elevar las determinaciones y atender objeciones a estas mismas determinaciones. Esto puede socavar la confianza de los contribuyentes en la justicia del sistema tributario y conducir a niveles más bajos de cumplimiento fiscal.

El tipo de organización por tipo de contribuyente es un modelo apropiado en los casos en que ciertos sectores de la economía tienen un papel crítico en el aporte a los ingresos del gobierno. Con una correcta planificación, puede implementarse exitosamente junto con el modelo funcional. Muchos países están optando por este tipo de configuración en la actualidad.

4. EL DISEÑO DE UNA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA EFECTIVA

¿Cuál de todas estas estructuras o combinación de ellas sería la más efectiva para promover el cumplimiento / combatir la evasión? La teoría de las contingencias sugiere que no existe una estructura organizativa óptima para el universo de los casos, sino que la mejor estructura para una organización determinada dependerá de factores contingentes del entorno en el que la misma opera. Las estructuras deben adaptarse a la cultura de la sociedad y deben tomar en cuenta el estado económico, social, cultural, político, geográfico y demográfico del país. El peor error que puede cometer una administración es tomar la estructura y las características de otro país y aplicarlas al propio de manera idéntica. En base a las experiencias de la IRD, deseo ahora resaltar algunas de las dificultades a evitar y algunas características que se sugiere considerar al diseñar una estructura organizativa.

4.1 Dificultades a Evitar.

Desde comienzos de la década de 1970, la IRD pasó de un tipo de estructura organizativa basada en el tipo de impuesto a una estructura funcional con secciones independientes a cargo de la tramitación, la fiscalización, las objeciones y la cobranza. Desde entonces, la economía experimentó un crecimiento enorme que se manifestó en un creciente volumen de trabajo y la introducción de muchos impuestos nuevos. La respuesta de la Administración Tributaria ante esta situación fue poco sistemática y desarticulada, lo que dio lugar a rupturas en la estructura funcional establecida, insuficiencia de personal y redundancia en las operaciones.

- (a) *Unir en lugar de integrar dos modelos estructurales – la experiencia con el IVA*

En 1990, con la introducción de un nuevo impuesto – el IVA – hubo una ruptura en este modelo con la imposición de una administración del IVA semi autónoma dentro del modelo funcional principal y funcionando lado a lado con este. Esta burda combinación de los modelos funcional y por tipo de impuesto condujo a ineficiencias en el costo de las operaciones y no promovió la práctica de compartir información a través de la integración en la lucha contra la evasión. Mientras que había Comisionados distintos a cargo de la administración de tramitaciones y cobranzas, la fiscalización y las objeciones de todos los impuestos, con la introducción del IVA se incorporó un Comisionado adicional responsable de todas las funciones relativas a ese impuesto – sólo los aspectos de Personal y Contabilidad de la organización eran comunes a ambas administraciones. El Comisionado de IVA se responsabilizaba de la tramitación de declaraciones y pagos del IVA exclusivamente, con su propio sistema informático; IVA tenía su propio staff de recaudadores para la cobranza del IVA exclusivamente al tiempo que había otros recaudadores para la cobranza de todos los demás impuestos; su propio staff de fiscalización para fiscalizar declaraciones de IVA exclusivamente, su propia unidad de objeciones, su unidad de Inscripción e incluso su propia unidad de Caja para cobrar exclusivamente pagos de IVA, que operaba junto a las cajas de la organización principal que cobraban todos los demás impuestos.

Esta duplicación de funciones ya existía dentro de la estructura funcional de la IRD a cargo de la administración del impuesto a la Renta, a las Sociedades, al Petróleo y otros impuestos. Además de los mayores costos administrativos para el gobierno, esta configuración también era más costosa y pesada para los contribuyentes, quienes tenían que interactuar con dos administraciones distintas en diferentes ubicaciones para inscribirse en Impuesto a la Renta e IVA; para pagar IVA y los demás impuestos; para apelar las determinaciones (y en el caso del IVA, la apelación se hacía ante el mismo comisionado que había realizado la determinación) y estaban sujetos a múltiples visitas por parte de funcionarios de fiscalización y cobranzas, cada uno por distintos impuestos. Además, la estructura no contribuía a combatir la evasión de manera efectiva, ya que la existencia de dos administraciones no integradas no permitía compartir información fácilmente para obtener un cuadro general de la trayectoria de cumplimiento de los contribuyentes.

En 2001, la IRD estableció una Unidad de Reforma para mejorar la eficiencia y la efectividad de las operaciones, y uno de los primeros proyectos encarados fue la reestructuración de la organización para integrar las operaciones de IVA con la organización principal siguiendo la línea funcional. Los objetivos principales fueron reducir los costos operativos, ofrecer un mejor servicio al público contribuyente y ser más efectivos en la identificación y combate de la evasión. Actualmente se está implementando un Sistema Informático de Tramitación y Gestión (ITPS según la sigla en inglés) que facilitaría el monitoreo de todas las actividades tributarias de un contribuyente. La integración con la función de fiscalización facilitaría la realización de fiscalizaciones conjuntas totales (es decir, para todos los impuestos) por parte de un fiscalizador o equipo de fiscalizadores. La integración con la Sección de Cobranzas y Tramitación le daría al Recaudador Impositivo un cuadro total del contribuyente con respecto a su cumplimiento en términos de presentación y pago de **TODOS** los impuestos.

El avance del Proyecto fue lento; uno de los obstáculos más importantes fue la resistencia al cambio. Pero esta es un área crítica de la reestructuración y debe manejarse con suma cautela. También se deben tomar los recaudos del caso para garantizar que en la integración no haya superposición de tareas y, lo que es aún más importante, que no se deje afuera ninguna tarea.

Les he presentado esta experiencia en gran detalle para advertirlos sobre el peligro de modificar la estructura organizativa (en este caso para administrar un impuesto nuevo) sin una integración adecuada. De ser así, podría conducir a mayores ineficiencias y el proceso de corrección sería largo, tedioso y frustrante. Por momentos nos vimos tentados de abandonar el proyecto y soltar a los gansos.

(b) Agregado a la organización sin personal suficiente – Unidad de Grandes Casos

Con el cambio de siglo y un incremento de los precios y la producción de petróleo y gas, la economía de Trinidad y Tobago comenzó a crecer a un ritmo acelerado. El hecho de que la mayor proporción de impuestos provenía de un sector pequeño de la economía (petróleo y manufacturas) y que cada vez resultaba más difícil controlar el cumplimiento en áreas impositivas tan complicadas como Precios de Transferencia en Corporaciones Multinacionales y conglomerados locales hizo que se reconociera la necesidad de contar con una Unidad Especial para monitorear a los contribuyentes de este sector. Tal Unidad no sólo ofrecería un mejor servicio personalizado a estos “ciudadanos preciados” sino que ejercería un control más estricto sobre ellos garantizando el cumplimiento total en términos de presentación oportuna de las declaraciones y pagos y la fiscalización de la subdeclaración de la renta imponible.

Este fue otro proyecto importante de la Unidad de Reforma y nuevamente implicaba la reestructuración de la organización interna. Con las enseñanzas obtenidas de la experiencia con el IVA, pudimos diseñar, construir e implementar la Unidad de Negocio para Petróleo y Grandes Contribuyentes (PLTBU según la sigla en inglés) en 2003 como parte de la Sección de Fiscalización establecida y totalmente integrada al modelo funcional existente. Si bien estaba estructurada según el Modelo por Tipo de Contribuyente, la unidad se adaptó con éxito para operar dentro y como parte del Modelo Funcional establecido, gozando así de los beneficios de ambos tipos de estructura.

El principal foco de esta Unidad es la fiscalización de aproximadamente trescientas grandes compañías (que incluyen todas las compañías productoras de petróleo, los bancos comerciales y las compañías de seguros), verificando la renta imponible declarada. Ha habido incrementos significativos en los ajustes a los pasivos fiscales y las cobranzas a lo largo del período 2002 a 2005. También se optimizó un Grupo Fiscal Internacional dentro de la Unidad en 2004 para monitorear los requisitos de pagos de la retención impositiva. Esto resultó muy exitoso, con un aumento en las determinaciones de este área de más del 50% en 2005 con respecto a 2004 y una tendencia continua en 2006 hasta la fecha. La reasignación de recursos a través del ajuste estructural

resultó muy exitosa en términos de promover el cumplimiento tanto por medios voluntarios como coercitivos.

El aspecto del Cumplimiento que tiene que ver con la presentación de declaraciones y los pagos permaneció bajo las áreas funcionales de tramitación y cobranzas en la estructura organizativa de las administraciones. Sin embargo, la PLTBU también desempeña un papel de monitoreo intenso de aquellas áreas, llamando la atención del contribuyente sobre cualquier discrepancia rápidamente para su corrección voluntaria y alertando a las áreas funcionales de tramitación y cobranzas para que se tomen acciones de cumplimiento en caso de que el contribuyente no respondiera. La colaboración estrecha entre las áreas funcionales operativas (que se optimizarían aún más con la implementación del ITPS) garantiza la no duplicación de esfuerzos. Hubo una reducción del 23% de contribuyentes que dejan de presentar declaraciones en 2004 y una nueva reducción del 14% en 2005. Las objeciones a las determinaciones también deben estar bajo el ala funcional de Objeciones de la organización, cuya implementación se encuentra en curso.

Todo el proceso de implementación de este modelo por tipo de contribuyente dentro del modelo funcional resultó bastante tranquilo y exitoso. Sin embargo, hubo un descuido importante que afectó negativamente al resto de la organización. El tomar personal de Secciones existentes para ocupar los puestos de la PLTBU redujo la efectividad de dichas secciones, en especial la del IVA. Tanto la actividad de fiscalización del impuesto a la renta / impuesto a las sociedades (para personas físicas y pequeñas empresas) como la del IVA se vieron seriamente comprometidas en los últimos años y la IRD se encuentra actualmente en proceso de reclutar personal adicional para abordar esta situación.

Señalo el error cometido en el área de personal para que las administraciones sean concientes de que este es un elemento clave a considerar en todo ejercicio de reorganización. La tendencia es pensar que la reestructuración conduce a mayores eficiencias que se traducen automáticamente en la reducción o al menos la manutención de los niveles de personal existentes. Esto no es necesariamente cierto, y es fundamental planificar de manera apropiada para determinar la relación costo/beneficio para la organización en su conjunto y no sólo respecto de una sola sección.

(c) Introducción de una Unidad que duplica y atraviesa todas las demás líneas funcionales

En un esfuerzo por mejorar el cumplimiento, la IRD introdujo una Unidad de Vigilancia Impositiva a fines de la década de 1990. El objetivo era optimizar la estructura existente para impulsar el cumplimiento por parte de los contribuyentes que no presentaban declaraciones, los que habían dejado de hacerlo y los morosos. Siguiendo estrictamente el Modelo Funcional de estructura organizativa, la información recabada por esta Unidad sencillamente debía canalizarse a través de las secciones funcionales pertinentes de la organización, a saber Tramitación o Cobranzas, y desencadenar las actividades de cumplimiento necesarias.

Sin embargo, la Unidad rápidamente evolucionó para pasar a ser una Unidad de Cumplimiento adicional independiente que llevaba a cabo todas las funciones de tramitación, fiscalización y cobranzas – una duplicación de funciones ya realizadas por la Administración. Al igual que con la experiencia del IVA, esto condujo a ineficiencias en el costo operativo al atravesar e intrometerse en líneas funcionales operativas existentes. Los administradores deben procurar impedir el agregado de nuevas unidades a la organización en los casos en que es suficiente con una sencilla optimización de las unidades existentes.

4.2 Características Sugeridas a Considerar.

Para cumplir con su objetivo central, la IRD optó por mantener un modelo funcional básico con una combinación con el modelo por tipo de contribuyente para los grandes casos. La IRD es responsable de la cobranza de más del 75% del presupuesto nacional; por ende, es de suma importancia que la Administración sea eficiente y efectiva en sus operaciones a fin de garantizar que el gobierno tenga los recursos financieros necesarios para desarrollar sus programas sociales. La Administración debe garantizar que todos los ciudadanos cumplan con la parte de la carga impositiva que les corresponde. Si bien se presta mucha atención a la promoción del cumplimiento voluntario mediante actividades de atención al cliente mejoradas, se reconoce que también deben destinarse recursos a la detección, el control y la sanción de la evasión. En este sentido, la IRD asignó recursos a las siguientes unidades para combatir la evasión –

A. Una Unidad de Cumplimiento en la Sección Cobranzas.

Para lograr el pago de los impuestos en mora, la estructura permite que los contribuyentes puedan cancelar sus pasivos de manera amistosa, lo que implica un costo menor tanto para el contribuyente como para la administración. Los contribuyentes morosos son contactados en primera instancia por la Unidad de Cobranzas Internas para solicitarles que se pongan al día con su deuda. El incumplimiento da lugar a una visita por parte de la Unidad de Cobranzas de Campo; de persistir el incumplimiento, el caso se traslada a la Unidad de Cumplimiento que luego toma acciones más enérgicas para lograr la cobranza, tales como el embargo de las fuentes de ingresos del contribuyente (por ejemplo, bancos, deudores, contratos) y confiscación y venta de bienes.

Estas acciones se publicitan fuertemente para emitir un claro mensaje a los potenciales evasores respecto de la firmeza de la IRD en la gestión de cobro compulsivo. En los últimos tres años, se emitieron un promedio de 175 órdenes de embargo y el presupuesto de cobranzas por parte de esta Unidad se superó durante estos tres años consecutivos.

B. Una Fuerte Sección de Fiscalización.

Los estudios demostraron que existe una relación positiva entre la probabilidad de ser fiscalizado y el cumplimiento de los contribuyentes. Aunque existan actividades eficientes en el área de inscripción y detección de contribuyentes que dejaron de presentar declaraciones y contribuyentes en mora, la efectividad general del esfuerzo de cumplimiento de la Administración será baja si la fiscalización (inteligencia e investigación) no desalienta la evasión de manera efectiva.

Los recursos asignados a la función de fiscalización afectan la capacidad de garantizar el cumplimiento con respecto a la subdeclaración. Desafortunadamente, pareciera que en muchos países la fiscalización perdió importancia frente a otras funciones. Esto se refleja en la reducción del personal de fiscalización y la cantidad de fiscalizaciones realizadas. En promedio, los fiscalizadores representan el 10-15% del personal de la Administración en la mayoría de los países, cuando esta cifra debería rondar el 25%. La IRD hace un hincapié muy importante en la fiscalización y en la nueva estructura organizativa a la que estamos pasando. Se asignarán dos Comisionados a la función de fiscalización. Actualmente, la función de fiscalización, en especial para el IVA, se ve seriamente comprometida por una escasez de funcionarios técnicos, la mayoría de los cuales fueron absorbidos por la Unidad de Grandes Casos. Se están realizando esfuerzos para rectificar esta situación, pero el avance es lento bajo la burocracia del servicio público.

Además de la PLTBU, el programa de Reforma también instituyó una Unidad de Abastecimiento de Datos para compilar información de terceros en apoyo de la inteligencia de la Sección de Fiscalización. Se recaba información de otras dependencias del estado y del sector privado tales como el Registro Automotor, el Registro de la Propiedad, contratos, etc. Desafortunadamente, una vez más se tomó empleados de otras secciones, lo que agravó el actual problema de escasez de personal.

C. Una Unidad de Investigación de Delitos Fiscales (CTIU).

De una evaluación de necesidades realizada en 1998, surgió una propuesta de mejorar y fortalecer las estrategias para combatir la evasión mediante el establecimiento de una unidad para el manejo adecuado de la investigación y procesamiento de violaciones fiscales delictivas.

A través de su Programa de Reforma, la IRD estableció una Unidad de Investigación de Delitos Fiscales (CTIU según la sigla en inglés) en 2003, tomando el modelo de un programa similar del IRS de los EUA. El establecimiento de esta Unidad dentro de la IRD brindó la capacidad administrativa concomitante para el manejo de todas las violaciones fiscales, emitiendo una clara señal a la comunidad nacional en el sentido de que la IRD ahora cuenta con la capacidad de procesamiento rápido y efectivo. La confianza pública en la administración se optimizará a través de la promoción de

justicia y equidad en el sistema, lo que llevará a un incremento del cumplimiento voluntario.

Al igual que la PLTBU, esta Unidad es un fortalecimiento del brazo investigador de la IRD y trabaja dentro de la estructura funcional establecida. Los casos se toman de distintas secciones de la IRD y de información de terceros sobre contribuyentes que no presentan declaraciones. La Sección de Asuntos Legales de la Administración presta servicios legales a la Unidad.

A largo plazo, se prevé que la Unidad formará parte de la comunidad más amplia de aplicación de la ley al trabajar en asociación con otras entidades de cumplimiento de la ley en la prevención y detección de delitos organizados, muchos de los cuales se manifiestan en operaciones financieras en el ámbito de la Administración Tributaria. A la fecha, la Unidad ha gozado de una cantidad de procesamientos exitosos que se publicitaron con el efecto deseado.

D. Auditoría Interna y Unidades de Inspección Internas.

En algunas Administraciones Tributarias estas funciones se encuentran bajo una Unidad de Asuntos Internos. La IRD hace gran hincapié en contar con una Unidad de Auditoría Interna en la que el jefe de la sección dependa directamente del Presidente. La Unidad se está optimizando para monitorear eficientemente la adhesión a las Reglamentaciones Financieras y los procesos y procedimientos establecidos por la Junta Directiva.

Una asignación de recursos adicional para impulsar el cumplimiento es la introducción bajo el Programa de Reforma de una Unidad de Inspección para promover la integridad de la conducta de los funcionarios de la administración tributaria. El objetivo es desarrollar la confianza pública en la integridad del sistema y disuadir esfuerzos de connivencia entre funcionarios y contribuyentes para defraudar al Tesoro respecto de impuestos por cobrar.

Este proyecto aún está en curso, pero uno de los obstáculos previsibles será la conformación del personal de la Unidad, ya que no existen posiciones equivalentes en el Servicio Público. La creación y el establecimiento de nuevos puestos en el Servicio Público es un proceso largo y engorroso. La creación del puesto bajo contrato también es insostenible ya que un funcionario contratado no puede investigar a un funcionario nombrado según las Reglamentaciones del Servicio Público. Esto, junto con las muchas otras deficiencias de un Servicio Público burocrático, obstaculiza el servicio productivo eficiente y está suscitando la idea de introducir una Autoridad de Ingresos que permita mayor autonomía – lo que constituiría el último punto a reflexionar brevemente.

E. La Justificación de la Autonomía.

Cuanta mayor autonomía tenga la organización de las burocracias del servicio público, mayor flexibilidad tendrá para hacer las grandes modificaciones organizativas y de procedimientos necesarias para modernizar la administración tributaria. La capacidad de tomar sus propias decisiones respecto de la estructura organizativa apropiada, la composición de personal, los niveles salariales, el abastecimiento, los bienes inmuebles, el sistema de premios y castigos, las promociones, etc., con las salvaguardas necesarias contra el abuso, ciertamente se prestaría a una organización más eficiente. Muchos países introdujeron una Autoridad de Ingresos para la administración de sus impuestos y la experiencia demostró que realizar modificaciones en la administración es más sencillo bajo una organización relativamente autónoma.

Bajo una Autoridad de Ingresos, la Estructura facilitaría la rápida adaptación de la organización a los desafíos que vayan surgiendo, ya sea que provengan de nuevas formas de evasión tributaria o de la introducción de nuevos impuestos. Esta flexibilidad permitiría una mejor integración, no sólo dentro de la organización de Ingresos sino también en otras organizaciones de recaudación impositiva tales como Aduanas e Impuestos Internos que actualmente tiene su propia administración, oficinas, etc., con todas las desventajas de una estructura por tipo de impuesto tratada anteriormente. Sin embargo, el establecimiento de una Autoridad de Ingresos y su relación con el Ministro de Finanzas es un tema que requiere un estudio cuidadoso y se la menciona aquí simplemente como materia de reflexión. Trinidad y Tobago actualmente está considerando seriamente este ajuste estructural.

CONCLUSIÓN

Confío haber podido elevar la concienciación acerca del importante papel que desempeña la Estructura Organizativa de la Administración Tributaria al promover un enfoque equilibrado para alentar el cumplimiento voluntario y combatir la evasión. Espero que los participantes puedan reflexionar sobre su propia posición actual y sopesar la necesidad de adaptar sus estructuras internas al enfrentarse a los desafíos de las nuevas sociedades emergentes - sociedades caracterizadas por una economía crecientemente globalizada, avances tecnológicos en las comunicaciones, sectores y operaciones difíciles de gravar y un público más informado y exigente. Con estos avances las economías crecen, pero también se presentan mayores oportunidades para la evasión fiscal y nuevos desafíos para la Administración Tributaria.

Caso práctico

TEMA 2-2 ORGANIZACIÓN EN LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN – CASO MÉXICO

José María Zubiría Maqueo*

Jefe

Servicio de Administración Tributaria - SAT
(México)

SUMARIO: I. Programa Integral de Combate a la Evasión (PICE).- II. Solución Integral para la Administración Tributaria.- III. Conclusión.

Organización. Asociación de personas regulada por un conjunto de normas en función de determinados fines.

Organizar. Establecer o reformar algo para lograr un fin, coordinando las personas y los medios adecuados.

Diccionario de la Real Academia Española.

Antes de exponer el caso de México, permítanme abstraerme un poco y llevar a un plano conceptual el tema que me han pedido desarrolle.

El diccionario de la Real Academia Española define “organización” como la asociación de personas regulada por un conjunto de normas en función de determinados fines, en nuestro caso, el combate a la evasión. El mismo diccionario define “organizar” como el establecer o reformar algo para lograr un fin, coordinando las personas y los medios adecuados.

En la primera, claramente se identifican tres elementos fundamentales: personas, normas y fines. Al leer la definición, es sugerente la idea de una acción que se desarrolla ante la integración de los tres elementos, más no con la claridad que le da el verbo organizar. En esta segunda definición, se observa la necesidad de contar con los catalizadores que permitan que las cosas sucedan.

Todos hemos sido testigos de organizaciones que simple y llanamente no funcionan, se forman como estructuras que pretenden alcanzar metas y se quedan en intentos. Por ello, déjenme, para nuestro tema, incluir como elemento indispensable de la organización esos medios que le dan viabilidad para cumplir con su razón de ser.

* El señor Zubiría Maqueo, por razones de fuerza mayor no pudo presentarse en Madrid, no obstante ya había preparado su ponencia, la cual publicamos.

Así, en acto de herejía ante la Academia, entendamos como organización a la asociación de personas reguladas por un conjunto de normas, que usando los medios adecuados alcanza sus objetivos.

La efectividad, eficiencia y productividad de la organización van a ser consecuencia de la calidad, cantidad e integración de las diferentes piezas o elementos (personas, normas, medios y fines).

- Fines

La razón de ser de una organización, sus objetivos y metas son el punto de partida de un proceso indispensable de definiciones. La claridad de ellos facilita el escoger estrategias, el crear iniciativas, el dimensionar esfuerzos, el identificar obstáculos y el medir resultados.

- Normas

El conjunto de reglas que determina el grado de flexibilidad y establece las alternativas de interacción. Su sencillez y transparencia se asocian al nivel de certeza con el que las estrategias podrán ser instrumentadas, a los recursos que se requieren para cumplirlas y a la objetividad con la que podrán tomarse las decisiones más complejas.

- Medios

Los recursos disponibles para realizar las actividades necesarias que impactan la posibilidad de cumplir con la razón de ser y el costo/tiempo de cumplimiento. Su calidad y cantidad influyen directamente en el resultado.

- Personas

La asociación de capacidades, habilidades, actitudes y conductas que integran los individuos y que son, sin duda, el elemento que mayor incide en los resultados de la organización.

Los elementos anteriores, correctamente alineados, equilibrados e integrados producen sinergias enormes que impactan favorablemente los resultados de la organización.

Deducimos, entonces, que no existe una organización modelo sino un conjunto de principios básicos que, adaptados a circunstancias particulares, crean una organización que optimiza el resultado final. Es claro también que, al ser dinámicos los elementos que integran la organización, ésta adquiere una dimensión diferente, en un ente vivo. El éxito de la organización está, entonces, íntimamente relacionado a las capacidades que tengan sus líderes en desarrollar los elementos para que, adaptados a circunstancias específicas, obtengan el mayor valor en su conjunto.

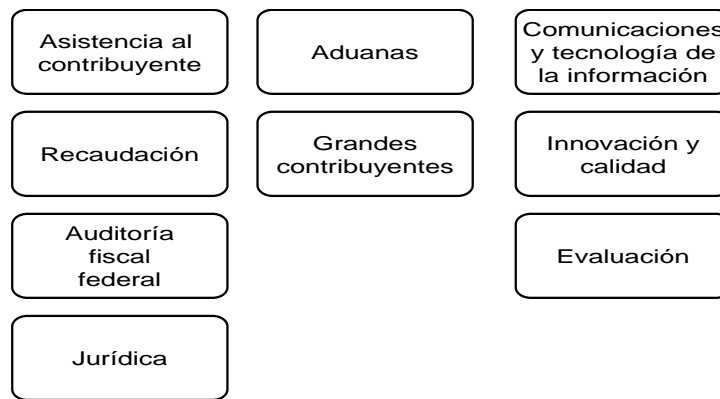
En el campo tributario, la diversidad de experiencias nos permite identificar prácticas que han originado resultados extraordinarios. El estudio de ellas permite entender los elementos que han determinado su éxito y no debe extrañarnos que al final de cuentas partan de los principios mencionados con anterioridad.

CASO MÉXICO

Para presentar el caso, es conveniente presentar el esquema actual de organización para el combate a la evasión del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el esquema planeado y las acciones que estamos llevando a cabo.

El SAT vive un período de transición. Hoy, su estructura básica está orientada hacia la especialización por funciones conforme el ciclo tributario. Está constituido fundamentalmente por nueve administraciones generales: cuatro corresponden a segmentos claramente definidos dentro del ciclo tributario; dos más atienden grupos específicos de contribuyentes; y las otras tres ofrecen servicios de apoyo a toda la organización. Además, cuenta con un área staff de planeación y un órgano interno de control.

Gráfica 1: Estructura general del SAT



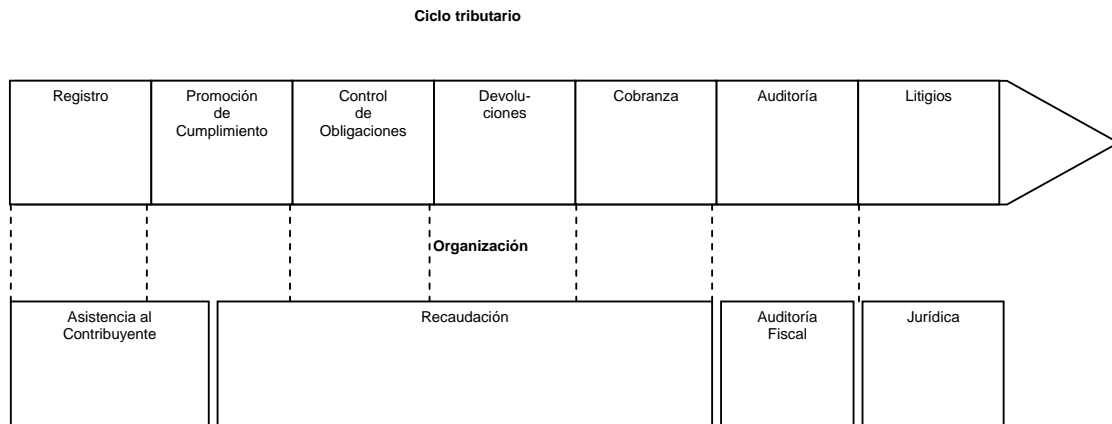
Con objeto de atender a los contribuyentes en todo el territorio nacional, existen 66 administraciones locales en que se replica la estructura de las cuatro administraciones correspondientes al ciclo tributario. Cada una de éstas tiene jurisdicción exclusiva en una región geográfica.

Además se cuenta con 49 aduanas en los diferentes puntos de internación de mercancía de procedencia extranjera: fronteras, puertos marítimos y puertos aéreos.

El esquema se complementa con cuatro oficinas de atención a grandes contribuyentes y la delegación a Entidades Federativas de la administración de los

pequeños contribuyentes e impuestos particulares (automóviles nuevos y tenencia y uso de vehículos).

Gráfica 2: Ciclo tributario y estructura operativa del SAT



Actualmente, en un esfuerzo por disminuir la visión parcial que origina una organización funcional, se está trabajando en un profundo proceso de transformación, mismo que implica varias iniciativas que soportan e impactan los cuatro objetivos generales que orientan el Plan Estratégico institucional:

- I. Facilitar los trámites y motivar el cumplimiento voluntario.
- II. Combatir la evasión, contrabando e informalidad.
- III. Hacer más eficiente a la administración tributaria.
- IV. Contar con una organización integrada que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso.

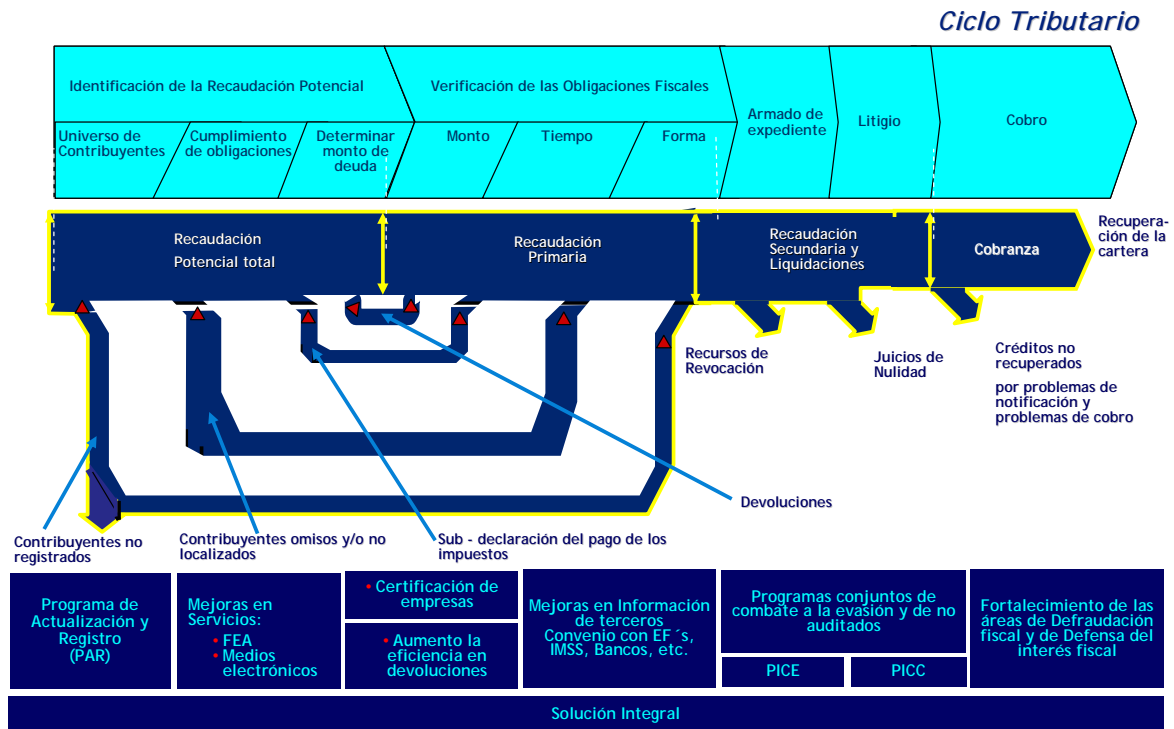
La organización pretende responder sí al ciclo tributario, pero con una perspectiva distinta, de atención y seguimiento de procesos completos (*de punta a punta*), lo que permite no sólo una mayor eficacia en las diversas acciones de la autoridad sino, a través de indicadores adecuados, mayor eficiencia en los resultados y en la asignación de recursos (ver gráfica 3).

Particularmente, en lo que se refiere al objetivo II, se han desarrollado varias iniciativas que pretenden:

- ✓ Fortalecer elementos de fiscalización en organizaciones de servicio y viceversa.
- ✓ Desarrollar técnicas de administración que permitan mejorar la asertividad de la autoridad en la identificación del incumplimiento tributario.

- ✓ Integrar la información de diversas áreas en el análisis de riesgo del contribuyente.
- ✓ Desarrollar un ambiente de trabajo en equipo ante las diferentes vertientes del incumplimiento.

Gráfica 3: Ciclo Tributario



En la lucha contra la evasión, el SAT ha trabajado en diferentes modelos de administración de riesgo englobados en el Programa Integral de Combate a la Evasión (PICE). Este programa, que inició como una instancia de coordinación de las diferentes áreas del SAT a fin de incrementar la efectividad de las acciones de vigilancia y fiscalización —al traducirlas en recaudación—, se ha convertido en el componente pivote de la estrategia para sancionar el incumplimiento e inducir al cumplimiento.

Paralelamente, el SAT está trabajando en una Solución Integral para la Administración Tributaria, con apoyo de una plataforma tecnológica, que abarca el ciclo tributario completo, incluyendo un componente fundamental para el soporte de la fiscalización.

Para dar una visión general de los esfuerzos encaminados a la fiscalización se presenta, en primer lugar, algunos de los aspectos más relevantes del PICE y, posteriormente, el soporte fiscal de la *Solución Integral*.

I. PROGRAMA INTEGRAL DE COMBATE A LA EVASIÓN (PICE)

El PICE es una iniciativa que integra varios (y variados) esfuerzos de la organización para consolidar el análisis de riesgo como elemento crítico de la Administración Tributaria y del proceso de transformación que vivimos. Mediante la construcción de una Cédula Única de Riesgo se pretende establecer las bases para políticas y programas que redunden en una mayor eficacia en las tareas de fiscalización, optimizando los recursos disponibles e incrementando la percepción de riesgo de los contribuyentes ante el incumplimiento. En particular, se espera:

- ✓ Aumentar los niveles de recaudación tributaria, en un contexto de justicia.
- ✓ Contar con una base de información estructurada e integral para la planeación estratégica.
- ✓ Coadyuvar a una sólida evaluación del programa con base en la evidencia.
- ✓ Permitir el escrutinio externo de sus alcances.
- ✓ Eliminar la discrecionalidad en las estrategias definidas en los procesos del ciclo tributario.
- ✓ Diferenciar las estrategias de servicio y control de acuerdo al perfil de riesgo del contribuyente.
- ✓ Interactuar de manera exitosa con el contribuyente al contar con un respaldo de información de su cumplimiento dentro del ciclo tributario.
- ✓ Optimizar los recursos escasos de la organización al adoptar los principios de la administración del riesgo.
- ✓ Transparentar el desempeño institucional, al proporcionar evidencia sólida para la evaluación.

Para conformar esa cédula, se ha establecido una serie de modelos de riesgo que abarcan desde el comportamiento de contribuyentes en términos de impuestos internos o de actividades de comercio exterior; hasta seguimiento específico de agentes asociados al ciclo tributario (como auditores externos, contadores públicos registrados (CPRs) y despachos de abogados); pasando por segmentos bien identificados del ciclo tributario (devoluciones y cobranza).

Se trata de identificar aquellos aspectos de mayor vulnerabilidad y construir gradualmente un sistema perfectamente integrado que incida significativamente en el riesgo percibido por los contribuyentes incumplidos. Entre los principales modelos, tanto por su relevancia en términos de su impacto en la recaudación, su cobertura y su nivel de desarrollo, se encuentran los siguientes:

(a) Modelo de Riesgo de Impuestos Internos

El Modelo de Riesgo de Impuestos Internos identifica, mediante procesos masivos informáticos, a aquellos contribuyentes que presentan inconsistencias en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o que operan en un entorno de riesgo. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) encabeza este esfuerzo, incorporando en él la información proveniente de dictámenes fiscales elaborados por terceros, información de bancos, lista de clientes y proveedores, etc.

El modelo se apoya en procesos sistematizados, dirigidos a verificar las declaraciones anuales, pagos provisionales y definitivos, declaraciones informativas de clientes y proveedores, declaraciones informativas de pagos y declaraciones de retenciones presentadas por los contribuyentes, fundamentalmente.

Como resultado del procesamiento de una gran cantidad de información, el principal producto del modelo consiste en la selección de contribuyentes a fiscalizar, considerando los perfiles individuales de riesgo y el impacto a nivel global, sectorial y regional.

(b) Modelo de Riesgo de Grandes Contribuyentes

Los Grandes Contribuyentes residentes en México son grupos económicos fuertemente vinculados a la creciente internacionalización de las empresas en la economía global —a través de la participación en el comercio mundial de las corporaciones transnacionales— y a la globalización del sistema financiero —lo que implica nuevos e innovadores productos y/o vehículos financieros en operaciones de inversión y financiamiento.

Claramente, la problemática que enfrenta la autoridad con este sector de contribuyentes (que representa, a diciembre de 2005, aproximadamente el 0.1% del número de contribuyentes y 75% de la recaudación total) es muy diferente a la que presentan la gran mayoría de contribuyentes y requiere, por tanto, un tratamiento especial y dirigido.

Con este modelo se pretende:

- ✓ Disponibilidad de perfiles de comportamiento de los contribuyentes, sectores y segmentos, con base en un enfoque integral para el direccionamiento de los programas específicos de control.
- ✓ Lista de prioridades para el establecimiento de medidas encaminadas a corregir las desviaciones observadas, generando señales de alarma automáticas en los sistemas y aplicaciones informáticas.
- ✓ Fórmula sistematizada para la elaboración de las normas para ejecutar las medidas de control.
- ✓ Mediciones relevantes del proceso de cumplimiento tributario y de resultados de la administración de riesgos de los Grandes Contribuyentes.

La característica principal de la metodología para construir el esquema de este modelo de administración de riesgo es la utilización de tecnología OLAP (proceso de análisis en línea), útil para visualizar información procedente de las diversas bases de datos en cubos multidimensionales. Los cubos dimensionales despliegan los resultados para identificar los riesgos, sus causas o factores posibles y su clasificación. Combinados permiten integrar los criterios de calificación de riesgos, en tres principales rubros:

- ✓ Para la vigilancia recaudatoria de los 500 mayores grandes contribuyentes.
- ✓ Para calificar la procedencia o improcedencia de las devoluciones.
- ✓ Para establecer los criterios de selección de contribuyentes a fiscalizar.

En este segmento de contribuyentes, además del modelo, se formó un laboratorio de ideas donde los especialistas de las diferentes ramas comparten las prácticas que se consideran agresivas y que, derivado de su análisis, se incorporan a los criterios de selección.

(c) Modelo de Riesgos en Materia de Comercio Exterior

El Sistema de Administración de Riesgos en Materia de Comercio Exterior (SARCE) determina el riesgo en función de los antecedentes de cada contribuyente, desde su registro ante el RFC hasta la última operación de comercio exterior realizada por el contribuyente.

Las políticas y la dinámica del comercio internacional exigen de los países la implementación de mecanismos que faciliten la entrada, salida y tránsito de mercancías, sobre todo en los casos vinculados con esquemas de libre comercio, como es el nuestro. Tales circunstancias obligan a los Estados a instrumentar medidas que, sin dejar de lado la facilitación de los procesos, analicen, controlen y mitiguen los riesgos que pueden presentarse con motivo de la introducción, estancia y salida de mercancías.

El sistema ofrece diversos beneficios, entre los que se cuenta:

- ✓ Disminuir los tiempos y aumentar la asertividad para la selección de los candidatos a fiscalizar.
- ✓ Identificar de manera oportuna irregularidades; a través de ésta herramienta se proporcionarán los indicios y elementos que permitan considerar el inicio de facultades de comprobación.
- ✓ Automatizar, hacer más eficiente y simplificar la programación de los actos de fiscalización.
- ✓ Concentrar la información contenida en los sistemas y bases de datos institucionales (sistemas únicos de información).
- ✓ Ahorrar recursos materiales y humanos.
- ✓ Disminuir la discrecionalidad en los procedimientos de selección de contribuyentes a fiscalizar.

El SARCE se alimenta fundamentalmente de información registrada en la AGAFF, la Administración General de Recaudación y la Administración General de Aduanas, es decir, el cruce de información relativa a las operaciones de comercio exterior que realizan los contribuyentes con la información de bases de datos institucionales.

(d) Modelo de Riesgos en Materia de Devoluciones del Impuesto al Valor Agregado

El objetivo de este modelo es procesar la información del contribuyente de manera tal que permita identificar, tramitar y resolver solicitudes de devolución que representen un riesgo para los intereses del fisco federal. Simultáneamente, al distinguir aquellas que no representan un nivel significativo de riesgo, facilitará la asignación de recursos e incrementará la productividad y calidad de las resoluciones.

Previamente, la información necesaria para dictaminar las solicitudes de devolución se localizaba en distintas bases de datos. Mediante esta herramienta, la información se integró en una sola base que permite hacer más eficiente la dictaminación, ya que acorta los tiempos de resolución y pago y aporta mayores bases para el análisis en los casos que representan dudas o complicaciones.

El modelo toma en consideración principalmente los siguientes aspectos:

- ✓ Las características del domicilio fiscal del solicitante y de sus proveedores.
- ✓ El comportamiento que representa para el fisco federal la recaudación neta del contribuyente, así como la de sus proveedores y prestadores de servicios.
- ✓ Los vínculos que pueden existir entre los solicitantes y sus proveedores y prestadores de servicios.
- ✓ Algunos eventos especiales relacionados con la participación de las personas que intervienen en la devolución, en otras solicitudes que han sido calificadas como de riesgo.

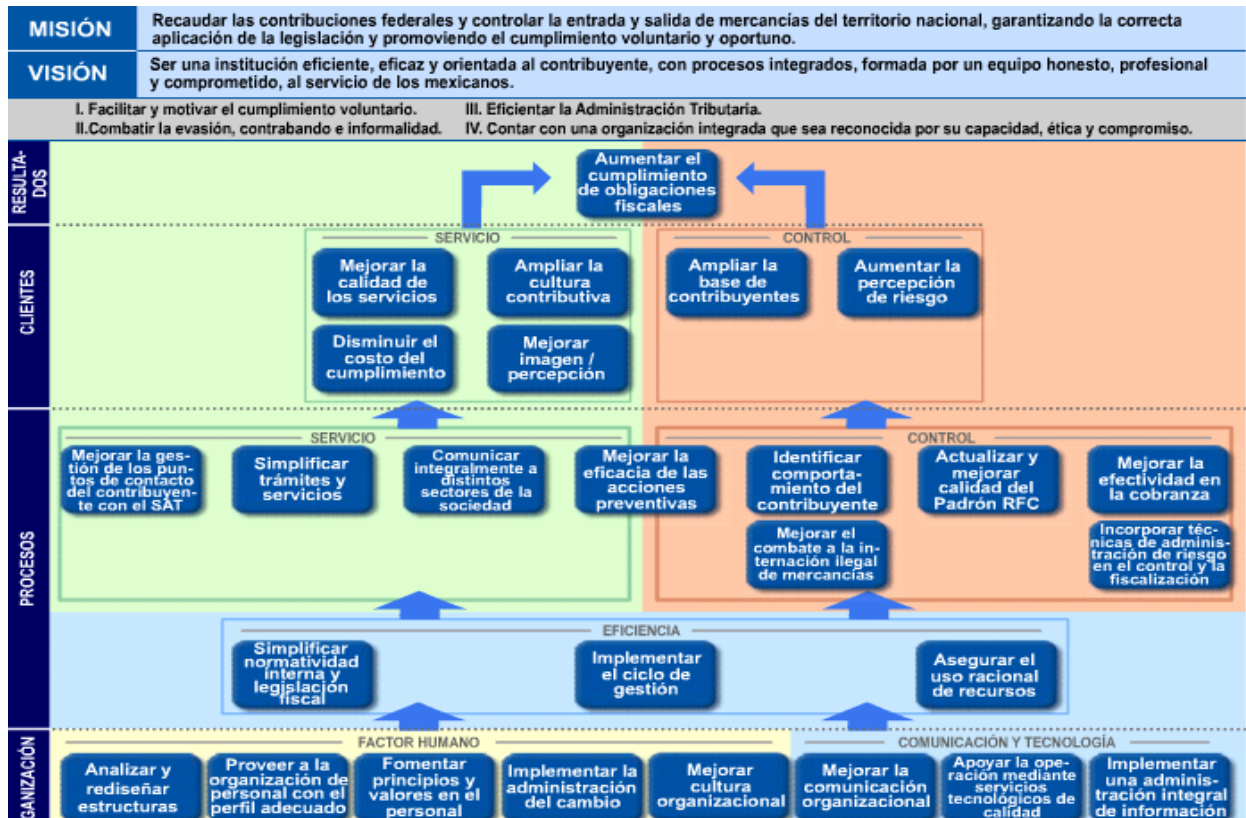
II. SOLUCIÓN INTEGRAL PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ya se ha comentado, y resulta natural, la organización vive en un ambiente de constante cambio. Hace dos años, el SAT inició la revisión y replanteamiento de sus operaciones, en el contexto de un modelo de análisis integral que tiene por propósito mejorar la calidad de los servicios al contribuyente, disminuir la evasión y aumentar la productividad.

Este esfuerzo contempla las diferentes vertientes de la organización. El Mapa Estratégico (gráfica 4) sirvió como guía conceptual y consolida la Misión y Visión Institucionales con los diferentes objetivos estratégicos, en el contexto tanto de los cuatro objetivos generales (servicio; control; eficiencia, comunicación y tecnología; y

factor humano), como de los distintos niveles en que se ubican (resultados, clientes, procesos y organización).

Gráfica 4: Mapa Estratégico



Detrás de cada objetivo estratégico se encuentran indicadores y metas, que permiten evaluar y dar seguimiento a la estrategia, además de programas, proyectos y acciones diversas que sustentan la validez y factibilidad de los objetivos. Dentro de la variedad de iniciativas que constituyen la implementación del Plan Estratégico, existe un pequeño grupo que, por su magnitud, impacto y relevancia, han sido denominados Proyectos de Transformación. Entre estos, la *Solución Integral* constituye la columna vertebral del proceso de cambio que vive el SAT¹.

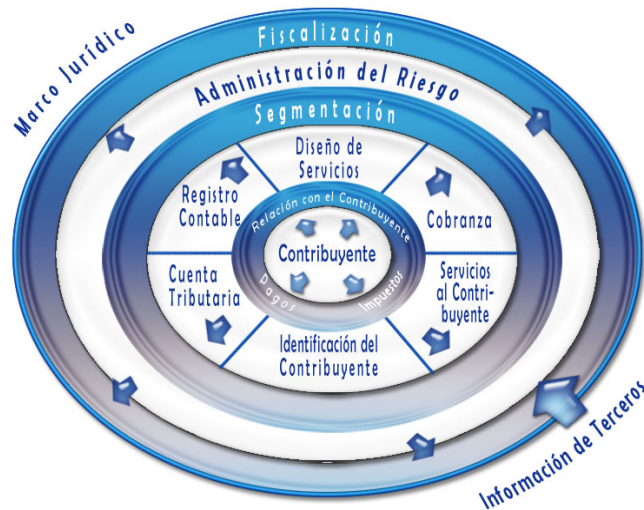
¹ Para consulta sobre el alcance del proyecto, se recomienda entrar a la página www.sat.gob.mx.

Si bien la Solución Integral no agota el cambio, sí lo determina en gran medida, ya que contempla el aprovechamiento de las tecnologías disponibles conjuntamente con la incorporación de redefiniciones en materia de procesos, organización, gente y modelos de información. La solución se enmarca en un principio de Arquitectura Institucional, que busca dar consistencia y armonía a cada componente o servicio del SAT como engrane de un sistema interdependiente.



El cambio en que estamos inmersos implica, por tanto, la transformación de fondo en la manera de hacer las cosas, en la forma de trabajar, misma que evoluciona a partir de la revisión de nuestro quehacer actual para rediseñarlo de acuerdo con mejores prácticas que permiten mantener una visión sistémica de mejora continua.

El proceso de transformación obliga, de manera natural, al establecimiento de una cultura colaborativa, donde el trabajo de cada cual tiene un significado y un valor fundamental en la medida en que forma parte de una cadena de acciones, de un proceso de *punta a punta*, y en el cual intervienen diversas áreas en distintos momentos e interactúan dentro de un mismo flujo para obtener un resultado comprensible y transparente para todos.



Las tareas de las áreas fiscalizadoras son objeto necesario de los esfuerzos que el SAT ha venido realizando en los últimos años para incrementar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. La eficiencia y eficacia en el desempeño de esas tareas es fundamental para que la administración tributaria del país cumpla con sus objetivos planteados hacia el futuro.

En particular, la *Solución Integral* provee tanto herramientas y método para optimizar la selección de contribuyentes a fiscalizar, como la automatización de distintas fases del proceso para ejercer las facultades de comprobación con los diversos métodos establecidos en el Código Fiscal de la Federación. A partir de la selección de propuestas para llevar a cabo los actos de fiscalización, se ofrece al personal fiscalizador una herramienta de apoyo técnico y de control de los

procedimientos de auditoría que determinen aplicar, así como el seguimiento a los plazos establecidos para la conclusión de cada uno de ellos, garantizando la integridad de la información generada durante el proceso y mayor confianza para evaluar los resultados de la gestión fiscalizadora.

De esta forma, el Servicio de Inteligencia Tributaria (basado en la administración del riesgo), complementa los trabajos del PICE, ampliando los alcances en el manejo de la información, lo potencia y facilita la definición de reglas y criterios para la selección de contribuyentes o grupos de contribuyentes a fiscalizar, además de la evaluación del impacto en la recaudación.

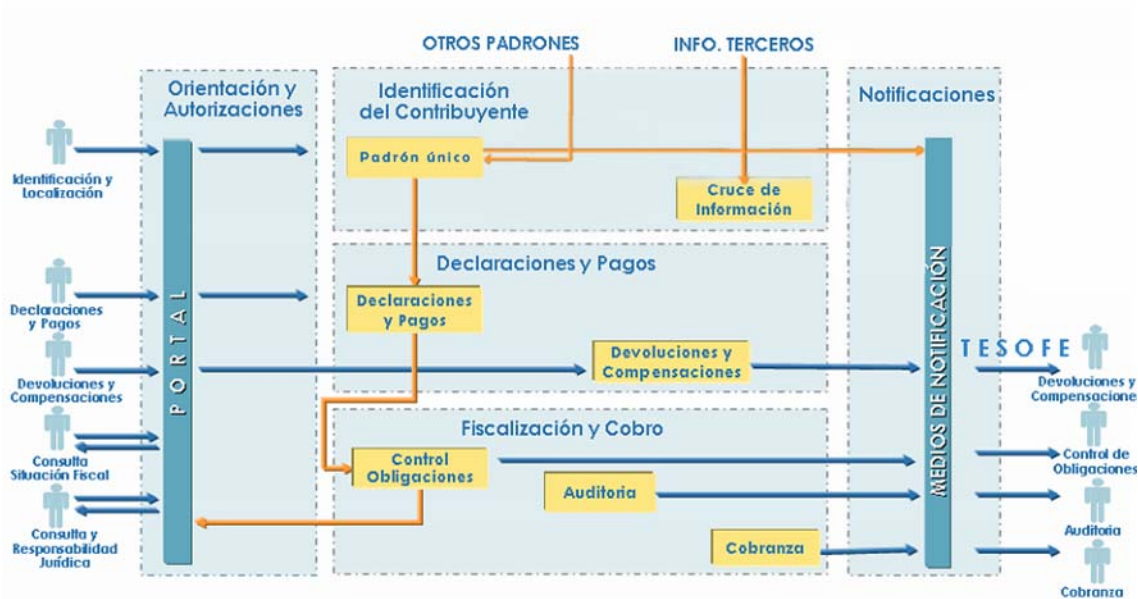
Por otra parte, con la funcionalidad que aportará el Servicio de Fiscalización a la operación diaria de las áreas fiscalizadoras, se podrán automatizar en gran medida las tareas administrativas actuales y se generará información asertiva en cada una de las fases del proceso para la toma oportuna de decisiones —elemento fundamental para incrementar la calidad técnica de las revisiones fiscales—, lo que indudablemente reducirá los tiempos de ejecución y aportará elementos que incrementen la percepción de riesgo en el contribuyente, en beneficio de la recaudación secundaria, en primera instancia, y de la primaria, indirectamente.

El Servicio de Fiscalización se aboca a mejorar la ejecución de los actos de fiscalización establecidos en el Código Fiscal de la Federación, con objeto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes. En términos de los objetivos generales del SAT, este servicio está asociado principalmente con uno el objetivo II (combatir la evasión, contrabando e informalidad), aunque impacta, de alguna forma, a los otros tres (ver gráfica 5).

Las ventajas del Soporte de Fiscalización:

- ✓ Se evita la discrecionalidad en la selección de los contribuyentes a ser fiscalizados.
- ✓ Se incrementa la calidad técnica de las revisiones, garantizando que las observaciones determinadas se apeguen a las disposiciones fiscales vigentes.
- ✓ Se reducen los tiempos en la ejecución de las revisiones.
- ✓ Se optimiza el proceso de fiscalización, tanto como resultado de procedimientos más eficaces como por la mejor selección de contribuyentes a fiscalizar.
- ✓ Se incrementa la sensación de riesgo de los contribuyentes.

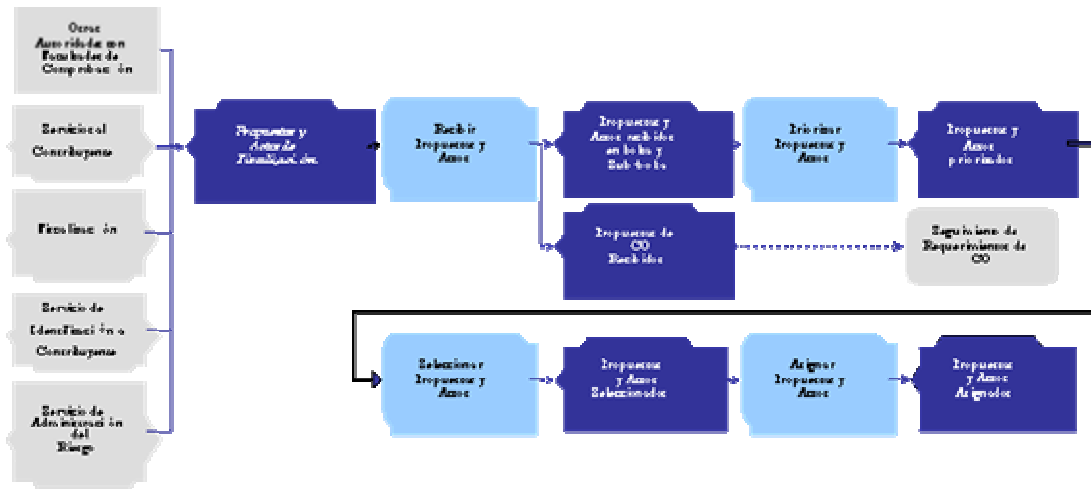
Gráfica 5: Momentos de contacto con el contribuyente



La estructura se sustenta en tres subservicios: selección y asignación de propuestas de fiscalización; ejecución de actos de fiscalización; y evaluación y retroalimentación.

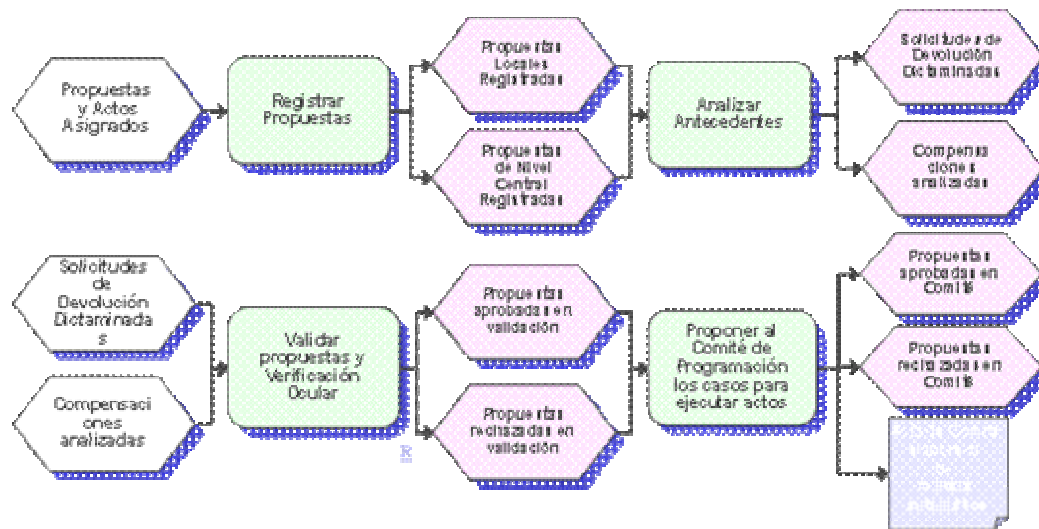
1. Seleccionar y asignar propuestas de fiscalización: a partir de la recepción de propuestas de actos de fiscalización, las prioriza, selecciona y asigna (ver gráfica 6).

Gráfica 6: Seleccionar y asignar propuestas de fiscalización

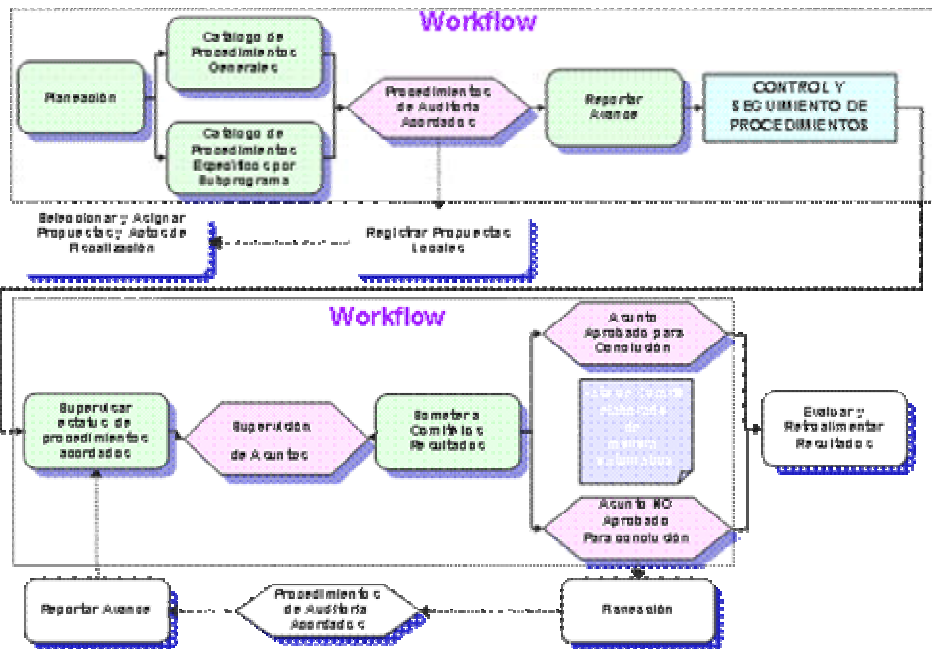
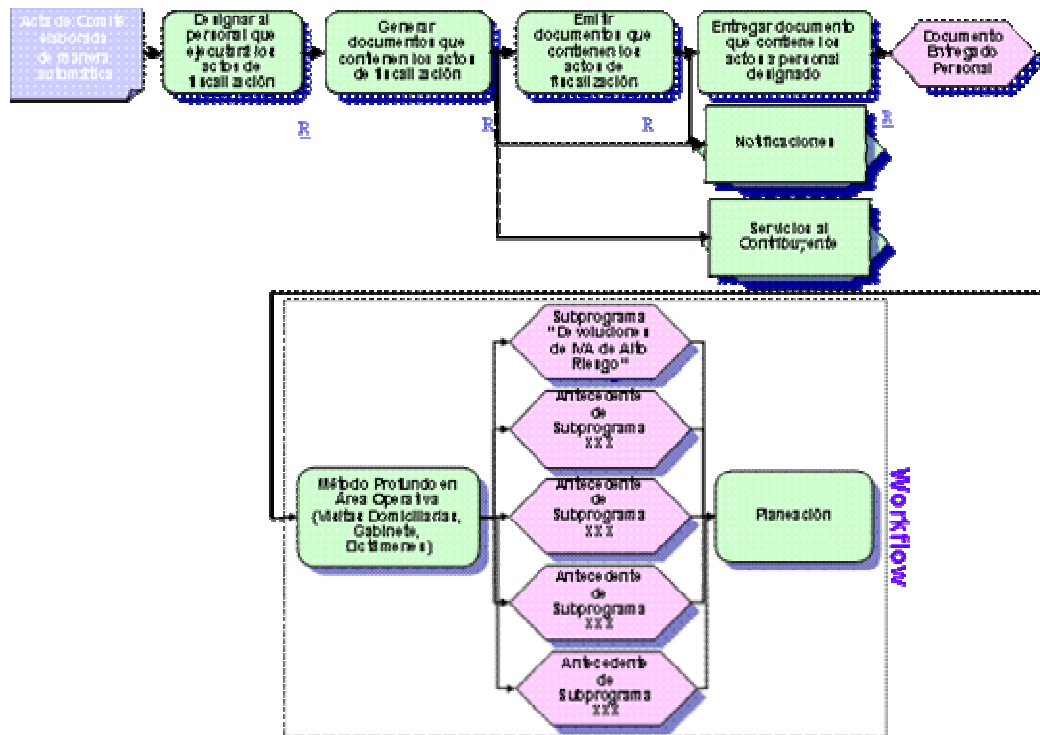


2. Ejecutar actos de fiscalización: Incluye el registro de propuestas con origen Central o Local; análisis y validación de propuestas; emisión de documentos soporte para los actos de fiscalización; planeación para la ejecución de los actos de fiscalización; y transferencia de propuestas hacia las instancias ejecutoras.

Gráfica 7: Ejecutar actos de fiscalización

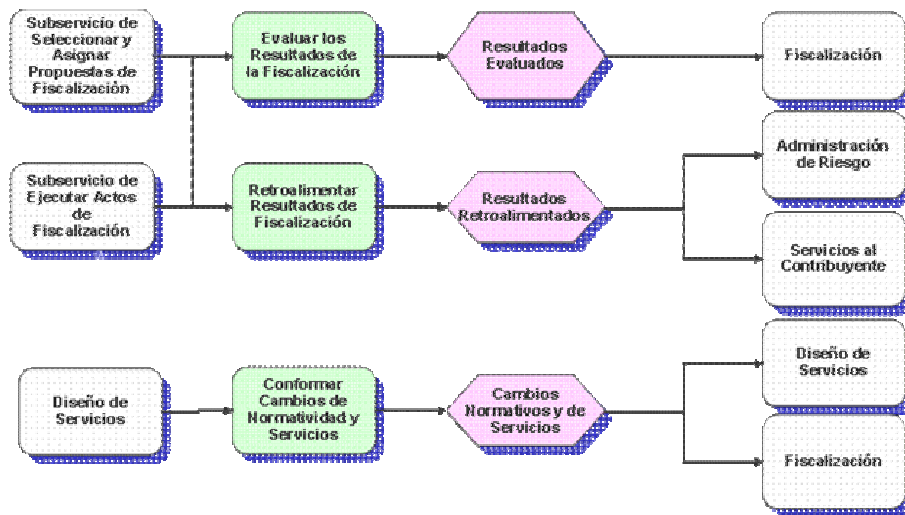


Gráfica 7: Ejecutar actos de fiscalización (continuación)



3. Evaluar y retroalimentar: para cerrar el círculo, este subservicio comprende la evaluación de los resultados de la fiscalización; retroalimentación de los mismos; y, en su caso, la consecuente conformación de cambios de Normatividad y Servicios.

Gráfica 8: Evaluar y retroalimentar



En suma, el Soporte de Fiscalización tiene como propósito ofrecer una solución a las áreas operativas que responda a sus necesidades de automatizar el proceso de fiscalización: desde la selección de las propuestas de contribuyentes a fiscalizar, proporcionando además una herramienta que facilite la emisión, control y seguimiento de los actos de fiscalización y el oportuno desahogo de los procedimientos de auditoría, integrando la información generada durante el proceso en una misma solución informática que garantice su integridad y confiabilidad para que sea utilizada para la toma de decisiones.

III. CONCLUSIONES

Además del esfuerzo que realiza el SAT en términos de facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales —lo cual reduce necesariamente la intención de evadir y, por ende, la presión en las áreas fiscalizadoras—, los avances en relación con el combate a la evasión están soportados por dos iniciativas: PICE y *Solución Integral*.

Por un lado, el PICE establece, en el corto plazo, las bases de acciones coordinadas entre las distintas áreas para administrar mejor los riesgos en los distintos servicios o ámbitos de acción de la Administración Tributaria. Por otro, la *Solución Integral* — además de ofrecer herramientas para incrementar la productividad y calidad de la operación fiscalizadora—, amplía la potencialidad de la estrategia al hacer posible la transformación de datos en conocimiento del contribuyente. Mediante la incorporación de técnicas de administración del riesgo, permite el rediseño de las acciones de fiscalización, optimizando los resultados y haciendo más eficiente el uso de recursos.

De acuerdo a los elementos que definen una organización, los fines están claramente señalados en la Misión, Visión, objetivos y metas asociadas en el Plan Estratégico. El papel del combate a la evasión dentro de toda la estrategia es fundamental y tiene rumbo y destino definidos.

La normatividad constituye el marco legal de referencia pero, al mismo tiempo, establece los márgenes de acción para diseñar políticas que faciliten y den claridad y certidumbre en el cumplimiento y, simultáneamente, generen un ambiente de incertidumbre y riesgo efectivo en el incumplimiento. En una perspectiva dinámica, la propia normatividad, entendida como el conjunto de reglas (legales y procedimentales), debe adecuarse a las condiciones que se viven y a la estrategia institucional.

El SAT cuenta ahora con una mayor cantidad y variedad de recursos para atender su responsabilidad social. El esfuerzo ha sido considerable y muchas de las alternativas establecidas en la legislación que habían sido inviables en la práctica ahora son posibles, en beneficio tanto de los contribuyentes en su empeño por cumplir con sus obligaciones fiscales, como para la Autoridad Tributaria en lo que concierne a la promoción e inducción del cumplimiento voluntario

A la par de utilizar el conocimiento institucional derivado de la experiencia, el proceso de transformación ha requerido un esfuerzo adicional en las labores de capacitación, formación y consolidación de valores. La nueva forma de trabajar precisa de competencias institucionales y personales para consolidar las ventajas derivadas de la incorporación de tecnología de punta, métodos derivados de mejores prácticas y herramientas innovadoras varias.

La transformación del SAT no termina aquí, de hecho, como se mencionó al principio, no existe una organización modelo sino principios básicos que deben adecuarse a las circunstancias. La organización, pues, debe incluir dentro de sus habilidades la capacidad de revisión continua y en particular, en lo referente al combate a la evasión, siendo un juego de manejo de riesgos entre los contribuyentes incumplidos y la autoridad, se requiere del cambio continuo.

En el camino infinito de la mejora, se observan nuevas rutas. Los cambios instrumentados necesitan complementarse con ajustes profundos a la organización a fin de alinearla a los servicios, con el fortalecimiento del capital humano, con la formulación de incentivos que promuevan constantemente la mejora en el desempeño, con el establecimiento de mecánicas justas que permitan corregir sin inhibir, con el diseño ingenioso de soluciones ante la agresividad de muchos contribuyentes, con la cohesión de las administraciones tributarias para combatir nuevos esquemas de evasión, etc.

Si, como muchos contribuyentes, desarrollamos la capacidad para utilizar los elementos básicos comunes en nuestras organizaciones con la flexibilidad de poderlos adaptar a la realidad local, conseguiremos dedicar nuestros limitados recursos, no a repetir, sino a innovar y aumentar la efectividad para el cumplimiento de nuestras funciones.

Caso práctico

TEMA 2.3 Los Procesos De Cooperación Técnica Interinstitucional: La Experiencia Peruana

Nahil Hirsh
Superintendente

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT
(Perú)

SUMARIO: Introducción.- 1. Marco Conceptual.- 1.1. El nuevo escenario de complejidad.- 1.2. El nuevo escenario de transversalidad y el Estado Red.- 2. Marco Legal del Proceso de Colaboración.- 2.1. Facultades de la Administración Tributaria para el pedido directo de información.- 2.2. La información como bien público.- 2.3. Limitaciones al intercambio de información.- 3. Modelo de Colaboración de SUNAT con otras Entidades.- 3.1. Fases del modelo de colaboración que han sido promovidos por la SUNAT para la prevención y lucha contra la evasión.- 3.2. Estrategia.- 4. Principales Iniciativas de Colaboración con otras Entidades para la Prevención y Lucha Contra la Evasión.- 4.1. Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE).- 4.2. Ministerio de la Producción (PRODUCE).- 4.3. Organismo Supervisor de la Inversión en Energía (OSINERG).- 4.4. La Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (SUNARP).- 4.5. El Ministerio Público.- Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

La misión de la SUNAT consiste en incrementar sostenidamente la recaudación tributaria y aduanera, combatiendo la evasión y el contrabando, mediante la generación efectiva de riesgo y servicios de calidad a los contribuyentes y usuarios de comercio exterior, así como, promoviendo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para contribuir con el bien económico y social de los peruanos.

En el escenario de complejidad que las instituciones del Estado vienen enfrentando para el cumplimiento de sus fines, la SUNAT inició hace varios años coordinaciones con diversas entidades que le permitiesen acceder a información valiosa para la prevención y lucha contra la evasión.

Originalmente, los cruces de información obedecían a objetivos específicos de información, por lo cual la estructura de los datos, la frecuencia y el medio de transferencia no tenían mayor importancia. Sin embargo, con el éxito obtenido en materia de detección de modalidades de evasión, estos cruces de información comenzaron a tomar cada vez mayor relevancia.

De este modo se dan las primeras iniciativas para la suscripción de convenios de cooperación interinstitucional e intercambio de información que aseguren la calidad

de los datos, la frecuencia de envío, la modalidad de transferencia estándar, y la llegada de la información por un mismo canal en la organización.

A la fecha, en el contexto de la implementación del gobierno electrónico y la integración de procesos, la SUNAT cuenta con procedimientos específicos para la suscripción de convenios y procesos de colaboración no sólo en materia de intercambio de información sino también en capacitación mutua, apoyo logístico, desarrollo informático entre otras materias.

1. MARCO CONCEPTUAL

1.1. El Nuevo Escenario de Complejidad.

El mundo actual atraviesa una etapa de mayor complejidad compuesta por un mayor número de elementos con creciente interactividad, producto de la aceleración del desarrollo tecnológico y de los cambios políticos, económicos y sociales ocurridos especialmente en los últimos 50 años.

Prueba de ello, es el abrupto crecimiento demográfico, el explosivo desarrollo de las telecomunicaciones y la acelerada tendencia hacia la globalización. Esta última, que implica la creciente influencia de los procesos económicos, sociales y culturales de carácter mundial sobre aquellos de carácter nacional o regional, es a su vez emblema de los drásticos cambios generados por la revolución de las comunicaciones y la información, a los cuales el desarrollo tecnológico les ha asignado nuevas dimensiones.

Debido a esta mayor complejidad de la realidad, la teoría de la organización y la práctica administrativa han experimentado cambios sustanciales. La información proporcionada por las ciencias de la administración y la conducta se han visto enriquecidas -entre otros- por los avances en la Teoría de Sistemas, bajo cuyo enfoque se reconoce la complejidad estructural de dos formas distintas:

- Complejidad “vertical” que se refiere al escalonamiento jerárquico de las estructuras y organizaciones de control o mando; y
- Complejidad “horizontal” que se da en un mismo nivel espacial y se refiere a organizaciones o estructuras interrelacionadas bajo el control de un poder de decisión ubicado en un nivel de orden superior.

La Administración del Estado es uno de los principales lugares donde se presenta esta complejidad, debido a su gran dimensión, a los diversos sistemas que maneja - políticos, sociales, legales, económicos, entre otros -, a su elevado nivel de influencia y a su permanente vulnerabilidad a los cambios del entorno.

La complejidad vertical desde hace mucho tiempo ha tratado de ser manejada a través de la descentralización del trabajo y la creación de

estructuras divisionales, como la creación de organismos públicos autónomos.

La complejidad horizontal por su parte, ha adquirido una mayor importancia en las últimas décadas, dada la creciente dificultad de los problemas por resolver en las organizaciones y la mayor interoperabilidad propiciada por el desarrollo de las tecnologías de información y comunicación (TICs).

1.2. El Nuevo Escenario de Transversalidad y el Estado Red.

Una de las estrategias metodológicas que surge a fin de manejar el nivel de complejidad horizontal es el llamado enfoque transversal o particularmente de gestión relacional. La transversalidad es un concepto y un instrumento organizativo que tiene como función aportar capacidad de actuación a las organizaciones con relación a algunos temas para los que la organización clásica no resulta adecuada.

Así, desde el punto de vista del Estado, Castells¹ ha planteado la Teoría de Redes Sociales en lo que él denomina el “Estado Red”, en el contexto de los efectos que la globalización multidimensional tiene sobre la capacidad de intervención del Estado nacional. El Estado Red así definido se caracteriza por compartir la autoridad, es decir, la capacidad institucional de imponer una decisión a lo largo de una red de instituciones.

En buena cuenta, el Estado está evolucionando hacia formas más flexibles de organización, posibilitado por el desarrollo de las tecnologías de información y de comunicación que permite la articulación cotidiana de una red de instituciones y organizaciones cuya complejidad sería inmanejable si no fuese capaz de dicha interactividad informática. Al respecto, debe tenerse en cuenta que las instancias gubernamentales y administrativas, almacenan y procesan –de forma masiva– los datos personales de millones de ciudadanos, por lo que los flujos de información masivos entre particulares y poderes públicos, y entre los mismos poderes públicos, son una realidad ineludible.

En el ámbito de las Administraciones Tributaria y Aduanera, que siempre deben cumplir con los objetivos de mejorar la gestión de los tributos, facilitar los servicios para los ciudadanos y ser eficientes en el control para prevenir el fraude fiscal, podemos decir que ha habido grandes desarrollos en cuanto a cooperación interinstitucional, los mismos que se han dado a medida que han avanzado los factores de interoperabilidad entre sistemas y organizaciones.

El desarrollo de la “Administración Electrónica” es uno de los mayores retos de las políticas de modernización de las administraciones en la mayoría de países y de hecho las Administraciones Tributarias cumplen un rol importante en los desarrollos de interoperabilidad, sobre todo en los

¹ Castells, Manuel (1996).

aspectos ligados a los servicios al ciudadano que permiten reducir los costos de transacción y de cumplimiento.

Aunque uno de los factores más importantes para las Administraciones Tributarias sea la generación de riesgo, los mayores avances en la materia por lo general han consistido en el suministro de información a los ciudadanos y la posibilidad de tramitar en línea, total o parcialmente, algunos procedimientos administrativos.

A pesar de ello, es importante mencionar que incluso en los países de menor desarrollo donde los recursos son escasos y la interoperabilidad se da en forma lenta, sigue siendo muy importante la cooperación Interinstitucional sobretodo para la generación de riesgo, dado que la sola posibilidad de intercambiar información hace que los ciudadanos perciban un mayor nivel de riesgo (riesgo subjetivo). Asimismo, parte de la cooperación en el control del fraude fiscal no está relacionada solamente a intercambio de información, por lo tanto bien vale la pena incidir en dichos aspectos.

2. MARCO LEGAL DEL PROCESO DE COLABORACIÓN

2.1. Facultades de la Administración Tributaria para el Pedido Directo de Información.

Uno de los objetivos fundamentales de toda Administración Tributaria es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes a través de la fiscalización de sus acciones con el fin de detectar la posible evasión.

Con el propósito de cumplir con sus objetivos y funciones, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT requiere de información no sólo proporcionada por los contribuyentes sino también por las demás entidades del Estado.

a. El derecho de acceso a la información.

La Constitución Política del Perú como norma rectora del sistema jurídico en general y del tributario en particular, reconoce el *derecho de acceso a la información* como un derecho fundamental, disponiendo que toda persona tiene derecho a solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido.

De otra parte, la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, regula ese derecho fundamental de acceso a la información, y establece que todas las actividades y disposiciones de las entidades comprendidas en dicha Ley están sometidas al principio de publicidad y, en consecuencia, toda información que posea el Estado se presume pública,

salvo las excepciones expresamente previstas en dicha Ley. Es decir, las entidades de la Administración Pública tienen la obligación de proveer la información que se le requiera, siempre que haya sido creada u obtenida por ella o que se encuentre en su posesión o bajo su control.

b. El mecanismo de acceso a la información.

La Ley del Procedimiento Administrativo General, prevé que las relaciones entre las entidades se rigen por el criterio de colaboración, sin que ello implique renuncia a la competencia propia señalada por ley.

Esta oportunidad de establecer colaboración representa para la Administración una herramienta invaluable para la consecución de sus fines, y coadyuva en la efectividad y eficacia de la actividad tributaria. La colaboración o cooperación implica una conducta activa de las entidades públicas tendientes a facilitar las actuaciones de autoridades ajenas o a realizar acciones conjuntas y voluntariamente aceptadas para la consecución de sus fines de interés común; es un principio implícito e inherente al Estado.

La doctrina es clara en establecer que, la actividad administrativa de cooperación no precisa de una habilitación legal expresa para concretarse; sin embargo, existe normatividad vigente que establece algunos parámetros a seguir para efectivizar la cooperación.

En este sentido, la citada Ley establece que, en atención al criterio de colaboración, las entidades deben proporcionar directamente los datos e información que posean, sea cual fuere su naturaleza jurídica o posición institucional, a través de cualquier medio, para lo cual se propenderá a la interconexión de equipos de procesamiento electrónico de información u otros medios similares; prestar en el ámbito propio la cooperación y asistencia activa que otras entidades puedan necesitar para el cumplimiento de sus propias funciones, salvo que les ocasione gastos elevados o ponga en peligro el cumplimiento de sus propias funciones; y facilitar a las entidades los medios de prueba que se encuentren en su poder.

Si la exigencia es eventual, ella podrá ejecutarse también eventualmente, más si la necesidad fuere continuada, se tenderá a la interconexión permanente de los sistemas informáticos.

Por tanto, constituye un deber general de todas las entidades para con las demás, facilitar información para el adecuado ejercicio de sus funciones. Asimismo, la información que posee una entidad pública, no es para su exclusiva explotación y ni siquiera para la de su sector, sino configura parte del gran conjunto del servicio que todas las demás entidades igualmente deben ofrecer.

En el caso de la Administración Tributaria, el Código Tributario dispone que ninguna persona o entidad, pública o privada puede negarse a

suministrar a la referida Administración la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

Para ello, puede requerir a las entidades públicas o privadas que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, quienes están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca. La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable.

c. Otras formas de colaboración.

Otra forma de colaboración es la *asistencia o auxilio administrativo*, que también constituye un deber general, con las mismas consecuencias y los mismos límites del deber de facilitar información antes mencionado. Esta asistencia puede ser puramente jurídica (por ejemplo, para la ejecución de los actos de una Administración que ha de realizarse fuera del ámbito de sus competencias), o puede consistir en una asistencia técnica (por ejemplo, mediante el destaque de personal, intercambio de medios técnicos de una entidad a otra, etc.).

En este sentido, la normatividad peruana prevé el deber de la colaboración interinstitucional, cuyo fin es lograr un beneficio extendido en favor del interés general.

d. Medios de colaboración interinstitucional.

La Ley del Procedimiento Administrativo General enumera algunos medios de colaboración interinstitucional, por los cuales las entidades del sector público pueden dar estabilidad o continuidad al ejercicio del deber de colaboración entre entidades. Sin embargo, estos medios no son indispensables para que pueda operar la colaboración, pues ella se deriva del mandato legal directamente.

La Ley pone a disposición de las entidades dos mecanismos, conformes a la doctrina y legislación comparada más reconocida: las conferencias entre entidades vinculadas y los convenios de colaboración, sin excluir otros medios que también puedan darse y que sean legalmente admisibles, tales como por ejemplo, asociación de entidades o comisiones de trabajo especiales.

- Las conferencias entre entidades vinculadas permiten a aquellas entidades que correspondan a una misma problemática administrativa, reunirse para intercambiar mecanismos de solución, propiciar la colaboración institucional en aspectos comunes específicos y constituir instancias de cooperación bilateral. Sus acuerdos serán formalizados cuando ello lo amerite, mediante acuerdos suscritos por los representantes autorizados.

- Por los convenios de colaboración, las entidades a través de sus representantes autorizados, celebran dentro de la ley acuerdos en el ámbito de su respectiva competencia, de naturaleza obligatoria para las partes y con cláusula expresa de libre adhesión y separación.

Por dichos convenios, dos o más entidades acuerdan dar estabilidad en el tiempo a la colaboración recíproca entre sí, asumiendo las técnicas a emplear y su contenido.

Como contenido general se estila identificar a los órganos que celebran el convenio, la competencia que ejerce cada entidad, la financiación, las actuaciones acordadas, la necesidad o no de establecer una organización ad hoc para la gestión del acuerdo, o sus representantes ejecutivos, y el plazo de vigencia.

En este sentido, el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT prevé como atribuciones de la misma, entre otras, celebrar acuerdos y convenios de cooperación técnica y administrativa en materia de su competencia, y promover, coordinar y ejecutar actividades de cooperación técnica, de investigación, de capacitación y perfeccionamiento en materia tributaria y aduanera, en el país o en el extranjero.

Para ello, la SUNAT ha determinado un procedimiento interno para la solicitud, evaluación, negociación, suscripción y seguimiento de los convenios de cooperación interinstitucional.

2.2. La Información como Bien Público.

Es menester distinguir entre aquellos bienes sobre los que el Estado tiene un verdadero derecho de propiedad, con todos los atributos que el mismo importa, de aquellos otros sobre los que el Estado no ejerce más que un poder de reglamentación, tutela, administración, u otro, pero que en realidad pertenece al uso público.

A los primeros se les llama “bienes del Estado” y a los segundos se les denomina “bienes del dominio público o bien público”. El dominio público no se atribuye al Estado sino al pueblo.

Así, actualmente, de conformidad con las normas vigentes, toda información que posee el Estado adquiere el carácter de bien público, es decir, ni el Estado ni autoridad alguna la puede considerar como de su propiedad exclusiva, por su naturaleza de bien comunitario.

Por ello, sin importar qué persona la solicita, ni cuál es su motivación, las entidades del Estado están obligadas a brindar la información a quien la solicita, siempre dentro del marco normativo aplicable, que establece

algunas limitaciones al acceso a la información, que más adelante comentaremos.

Esta definición se aplica a toda información que una persona natural o jurídica, pública o privada, tenga en su poder, toda vez que el derecho a la información es un derecho que abarca no sólo la facultad de solicitar la información sino también la de proporcionarla.

2.3. Limitaciones al Intercambio de Información.

En un sentido amplio podemos afirmar que dentro del marco del Estado de Derecho no hay cabida para un poder soberano que se encuentre sustraído a toda norma o regla de derecho. En consecuencia la atribución de obtener información, o brindarla, a cargo de la Administración Tributaria debe realizarse con estricto apego a las normas de respeto a los derechos que el ordenamiento jurídico reconoce a las personas y garantizando la reserva tributaria de la misma. Es en este sentido que las limitaciones existentes para requerir información, se encuentran asociadas principalmente al resguardo de la privacidad de las personas.

a. El derecho a la intimidad.

En forma general la palabra intimidad se emplea para hacer referencia al conjunto de actos, situaciones o circunstancias que por su carácter personalísimo no se encuentran ordinariamente expuestos al dominio público.

El derecho a la intimidad es la protección que se debe dar al ciudadano de que la esfera privada de su personalidad no sea abordada por terceros, incluyendo dentro de los mismos a la Administración Tributaria.

En ese sentido, la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, establece que la información referida a los datos personales cuya publicidad constituya una invasión de la intimidad personal y familiar, es clasificada como información confidencial y por tanto el derecho de acceso a la información no podrá ser ejercida sobre ella. En este caso, sólo el juez puede ordenar la publicación sin perjuicio de lo establecido en la Constitución Política del Estado.

Sin embargo, cabe señalar que los límites o la extensión del referido derecho a la intimidad no se encuentran expresamente indicados en ninguna norma. Tanto los textos constitucionales como los pronunciamientos de la doctrina y la jurisprudencia, no se han puesto de acuerdo para dar un concepto inequívoco de lo que se debe entender por intimidad, así como del concepto de lo que se debe entender por vida privada, por lo que, en algunos casos, se puede abusar de este derecho para restringir en mayor medida a la prevista por la norma, el derecho al acceso a la información.

b. La reserva tributaria.

Según el Código Tributario peruano, la información que obra en poder de la Administración Tributaria, obtenida por cualquier medio, respecto de la cuantía y fuente de las rentas o datos relativos a ellos, se encontrará protegida por la reserva tributaria y únicamente podrá ser utilizada para sus fines propios.

La institución de la reserva tributaria tiene su fundamento legal en la Constitución Política del Perú, que establece determinados casos en los que las entidades no podrán proporcionar la información requerida, debido a que atentan contra derechos tales como la intimidad personal, la seguridad nacional o en aquellos casos expresamente señalados en la ley, tales como la reserva tributaria.

La reserva tributaria protege la confidencialidad de la información que la Administración obtiene para el cumplimiento de sus fines, garantizando que no sea utilizada por terceros, los que podrían poner en peligro la integridad de los contribuyentes y personas vinculadas a ellos, o perjudiquen sus operaciones comerciales realizando actos que linden con la competencia desleal.

Debido a la cualidad confidencial de la información reservada es que su protección alcanza inclusive a impedir la difusión de dichos datos entre los propios funcionarios de la Administración Tributaria, quienes sólo tienen acceso a ella en el ámbito de su competencia.

Esta limitación también se encuentra recogida en la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, al disponer que el derecho de acceso a la información pública no podrá ser ejercido respecto de la información protegida por el secreto tributario, entre otros casos.

Sin embargo, la Constitución Política establece que la reserva tributaria podrá ser levantada a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que la información se refiera al caso investigado. Asimismo, la norma sobre transparencia señala que el Congreso de la República, el Poder Judicial, el Contralor General de la República y el Defensor del Pueblo también pueden acceder - en el cumplimiento de sus fines, obviamente, - a información reservada.

c. El secreto bancario.

El secreto bancario constituye un régimen limitado al marco de las relaciones entre la institución bancaria y sus clientes, que se caracteriza por la obligación de confidencialidad de la institución sobre la información que le proporcionen éstos últimos.

La Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, establece que está prohibido a las empresas del sistema financiero, así como a sus

directores y trabajadores, suministrar cualquier información sobre las operaciones pasivas con sus clientes, a menos que medie autorización escrita de éstos o se trate de los supuestos consignados en la propia norma.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria el secreto bancario constituye una barrera para acceder a información que es necesaria para establecer el nivel de ingresos de algunos contribuyentes.

d. Otras limitaciones.

Adicionalmente a las limitaciones mencionadas, la Constitución Política del Perú señala otros límites al acceso a la información derivados de los derechos constitucionales reconocidos y protegidos por ésta, entre los cuales podríamos enumerar el derecho a que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar; derecho al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar así como a la voz y a la imagen propias; y el derecho al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

3. MODELO DE COLABORACIÓN DE SUNAT CON OTRAS ENTIDADES

Nuestro modelo de colaboración con las diferentes entidades gubernamentales, sector privado, organismos internacionales y aduanas del mundo, ha sido un reflejo de nuestras fases de desarrollo de gobierno electrónico; así, hemos partido de una fase de *presencia*, luego pasamos a la fase de *interacción a través de aplicaciones* y a la actual fase de *desarrollo de transacciones*. Finalmente, vamos hacia una *transformación total de nuestros procesos*.

Aunque actualmente la mayor parte de nuestros procesos de control se encuentran en la fase de desarrollo de transacciones, para fines de exposición es conveniente detenernos momentáneamente en cada una de las fases transitadas por nuestro modelo de colaboración.

Para la SUNAT, el gobierno electrónico es la continua optimización de sus procesos y servicios, transformando las relaciones internas y externas hacia su integración, con el uso racional y automatizado de la información.

3.1. Fases del Modelo de Colaboración que Han Sido Promovidos por la SUNAT para la Prevención y Lucha contra la Evasión.

a. Presencia.

En esta fase la recopilación de información se realiza fundamentalmente mediante el intercambio de documentación física. Cabe mencionar que actualmente esta modalidad viene siendo utilizada de manera cada vez menos frecuente, principalmente en los casos en que la institución

colaboradora cuenta con una infraestructura tecnológica muy precaria o en casos de información específica y no estructurada.

b. Interacción a través de aplicaciones.

En esta fase, la colaboración fundamentalmente se ve reflejada en mecanismos de recopilación o intercambio de información básica interinstitucional.

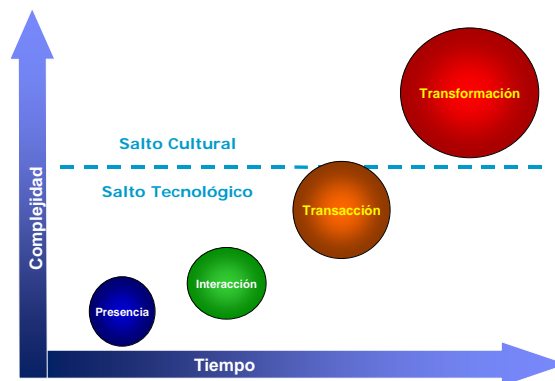
Actualmente viene siendo una de las formas de colaboración más utilizadas por la SUNAT y en ella el espectro del intercambio de información ha ido desde el envío de información básica de manera asíncrona hasta el acceso a bases de datos de la institución colaboradora.

Cabe mencionar que uno de los principales usos que se ha venido dando a la información obtenida bajo estos mecanismos es el cruce de información de los contribuyentes en forma masiva y la aplicación de inteligencia de negocios para la selección de contribuyentes a fiscalizar, considerando siempre los principios de eficiencia y transparencia en el proceso de fiscalización.

c. Desarrollo de transacciones.

En esta fase, la información de instituciones externas se transmite en línea para la ejecución inmediata de las actividades de los procesos.

Para ello, ha sido necesario automatizar e integrar nuestros procesos internos, generando fundamentalmente un salto tecnológico, no implicando aún cambios en la estructura organizacional o funcional. Sin embargo, es en esta etapa que nace la necesidad de generar sinergia con otras entidades públicas y privadas con el fin de brindar servicios cada vez más completos y una gestión de riesgo cada vez más efectivos, lo cual a su vez generará un cambio “cultural” como requisito para continuar con el desarrollo. Es en este momento en que se empieza a otorgar mayor ímpetu a la generación de convenios de intercambio de información, los que posteriormente se modifican a través de adendas en convenios de integración de procesos.



En esta fase, los procesos a cargo de otras instituciones permiten la reducción de vulnerabilidad de la Administración Tributaria frente a la evasión, lo cual se explica a continuación.

En el Perú, la SUNAT emite el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a las personas o empresas que realicen actividades económicas. Para ello debe comprobarse la existencia de la persona natural o jurídica que vaya a adquirir la calidad de contribuyente.

En el caso de la Persona Natural, desde 1998 el proceso de generación del número RUC valida en línea la información de la persona natural contra las bases de datos del Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC), lo cual permite, además de verificar la validación de la existencia de la persona natural, tener acceso a otros datos principales como la fotografía de la persona, evitando con ello la generación de RUCs de personas inexistentes.

d. Transformación.

En esta cuarta fase, hacia la cual estamos encaminándonos, el salto cultural ya es un hecho y sobre esa base, se redefinen los servicios y las operaciones de la SUNAT a través de la integración con diversas instituciones públicas y privadas en sus distintos niveles, así como con el sector privado, las organizaciones no gubernamentales y el ciudadano, permitiendo servicios cada vez más personalizados, disponibles a través de una ventanilla única.

En esta fase las redes de servicio e información puestos a disposición no tienen fronteras institucionales ni empresariales. Los procesos internos automáticos de control de la evasión tributaria están soportados por un alto grado de integración interna y externa.

Bajo la modalidad de esta fase encontramos nuestro proyecto referido al control de personas jurídicas. Este proyecto que entrará en funcionamiento como piloto en diciembre de este año, prevé que los Notarios Públicos, la Superintendencia Nacional de Registros Públicos y la SUNAT integren sus procesos de control para la constitución de empresas. A través de ello, la constitución de una empresa ante un Notario Público será inscrita minutos después en los Registros Públicos, quienes a su vez remitirán la información de la nueva sociedad o empresa a la SUNAT para la asignación del RUC. Una vez asignado el RUC, la información será actualizada en las bases de datos de los Registros Públicos y enviada a la Notaria para su entrega al contribuyente.

Si bien este proyecto de integración puede ser visto como un servicio al ciudadano, debe tenerse en cuenta que también evita que documentos falsificados sustenten el otorgamiento del RUC.

3.2. Estrategia.

Para lograr el nivel de colaboración que permita la transformación e integración de nuestros procesos y sistemas de información con los de las entidades del Estado se está siguiendo la estrategia de formar parte del Desarrollo del Gobierno Electrónico Nacional y de implementar la integración de información con entidades de la administración pública, en un contexto de eficiencia global, para ello dentro de los principales proyectos que estamos llevando a cabo se encuentran:

a. Colaboración en proyectos piloto de Gobierno Electrónico Nacional.

El Perú ha iniciado el desarrollo del gobierno electrónico como un proyecto nacional para el cual requiere la colaboración de las todas las entidades del Estado. La Administración Tributaria toma especial preponderancia en este proyecto por su alcance nacional, impacto en la ciudadanía y factibilidad tecnológica.

Por ello, ya en el año 2003 se participó activamente en la Comisión Multisectorial para la Integración de los Sistemas Informáticos y Plataformas Tecnológicas del Estado (COISIP), cuyo objeto esencial fue proponer los lineamientos para la integración de los sistemas informáticos y plataformas tecnológicas de las diversas entidades de la Administración Pública.

En este marco, se viene desarrollando el Proyecto de Ventanilla Única para la Constitución de Personas Jurídicas que nace como un servicio al contribuyente, pero que a su vez impacta directamente en la utilización del RUC como clave única de identificación frente al Estado y en la reducción de posibilidades de utilización de documentos falsos en el proceso de registro.

Este proceso de integración no sólo contempla la integración con entidades del sector público -como son los Registros Públicos- sino también con el sector privado, en tanto están incluidas las Notarías como punto de inicio del proceso.

b. Análisis del mapeo de procesos institucionales y del Estado y determinación de los procesos críticos transinstitucionales.

i. Mapeo de Procesos Institucionales.

En el año 2004 junto con el mapeo de los procesos institucionales se llevó a cabo el análisis de los macroprocesos institucionales de SUNAT, lo que nos permitió tener una visión global de todas las actividades institucionales desde una perspectiva sistémica e identificar cómo cada uno de los procesos institucionales se interrelacionan con los demás.

El principal beneficio de este trabajo, fue la identificación de los procesos críticos institucionales y tener una visión sistémica de los mismos, identificando claramente las relaciones con otros procesos internos institucionales y procesos externos a la organización. A partir de ello, nos permitió asegurar que cualquier mejora de los procesos no estará centrada en optimizar “localmente” sino en lograr una mejora integral, evitando con ello generar el riesgo de mejorar un proceso y perjudicar a otro con el que se relaciona.

ii. Plan de Información.

A partir del mapeo de procesos institucionales es que se surge un importante proyecto denominado “Plan de Información de SUNAT” con la finalidad de corto plazo de obtener la información crucial de otras instituciones para nuestros procesos críticos, en tanto la integración de procesos requiere un mayor desarrollo desde cada entidad de colaboración.

Bajo este plan, la información necesaria de cada institución externa a SUNAT es definida por las unidades orgánicas encargadas del uso de la misma, las que en coordinación con la Intendencia Nacional de Sistemas de Información seleccionan los mecanismos y herramientas idóneos de explotación de información.

Las fases para esta recopilación y uso ordenado de la información son las siguientes:

- **Solicitud de información de fuente externa**

Es la identificación de las necesidades de información de la SUNAT provenientes de fuentes externas y el detalle de la misma que hará posible el cumplimiento de los objetivos de los planes operativos institucionales.

- **Evaluación y determinación de prioridad de fuentes externas**

Previo a la recepción masiva de información se efectúa la evaluación de la calidad de los datos, frecuencia, volumen y medio de transferencia, debido a que todos estos aspectos impactan en su posterior utilización. El primer factor es la identificación de la clave o variable que hace factible “conectar” a las bases de datos -en nuestro caso es el RUC- y es esta variable la que le proporciona consistencia, integridad y unicidad a la información.

Una vez que concluye esta pre calificación, la información se encuentra expedita para que las Intendencias involucradas determinen la información que será incluida en el plan de fuentes externas.

- **Ejecución del plan anual de fuentes externas**

Aprobado el plan se elaboran los requerimientos de información a las fuentes externas, la emisión del informe de calidad de datos y los requerimientos de desarrollo de la herramienta de consulta e incorporación a herramientas de inteligencia de negocio para la detección de fraude fiscal.

Una vez que el proceso de recopilación es estabilizado en términos de estructura de datos, frecuencia de entrega y modalidad tecnológica de transmisión, éste se traduce en convenios que le otorguen formalidad y compromiso interinstitucional.

Al respecto, no debe perderse de vista que en este mecanismo, descrito aquí como un flujo de información unidireccional para su ulterior explotación, es susceptible de ser aplicado en los convenios para los cuales el flujo de información es bidireccional.

c. Integración con principales entidades públicas.

Dado nuestro nivel de desarrollo de gobierno electrónico, la SUNAT a través de su Plan Estratégico Institucional 2004 – 2006, ha definido dentro de sus prioridades al uso de la información para el fortalecimiento de las acciones de fiscalización.

Ya en la ponencia del año 2005 mencionamos que una de las principales dificultades para concretar alianzas con agentes externos es la imposibilidad técnica para cruzar información a gran escala. Esto ocurre especialmente con entidades del sector público, las que durante mucho tiempo han usado diferentes criterios para el registro de su información.

Es así que se han iniciado diversos proyectos de integración de procesos. De un lado, se ha establecido la interconexión con el Registro Nacional de Identidad y Estado Civil (RENIEC) a fin de validar en línea el documento de identidad de las personas naturales, al momento de su registro en SUNAT.

De otro lado, al no existir el concepto de la “llave única” en las entidades del Estado, la SUNAT está promoviendo que éstas utilicen el Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la SUNAT como campo obligatorio en la información de sus administrados (personas jurídicas). Para ello, periódicamente brinda la información pertinente del Padrón RUC a las entidades que lo requieran según la viabilidad técnica de las entidades.

Adicionalmente, se viene trabajando en el proyecto de la Ventanilla Única de Constitución de Empresas, por el cual se interconecta las Notarías Públicas, la Superintendencia Nacional de Registros Públicos y la SUNAT y que comprende alrededor del 50% de los contribuyentes que se inscriben en los Registros Públicos. En la sección de descripción de

iniciativas se podrán ver algunas de nuestras principales experiencias en este punto.

d. Colaboración en capacitación.

A lo largo de nuestro proceso de integración con diferentes instituciones se han evidenciado diferentes obstáculos que podrían detener o aletargar la transformación de nuestros procesos transinstitucionales.

El cambio constante y el contexto de complejidad que comentamos líneas arriba hacen que los mecanismos de evasión también evolucionen con el avance tecnológico. Por ello, los esfuerzos de colaboración de las entidades del Estado no sólo deben centrarse en el intercambio de información, sino también en la capacitación mutua de los avances en los procesos intrínsecos a los sectores económicos, así como las nuevas modalidades de evasión que en ellos surjan.

En este sentido, la colaboración en capacitación puede ser de tres tipos:

- i. Capacitación en materia de telecomunicaciones y desarrollo de las aplicaciones que permitan un eficaz proceso de integración. Esto, debido al bajo nivel de uso de tecnologías por parte de algunas entidades gubernamentales. Por ejemplo, algunos gobiernos municipales recién están sistematizando su información, lo cual imposibilita su intercambio.
- ii. Capacitación en temas específicos de los sectores productivos o comerciales que inciden la determinación del impuesto. Esta capacitación permite identificar nuevas modalidades de evasión.
- iii. Capacitación en temas procesales para la presentación de denuncias por delito tributario. Esta capacitación permite adecuar el proceso de recopilación de pruebas para contribuir a la celeridad del proceso de denuncia ante el Poder Judicial.

e. Colaboración con procesos externos que inciden en la prevención o lucha contra la evasión.

Otra de las estrategias adoptadas por la SUNAT es la coordinación con entidades del sector público que de alguna forma desarrollan actividades relacionadas con la lucha contra la evasión tributaria. Al hacerlo, la obtención de la eficacia y eficiencia de los procesos internos de estas instituciones que están relacionadas con el control de la evasión tributaria pasa también a ser un objetivo institucional.

En este sentido, las líneas de acción que han dirigido esta forma de colaboración son las siguientes:

- El combate a la evasión se fortalece en la medida en *que el dolo sea eficazmente castigado*, y por lo tanto la celeridad en el proceso de determinación del dolo es crucial.
- *El combate a la evasión se frustra en tanto alguna de las fases del proceso se entrampe en alguna instancia.* Una forma de dilatar el proceso de detección de la evasión y cobranza de la deuda tributaria es a través del proceso de reclamos y apelación. Es por ello que hemos promovido la colaboración con el Tribunal Fiscal, como última etapa del proceso administrativo.

4. PRINCIPALES INICIATIVAS DE COLABORACION CON OTRAS ENTIDADES PARA LA PREVENCION Y LUCHA CONTRA LA EVASION

Se ha dividido el análisis en base a las brechas de cumplimiento relacionadas con la evasión tributaria.

4.1. Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE).

A partir del año 1999, la SUNAT se encarga de la administración de las contribuciones y aportaciones sociales, lo cual significó la ampliación de competencias hacia el ámbito laboral. Esto, debido a que tales contribuciones están directamente vinculadas a la existencia de relación laboral y la definición de remuneraciones de trabajadores dependientes.

Los tributos y contribuciones relacionados con las relaciones laborales alcanzan alrededor del 20% de la recaudación anual, por lo cual el establecimiento de una alianza estratégica de colaboración con el Ministerio de Trabajo se hace imprescindible.

a. Compromisos.

- Efectuar coordinaciones para la interpretación de la normatividad laboral y de seguridad social a fin de garantizar la aplicación uniforme de la legislación.
- Ejecutar acciones conjuntas de supervisión y/o fiscalización del cumplimiento de las obligaciones laborales y de seguridad social.
- Desarrollar sistemas de información laboral-tributaria que permitan introducir innovaciones tecnológicas en los sistemas de registro, planillas, boletas de pago y otros vinculados al cumplimiento de las obligaciones laborales, tributarias y de seguridad social.
- Implementar y ejecutar actividades conjuntas de capacitación.
- Intercambiar información necesaria.

b. Proceso de Colaboración.

El Ministerio de Trabajo proporciona información sobre empresas que desarrollan actividades de intermediación laboral, contratos modales, declaración anual de estadística laboral y empresas que realizan actividades de riesgo.

Respecto a la integración de los procesos, se ha aprobado la creación del Registro de Trabajadores y Prestadores de Servicios, el cual será presentado a partir de 2007 por los contribuyentes en medios magnéticos en reemplazo del actual Libro Planillas, lo cual permitirá determinar las deudas tributarias, así como las aportaciones y contribuciones a la seguridad social y una reducción estimada de 10% del tiempo empleado por el auditor en la verificación de tributos laborales. Este nuevo registro reduce la duplicidad que existía entre la presentación del Libro de Planillas al Ministerio de Trabajo y la Declaración de Remuneraciones ante la SUNAT, convirtiéndolo en un solo proceso.

Sobre la colaboración en capacitación, se ha recibido apoyo en la capacitación de temas laborales a 60 funcionarios de la Administración Tributaria. Asimismo, algunos funcionarios de la Administración Tributaria vienen participando en las comisiones multisectoriales donde se analizan las normas laborales vigentes o en proceso de elaboración.

c. Resultados.

La información y apoyo técnico recibidos producto de este Convenio, han sido de mucha utilidad porque nos ha permitido elaborar estrategias de fiscalización relacionadas a los tributos laborales, llevando a cabo las acciones que buscan cerrar las principales brechas de evasión, tales como:

- En lo que respecta a la brecha de inscripción, la información del Ministerio de Trabajo nos permite identificar a las entidades empleadoras que tengan a su cargo personal laborando bajo relación de dependencia y cumplan con declarar y pagar las aportaciones y contribuciones a la seguridad social, así como los otros tributos relacionados al ámbito laboral. Asimismo, a solicitud del Seguro Social de Salud (ESSALUD), evitar la inscripción fraudulenta, retirando del padrón de trabajadores a las personas inscritas de favor para tener acceso a la atención médica u obtener prestaciones económicas en forma indebida.
- La información proporcionada por el Ministerio de Trabajo ha permitido que en el año 2005 las acciones de fiscalización de tributos laborales se incrementen en 300% luego de la firma del convenio con dicha entidad en el año 2004.

- El crecimiento anual de la recaudación por tributos laborales es de 7%. A junio del 2006, la recaudación por este concepto asciende a US \$ 678 millones.

4.2. Ministerio de la Producción (PRODUCE).

El Ministerio de la Producción supervisa las políticas de alcance nacional aplicables a las actividades extractivas, productivas y de transformación en los sectores de industria y pesquería.

a. Compromisos.

- Acciones conjuntas orientadas a plantear las bases que permitan la integración paulatina de los procesos y sistemas de información.
- Facilitación a las áreas técnico-normativas de cualquier información necesaria para el accionar de ambas entidades.
- Conformación de grupos de trabajo interinstitucionales.
- Apoyo en los operativos.
- Capacitación del personal.

b. Proceso de Colaboración.

El Ministerio de Producción viene brindando la siguiente información a la SUNAT:

- Autorizaciones, permisos y derechos otorgados para la realización de actividades extractivas y de procesamiento industrial de recursos hidrobiológicos.
- Información de liquidación y pago de derechos de pesca.
- Información del programa de vigilancia y control de la pesca y desembarque en el ámbito marítimo.

c. Resultados.

La información y apoyo técnico del Ministerio de la Producción ha sido utilizada exitosamente en la estrategia de fiscalización al Sector Pesca, la cual ha permitido mejorar las acciones de control tributario cuyos resultados son los siguientes:

- Reducción de la brecha de registro, mediante la identificación de titulares de permiso de pesca que venían desarrollando actividades extractivas y no se encontraban inscritos en el Registro Único del Contribuyente. Se han inscrito 23 mil nuevos contribuyentes en este sector en el período de enero a junio de 2006.
- Reducción de las brechas de declaración, pago y veracidad. Se ha implementado el Sistema de Detracción a la venta de recursos hidrobiológicos, embarcaciones pesqueras y harina y aceite de

pescado, que ha permitido avances significativos en la formalización del sector y en el incremento de la recaudación en dicho sector. Así, es oportuno señalar, que los depósitos en las cuentas de detracción de contribuyentes del sector pesca en el período enero a junio de 2006 han ascendido a US \$ 47 millones.

En este proceso de colaboración con el Ministerio de la Producción, adicionalmente se viene trabajando en acciones conjuntas orientadas a la integración paulatina de los procesos y sistemas de información, así como a la capacitación de los auditores y profesionales en temas sectoriales.

4.3. Organismo Supervisor de la Inversión en Energía (OSINERG).

El Sector Hidrocarburos representa en el Perú alrededor del 14% de la recaudación anual, por lo cual el análisis y control de este sector cobra especial relevancia en la lucha contra la evasión.

a. Compromisos.

- Intercambiar información.
- Realizar operativos conjuntos para el control de traslado y comercialización de combustibles.
- Prestar apoyo técnico mutuo en las labores de supervisión y fiscalización.
- Elaborar y desarrollar programas de capacitación dirigidos a los funcionarios de ambas instituciones.

b. Proceso de Colaboración.

OSINERG viene otorgando a la SUNAT la siguiente información:

- Identificación de los agentes que participan en el mercado de combustibles: productores, distribuidores mayoristas y minoristas, estaciones de servicio, consumidores directos, operadores de plantas de abastecimiento y transportistas.
- Detalle de los volúmenes de venta en cada etapa del proceso, es decir, de los productores a los distribuidores mayoristas, de los distribuidores mayoristas a las estaciones de servicio y consumidores directos, así como de los distribuidores minoristas a los consumidores directos.
- Inventarios inicial y final de los distribuidores mayoristas.
- Capacidad de almacenamiento de las estaciones de servicio.
- Destino de las adquisiciones de combustible de aviación.

Asimismo, tal como lo establece el convenio, OSINERG ha brindado a SUNAT capacitación principalmente en los siguientes temas:

- Funcionamiento del mercado de comercialización de combustibles.

- Modalidades de evasión, principalmente en la adulteración y mezclas realizadas.
- Sistema de OSINERG para el control de las órdenes de pedido.

En relación a la integración de los sistemas, el uso del RUC como una llave común permite que se puedan realizar cruces entre la información de SUNAT y OSINERG. Por otro lado, la incorporación del código SCOP, por el cual el OSINERG identifica los pedidos de combustibles en los comprobantes de pago por las operaciones de compra-venta de combustibles, es un paso adicional en la integración de nuestros procesos para mejorar la explotación de la información.

c. Resultados.

La información y apoyo técnico recibidos producto de este convenio, han sido de mucha utilidad porque nos ha permitido elaborar una estrategia de fiscalización para el sector de comercialización de combustibles, llevando a cabo las siguientes acciones:

- Creación del régimen de percepciones a combustibles líquidos derivados del petróleo gravados con IGV con un porcentaje de percepción de 1%, con la finalidad de ampliar la base tributaria a través de la formalización de los agentes del sector y de garantizar el pago oportuno de tributos.

Este régimen consiste en que el vendedor de los bienes sujetos a percepción, debe cobrar a sus clientes un importe adicional sobre la base del precio de venta, para su posterior entrega al Fisco. El importe de la percepción es un pago adelantado del IGV correspondiente a una futura venta de los productos adquiridos.

Los agentes de percepción son los vendedores mayoristas de combustibles líquidos nombrados por la Dirección General de Hidrocarburos y designados por la SUNAT; los sujetos de percepciones son los grifos y estaciones de servicios (compradores).

Este sistema ha sido implementado gracias al apoyo del OSINERG en el conocimiento del mercado de combustibles, que ha permitido determinar que el Sistema de Percepciones es el mejor sistema para su control.

- Acciones de fiscalización que buscan cerrar las principales modalidades de evasión tales como:
 - En lo que respecta a la brecha de inscripción, SUNAT asignó el RUC a aquellos contribuyentes que no contaban con dicho código en los registros del OSINERG. A partir de entonces, SUNAT remite contribuyentes al OSINERG que se inscriben en el CIU de comercialización de combustibles, con el fin de verificar si cuentan con las respectivas autorizaciones sectoriales.

- Con relación a la brecha de veracidad, gracias al intercambio de información con los sistemas del OSINERG, contamos con los volúmenes de combustible que los distribuidores mayoristas y minoristas compran a los productores y que venden a cada uno de los grifos y consumidores directos, los cuales luego de ser valorizados son comparados con las ventas y compras consignadas en las declaraciones mensuales de IGV. Asimismo, con esta información, podemos establecer diferencias de inventarios, que se ocultan principalmente a través de la sub-valoración de ventas.

Antes del proceso de colaboración con el OSINERG, aproximadamente 30% del monto de las operaciones no eran reconocidas por los adquirentes de combustible y por lo tanto no se podía fiscalizar la comercialización del producto. A la fecha, el 100% de las operaciones son atribuibles a los adquirentes y ya es posible fiscalizar la cadena del valor agregado. Esta información ha permitido que el número de intervenciones se incremente de 643 en el 2002 a 2,303 en el 2005.

- Uso indebido de combustible inafecto. La SUNAT solicitó al OSINERG incorporar en sus sistemas, el control del combustible de aviación que se encuentra inafecto al Impuesto Selectivo al Consumo, desarrollando así un módulo adicional en sus sistemas, que permite conocer el destino final de este tipo de combustible. Este sistema ha permitido reducir el uso de combustible inafecto de 3.67 a 0.51 miles de barriles diarios, lo que hace presumir que 3.16 miles de barriles diarios eran utilizados indebidamente.
- Contrabando de combustible. Se está coordinando con el OSINERG la implementación del uso de marcadores moleculares que permitan diferenciar el combustible nacional del combustible que ingresa de contrabando principalmente de las fronteras que tenemos con Ecuador y Bolivia; asimismo, este sistema también será aplicado en la diferenciación del combustible que proviene de las zonas del país que se encuentran exoneradas de impuestos y que no puede ser comercializado fuera de ellas.

4.4. La Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (SUNARP).

a. Compromisos.

El convenio suscrito con la SUNARP establece la cooperación técnica e intercambio de información, con el objeto exclusivo de utilizarlas en el cumplimiento de sus fines y objetivos institucionales:

- Implementar el proceso de inscripción en el RUC para Personas Jurídicas desde las sedes de Registros Públicos mediante un sistema de interconexión entre las Notarías, Registros Públicos y SUNAT.

- Implementar el proceso de actualización de datos del RUC para Personas Jurídicas desde las sedes de Registros Públicos mediante el sistema de interconexión mencionado, a efecto de actualizar datos de personas relacionadas a la empresa (representantes legales, socios, apoderados).
- Proporcionar la cooperación técnica adicional, en la forma y oportunidad que se definan en convenios específicos.

b. Proceso de Colaboración.

Como producto de dicho Convenio, la SUNAT viene recibiendo información básica de las anotaciones realizadas en los siguientes Registros Públicos: Predios, Embarcaciones, Aeronaves, Derechos Mineros, Concesiones para la explotación de servicios públicos, Propiedad Vehicular, Prendas, Ventas a Plazos, Hidrocarburos, Personas Jurídicas, Sucesiones Intestadas, Comerciantes y Gestores de Intereses.

c. Resultados.

La información recibida producto del Convenio, ha sido de utilidad porque nos permitirá llevar a cabo las siguientes acciones a fin de cerrar las principales brechas de evasión:

- Sobre la brecha de pago, la información proporcionada por la SUNARP es explotada a través de un aplicativo que permite las realizaciones de consultas individuales y masivas de los actos patrimoniales inscritos en los Registros Públicos, con el objeto de orientar las acciones de embargo y cobranza. La SUNARP nos ha alcanzado mas de dos millones de registros, los cuales son actualizados mensualmente y puestos a disposición de las áreas de cobranza, eso ha logrado que durante el período enero a junio 2006 se hayan incrementado las acciones de embargo en un 25% respecto al mismo período del año anterior.

Asimismo, en relación a la mejora en el proceso de inscripción de medidas de embargo, se vienen realizando coordinaciones para implantar un aplicativo que permita la notificación de las medidas de embargo ante la SUNARP por vía telemática.

Para ello, se está coordinando con la SUNARP a fin que se establezca una ventanilla y un Registrador Público para que atienda las medidas de embargo en forma de inscripción presentadas por los Ejecutores Coactivos de la SUNAT ante los registros de Propiedad Inmueble y Propiedad Vehicular de Lima.

- Sobre las brechas de declaración, se utilizará la información proveniente de los Registros Públicos para construir indicadores de selección de contribuyentes fiscalizables que sobre la base de la información proveniente de los registros presenten indicios de *Incremento Patrimonial No Justificado*.

- Finalmente, respecto a la reducción de la brecha de veracidad, el aplicativo de consultas individuales y masivas anteriormente mencionado, servirá como elemento de apoyo durante las acciones de fiscalización efectuadas, permitiendo que los auditores cuenten con una herramienta de consulta de los antecedentes relativos a actos patrimoniales realizados por los contribuyentes fiscalizados, facilitándole al funcionario, la detección de hechos impositivos y la determinación de deuda tributaria.

4.5. El Ministerio Público.

En los casos en que el proceso de fiscalización presume la existencia de delito tributario, la Administración Tributaria sólo puede ejercer las acciones correspondientes a las sanciones administrativas y a la cobranza de los tributos omitidos, es decir el impacto es estrictamente económico y sobre la empresa o sociedad.

Sin embargo, los responsables de los casos de delito tributario deben ser sancionados por el Poder Judicial, para lo cual es necesario pasar por el ente de administración de justicia.

Por ello, y bajo la premisa de que la lucha contra la evasión se fortalece en la medida en que *el dolo sea eficazmente castigado*, se suscribió un convenio con el Ministerio Público, el cual es el encargado de formalizar la denuncia penal por delitos tributarios ante el Poder Judicial.

a. Compromisos.

- Creación -por parte del Ministerio Público- de la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria y asignación de 2 fiscales para tales funciones.
- Apoyo de la SUNAT en logística, personal técnico-legal e infraestructura para la sede de la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria.
- Información y divulgación de la nueva estrategia para contrarrestar la evasión tributaria, en cautela del interés económico del Estado.

b. Proceso de Colaboración.

El Ministerio Público creó la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria en el año 2002 y la SUNAT asignó los recursos pertinentes para la implementación de la misma según lo acordado.

c. Resultados.

Este proceso de colaboración impacta directamente sobre la brecha de veracidad.

Antes del inicio de la colaboración con el Ministerio Público, las presunciones de delito tributario que la SUNAT remitía al Ministerio Público ingresaban al proceso general con todas las denuncias de delitos comunes que el Ministerio Público atiende. Es decir, los expedientes podían ir a cualquiera de las 60 Fiscalías con que el Ministerio Público cuenta, sin ningún tipo de prioridad o especialización en materia tributaria.

Por ello, cada presunción de delito tributario elevado por la Administración era remitida al Poder Judicial en un plazo que iba entre 12 y 16 meses en promedio.

Con la creación de las Fiscalías Especializadas el proceso se ha centralizado y tiene mayor fluidez. Ahora, las presunciones de delito que la SUNAT remite son elevadas al Poder Judicial en un plazo que no excede de los 30 días. A la fecha, 579 casos se encuentran siendo atendidos en el Poder Judicial.

CONCLUSIONES

El actual contexto de complejidad y la velocidad de desarrollo de las tecnologías de información, obliga a las Administraciones Tributarias a promover los procesos de colaboración más allá del simple intercambio de información.

En el caso peruano, el marco jurídico con el cual la SUNAT cuenta para este proceso de colaboración, le permite brindar y acceder a información, capacitación y apoyo logístico entre otros con el fin de hacer efectivas la prevención y lucha contra la evasión tributaria. Sin embargo, para ello debe tener en cuenta las limitaciones en cuanto al derecho a la privacidad, la reserva tributaria y el secreto bancario.

El avance tecnológico y la estrategia de gobierno electrónico orientan el proceso de colaboración hacia la transformación total de los procesos, integrándolos a los de otras entidades. Este proceso de colaboración mutuo, afirma y refuerza al Estado como ente regulador y promotor de servicios, así como fortalece a la Administración Tributaria en su lucha contra la evasión.

Ponencia

TEMA 3 **LA COBRANZA DE IMPUESTOS EN FRANCIA. MARCO JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO – POLÍTICA DE LA COBRANZA EN VÍA DE APREMIO**

Maxime Gauthier

Subdirectora del Servicio de Gestión de Fiscalidad Profesional
Dirección General de Impuestos
(Francia)

SUMARIO: El Marco Jurídico y Administrativo de la Cobranza.- I. La organización de la cobranza.- II. El marco jurídico de la cobranza en la DGI.- III. Gestión de la cobranza y control.- La Política de Cobranza.- I. Mayor poder de reacción frente a los incumplimientos declarativos y la morosidad.- II- El fortalecimiento de la cadena de calidad del control tributario.

Antes de describir la organización y los métodos de trabajo específicos utilizados en Francia para la cobranza de los tributos, es conveniente describir someramente el marco jurídico y administrativo en el que se lleva a cabo dicha cobranza.

EL MARCO JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA COBRANZA

I. La Organización de la Cobranza.

Particularidad en Francia: existencia de tres redes de cobranza

La cobranza de impuestos es realizada por 3 redes diferentes:

- La red contable de la Dirección General **de Impuestos (DGI)**;
- La red contable de la Dirección General de la **Contabilidad Pública (DGCP)**;
- La red contable de la Dirección General de **Aduanas e Impuestos indirectos (DGDDI)**.

La **DGI** se encarga de recaudar los principales tributos profesionales: IVA, impuesto sobre las sociedades, impuesto sobre las nóminas, impuesto de sellos, impuesto de solidaridad sobre la fortuna.

La **DGCP** recauda el impuesto a la renta y los impuestos locales (impuesto territorial, impuesto de bienes inmuebles, impuesto sobre las actividades económicas).

La Dirección General de **Aduanas** recauda los impuestos indirectos sobre consumos específicos (impuesto al alcohol, al tabaco), los derechos de importación, el impuesto sobre los productos petrolíferos y el IVA sobre las importaciones.

El reciente traspaso (2003-2004) a la DGI de la cobranza del impuesto sobre las nóminas y el impuesto sobre las sociedades, cobrados anteriormente por la DGCP, tradujo la voluntad de reajustar los procedimientos vinculados con el usuario profesional.

De esta manera, las empresas tienen de ahora en más un interlocutor fiscal único dentro de la DGI, responsable de la gestión y la cobranza de los impuestos profesionales: **el Servicio de impuestos a empresas**.

Las grandes empresas (cifra de negocios antes de impuestos > 400 millones de euros) ya contaban con un interlocutor único desde el 1º de enero de 2002: la Dirección de grandes empresas.

Para el año 2005, la cobranza de las tres redes fue de **549.900** millones de €, repartidos de la siguiente manera:

Aduanas:	11%
DGCP:	40%
DGI:	49%

Estas cifras comprenden la cobranza fiscal y no fiscal (productos correspondientes a la venta de bienes y servicios por parte del Estado y las administraciones locales, como por ejemplo el servicio de abastecimiento de agua).

La red contable de la DGI

La cobranza de impuestos realizada por la DGI se apoya en una red bastante densa compuesta por 791 servicios de impuestos a empresas.

El contador público

Los titulares de estos puestos contables tienen el estatuto de contadores públicos, lo que implica que son responsables con sus propios bienes en el marco del servicio de cobranza en el que ejercen su función. Es por ello que pueden ser demandados a título personal en caso de negligencia o malversación.

Esta responsabilidad se ejecuta principalmente en caso de comprobación de faltantes (en efectivo o valores) o bien en caso de prescripción de una acreencia por causa de inacción del recaudador.

II. El Marco Jurídico de la Cobranza en la DGI.

Los pagos espontáneos

En principio, el pago de tributos a un contador debe acompañarse de una declaración de liquidación de impuestos, presentada ante el servicio del que depende la empresa.

El pago es calificado de « espontáneo » cuando se efectúa sin que haya mediado recordatorio alguno por parte del servicio, dentro del plazo legal previsto para la presentación de la declaración. Se denomina también “pago al vencimiento”.

Los medios de pago

Los servicios aceptan numerosos medios de pago. Los principales son:

- efectivo,
- tarjeta bancaria
- cheque

Existen dos modalidades de pago que presentan la ventaja de no pasar por la figura del contador, lo que acelera y simplifica su cobro y elimina los problemas de seguridad vinculados con la manipulación de fondos:

- **los giros:** desde 1992, el pago mediante giros directos al *Banque de France* es obligatorio cuando el tributo pagado anualmente supera cierto umbral (760.000 € para el IVA);

- **los pagos a distancia:** el IVA, el impuesto sobre las sociedades, el impuesto sobre las nóminas y los impuestos locales pueden también pagarse por Internet. Este medio de pago es obligatorio en el caso del IVA para empresas cuya cifra de negocios del año anterior haya superado 1.500.000 € (760.000 € a partir del 1º de enero de 2007). Con este último medio de pago, el servicio local ya no interviene en el pago de los tributos al vencimiento.

La contabilización de los medios de pago

Los servicios de cobranza disponen de un sistema informático de contabilización de los medios de pago denominado « MEDOC ». Este sistema abarca tareas de contabilidad (producción de estados contables) así como también de gestión (listas de seguimiento, edición de recordatorios). Las tareas más pesadas de edición (intimaciones, providencias de apremio) son ejecutadas por centros de servicio informático. Naturalmente, la informatización ha permitido mejorar la productividad.

El procedimiento de cobranza en vía de apremio

Ante falta de declaración y de pago en las fechas de vencimiento previstas, el servicio procede a la estimación de oficio de la declaración y el sistema contable calcula la suma correspondiente previa aplicación de punitivos.

De no resolverse la situación de morosidad luego de enviada la invitación a regularizar el pago del tributo, se emite una providencia de apremio. Se trata de un título ejecutivo que permite entablar acciones legales luego del envío de una intimación de pago, sin actuación previa de un juez.

Los medios de intervención: el procedimiento de apremio

Una importante parte de las tareas de los servicios de impuestos a empresas consiste en obtener el pago de sumas no abonadas al vencimiento.

El servicio dispone de varias herramientas para efectuar el cobro coactivo:

1º) Jurídicas

- el privilegio de la Hacienda pública sobre los bienes muebles del deudor: privilegio de prelación de los créditos de la Hacienda pública por sobre los de otros deudores;
- las vías de ejecución: providencia al tercero poseedor, embargo y venta de los bienes del deudor, responsabilidad personal de los directivos;
- el derecho de comunicación, que permite obtener de un deudor la lista de sus propios deudores, con el fin de que éstos sean requeridos en su calidad de terceros poseedores.

2º) Informáticas

La aplicación informática (MIRIAM) se ocupa de los procedimientos de apremio. Su función es ayudar a los servicios a realizar el seguimiento de contribuyentes morosos y producir los documentos necesarios.

La DGI administra una aplicación informática (FICOBA) que lleva el registro de las referencias de todas las cuentas bancarias declaradas por los bancos franceses.

III. Gestión de la Cobranza y Control.

Un actor fundamental: el jefe del servicio contable

Además de los servicios de impuestos a las empresas, cada Departamento cuenta con un servicio cuya misión, más allá de la cobranza de tributos, consiste en centralizar las cuentas de los otros servicios del Departamento. El jefe de este servicio tiene por función principal administrar la red contable de su Departamento.

Su función consiste en velar por:

- la contabilización inmediata de los medios de pago;
- la eficiencia en la gestión de tributos y la cobranza en vía de apremio.

Cada dos años, cada dirección de servicios tributarios presenta al Director General de Impuestos un balance de la gestión de los ejercicios transcurridos, en el que se

incluye la misión de cobranza. El diagnóstico de dicha misión, evaluado mediante indicadores de gestión, da lugar a un plan de acción destinado a remediar las debilidades observadas.

El jefe del servicio contable centralizador participa de la elaboración del diagnóstico y el plan de acción. Asimismo, en su calidad de responsable de la cobranza del Departamento, vela por la implementación de dicho plan.

Las acciones llevadas a cabo apuntan de manera general a:

- mejorar la tasa de cobranza,
- reducir la cantidad de deudores de saldos por cobrar,
- contener o reducir la cuantía de los saldos por cobrar,
- aumentar la cantidad y la calidad de las diligencias judiciales.

Finalmente, la DGI procede actualmente a la creación de polos de cobranza que centralizan a nivel del servicio contable centralizador la cobranza en vía de apremio de casos complejos de todo el Departamento.

El control del Tribunal de cuentas

El Tribunal de Cuentas controla la actividad de los contadores, principalmente la regularidad de las operaciones respecto de las reglas fiscales (control jurisdiccional) así como también la oportunidad de dichas actuaciones.

El primer control realizado por el Tribunal consiste en examinar las cuentas de los contadores y evaluar la adecuación de las diligencias realizadas a la luz de las justificaciones aportadas. De no comprobarse dicha adecuación, la responsabilidad tanto personal como pecuniaria del contador puede ser ejecutada en el marco de la figura del alcance contable.

Esta responsabilidad también puede originarse en ocasión de un control periódico realizado por contadores del cuerpo de inspección principal de la administración central.

El contador que haya incurrido en alcance contable puede solicitar la devolución voluntaria de dicho saldo deudor (generalmente aceptada si existen circunstancias particulares que explican la irregularidad observada). Finalmente, los contadores están asegurados personalmente contra los riesgos que puedan comprometer su responsabilidad.

LA POLÍTICA DE COBRANZA.

La política que rige la cobranza se inscribe dentro de una iniciativa global tendiente a mejorar la eficacia de las acciones de la administración. Esta iniciativa ha sido objeto de compromisos contractualizados entre la Secretaría General del Ministerio y la DGI en el marco de su contrato de desempeño.

Así, el contrato 2003-2005 preveía un conjunto de acciones prioritarias asociadas a objetivos cuantitativos: consolidar y dar continuidad a las acciones de fomento de la conciencia fiscal; aumentar el poder de reacción ante el incumplimiento declarativo y la morosidad; mejorar la eficacia de la cadena de calidad del control tributario.

El contrato 2006/2008 prolonga estas acciones prioritarias, asumiendo los siguientes compromisos:

1. aumentar el poder de reacción frente a los incumplimientos declarativos y la morosidad;
2. fortalecer la « cadena de calidad del control tributario».

I. Mayor Poder de Reacción Frente a los Incumplimientos Declarativos y la Morosidad.

El compromiso de la DGI en materia de conciencia fiscal de los profesionales, eje fundamental de su contrato de desempeño, se traduce en un doble esfuerzo que apunta tanto a los aspectos declarativos como a aquellos relacionados con la morosidad.

En cuanto a la promoción de la **conciencia declarativa**, se obtuvieron resultados muy satisfactorios en los dos últimos contratos, que se tradujeron en un mayor poder de reacción frente a los incumplimientos.

Los métodos de trabajo

La primera medida consistió en dar credibilidad a las medidas de “retorsión” aplicables en caso de incumplimiento, mediante un mecanismo de sancionamiento gradual:

- en primer lugar, invitaciones a regularizar la situación de pago, ya sea por teléfono o por correo, con el fin de favorecer el diálogo con el usuario;
- luego, en caso de regularización tardía, la estricta aplicación de punitivos por mora;
- finalmente, una regularización de oficio por parte del servicio en caso de persistencia en el incumplimiento, mediante la aplicación de un procedimiento tributario (evaluación de oficio) más apremiante para el usuario.

El objetivo es recaudar la totalidad de los tributos eludidos y los punitivos aplicados.

Estas acciones deben desencadenarse muy rápidamente a fin de facilitar la adhesión de los contribuyentes más recalcitrantes.

Las medidas organizativas

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones declarativas y las obligaciones de pago, la DGI creó una ventanilla única para los profesionales, el **servicio de**

impuestos a empresas, que se ocupa de todas las tareas de gestión (liquidación – cobranza – contencioso). Paralelamente, se llevó a cabo una **promoción activa de los procedimientos a distancia**, con el objeto de crear un acceso multi-servicios a la administración tributaria.

En cuanto a la promoción de la **conciencia de pago**, además de la aplicación de punitivos, los contadores de la DGI realizan procedimientos de apremio, primero amigables y luego coercitivos, pudiendo, llegado el caso, confiar el seguimiento del legajo a una estructura especializada en la gestión de casos complejos: **el polo de cobranza**.

El polo de cobranza es un equipo de trabajo creado a nivel departamental e integrado al servicio centralizador de impuestos a las empresas, que se especializa en los casos de cobranza difíciles o complejos: legajos derivados del control tributario o cualquier otro legajo respecto del cual el director de los servicios tributarios haya decidido una aceleración del procedimiento de cobro.

Los principios que rigen la actuación de este servicio son el poder de reacción y el ritmo de la acción, dado que el factor tiempo constituye una prioridad.

Los legajos transmitidos al polo son por definición difíciles, pues corresponden a aquellos contribuyentes con los cuales el servicio de cercanía –el servicio de impuestos a las empresas- no ha podido acordar un plan de pagos por medio de los medios clásicos (intimación de pago, providencia a terceros poseedores dirigida a los bancos, derecho de visita).

Por otra parte, se trata de procedimientos engorrosos y complejos que indudablemente es preciso llevar a cabo con toda la eficacia necesaria.

Estos polos están siendo generalizados a nivel nacional, en toda Francia. Los primeros balances de su acción han arrojado resultados muy positivos, pudiendo verificarse incluso la aparición de un “efecto polo” ya que la simple transmisión de un legajo a un polo especializado parece ejercer un efecto coercitivo sobre los contribuyentes.

Habida cuenta de las implicancias fiscales en juego, se han implementado instrumentos de seguimiento para cada vencimiento mensual. Los principales indicadores de conciencia tributaria muestran una progresión que es fruto de la aplicación de esta estrategia.

Indicadores	2003	2004	2005
Cumplimiento de las obligaciones declarativas IVA	84,2	88,5	89,2 %
Pago de los tributos profesionales dentro de los plazos.	98,2 %	98,5 %	98,8 %
Morosos para las declaraciones de resultado anual de empresas	1,5 %	1,1 %	0,8 %
Tasa neta de cobro coactivo	55,9 %	54,2 %	54,3 %

(Nota: la tasa neta de cobro coactivo se ve afectada por el traspaso de la cobranza del IS a la DGI en 2004).

II. El Fortalecimiento de la Cadena de Calidad del Control Tributario.

El mantenimiento de un alto nivel de cobranza por medio de la implementación de controles tributarios constituye una de las orientaciones prioritarias de la DGI.

Esta orientación se traduce en un conjunto de medidas concretas que deben ser aplicadas por los servicios.

Se inscribe en un marco general marcado por la voluntad de garantizar la igualdad de los ciudadanos ante el tributo.

El mejoramiento de la cobranza de las acreencias constituye un eslabón esencial de la cadena de calidad del control tributario.

La preocupación por el cobro de acreencias derivadas del control tributario llevó a la creación, en 1998, de un mecanismo específico de seguimiento de los procedimientos de cobranza en vía de apremio de acreencias importantes, que se focalizó en los montos financieros más altos¹.

A partir de 2001, se implementó una iniciativa de carácter más global para el mejoramiento de la calidad del control tributario, basada en la noción de encadenamiento de operaciones, que postula que la calidad del control tributario se construye a través de la calidad intrínseca de cada operación realizada. Estas operaciones cubren todos los procesos, desde la búsqueda de empresas candidatas al control hasta la cobranza propiamente dicha. Así, la calidad incluye naturalmente la preocupación por la cobranza, que participa plenamente de la finalidad fiscal del control tributario.

Esta orientación estratégica quedó plasmada en el primer contrato de objetivos y medios 2001-2002 de la DGI, que incluía un indicador de cobranza de acreencias derivadas del control tributario, y siguió presente en los contratos de desempeño 2003-2005 y 2006-2008. Este último contiene un capítulo referido a la promoción de una cadena de calidad del control tributario que compromete a los servicios de la DGI y de la DGCP (puesto que ésta es competente para recaudar algunos impuestos directos) a aumentar el nivel de cobranza de tributos eludidos.

Esta cualidad se mide mediante un indicador: la Tasa de Cobranza de Acreencias Fiscales (TRCF).

La TRCF es un indicador común a las redes DGI y DGCP, utilizado en sus respectivos contratos de desempeño.

En el contrato de desempeño 2003-2005, este índice medía la cobranza semi-neta de acreencias (es decir, todas las acreencias salvo aquellas correspondientes a

¹ Acreencias derechos+ sanciones > 150MF, umbral que bajó a 10MF en 2001.

empresas en situación de concurso preventivo o liquidación judicial) derivadas del control tributario, tomadas en consideración en el año N-2.

En el contrato actual (2006-2008), el indicador TRCF mide las acreencias brutas (todas las acreencias sin excepción) con el fin de reflejar mejor la realidad de la cobranza post-control, así como la calidad de este último.

Este indicador es transversal por construcción, ya que supone que las acreencias no sean cuestionadas, (hecho que depende de la calidad de los trabajos del servicio verificador) y que sean efectivamente cobradas (hecho que depende de la acción de los servicios de cobranza).

La construcción de este indicador requiere una fuerte colaboración entre los servicios de control y los servicios de cobranza, que descansa principalmente en la transmisión a los contadores de informaciones y elementos que obren en poder del control tributario, y en la implementación de un seguimiento específico.

El objetivo del indicador común se fijó en 43% para 2008. También se refleja a nivel departamental por el establecimiento de un objetivo común.

Un mecanismo de intercambio de información entre las dos redes acerca del nivel alcanzado en el plano departamental fue implementado por un grupo de trabajo común DGI/CP.

El mejoramiento de la tasa de cobranza de las acreencias de CFE requiere una movilización de todos los actores involucrados.

Los servicios han recibido directivas para que la cobranza figure entre sus principales preocupaciones, desde la fase misma del control.

Se planteó así como objetivo estratégico “transmitir la información apropiada en el momento apropiado”. Para lograrlo, se creó una ficha de solvencia redactada por los servicios verificadores con destino a los servicios de cobranza, cuyo tenor y plazo de transmisión pueden variar en función del riesgo potencial de cobranza, evaluado sobre la base de una **grilla de análisis de riesgo**².

La presencia de riesgos capaces de hacer peligrar la cobranza de las acreencias puede conducir a los verificadores a transmitir la ficha de solvencia a partir del inicio mismo del control, a fin de incitar a los contadores a tomar **medidas cautelares**.

A cambio, el contador comunica sus observaciones acerca de la situación del contribuyente.

Los documentos de tributación deben establecerse rápidamente para ser tomados en cuenta inmediatamente por los servicios encargados de la cobranza.

² Mecanismo implementado en ciertos servicios, que luego se fue extendiendo a los demás.

El plazo transcurrido entre el fin del procedimiento de verificación y el establecimiento efectivo de la tributación correspondiente es medido mediante una aplicación específica encargada del seguimiento del control tributario³ y es objeto de metas definidas por contrato a nivel de los servicios.

Se consolidó la colaboración entre los servicios de liquidación y las dos redes contables.

El trabajo mancomunado de las dos redes encargadas de la cobranza en pos de un mismo objetivo es la contrapartida lógica del carácter común del indicador.

Es por esta razón que se crearon células de seguimiento del TRCF a nivel local. Integran estas células todos los actores de la cadena de control: director de división encargado del control tributario, responsable del polo de cobranza de la DGCP, responsable del polo de cobranza de la DGI o representante del servicio centralizador de impuestos a empresas y, llegado el caso, jefes de brigada de control o verificadores. Su objetivo es intensificar los intercambios de información entre las dos redes, con el fin de desencadenar procedimientos de alerta y crear sinergias de medios.

Estas células se focalizan en los casos más sensibles, ya sea por el monto elevado de las sumas en juego, ya sea por la previsible dificultad potencial de cobranza.

Independientemente de la acción de estas células, los intercambios dentro de los servicios de verificación y cobranza de la DGI se intensificaron. Así, la participación del jefe del servicio contable centralizador en los comités locales de programación y en las reuniones de las brigadas de verificación permite a los servicios contar eventualmente con un retorno de información y alcanzar una mayor sensibilización respecto de los problemas vinculados con la cobranza.

Se instó a los servicios de cobranza a hacer uso de todas las herramientas a su disposición

La utilización del derecho de comunicación, incluso durante la fase de control, tiende a favorecer la cobranza en la medida en que recurre a la providencia a terceros poseedores.

Asimismo, la instauración de medidas cautelares contribuye a la anticipación de riesgos que puedan pesar sobre la cobranza, sobre todo en caso de organización de la insolvencia. En efecto, el contador puede hacer valer una acreencia con principios fundados y la existencia de riesgos susceptibles de poner en riesgo su cobro para obtener del juez una autorización que permita dictar una medida cautelar. Tal como se recordó más arriba, la alerta depende esencialmente del servicio de control dado que es el único que se encuentra en condiciones de detectar este tipo de riesgos.

Las medidas cautelares son aplicadas incluso en el marco de procedimientos de allanamiento fiscal, lo que permite embargar valores descubiertos en el

³ ALPAGE

procedimiento con el fin de garantizar el pago de eventuales reliquidaciones del tributo que pudiesen corresponder.

El mejoramiento de la calidad del control tributario es uno de los principales compromisos de la DGI. La movilización de todos los actores involucrados y la utilización del conjunto de herramientas técnicas y organizativas existentes constituyen las condiciones de su éxito.

Caso práctico

TEMA 3.1 LAS COMPETENCIAS Y ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA COBRANZA

Mike Snaauw

Director de la División de Cuentas por Cobrar
Agencia de Ingresos de Canadá

SUMARIO: Introducción.- Entidades Responsables de la Administración Tributaria.- La Recaudación de Impuestos en la Actualidad.- Recursos para el Cobro Forzoso.- Responsabilidad de Terceros.- Prioridad de la Corona.- Fondos Fiduciarios Imputados.- Garantía Real Prescrita.- Derechos Amplios de Embargo.- Garantía Imputada.- Ley de Bancarrota e Insolvencia.- Desafíos.- Conclusión.

INTRODUCCIÓN

La Agencia de Ingresos de Canadá (CRA por sus siglas en inglés) es el principal organismo recaudador de impuestos del gobierno federal. Anualmente, la CRA recauda más de 300 mil millones de dólares¹ en impuestos y otras formas de ingreso y reparte casi 12,5 mil millones de dólares en beneficios que se pagan a familias e individuos de parte del gobierno federal y de los gobiernos provinciales y de los territorios, como también las Primeras Naciones. La base de contribuyentes abarca a aproximadamente 24,4 millones de declarantes individuales de impuestos sobre la renta; a aproximadamente 1,5 millones de cuentas de empleadores; a aproximadamente 1,6 millones de declarantes corporativos, y 2,4 millones de registrados para pago del impuesto sobre bienes y servicios (IVA).

El mandato y la dirección estratégica de la Agencia están enfocados hacia el objetivo de promover el cumplimiento con la legislación que administra. Busca cumplir con este mandato a la vez que garantiza que el sistema de administración de beneficios por impuestos funcione de la manera más ventajosa para los canadienses, y con la mayor eficiencia de costos que sea posible.

En esta ponencia se describe, sobre todo desde el ángulo de medidas de cumplimiento, el estado de competencia o eficacia actual con la que funciona la Agencia de Ingresos de Canadá como principal recaudador de impuestos de Canadá. Al hablar de su competencia, se comentarán los éxitos y también las frustraciones que han contribuido a la realidad actual de la Agencia.

En esta ponencia se especificarán las prioridades acordadas por la Corona en la disposición sobre fondos fiduciarios imputados, la legislación sobre derechos amplios de embargo, la disposición sobre derechos de garantía imputados, la

¹ Cifras expresadas en dólares canadienses.

responsabilidad de terceros y la prioridad de la Agencia como acreedor por sentencia. También se comentarán las frustraciones causadas por no poder convencer los tribunales de la necesidad de rasgar el velo corporativo, o por las medidas tomadas por contribuyentes para ampararse contra los juicios. A veces, no se otorga prioridad a la Corona, y se emplean otros recursos. Se comentarán estos recursos detalladamente. Por otra parte, se presentarán ejemplos de legislación provincial en los que las provincias han introducido disposiciones legales en contra de sucesiones corporativas.

En diferentes partes de la ponencia se mencionan asuntos relacionados con la bancarrota y la insolvencia. También se resume la política de la Agencia con respecto a las propuestas, y se hace constar que la Agencia utiliza el sistema de bancarrota como un instrumento de cobro.

Aun con la amplia gama de recursos e instrumentos de cobro de la que dispone la CRA, no todos los casos de cobro proceden sin cuestionamiento. El propósito de la CRA consiste en fijar la mirada en los desafíos futuros y seguir avanzando por un camino que promueva el cumplimiento y la competencia de nuestro sistema tributario.

ENTIDADES RESPONSABLES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En la administración tributaria en Canadá participan el Ministerio de Hacienda, el Ministerio de la Justicia, el Consejo de la Tesorería y la Agencia de Ingresos de Canadá.

El Ministerio de Hacienda.

El Ministerio de Hacienda se encarga de formular las políticas tributarias. Formula enmiendas a los estatutos sobre impuestos, las cuales normalmente son presentadas al Parlamento por el Ministro de Finanzas en los Presupuestos Generales del Estado o en un proyecto de ley técnico. Un proyecto de ley técnico normalmente tiene el propósito de solucionar deficiencias en los estatutos, áreas de abuso, y aspectos de jurisprudencia. A veces, se anuncian cambios a los estatutos mediante un comunicado de prensa, cuando se trata de modificar una sola área, y cuando hay necesidad de actuar inmediatamente.² En algunas ocasiones, los cambios técnicos implican importantes modificaciones de políticas; sin embargo, en la mayoría de los casos se aplican a situaciones de hechos específicos y afectan un número reducido de contribuyentes. Normalmente son los Presupuestos Generales del Estado los que constituyen el vehículo de iniciativas mayores de políticas y cambios sustanciales de los estatutos de impuestos.³

² Un ejemplo sería la decisión adversa en el caso del *Royal Bank of Canada contra Sparrow Electric Corp.*, 97 D.T.C. 5089 (S.C.C.), resuelto en febrero de 1997. Seis semanas más tarde (7 de abril de 1997), el Ministro anunció una propuesta de enmienda al artículo 227 de la Ley de impuestos.

³ Hogg, Peter W., Magee, Joanne E., Cook, Ted, *Principles of Canadian Income Tax Law* (Carswell, 3^{era} ed., 1999) p. 10.

El Ministerio de la Justicia.

El Ministerio de la Justicia se encarga de ofrecer asesoría jurídica a los demás ministerios y departamentos gubernamentales, y de litigar en nombre del gobierno. El Procurador General de Canadá actúa en nombre de la Corona en su calidad de máxima autoridad fiscal de Canadá.

El Consejo de la Tesorería.

El Consejo de la Tesorería tiene bajo su mando tanto la Secretaría del Consejo de la Tesorería como la Oficina del Interventor General. Ambos organismos velan por la aplicación de buenos principios administrativos en las actividades del gobierno, y de controles efectivos sobre los recursos financieros del gobierno, tales como las cuentas por cobrar (adeudos de contribuyentes), además de mecanismos para controlar las adquisiciones gubernamentales.

La Agencia de Ingresos de Canadá.

Evolución

La CRA —antes el Ministerio de Hacienda o Ministerio de Hacienda, Aduanas, e Impuestos— se encarga de la administración y aplicación de las leyes sobre impuestos. Con la adopción de la Ley del 1 de noviembre de 1999 sobre la Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá (CCRA” por sus siglas en inglés), la Agencia de Ingresos de Canadá reemplazó al Ministerio de Hacienda.

En 2003, con la creación de la Agencia Canadiense de Servicios de la Frontera (“CBSA” por sus siglas en inglés), el Ministro de Seguridad Pública y Preparación para Emergencias asume la responsabilidad de la CBSA y de los aspectos de la Ley de Aduanas que no tienen que ver con los cobros. En 2005, la CCRA adquirió el nombre de Agencia de Ingresos de Canadá (“la Agencia”).

Recaudaciones.

Las funciones de recaudación que tiene la Agencia incluyen varios aspectos. La Agencia cobra impuestos para el gobierno federal, e impuestos sobre la renta para casi todos los gobiernos provinciales y los territorios por medio del sistema de declaraciones, tasaciones, auditorías, cobros y juicios. Entrega programas de beneficio por medio del sistema tributario y cobra deudas relacionados con los programas. La Agencia tiene autoridad para establecer nuevas asociaciones con los gobiernos provinciales y de los territorios, además de otros organismos gubernamentales, para la administración de impuestos no armonizados y otros servicios.⁴

⁴ *Ibid.*, artículo 5.

Entrega de programas.

La Agencia entrega sus programas a través de una serie de sucursales y oficinas locales. Las sucursales se ocupan de: Apelaciones, Programas de Cumplimiento, Servicios de Beneficios y Tasaciones, y Servicios al Cliente y Administración de Deudas. Dichos sucursales fijan políticas y supervisan las operaciones locales. Las oficinas locales tales como las oficinas de servicios de administración tributaria, y otros sitios que se ocupan de tareas específicas, entregan los programas de la Agencia.

La Dirección de Administración de Deudas y Servicios al Cliente administra los programas de cobro y recaudación. Provee información y servicios a los contribuyentes y a los beneficiarios, recauda impuestos, impuestos sobre ventas y otros derechos y exacciones, además de cobrar adeudos no relacionados con impuestos.

Responsabilidades del Ministro.

En los estatutos se designa al administrador como “el Ministro”, término que hace referencia al Ministro de Hacienda. Sin embargo, son en realidad los oficiales de la Agencia quienes ejercen casi todas las funciones del Ministro mediante las disposiciones de delegación de poderes que prevén los estatutos.

El Ministro se hace responsable ante el Parlamento por todas las actividades de la Agencia, y se encarga de la aplicación total o parcial de las siguientes leyes:

- (I) la Ley de Responsabilidad por la Seguridad de Viajeros Aéreos (*Air Travellers Security Charge Act*);
- (II) El Plan de Pensiones de Canadá (*Canada Pension Plan*);
- (III) La Ley de Aduanas (*Customs Act = “CA”*);
- (IV) La Ley del Seguro del Empleo (*Employment Insurance Act*);
- (V) La Ley de Impuestos sobre Ventas (*Excise Act*);
- (VI) La Ley de Impuestos sobre Ventas de 2001 (*Excise Act, 2001*);
- (VII) La Ley de Impuestos Específicos sobre Ventas (*Excise Tax Act*);
asimismo
- (VIII) la Ley de Impuestos sobre la Renta (*Income Tax Act*).

La Junta Directiva.

La Agencia es supervisada por una junta directiva (“La Junta”). La Junta se compone de 15 miembros, incluyendo al presidente, al Comisario de la Agencia, y un director designado por cada una de las provincias así como uno también que designan los territorios.⁵ El Gobernador General como representante de la Reina nombra a los miembros de la Junta. Los miembros de la Junta deben tener la

⁵ Artículo 14 de la Ley de la Agencia Canadiense de Aduanas e Ingresos (*Canada Customs and Revenue Agency Act*).

residencia permanente en Canadá, y no pueden ser miembros activos del Senado, de la Cámara de los Comunes, ni de una asamblea o cámara provincial.⁶ El Comisario es el único miembro que sirve como funcionario público a tiempo completo. La Junta no tiene autoridad sobre la administración y aplicación de la legislación fiscal, y no tiene acceso privilegiado a ninguna información sobre contribuyentes.⁷

LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS EN LA ACTUALIDAD

El Proceso.

El sistema de administración tributaria de Canadá está basado en la autoevaluación y el cumplimiento voluntario. Los estatutos disponen que cada persona que esté sujeto a impuestos o que recaude impuestos como agente de la Corona, debe presentar regularmente una declaración. La tarea de recaudar y remitir los impuestos es en primera instancia la responsabilidad de empleadores, vendedores de bienes y servicios, como también de agentes de importación. Los montos recaudados por los agentes pertenecen a la Corona y, en caso de no remitirse, se tienen en administración a nombre de la Corona, ya que las entidades que recogieron los fondos no tienen derecho de conservarlos.

Para el recaudador de impuestos en la Agencia, el proceso de recaudación generalmente se inicia con una declaración. La CRA aplica una estrategia justa y firme a la recaudación de impuestos. El monto estimado de impuestos debe pagarse en el momento de la declaración o gravamen. En caso de que el contribuyente no puede pagar la deuda de manera inmediata, la táctica preferida de la Agencia es llegar a un acuerdo con el contribuyente para saldar la cuenta tan pronto como sea posible. En caso de no llegar a un acuerdo cuando el adeudado tiene la capacidad de hacerlo, la Agencia procederá al cobro forzoso.

La CRA recauda impuestos brindando un servicio de calidad y aplicando tácticas responsables de cobro forzoso.

Servicio de Calidad.

La CRA facilita el pago de impuestos por medio de un servicio de calidad. Con este propósito, ofrece a los contribuyentes una amplia gama de servicios por diversas vías. Entre ellas se cuentan la Internet, el servicio telefónico, la correspondencia escrita y la atención personal. Ahora el contribuyente puede valerse de los siguientes servicios en línea: rellenar un formulario, obtener guías de información, consultar su cuenta personal, cambiar su dirección, corregir su declaración y efectuar pagos.

⁶ *Ibid.*, artículo 16

⁷ *Ibid.*, artículos 34 & 35

Cobro responsable.

El cobro responsable de impuestos implica detectar oportunamente los casos de incumplimiento, y orientar al contribuyente para que remita las declaraciones faltantes o que modifique las declaraciones, que en su caso, contengan información equivocada. También impone el requisito de que la CRA aplique una táctica razonable de cobro forzoso de deudas, con base en el principio de la capacidad del contribuyente a pagar. Las técnicas de evaluación de riesgos y las herramientas de manejo de casos ayudan a la CRA a aplicar las medidas de cobro forzoso apropiadas.

El método normal de operación que se emplea para solicitar que el sistema computacional cobre cuentas, consiste en mandar una serie de cartas en momentos predeterminados. Las cuentas que no se logran cobrar de esta manera se redirigen hacia una Oficina de Servicios Tributarios para proceder al cobro forzoso. La lógica del proceso se basa en el hecho de que una llamada personal resulta más eficaz y eficiente que una serie de cartas; la Agencia complementó este programa con un Centro Telefónico de Cobro. Los agentes del Centro adoptan una táctica suave al hablar con los contribuyentes, utilizando sobre todo la persuasión con respecto a las declaraciones y el pago de impuestos, buscando de esta manera promover el cumplimiento. Es importante que la CRA contacte oportunamente al contribuyente adeudado para cobrar el monto en cuestión, adelantándose de esta manera a cualquier intento de parte del adeudado a ampararse contra sentencias, o a declararse insolvente.

Cuando el Centro de llamadas telefónicas no tiene éxito en cobrar el adeudo, en vez de pasar la cuenta inmediatamente a una Oficina de Servicios Tributarios para el cobro forzoso, la CRA envía el caso al Sistema de Inventario Nacional. El Sistema de Inventario Nacional tiene oficinas en distintas partes del país, y las cuentas se asignan sin tomar en cuenta criterios geográficos. El cobrar una cuenta en este momento implica la aplicación de las medidas de rutina, normalmente mediante la emisión de un Requerimiento de pago, y el oficial recaudador no entra en contacto personal con los contribuyentes adeudados.

El tercer paso consiste en referir el caso a la Oficina de Servicios de Administración Tributaria para tomar medidas estratégicas de cobro forzoso. La recuperación de impuestos por la Oficina de Servicios de Administración Tributaria puede convertirse en un proceso bastante complejo, en el sentido de que los reclamos de los acreedores pueden entrar en competencia con el de la Corona, y la CRA puede tener que valerse de las prioridades acordadas a la Corona para cobrar la deuda.

RECURSOS PARA EL COBRO FORZOSO

La CRA cobra la mayoría de las deudas mediante un acuerdo con el contribuyente adeudado, evitando de esta manera la necesidad de aplicar recursos legales para el cobro. La capacidad de pagar es el principio básico de donde parte el proceso de cobro. En el caso de un individuo, la CRA tiene en cuenta los ingresos del hogar, los gastos básicos de la vida, el patrimonio del individuo y su capacidad crediticia.

En el caso de una corporación, su flujo de fondos, sus gastos de operación y su valoración crediticia son los factores clave.

Si un contribuyente adeudado puede probar que no tiene recursos económicos suficientes para pagar, la CRA no proseguirá con el cobro. Si esta incapacidad económica es temporal, la CRA aplazará la acción de cobro hasta el momento en que se mejore la situación económica de la persona. Si no existe ninguna capacidad económica para el pago, la CRA cancelará la cuenta.

La CRA también cancelará una cuenta cuando el plazo para el cobro vence. Algunos de los estatutos incluyen una disposición al respecto.⁸ De no ser así, la Ley de Responsabilidades y Procedimientos de la Corona (*Crown Liability and Proceedings Act*) se aplicará a aquellos estatutos que no incluyan una disposición de plazo para el cobro.⁹

Como ya se mencionó, la morosidad del contribuyente adeudado en pagar podría llevar a la CRA a proceder con el cobro forzoso de la deuda invocando las disposiciones de los estatutos. En este sentido, existe una amplia gama de recursos en los estatutos para la recuperación de impuestos, entre los cuales se cuentan:

- embargo administrativo,
- incautación y venta de bienes del contribuyente adeudado,
- adquisición de bienes del contribuyente adeudado,
- hacer valer la prioridad de la Corona,
- hacer valer la responsabilidad de terceros para el pago, y también
- presentar un juicio conforme a la Ley de Bancarrota e Insolvencia.

Embargo administrativo.

El embargo administrativo es el recurso más ampliamente aplicado. Su aplicación es eficiente y no cuesta mucho. No requiere de ninguna sanción pre-judicial, y el contribuyente adeudado no puede impugnar su aplicación. La CRA siempre se asegura de que el embargo administrativo se base en la capacidad de pago del contribuyente adeudado.

Cuando la CRA sabe o sospecha que un tercero tiene la responsabilidad de efectuar un pago a un contribuyente adeudado, puede interceptar fondos pagaderos al contribuyente adeudado o que el tercero debe al mismo. Lo único que tiene que hacer la CRA es emitir un documento de Requerimiento de pago, entregándoselo al tercero en persona o por correo de primera clase. El Requerimiento de pago también se puede utilizar para interceptar fondos que el contribuyente adeudado está a punto de recibir, o para incautar fondos de una cuenta bancaria. Si el monto es pagadero de forma inmediata, el tercero tiene que remitirlo inmediatamente. Si el monto es pagadero en otra fecha posterior, pero dentro del plazo de un año, el tercero tiene que remitir los fondos en la fecha requerida. Un tercero, para recibir un

⁸ Artículo 72, *Air Travellers Security Charge Act*, artículo 284, *Excise Act 2001*, artículo 313, *Excise Tax Act*. Artículo 82(1), *Excise Act*, artículo 222 *Income Tax Act*.

⁹ Éste es el caso de la Ley de Aduanas, el Plan de Pensiones de Canadá, y la Ley del Seguro del Empleo.

Requerimiento de pago, no tiene que encontrarse necesariamente en una relación de deudor-acreedor con el contribuyente adeudado.¹⁰

Adquisición de bienes del deudor.

La CRA puede adquirir y vender cualesquiera intereses sobre los bienes o propiedades del contribuyente deudor, y aplicar los beneficios obtenidos al pago de la cantidad morosa, en el caso de que tales bienes o propiedades hayan estado sujetos a la extinción del derecho de redimir un préstamo o una hipoteca, o bien a otro proceso similar.

RESPONSABILIDAD DE TERCEROS

Los estatutos establecen la responsabilidad de terceros en forma conjunta o individual, o en forma personal, por montos de adeudo de un contribuyente. Una responsabilidad de esta naturaleza le ofrece a la CRA una fuente alternativa para el cobro de una cuenta. Es un recurso eficaz en el sentido de que motiva al tercero a obligar al contribuyente adeudado a pagar. Es eficiente por inducir al tercero a tomar medidas para garantizar el pago.

La responsabilidad del tercero funciona de manera conjunta o compartida en el sentido que cada tercero tiene responsabilidad con base en la misma serie de hechos o condiciones. La responsabilidad del tercero funciona de manera individual, en forma separada y distinta de la responsabilidad del contribuyente adeudado; tiene su propia realidad y vigencia.

La responsabilidad del tercero tiene, además, otros atributos. Es un gravamen derivado, ya que debe existir ya una deuda antes de que la CRA pueda proceder con el gravamen del tercero, proceso que la CRA puede llevar a cabo conjuntamente con el gravamen del contribuyente adeudado. Es una responsabilidad delegada, ya que el tercero no puede deber una cantidad superior a la que debe el contribuyente adeudado.

Por otra parte, la insolvencia o bancarrota del contribuyente adeudado no impide que la CRA haga efectiva la responsabilidad del tercero con respecto a la deuda del contribuyente adeudado insolvente o en bancarrota.¹¹ Las leyes sobre bancarrota e insolvencia establecen que una persona que tiene una relación de responsabilidad con el contribuyente adeudado no queda exenta de la responsabilidad que tenía el contribuyente adeudado.¹² En consecuencia, si el contribuyente adeudado está en bancarrota, o si ha obtenido una exención por la bancarrota, la CRA puede exigirle al tercero el pago de la diferencia entre la responsabilidad del contribuyente adeudado y el monto que está pagando en su propuesta. Alternativamente, si el contribuyente adeudado está en la bancarrota, la CRA podrá cobrarle al tercero el monto del adeudo del contribuyente insolvente.

¹⁰ National Trust vs. La Reina

¹¹ *Heaveyside vs. Canadá*, [1997] 2 C.T.C 1 (F.C.A)

¹² Artículo 179, *Bankruptcy and Insolvency Act*.

Cuando la CRA le imputa a un tercero la deuda de un contribuyente adeudado, el tercero se expone a los mismos métodos de cobro que existen para cobrarle directamente al contribuyente adeudado.

A continuación citamos algunos ejemplos de las disposiciones sobre responsabilidad de terceros.

Distribución de bienes.

Un representante responsable que distribuye los bienes que son propiedad de un contribuyente adeudado sin obtener de antemano el certificado de autorización correspondiente, se hace personalmente responsable de la deuda del contribuyente adeudado.¹³ Aun en el caso de que un representante responsable haya obtenido dicho certificado, la Agencia podrá cobrarle el monto del adeudo del contribuyente adeudado, o cobrárselo a otro tercero que haya sacado beneficio de la distribución de bienes.¹⁴

Transferencia de propiedad.

Una persona (el adquirente o cesionario) a la que un contribuyente (el enajenante), estando adeudado en los términos de los estatutos, haya transferido propiedad por un costo por debajo del valor de mercado, tendrá la responsabilidad, en forma conjunta con el enajenante y por separado, de la deuda del enajenante. Para que esta responsabilidad se aplique, el cesionario debe haber sido el cónyuge legal o de hecho del enajenante, o bien una persona con quien el enajenante tratara sin asociación personal, o que fuera menor de 18 años.¹⁵

Responsabilidad de directores.

Los directores de una corporación tienen responsabilidad conjunta con la corporación y por separado por cualquier falta de remisión de deducciones a la nómina, del impuesto sobre bienes y servicios (IVA), del derecho por la seguridad de viajeros aéreos, o de impuestos sobre ventas.¹⁶ La responsabilidad es condicional. La CRA debe demostrar que no pudo recuperar el adeudo de la corporación misma. No puede cobrarle a un director que haya dejado de ser director desde hace más de dos años, y, por otra parte, los directores quedan exentos de responsabilidad si tomaron medidas para impedir la falta de remisión de los fondos por parte de la corporación.

¹³ Artículo 159(2) *Income Tax Act*, s. 81(2), artículo 270(3) *Excise Tax Act*, artículo 97.39(3) *Customs Act*, artículo 212(4) *Excise Act 2001*.

¹⁴ *Boger vs. M.N.R.*, 89 D.T.C. 15 (T.C.C); *Bougie vs. The Queen*, 90 D.T.C. 6529 (F.C.T.-D)

¹⁵ Artículo 160 *Income Tax Act*, artículo 325 *Excise Tax Act*, artículo 97.44 *Customs Act*, artículo 297 *Excise Act, 2001*.

¹⁶ Artículo 227.1 *Income Tax Act*, artículo 323 *Excise Tax Act*, artículo 295 *Excise Act 2001*, artículo 81(1) *Air Travellers Security Charge Act*.

Persona especificada.

Una persona, como por ejemplo un contador (contable), que haya tenido una influencia directa o indirecta sobre los desembolsos, la propiedad, los negocios o la herencia del pagador de salarios, se considerará como la persona responsable de la falta del pago, y dicha responsabilidad existe en forma conjunta con el pagador, y también por separado, en lo relativo a la falta de remisión o pago de las deducciones hechas a la nómina.

Responsabilidad de accionistas.

Se considera que los accionistas de una corporación incurren como terceros en la responsabilidad de las deudas de la corporación:

- Donde un accionista haya utilizado activos de la corporación para su propio beneficio, se considera que ha recibido un dividendo;
- Cuando se considera que un accionista ha recibido un dividendo en el momento de la terminación o cese de operaciones o reorganización de una empresa; o bien
- Cuando un accionista ha recibido dividendos como resultado de elecciones excesivas por dividendos y ganancias de capital,

En todas estas situaciones, el accionista tiene la responsabilidad, en forma conjunta con la corporación y por separado, de pagar una parte de la deuda de la corporación.

Incumplimiento del embargo.

Una persona que no haya cumplido con un Requerimiento de pago o un Requerimiento ampliado de pago es personalmente responsable del pago de un monto igual al que se requería del destinatario del Requerimiento.¹⁷

PRIORIDAD DE LA CORONA

Datos generales.

Una deuda de impuestos podría considerarse como un reclamo sin garantía, un reclamo con garantía, o como propiedad. La capacidad que tiene la CRA de reclamar derechos de prioridad sobre otros acreedores en caso de insolvencia, bancarrota, u otras circunstancias, dependería de la naturaleza del reclamo. Aunque sólo goza de una limitada capacidad de hacer valer su prioridad sobre una deuda

¹⁷ Artículos 224(4) y (4.1) *Income Tax Act*, artículos 317(7), (8), 84(4)(a) y 84(4)(b) *Excise Tax Act*, artículos 97.28(5) y (6) *Customs Act*, artículos 289(5) y (6) *Excise Act, 2001*, artículos 75(6) y (7) *Air Travellers Security Charge Act*.

corporativa o personal de impuestos sobre la renta, o una deuda de derechos de aduana o sobre la venta de productos, la Agencia tiene una autoridad considerable con respecto a deducciones sobre la nómina, al impuesto sobre bienes y servicios (IVA), y al derecho por seguridad de viajeros aéreos.

En el derecho civil y por estatuto, la Corona siempre ha gozado de una preferencia o ventaja sobre acreedores particulares. Dicha preferencia establece que donde una deuda o un reclamo a favor de la Corona entra en competencia con una deuda o un reclamo a favor de un acreedor particular, y ambos reclamos son de naturaleza parecida, el reclamo de la Corona tiene prioridad.¹⁸ Básicamente, la preferencia protege los derechos comunitarios contra los derechos individuales.

La preferencia no sirve para elevar los reclamos de la Corona por encima del estatus de un acreedor sin garantía. Para lograr mayor protección para algunos tipos de reclamos de la Corona, el Parlamento ha dispuesto que ciertos montos de adeudo deben considerarse como tenidos en administración, o sujetos a intereses por garantía. El efecto de dicha legislación es quitar los montos de adeudo de un contribuyente adeudado de la propiedad del deudor. A título de ejemplo se pueden citar los casos de fondo fiduciario imputado, derechos amplios de embargo, y los derechos de garantía imputados.

Prioridad como acreedor por sentencia.

Fuera de casos de bancarrota o insolvencia, la prioridad de la Corona se reconoce cuando la CRA es un acreedor por sentencia. En consecuencia, cuando la CRA emite un gravamen por un adeudo de impuestos, y el monto sigue sin pagar después de la fecha de vencimiento de cualquier restricción sobre el cobro forzado, la CRA puede obtener un certificado del tribunal federal por la cantidad en mora. La Ley de Impuestos sobre la Renta dispone que el certificado tendrá la misma fuerza y eficacia que una sentencia del tribunal.¹⁹ Una sentencia del tribunal federal puede imponerse como si fuera una sentencia de un tribunal provincial.²⁰

Como resultado de estas disposiciones, el estatus más común de la Agencia con respecto a los impuestos individuales o corporativos no pagados, o los derechos de aduana e impuestos sobre ventas es el de acreedor por sentencia.²¹ Sin embargo, si el contribuyente adeudado se declara en bancarrota, la CRA pierde este estatus y los privilegios correspondientes.

Cambios de prioridad.

Los acreedores garantizados con frecuencia citan la pérdida de privilegios de la Corona como motivo convincente para buscar la bancarrota de un contribuyente

¹⁸ *Household Realty Corporation Ltd., vs. A.G. Canada; MacCulloch & Co. Ltd. vs. A.G. Canada*, [1980] 1 S.C.R. 423 (S.C.C.).

¹⁹ Ver además el artículo 316 de la *Excise Tax Act*, el artículo 97.24 de la *Customs Act*, el artículo 288 *Excise Act, 2001*, y el artículo 74 de la *Air Travellers Security Charge Act*.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*

adeudado.²² Cuando la garantía de un acreedor garantizado se expone al riesgo debido al monto del reclamo del impuesto de IVA, que normalmente tiene prioridad sobre un acreedor garantizado en casos de insolvencia, no sería anormal que el beneficiario aconsejara al contribuyente adeudado a presentar una asignación de bancarrota. El resultado de esta presentación consiste en reducir el estatus del IVA desde la calidad de reclamo de propiedad a un reclamo sin garantía.²³

Los tribunales han fallado que es aceptable que los acreedores asegurados recurran a la Ley de Bancarrota e Insolvencia (LBI), y en consecuencia han creado un cambio de prioridad.²⁴

La CRA ha elaborado una política para minimizar o anular cambios de prioridad. Si un contribuyente tiene una deuda con respecto a deducciones sobre la nómina, al impuesto de bienes y servicios (IVA), al impuesto corporativo, y también con respecto a impuestos de aduana y sobre ventas, y sólo dispone de una cantidad limitada de fondos que no alcanza a cubrir la deuda completa, la CRA aplicará los fondos primero a la deuda del IVA.

FONDOS FIDUCIARIOS IMPUTADOS

Información general.

La Ley de Impuestos sobre la Renta obliga a las personas, mayormente empleadores, que efectúen diferentes formas de pago, a retener impuestos sobre dichos pagos, y remitir estos impuestos a la Corona.²⁵ Cualquier persona que pague un salario debe deducir y retener impuestos,²⁶ y la remesa de los mismos puede hacerse en efectivo o en especie.²⁷ La Ley de Impuestos sobre Ventas les impone la misma obligación a los vendedores al recibir pagos del impuesto sobre bienes y servicios.²⁸

Estas personas son consideradas como fiduciarios imputados, ya que los estatutos disponen que los montos retenidos o recaudados se consideren como tenidos en administración a favor de la Corona, hasta el momento en que se remiten. Esta situación de fondo fiduciario imputado surge como resultado de la operación de la ley. La CRA no aplica ninguna medida para que el fondo fiduciario se haga realidad, fuera del requerimiento de que se retengan los montos de los impuestos correspondientes.

El fondo fiduciario imputado por disposición de los estatutos tiene la ventaja de no tener que sujetarse a la obligación de rastreo dispuesta por la ley civil. Para que un fideicomiso real sea ejecutable, debe ser posible rastrear la propiedad objeto del

²² Ibid.

²³ Inciso 222(1.1) de la *Excise Tax Act*.

²⁴ *Bank of Montreal vs. Scott Road Enterprises Ltd.*, 73 C.B.R. (N.S.) 273 (B.C.C.A.)

²⁵ Artículo 153(1).

²⁶ *The Queen vs. Coopers & Lybrand* [1981] 2 F.C. 169 (F.C.A.).

²⁷ *Aprile vs. R.*, 2005 DTC 585 (T.C.C.).

²⁸ Artículo 221(1).

fideicomiso.²⁹ Por virtud del procedimiento de imputación, el fideicomiso se hace efectivo, sin necesidad de que el retenedor o recaudador de los montos, los mantenga separados de los haberes de la propiedad.

Independientemente que el retenedor haya realmente remitido o no los montos deducidos y retenidos, al empleado se le acredita automáticamente montos. Y cuando presenta una declaración de impuestos, el empleado puede incluir esas cantidades, y podría obtener un reembolso sobre montos que en realidad el Recaudador General no habría recibido.³⁰

Las disposiciones actuales sobre los fondos fiduciarios imputados de la Ley de Impuestos sobre la Renta, del Plan de Pensiones de Canadá y de la Ley del Seguro del Empleo operan sin perjuicio de otras leyes nacionales o provinciales de Canadá, u otras, pero con dos excepciones. Están sujetas a los artículos 81.1 y 81.2 de la Ley de Bancarrota e Insolvencia, cuyas disposiciones definen los derechos de proveedores que no han sido pagados, como también de agricultores, pescadores y acuaculturistas. También están sujetas a una garantía real prescrita, la cual se comentará más adelante.

Las disposiciones sobre fondos fiduciarios también figuran en la Ley de Impuestos Específicos sobre Ventas y la Ley del Derecho de Seguridad de Viajeros Aéreos. En resumen, algunas de las principales características de la disposición sobre fondos fiduciarios imputados son las siguientes: cubre montos realmente deducidos y retenidos del salario de un empleado, surge como resultado de la operación de la ley, la CRA no tiene que emitir ningún documento especial ni tomar ninguna medida específica para que el fondo fiduciario imputado entre en vigencia y, además, el fondo imputado no requiere ninguna notificación de reclamo para tener prioridad sobre un acreedor asegurado.

GARANTÍA REAL PRESCRITA

Una garantía real prescrita se define como una garantía sobre propiedades reales otorgada por el contribuyente adeudado en un momento en que estaba al día con las deducciones, retenciones y remisión de los montos correspondientes al fondo fiduciario imputado, antes de caer en deuda.³¹ El acreedor asegurado debe haber perfeccionado esta garantía real en un sistema de registro de propiedad pública antes del momento en que el contribuyente adeudado haya incurrido en la falta de pago de cualquier monto del fondo fiduciario. Si el contribuyente adeudado efectúa cualquier pago al acreedor asegurado por concepto de la garantía real prescrita, a la vez que incumple con el pago del fondo fiduciario imputado, los reglamentos disponen que una demanda relativa a la garantía real será reducida por los montos de dichos pagos.

²⁹ *Graphicshoppe Ltd., Re*, 78 O.R. (3d) 401 (Ont. C.A.).

³⁰ Artículo 153(3) de la *Income Tax Act*.

³¹ Reglamento 2201 de la *Income Tax Act*.

DERECHOS AMPLIOS DE EMBARGO

La Ley de Impuestos sobre la Renta le confiere a la CRA el derecho de hacer valer un reclamo de propiedad mediante un recurso especial de embargo por estatuto, conocido como un Requerimiento ampliado de Pago (RAP). Las disposiciones sobre el mismo contienen aspectos tanto de sustancia como de procedimiento. Es decir, un RAP confiere derechos sustanciales de propiedad sólo en el caso de que la CRA haya emitido tal Requerimiento.

Algunas de las principales características del RAP son las siguientes: el RAP es un derecho estatutario de embargo reservado al uso exclusivo de la Corona, y diseñado específicamente para el cobro eficiente de impuestos. No requiere de ninguna solicitud ante los tribunales. El RAP es un reclamo de propiedad que le confiere a la Corona derecho de prioridad sobre todas las garantías reales y potenciales sobre las cuentas del contribuyente adeudado, con excepción de las "garantías reales prescritas". El RAP capta todos los montos gravados en los términos de la Ley de Impuestos sobre la Renta, como también montos gravados en los términos de la Ley de Seguro del Empleo, y del Plan de Pensiones de Canadá.

GARANTÍA IMPUTADA

El Parlamento modificó la Ley de Impuestos sobre la Renta para otorgarle a la Corona un recurso, una garantía imputada, mediante la cual pudiera adquirir una garantía sobre la propiedad del contribuyente adeudado.

En el curso normal de los negocios, una garantía real se otorga normalmente por medio de una transacción consensuada, en la que la garantía sobre la prenda o propiedad colateral se crea como resultado del mutuo acuerdo entre las partes. La CRA puede obtener una garantía real o más bien una garantía imputada por medio de una transacción no consensuada. No tiene que haber acuerdo entre las partes; la garantía imputada surge como resultado de la operación de la ley.

En Canadá, son las leyes provinciales las que rigen la creación, la vigencia y la prioridad de la garantía contra los haberes de los adeudados. En consecuencia, cada provincia define el proceso por el cual se crea un gravamen sobre una propiedad y el momento en el que el gravamen entra en vigor. Para que la Agencia obtenga un gravamen, derecho, o interés prioritario o vinculante sobre la propiedad de un adeudado, en virtud de su registro ante un tribunal federal (deuda certificada), la Agencia debe consultar primero la legislación provincial vigente que crea tal efecto de gravamen, derecho o interés vinculante para una certificación de deuda similar a nivel provincial.

Con base en la legislación correspondiente, algunas provincias disponen que una garantía real se crea desde el momento de registrarse el derecho. En otras provincias, donde no hay tales disposiciones, la garantía no entra en vigor hasta que se inicie un proceso con base en la Ley de Bancarrota e Insolvencia. En ambas situaciones, es necesario registrar el gravamen de acuerdo con el sistema prescrito de registro en la provincia.

Una vez que la CRA haya registrado el monto de adeudo de conformidad con la legislación provincial sobre la propiedad, puede reclamar su garantía real en una situación de bancarrota o en una propuesta. Los estatutos no le confieren a la CRA una garantía que tenga prioridad sobre garantías reales perfeccionadas pre-existentes. En consecuencia, si hay acreedores con garantías previamente registradas, que reclaman sumas que exceden el valor neto de la propiedad del contribuyente adeudado en el momento en que la CRA desea hacer valer su garantía, esta disposición no le sería útil a la Agencia. El registro del gravamen no constituye, entonces, el único factor determinante para la obtención de una garantía real.

LEY DE BANCARROTA E INSOLVENCIA

Uno de los propósitos de la bancarrota es darle al deudor honesto y desafortunado la oportunidad de salir de su situación de deuda y comenzar su vida de nuevo. El deudor puede solicitar ayuda a un fiduciario y declararse en bancarrota, con lo cual cede sus bienes y propiedad al fiduciario. Una de las tareas del fiduciario consiste en liquidar la propiedad e utilizar el producto de la venta para administrar la situación financiera del deudor.

La CRA se sirve de vez en cuando del proceso de la bancarrota en su trato con contribuyentes que tienen los recursos para pagar su deuda, pero que están reacios a hacerlo, y que han puesto su fortuna personal fuera del alcance de la Corona. La CRA participa del proceso de bancarrota en la misma forma que cualquier otro acreedor, y no se le concede prioridad en el proceso.

La CRA puede solicitar la anulación de un proceso de bancarrota, si se demuestra que el contribuyente adeudado no estaba insolvente en el momento del gravamen. La CRA, tiene el derecho, como cualquier otro acreedor, de impugnar una solicitud de extinción total hecha por un deudor que se ha declarado en bancarrota. Si recibe una impugnación, el insolvente tiene la obligación de efectuar pagos adicionales a su caudal personal, incrementando de esta manera la posibilidad de dividendos para los acreedores.

En lo relativo a las propuestas presentadas de conformidad con la Ley de Bancarrota e Insolvencia, la CRA considera que el punto de partida para la negociación de una propuesta es una tasa de 100 centavos al dólar. Una propuesta de consumidor constituye uno de los pocos casos en que se puede buscar una solución de avenencia.

Acuerdos con avenencia.

La CRA reconoce que con frecuencia los acreedores pueden hacer concesiones en su proceso de cobro, aceptando menos de los cien centavos al dólar, cuando hay buenas razones para suponer que otras medidas de cobro aportarían menos. Sin embargo, en el caso de Canadá, los estatutos sobre impuestos no tienen disposiciones que permitan tales concesiones. No obstante, la CRA tiene la obligación de considerar la posibilidad de una concesión de acuerdo con los

estatutos de bancarrota o insolvencia. Por otra parte, existen dos posibilidades de hacer una concesión sobre una deuda de impuestos: por litigio o por remisión.

Al respecto, el Fiscal General de Canadá puede establecer un acuerdo de avenencia en los términos del artículo 5(d) de la Ley del Ministerio de Justicia, si lo que se cuestiona es la existencia de la deuda, o en los casos en que sí existe la deuda, sobre el monto de la misma. Por otra parte, puede haber posibilidad de una remisión, en los términos de la Ley de Administración Financiera, cuando se ha establecido la existencia de una deuda en los términos de los estatutos sobre impuestos, y la misma ha sido comprobada por los tribunales, o cuando un contribuyente adeudado no ha impugnado su responsabilidad por la deuda dentro del plazo permitido.

DESAFÍOS

A pesar del éxito del que ha gozado la CRA con sus instrumentos de prioridad, sería una omisión injustificable en esta ponencia no mencionar algunos de los desafíos enfrentados por la CRA en el cumplimiento de su mandato. Dichos desafíos se pueden atribuir a la falta de instrumentos adecuados con respecto a la recuperación transfronteriza de impuestos, los casos de fraude fiscal y el autoempleo.

Autoempleo.

Indican las estadísticas que los que trabajan por cuenta propia, los profesionales independientes y los vendedores por comisión deben una cantidad desproporcionada de impuestos. Si bien la Ley de Impuestos sobre la Renta dispone que los contribuyentes no sujetos a deducciones en la nómina, paguen impuestos cada trimestre, la Ley no tiene ningún mecanismo para que la CRA proceda a la recaudación forzosa de tales sumas. La oportunidad de cobro forzoso se presenta cuando estas personas presentan sus declaraciones de impuestos, y eso sólo después del vencimiento de las limitaciones sobre el cobro forzoso. Para ese entonces, dichas personas se habrán amparado contra juicios, o habrán buscado la protección de las leyes de bancarrota e insolvencia. Lo más deseable sería que se enmendara la Ley de Impuestos sobre la Renta, para darle a la CRA la autoridad de recaudación forzosa de los pagos trimestrales.

Para ampararse contra juicios, estas personas recurren en no pocos casos a la táctica de adquisición de bienes que registran en nombre del o de la cónyuge o de los hijos. Una enmienda reciente a la Ley de Impuestos sobre la Renta ha impuesto limitaciones a la práctica por parte de profesionales de ceder propiedades a sus hijos menores mediante un fideicomiso. Al respecto, el inciso 160.2 establece que los padres son responsables, en forma conjunta y por separado de las sumas que el menor debe pagar. Sin embargo, esta disposición carece de eficacia si no están disponibles recursos económicos sujetos a embargo.

Rasgando el velo corporativo.

Una corporación es una entidad legal separada e independiente. Por lo tanto, si una corporación tiene una responsabilidad de pago, solo se puede demandar a la corporación misma para el cobro de pagos. Sin embargo, un tribunal puede desatender este principio y asignar la responsabilidad de pago a los accionistas, directores o ejecutivos de la corporación; esta táctica se llama "rasgar o descorrer el velo corporativo".

Un tribunal puede hacer caso omiso de la entidad corporativa de una manera que equivale a llenar las lagunas en un contrato, logrando efectivamente de esta manera lo que las partes hubieran acordado hacer, si hubieran considerado los hechos específicos que se presentaron en el caso. Por otra parte, la identidad corporativa se puede emplear de muchas maneras como mecanismo para evitar la aplicación de una disposición legal, como se puede apreciar en procesos sobre impuestos, Sin embargo, en cualquier situación el tribunal se muestra poco dispuesto a rasgar el velo corporativo.

En el Parlamento se agregó a la Ley de Impuestos sobre la Renta un reglamento general para combatir la evasión tributaria, el cual se aplicaría a una transacción de evasión que redujera impuestos, o a una transacción que fuera parte de una serie de transacciones que redujeran impuestos, a menos que pudiera considerarse razonablemente que la transacción se hubiera organizado o realizado primordialmente con intenciones de buena fe que no fueran la de sacar ventaja en materia de impuestos. La interpretación jurídica de esta disposición hasta la fecha ha sido muy variada.

La legislación provincial ha rasgado el velo corporativo de varias maneras. Por ejemplo:

La Ley de Seguridad y Seguro de los Trabajadores de Ontario (*Workers' Safety and Insurance Act*) preconiza la responsabilidad de los nuevos empleadores cesionarios de una empresa, de pagar todos los montos que debiera el empleador inmediatamente antes de la cesión. Esta disposición no se aplica cuando la empresa está insolvente o en bancarrota.³²

La Ley de Normas de Empleo de Ontario (*Employment Standards Act*) preconiza la responsabilidad de directores y accionistas de pagar los salarios y primas vacacionales de los empleados.³³

La Ley de Licencias de Bebidas Alcohólicas de Ontario (*Liquor License Act*) dispone que el solicitante tiene derecho de recibir una licencia para vender bebidas alcohólicas, excepto cuando su conducta pasada o actual ofrece motivos razonables para suponer que el solicitante no conducirá su negocio de acuerdo con la ley, respetando principios de integridad y honestidad.³⁴ Asimismo dispone que una licencia para vender bebidas alcohólicas no puede renovarse ni transferirse cuando

³² Artículo 146.

³³ Artículos 79 y 80.

³⁴ Inciso 6(2).

existe un adeudo de impuestos provinciales sobre la venta.³⁵

Recuperación transfronteriza de impuestos.

La recuperación transfronteriza de impuestos, es decir, la recaudación de impuestos en una jurisdicción extranjera, está sujeta a la 'regla de ingresos'. En términos generales, esta regla estipula que a los tribunales se les niega la capacidad de aplicar las leyes de impuestos de naciones extranjeras. Lo anterior les permite a los tribunales negarse a considerar demandas o ha aplicar sentencias sobre impuestos o leyes sobre ingresos cuando provienen de otro país. En pocas palabras, un país no aplica una sentencia sobre ingresos proveniente de otro país. Por lo tanto, el contribuyente adeudado puede beneficiarse de esta doctrina en perjuicio de los ingresos del gobierno canadiense. Sin embargo, puede ser que la regla de ingresos sea modificada por un tratado.

Dos casos principales crearon los fundamentos para la regla de ingresos. En el de *Moore vs. Mitchell* ("Moore"),³⁶ se argumentó que un tribunal no constituye la instancia gubernamental adecuada para examinar los estatutos de un estado extranjero y si en realidad lo hiciera, violaría las reglas de cortesía entre naciones, es decir, tendría que dictar sentencia sobre la validez de la ley extranjera. En el caso del *Gobierno de la India vs. Taylor* ("Taylor"),³⁷ se argumentó que las reglas de cortesía entre naciones excluían tal forma de proceder, que el cobro forzoso de impuestos era una extensión de la soberanía del estado en cuestión, y que los tribunales deberían evitar las dificultades administrativas de interpretar las leyes sobre ingresos de otro país.³⁸

Canadá y Estados Unidos han adoptado estas razones al determinar la aplicación de la regla de ingresos. En el caso de la Columbia Británica vs. *Gilbertson*,³⁹ la provincia demandaba la aplicación de un certificado de gravamen, un recurso semejante a la sentencia de un tribunal, por impuestos sobre la explotación forestal gravados a residentes de Oregon. Al rechazar la demanda de la Columbia Británica, el tribunal se basó en el caso de *Moore*, y concluyó que:

*La regla de ingresos ha prevalecido entre nosotros desde hace siglos y, como tal, se ha establecido como un principio fundamental de la ley. Había motivos sustanciales para apoyar su adopción original, y sigue habiendo motivos de sustancia que apoyan su vigencia hasta el momento actual. Si la regla se cambia, o cuando se cambie, le corresponderá propiamente a las instancias de nuestro gobierno encargadas de formular políticas, la responsabilidad de efectuar tal cambio.*⁴⁰

³⁵ Inciso 6(6).

³⁶ 30 F.2d 600, 600 (2d. Cir. 1929).

³⁷ [1955], A.C. 491 (H.L.).

³⁸ *Ibid.*, p. 504.

³⁹ 597 F.2d 1161; 1979 U.S. App. LEXIS 15993.

⁴⁰ *Ibid.*

Como se mencionó en *Gilbertson*, se puede hacer caso omiso de la regla de ingresos. Canadá ha firmado tratados sobre impuestos con muchos países, posibilitando de esta manera el intercambio de información. Por otra parte, los tratados con Estados Unidos, Alemania, Holanda y Noruega disponen que habrá una ayuda general para la recaudación de impuestos de los ciudadanos de las naciones signatarias. En general, tales acuerdos restringen los esfuerzos de cobro realizados por las partes al gravamen de impuestos presentado por el país solicitante contra sus propios ciudadanos. No ofrecen un mecanismo de cobro de impuestos gravados por el país solicitante a los ciudadanos de otro país.

Un contribuyente canadiense puso a prueba este tratado entre Canadá y Estados Unidos.⁴¹ Buscaba la suspensión de un gravamen de impuestos aplicado por el Internal Revenue Service de Estados Unidos a petición de la CRA. El tribunal se negó a hacerlo, ya que consideró que el gravamen era apropiado en los términos del tratado. De esta manera, la obligación del tratado creó una excepción a la regla de ingresos. Sin embargo, con excepción de este caso específico de asistencia en la recaudación de impuestos, la regla de ingresos sigue vigente.

Evasión tributaria.

La evasión tributaria representa un desafío a la recaudación en relación con montos todavía no gravados. La evasión tributaria, definida como la organización por un individuo de sus asuntos financieros para minimizar el pago de impuestos que de otra manera se podrían gravar, sigue siendo un desafío para la Agencia. Si bien los estatutos de impuestos permiten esta manera de proceder en algunas instancias, constituye un motivo de controversia cuando los contribuyentes organizan sus asuntos de manera artificial para minimizar el pago de impuestos.

La evasión tributaria ocasiona pérdidas de ingresos para los gobiernos de Canadá, y crea desigualdades en el sentido de que, en términos generales, las oportunidades de evasión tributaria no están disponibles para contribuyentes cuyos ingresos provienen de salarios o pagos salariales, y que pagan impuestos por deducciones a la nómina. En este grupo de contribuyentes, sólo los que reciben ingresos considerables de sus inversiones o negocios pueden sacar provecho por lo general de la evasión tributaria. De esta manera, las personas que trabajan por cuenta propia, los profesionistas independientes, y los vendedores por comisiones son las personas que más tienden a involucrarse en tácticas de evasión tributaria.

CONCLUSIÓN

Gracias a nuestros constantes esfuerzos, se están desarrollando nuevos recursos para facilitar la recaudación de impuestos. Se puede afirmar con seguridad que ninguna administración tributaria operará sin encontrar desafíos y resistencia. Sin embargo, con estrategias proactivas y apoyo jurídico, se puede responder a los

⁴¹ *Tesher sv. United States*, 246 F. Supp. 2d 297 (S.D.N.Y.).

desafíos y resolver los casos de resistencia mediante la educación y la promoción del cumplimiento.

Cada nuevo desafío pondrá a prueba las limitaciones del instrumento de recaudación que se tenga disponible. Y con los desafíos vendrá el descubrimiento de medidas innovadoras para mejorar nuestros instrumentos actuales y ayudar a responder a las necesidades de nuestra administración tributaria, que se encuentran en constante evolución.

La Agencia de Ingresos de Canadá agradece cualquier sugerencia para superar alguno de los desafíos que enfrenta en la recaudación de impuestos.

Caso práctico

TEMA 3. 1 LAS COMPETENCIAS Y ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN LA COBRANZA

Néstor Díaz Saavedra
Director Nacional de Impuestos
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
(Colombia)

SUMARIO: Introducción.- 1. Marco Teórico.- 2. Vicisitudes del Proceso de Cobro Coactivo.- 3. Procedimiento Administrativo de Cobro en la Administración Fiscal - DIAN.- A. Jurisdicción.- B. Competencia.- I. Competencia funcional.- II. Competencia territorial.- C. Etapas del proceso de cobro.- I. Etapa persuasiva.- II. Etapa coactiva.- 4. Disposiciones de Orden Legal con Incidencia en el Proceso de Cobro.- I. Facilidad de pago.- II. Intervención del estado en procesos especiales.- III. Sanción penal. Omisión de agente retenedor.- IV. Sanción administrativa. Clausura o cierre de establecimiento.- V. Medida preventiva inscripción del proceso de determinación oficial.- VI. Herramientas para la investigación de bienes. Facultades de fiscalización y facultad de registro.- 5. Futuro de Cobranzas Frente al Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado, MUISCA.

INTRODUCCION

El Estado sin desprenderse de su facultad protectora de lo público y su poder regulatorio debe operar en forma más ágil y flexible, para adaptarse a las exigencias del medio y propiciar el incremento de los niveles de eficiencia de su aparato productivo. La globalización de la economía, la apertura de los mercados, el desarrollo de la tecnología, la aparición de la revolución en las telecomunicaciones, están destruyendo las estructuras jurídicas tradicionales que soportan la gestión de los entes públicos como las Administraciones Tributarias, cuyo resultado debe ser la realización de los fines que el legislador se propuso al expedir la legislación tributaria, es decir, la distribución equitativa de los gastos públicos entre la población capaz de tributar.

Es entonces, tarea propia de las Administraciones Tributarias adoptar una nueva definición de su misión de servir a la ciudadanía, mucho más amplia y moderna. En este sentido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN, está centrada en convertir a la institución en parte de un proceso integral de servicio a la comunidad. Su visión moderna de considerar al ciudadano como cliente, para prestarle un servicio de excelencia la ha llevado a plantear rutas estratégicas que implican realizar un esfuerzo de mejoramiento y crear sinergia para eliminar las resistencias que todavía generan sus formas de operación.

Dentro de su andamiaje institucional la estructura administrativa de la DIAN, que tiene como misión la recuperación de las sumas adeudadas por los contribuyentes producto del cumplimiento de las obligaciones formales estatuidas en la legislación tributaria y de la gestión de determinación y discusión, no consigue que los recursos tributarios, a cuya cancelación es tan frecuentemente adverso el administrado, ingresen de forma oportuna al patrimonio público.

En ese orden de ideas, la DIAN continúa en un proceso de robustecimiento de sus estructuras jurídicas en temas como la cobranza, el fortalecimiento de la cultura del cumplimiento voluntario, la construcción de sistemas de información efectivos, la facilitación de los deberes ciudadanos, el control tributario y la corrupción administrativa. En 1987, se construyeron las bases legales que se creían suficientes para comenzar la transformación. Las reformas tributarias posteriores en especial las de 1992, 1997, 2002 y 2003, han permitido la optimización del recaudo de las obligaciones tributarias morosas en desarrollo de los principios de celeridad y economía consagrados constitucionalmente para las actuaciones administrativas de los funcionarios públicos.

El Gobierno Colombiano con ingentes esfuerzos ha concebido el diseño e implementación del MODELO UNICO DE INGRESOS, SERVICIO Y CONTROL AUTOMATIZADO, MUISCA, el cual consiste en una nueva forma de administrar los ingresos y los recursos, como resultado de la nueva concepción de la Administración Tributaria para ejercer un control completo basado en la informática y soportado por una tecnificación y fortalecimiento administrativo dentro del marco de la conceptualización del servicio al cliente.

De la visión del sistema tributario colombiano y en especial de los resultados esperados en la lucha contra la evasión tributaria, podemos resaltar la imperiosa necesidad de fortalecer la acción de cobro y su proceso administrativo, como elementos básicos indispensables para dotar al Estado de recursos económicos que financien su desarrollo.

1. MARCO TEORICO.

El trabajo se basa en la experiencia colombiana y tiene como objeto analizar las instituciones jurídico-administrativas que reglan la actividad de cobro del estado Colombiano. El documento presentará el marco de competencia tanto funcional como territorial en el cual se desenvuelve el proceso de cobro de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, así como la estructura en su desarrollo, pasando por el marco histórico que ha rodeado la acción de cobro de las acreencias estatales; así mismo describe las herramientas que a la par con la función administrativa del cobro coactivo, son desplegadas por el Estado para recuperar sus obligaciones y combatir la morosidad en Colombia.

2. VICISITUDES DEL PROCESO DE COBRO COACTIVO.

En lo atinente al recaudo coactivo de los impuestos nacionales, es importante resaltar que antes de emprender la labor de modernización de la Administración

Tributaria, el proceso de cobro presentaba enormes problemas, principalmente en su estructura jurídica y administrativa. Se buscó con nuestro ordenamiento legal y a lo largo de los años, dotar al proceso coactivo de las herramientas e instituciones jurídicas que correspondieran a la más rígida ortodoxia y a estrictos principios orientadores del derecho procedimental. Con esta concepción se logró únicamente, que el Estado mirara inerte cómo la evasión se consolidaba a través de la falta de un efectivo proceso de cobro. Se tenía un sistema jurídico –administrativo– orientado más a la tramitología que a la recuperación de la cartera.

Desde 1970, el procedimiento coactivo de cobro de las diversas entidades del Estado, estaba regido por el Código de Procedimiento Civil.

Cuando un contribuyente no era localizado y no era posible notificarlo personalmente del mandamiento de pago, la administración tributaria tenía que acudir a los auxiliares de la justicia que apoyaban la acción de la rama jurisdiccional, para poder nombrar abogados que mediante la figura del curador- ad-litem- garantizaran el derecho de defensa del deudor, previo nombramiento, posesión en el cargo y autorización para actuar. La dificultad para posesionar a los representantes de los morosos era evidente, además de que debía determinar y cancelarles honorarios, erogaciones que debía asumir el Estado.

La Administración tributaria tampoco contaba con una adecuada información de los bienes de los contribuyentes, razón por la cual los embargos se dificultaban y la formalidad de su reglamentación impedía lograr ubicar en los bancos o entidades encargadas del registro de los bienes inmuebles, alguna propiedad.

Pero tal vez, el hecho que más contribuyó a impedir la dinamización de la labor de cobro fue la tendencia dilatoria de los ejecutados a recurrir por las normas generales del derecho procedimental civil en reposición y apelación, tornando los procesos en interminables o propiciando la insolvencia del ejecutado.

En el año 1979 se concibieron las primeras facilidades de pago, pero se las reglamentó con unas condiciones en cuanto a garantías y competencias para su otorgamiento, que hicieron de este un instrumento inoperante.

De los análisis de los procesos de cobro anteriores a las reformas de 1987 y 1992 se concluye, que toda la acción de la Administración Tributaria se quedaba simplemente en la determinación de los tributos, lograda en sus etapas de determinación y discusión. La recuperación de cartera sólo estaba apoyada en el certificado de Paz y Salvo, documento que era necesario para un sinnúmero de gestiones civiles y financieras, como enajenaciones de bienes y registros.

Los sistemas de cuentas corrientes presentaban altos grados de inconsistencias y desactualización por lo que la labor de las dependencias de cobranzas se encauzaba a la depuración de dichas cuentas.

La cartera se administraba sin criterios de priorización por cuantías y niveles de riesgo según la situación jurídica o financiera del contribuyente tal como quiebras o liquidaciones.

Se presentaba en lo atinente al capital humano, deficientes procesos de selección, inducción, reinducción, formación especializada, evaluaciones de gestión, perfiles, y competencias laborales. En el mismo sentido los sistemas de control interno eran precarios.

Los cambios normativos, sin antecedentes en el país, expedidos desde 1987, contenidos en las diferentes reformas tributarias, 1992,1995, 1998, 2002 y 2003, rompieron el anterior esquema, entregándole a la Administración Tributaria la competencia para adelantar el proceso de ejecución en su totalidad, desde dictar el mandamiento de pago y resolver los recursos propuestos, hasta resolver las excepciones y concluir con la diligencia de remate.

Cabe mencionar el avance en temas como la simplificación del proceso de cobro, la agilización de la fase de embargo de bienes, la inscripción de embargos, el boletín de morosos, la reimputación de pagos y las facilidades para el pago, herramientas jurídicas eficaces que le han permitido a la DIAN recuperar sus créditos fiscales en un menor tiempo con la consabida disminución de costos administrativos y minimización de riesgos de corrupción. Algunos de estos temas por su trascendencia jurídica y administrativa, se desarrollarán a lo largo de esta ponencia.

3. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO EN LA ADMINISTRACIÓN FISCAL – DIAN.

La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se organizó mediante el Decreto 1071 del 26 de junio de 1999 como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal.

La Entidad es la responsable de prestar un servicio de facilitación y control a los agentes económicos, para el cumplimiento de las normas que integran el sistema tributario, aduanero y cambiario, obedeciendo los principios constitucionales de la función administrativa, **con el fin de recaudar la cantidad correcta de tributos**, agilizar las operaciones de comercio exterior, propiciar condiciones de competencia leal, proveer información confiable y oportuna, y contribuir al bienestar social y económico de los colombianos.

A nivel internacional la gestión de cobro se desarrolla a través de tres modelos, judicial, administrativo y mixto. En el modelo judicial, el procedimiento de cobro se adelanta en su totalidad fuera de la sede administrativa, es decir, surte ante jueces, mediante la participación de los funcionarios como abogados de litigio, en defensa del crédito tributario. El modelo administrativo resulta ser el de mayor aplicabilidad a nivel iberoamericano, sugerido por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en su modelo de Código Tributario; su característica principal es que el embargo de bienes del deudor es realizado por la propia Administración Tributaria, sin necesidad de intervención del poder judicial; asimismo, la liquidación del crédito y hasta la enajenación de los bienes embargados continúa siendo administrativa, sin perjuicio de su posterior revisión judicial.

En el modelo mixto de cobro, el embargo de bienes del deudor es realizado por la propia Administración Tributaria, pero con la necesaria intervención, previa o

posterior, del poder judicial. El desarrollo de todo el procedimiento también se da en la vía administrativa, si bien el poder judicial participa en algunas etapas. Las facultades recaudatorias queda en manos de la Administración, pero ésta necesita de autorización judicial para llevarlas a cabo o bien la Administración realiza los embargos pero sólo el Juez puede ordenar el retiro de los bienes.

A. Jurisdicción.

El proceso de cobro de obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias en Colombia es de carácter netamente administrativo, se ejerce en desarrollo de la jurisdicción coactiva de la cual se encuentra investida la administración tributaria, definida por la Corte Constitucional Colombiana como un privilegio exorbitante de la Administración que consiste en la facultad de cobrar directamente sin que medie intervención judicial alguna, las deudas a su favor, adquiriendo la doble calidad de juez y parte, y cuya justificación se encuentra en la prevalencia del interés general, en cuanto dichos recursos se necesitan con urgencia para cumplir eficazmente los fines del estado.

El procedimiento administrativo de cobro constituye una de las facultades de imperio del Estado, que le permite garantizarse para sí y a través de sus propios agentes el recaudo efectivo de las sumas de dinero a su favor, mediante la implementación de procedimientos expeditos y trámites preferenciales que le diferencian del proceso de exigibilidad de las obligaciones de derecho privado.

Si bien la jurisdicción coactiva le permite a un ente público iniciar y llevar hasta su terminación el proceso ejecutivo tendiente a obtener la recuperación de las acreencias a su favor, sin necesidad de acudir ante un juez, no la convierte en sí misma en función jurisdiccional; lo cual significa que continúa siendo una prevalencia del Estado, desarrollada por un ente que forma parte de la rama ejecutiva del poder público. En el proceso administrativo de cobro no se imparte justicia, como lo hace juez de la República, sino que se pretende el cobro directo de una obligación ya establecida a cargo del contribuyente cuyo nacimiento ha encontrado origen en la ley, vale decir, el proceso administrativo coactivo hace operativa la fuerza ejecutiva tanto de la autodeterminación del tributo originada en el cumplimiento de la ley, como del acto administrativo que ha determinado una carga impositiva en cabeza del contribuyente.

La naturaleza jurídica del cobro coactivo en Colombia es administrativa y no jurisdiccional, puesto que en ella no se discuten derechos sino que se busca poder hacer efectivo el cobro de las obligaciones tributarias o deudas fiscales surgidas de la potestad impositiva del Estado pretendiendo el cumplimiento coactivo cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria sustancial, no se aviene al pago total o parcial. Los funcionarios administrativos con atribuciones legales para adelantar el procedimiento coactivo actúan simultáneamente como parte en cuanto representan al acreedor, y como juez, en cuanto son ejecutores del proceso.

Este doble carácter, se justifica por tratarse de los medios o instrumentos de que debe disponer el poder representado por la Nación para exigir de los ciudadanos el

pago de sus obligaciones de carácter fiscal, autoliquidadas o determinadas por el Gobierno Nacional, según el caso.

El doble carácter de que queda investido el funcionario de la tributación, de ser juez y parte dentro del procedimiento de cobro coactivo, hace pensar en una violación al debido proceso. Sin embargo, la contradicción de la prueba y la defensa son respetadas en la legislación colombiana, veamos:

- **El debido proceso.** Se observa en primera instancia, que es el propio contribuyente quien interviene durante el proceso de discusión y determinación del impuesto y que dentro de éste puede hacer valer con amplitud las razones que pueden incidir en la liquidación del tributo.
- **El derecho a controvertir.** Tanto en el proceso de determinación oficial, como en la vía gubernativa, el procedimiento tributario otorga al contribuyente la facultad de revisar el proceso, solicitar o aportar pruebas y discutir aquéllas con las que no se encuentre de acuerdo, protegiendo el derecho de contradicción. Adicionalmente, en Colombia los actos de determinación de impuestos o de imposición de sanciones, pueden llevarse a la justicia contencioso administrativa, para que sea el magistrado quien desate los juicios fiscales, concediendo así una instancia no administrativa al ciudadano, para que en procura de conseguir una sentencia favorable discuta la determinación de impuestos y la imposición de sanciones.

Por otra parte, dentro del proceso administrativo de cobro coactivo, el deudor fiscal puede presentar excepciones y recursos de ley con la pretensión de probar el pago o de disminuir embargos u otras acciones que el juez del proceso haya tomado.

B. Competencia.

La Competencia se define como la facultad que tiene un Juez para ejercer por autoridad de la Ley, en determinado asunto la jurisdicción que corresponde a la República, así como la capacidad tanto funcional como territorial que el Estado confiere a determinados funcionarios para que ejerzan la jurisdicción.

Para el análisis del ejercicio de la facultad de cobro en particular, es importante examinar la competencia desde su doble óptica jurídica, a saber, funcional y territorial.

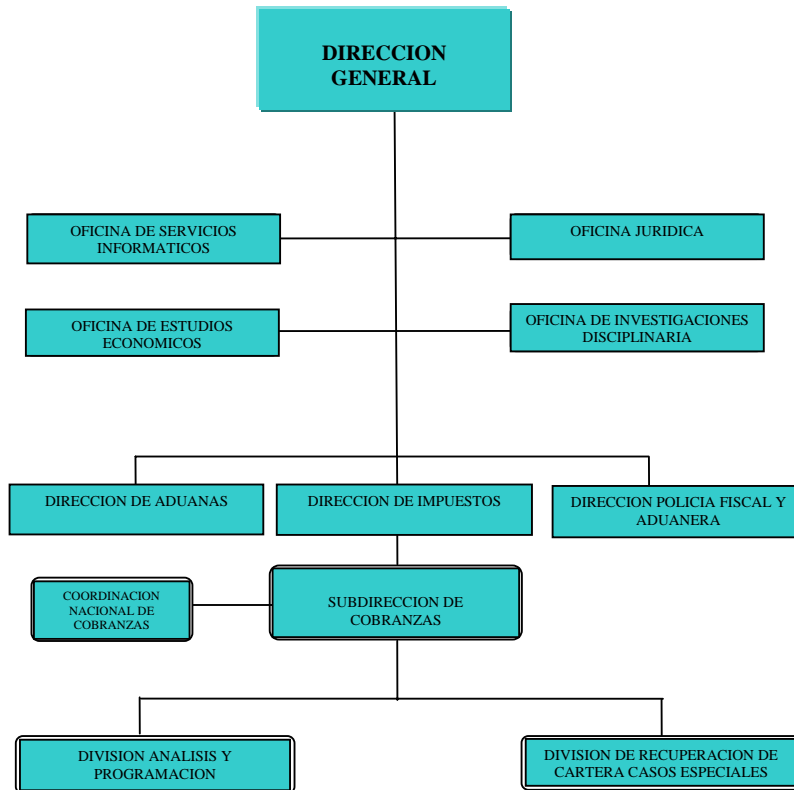
I. Competencia funcional.

Contempla la posibilidad de ejercer la jurisdicción dependiendo de la naturaleza del cargo que ejerce el funcionario de la administración pública, quien está llamado a ejercerla para hacer efectiva una o más obligaciones a cargo de los deudores principales, solidarios, subsidiarios o garantes. .

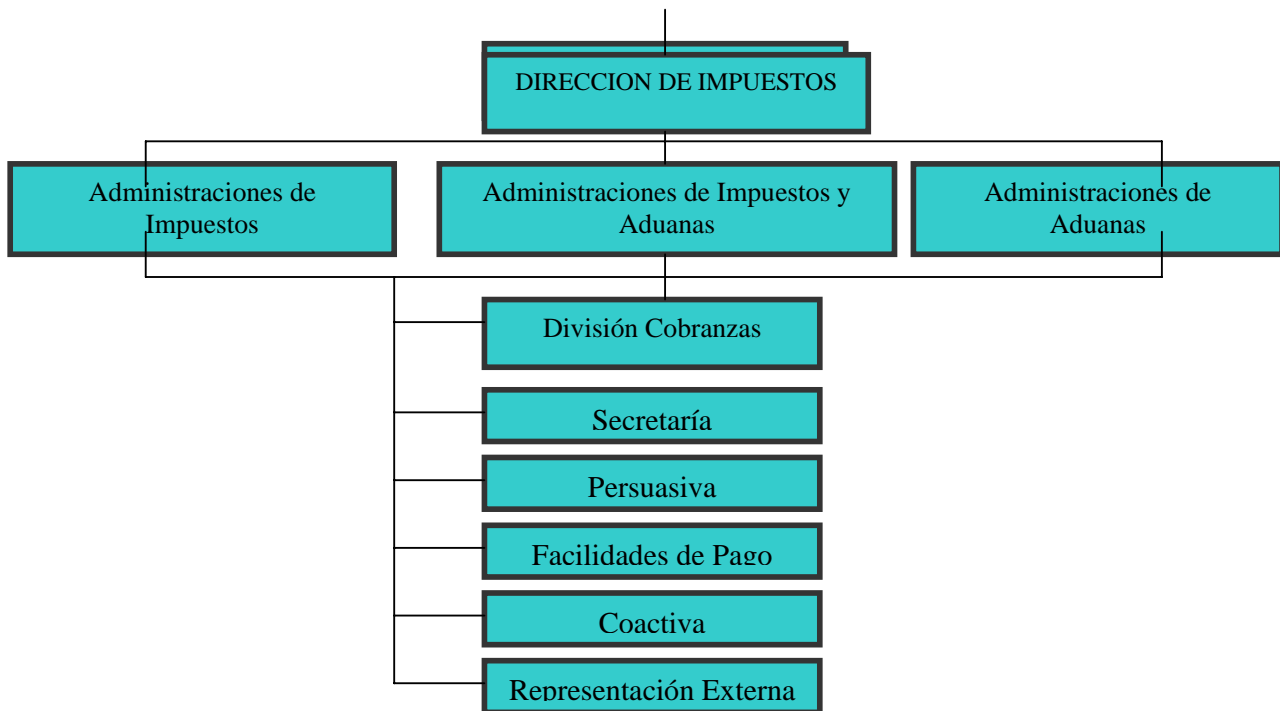
El Estatuto Tributario, considera competentes funcionalmente para el cobro de las obligaciones, a:

- ✓ El Subdirector de Cobranzas,
- ✓ Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales,
- ✓ Administrador de Impuestos,
- ✓ Jefes de las dependencias de Cobranzas y los demás funcionarios a quienes se les delegue dicha competencia.

1. Estructura Administrativa de Cobranzas – Nivel Central



2. Estructura Administrativa de la Cobranza – Nivel Local.



II. Competencia territorial.

La competencia territorial hace referencia al lugar del territorio nacional donde debe iniciarse el proceso. Para fijar dicho factor territorial, el legislador tiene en cuenta el domicilio del demandado y/o el sitio donde se generaron las obligaciones (títulos ejecutivos), pudiendo el ejecutante escoger el lugar para el inicio de la acción de cobro.

La competencia territorial, se encuentra regulada a la luz del Artículo 825 del Estatuto Tributario, el cual prevé:

“Competencia Territorial. El procedimiento coactivo se adelantará por la oficina de cobranzas de la administración del lugar en donde se hayan originado las respectivas obligaciones tributarias o por la de aquella en donde se encuentre domiciliado el deudor. Cuando estén adelantando varios procedimientos administrativos coactivos respecto de un mismo deudor, éstos podrán acumularse. “

C. Etapas del Proceso de Cobro.

Para lograr el efectivo cobro de las obligaciones de carácter nacional, se ha diseñado funcionalmente que el desarrollo del proceso de cobro inicia con una fase

persuasiva, y culmina con la coactiva, como último recurso para obtener la recuperación del crédito fiscal.

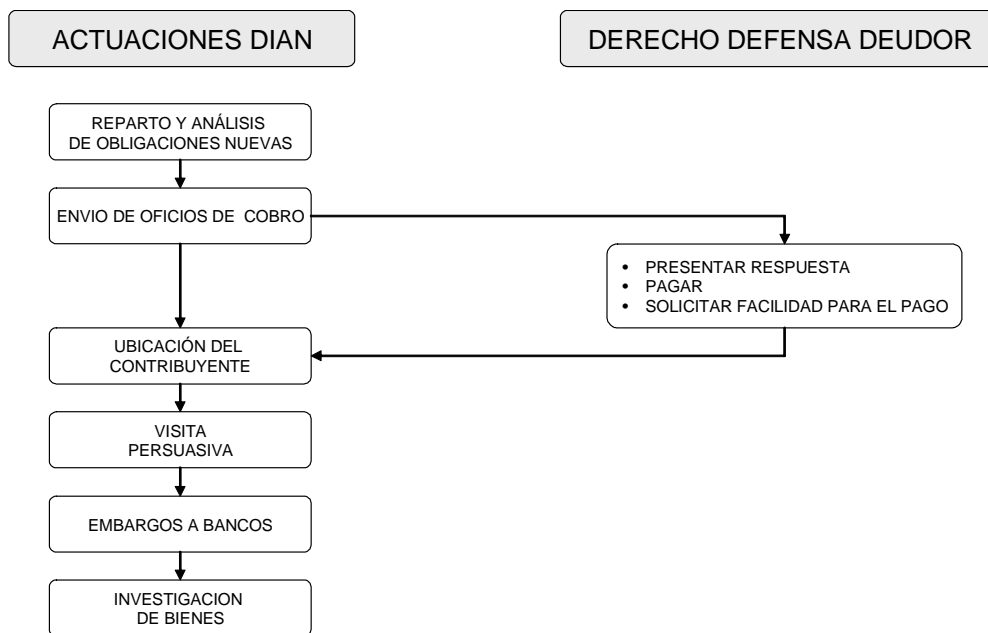
I. Etapa persuasiva.

La vía persuasiva es el procedimiento de cobro personalizado que utiliza la administración tributaria colombiana cuyo fin es obtener el pago total de las obligaciones tributarias o lograr un acuerdo de pago con los deudores, mediante la gestión del funcionario de cobranzas, que con la aplicación de técnicas de negociación, requerimientos y entrevistas, pretende obtener el pago de las deudas fiscales en forma expedita y a menores costos administrativos y financieros, tanto para el administrado como para la Administración, evitando al máximo el procedimiento administrativo coactivo.

La importancia del cobro persuasivo radica en que representa la mayor parte del recaudo de ingresos para la Nación, lo cual redundará en beneficios para la Administración Tributaria, toda vez que la gestión persuasiva arroja mayores resultados positivos que la coactiva.

El servidor de la contribución ubicado en el área de cobro, es seleccionado y capacitado para tener habilidades en técnicas de negociación, análisis financiero, avalúos y conocimientos jurídicos, pues no basta con la información tributaria y económica que se posea sobre el deudor moroso.

Esta etapa se realiza a través de funcionarios denominados Gestores, quienes una vez recibidos los expedientes despliegan las siguientes actividades orientadas a recuperar la respectiva cartera:



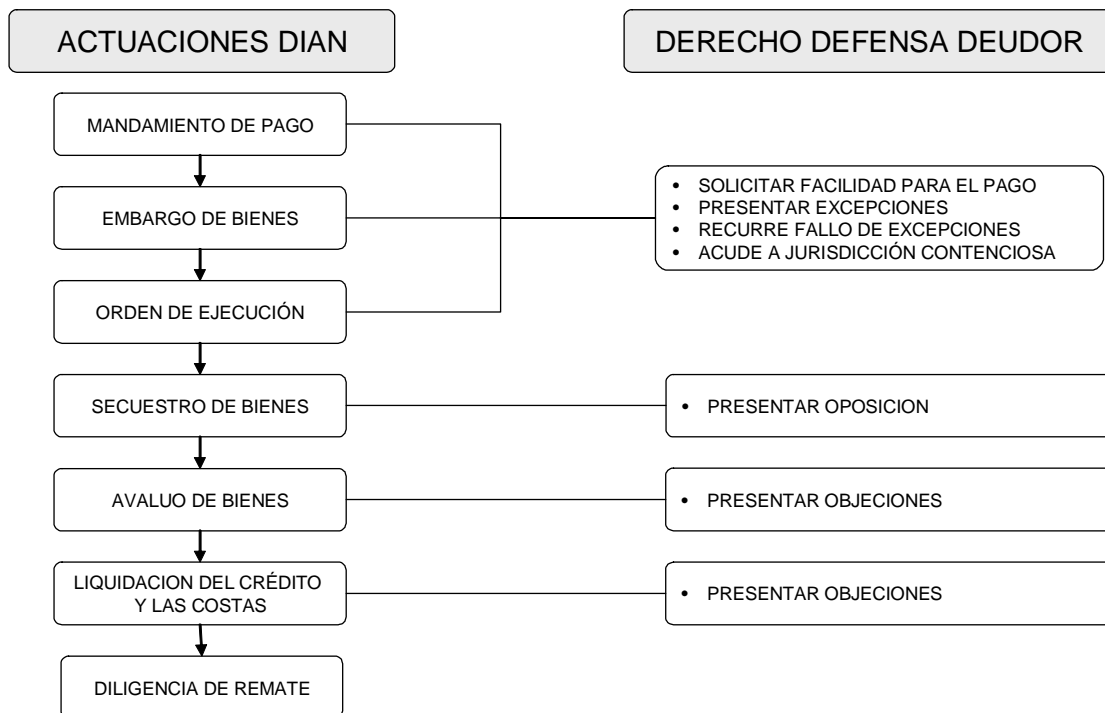
Del anterior flujograma se anota que la competencia de la actividad el gestor se encauza a:

- ✓ Que el contribuyente acepte la deuda y opte por pagar de inmediato.
- ✓ Que el contribuyente que no tenga posibilidad inmediata de sufragar el importe de lo adeudado opte por celebrar un Acuerdo de Pago
- ✓ Efectuar investigación de bienes tanto a nivel nacional como local
- ✓ Decretar embargo preventivo de bienes del deudor.

II. Etapa coactiva.

Agotado el procedimiento de la fase persuasiva sin lograr que el deudor pague o regularice el pago de sus obligaciones mediante el otorgamiento de una facilidad de pago, el expediente pasa a la fase coactiva. El procedimiento administrativo de cobro coactivo va encaminado a hacer efectivo el pago de una obligación clara, expresa y exigible contenida en liquidaciones privadas y/o actos oficiales, a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En él, no se discuten derechos, sino que se busca obtener la solución o pago de las obligaciones surgidas de la potestad impositiva del Estado.

Dentro de las actividades y/o actuaciones desplegadas por el funcionario denominado *Ejecutor*, se encuentran en términos generales las siguientes:



Del anterior flujograma se colige que entre otras se destacan como principales competencias en cabeza del ejecutor:

- ✓ Decretar medidas cautelares
- ✓ Que el consoliden las medidas cautelares a través del secuestro de los bienes
- ✓ Decretar el avalúo de los mismos, esta facultad incluye la posibilidad de que funcionarios de la administración adelanten el avalúo de los bienes, para lo cual se cuenta con funcionarios capacitados en el tema.
- ✓ Adelantar la diligencia de remate de los bienes embargados y secuestrados
- ✓ Que producto del embargo, secuestro, avalúo y remate se obtenga la cancelación efectiva de las obligaciones insolutas, a través de la aplicación de valores
- ✓ Asignar los bienes a favor de la Nación, cuando quiera que después de la tercera licitación no se logra su venta forzada.

4. DISPOSICIONES DE ORDEN LEGAL CON INCIDENCIA EN EL PROCESO DE COBRO.

Para abordar este tema, es necesario referirnos a disposiciones de orden legal que permiten establecer controles y adelantar actuaciones dentro del proceso de cobro, tendientes a facilitar la recuperación de la cartera.

I. Facilidad de Pago.

En cualquiera de las dos etapas del proceso de cobro señaladas, es viable que el ejecutado opte por el mecanismo de la facilidad de pago; aquí mediante acto administrativo y a solicitud del deudor se le fijan cuotas para cancelar en un determinado plazo las obligaciones a su cargo con la constitución de garantía.

Corresponde su otorgamiento al Director General de Impuestos, El Subdirector de Cobranzas, el Administrador Especial o Local de Impuestos Nacionales, de Aduanas Nacionales, de Impuestos y Aduanas Nacionales, los Administradores Delegados de Impuestos y/o Aduanas Nacionales, los funcionarios delegados por resolución.

La solicitud de facilidad de pago puede elevarse ante la Administración competente bien sea por el deudor principal, subsidiario, solidario y/o por un tercero.

En principio el tiempo máximo a otorgar es de cinco (5) años y por excepción se otorga un plazo adicional de dos (2) años más en casos especiales, siendo competente el Director de Impuestos Nacionales.

La competencia funcional frente al trámite de los acuerdos de pago, resulta ser la siguiente:

Administrador de impuestos o su delegado:

- ✓ Estudiar la solicitud de acuerdo de pago y el cumplimiento de requisitos para su otorgamiento

- ✓ Proferir la resolución de acuerdo de pago.
- ✓ Proferir la resolución de incumplimiento.
- ✓ Fallar el recurso de reposición contra la resolución que deja sin efecto la facilidad de pago.

Director de Impuestos:

- ✓ Proferir la resolución de acuerdo de pago con plazo superior a 5 años.
- ✓ Proferir la resolución de incumplimiento de las facilidades por él otorgadas.
- ✓ Fallar el recurso de reposición contra la resolución que deja sin efecto la facilidad de pago de su competencia.

II. Intervención del Estado en Procesos Especiales.

Existen algunos eventos en los cuales la DIAN pierde la competencia para actuar a través del sistema normal del "Proceso Administrativo de Cobro Coactivo" y debe avenirse a procedimientos diferentes (procesos recuperatorios y liquidatorios), que se surten ante autoridades diversas (Superintendencias, Jueces, Cámaras de Comercio, etc.). El propósito de esta función es ofrecer la capacidad para generar las actuaciones necesarias para ejercer la representación de la DIAN y registrar las providencias, actos y actuaciones que se agotan, así como efectuar controles en aspectos como la intervención del funcionario al proceso especial, la extinción de las obligaciones, el cumplimiento de lo pactado u ordenado, vencimiento de términos, entre otros.

En estos eventos y como consecuencia de requerirse para el empresario y acreedores el otorgamiento de especiales condiciones, se hace necesario que la Administración Tributaria paralice el desarrollo de su actividad ordinaria dirigida a obtener la recuperación de los créditos a su favor y en su reemplazo se integre a la masa general de acreedores, conservando ciertos privilegios en razón de la naturaleza de las acreencias, pero despojándose de su capacidad de cobrar para sí mismo, sometiéndose en consecuencia a las decisiones jurisdiccionales del juez del concurso.

Así las cosas, tanto el proceso de cobro como el término de prescripción de la acción de cobro, se ven afectados por el inicio de los trámites especiales, el primero con la suspensión hasta tanto culminen dichos procedimientos y la segunda con la interrupción o suspensión de los términos para ejercer dicha acción, en consecuencia, la Administración pierde en forma transitoria competencia para compeler directamente al deudor por el pago de sus acreencias.

Los procesos concursales son los mecanismos judiciales establecidos por el legislador, tendientes a la recuperación y conservación de la empresa como unidad de explotación económica, fuente generadora de empleo o a la realización de los bienes del deudor, cuando se encuentre en imposibilidad de cumplir con sus obligaciones mercantiles, trátase de personas naturales o jurídicas, incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. Estos procesos comprenden: - Concordato o acuerdo de recuperación de los

negocios del deudor y - Concurso liquidatorio de los bienes que conforman el patrimonio del deudor.

Por su parte, la ley 550 de 1999, prorrogada por la ley 922 de 2004, es la que regula la intervención del Estado en la economía nacional pública y privada, otorgando a acreedores y deudores diversos instrumentos de intervención, como la negociación y celebración de acuerdos, la capitalización de pasivos, la concertación de condiciones laborales temporales, la normalización de pasivos pensionales, la flexibilización de la prelación legal de los créditos, de forma que bajo un marco extraprocesal, y bajo la dirección de un promotor y un nominador, los interesados convengan el pago ordenado de los créditos.

Adicionalmente, debe considerarse que la extinción de las entidades financieras, termina con su liquidación, la cual puede ser voluntaria o compulsiva, en el primer evento, el procedimiento se lleva a cabo, por regla general, de acuerdo con las normas ordinarias de Código de Comercio y en segundo con las Estatuto Orgánico del Financieros.

El régimen de liquidación forzosa administrativa, aplica no solo a entidades financieras, sino que por expresa remisión de deferentes normas, también debe observarse en la liquidación forzosa administrativa de las empresas o entidades sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Valores, la Superintendencia de Economía solidaria, la Superintendencia Nacional de Salud y la Superintendencia de Servicios Públicos, incluso aplica a las personas dedicadas a la construcción y enajenación de inmuebles destinados a vivienda en los términos de la ley 66 de 1968.

Las competencias que desarrolla el funcionario de la administración frente a estos procesos son:

- ✓ Identificar las obligaciones exigibles y las contingentes, para que la DIAN de acuerdo a su competencias, se haga parte oportunamente ante la autoridad competente,
- ✓ Descorrer los traslados de ley,
- ✓ Presentar objeciones,
- ✓ Asistir a las audiencias o reuniones de junta provisional de acreedores,
- ✓ Presentar los recursos de ley e instaurar las demandas a que hubiere lugar, en aras de la defensa del crédito fiscal,
- ✓ Controlar el cumplimiento de lo convenido con ocasión de un acuerdo concordatario, liquidatorio o de reactivación o de lo ordenado por el director del proceso o trámite especial.

III. Sanción Penal. Omisión de Agente Retenedor.

El legislador decidió a través del artículo 402 del Código Penal colombiano establecer un tipo penal en el que puede incurrir el agente retenedor o recaudador, por omitir consignar lo recaudado en un lapso específico, contemplando una pena inferior a la prevista para el peculado por apropiación, pues el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que debe observar

especial lealtad para con la Administración. Este artículo consagra como infracción de orden penal la no consignación de retenciones en la fuente, así como del impuesto sobre las ventas.

IV. Sanción Administrativa. Clausura o Cierre de Establecimiento.

El artículo 657 del Estatuto Tributario establece, en ejercicio de la actividad punitiva del Estado, la posibilidad de efectuar el cierre del establecimiento del contribuyente, o lugar donde desarrolla su ocupación u oficio, pero diferente a su domicilio o casa de habitación cuando quiera que se configure la ocurrencia de ciertos hechos, la mayoría de ellos relacionados con la obligación de facturar y la contabilidad, esto es, frente al incumplimiento de obligaciones formales; no obstante, la ley fiscal colombiana ha implementado también este tipo sancionatorio por el incumplimiento de la obligación sustancial del pago del tributo, conforme a la adición que del artículo se hiciera mediante la ley 488 de 1998 y que ha quedado incorporado al texto del artículo como **literal f**.

Esta sanción de cierre de establecimiento es propuesta mediante un pliego de cargos, acto administrativo preparatorio, de carácter obligatorio dentro del proceso, en el que se le anuncia al contribuyente infractor la generación de la sanción por no haber presentado su declaración de retención en la fuente o del impuesto sobre las ventas, o por el no pago de las mismas, pese a su presentación, dentro de la oportunidad que el legislador ha señalado. El pliego es proferido por parte de la División de Fiscalización, la contribuyente cuenta con un término para su contradicción y ejercicio del derecho de defensa, de un mes al término del cual se proferirá la resolución sanción por parte de la División de Liquidación.

V. Medida Preventiva Inscripción del Proceso de Determinación Oficial.

La Ley 788 de 2002 introdujo en el ordenamiento tributario una disposición tendiente a dotar de herramientas a la administración tributaria en el control del pago de los mayores valores determinados en liquidaciones oficiales. La Administración Tributaria dirige importantes esfuerzos para adecuar la realidad económica del contribuyente, a su nivel contributivo, no obstante, desde el proceso mismo de fiscalización es posible que los contribuyentes, ante la expectativa de un resultado impositivo en su contra, decida disminuir o desaparecer su patrimonio, haciendo nugatoria la actividad estatal, en la medida en que cuando el acto administrativo de determinación oficial adquiera firmeza, no contará el contribuyente con el respaldo económico y patrimonial que le permita al estado recuperar la acreencia.

En este orden de ideas, se introduce a la legislación fiscal colombiana el artículo 719-1, norma que si bien aún no se encuentra reglamentada y en consecuencia ha impedido su aplicación, generará a la administración medidas de protección para el futuro proceso de cobro de las obligaciones generadas en actos de determinación oficial.

La norma ordena la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del

bien, con dicha inscripción, los bienes quedan afectos al pago de las obligaciones del contribuyente.

La inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará únicamente en los siguientes casos:

- 1. Cuando se extinga la respectiva obligación.*
- 2. Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.*
- 3. Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.*
- 4. Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.*
- 5. Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.*

Ahora bien, los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales o las resoluciones que imponen sanciones pueden ser discutidos ante la misma Administración. A este respecto, el artículo 720 del Estatuto Tributario prescribe que contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones procede de manera general el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. Sólo en caso de que el contribuyente no interponga oportunamente los recursos por la vía gubernativa, el artículo 736 del Estatuto Tributario le permite solicitar la revocatoria directa dentro de los dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Agotada la vía gubernativa, tales actos administrativos pueden ser demandados ante la jurisdicción contenciosa administrativa. El artículo 730 del Estatuto en comento señala los casos en que ellos resultan nulos.

Esta inscripción constituye en si misma una medida cautelar anticipada que busca que los bienes sobre los que recae el registro queden afectados al pago de las obligaciones del contribuyente; en tal virtud, viene a constituirse sobre ellos una garantía real del pago de la obligación tributaria, por lo cual la Administración los puede perseguir coactivamente sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros. Dicha garantía debe permanecer vigente hasta tanto se extinga la referida obligación, salvo que el acto administrativo objeto de registro sea revocado en la vía gubernativa o jurisdiccional, o que en el proceso de discusión del mismo la liquidación privada quede en firme. No obstante, tal garantía real puede ser substituida por otra o por una garantía bancaria o póliza de seguros. Pese a que la medida de inscripción o registro es una medida cautelar dirigida a garantizar los intereses del estado, los bienes afectos a ella no quedan por fuera del comercio

puesto que pueden seguir siendo objeto de actos de disposición. No obstante, debe admitirse que, de hecho, el registro puede significar una limitación para tal disponibilidad.

VI. Herramientas para la Investigación de Bienes. Facultades de Fiscalización y Facultad de Registro.

Ordinariamente la administración ha sido dotada de amplias facultades de fiscalización en virtud de las cuales tiene plena competencia para adelantar acciones necesarias que permitan establecer la realidad económica de los contribuyentes, así como para el control del cumplimiento de sus obligaciones formales.

Así mismo, existe la previsión legal que otorga a la administración tributaria la competencia para registrar las oficinas de los contribuyentes de terceros mediante la práctica de la diligencia de registro, tendiente a asegurar las pruebas dentro de un proceso de determinación oficial.

Estas facultades, propias del proceso de determinación oficial, por remisión del artículo del estatuto Tributaria, permiten ser desplegadas en la etapa de cobro con el ánimo de efectuar investigaciones de bienes tal como lo prevé el artículo 825-1 del Estatuto Tributario.

5. FUTURO DE COBRANZAS FRENTE AL MODELO ÚNICO DE INGRESOS, SERVICIO Y CONTROL AUTOMATIZADO, MUISCA.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha fijado como uno de sus propósitos institucionales transformarse en una Entidad que responda a las necesidades de sus clientes, de sus servidores, del gobierno y la ciudadanía en general, atendiendo igualmente, las exigencias de un mundo globalizado y económicamente integrado.

En efecto, lo que fuera en un comienzo la enumeración de unos ideales en cuanto al deber ser del quehacer de la Entidad, debidamente recogidos en la visión institucional, hoy son proyectos en proceso de ejecución. Todos ellos bajo el liderazgo del equipo directivo de la Entidad y con el compromiso de todos sus colaboradores.

Estas intenciones se concretan en la construcción de un modelo sustentado en tres principios fundamentales que han sido básicos tanto en la definición de la estrategia como en su desarrollo, a saber: integralidad, unicidad y viabilidad y trascendencia.

Integralidad: Comprende este principio todos los aspectos institucionales necesarios para dar un gran salto cualitativo como lo exigen las necesidades apremiantes del país. Su *aspecto central* se relaciona en la siguiente gráfica, en la cual los componentes del triángulo (servicio, control y recaudo) corresponden a la misión institucional y los evidenciados en el cuadrado (organización, procesos, personas, recursos y tecnología) comprenden los aspectos gerenciales, administrativos y

tecnológicos; en el centro está la información como pilar del nuevo modelo y finalmente todos estos aspectos los integramos con una adecuada gestión de procesos apoyados en el uso intensivo de tecnologías de la información y de las telecomunicaciones.



Viabilidad y Trascendencia: con este principio, a la DIAN se le permite reconocerse como organismo vigente en el tiempo y trascender sus límites para integrarse con otras entidades nacionales e internacionales, relevante para la viabilidad del Estado a través de sus diferentes entornos y gobiernos.

Dentro de la estrategia Muisca se reconoce como *visión* de la entidad:

En el 2010, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia habrá consolidado la autoridad fiscal del Estado, la autonomía institucional, altos niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones que controla y facilita, la integralidad y aprovechamiento pleno de la información, de los procesos y de la normatividad, el aporte de elementos técnicos para la adecuación de la carga fiscal y la simplificación del sistema tributario, aduanero y cambiario.

Contando con un equipo de funcionarios públicos comprometido y formado para salvaguardar los intereses del Estado con un sentido de servicio, un soporte tecnológico integral y permanentemente actualizado, y un régimen administrativo especial propio de una entidad moderna que responde a las necesidades de la sociedad, funcionarios, contribuyentes y usuarios.

Esta visión presenta dos retos relevantes y pertinentes a la DIAN: la permanencia en el tiempo y la autoridad fiscal en el Estado, ambos demandan procesos efectivos para reducir los niveles de evasión, contrabando e infracciones cambiarias, encarecer el fraude fiscal, facilitar los negocios nacionales e internacionales, generar confianza en el país, procesos complejos que requieren el fortalecimiento de la capacidad de reflexión de la entidad, y conocimiento en la amplitud y profundidad de la percepción del entorno, así como la ampliación de su capacidad de relacionarse con otros a fin de facilitar y viabilizar la conducción, administración y

gestión de las responsabilidades inherentes a la función pública, en ambientes complejos, cambiantes y multidimensionales.

Unicidad: a través de este principio, el modelo MUISCA estructura a la DIAN como un todo único, definido en elementos interrelacionados comprometidos con un propósito o misión, que a su vez tiene los límites propios que le permiten interactuar con otros organismos dentro de su entorno.

Elementos que se conjugan:



De manera que posibilita su estructuración en subsistemas especializados e interrelacionados que apuntan a la concreción de la misión. Así tenemos que los Subsistemas son: de organización y métodos, de soporte técnico, de apoyo y los misionales entre los que están: asistencia al cliente, gestión masiva, operación aduanera, recaudación y contabilidad, fiscalización y liquidación, administración de cartera y gestión jurídica, que tienen sus propios servicios específicos, hacen uso de servicios de los subsistemas de soporte técnico e interactuarán entre si.

Por su parte el **Subsistema de Administración de Cartera**, permitirá una mayor efectividad en la gestión a través del adelantamiento de los trámites propios del proceso, incluida la etapa persuasiva, mediante la inyección de tecnología, calidad de la información, celeridad en la generación de las actuaciones, control preventivo de la morosidad, interacción con las demás áreas de la organización, del Estado y

de los particulares, en el proceso de investigación de bienes y práctica de medidas cautelares, digitalización de la información, adelantamiento de actuaciones telemáticas, remates por Internet y en general la aplicación de altos estándares técnicos que propugnen por la correcta, rápida y eficiente aplicación de la normatividad colombiana.

Esta fase del proyecto se encuentra aun en desarrollo, pero son innegables los efectos que dentro del proceso ya se empiezan a producir con la entrada en vigencia de las funcionalidades ya en uso, como es el caso de:

- El Registro Único Tributario R.U.T., que permite mayor confiabilidad e inmediatez en la ubicación de los deudores y sus representantes legales, la identificación de los responsables solidarios, subsidiarios y el conocimiento oportuno de los cambios en una empresa para direccionar el cobro según los parámetros legales que apliquen a cada uno, de manera que se asegure el recaudo de las obligaciones fiscales.
- El diligenciamiento y presentación de las declaraciones a través de medios electrónicos y/o litográficos que presuponen el control de inconsistencias a su ingreso y aseguran la calidad de la información de las obligaciones a cobrar.
- La entrega de la información exógena a través de archivos previamente especificados por la DIAN, permitirá la conformación de una base de datos de informantes e informados que será utilizada por cobro, para establecer el respaldo económico de sus deudores.

En el nuevo modelo, se reciben del Gestor de entradas y salidas, los formularios que contienen las obligaciones autoliquidadas por el contribuyente y/o determinadas por la Administración, utilizando las herramientas diseñadas por cada Subsistema y luego de su tránsito por los procesos de determinación y discusión, en la Función Obligación Financiera se desencadenan trámites internos que generan formatos que imputan u ordenan los pagos, generan mayores valores, calculan intereses o actualizan las obligaciones para establecer saldos débitos o créditos útiles para las áreas y garantizar que la información sea completa y oportuna. Definidos los saldos en mora, los entregará para su cobro, liquidados a una fecha y con las tasas de interés acordes con el proceso dentro del cual ellas se encuentran, vale decir, acuerdos de acreedores o facilidades de pago.

Consolidado el inventario con todos los tipos de obligación administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se adelantarán programas masivos de cobro a través de Call Center y de extractos, se sustanciarán los casos en forma integral con procesos estandarizados, identificará los bienes de los deudores en la base de datos de informantes e informados, comunicará las medidas cautelares a través de medios electrónicos y las subastas deberán realizarse vía Internet.

Los deudores a su vez, contarán con un servicio en la página Web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que les permita simular los plazos para cancelar las obligaciones insolutas y tener acceso a los asuntos, casos y expedientes a su cargo en el área de cobro.

La Administración tributaria como cualquier organización moderna, se desarrolla en un entorno de acelerados y a veces imprevisibles cambios sociales, económicos e industriales que impactan la manera como se enfrenta el futuro y se asegura un crecimiento sostenible y su viabilidad en el tiempo. Nuestro “negocio” consume información, produce información y debe generar conocimiento a su cliente por excelencia, que es la Nación.

La gestión tecnológica adquiere cada vez un rol más estratégico, los administradores tributarios deben liderar los procesos de innovación tecnológica al interior de sus organizaciones con el conocimiento claro de la relación coordinada y de colaboración entre la gerencia de tecnología y las demás de la organización, dirigidas todas a la consecución de la estrategia empresarial de la Administración Tributaria, apuntando al cumplimiento cabal de la misión fundamental de ésta, el servicio, el control y en últimas, el recaudo, lo que exige revisar especialmente la integración de los procesos tecnológicos con los demás de la organización, como factor crítico y determinante en la viabilidad de la organización.

En este orden de ideas la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia fijó como estrategia de la organización, manejar con excelencia su actualidad, reconocer su capacidad de manera integral, visionar su potencialidad, rebajar latencias e incrementar su productividad de manera que se aseguren los recaudos del Estado, a través del desarrollo del Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control automatizado MUISCA, basado en la tecnología de información, en sus mejores prácticas conceptuales, en esquemas tecnológicos abiertos que faciliten la adaptación a los cambios del entorno y la sostenibilidad en el tiempo.

El MUISCA integra en su totalidad los aspectos organizacionales, de procesos y la tecnología, como ejes fundamentales del mismo, representando la nueva forma de gestionar los tributos y las aduanas en Colombia.

Desde el punto de vista de tecnología de información, la vigencia en el tiempo se favorece a través de la introducción por el MUISCA de conceptos de vanguardia aportados por las mejores prácticas en ingeniería y arquitectura orientada a servicios, modelación y control de procesos, y administración de recursos.

La continuidad de la DIAN en términos de productora de servicios se salvaguarda mediante un modelo único de seguridad, establecido sobre los más exigentes esquemas y estándares de seguridad informática. Se establecen en este modelo los soportes procedimentales, lógicos y tecnológicos para la recuperación del servicio de acuerdo a los correspondientes niveles especificados.

En tal sentido, la DIAN debe responder, dentro de los desarrollos del modelo MUISCA, al establecimiento de las áreas en que se dividirá la responsabilidad por la gestión y administración de los procesos, los niveles de autoridad y responsabilidad frente al uso de recursos y las relaciones de coordinación y articulación entre las mismas. Todos estos aspectos implican decisiones estratégicas hacia dentro de la organización y también sobre cómo debe configurarse la misma.

La modernización de la entidad incluye necesariamente la modernización de los mecanismos de control. El objetivo de esta modernización se orienta, de un lado, a

facilitar a las personas la labor de servir a la comunidad con esmero y de otro, a darle a la organización controles internos eficaces para que la gestión de la entidad sea exitosa.

Dentro de los retos que debe enfrentar la entidad se encuentra el de contar con procesos simples, ágiles y soportados en tecnología informática que, además de su automatización, aseguren el control operativo de su gestión y en consecuencia la acertada toma de decisiones.

En tal derrotero, la DIAN ha concebido el Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno (SGCCI) como respuesta que integra y vincula los diferentes procesos de la Entidad, con un enfoque hacia la satisfacción del cliente, de tal suerte que se mejore el desempeño de la entidad y su capacidad de proporcionar productos y/o servicios que respondan a las necesidades y expectativas de sus clientes, a la vez que fortalece el control y la evaluación interna, y promueve el diseño e implementación de métodos de trabajo que se adapten a los cambios generados por la dinámica externa e interna. Este esfuerzo demanda una necesaria adecuación de los perfiles y competencias del capital humano que ejecuta los procesos de trabajo. Procesos con estos estándares de calidad garantizarán que el servicio que se ofrezca a contribuyentes, usuarios y empleados públicos, sea igualmente de calidad.

Para concluir, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debe desarrollar los cimientos sobre los cuales es posible construir el nuevo modelo, para ello debe contar con información confiable y con un soporte idóneo y sostenible que potencialice su gestión, automatice tareas rutinarias y masivas que le permitan ampliar su cobertura, ser más oportuna y mejorar su servicio en pro de un mayor recaudo, una menor evasión y contrabando.

TEMA 3.2 HERRAMIENTAS AL SERVICIO DE LA COBRANZA

José María Pires
Gestor Tributario
Dirección General de Impuestos - DGCI
(Portugal)

SUMARIO: I. Antecedentes Históricos.- II. El Plan de Modernización de la Cobranza Coactiva.- Descripción de la arquitectura funcional.- Sistemas de disuasión: 1. Sistema de Compensaciones de Deudas con Reintegros.- 2. Sistema de Control de Beneficios Fiscales.- 3. Sistema Informático de Publicidad de los Deudores (SIPDEV).- Sistemas operativos anteriores a la coerción: 4. Sistema Electrónico de Citaciones y Notificaciones (SECIN).- 5. Sistema Informático de Gestión de Incidentes Procesales (SIGIP).- Sistemas operativos de coerción: 6. Red de Transmisión de Datos de Terceras Entidades (REDET).- 7. Catastro Electrónico de Activos Embargables (CEAP).- 8. Sistema Informático de Embargos Automáticos (SIPA).- 9. Sistema Informático de Embargos Automáticos (SIGVEC).- 10. La apuesta en la Internet.- III. Resultados de la Implementación del Proyecto.

RESUMEN EJECUTIVO

La Administración Tributaria portuguesa (DGCI) ha venido desarrollando en los últimos años, un plan de modernización de los sistemas de cobranza coactiva, apostando en el uso de las nuevas tecnologías informáticas y de la comunicación, como instrumento para el aumento de la eficiencia y de la eficacia de la cobranza coactiva.

El plan de modernización conducirá a la automatización de los procedimientos de cobranza coactiva y al uso de la Internet como interfase correlativa entre la administración tributaria, los sujetos pasivos y todos los intervinientes en el proceso de cobranza coactiva.

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

La Administración Tributaria portuguesa pasó en las últimas dos décadas por tres procesos de modernización, impulsados por tres grandes reformas tributarias.

- En 1986, con la reforma de la tributación indirecta se centralizaron e informatizaron las operaciones de liquidación y cobranza del IVA;

- En 1989, con la reforma de la tributación de la renta, fueron también informatizadas y centralizadas las operaciones de liquidación de los respectivos impuestos;
- En el 2004, la reforma de la tributación del patrimonio llevó a la informatización y automatización de todo el sistema de administración de los respectivos impuestos.

A nivel de la gestión de las declaraciones, de la liquidación y de la recaudación voluntaria de los impuestos, la Administración Tributaria portuguesa transitó, en 20 años, de un sistema de gestión manual, basada en el soporte del papel y orgánicamente disperso territorialmente por diversos Servicios, para un sistema centralizado e informatizado.

Estas reformas, que aseguraban el funcionamiento regular del sistema cuando los contribuyentes cumplían con sus obligaciones, no fueron, sin embargo, acompañadas de la reforma del sistema que asegura el funcionamiento del sistema cuando los contribuyentes no cumplen sus obligaciones de pago.

El sistema de cobranza coactiva que en Portugal radica en la administración tributaria, se mantuvo trabajando en los moldes tradicionales, del paradigma del papel y de la producción manual de todos los actos procesales. Ese hecho condujo a un aumento constante de los saldos de deuda pendiente de cobro y a una acumulación de procesos de cobranza coactiva cada vez más problemática.

En una primera fase, la Administración Tributaria portuguesa contestó al crecimiento de este problema, reforzando las competencias de cobranza coactiva de los Servicios locales y reclutando nuevos empleados.

La introducción de tecnologías informáticas en el sistema de cobranza coactiva empieza en 1991, con la implementación de una aplicación local de catastro de los procedimientos de ejecución tributaria. Se trató de una solución informática del mero registro de procesos, sin funcionalidades operacionales de producción.

En 1999, se inicia la implementación de un sistema nacional integrado, ya en ambiente Web y desarrollándose en red, pero predominantemente de registro de procesos, ahora ya pormenorizados por fases y actos procesales, pero todavía sin funcionalidades operativas o de producción.

Incapaces de sostener el crecimiento de los saldos de la deuda, los gobiernos portugueses recurrieron a varios regímenes de reglamentación voluntaria y excepcional con perdón de intereses y costos, en 1994, 1996 y 2002 y en 2003 se efectuó un operativo de titulación de la deuda que existía al tiempo.

A partir del 2004 la Administración Tributaria portuguesa apuesta definitivamente a la generalización del uso de las tecnologías informáticas y de la comunicación como instrumento de aumento de eficiencia y eficacia del sistema de cobranza coactiva.

II. EL PLAN DE MODERNIZACIÓN DE LA COBRANZA COACTIVA.

Actualmente, la administración tributaria desarrolla un ambicioso plan de modernización de la Justicia Tributaria, cuya implementación está pronta a concluir.

En el año 2005, se aprobaron para su implementación, el Plan Estratégico para la Justicia y Eficacia Fiscal (PEJEF) y el Núcleo para la Modernización de la Justicia Tributaria (NMJT).

Este Plan Estratégico se asienta en cuatro estrategias fundamentales:

1. informatización de todos los procesos y los actos en ellos practicados;
2. desmaterialización de los soportes documentales de los procesos y actos;
3. automatización de todos los actos practicados en los procesos y todas las funcionalidades de "back office", con recurso masivo asignado al cruce de datos;
4. disponibilidad "on-line" de todas las funcionalidades de cobranza coactiva, apostando en el Internet como interfase relacional privilegiado con todos los intervinientes en el proceso, incluyendo los deudores, así como en otros canales, como los cajeros automáticos, los correos y toda la red bancaria.

Una quinta estrategia, a desarrollar en una segunda fase, prevé que los envíos para la tramitación de los procesos deje de depender de funcionarios de los Servicios y pasen a ser electrónicos. Para eso, serán los sistemas dotados de inteligencia artificial que permitan la automatización de la selección de las opciones de tramitación previstas en la Ley. Ese *desideratum* ya se llevó a cabo en varios segmentos procesales y se generalizará en cuanto las bases de datos procesales ofrezcan garantías de fiabilidad absoluta.

Descripción de la Arquitectura Funcional.

La base del sistema de cobranza coactiva es el SEF (Sistema de Ejecuciones Fiscales), que contiene el catastro actualizado de todos los procesos y de todos los actos en ellos practicados. Este sistema funciona en red en todos los servicios de la DGCI.

El SEF recibe de los sistemas de liquidación y cobranza la información de todas las deudas vencidas y procede de forma automática al instaurar de los procesos.

En interfase permanente con el SEF funcionan los sistemas operativos que automatizan todos los actos procesales de cobranza coactiva, que fueron implementados en el ámbito del PEJEF en los dos últimos años y que pasamos a enunciar:

En primer lugar, los sistemas de disuasión:

1. El Sistema de Compensaciones de deudas con reintegros, que de forma integralmente automatizada, efectúa el pago total u parcial de las deudas con los reintegros de todos los impuestos a que los deudores tengan derecho. Siempre que los sujetos pasivos de cada uno de los impuestos tengan derecho a recibir un reintegro, el sistema de Compensaciones detecta automáticamente si existen deudas pendientes en el SEF y, en caso afirmativo, este reintegro es aplicado en su pago. El sistema funciona “*on-line*” y en los casos en que el valor de los reintegros es superior al valor de la deuda, ese exceso es también enviado automáticamente a su titular;

2. El Sistema de Control de Beneficios Fiscales, que impide el reconocimiento de beneficios tributarios a contribuyentes con deudas en ejecución fiscal. Este sistema recibe todas las peticiones de atribución de beneficios fiscales, procede a su instrucción de manera automática, mediante cruce de datos con los sistemas restantes y propone al gestor del proceso el sentido de la decisión. Uno de los cruces que el sistema efectúa es con el Sistema de Ejecuciones Fiscales (SEF), y en el caso de que existan deudas, el beneficio requerido es imperativamente rechazado. Este sistema está implementado para el IMI (Impuesto Municipal Sobre Inmuebles) y el IRS (Imposto Sobre la Renta de las Personas Físicas) y será expandida a los impuestos restantes hasta al fin del año. En materia de IMI, los pedidos de beneficios tributarios pueden ser presentados vía Internet y los interesados pueden conocer inmediatamente cuál será la decisión probable.

El sistema tiene todavía una función de catastro, que registra todos los beneficios tributarios que operan automáticamente, mediante recolección electrónica a partir de todos los sistemas liquidadores.

Después del reconocimiento de los beneficios tributarios o de la producción de los efectos de aquellos que operan automáticamente, este sistema efectúa el control permanente y “*on-line*” de la subsistencia de los presupuestos de su mantenimiento. Siendo así, por ejemplo, si el sistema verifica que fue instaurada una nueva deuda en el SEF, emite automáticamente un aviso al contribuyente, con el proyecto de la cancelación del respectivo beneficio tributario. En caso el pago no se efectúe, el beneficio tributario se suspende o cancela.

3. El Sistema Informático de Publicidad de Deudores (SIPDEV), que efectúa de manera automática, la selección de los deudores que serán objeto de divulgación pública por la administración tributaria. Desde el año 2006, la Ley portuguesa prevé que la administración tributaria publicará la lista de deudores con procesos de ejecución tributaria pendientes. Este sistema informático establece una interfase con el SEF y efectúa la gestión del procedimiento administrativo de publicidad, incluyendo la audición anterior de los deudores y actualiza la lista publicada en la Internet.

En segundo lugar, los sistemas operativos anteriores a la coerción:

4. El Sistema Electrónico de Citaciones y Notificaciones (SECIN), que procede de manera automática a la citación de los deudores y al envío de todas las notificaciones de todas las entidades, efectuadas en el ámbito del proceso de ejecución tributaria.

Pero el SECIN tiene todavía otra importante función: recibe los correos de manera automática, la información acerca del estado de la correspondencia, si fue entregada, la fecha de la entrega, la devolución, etc. Esta información es registrada en el SECIN, que a su vez la inserta automáticamente en los procesos. La automatización de la inserción de esta información en los sistemas, libera a los funcionarios de la ejecución de un gran conjunto de tareas manuales y sin valor agregado. Pero lo más importante es que esa automatización permite que los sistemas procedan al conteo de los plazos y hagan avanzar los procedimientos para la fase siguiente, sin necesidad de la intervención manual de los funcionarios.

5. El Sistema Informático de Gestión de Incidentes Procesales (SIGIP), que informatiza y automatiza la tramitación de todos los procesos contencioso-administrativo o judicial. Este sistema interacciona con el SEF y suspende automáticamente los procesos de cobranza coactiva siempre que, habiendo contencioso, se presente garantía. De la misma manera, concluido el proceso del contencioso, automáticamente se retoma el proceso de cobranza coactiva.

En tercer lugar, los sistemas operativos de coerción:

6. La Red de Transmisión de Datos de Terceras Entidades (REDET), que obtiene de todas las fuentes u orígenes posibles, siempre por vía electrónica, toda la información relativa a bienes y derechos que se pueden embargar a los deudores. La REDET, conocedora de la identidad de los deudores, busca en varios sistemas de la administración tributaria y de otras entidades públicas y privadas, cuáles son los bienes o derechos susceptibles de embargo. La filosofía de este sistema se asienta en un principio de que la riqueza que los deudores adquieren por no efectuar el pago de los impuestos al Estado, se encuentra materializada en soportes que la REDET debe detectar y traer para el sistema, a fin de servir de soporte al pago de las respectivas deudas.

En este momento la REDET obtiene, por vía electrónica, los siguientes datos:

- de las entidades bancarias, todas las acciones en ellos registradas o depositadas, cuentas bancarias y otros productos de ahorro;
- de las entidades aseguradoras, la información relativa a seguros de vida y planes de ahorro-reforma;
- de los Registros de Automóviles, la base de datos de los automóviles ligeros y pesados;
- de la Dirección-General de Aduanas, los elementos relativos a la entrada en el mercado nacional de autos, así como la relativa a las importaciones y exportaciones de mercaderías;
- de todas las empresas, la información relativa a créditos de terceros y sobre terceros, así como la identificación de sus proveedores y clientes relevantes;

- de las entidades patronales, toda la información relativa a los vencimientos pagos a sus trabajadores, así como de servicios pagados a profesionales independientes;
- de las declaraciones de rendimientos de los inquilinos y propietarios, todas las rentas inmuebles;
- del Instituto de Gestión del Crédito Público, la identificación de los títulos de la deuda pública de que son titulares las personas que tienen deudas con el Estado en ejecución tributaria;
- de los Notarios y de todas las entidades que efectúan actos notariales, toda la información relativa a la transmisión de inmuebles y a la celebración de todos los tipos de contratos, nominadamente de transmisión de cuotas en sociedades;
- de las capitanías de los puertos, la información relativa a embarcaciones en ellas registradas;
- del catastro inmueble, la información relativa a todos los predios, rurales o urbanos, existentes en Portugal.

Las fuentes de información de la REDET son las que fueron seleccionadas para la implementación en esta primera fase del proyecto. Pero, a medida que el sistema se consolide, se expandirá a otros tipos de bienes y derechos embargables.

7. El Catastro Electrónico de Activos Embargables (CEAP), que registra y guarda, de manera automática y permanente, todos los bienes y derechos embargables de los deudores. Este sistema es alimentado por la REDET y en él son incluidos permanentemente todos los tipos de bienes y derechos de los deudores por ella detectados. El CEAP es una importante fuente de consulta y de información para los Servicios, pero principalmente sirve de soporte a la constitución de embargos automáticos a través de la SIPA, como veremos enseguida. A través de él, la administración tributaria conoce, de manera permanentemente actualizada, todos los bienes embargables de los deudores.

8. El Sistema Informático de Embargos Automáticos (SIPA), que efectúa, de manera automática, el embargo de los bienes y derechos de los deudores, que sean suficientes para garantizar el pago de las deudas. La SIPA pone a la disposición de los funcionarios, por cada deudor, el monto global de sus deudas y la lista de todos sus bienes y derechos existentes en el CEAP. Cabe al funcionario que efectúa la gestión de los procesos, por medio de un simple “clic” en el sistema, señalar qué bienes o derechos pretende embargar. El sistema efectúa todas las operaciones necesarias a la consumación del embargo. Siendo así, emite las notificaciones para las entidades bancarias, cuando se trate de embargo de acciones y cuentas bancarias, para las entidades patronales cuando se trate de embargos de vencimientos, para los clientes cuando se trate de embargo de créditos, etc.

Actualmente la emisión de esas notificaciones se efectúa en papel y simultáneamente por vía electrónica. Las entidades notificadas tienen acceso, en el sitio Web de la administración tributaria, por medio de la inserción de su clave de acceso, a los embargos que le fueron notificados y pueden responder por la misma

vía, confirmando el embargo y transfiriendo los fondos involucrados, sin necesidad de que se trasladen a los Servicios.

En los embargos de predios y de vehículos, que están sujetos a registro, las entidades competentes para el registro, acceden, a través del sitio Web de la DGCI, a los pedidos de registro que les son dirigidos, pudiendo visualizar y copiar los autos de embargos en documento electrónico, así como los requerimientos del registro. Por la misma vía pueden responder a la confirmación del registro de embargo.

De esta manera, sin intervención manual de los funcionarios, los predios y vehículos automóviles embargados pueden seguir para la fase de venta.

9. El Sistema Informático de Embargos Automáticos (SIGVEC), que automatiza todo el procedimiento de venta de los bienes embargados y disponibiliza en la Internet los avisos de los bienes en venta. Este sistema automatiza todos los actos anteriores a la marcación de la venta, nominadamente la publicación de avisos y las notificaciones de todas las entidades interesadas.

Desde agosto del año actual están disponibles en la Internet todos los avisos para la venta de los inmuebles, que pueden ser consultados por cualquier interesado. La administración tributaria presta todavía un servicio de envío de e-mail personalizado a todos los interesados que lo soliciten. Este e-mail es enviado siempre que se marque una nueva venta de predios con las características seleccionadas por los interesados.

Están en marcha alteraciones legislativas en el sentido de que sea posible efectuar las ventas de bienes embargados en remates por la Internet, aumentando así la transparencia del procedimiento y la comodidad de los interesados en la adquisición de los bienes.

El sitio Web que publica las ventas contiene varias formas de navegación, incluyendo un sistema de información geográfica con fotografías aéreas, a través del cual se localizan todos los inmuebles en venta.

10. La apuesta en la Internet como interfase relacional privilegiada entre la administración tributaria y los contribuyentes. Desde el año 2005, todos los deudores pueden consultar a través de la Internet sus deudas, así como proceder a su pago. Ese pago puede también ser efectuado en la red de cajeros automáticos ATM, así como en los Correos, en cualquiera institución bancaria o en los Servicios de la administración tributaria.

De la misma manera todas las entidades intervinientes en el embargo y venta de bienes pueden usar la Internet como canal para obtener o entregar información a la administración tributaria.

En julio de 2006, se inició la publicación en la Internet, de la lista de los deudores tributarios, previéndose que a lo largo del año 2007 se concluya la publicación de todos.

La administración tributaria dispuso una línea azul de apoyo a todos los deudores y a las personas interesadas en intervenir en la adquisición de bienes en venta coactiva, así como en la consulta de la lista de los deudores.

Al mismo tiempo, a medida que van siendo dispuestas nuevas funcionalidades en la Internet, el Director General de Impuestos, ha enviado un correo electrónico a los 2,5 millones de usuarios regulares del sitio Web de la DGCI que manifestaron interés en recibir ese tipo de información.

III. RESULTADOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROYECTO.

Como resultado de la apuesta en las nuevas tecnologías como instrumento de eficacia y de eficiencia de la administración tributaria, la cobranza coactiva creció sustancialmente desde el año 2003, previéndose que en el 2006 se duplique el valor cobrado.

Por otro lado, se alcanzó un nuevo umbral de simplicidad y comodidad para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El uso de la Internet por parte de los contribuyentes fue un éxito. Los medios de comunicación social y la opinión pública portuguesa han dado elevado relieve a la implementación de los proyectos de modernización tecnológica de la administración tributaria, en especial en el ámbito de la cobranza coactiva.

Este hecho promovió una relación más amigable entre los contribuyentes y la DGCI y produce también importantes efectos en la productividad de la economía.

La implementación del proyecto liberó a un número sustancial de recursos humanos de tareas rutinarias y sin valor agregado, para asignarles funciones de mayor productividad para el Servicio. Eso aumentó la motivación de los funcionarios y la dedicación en la consecución de los objetivos.

La incorporación generalizada de las nuevas tecnologías en el proceso productivo aumentó la eficacia y dotó a la DGCI de capacidad de respuesta a la mayor parte de las solicitudes.

El fuerte aumento de la capacidad de la DGCI para combatir el incumplimiento, superando la resistencia de los deudores al pago, aumentó la motivación y la productividad de los funcionarios.

Por primera vez en muchas décadas, el volumen de la deuda vencida e instaurada en un año corriente será inferior a la del año anterior, como se aprecia en el año 2006 con respecto a la del año 2005.

Pero el resultado más importante que proporcionó la implementación del sistema fue la generalización con respecto a los deudores, de una cultura en la que la administración tributaria adquirió una nueva eficacia y reacciona rápidamente a las situaciones de incumplimiento en el pago de los impuestos, aplicando efectivamente todas las facultades que la ley le confiere.

TEMA 3.2 HERRAMIENTAS AL SERVICIO DE LA COBRANZA

Santiago Segarra

Director de Departamento de Informática
Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT
(España)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El sistema de información de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.- 3. El papel de las entidades financieras en la gestión de los ingresos tributarios.- 4. Fases del procedimiento de recaudación.- 5. Riesgo recaudatorio.- 6. El modelo de datos del Sistema de Información de Recaudación de la AEAT.- 7. Herramientas informáticas horizontales para realizar la tramitación de expedientes.- 8. Control de vencimientos.- 9. Embargos.- 10. Gestión de solicitudes de aplazamiento.- 11. Consideraciones finales.

1. INTRODUCCIÓN

Este documento tiene como objetivo describir las principales características de las soluciones informáticas desarrolladas por la AEAT para la gestión de cobro de las deudas tributarias liquidadas por la Administración o del importe de las autoliquidaciones realizadas por el obligado tributaria pero que no han sido ingresadas, ya sea porque se solicita su aplazamiento, compensación o sencillamente porque se presenta la autoliquidación sin ingreso para no cometer infracción por defraudación.

Para comprender mejor los desarrollos informáticos es necesario describir el contexto en el que la AEAT realiza su actividad.

Las características del entorno son:

1. Importante participación de terceros en la gestión de la recaudación de estos importes. Éste sería el caso de las entidades financieras.
2. Fuerte nivel de informatización de las actuaciones administrativas que producen las liquidaciones tributarias.
3. Sólido sistema de información, que es único para todos los contribuyentes, todos los impuestos y para todos los procedimientos de aplicación de los tributos.
4. La AEAT también realiza la gestión de cobro de deudas liquidadas por otros entes públicos que le encomiendan su gestión recaudatoria.
5. Gran número de deudas a gestionar, lo que supone una fuerte dependencia para los funcionarios de las unidades de recaudación ejecutiva de las herramientas informáticas

Este documento analiza en primer lugar con mayor detalle algunas de estas características, realizando después una descripción básica de las fases del procedimiento de recaudación para poder entender mejor las soluciones informáticas desarrolladas.

Se comenta a continuación un aspecto novedoso: la fijación de un riesgo recaudatorio para cada deudor. Ello permite segmentar los expedientes atendiendo a este riesgo.

El documento también contiene una breve descripción del modelo de datos del Sistema de Integrado de Recaudación (SIR) que es una parte del Sistema de Información de la AEAT.

Más adelante se describen algunas infraestructuras del sistema informático de la AEAT, como es el caso de las aplicaciones horizontales para la selección de colectivos de expedientes y su tramitación, que son utilizadas por las aplicaciones informáticas que sirven de soporte para la gestión recaudatoria.

Finalmente se realiza una descripción básica de algunos procedimientos informatizados, como los de control de vencimientos, gestión de embargos o tramitación de solicitudes de aplazamiento.

2. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ESPAÑA.

Las Administraciones Tributarias realizan una actividad intensa en información para el cumplimiento de sus dos principales funciones: facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y prevenir y corregir el fraude fiscal.

El Sistema de Información de la Agencia Estatal de Administración Tributaria fue diseñado hace ya más de 25 años. Se optó por establecer un único sistema de información para todos los impuestos incluidos los correspondientes al comercio exterior, para todos los obligados tributarios y para todos los procedimientos. Entre éstos se encuentran los relativos a la gestión de cobro de las deudas tributarias. La parte del sistema de información que contiene los datos relativos a la gestión recaudatoria se denomina Sistema Integrado de Recaudación (SIR) y es una parte del sistema de información de la AEAT.

La estructura actual del sistema de información de la AEAT consta de tres niveles. El primero corresponde a la información estructurada. Se trata de datos almacenados en registros de ficheros de una base de datos relacional. A los primeros se les denomina filas y a los segundos tablas. El formato de estos datos se ajusta a una estructura predeterminada, de forma que su situación dentro de esta estructura permite deducir su significado. Para ello cada elemento básico de información está recogido en un campo del registro comprendido entre dos posiciones fijas. Si toda información está constituida por datos y su contexto, en el supuesto de información estructurada el contexto o significado se debe deducir del lugar que ocupan los datos en la base de datos.

Al existir en el caso español un número de identificación fiscal único para todos los impuestos, todos los registros (o filas) de los ficheros (tablas) de la base de datos incluyen este número de identificación fiscal.

En la base de datos relacional de la AEAT se almacena información procedente principalmente de cinco fuentes:

- 1- Las declaraciones tributarias de los obligados tributarios. En el caso español el principal procedimiento de determinación de la deuda es a través del mecanismo de autoliquidación. Incluso en el procedimiento del borrador de declaración de IRPF es el contribuyente quien acaba auto-liquidando, ya sea aceptando la propuesta que recibe de la AEAT o realizando los ajustes que considere oportunos.
- 2- Los ingresos realizados por los obligados tributarios. Esta información es suministrada por las entidades financieras en las que se realizan estos pagos. La AEAT no realiza la gestión del dinero: se limita a gestionar información.
- 3- La información con trascendencia tributaria suministrada por empresas, entidades financieras, entidades gestoras de planes de pensiones y otras Administraciones Públicas o captada por los órganos de investigación de la AEAT. Entre esta información se incluye, por ejemplo, la relativa a las cuentas bancarias. Este tipo de información también incluye el número de identificación fiscal del titular del dato, lo que permite imputar esta información no sólo a quien la proporciona sino también a quien resulta afectada por ella. En España se conoce este hecho como imputaciones de datos fiscales o información referenciada. Durante el período de presentación de la declaración de IRPF la información se pone a disposición de los contribuyentes (titulares de las imputaciones de datos).
- 4- La propia actividad administrativa de las unidades de la AEAT. Todas las actuaciones implican una acción informática al pulsar cualquier tecla de función. El sistema de información tiene registrada esta actividad. Producto de este mecanismo se obtienen liquidaciones administrativas, acuerdos de devolución, requerimientos de todo tipo, expedientes sancionadores, etc. Ello contribuye a evaluar las actuaciones realizadas por cada unidad administrativa. Esta evaluación influye en la retribución o salario percibido por los integrantes de cada unidad administrativa.
- 5- Los recursos y demás actuaciones de impugnación contra los actos de la Administración.

El segundo nivel informativo corresponde a información no estructurada. Los datos de esta información no pueden ser localizados de forma posicional sino que están integrados en su contexto. Por esta razón se los conoce también como *documentos electrónicos*, al estar la información compuesta por datos y contexto. Éste sería el caso de la imagen escaneada de un documento. La tecnología Web permite que el navegador instalado en el puesto de trabajo del usuario reproduzca la imagen contenida en el documento. Otro supuesto sería el fichero en formato audio correspondiente a una conversación telefónica. Los obligados tributarios pueden solicitar a la AEAT un cambio de domicilio por teléfono si acceden a que les sea grabada la conversación telefónica que mantienen con un operador de la AEAT. Los datos correspondientes al nuevo domicilio están incluidos en la conversación

telefónica. A través del reproductor de voz puede reproducirse el sonido correspondiente a la conversación mantenida.

Cada imagen digitalizada o conversión telefónica registrada consiste en un conjunto de bits que están almacenados en filas de tablas de la base de datos que, además de la identificación de su titular, incluye en un único campo la representación binaria de la imagen del documento o de la conversación telefónica.

El tercer nivel de información posibilita el análisis multidimensional de la misma. Las bases de datos relacionales permiten analizar fácilmente la información en dos dimensiones. Cada fichero o tabla de la base de datos corresponde a un elemento de información distinto. Cada registro o fila de una tabla determinada corresponde a un contribuyente. Cada elemento de información contenido en un registro o fila está recogido en un campo. Para acceder a un elemento de información es necesario conocer el tipo de información (fichero o tabla) y el Número de Identificación Fiscal. Acceder directamente al elemento de información supone tener que crear índices alternativos de acceso. La resolución del problema se complica cuando se desea encontrar en el sistema de información, contribuyentes que cumplan determinados condiciones en distintos elementos de información (campos) contenidos en distintas tablas. Es necesario desarrollar un programa para cada caso, sin que se pueda obtener una respuesta en tiempo real.

Para responder en modo on-line a este tipo de preguntas es necesario organizar la información de otra manera: Los sistemas informacionales permiten realizar el análisis multidimensional. Los datos se descargan de la base de datos y se cargan en otros ficheros que tienen asociados tantos índices como elementos de información (o campos) sea necesario tratar. Por tanto, a diferencia de lo que sucede con la información estructurada y la no estructurada, los sistemas informacionales no se almacenan físicamente en la base de datos relacional de la AEAT sino en otro tipo de ficheros.

El hecho de que todos los procedimientos gestores estén soportados por el mismo sistema de información facilita la actividad de gestión recaudatoria de la AEAT.

Así, por ejemplo, las aplicaciones que soportan la gestión de los procedimientos de liquidación incorporan las liquidaciones de forma inmediata al Sistema Integrado de Recaudación. No existen tiempos muertos.

Otro ejemplo lo constituyen las devoluciones tributarias. Un mecanismo de extinción de deudas diferente al ingreso son las compensaciones, que pueden ser solicitadas a instancia del propio deudor o iniciarse de oficio en período ejecutivo por los órganos de Recaudación.

Si durante la gestión recaudatoria de la deuda, se descubre un crédito a favor del deudor, ya sea una devolución tributaria o cualquier otro, este crédito puede ser compensado de oficio y ser aplicado en parte o en su totalidad al pago de la citada deuda.

Las devoluciones tributarias son tramitadas informáticamente por la aplicación denominada *Sistema Consolidado de Gestión de Devoluciones* (SCGD). Esta

aplicación está relacionada con el SIR. Toda devolución acordada es cruzada antes de realizar su pago con la información del acreedor para comprobar si es deudor. Si éste tiene importes exigibles la devolución es retenida informáticamente. Las unidades de Recaudación proceden entonces a su compensación, aplicando el importe de la devolución al pago de las deudas y devolviendo, en su caso, la cantidad restante.

Todas estas actuaciones están soportadas por aplicaciones informáticas: el SCGD y las aplicaciones de compensaciones y embargos del SIR, que están relacionadas entre sí, de tal forma que las actuaciones que se hacen en cualquiera de ellas repercuten en las demás.

Otro supuesto lo constituye la tramitación de solicitudes de certificación de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones tributarias que la ley exige a personas naturales y jurídicas para contratar con la Administración Pública y solicitar becas, subvenciones o ayudas. La certificación no es expedida si el solicitante figura como titular de deudas en el sistema de información de la AEAT. Es más, para inducir al pago de las deudas que estén pendientes, antes de solicitar estas certificaciones el solicitante puede consultar por Internet las deudas que tiene pendientes de pago. Para ello es necesario que se acredite a distancia mediante un certificado de identificación electrónica expedido por alguna de las 22 autoridades de certificación que reconoce la AEAT.

Otro caso en el que se pone de manifiesto la ventaja de que el sistema de información sea único es el relativo a la gestión informatizada de los recursos administrativos que interponen los obligados tributarios.

Si un obligado tributario no está de acuerdo con un acto administrativo dictado por la AEAT puede interponer un recurso de reposición ante el propio órgano que dictó el acto.

Si el acto recurrido dio lugar a una deuda, la resolución del recurso debe adecuar la situación o los importes de la deuda al sentido de la resolución en el sistema de información y, además, durante el tiempo que tarde en dictarse dicha resolución, la gestión recaudatoria de la deuda puede quedar suspendida. Esta suspensión se producirá si se garantiza la deuda y los intereses que puedan devengarse en el procedimiento.

Si finalmente la resolución es desestimatoria, se levanta esta suspensión y se continúa la gestión recaudatoria de la deuda, liquidando los intereses que correspondan por el tiempo que ha permanecido suspendida.

Existe una aplicación informática para tramitar todo tipo de impugnaciones sobre actos dictados por la AEAT, que tiene además automatizados los efectos que se deben producir sobre el sistema de información en los actos recurridos como consecuencia de la resolución dictada. Esta aplicación genera suspensiones, anulación de deudas, alta de garantías o nuevas liquidaciones en el SIR.

3. EL PAPEL DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS EN LA GESTIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Prácticamente la totalidad de las entidades financieras que operan en España actúan como entidades colaboradoras en la recaudación de los tributos.

Realizan por cuenta de la AEAT operaciones de gestión de tesorería, de gestión de información y de gestión documental.

La gestión de tesorería consiste en abonar el importe de los ingresos tributarios recibidos en cuentas a nombre del Tesoro Público y en realizar la transferencia de la recaudación cada quince días al Banco de España en un plazo máximo de siete días hábiles desde el vencimiento de cada una de las 24 quincenas anuales de recaudación.

En cada entidad colaboradora existen cuatro cuentas a nombre del Tesoro Público donde se anotan estos ingresos. Estas cuentas tienen restringido el tipo de movimientos que la entidad financiera puede realizar, por lo que se denominan cuentas restringidas. Las cuatro cuentas restringidas corresponden a:

- 1- Ingresos por autoliquidación de determinados modelos de declaración que afectan sólo a empresas que hayan realizado operaciones en el ejercicio anterior por importe superior a 6 millones de euros.
- 2- Resto de ingresos por autoliquidación.
- 3- Ingresos de liquidaciones practicadas por la AEAT y de deudas tributarias cuya gestión de cobro en ejecutiva han encomendado otros entes públicos a la AEAT. También se les conoce como liquidaciones de contraído previo, al contabilizarse antes el derecho que el ingreso. En el supuesto de autoliquidaciones con importe a ingresar la contracción de los derechos se produce simultáneamente a su cancelación en el momento de conocerse el importe ingresado.
- 4- Ingresos de tasas cuya recaudación en período voluntario gestiona la AEAT por cuenta de órganos y organismos de la Administración General del Estado.

Es importante resaltar el hecho de que la AEAT no admite ingresos en sus oficinas: sólo pueden realizarse a través de una entidad financiera.

La gestión de información incluye la comunicación a la AEAT del importe de los saldos de las cuentas a nombre del Tesoro Público, así como de la información de detalle de cada uno de los ingresos recibidos. Estos suministros de información se realizan por medios telemáticos y con periodicidad quincenal. Existe una comunicación de saldos y de detalle de ingresos distinta para cada una de las cuatro cuentas restringidas.

La información de detalle se transmite por medios telemáticos a la AEAT siete días después del vencimiento de cada quincena. El contenido es diferente según se trate de autoliquidaciones, liquidaciones administrativas de contraído previo o tasas, pero es la misma para todos los impuestos.

Así, por ejemplo, en el supuesto de autoliquidaciones los elementos de información suministrados son los siguientes: NIF del obligado tributario, tres primeras letras del apellido en el caso de personas naturales, el número de justificante consignado en el formulario de autoliquidación, que incluye el código de impuesto, importe, fecha y sucursal de ingreso. La entidad financiera no captura ningún otro dato de la autoliquidación.

En el supuesto de liquidaciones de contraído previo los datos suministrados por la entidad colaboradora son: NIF del obligado tributario, número del justificante de la carta de pago proporcionada por la AEAT al deudor, importe ingresado, lugar y fecha de ingreso.

Todos estos datos son capturados por la entidad cuando toma razón del ingreso. Es la propia aplicación utilizada por los empleados de la oficina bancaria la que incorpora estos datos. Las aplicaciones bancarias pueden así realizar las validaciones correspondientes a cada dato capturado en presencia del cliente que realiza el ingreso. Por ejemplo, en los datos correspondientes al NIF o al número de justificante existe un dígito de control, los códigos de modelo que forman parte del número de justificante de las autoliquidaciones deben corresponder a alguno de los autorizados por la AEAT, el importe a ingresar para las liquidaciones de contraído previo está relacionado con el número de justificante de ingreso... Al estar presente el obligado tributario cuando estas discrepancias son advertidas por la aplicación de la entidad financiera, éstas se pueden resolver de forma inmediata.

Una vez recibida la información de detalle la AEAT comprueba en primer lugar que la suma de los ingresos coincide con la transferencia realizada al Banco de España. Para ello esta entidad comunica por medios telemáticos a la AEAT los importes transferidos por las distintas entidades financieras. Realizada la comprobación, se efectúa la imputación de la información de detalle de los ingresos a cada obligado tributario.

La gestión documental que realizan las entidades financieras se limita a la recepción y conservación de los documentos de ingreso, excepto en el supuesto de las declaraciones anuales correspondientes a la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades, para los que deben entregar las declaraciones a la AEAT para que ésta realice la captura de la información declarada por el obligado tributario.

4. FASES DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

En el caso español se distinguen dos períodos: voluntario y ejecutivo. A su vez en el período ejecutivo pueden diferenciarse dos fases: apremio y embargo.

La fecha límite de ingreso del período voluntario viene determinada por la normativa propia de cada tributo para el supuesto de autoliquidaciones y por la Ley General Tributaria para las liquidaciones de contraído previo. En éste caso depende de la fecha de notificación de la liquidación: para las notificaciones efectuadas en la primera quincena de cada mes la fecha límite de ingreso es el día 20 del mes

siguiente, para las notificadas en la segunda quincena la fecha límite es el día 5 del mes posterior al siguiente.

El período ejecutivo se inicia al día siguiente de la finalización del período voluntario, salvo que la deuda esté suspendida por haberse solicitado su aplazamiento, fraccionamiento o compensación o por haberse interpuesto recurso con solicitud de suspensión. En estos casos el importe de la deuda debe quedar garantizado mediante aval solidario de entidad de crédito, hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente.

La primera fase del período ejecutivo, la fase de apremio, supone la asignación de un nuevo plazo de ingreso para el importe resultante de la liquidación administrativa o de la sanción, incrementadas en un 20% en concepto de recargo del período ejecutivo.

Se notifica al obligado tributario la providencia de apremio en la que se identifica la deuda pendiente, se liquida el recargo del período ejecutivo y se le requiere para que efectúe el pago. La notificación incluye las cartas de pago necesarias para realizar el ingreso de estos importes. La providencia de apremio tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor. Para que esta facultad pueda ser ejercida debe transcurrir un nuevo período de pago cuya fecha límite viene determinada por la fecha de notificación de la providencia. Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, el pago debe efectuarse hasta el día 20 del mismo mes al de la fecha de recepción. Si la notificación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, el pago debe efectuarse hasta el día cinco del mes siguiente.

Los recargos del período ejecutivo pueden ser de tres cuantías: Es del 5% cuando se satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de que tenga lugar la notificación de la providencia de apremio. Es del 10% cuando se satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la fecha límite de ingreso de la fase de apremio con las cartas de pago que acompañan a la notificación de la providencia de apremio. Si el deudor no efectúa el pago dentro del plazo de la fase de apremio, le corresponde pagar el 20% de recargo de apremio ordinario, que además es compatible con los intereses de demora que puedan devengarse, y se inicia la fase de embargo, en la que se procede a la traba y ejecución forzosa de sus bienes y derechos, hecho del que el deudor es advertido en la misma providencia de apremio. Si la deuda estuviera garantizada se procede en primer lugar a la ejecución de la garantía.

El ingreso del importe pendiente de pago interrumpirá en cualquier momento las actuaciones de embargo.

A diferencia de lo que sucede en el período voluntario y en la fase de apremio, en la fase de embargo se produce la acumulación de todas las deudas para las que haya transcurrido la fase de apremio y las actuaciones de embargo se realizan sobre todas ellas en conjunto.

El embargo de los bienes y derechos del deudor se efectúa en cuantía suficiente para cubrir el importe pendiente de la deuda de la liquidación original, los intereses

de demora que se devengan hasta la fecha del ingreso, el recargo del período ejecutivo y las costas del procedimiento ejecutivo.

5. RIESGO RECAUDATORIO.

La asignación de un riesgo recaudatorio a cada deudor se realiza para analizar su probable comportamiento frente a su obligación de ingreso. Depende básicamente de tres variables o parámetros:

- su capacidad económica;
- el importe de las deudas pendientes de pago;
- su volatilidad.

El sistema informático atribuye un riesgo recaudatorio a cada deudor analizando la información existente en la base de datos de la AEAT.

La variable capacidad económica se determina a partir de los siguientes elementos de información: préstamos hipotecarios, bienes inmuebles, ventas interiores, ventas intracomunitarias, exportaciones, base imponible del Impuesto sobre Patrimonio, base imponible del Impuesto sobre Renta de Personas Físicas o de Sociedades e imputaciones de información de rendimientos.

La variable volatilidad mide la capacidad de “desaparecer” ante una adversidad financiera. Utiliza los siguientes elementos de información: número de empleados y retribuciones satisfechas, ventas interiores, base imponible de IVA, ingresos por autoliquidación de IVA, por retenciones de trabajo personal y por retenciones sobre pagos en concepto de alquiler de locales de negocio

La variable deudas se obtiene por suma de los importes de las deudas pendientes de pago

El riesgo recaudatorio se estratifica en tres zonas de riesgo: medio-bajo, alto y muy alto.

La zona de riesgo uno o de riesgo medio-bajo está integrada por contribuyentes para los que se considera que tienen capacidad económica suficiente para hacer frente al pago de las deudas.

La zona de riesgo dos o de riesgo alto se compone de contribuyentes para los que se considera que, aunque disponen de bienes, su alta volatilidad hace aconsejable un estudio adicional para la adopción de medidas que permitan asegurar el cobro de las deudas.

La zona de riesgo tres o de riesgo muy alto está formada por los contribuyentes para los que se considera que tienen unas posibilidades de pago prácticamente nulas.

El riesgo recaudatorio es una variable que puede utilizarse para varios fines:

1. Permite priorizar actuaciones.
2. Posibilita realizar un seguimiento diferente de los deudores según su nivel de riesgo.
3. Permite que el riesgo recaudatorio sea una variable que pueda ser tenida en cuenta por los Jefes de Dependencia de Recaudación para asignar expedientes a las distintas unidades.

En el caso de personas jurídicas, para asignar un determinado perfil de riesgo recaudatorio se tiene en cuenta, además del riesgo relativo al contribuyente, que podríamos llamar “principal”, el riesgo recaudatorio de los posibles responsables del pago de las deudas. En consecuencia, la aplicación informática evalúa también este riesgo. Para llevar a cabo esta operación se considera como posibles responsables tributarios a todos los que figuran como administradores legales en el sistema de información de la AEAT.

Por ello se clasifican a los contribuyentes que sean personas jurídicas en una segunda zona de riesgo, que se puede denominar “subzona”, en función de la zona de riesgo que corresponda a los administradores.

La aplicación informática determina, por tanto, el riesgo de todos los administradores asignándoles su correspondiente zona de riesgo uno, dos o tres y califica al “contribuyente principal” dentro de la subzona que corresponde al administrador que tiene un menor riesgo recaudatorio.

Por ejemplo, si una entidad carece de bienes, y por tanto se clasifica en la zona de riesgo tres, pero aparecen cinco administradores en el Sistema de Información de la AEAT (BDC) y dos son de zona de riesgo uno, uno de zona de riesgo dos y dos de zona de riesgo tres, la entidad aparecerá calificada con zona de riesgo tres y subzona de riesgo uno, siendo tres la zona de riesgo del deudor principal (riesgo muy alto) y uno la zona de riesgo de su administrador con menor riesgo (riesgo medio o bajo).

Se ha considerado, además, que las unidades de recaudación necesitan analizar el riesgo de forma dinámica y permanente, puesto que el riesgo recaudatorio de un contribuyente puede cambiar, por ejemplo ante la existencia de actuaciones inspectoras en curso.

Por este motivo se ha desarrollado la posibilidad de incorporar en modo simulación un importe de deuda no liquidado todavía y realizar el cálculo del riesgo recaudatorio.

Además es posible modificar la información que tiene en cuenta la aplicación de riesgo para asignar el perfil de riesgo recaudatorio (básicamente los datos de los elementos patrimoniales y de la actividad incluidos en las Bases de Datos) a efectos de simulación.

El acceso al riesgo recaudatorio puede hacerse para un sujeto en particular o para un colectivo a través de un *Infoclase* que permite a través de una serie de atributos acotar colectivos de deudores, proporcionando una relación de los mismos e información de detalle individual.

Las aplicaciones de gestión recaudatoria utilizan esta variable. También lo hacen otras aplicaciones relativas a otros procedimientos como es el caso de la tramitación de solicitudes de devolución.

6. EL MODELO DE DATOS DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT.

El Sistema de Información de Recaudación (S.I.R.) forma parte del Sistema de Información de la AEAT. Consta de más de cien entidades o ficheros diferentes.

Su columna vertebral la integran las siguientes entidades: deudor, deuda (liquidación o autoliquidación no ingresada), vencimiento, justificante de ingreso e ingreso.

Además existen otras entidades que se corresponden al contenido de cada tipo de procedimiento: aplazamientos, compensaciones, embargos, derivaciones de responsabilidades, procesos concursales, garantías...

- La entidad *deudor* recoge la información básica necesaria para la gestión recaudatoria de la persona natural o jurídica que tiene deudas pendientes de pago. Obviamente incluye el Número de Identificación Fiscal, así como el riesgo recaudatorio asignado. Otros datos identificativos, como el domicilio, se localizan en la tabla de identificación de la base de datos relacional de la AEAT. Recoge además importes pendientes acumulados de todas las deudas según la fase de gestión de cobro en la que se encuentren.

Un dato muy importante de esta entidad es la unidad administrativa responsable de la gestión de cobro de sus deudas. Cada deudor está asignado a una unidad de recaudación, que es la que ha de gestionar todos sus procedimientos. Las aplicaciones informáticas del Sistema de Recaudación utilizan este dato para indicar a las unidades la carga de trabajo y las actuaciones pendientes.

Esta unidad se determina informáticamente en base a una serie de criterios preestablecidos. Si estos criterios cambian (por ejemplo, al generarse nuevas deudas para este deudor), la unidad responsable del mismo cambia también, y se actualiza el dato en esta entidad. La unidad que consta aquí es la responsable del deudor en el momento actual.

A lo largo de toda su gestión recaudatoria un deudor puede haber pasado por varias unidades de recaudación, y como los resultados obtenidos por estas unidades se miden en base a la gestión que realizan con sus deudores, se necesita también saber el tiempo de permanencia de un deudor en una determinada unidad de adscripción, para imputar correctamente los resultados obtenidos según la fecha en que se produjeron.

El sistema de información de la AEAT recoge actualmente información de 42 millones de sujetos de los que 9 millones están en la tabla o fichero de deudores por haber tenido o tener alguna deuda.

- En la entidad denominada *deuda* se almacena la información relativa a la liquidación practicada por la AEAT u otro ente público que haya encomendado su gestión de cobro a la misma, o la correspondiente a la autoliquidación sin ingreso presentada por el obligado tributario. Cada deuda se identifica por un número de liquidación cuya composición permite conocer quién practicó la liquidación (la AEAT, el propio deudor u otro ente público) el procedimiento administrativo que ha originado la liquidación y el órgano autor de la misma. Incluye además un dígito de control. Recoge también el concepto tributario por el que se anotarán en la contabilidad de la AEAT todas las operaciones que se vayan produciendo sobre la misma y que tengan trascendencia contable.

Contiene además información relativa al importe original de la liquidación, a los importes ingresados y a los importes pendientes en cada una de las fases del procedimiento de recaudación, ya que puede darse el caso de una deuda cuyo importe se haya desdoblado en varias cantidades que se encuentren en fases distintas. Un ejemplo de ello son los fraccionamientos consecuencia de la resolución de una solicitud de un aplazamiento.

Esta entidad contiene en la actualidad 35.7 millones de registros.

- La entidad *vencimiento* corresponde a un importe asociado a una liquidación que debe ser ingresado antes de una fecha límite. Este importe puede estar integrado tanto por cantidades procedentes de la liquidación original como por cantidades que se pueden haber añadido en el procedimiento de recaudación, como es el caso de los intereses de demora, los recargos y las costas del procedimiento repercutibles al deudor.

Según la fase de procedimiento de recaudación se distinguen vencimientos en período voluntario, en fase de apremio o en fase de embargo, y, según su origen, vencimientos resultado de una liquidación administrativa, de una autoliquidación no ingresada o de un aplazamiento

Cuando se da de alta una liquidación en el sistema se genera de forma inmediata un registro en la entidad *deuda* y otro en la entidad *vencimiento*. Los restantes vencimientos derivan siempre de un vencimiento anterior. Cada vencimiento incluye por tanto información del vencimiento de procedencia.

Esta entidad es la más importante para el sistema informático ya que determina para cada fecha límite el importe pendiente de ingreso. Todos los procesos de control y actualización de datos de la gestión recaudatoria se basan en la entidad *vencimiento*.

Esta entidad contiene actualmente 63 millones de registros.

- La entidad *justificante de ingreso* recoge los datos de las diferentes cartas de pago que produce el sistema informático. La emisión de las cartas de pago se realiza siempre informáticamente. Con cada emisión se da de alta un nuevo registro en esta entidad. Cada justificante de ingreso está asociado informáticamente a un vencimiento, aunque un vencimiento puede tener asociado más de un justificante de ingreso cuando, por ejemplo, el deudor solicita una copia por haber extraviado el anterior.

Cada justificante está identificado por un número de justificante único. En el caso de la emisión de una copia el número es distinto al del justificante anterior. Este número incorpora un dígito de control en cuyo cálculo interviene el importe a ingresar. El dígito de control puede ser comprobado por la aplicación informática de la entidad financiera que tome razón del ingreso, lo que asegura que el deudor satisface todo el importe consignado en el justificante de ingreso e impide que se produzcan errores materiales por parte de la entidad financiera al teclear los importes.

La entidad *justificante* incluye los importes a pagar y, al estar asociada al vencimiento, permite que los ingresos realizados con este número de justificante puedan ser automáticamente aplicados a él sin intervención del usuario.

- La entidad *ingreso* incluye información de todos y cada uno de los ingresos recibidos. Éstos se denominan ingresos en formalización cuando son resultado de practicar un descuento de un pago realizado por la AEAT. Sería el supuesto de una devolución tributaria pagada por la AEAT en la que se ha deducido una cantidad para cancelar una deuda pendiente de pago del titular de la devolución.

Para el resto de ingresos la información es suministrada siempre por alguna entidad financiera. Cuando un tercero ejecuta un bien o derecho de un deudor, el importe resultante deberá ser ingresado en una entidad financiera colaboradora por el tercero mediante un justificante de ingreso expedido por la AEAT. En el supuesto de los ingresos en formalización son las aplicaciones de la AEAT quienes incorporan directamente la información del ingreso cuando se realiza el descuento en el pago.

Los datos recogidos en los registros de esta entidad contienen, además de los datos suministrados por la entidad financiera (NIF, número de justificante, importe, fecha y lugar de ingreso), otros datos, como la fecha de incorporación al sistema y los importes devueltos en su caso al deudor.

Estas entidades constituyen la columna vertebral del SIR, ya que intervienen en todos los procedimientos de recaudación y constituyen la base de otras entidades que soportan la gestión de procedimientos específicos.

Un ejemplo lo constituyen las entidades relacionadas con las actuaciones de embargo. Incluyen las entidades relativas a los bienes y derechos que son objeto de traba primero y de ejecución después, así como la diligencia de embargo que incluye los datos del expediente, la relación de vencimientos que lo integran y la

propuesta de aplicación de ingresos basada en la ordenación dada a los mismos cuando el ingreso no cubra el total de los importes pendientes de estos vencimientos.

En el supuesto de expedientes de compensación se incluye en las entidades correspondientes la información del crédito tributario objeto de compensación así como de los datos relativos a los vencimientos a compensar.

En los expedientes de aplazamiento existe una entidad relativa a la solicitud presentada por el deudor, otra entidad relativa a las garantías aportadas y otra a la resolución de la solicitud a través de un acuerdo.

7. HERRAMIENTAS INFORMÁTICAS HORIZONTALES PARA REALIZAR LA TRAMITACIÓN DE EXPEDIENTES.

En el Departamento de Informática Tributaria se han desarrollado dos herramientas informáticas que son la base utilizada por un gran número de aplicaciones de gestión de los procedimientos tributarios: el *tramitador de expedientes* y el *infoclase*. Estas herramientas están relacionadas entre sí y han sido diseñadas en conjunto.

Los infoclases permiten la selección de determinados colectivos de expedientes en base a atributos de información generados de antemano, lo que posibilita la selección con distintos criterios de colectivos de expedientes sin tener que hacer programas específicos para cada tipo de selección. Para ello, cada expediente tiene asociado una matriz de ceros y unos que indican si cumplen o no determinada condición o atributo de información. Así, por ejemplo, en el caso del infoclase de vencimientos la matriz de cada vencimiento indica si se encuentra o no en determinado período o fase del procedimiento de recaudación, si el plazo transcurrido desde que se encuentra en esta situación está comprendido en determinado intervalo temporal, si el importe pendiente de pago está comprendido en alguno de los diferentes intervalos de importes, si el origen de la deuda es una liquidación administrativa practicada por la Administración Tributaria, una autoliquidación no ingresada o un deuda liquidada por otro ente público, cuál ha sido la oficina liquidadora (Inspección, Aduanas, Gestión), si existe riesgo recaudatorio del deudor, cuál es la unidad de adscripción... Así hasta 256 posibles atributos de información.

El tramitador permite que puedan ejecutarse acciones de un procedimiento tributario de forma individual o colectiva a partir de una selección realizada por el infoclase. Para ello hay que realizar una definición previa de cada procedimiento indicando qué estados configuran la tramitación del mismo y las acciones que se pueden ejecutar sobre cada uno de ellos para producir cambios de estado.

La información que se refleja en estas herramientas se actualiza diariamente mediante procesos *batch* que actualizan la matriz de ceros y unos para cada expediente, por lo que los usuarios tienen cada mañana al sentarse en su puesto de trabajo la imagen actualizada de la información. Su uso, tanto a nivel de consulta como de toma de decisiones, es en modo on-line, obteniéndose las respuestas en tiempo real.

Entre las ventajas a destacar de este tipo de herramientas sobre las aplicaciones convencionales se pueden citar:

- Permiten realizar acciones individuales o colectivas.
- Eliminan la necesidad de obtener listados en papel.
- Concentran todas las posibles acciones a adoptar en una única aplicación.
- Homogeneizan en su aspecto las distintas aplicaciones de gestión para los usuarios.

Entre los inconvenientes, se pueden destacar:

- Mayor esfuerzo en fase de definición.
- Necesidad de tiempo de proceso diario para generación de la información.
- Necesidad de almacenar mayor cantidad de información.
- Cambio en la filosofía de trabajo del usuario.

8. CONTROL DE VENCIMIENTOS.

Es el proceso básico del SIR. Identifica los vencimientos para los que ha transcurrido la fecha límite de ingreso sin que éste se haya producido, y sin que exista constancia en el sistema de información de que se haya suspendido su exigibilidad.

Éste es un proceso que se ejecuta tanto para las deudas que estén en período voluntario como para las que estén en fase de apremio.

El control de vencimientos tiene en cuenta el plazo que tienen las entidades financieras para suministrar la información de los ingresos que han recaudado, marca los vencimientos como vencidos, calcula los días transcurridos desde la fecha límite de ingreso y analiza determinados atributos del vencimiento, de la deuda y del deudor. Prepara la información para que se pueda realizar la providencia de apremio u ordenar el inicio de la fase de embargo.

Estas acciones se materializan a través del infoclase de vencimientos que permite, además, la emisión de los correspondientes documentos: cartas de pago, providencias de apremio, acuses de recibo.... Tratándose de procesos masivos la emisión física de documentos se efectúa a través del Centro de Impresión y Ensobrado de la AEAT. Este centro realiza la impresión de documentos y su ensobrado y genera una imagen digital del documento que se almacena en el sistema de información.

La providencia de apremio de un vencimiento supone desde el punto de vista informático que éste se cancele y que se dé de alta un nuevo vencimiento, que es de apremio, con el importe exigible incrementado en el 20% de recargo ejecutivo, y que obviamente no tiene fecha límite de ingreso ya que ésta depende de la notificación de la providencia de apremio. El nuevo vencimiento de apremio recoge información del vencimiento en voluntaria del que procede. Ambos vencimientos están por tanto conectados.

El inicio de la fase de embargo supone que el correspondiente vencimiento de apremio se marque como vencido para que pueda ser tratado por los procesos de emisión de órdenes de embargo.

El proceso que permite la emisión de estos productos es parametrizable, en base a los atributos configurados en el infoclase, para dar diferente tratamiento a vencimientos que tengan diferente perfil. Así, por ejemplo, vencimientos que correspondan a deudores de mayor riesgo recaudatorio o con mayor importe pendiente pueden ser tratados de modo preferente y obtener los documentos a notificar para ser comunicados por funcionarios de la AEAT, y no a través del servicio postal ordinario.

El usuario competente de la Dependencia de Recaudación dispone de una transacción en la que se indica el número de vencimientos apremiables o que pueden pasar a la fase de embargo y los atributos citados. Aplicando los operadores *booleanos* sobre estos atributos se pueden realizar selecciones dinámicas de colectivos de vencimientos a apremiar o a pasar a fase de embargo. La respuesta a esta parametrización de colectivos se obtiene de forma on line. El usuario responsable obtiene en tiempo real respuesta del ordenador por la que conoce el colectivo de vencimientos que cumplen las condiciones sobre los atributos por él establecidas.

Pero, además, puede tomar la decisión de ejecutar el proceso de apremio o el pase a la fase de embargo individualmente o para los colectivos seleccionados. En el primer supuesto la respuesta se obtiene en tiempo real, mientras que en el segundo el proceso se ejecuta en modo *batch* en jornada de tarde-noche. Las decisiones adoptadas actualizan el sistema de información y son tenidas en cuenta en el siguiente control de vencimientos.

Por lo tanto el control de vencimientos en el proceso *batch* prepara la información para que se adopten decisiones en tiempo real a través del Info-clase.

9. EMBARGOS.

Si no se ha procedido al ingreso de la deuda ni en período voluntario ni en la fase de apremio, se inicia la fase de embargo.

En ella se actúa contra todos los bienes y derechos conocidos del deudor y con todas sus deudas que estén en esta fase.

Los bienes o derechos embargables son determinados por el Reglamento de Recaudación, que establece además un orden o prelación en base al tipo de bien de que se trate.

La información utilizada por los órganos de Recaudación para la localización de bienes susceptibles de embargo proviene principalmente del Sistema de Información de la AEAT, que se alimenta de la información suministrada por terceros. El sistema de información de la AEAT dispone de información de todas las

cuentas bancarias de las entidades financieras que operan en España, de las participaciones de fondos de inversión que tienen los obligados tributarios, de sus acciones o participaciones sociales, de sus bienes inmuebles, de sus vehículos, de sus empleadores, de la identidad de sus clientes...

También pueden descubrirse otros bienes por las propias actuaciones de las Unidades de Recaudación que son incorporados a la Base de Datos.

Cada actuación de embargo se documenta en una diligencia de embargo. Las deudas en fase ejecutiva de un mismo deudor pueden acumularse en una única diligencia de embargo. Estas diligencias son notificadas a los depositarios de los bienes, que pueden ser distintos de los propios deudores. Una vez que se haya notificado la diligencia de embargo, el depositario debe proceder a realizar la traba o inmovilización del bien, siendo responsable por el montante de las deudas del contribuyente contenidas en la diligencia de embargo.

Por ejemplo, el saldo de una cuenta bancaria es del deudor, pero el depositario es la entidad financiera dónde esta abierta dicha cuenta, por lo que la diligencia de embargo se dirige a la entidad, que es quién efectúa la traba del importe que proceda. La entidad financiera es así responsable frente a la Administración Tributaria.

Una vez trabado el bien, se notifica el embargo al deudor, quien puede ingresar el importe pendiente en cualquier momento antes de que se proceda a la ejecución del bien.

Las diligencias de embargo están asociadas informáticamente a las deudas en fase de embargo del deudor. Para cada diligencia estas deudas son clasificadas en base a un orden determinado, que se utilizará para la aplicación de los posibles ingresos conseguidos en su tramitación, ya que el importe que se ingrese como consecuencia de la actuación de embargo puede no cubrir la totalidad del importe de las deudas incluidas en la diligencia.

En el sistema informático existen básicamente dos infoclases para gestionar los embargos de deudas:

- Infoclase de deudores en embargo: permite obtener información de la titularidad de todos los bienes de un deudor que constan en la Base de Datos única, saber si hay actuaciones pendientes de realizar sobre algún tipo de bien e iniciar las actuaciones de embargo que procedan.
- Infoclase de diligencias de embargo: proporciona información de todos los procedimientos de embargo realizados sobre un deudor, así como realizar la tramitación de los mismos.

La tramitación de cada tipo de bien es una aplicación informática distinta, ya que las actuaciones a realizar con cada uno de ellos y los sujetos intervinientes en el procedimiento son diferentes.

Son bienes susceptibles de embargo las cuentas bancarias, los fondos de inversión, la deuda pública, los créditos comerciales, las devoluciones tributarias, los pagos de entes públicos, los arrendamientos, otros créditos a corto plazo, los sueldos y

salarios, los inmuebles, las alhajas, los vehículos, otros bienes muebles, los créditos a largo plazo y el dinero en efectivo.

Dependiendo del tipo del bien y utilizando las correspondientes aplicaciones informáticas, hay embargos que están totalmente automatizados, en los que la intervención del usuario es mínima.

Éste es el caso del embargo de cuentas bancarias. Todos los meses se generan automáticamente determinadas diligencias de embargo de cuentas bancarias en base a la información que se dispone en el sistema de titularidades de cuentas proporcionada por las propias entidades financieras. Estas diligencias se envían a las entidades por vía telemática, que automáticamente realizan la traba de los importes ordenados, informando a continuación a la AEAT, también por vía telemática, del resultado. Si, como consecuencia de esta traba, el deudor ingresa las deudas de la diligencia, también telemáticamente se da orden a la Entidad para que libere el importe trabado. Si la Entidad no ha recibido la orden de liberación transcurrido un plazo fijado, procederá al ingreso de esta cantidad en las cuentas de la AEAT. Este hecho se conocerá cuando la entidad suministre la información de los ingresos anotados en la cuenta restringida de ingresos de contraído previo. La información de estos ingresos se aplicará a la cancelación de las deudas de la diligencia según el orden preestablecido.

Desde 2005 se ha puesto en producción un sistema telemático de intercambio de información por el que las entidades locales y autonómicas comunican diariamente los pagos que van a realizar con cargo a su presupuesto de gastos para que la AEAT confirme que sus acreedores no tienen deudas pendientes de pago. En caso de que fuesen deudores la AEAT emite la correspondiente diligencia de embargo.

Existe también una unidad especial de recaudación denominada Unidad de Recaudación de Deudas de Menor Cuantía, que realiza la gestión recaudatoria de aquellos deudores cuyo importe total pendiente no excede de una determinada cantidad. Esta Unidad es la que mayor número de deudores gestiona, pero que, dada su naturaleza, son las que más fácilmente se recaudan.

Como apoyo a esta Unidad existen una serie de procesos informáticos que realizan automáticamente la mayor parte de las actuaciones de embargo, minimizando así las actuaciones de los usuarios. Estos procesos incluyen además del embargo de cuentas bancarias, el embargo de vehículos y el de sueldos y salarios.

El embargo de vehículos consiste en comunicar mediante soporte informático al Registro Central de Bienes Muebles la matrícula de los vehículos que no pueden ser objeto de transmisión. La mera comunicación de este acción al deudor provoca que éste realice el ingreso de las deudas pendientes. La información relativa a los vehículos y sus titulares la suministra periódicamente la Dirección General de Tráfico a la AEAT por teleproceso.

El embargo de sueldos y salarios consiste en comunicar al empleador la orden de que practique determinados descuentos en las nóminas de su empleado y de que efectúe el ingreso de estos descuentos en alguna entidad financiera. La relación de

empleados así como sus retribuciones es comunicada por los empleadores a la AEAT con periodicidad anual.

Si el bien trabado es un saldo de una cuenta bancaria, un importe en efectivo o un crédito a favor del deudor la cancelación de la deuda se realiza de forma directa. Para el resto de bienes o derechos es necesario proceder a la enajenación de los mismos. El precio de enajenación obtenido se aplica entonces a la cancelación de las deudas y el exceso, si lo hubiera, le será entregado al deudor.

El procedimiento de enajenación forzosa consiste en la realización de una subasta pública. En primer lugar debe realizarse una valoración de los bienes a subastar, que debe ser notificada al deudor. Se ha de dar publicidad a la misma a través de los correspondientes anuncios de subasta. Una vez realizado el anuncio y en la fecha fijada para ello se pasa a la celebración de la subasta. Si el bien no es adjudicado por esta vía, puede iniciarse un proceso de adjudicación directa, y si en él tampoco resulta transmitido podrá ser adjudicado al Estado.

El acceso a la información de los bienes que van a ser enajenados y la participación en las subastas puede hacerse por Internet.

Los servicios que se ofrecen a través de este medio permiten:

1. Conocer qué bienes, dónde y cuándo se subastan y cuál es el tipo de licitación (precio de salida).
2. Constituir los depósitos necesarios para participar en los procedimientos de enajenación por medio de las entidades financieras adheridas a este procedimiento, así como obtener su devolución on line en caso de que la persona que haya constituido el depósito no resulte ser adjudicataria del bien subastado.
3. Participar en una subasta sin necesidad de desplazarse al lugar donde la misma se celebra.
4. Realizar el pago del resto del precio de adjudicación por cargo on line en la cuenta que señale el adjudicatario.

Las pujas pueden realizarse por el licitador directamente en pantalla por Internet teniendo en cuenta las demás ofertas que realicen otros licitadores o pueden realizarse directamente en la sala de subastas. Para poder conocer las pujas que se realizan a través de Internet las salas de subastas están provistas de una pantalla gigante donde se muestra la evolución de la subasta.

La aplicación informática ofrece al licitador que desee participar por Internet, además, la posibilidad de utilizar la opción de puja automática. En ella el licitador puede consignar el importe máximo por el que está dispuesto a pujar y en este caso es la aplicación la que en el momento de celebrar la subasta irá pujando por el licitador internauta hasta alcanzar el importe que como oferta máxima se haya incorporado, sin necesidad de conectarse el día de celebración de la subasta.

Desde que en 2002 se abriera la posibilidad de participación a través de Internet han sido evidentes sus resultados positivos, al haberse fomentado la concurrencia y

transparencia en estos procedimientos, facilitándose y generalizándose el acceso a la información de los bienes que se subastan.

La primera subasta por Internet tuvo lugar en Valladolid, el 13 de junio de 2002. Y la primera adjudicación a un internauta se produjo el 19 de noviembre de 2002, fecha en que se adjudicó un solar en Barcelona.

A partir de entonces ha sido progresiva la participación de licitadores a través de Internet en las subastas y aún más en los procedimientos de adjudicación directa. La primera subasta de bienes muebles se celebró en Murcia el día 3 de julio de 2003. Se subastaron quince vehículos. En ella se acreditaron más de 80 licitadores por Internet, llegando a adjudicarse cinco de los vehículos a internautas (cuatro de ellos en primera licitación).

El nivel de participación se refleja también en las estadísticas de utilización disponibles en la página de subastas de la AEAT. La media de visitas al mes que se han realizado en 2005 a estas páginas supera la cifra de 132.000. En este año el 68% de licitadores realizaron sus pujas por Internet y el 44% de los bienes se adjudicaron a internautas.

Por otra parte, la mayor publicidad que se es da a los bienes que se van a enajenar fomenta la concurrencia de licitadores, lo que induce un aumento en el ingreso por parte de los obligados al pago, habiéndose incrementado el porcentaje de las subastas suspendidas por ingreso total de las deudas por el deudor antes de que se celebre la subasta.

Otro efecto inducido es que el porcentaje total de adjudicaciones aumenta. Entre los factores que producen este incremento se hallan los servicios descritos que se ofrecen a través de Internet (se ha pasado del 37% de subastas celebradas con adjudicación de bienes en 2002 al 50% en 2005)

10. GESTIÓN DE SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO.

La AEAT puede, a solicitud del obligado al pago, aplazar o fraccionar el pago de las deudas. La solicitud deberá contener entre otros datos la referencia de los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicitan, así como descripción de la garantía que se ofrece. Las Unidades de Recaudación examinan y evalúan la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valoran la suficiencia e idoneidad de las garantías o, en caso de solicitud de dispensa de garantías, verifican la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla. Realizados estos trámites, la Unidad de Recaudación competente formula la resolución de la solicitud que ha de ser notificada al solicitante.

En caso de concesión del aplazamiento solicitado se calculan los intereses de demora sobre la deuda aplazada por el tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y la fecha del vencimiento del plazo concedido. Si el aplazamiento ha sido solicitado en período ejecutivo, la base para el cálculo no incluye el recargo del período ejecutivo. Los intereses devengados se deben ingresar junto con la deuda aplazada.

En caso de concesión de un fraccionamiento, se calculan intereses de demora por cada fracción de deuda. Por cada una de ellas se computan los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de vencimiento de cada plazo concedido.

Si la resolución fuese denegatoria, con la notificación del acuerdo denegatorio se inicia un nuevo plazo de ingreso. Si se produce el ingreso en este plazo se liquidan intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso de la liquidación cuyo aplazamiento se solicitó y hasta la fecha de ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación.

En caso de concesión, en el sistema informático se genera un nuevo vencimiento por cada plazo, con la cuantía a pagar en cada uno de ellos, incluido el importe de los correspondientes intereses. Se les calcula además una nueva fecha límite de ingreso, que siempre se corresponde con los días 5 y 20 de cada mes, en función de las condiciones de la concesión.

En caso de denegación se genera también un nuevo vencimiento cuya fecha límite de ingreso está condicionada por la fecha de notificación del acuerdo denegatorio. La tramitación de las solicitudes y la emisión de resoluciones se efectúan a través de sendos Infoclases.

El Infoclase de solicitudes permite realizar la gestión de las solicitudes realizando acciones tales como requerir información o documentación adicional. También permite realizar simulaciones de resolución para indicar al usuario cómo se generarían los plazos en determinadas condiciones, para que finalmente pueda elegir la más conveniente. Puede obtenerse una propuesta de resolución conjunta para varias solicitudes. Una vez determinada la alternativa más conveniente, se realiza con ella la generación de una propuesta de acuerdo de resolución para el órgano competente para su resolución. Estas propuestas se tramitan por el infoclase de acuerdos.

Los atributos disponibles en el Infoclase de solicitudes se pueden clasificar en las siguientes categorías:

- Subjetivos, atendiendo a las características del deudor: si es o no ente público, zona de nivel de riesgo recaudatorio asignado, si es o no empresa de reciente constitución, nivel de rendimientos en su última declaración impositiva...
- Objetivas, atendiendo a las características de la deuda: concepto tributario, origen de la liquidación (autoliquidación no ingresada, acta de inspección, otras liquidaciones administrativas, deudas de otros entes), tipo de oficina liquidadora (Inspección, Aduanas, Gestión...).
- Datos de la solicitud: nivel del importe que se desea aplazar o fraccionar, número de plazos, duración del aplazamiento, modo de presentación (Internet, en oficinas, centro de atención telefónica), periodicidad, naturaleza de las garantías....
- Estado de tramitación de la solicitud: situación, periodo de permanencia en cada estado...

El Infoclase de acuerdos de aplazamiento permite la confirmación de las propuestas de resolución de la solicitud por el órgano competente, realizar la emisión de los acuerdos generando los correspondientes plazos en el sistema informático, efectuar su seguimiento y practicar la liquidación de intereses de demora.

En caso de que el obligado al pago no cumpla los plazos acordados, esta aplicación permite cancelar el aplazamiento y generar un nuevo vencimiento por el importe no pagado.

Este infoclase recoge los posibles estados de tramitación:

- Con propuesta de acuerdo.
- Con propuesta confirmada.
- Con acuerdo emitido.
- Con acuerdo notificado.
- Pendiente de formalización de la garantía.
- Con plazos vencidos no ingresados.
- Archivado por desistimiento.
- Cancelado por cumplimiento.

En este infoclase, al igual que en el anterior, existen atributos subjetivos y objetivos, además de una serie de ellos que informan sobre si los ingresos esperados se están realizando y si se han formalizado las garantías ofrecidas.

Se han incorporado en los últimos años las siguientes opciones para facilitar a los deudores tanto la presentación de solicitudes de aplazamiento como el cumplimiento del ingreso de los plazos:

- Presentación de solicitudes a través de Internet o del Centro de Atención Telefónica.
- Aviso de vencimiento de plazos por correo, e-mail o SMS.
- Posibilidad de domiciliar el pago en las entidades financieras. En caso de que el deudor opte por esta opción, los procesos informáticos se encargan de transmitir mensualmente a las entidades financieras la información de todos los plazos que vencen ese mes para su ingreso en las cuentas restringidas del Tesoro Público.

11. CONSIDERACIONES FINALES.

Los desarrollos informáticos necesarios para soportar la actividad administrativa de gestión de cobro son muy complicados debido a que los procedimientos administrativos son muy complejos. Algunas cifras pueden servir para ilustrar esta afirmación. La parte del sistema de información de la AEAT destinada a la gestión recaudatoria (SIR) contiene más de 100 ficheros. El número de programas desarrollados para esta actividad supera la cifra de diez mil.

El hecho de disponer de un sistema de información con abundantes datos referenciados facilita las actuaciones ejecutivas contra el patrimonio del deudor.

Estas actuaciones pueden iniciarse por el sistema informático directamente cuando el deudor no cumple con sus obligaciones de pago.

Al realizarse todas las actuaciones de aplicación de los tributos en el mismo sistema de información puede comprobarse que no se produce ninguna actuación favorable al contribuyente cuando sea deudor tributario. Éste sería el caso de las devoluciones tributarias y de las certificaciones administrativas de estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La AEAT utiliza todos los canales de relación posibles para facilitar la gestión recaudatoria. Especialmente llamativo resultan los resultados obtenidos en el caso de las subastas que admiten pujas a través de Internet.

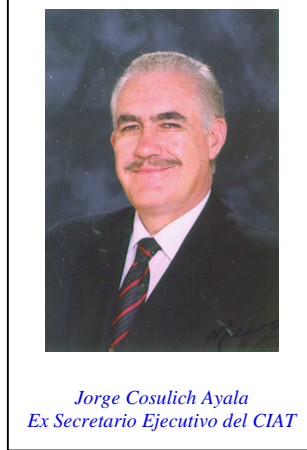
RELATORÍA GENERAL

Jorge Cosulich Ayala

Ex Secretario Ejecutivo del CIAT

Deseo agradecer a los dilectos amigos del CIAT y a la Agencia Tributaria de España (AEAT), por su gentil invitación para presentar la relatoría general de esta magnífica conferencia técnica, caracterizada por la calidad de su programa, de las ponencias y de los moderadores, oradores y comentaristas.

También quiero felicitar a los amigos españoles por la excelente organización de este evento creando ese ambiente cálido y cordial que siempre ha caracterizado las reuniones técnicas del CIAT en España, donde los representantes de las administraciones tributarias de diversos países, son recibidos por esa mano amiga, amable y dispuesta a ayudar con generosidad.



A título personal, siento una profunda emoción de reencontrarme con viejos amigos de la AEAT y del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), en especial me vienen a la memoria gratos recuerdos, como cuando hace 25 años me correspondió el honor de trabajar con el profesor César Albiñana y D. Javier Paramio en la redacción del primer convenio de cooperación España-CIAT, que se mantiene hasta el día de hoy, constituyéndose en el marco del compromiso y apoyo generoso que España brinda al CIAT y a sus países miembros.

Quisiera iniciar esta relatoría citando a Miguel de Cervantes que, como muchos de los presentes saben, fue colega nuestro (recaudador de impuestos en las provincias de Granada y Sevilla); él comenzaba el prólogo del Quijote señalando “Desocupado lector: sin juramento me podrás creer que quisiera que este libro, como hijo del entendimiento, fuera el más hermoso, el más gallardo y más discreto que pudiera imaginarse. Pero no he podido yo contravenir al orden de la naturaleza, que en ella cada cosa engendra su semejante”. Hago mías estas palabras y pido disculpas por los errores y omisiones que pudiera contener la presente relatoría, pero como decía nuestro colega tampoco yo puedo contravenir al orden de la naturaleza.

Antes de pasar a la relatoría propiamente dicha de los trabajos presentados en esta Conferencia Técnica, quisiera hacer unas rápidas reflexiones sobre los alcances de su tema central: **“Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria”**.

Primero, precisar que: en esta presentación utilizaré el término Evasión bajo una concepción integral que comprende todas las conductas contrarias a la ley tributaria que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, independientemente de que tales conductas constituyan o no fraude.

La evasión es un fenómeno mundial presente en casi todos los sistemas tributarios, aunque con diferentes grados de extensión, formas y matices, y muy acentuada por la globalización. Este fenómeno ataca las mismas bases impositivas tributarias y puede corromper y destruir los pilares fundamentales sobre los que descansa un buen sistema tributario como son los principios de suficiencia recaudatoria, equidad, igualdad, justicia y neutralidad; además de tener consecuencias y efectos muy graves en la misma gobernabilidad de un país, al debilitar la credibilidad de la sociedad en la capacidad de gestión del gobierno de proveer bienestar a la sociedad y en su capacidad y reputación de aplicar el sistema tributario con generalidad, justicia y eficacia.

En efecto, además de constituirse en una manifestación de insolidaridad social para el mantenimiento de los servicios colectivos, la evasión distorsiona la distribución de la renta y riqueza provocando una deficiente asignación de recursos disponibles, favorece la competencia desleal, y como decía muy bien D. Luis Pedroche, la colaboración de los ciudadanos se ve seriamente comprometida si éstos ven a diario ejemplos de evasión tributaria que pasan impunes con un efecto desestimulante muy grande en la sociedad. Por esto, este fenómeno requiere de las administraciones tributarias respuestas muy ágiles y amplias y, al mismo tiempo, cuantiosas inversiones en medios materiales y sobre todo de Recursos Humanos calificados y bien pagados.

Observamos que en este fenómeno participan personas y empresas legalmente constituidas que acumulan diferentes niveles de utilidades y ahorros y evitan pagar los impuestos que les correspondería según su capacidad contributiva y las normas fiscales; empresas multinacionales que ocultan y disimulan ganancias al amparo de los sistemas fiscales de su casa matriz y uso de paraísos tributarios; así como de la red de bancos internacionales que llevan a cabo las complejas operaciones que requieren el traslado de dineros de un país a otro hasta llegar a su destino final, dificultando la identificación y la procedencia de los fondos, lo mismo que sus propietarios, incluidas las actividades ilícitas producto del narcotráfico, del tráfico de armas y de la corrupción administrativa.

En los países en desarrollo de América y del mundo, además de estas formas de evasión se suman problemas muy serios derivados del fenómeno de la economía informal que cada día crece más y que según diversos estudios alcanzaría más del 50% del empleo de las personas económicamente activas.

La lucha contra la evasión tributaria ha sido una constante en el tiempo de todas las administraciones tributarias del mundo. Sin embargo, en los últimos años las administraciones tributarias de los países desarrollados y también en desarrollo están adoptando estrategias de reforzamiento para prevenir la evasión. En efecto, si durante los años 90 y hasta principios de esta década el énfasis radicaba en el servicio al contribuyente, actualmente se aprecia un desplazamiento hacia los aspectos relacionados con el control tributario. Prueba de ello, es la presente Conferencia Técnica en la que nos hemos dedicado a analizar extensamente la prevención y el combate a la evasión tributaria desde una perspectiva integral.

En esta misma línea, la Organización Mundial de Aduanas está dirigiendo sus esfuerzos en los últimos tiempos a los problemas del control tributario y seguridad en la cadena logística internacional, fomentando la elaboración de convenios de colaboración aduanera entre sus Estados miembros.

Dentro del área de la Unión Europea los nuevos esfuerzos se dirigen a tratar de cerrar las brechas en los sistemas de control que originó la supresión de los controles fronterizos intracomunitarios y la plena libertad de movimiento de personas, bienes y capitales.

El Plan de Prevención del Fraude de la Agencia Tributaria de España se enmarca, por tanto, en esta tendencia general y pretende aprovechar las experiencias de otras Administraciones. Se trata de utilizar, con las debidas adaptaciones, las mejores prácticas desarrolladas por las administraciones más avanzadas.

Fuera del ámbito de la Unión Europea, la OCDE está prestando una atención creciente a los problemas ligados al control tributario; ha creado un área de trabajo a través del Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en la lucha contra la evasión y el fraude.

Por último, corresponde destacar la intensa labor desarrollada por el CIAT desde mediados de los años 80, que ha contado con el apoyo financiero del BID y las misiones de España y de Francia. Hoy por hoy, el CIAT desarrolla muchas iniciativas para la prevención de la evasión que van desde la elaboración de manuales y modelos por Grupos de Trabajo, el intercambio de experiencias, la capacitación superior y la identificación, difusión y aplicación de modelos y de buenas prácticas.

Entrando al desarrollo mismo de la Conferencia, ésta se realizó a través de brillantes ponencias y activos debates de los participantes que abordaron el tema central a través de tres grandes bloques de temas, a saber:

Tema 1: El control del cumplimiento y la evasión tributaria, con dos vertientes: estrategias integrales de control y prevención y, los retos actuales para el control del cumplimiento.

Tema 2: La lucha contra la evasión tributaria, a través de la identificación de las distintas tipologías de fraude y los medios para combatirlas; sistemas de información; la organización interna y la colaboración interinstitucional.

Tema 3: La Cobranza, con dos vertientes: competencias y organización tributaria de las Administraciones Tributarias en la cobranza y, herramientas al servicio de la cobranza.

La Conferencia Técnica que hoy finaliza fue inaugurada oficialmente por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuesto del Ministerio de Economía y Hacienda de España, el Sr. Carlos Ocaña y Pérez de Tudela. En su discurso señalaba que nos encontramos ante el mayor foro mundial de debate en temas

de administraciones tributarias, con lo cual se pone de manifiesto la importancia de los eventos organizados por el CIAT.

También señalaba el Secretario de Estado, que la evasión tributaria no es un problema nuevo. Agregaba que las Administraciones Tributarias tenemos una responsabilidad añadida, y es que se constituyen en el motor de la innovación y nuevas tecnologías y que posteriormente el uso de estas buenas prácticas se traslada a otros sectores de la administración pública.

El desarrollo del tema 1: **El Plan de Prevención del Fraude Tributario**, estuvo a cargo del Sr. Luis Pedroche y Rojo, Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT de España, la cual contó con los comentarios de la Sra. Carolina Roca, Superintendente del Servicio de Administración Tributaria -SAT de Guatemala.

D. Luis Pedroche nos presentó el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la AEAT que se configura como el marco de referencia que ha permitido profundizar en la modernización de la aplicación del sistema tributario español.

La Agencia Tributaria española, capitalizando su experiencia en la elaboración y gestión de planes de lucha contra la evasión tributaria, replanteó radicalmente su estrategia de control para responder eficazmente a los grandes desafíos que España enfrenta en el siglo XXI, desafíos que, por otro lado y vale la pena resaltar, son también comunes a las demás administraciones tributarias del mundo independientemente del grado de su desarrollo.

El plan español está concebido para dar respuesta a los siguientes desafíos: (i) mantener a los ciudadanos la calidad de los servicios prestados por la AEAT y mejorar los niveles de efectividad en la lucha contra el fraude tributario; (ii) la necesidad de incrementar los niveles de suficiencia recaudatoria para elevar los niveles de calidad de los servicios públicos y prestaciones sociales, sensiblemente reducidos por efectos del fraude tributario; (iii) evitar que se vulnere el principio de equidad e igualdad en la distribución justa de la carga tributaria entre los ciudadanos; y (iv) evitar los efectos negativos y distorsionantes que tiene el fenómeno de la evasión en la economía, en la competencia leal y en la productividad de los factores del mercado.

El Plan parte de un estudio diagnóstico riguroso donde se identificaron debilidades en los sistemas de control, de organización, normativo, de sistemas de información, de coordinación interna y externa y de comunicación, y se caracteriza por ser fruto de un amplio debate interno y externo con participación de expertos y de la sociedad civil. Propone una visión integral para atajar el fenómeno del fraude tributario, es de aplicación inmediata y está abierto a las adaptaciones que exija la cambiante realidad económica y social en que actúa la Agencia Tributaria.

Este plan se articula en el marco de cuatro principios de actuación estratégicos;

1) Cambiando el modelo de control utilizado; 2) dotándole al plan naturaleza operativa y de aplicación inmediata; 3) usando la investigación como método eficaz para la identificación precoz del fraude; y 4) favoreciendo la cobranza rápida y eficaz de la deuda tributaria.

También se destacan los siguientes aspectos:

- a) Su carácter integral e integrador de procesos, destinado no sólo a la represión del fraude tributario sino también a su prevención. En este sentido, el Plan propone reforzar las actuaciones de investigación, con especial atención al fraude en el sector inmobiliario, las tramas organizadas en el IVA e impuestos especiales, el blanqueo de capitales, la ingeniería tributaria, las operaciones con paraísos tributarios, los abusos en la aplicación del régimen de módulos y el fraude en la fase de recaudación, entre otros.
- b) Es un Plan abierto. El borrador del Plan fue publicado para conocimiento general dentro y fuera de la Agencia, habiéndose recibido más de 500 sugerencias a través de Internet y de Intranet. Éste se revisará periódicamente para incorporar nuevas actuaciones, corregir las que no produzcan los resultados deseados y, en definitiva, para adaptarse permanentemente a la realidad económica y social en que actúa la Agencia.
- c) De aplicación inmediata. Dado su carácter estratégico, el Plan tiene vocación plurianual, pero ello no impide que fuera aplicado de inmediato. A su vez supuso un replanteamiento de los instrumentos de planificación de la Agencia y, en particular, del Plan Anual de Objetivos.
- d) Con cambios organizacionales, entre los que se destaca la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que entró en funcionamiento el pasado 1 de enero de 2006. Esta Delegación Central ejerce respecto de los contribuyentes adscritos a la misma, todas las competencias y funciones propias de la Agencia Tributaria para la aplicación del sistema estatal y aduanero.
- e) Con cambios en el marco legal; destaca el proyecto Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal actualmente en tramitación parlamentaria, que recoge una serie de propuestas de ley para dotar a la Agencia Tributaria de más recursos y eficacia en sus esfuerzos de prevención y lucha contra el fraude tributario.
- f) Importancia a la evasión internacional, como bien señalaba D. Luis Pedroche, la globalización y la consiguiente integración económica, sumadas al rápido progreso tecnológico, ha propiciado la aparición de importantes mecanismos de defraudación, que afectan seriamente la capacidad de recaudación de los países y a la distribución de la carga impositiva, y este problema que adquiere dimensiones de verdadera epidemia merece atención prioritaria para la Agencia Tributaria y en general para todas las administraciones tributarias del mundo, para lo

cual será necesario usar y explotar al máximo los organismos, mecanismos y herramientas de cooperación internacional disponibles para estos fines.

Por su parte, Carolina Roca, comentando la ponencia señalaba que los países del CIAT podían encontrar en la experiencia española, no sólo gran rigor profesional y “know-how”, sino además muchas ideas innovadoras que les podrían servir de inspiración para adecuarlas a su realidad en su lucha contra la evasión, constituyéndose en un referente de estudio en la lucha contra la evasión y el fraude tributario para todas las administraciones tributarias y, en especial, para los países miembros del CIAT.

Asimismo, se refirió a los importantes esfuerzos de la SAT de Guatemala para fortalecer el control tributario, destacando la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de la Administración Tributaria y el proceso de modernización de aduanas que cuenta con el apoyo técnico del CIAT.

A continuación, se desarrolló el tema **1.1.- Las estrategias integrales de control y prevención**, mediante la presentación de dos casos prácticos.

El primero estuvo a cargo de la Sra. Deborah M. Nolan, Comisionada de la División de Grandes y Medianas Empresas del Servicio de Rentas Internas de EEUU. La Sra. Nolan nos presentó la estrategia integral para la reducción de la brecha tributaria elaborada conjuntamente por el IRS, la Oficina de Política Tributaria del Departamento del Tesoro y el Congreso de los EE.UU.

Dicha estrategia ha sido diseñada partiendo de tres supuestos:

- Más del 70% de la brecha tributaria es atribuible al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que es la mayor fuente de recaudación federal.
- Más del 80% de la brecha tributaria bruta es causada por la menor declaración de impuestos. Aproximadamente la mitad de este monto es atribuible a la menor declaración de ingresos netos por la actividad económica de las personas físicas.
- El incumplimiento alcanza sus mayores niveles entre los contribuyentes que no están sujetos a información de terceros o retenciones.

A su vez, esta Estrategia incluye siete elementos, como son:

1. Reducir las oportunidades de evasión. En este sentido, el presupuesto del IRS para el año 2007 incluye cinco propuestas legislativas para reducir las oportunidades de evasión y mejorar la eficiencia del IRS.
2. Realizar un compromiso plurianual con la investigación.
3. Continuar mejorando la tecnología de la información. Este esfuerzo le permitirá al IRS contar con mejores herramientas para mejorar el cumplimiento mediante la detección temprana y una mejor selección y gestión de casos.
4. Mejorar las actividades destinadas a aumentar el cumplimiento: mejorar el cruce de información y las actividades de fiscalización y cobranza.

5. Mejorar el servicio al contribuyente.
6. Reformar y simplificar las leyes tributarias.
7. Trabajar en coordinación con socios y partes interesadas. Es necesaria una mayor coordinación entre el IRS y los gobiernos estatales y de países extranjeros para compartir información y estrategias para aumentar el cumplimiento.

A continuación, el Sr. Ricardo Escobar, Director del Servicio de Impuestos Internos de Chile-SII, presentó la experiencia de esta administración. El SII ha sido pionero en realizar estudios para estimar la evasión tributaria y tiene mucha experiencia en utilizar esta información como herramienta eficaz de gestión. Estos estudios precisamente permitieron al SII proponer al gobierno una Ley de Lucha contra la Evasión Tributaria que fue aprobada en el año 2002.

La mencionada Ley tuvo por objeto sancionar y obstruir fuentes de evasión y elusión mediante modificaciones legales con el fin de reducir dichos comportamientos, fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos, modernizar y fomentar mayor eficiencia en los organismos de la Administración Tributaria chilena.

Entre los aspectos más relevantes contenidos en la ley cabría resaltar: mayor eficiencia y trato más justo al contribuyente, nuevos planes de fiscalización del SII, fortalecimiento de las facultades de la administración tributaria, perfeccionamiento de las leyes tributarias (focalización en rentas presuntas, control de la evasión y elusión de grandes contribuyentes, etc.), adecuación institucional del Servicio de Impuestos Internos y de la Tesorería General de la República mediante la creación de cargos y aumentos en su dotación y la creación y aumento de sanciones.

Todo lo anterior permitió generar más acciones de control en todas las áreas: (a) fortaleció las auditorías tributarias a medianas y grandes empresas; (b) aumentó la prevención y presencia fiscalizadora; (c) profundizó el alcance y efecto de las auditorías generadas a partir de los procesos de operaciones IVA y Renta; (d) permitió mejorar la investigación de delitos tributarios y falsificación de facturas; y, (e) aumentó el control de cambio de sujeto del IVA.

El plan de lucha contra la evasión cumplió todas las metas propuestas durante sus años de desarrollo, llegando a incrementar la recaudación de impuestos en US\$1.584 millones entre los años 2001 al 2005.

El caso chileno es un excelente ejemplo de que existen alternativas menos dolorosas para incrementar la recaudación y que no pasan necesariamente por las prácticas tradicionales de elevar las tasas impositivas o crear nuevos impuestos.

Ricardo Escobar también nos mostró las características de su modelo de fiscalización y los procesos de facilitación y fiscalización, donde destacan la importancia del conocimiento del comportamiento social de los contribuyentes; la importancia de crear un balance entre la cobertura y profundidad de las

actuaciones de fiscalización, los procesos masivos de control de los impuestos a la renta y el IVA, utilizando extensivamente medios computarizados y cruces de información y, la utilización extensiva de Internet en el Ciclo de Vida Electrónico para facilitar el cumplimiento. Todas estas estrategias de control han conseguido importantes avances en la reducción de la evasión tributaria, por ejemplo, la evasión del IVA pasó del 21% en el año 2000 al 12% para el 2005.

En cuanto a los proyectos y desafíos futuros del SII, se destaca el proyecto de certificación de buenos contribuyentes, que pretende fijar un estándar de buena conducta tributaria y que se articula en dos niveles (AAA y AA) de certificación para demostrar Responsabilidad Social Corporativa, ciertamente una novedad a tomarse muy en cuenta.

Para concluir, señaló la necesidad de que en el diseño de las estrategias de control se deben considerar una serie de premisas para garantizar el éxito de su implementación y su sostenibilidad en el tiempo, que son realmente interesantes. Entre estas premisas me gustaría destacar las siguientes:

- La necesidad de un claro apoyo político y liderazgo de las autoridades económicas y tributarias, de manera que permita materializar las nuevas definiciones.
- Considerar la situación particular de cada país, su marco jurídico, la conformación económica de los mercados, sin que ello obste para que se tomen en cuenta las buenas prácticas desarrolladas en otros países en este campo.
- La oferta de medidas a implementar contra el fraude tributario debe ser, en lo posible, un conjunto amplio y diverso de procesos que permitan realizar una adecuada planificación sostenible en el tiempo.
- Es importante contar con el compromiso de todos los funcionarios que integran la administración tributaria, que deben sentirse parte de las diversas estrategias a implantar, incluso añadiría la conveniencia de que en su diseño participe el mayor número de funcionarios como conocedores del negocio.
- Finalmente, puso de manifiesto la importancia de contar con un adecuado cuadro de indicadores que permitan realizar la medición de la efectividad de las estrategias implementadas.

Seguidamente, se presentó el **Tema 1.2.- Retos actuales para el control del cumplimiento**, mediante la presentación de dos casos. El primero a cargo de la Sra. Ans J.M. Huisman, Presidente del Grupo de Inteligencia de Operaciones Nacionales de los Países Bajos, quien nos mostró que el eje de la estrategia de control del cumplimiento tributario es el conocimiento profundo del perfil del comportamiento del contribuyente, es decir, cuanto más se sepa sobre el comportamiento de los contribuyentes tanto más se podrá promover el cumplimiento. Saber significa: conocer qué actividad desarrollan los contribuyentes, cuáles son las implicancias (impositivas), a qué grupos (de alto riesgo) pertenecen, qué tentaciones pueden llevarlos al incumplimiento y qué se requiere para asegurar su cumplimiento. En este sentido, servicio,

supervisión visible y supervisión horizontal son palabras claves de igual valor, para incrementar el cumplimiento de los contribuyentes y, por ende, la efectividad de la administración tributaria.

También nos muestran cómo toman vida los viejos indicadores de las brechas de cumplimiento en la presentación de declaraciones y pagos cuando estos son matizados con datos del Monitor Impositivo de los Países Bajos, que son indicadores anuales obtenidos del comportamiento de los contribuyentes con relación a las normas y a los valores relativos para el pago o evasión de los impuestos. Un ejemplo de ello es la actitud de los contribuyentes hacia sus obligaciones tributarias, etc.

Asimismo, destaca por novedosa la denominada supervisión horizontal, que consiste en dejar parte de la supervisión en manos de agentes privados y organizaciones sociales bajo ciertas condiciones. La señora Ans nos indica que en el segmento de las grandes empresas hay claras oportunidades de realizar supervisión horizontal. El interrogante central en este sentido es cómo desean relacionarse la administración tributaria y las empresas como dos agentes profesionales. La intención es basar la relación en la transparencia, la comprensión y la confianza, donde ambas partes conozcan los riesgos reales y estar al tanto de sus posiciones mutuas. En mi opinión, se trata de una idea muy interesante que debemos explorar.

Me gustaría destacar también de la ponencia de Ans J.M Huisman, la importancia de la visibilidad de la supervisión. Existe una mayor probabilidad de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias si la administración hace público que el fraude se detecta y acarrea serias consecuencias. Por lo tanto, es interesante que la fiscalización tenga impacto social, dando publicidad a aquellos casos y operaciones que así lo reflejen. Es muy importante que las administraciones tributarias planifiquen una adecuada política de comunicación, que sean capaces de transmitir a los contribuyentes las ventajas de cumplir voluntariamente las obligaciones tributarias y los riesgos que acarrea el no cumplirlas.

El segundo caso fue presentado por el Sr. Miguel Avilés, Jefe Nacional de Planificación y Control de Gestión del SRI de Ecuador.

El nuevo Servicio de Rentas Internas, creado como entidad autónoma en 1997, apostó por la autonomía de su gestión, la no ingerencia política, el profesionalismo de sus recursos humanos, la innovación administrativa y uso de tecnología de punta, la implementación de medidas de control masivo y de maximización del cumplimiento voluntario, y además, un factor clave de éxito digno de destacar, el liderazgo gerencial que permitió que la presión tributaria creciera del 15% en 1998 al 19 % en 2005.

Miguel Avilés nos muestra cómo una administración tributaria, con un entorno económico, político y social muy complejo, ha logrado avances significativos en la prevención y el combate contra la evasión tributaria, que sin duda constituye un ejemplo para otras administraciones con condiciones similares. En este marco destacan el sistema integrado de facturación, el sistema de cruces de

información de apoyo al control fiscal y las matrices de riesgo para la selección de las actuaciones de auditoría.

Por último, nos señala un grave problema de gestión tributaria, común a todos los países en desarrollo, en términos de la dimensión exponencial que va tomando la economía informal, caracterizado por el bajo nivel socio-cultural de los sujetos pasivos, la complejidad de las operaciones económicas, el rechazo al pago de impuestos, el contrabando, etc., que constituyen un verdadero reto social y de cumplimiento tributario para todas las administraciones tributarias.

El día lunes concluyó con la presentación a cargo del Sr. Michel Danet, Secretario General de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), quien nos comentó sobre las futuras tendencias en las administraciones aduaneras, especialmente en lo referente al campo tributario.

Michel Danet nos señalaba la importancia de los acuerdos de intercambio bilaterales, cuyo número ha ido creciendo, al punto que se espera la firma de más de 3000 acuerdos para los años próximos.

También nos indicaba la tendencia a la creación de entidades regionales aduaneras, aunque no todas se están desarrollando a la misma velocidad y, el alto grado de armonización en el comercio internacional.

Por último, cabe destacar los esfuerzos que está realizando la OMA en proyectos de cooperación para la modernización de las Aduanas en los países emergentes.

El segundo día de la Conferencia se inició con el desarrollo del **Tema 2.- La lucha contra la evasión tributaria**, con la excelente ponencia del Sr. Marcelo Pablo Costa, Subdirector General de Fiscalización de la AFIP de Argentina, complementada con los comentarios de Claudino Pita, Secretario Ejecutivo del CIAT.

Marcelo Costa repasó con mucha claridad las etapas de evolución de las estrategias de fiscalización, los principales aspectos que influyen en el fraude tributario y los mecanismos para su prevención, detección y control, enfatizando que para luchar eficazmente contra la evasión tributaria, es necesario que las administraciones tributarias estén en condiciones de responder rápidamente a su entorno político, social y económico, así como a las nuevas modalidades de fraude tributario, siendo imprescindible que éstas tengan capacidad para detectar inmediatamente, incluso anticiparse, al impacto que producen esas realidades.

Recalcó que, o nos adaptamos a las nuevas realidades de fraude, producto fundamentalmente de la globalización económica o nuestra capacidad de recaudar impuestos puede verse seriamente mermada.

La AFIP, capitalizando su larga experiencia en la lucha contra la evasión y fraude tributario, está replanteando su estrategia de control fiscal priorizando en la prevención del fraude, misma que está centrada en propiciar y luego aplicar medidas de índole legislativa, organizativa, de educación tributaria, de

estructura, de intercambio de información y de utilización de la informática y la tecnología como instrumentos orientados a incrementar el riesgo tributario percibido por los contribuyentes.

Me gustaría destacar algunas iniciativas mencionadas por Marcelo Costa.

Es fundamental la participación del organismo recaudador en la formulación de políticas tributarias, ya que es éste quien en el día a día ha recolectado una rica experiencia, que le permite proponer nuevas normas o modificaciones tanto de carácter procedimental, como específicas de los distintos gravámenes que administra, ante vacíos o resquicios de las legislaciones vigentes que posibilitan la evasión o la elusión fiscal. Desde mi punto de vista, el legislador tributario y el administrador tributario están en el mismo barco y es preciso que todos remen en la misma dirección.

En este orden de ideas, la AFIP ha propiciado desde el año 2004, una serie de reformas legislativas que se conocen como “Plan Antievasión I” y “Plan Antievasión II”.

Por otra parte, cabe citar un interesante instrumento implementado por la AFIP denominado “SIPER” (Sistema de Perfil de Riesgo), que parte de un concepto basado en la teoría del factor discriminante, por el cual se determinan casos que son la excepción a la regla general. Este sistema permite una adecuada selección de las fiscalizaciones, y de esta forma se optimizan los escasos recursos humanos y materiales con los que cuentan las administraciones tributarias en relación con el universo de contribuyentes.

Destaca también como herramientas muy eficaces de la AFIP, el empleo de los muy conocidos regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta, así como el acceso que tiene a la rica información de origen financiero y bancario para cruces de información. En esta línea, llama la atención el programa informático e-bafis de apoyo a las áreas de investigación central y regional.

Otro aspecto que me gustaría resaltar, y mencionado en esta ponencia, es la importante inversión realizada por la AFIP en equipamiento, tecnologías y aplicaciones informáticas que le han permitido dar saltos cualitativos muy importantes en su estrategia de facilitar el cumplimiento tributario.

Claudino Pita, en sus comentarios sobre la ponencia, señalaba que el modelo de Control argentino se destaca por su integralidad, tanto por los elementos vinculados al cumplimiento tributario considerados, como por la naturaleza de los tributos a que ellos están referidos: impuestos internos, aduanas y seguridad social.

Destacó como muy meritoria la evolución del diseño en la planificación y control de la gestión de la fiscalización, la identificación de los principales aspectos que influyen en el fraude tributario y los mecanismos utilizados para la prevención, detección y control del fraude.

Seguidamente se desarrolló el **Tema 2.1.- El uso de la información en la lucha contra la evasión** con la interesante presentación de dos casos prácticos; en primer lugar, el Sr. Jorge Antonio Deher Rachid, Secretario de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil-SRF, nos presentó un excelente trabajo sobre la importancia del uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria.

Jorge Rachid nos destacó la importancia de la gestión de la información y uso de la tecnología informática de punta en la lucha contra la evasión tributaria. Resaltó que la información es uno de los activos más importantes de las administraciones tributarias y constituye su materia prima esencial, dando un valor agregado a su gestión. Saber usarla para alcanzar los objetivos organizacionales exige mucho más que inversión en tecnología, pues se necesita talento y creatividad para identificar oportunidades, y persistencia para cosechar los frutos. Interesa destacar la definición que realiza Stair de la información como “un conjunto de hechos organizados de tal forma que adquieren valor adicional además del valor del hecho en sí mismo”.

Mencionó también el ponente, la calidad y la seguridad de la información como requisitos esenciales, que motivan inversiones constantes por parte de la administración tributaria. Asimismo, presentó varios proyectos e iniciativas de éxito utilizadas por la Receita Federal, incluso herramientas de tecnologías de la información específicas desarrolladas para combatir la evasión, como son el Sistema de Selección Unificada de Contribuyentes, el Sistema Integrado de Expedientes, Informaciones de Movimiento Financiero Incompatible, el Data Warehouse Corporativo o el Sistema INDIRA.

Por último, nos presentó otras herramientas que en la actualidad están en fase de implantación, como son: el Sistema de Medición de Flujos, el Proyecto HARPIA y el Sistema Público de Escrituración Digital. Está claro que la Receita no deja de prepararse y apostar en tecnología para el futuro.

A continuación, se presentó el caso práctico de Sudáfrica, a cargo del Sr. Ighsaan Paruk, del Servicio de Rentas de Sudáfrica-SARS y como muy bien él lo señaló, resulta evidente que para combatir la evasión tributaria con efectividad, las fuentes de información tanto externas como internas deben utilizarse de manera óptima. En su ponencia, mostró las distintas iniciativas emprendidas por la SARS para obtener información, comprender el medioambiente y combatir la evasión. Entre otras medidas, incluye el ofrecimiento de una amnistía fiscal a las pequeñas empresas y el estrechamiento de relaciones con diversos organismos.

Como mencionó, es fundamental que los factores que influyen sobre el SARS se revisen de forma permanente para determinar el impacto que la organización tiene en la sociedad. Esto le permitirá al SARS ajustar su estrategia ante cualquier cambio medioambiental.

A continuación, se desarrolló el **Tema 2.2.- Organización en la Lucha contra la Evasión**, con la presentación del caso práctico de Trinidad y Tobago. Inicialmente también estaba prevista la presentación del caso de México, sin

embargo, por motivos de fuerza mayor, el representante de México no pudo estar presente en la reunión.

El Sr. Rawle Adimoolah, Comisionado Encargado de Rentas Internas de Trinidad y Tobago, nos expuso con mucha franqueza la situación de su país, señalando los errores cometidos, soluciones encontradas y lecciones aprendidas de gran valor para todos. Señaló las ventajas y desventajas de las formas de estructura organizativa utilizadas comúnmente por las administraciones tributarias y que se basan en el tipo de impuestos, funciones y tipo de contribuyentes.

Una reflexión interesante que nos ha sugerido es que no existe una estructura organizativa óptima para el universo de los casos, sino que la mejor estructura para una organización determinada dependerá de los factores contingentes del entorno en el que la misma opera. Las estructuras deben adaptarse a la cultura de la sociedad y deben tomar en cuenta el estado económico, social, cultural, político, geográfico y demográfico del país. Coincido plenamente con él en que el peor error que puede cometer una administración es tomar la estructura y las características de otro país y aplicarlas al propio de manera idéntica.

Otro concepto que me gustaría destacar de su exposición es la necesidad de dotar de flexibilidad a las administraciones tributarias. Efectivamente, los enfoques más modernos favorecen estructuras más planas y flexibles para enfrentar los desafíos de un entorno de creciente volatilidad. Necesidad de flexibilidad que podría justificar la autonomía de las administraciones tributarias, aunque como hemos visto anteriormente, esto no constituye una verdad absoluta. Cuanta mayor autonomía tenga la organización, mayor flexibilidad tendrá para hacer las grandes modificaciones organizativas y de procedimiento, necesarias para modernizar la administración tributaria.

La mañana del martes finalizó con la firma de dos acuerdos bilaterales, el Acuerdo de Intercambio de información entre Chile y Argentina y el Acuerdo sobre Cooperación transfronteriza entre Portugal y España, utilizando para estos efectos el Modelo de intercambio de Información del CIAT. Estos acuerdos constituyen una muestra del camino de cooperación mutua internacional que deben seguir los países como medida efectiva de prevenir la evasión, la elusión y el fraude tributario.

Seguidamente, se desarrolló el **Tema 2.3.- La colaboración con otras Instituciones**, con la presentación de dos casos prácticos, el primero a cargo de la Sra. Nahil Hirsh, Superintendente Nacional de la SUNAT de Perú, y quien al igual que los otros ponentes, puso de manifiesto la importancia de la obtención de información como uno de los mecanismos fundamentales para prevenir y combatir la evasión tributaria. En este sentido, la Sra. Hirsh nos detalló las facultades constitucionales y los procesos de cooperación interinstitucional desarrollados por la SUNAT como instrumentos de acceso a la información, sin olvidar otras formas de colaboración, como es la asistencia o auxilio administrativo.

El marco jurídico con el cual la SUNAT cuenta para este proceso de colaboración, le permite brindar y acceder a información, capacitación y apoyo logístico, entre otros aspectos, con el fin de hacer efectivas la prevención y la lucha contra la evasión tributaria aún cuando por disposición constitucional, esta institución no tenga acceso a la información bancaria por la existencia del secreto bancario; sin embargo, como bien destacó Nahil Hirsh, esta situación se soluciona en parte, con la información obtenida del sistema de gestión del impuesto de transferencias financieras.

En el desarrollo de estos procesos de cooperación interinstitucional debería jugar un rol muy importante la administración electrónica. Por ello, resulta muy interesante la estrategia seguida por la SUNAT de formar parte del desarrollo del gobierno electrónico nacional y de implementar la integración de información con entidades de la administración pública.

El segundo caso práctico estuvo a cargo de la Sra. Luisa Perrotti y del Sr. Graciano Gallo de Italia, quienes nos mostraron que uno de los objetivos de las administraciones tributarias debe ser reducir la brecha tributaria entre la información disponible en manos de terceros y la información de la que realmente dispone la administración tributaria. Para ello, nos explicaron los distintos mecanismos utilizados por la Administración Tributaria italiana para la obtención de información tanto a nivel internacional como a nivel nacional.

Cerrando las actividades del segundo día, el CIAT presentó dos productos de gran interés desarrollados por sendos Grupos de Trabajo; en primer lugar, el Sr. Juan Francisco Redondo, Coordinador del Gabinete del Director de la AEAT de España, presentó la versión actualizada del Modelo de Código Tributario, el cual fue elaborado en 1997, con la finalidad de ofrecer una guía u orientación general para apoyar a sus países miembros en los procesos de sistematización de las normas que regulan los principios esenciales y las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes.

El tiempo transcurrido desde la publicación del Modelo en 1997 y la conveniencia de contemplar en las normas que regulan el funcionamiento de la administración los distintos aspectos que ofrecen las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación, la necesaria adecuación de la norma tributaria a la evolución del propio sistema tributario, la creciente internacionalización de las relaciones económicas, así como la oportunidad de adoptar nuevos procedimientos en materia de revisión de los actos de naturaleza tributaria, entre otras razones, aconsejaron abordar la actualización del Modelo.

La estructura metodológica del nuevo Modelo está integrada por cinco grandes títulos: el Título I que está dedicado a las disposiciones preliminares, el Título II que regula el tributo y las relaciones tributarias sustantivas, el Título III que establece los procedimientos de aplicación de los tributos, el Título IV que trata de las infracciones y sanciones tributarias y finalmente, el Título V que incorpora las normas relativas a los procedimientos de revisión de los actos de la administración tributaria.

Por su parte, la Srta. María Raquel Ayala, Gerente de Investigación y Capacitación del CIAT, presentó el Manual del CIAT para el apoyo en la implantación del Modelo de Intercambio de Información diseñado por el Centro años atrás. El Manual contempla un Módulo General y ocho Módulos Complementarios. Como base para la elaboración de estos documentos el Grupo de Trabajo utilizó, en algunos apartados, el Manual de la OCDE, aportando además amplios y nuevos ejemplos y un Módulo General basado en el Modelo CIAT de Intercambio de Información, complementado con notas, a manera de referencia, sobre el tratamiento dado en el Modelo OCDE.

El objetivo de este Manual es brindar a los países miembros del CIAT, una visión general de la aplicación de las disposiciones de intercambio de información conforme lo estipula el Modelo de Acuerdo del CIAT, que pueda servir como guía técnica y práctica para los funcionarios de las administraciones tributarias a cargo de ese intercambio, y así contribuir a que el mismo se haga efectivo. El Manual también puede resultar útil para ser considerado en programas de capacitación sobre la materia y proveer una guía de utilidad para las administraciones tributarias al diseñar o revisar sus propios manuales e inclusive al negociar nuevos acuerdos.

El día miércoles 25 de octubre fue dedicado a la integración de las delegaciones. La visita a la bella ciudad de Toledo nos dejó una gran enseñanza: aprendimos que por cerca de 800 años, judíos, musulmanes y cristianos convivieron buscando el bienestar social de sus ciudadanos, la armonía con la naturaleza, compartiendo conocimientos y viviendo en paz sin discriminaciones étnicas y culturales. Ciertamente también el CIAT como institución, y este evento, constituyen ejemplos de convivencia respetuosa, productiva y de unión.

El último día de la Conferencia fue dedicado a desarrollar el importante **Tema 3. La Cobranza**, iniciándose la misma con la ponencia de Francia a cargo de la Sra. Maxime Gauthier, Subdirectora del Servicio de Gestión de la DGI de aquel país, enriquecida con los comentarios del Sr. Francisco Fonseca Montero, Director General de Tributación de Costa Rica.

Maxime Gauthier repasó el marco jurídico y organizativo de la cobranza en Francia, así como las principales políticas implementadas para facilitar y asegurar el cobro de las deudas tributarias en vía de apremio. En este sentido, mencionó medidas organizativas como la creación de una ventanilla única para los profesionales, que se ocupa de todas las tareas de gestión (liquidación-cobranza-contenciosos) y la promoción activa de los procedimientos a distancia, con el objeto de crear un acceso multi-servicios a la administración tributaria.

Asimismo, Maxime Gauthier señaló que a partir de 2001, se implementó una iniciativa de carácter global para la mejora de la calidad del control tributario, basada en la noción de encadenamiento de operaciones, que postula que la calidad del control tributario se construye a través de la calidad intrínseca de cada operación realizada. Estas operaciones cubren todos los procesos, desde la búsqueda de empresas candidatas al control hasta la cobranza propiamente

dicha. Creo que es muy importante el que las operaciones no se analicen aisladamente, sino que formen parte de un sistema o una cadena, requiriéndose una fuerte colaboración entre los servicios de control y los servicios de cobranza, que descansa principalmente en la transmisión a los cobradores, de informaciones y elementos que obren en poder del control tributario, y en la implementación de un seguimiento específico a través de indicadores.

Para finalizar, mencionó que el mejoramiento de la cobranza de las deudas tributarias requiere una movilización de todos los actores involucrados, en este sentido, los distintos servicios de la DGI recibieron directivas para que la cobranza figure entre sus principales preocupaciones, desde la misma fase de control, siendo el objetivo estratégico: “transmitir la información apropiada en el momento apropiado”.

También es muy importante la instauración de medidas cautelares que contribuyan a la anticipación de riesgos que puedan pesar sobre la cobranza, sobre todo en el caso de la insolvencia.

Por su parte, Francisco Fonseca destacó que la cobranza constituye el fundamento de las Administraciones Tributarias, independientemente de que tengan otros objetivos, y como buen fundamento debe impregnar todo el procedimiento tributario, de tal forma que todas las actuaciones que se realicen desde el inicio del procedimiento tributario deben tener presente este fundamento. Finalmente, Francisco Fonseca destacó la importancia de mantener sobre todo una actuación integrada de fiscalización y cobranza.

Seguidamente se desarrolló el **Tema 3.1 Las Competencias y Organización de la Administración Tributaria en la Cobranza**, mediante la presentación de dos casos prácticos. En primer lugar, el Sr. Mike Snaauw, Director de la División de Cuentas por Cobrar de Canadá, nos presentó en un ejercicio de sinceridad, no sólo los éxitos sino también las frustraciones de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA), relacionadas con el ejercicio de sus competencias de cobranza. Frustraciones que en muchos casos son compartidas por las distintas administraciones tributarias, y que en la medida de lo posible deben convertirse en nuevos desafíos y retos para todos nosotros.

Una idea central mostrada es que la CRA cobra la mayoría de sus deudas mediante un acuerdo con el contribuyente deudor, respetando su capacidad de pago y evitando de esta manera la necesidad de aplicar recursos legales para el cobro. A mi entender este debe ser el primer “ítem” en todo proceso de cobranza.

Posteriormente, presentó los distintos mecanismos y recursos legales con que cuenta la CRA para proceder al cobro forzoso o coactivo de las deudas tributarias. Finalmente, expuso los desafíos enfrentados por la CRA en el cumplimiento de su mandato, desafíos que se pueden atribuir a la falta de instrumentos adecuados con respecto a la recuperación transfronteriza de impuestos, los casos de fraude o evasión tributaria y el autoempleo.

Brevemente me voy a referir al primero de ellos, es decir, a la recuperación transfronteriza de impuestos que como nos comentó el representante canadiense se rige por la “regla de ingresos”; esta regla estipula que a los tribunales se les niega la capacidad de aplicar las leyes de impuestos de naciones extranjeras. Sin embargo, la regla de ingreso puede ser modificada por un tratado, y es aquí, donde el CIAT debe jugar un papel importante como agente facilitador de los citados tratados, fomentando de una manera activa los acuerdos de intercambio de información y, en general, los mecanismos de asistencia mutua entre sus países miembros.

A continuación, el Sr. Néstor Díaz Saavedra, Director de Impuestos de la DIAN de Colombia, nos presentó el marco de competencia tanto funcional como territorial en el cual se desenvuelve el proceso de cobro de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, así como la estructura en su desarrollo. Realizó un recuento histórico por el que ha pasado la acción de cobro de las acreencias estatales en Colombia, incluidos los sistemas de información utilizados.

Como bien indicaba, a nivel internacional la gestión de cobro se desarrolla a través de tres modelos, judicial, administrativo y mixto. En el modelo judicial, el procedimiento de cobro se adelanta en su totalidad fuera de la sede administrativa, es decir, se surte ante jueces mediante la participación de funcionarios como abogados de litigio en defensa del crédito tributario. El modelo administrativo resulta ser el de mayor aplicabilidad a nivel iberoamericano y está contemplado el Modelo de Código Tributario del CIAT. Su característica principal es que el embargo de bienes del deudor es realizado por la propia administración tributaria, sin necesidad de intervención del poder judicial. Asimismo, la liquidación del crédito y hasta la enajenación de los bienes embargados continúa siendo administrativa, sin perjuicio de su posterior revisión judicial.

En el modelo mixto de cobro, el embargo de bienes del deudor es realizado por la propia administración, pero con la necesaria intervención, previa o posterior, del poder judicial.

Pues bien, Colombia se ha decidido por un proceso de cobro netamente administrativo, que ejerce en desarrollo de la jurisdicción coactiva de la cual se encuentra investida la DIAN. Concluyó su presentación el Sr. Díaz, señalando que la respuesta a la efectividad de la cobranza pasa por la integración de la organización, los RRHH, los procesos y los sistemas de información.

La Conferencia cierra con dos excelentes ponencias sobre el **Tema 3.2 Herramientas al Servicio de la Cobranza**. El Sr. Santiago Segarra Tormo, Director del Departamento de Informática de la AEAT de España, describió las principales características de las soluciones informáticas desarrolladas por la Agencia Tributaria para la gestión de cobro de las deudas tributarias no ingresadas por los contribuyentes.

Para entender aquéllas repasó las principales características del modelo de gestión recaudatoria desarrollado por la Agencia Tributaria. En España, la

gestión recaudatoria se caracteriza porque casi la totalidad de las entidades financieras que operan actúan como entidades colaboradoras en la recaudación de los tributos, hasta el punto que la AEAT no admite ingresos en sus oficinas si éstos no se realizan a través de una entidad financiera. Asimismo, dispone de un sólido sistema de información, que es único para todos los contribuyentes, todos los impuestos y para todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Finalmente, en razón de la cantidad de deudas a gestionar, hay una gran dependencia de las herramientas informáticas.

Como aspecto novedoso, Santiago Segarra señaló la fijación de un riesgo recaudatorio para cada deudor que depende de tres variables: su capacidad económica, el importe de las deudas pendientes de pago y su volatilidad. El sistema informático atribuye un riesgo recaudatorio a cada deudor analizando la información existente en la base de datos de la Agencia Tributaria española. Ello permite priorizar actuaciones y posibilita un seguimiento diferente de los deudores según su nivel de riesgo.

Comentó el desarrollo de dos herramientas informáticas que son la base utilizada por un gran número de aplicaciones de gestión de los procedimientos tributarios: el Tramitador de Expedientes y el Infoclase. El Infoclase permite la selección de determinados colectivos de expedientes en base a atributos de información generados de antemano, mientras que el Tramitador permite que puedan ejecutarse acciones de un procedimiento tributario de forma individual o colectiva a partir de una selección realizada por el Infoclase.

En su exposición quedó claro que los desarrollos informáticos necesarios para soportar la actividad administrativa de gestión de cobro son muy complicados debido a que los procedimientos administrativos son muy complejos. Ejemplo de lo anterior es que la parte del sistema de información de la Agencia Tributaria destinada a la gestión recaudatoria contiene más de 100 archivos y el número de programas desarrollados para esta actividad supera la cifra de diez mil. No obstante en mi opinión, y aunque pudiera parecer una paradoja, es necesario que esta complejidad del sistema no se traslade al usuario final de las aplicaciones, que deberán ser sencillas y lógicas en su manejo.

Seguidamente se presenta la ponencia de Portugal a cargo de José María Pires, Gestor Tributario de la DGI, quien nos confirma que la apuesta por las nuevas tecnologías como instrumento de eficacia y de eficiencia de la administración tributaria da resultados muy positivos. En el caso de la cobranza coactiva, ésta creció en su organización sustancialmente desde el 2003, previéndose que en el 2006 se duplique el valor cobrado en el 2003 gracias a la puesta en marcha de un plan de modernización, generándose una nueva cultura de eficacia y haciendo uso de todas las facultades otorgadas por ley. Entre los proyectos de modernización destacan el Plan Estratégico para la Justicia y Eficacia Fiscal y las funcionalidades del sistema informático de cobranza coactiva donde merecen mencionarse los sistemas de disuasión, los sistemas operativos previos a la coerción y los sistemas de coerción mismos. Entre estos últimos destacan la Red de Transmisión de Datos de Terceras Entidades que permite conocer, vía electrónica, toda la información relativa a bienes y derechos que se pueden embargar de los deudores y los sistemas de

Embargos Automáticos y la Venta de Embargos Automáticos, que cierran el ciclo de cobranza coactiva.

CONCLUSIONES

Para terminar quisiera hacer unas consideraciones y reflexiones finales.

1. La Conferencia cumplió a cabalidad su objetivo de identificar los avances de los países miembros en la prevención y lucha contra la evasión en términos de estrategias, buenas prácticas aplicadas en los procesos de control, organización, sistemas de información y tecnología informática.
2. Se reiteró que la evasión es un fenómeno mundial presente en casi todos los países, aunque con diferentes grados de extensión, formas y matices y muy acentuado por la globalización. Este fenómeno corroe las bases impositivas y ataca los principios fundamentales sobre los que se debe basar un sistema tributario moderno como son: la suficiencia recaudatoria, equidad, igualdad, y neutralidad, además de tener consecuencias y efectos muy graves en la misma gobernabilidad de un país al debilitar la solidaridad y credibilidad de la sociedad en la capacidad de gestión del gobierno y en su capacidad de aplicar el sistema tributario con generalidad, igualdad y eficacia.
3. A través de las ponencias y casos prácticos presentados, los países mostraron coincidencias en la forma de abordar la problemática del control a la evasión y al fraude y en los instrumentos para su prevención y lucha. Destacamos entre ellos:
 - a. La necesidad de elaborar planes plurianuales e integrales adaptados al entorno político, social y económico que respondan a las nuevas modalidades de evasión.
 - b. Es necesario implementar y/o mejorar la investigación, el análisis y la gestión de riesgos, la elaboración de mapas de evasión, de perfiles que muestren las brechas de evasión tributaria y de los comportamientos de los contribuyentes evasores; así como la selección de parámetros para medir la eficacia de la gestión tributaria en sus esfuerzos de reducir la evasión.
 - c. La revisión de las normas legales buscando simplificarlas y cerrar las brechas de elusión, otorgando flexibilidad a la organización para el ajuste y adaptación ante nuevos desafíos y revisando los procesos de control tributario, buscando mayor eficacia y equilibrio entre las acciones de control y el cumplimiento tributario espontáneo.

- d. Impulsar los mecanismos de colaboración a nivel nacional a efectos de identificar y fortalecer las bases de datos con información de terceros y explotar los cruces de información.
- e. Invertir decididamente en el desarrollo de recursos humanos, tecnología informática y sistemas de información a efectos de transformar los datos en conocimiento y gestionar eficazmente la información, asegurando la seguridad y calidad de la misma.
- f. Multiplicar los esfuerzos de colaboración internacional a través de acuerdos de intercambio de información y actuaciones de control conjuntas utilizando para estos efectos los excelentes instrumentos desarrollados por el CIAT.

En este sentido, dado que la evasión internacional continúa erosionando en formas y niveles alarmantes la base tributaria mundial, es importante que organismos internacionales como el CIAT, la OCDE, el ITD, IOTA, Naciones Unidas, FMI, etc., y todas las administraciones tributarias del mundo, multipliquen y complementen sus esfuerzos de cooperación, y sobre todo, trabajen unidos para llenar el gran vacío que deja sentir la ausencia de un Organismo Tributario Mundial para lidiar eficazmente con este fenómeno, tal como lo planteó el ilustre colega tributarista D. Vito Tanzi en el marco de la Asamblea del CIAT celebrada en Brasil en el año 1998, desafío que considero sigue vigente.

- g. Fortalecer la función de cobranza, integrándola con la función de fiscalización, para cerrar con eficacia el ciclo de control tributario haciendo públicos los casos de evasión identificados y los exitosamente concluidos, y por último,
- h. Fortalecer la conciencia social y educación tributaria e involucrar a los agentes públicos y privados en la lucha contra la evasión.

Para concluir, quisiera recoger las palabras de D. Fernando Díaz Yubero, quien al finalizar su brillante Relatoría de la Asamblea del CIAT celebrada en Buenos Aires, hace un par de años atrás, me decía que no me iban a echar de menos porque yo seguiría cerca del CIAT; las palabras de Fernando fueron proféticas, pues me siento muy cerca del CIAT y quiero agradecer a su Secretario Ejecutivo, D. Claudino Pita, por mantenerme abiertas las puertas de tan querida institución, y así seguir en estrecho contacto con todos ustedes.

Para cerrar, deseo expresar mi profundo agradecimiento a la AEAT de España en la persona de D. Luis Pedroche y Rojo y al amigo D. José María Guillén Mariscal, Jefe de la Misión de España ante el CIAT, por su invaluable apoyo en la preparación de esta Relatoría.

CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT

“Un enfoque integral para la prevención y el
combate a la evasión tributaria”

LISTA DE PARTICIPANTES

Madrid, España

23 – 26 de octubre de 2006

ALEMANIA-INVITADOS

Reinhold Basse

Director Adjunto al Inwent (antes DSE)
Fundación Alemana para el Desarrollo Int

Werner Kohl

Ex Jefe de Misión Alemana ante el CIAT

Joërg Wisner

Senior Project Manager
Inwent-International Weiterbildung und Entwi

Matthias Witt

Senior Economist Public Finance
German Technical Assistance, GTZ

ANTILLAS HOLANDESAS

Cedric Prisco Josepa

Director of Fiscal Affairs
Direktie der Belastingen

ARGENTINA

Alberto R Abad

Administrador Federal
Administración Federal de Ingresos Públicos

Horacio Castagnola

Director General - Dirección General Impositiva
Administración Federal de Ingresos Públicos

Marcelo Pablo Costa

Subdirector General de Fiscalización
Administración Federal de Ingresos Públicos

ARGENTINA-INVITADO

Hugo González Cano

Profesor - Consultor Tributario CIAT
Universidad Buenos Aires

ASOCIACIÓN AFRICANA DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS - AATA

Pascal-Baylon Owona

Secretary-General

AUSTRIA

Herwig Heller

Deputy Director General
Federal Ministry of Finance

BARBADOS

William Layne

Permanent Secretary of Finance, Government
Ministry of Finance & Economic Affairs

Anderson Padmore

Professional Accountant
Inland Revenue Department

BERMUDA

Michael Crichlow

Assistant Tax Commissioner Compliance
Office of the Tax Commissioner

Una Lewis

Tax Examiner
Office of the Tax Commissioner

BOLIVIA-INVITADO

Jorge Cosulich Ayala

Profesor y Consultor, Ex Secretario Ejecutivo d

BRASIL

Aloísio Flavio Ferreira de Almeida

Asistente Coordenação-Geral de Política Tribut
Secretaria da Receita Federal-SRF

Raimundo Eloi Carvalho

Coordinador General de Política Tributaria
Secretaria da Receita Federal

Marcelo Fisch

Coordinador General de Fiscalización
Secretaria da Receita Federal

Jorge Antonio Deher Rachid

Secretario
Secretaria da Receita Federal

BRASIL-INVITADOS

José de Jesús do Rosário Azzolini

Secretário de Estado da Fazenda do Maranhão
Secretaria de Estado da Fazenda do Maranh

Jorge Luiz Barnasque

Superintendente de Administração Tributária
SERPRO, Ministério da Fazenda

André de Cesero

Superintendente de Administração Tributária
Serviço Federal de Processamento de Dad

Maria de Fatima Pereira da Silva

Gestora da Célula de Administração Tributária
Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhã

Donizeti C. Rosa

Diretor Superintendente SERPRO
Serviço Federal de Processamento de Dad

CANADÁ**Richard Dyson**

Senior Program Officer
Canada Revenue Agency

Robert Reade

Director of the International Relations Coordina
Canada Revenue Agency

Michael Snaauw

Director, Accounts Receivables Division
Canada Revenue Agency (CRA)

CENTRO INTERAMERICANO DE**ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT****María Raquel Ayala Doval**

Gerente de Investigación y Capacitación

Francisco Javier Beiner Lavanderos

Gerente de Relaciones Institucionales

Nelson Antonio Gutiérrez González

Director de Operaciones

Claudino Pita

Secretario Ejecutivo

Márcio Ferreira Verdi

Director de Planificación Estratégica y Estudios

CHILE**Ricardo Escobar Calderón**

Director
Servicio de Impuestos Internos

Carolina Musalem Ribera

Asesora
Servicio de Impuestos Internos

Jorge Rodrigo Trujillo Puentes

Subdirector de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos

COLOMBIA**Néstor Díaz Saavedra**

Director de Impuestos
Dirección de Imp. y Aduanas Nacionales

COMISIÓN EUROPEA**Donato Raponi**

Head of Unit Administrative Cooperation and Fight

Alexander Wiedow

Director of Indirect Taxation & Tax Administratio
European Commission - DG TAXUD

COSTA RICA**Francisco Fonseca Montero**

Director General de Tributación
Dirección General de Tributación, Ministerio

Roxana González Masís

Gerente Tributario
Dirección General de Tributación

Alba Martland

Gerente Administración Tributaria de Limón
Dirección de Tributación -Ministerio de Hacie

CUBA**Yamile Pérez Díaz**

Administradora Tributaria de la Prov. de La Habana
Oficina Nacional de Administración Tributaria

ECUADOR**Oswaldo Iván Aguirre Cevallos**

Director Nacional de Desarrollo Institucional
Servicio de Rentas Internas

Juan Miguel Avilés Murillo

Responsable Nacional de Planificación y Contr
Servicio de Rentas Internas

Wilson Ruales Moncayo

Asesor del Servicio de Rentas Internas
Servicio de Rentas Internas

ESPAÑA**Julia Atienza García**

Directora del Departamento de Recaudación
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Nicolás Bonilla Penvela

Director Departamento de Aduanas e Impuesto
Agencia Española de Administración Tributaria

Carlos Javier Cervantes Sánchez-Rodrigo

Director del Departamento de Inspección Financ
Agencia Estatal de Administración Tributaria

María Coronado Sierra

Subdirectora General de Inspección Territorial
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Javier De Olmo Azcona

Subdirector General de Inspección e Investigac
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Fernando Díaz Yubero

Director del Departamento de Planificación Org
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Soledad Fernández Doctor

Instituto de Estudios Fiscales, IEF

Angeles Fernández Pérez

Directora Proyecto Eurosocial Fiscalidad
Instituto de Estudios Fiscales-Eurosocial

Luisa Fernández-Velasco Iglesias

Subdirectora General de Coordinación y Gesti
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Jesús Gascón Catalán

Director del Departamento de Gestión Tributari
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Marta Guelbenzu Robles

Directora del Gabinete del Director Gral AEAT
Agencia Estatal de Administración Tributaria

José María Guillén Mariscal

Jefe de la Misión Española ante el CIAT
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Carlos Herrera Álvarez

Jefe de la Unidad de Relaciones Internacional
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Rafael Mancho Rojo

Subdirector General de Planificación y Control
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Daniel Martínez Egaña

Subdirector General de Verificación y Control Tr
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Carlos Nieto Miranda

Subjefe de la Unidad de Coordinación de Rela
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Javier Paramio Fernandez

Inspector de los Servicios de Economía y Haci
Ministerio de Economía y Hacienda

Luis Pedroche y Rojo

Director General
Agencia Estatal de Administración Tributaria

María Dolores Piña Garrido

Coordinadora de Área
Instituto de Estudios Fiscales MEH

Jesús Rodríguez Márquez

Coordinador de Área IEF
Instituto de Estudios Fiscales (MEH)

Jesús Ruiz-Huerta Carbonell

Director General IEF
Instituto de Estudios Fiscales

Santiago Segarra Tormo

Director del Departamento de Informática
Agencia Estatal de Administración Tributaria

ESPAÑA - INVITADO**Miguel Ángel Caballero**

Ex-coordinador IBFD para países de lengua española
N/A

ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**Elvin T. Hedgpeth**

Deputy Director International Programs
Internal Revenue Service

Deborah M. Nolan

Commissioner, Large and Mid-Size Business Division
Internal Revenue Service

Raul Pertierra

Assistant Revenue Service Representative
Internal Revenue Service

FRANCIA**Marc Pierre Amouroux**

Jefe de la Misión Francesa ante el CIAT
Dirección General de Impuestos

Christian Boulais

Tax Expert
Direction Générale des Impôts

Maxime Gauthier

Subdirectora del Servicio de Gestión de Fiscalidad Profesional
Direction Générale des Impôts

Angel Gonzalez

Conselor Tax French Embassy in Spain
Direction Générale des Impôts

Josiane Lanteri

Directrice de la Mission de coopération internat
Direction Générale des Impôts

Christine Nairaud

Deputy Manager
Direction Générale des Impôts

Olivier Sivieude

Deputy Director Human Resources
Direction Générale des Impôts

FRANCIA-INVITADO**Daniel Vernhet**

Ex-Jefe de la Misión Francesa ante el CIAT

GUATEMALA**Henry Osmín Almengor Velásquez**

Miembro del Directorio
Superintendencia de Administración Tributaria

José Alejandro Arévalo Alburez

Miembro del Directorio de la SAT
Superintendencia de Administración Tributaria

Manfredo Chocano Alvarado

Gerente de Planificación
Superintendencia de Administración Tributaria

Juan Francisco De León Ríos

Gerente de la Coordinación Regional Central
Superintendencia de Administración Tributaria

Sergio Fernando Leiva Navas

Intendente de Recaudación y Gestión
Superintendencia de Administración Tributaria

Edgar Alfredo Pape Yalibat
Miembro del Directorio de la SAT
Superintendencia de Administración Tributaria

Carolina Roca
Superintendente de Administración Tributaria
Superintendencia de Administración Tributaria

HAITI

Jean Bayard Bien-Aime
Membre du Cabinet SEF
Direction Générale des Impôts

Fénel Duveau
Directeur de l'Unité de Contrôle
Direction Générale des Impôts

Edouard Jules
Conseiller Fiscal
Bureau du Premier Minsitre/DGI

Jean Frantz Richard
Directeur General
Dirección Générale des Impôts

Jean-Baptiste Télémaque
Coordonnateur pres la Direction Générale
Direction Générale des Impôts

HONDURAS

Armando José Sarmiento Ney
Director Ejecutivo de Ingresos
Dirección Ejecutiva de Ingresos

ITALIA

Rosanna Acierno
External Relations Office
Italian Revenue Agency

Graziano Gallo
Executive in charge of large sized companies-
Agenzia delle Entrate

Luisa Perrotti
Head of Unit II - International Relations Office
Ministry of Economy and Finance

ITALIA-INVITADOS

Paolo de Capitani di Vimercate
Avvocato
Centro di Ricerca tributarie dell'impresa CERT

Michele del Giudice
Conseiller-Professeur Droit Fiscal Internation
Ministero delle Finanze

Victor Uckmar
Professor
Università di Genova

JAPÓN

Kazuya Kajikawa
Assistant Chief
National Tax Administration of Japan

KENIA

George Muraguri Chiuri
Deputy Commissioner-MIS
Kenya Revenue Authority

Fidelis Kioko Mulei
AG. Senior Deputy Commissioner-Domestic T
Kenya Revenue Agency

Joseph G. Nduati
SDC-Investigation & Enforcement
Kenya Revenue Authority

Michael Gitau Waweru
Commissioner General
Kenya Revenue Authority

LITUANIA

Daivis Zabulionis
Deputy Head of State Tax Inspectorate under the
State Tax Inspectorate under the Ministry of F

MARRUECOS

Mustapha Dahhani
Head of Tax Auditing Dep., Inter Prefectoral Tax
General Tax Administration

Ahmed Tazi
Director Incharge of Tax Control
General Tax Administration

Mohamed Toulout
Head of Tax Auditing Unit Safi
General Tax Administration

MOZAMBIQUE

Amade Abdul Aziza
Diretor Nacional de Impostos e Auditoria
Direção Nacional de Impostos e Auditoria

NICARAGUA

Róger Arteaga Cano
Director General
Dirección General de Ingresos

OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACIÓN FISCAL - IBFD

Carlos Gutierrez
Senior Researcher IBFD

Victor van Kommer
Head Government Consultancy Department

ORGANIZACIÓN INTRAEUROPEA DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - IOTA

Marek Welencyk
Executive Secretary

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS - OMA

Michel Danet
Secretary General
World Customs Organization

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO - OCDE

Matthijs Hendrik J. Alink
Senior Advisor

Jeffrey Owens

Head, Centre for Tax Policy and Administration
Division des Affaires Fiscales - OCDE

PAÍSES BAJOS**Ans Huisman**

Chair of the National Operations Intelligence G
Netherlands Tax and Customs Administration

Linda Ruseler

International affairs team NTCA
Ministry of Finance, Directorate-General for

PANAMÁ**Eva Yamir Muñoz Alabarca**

Jefa de Cuenta Corriente
Dirección General de Ingresos.MEF

Tania Vanessa Solís Medina

Asesora Legal
Dirección General de Ingresos, MEF

PARAGUAY**Ernesto Feliciangeli**

Director General de Fiscalización Tributaria
Subsecretaría de Estado de Tributación

Andreas Neufeld Toews

Viceministro de Tributación
Subsecretaría de Estado de Tributación

PERÚ**Nahil Hirsh Carrillo**

Presidenta del Directorio de CONASEV
Comisión Nacional Supervisora de Empresa

PORTUGAL**Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo**

Director General dos Impostos
Direção Geral dos Impostos

Alberto Pedroso

Subdirector Geral
Direção Geral dos Impostos

José María Pires

Gestor Tributario
Direção Geral dos Impostos

REINO UNIDO**Michael O'Callaghan**

Assistant Director, Compliance Strategy Devel
HM Revenue & Customs

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**José Eleazar Canchica Mendoza**

Jefe de División de Fiscalización.Reg. Los And
Servicio Nacional Integrado Aduanero y Tributario

Brunildo Alberto Dávila González

Jefe de División de Fiscalización-Reg.Capital
Servicio Nacional Integrado Aduanero y Tributario

Carlos Alberto Lezama Ecarri

Jefe Oficina de Innovación y Desarrollo Aduane
Servicio Nacional Integrado Aduanero y Tribut

Juangustavo Ovalles Quesada

Jefe de la Oficina de Planificación
Servicio Nacional Integrado Aduanero y Tributario

Venezuela-ENAHF**Rita Hernández**

Directora de Secretaría General
ENAHF-Escuela Nacional de Hacienda Públi

Omar Enrique Velásquez Alvaray

Director General ENAHF
Escuela Nacional de Administración y Hacien

REPÚBLICA CHECA**Jan Knížek**

General Director
Ministry of Finance - Central Financial and Tax

Bronislav Mikel

Director of Management and Economy of the Terri
Ministry of Finance

REPÚBLICA DOMINICANA**Juan Hernández Batista**

Director General de Impuestos Internos
Dirección General de Impuestos Internos

Germania Montás Yapur

Subdirectora General de Recaudación, Tecno
Dirección General de Impuestos Internos

REPÚBLICA ESLOVACA**Jana Jasová**

Head of Foreign Relations
Slovak Tax Directorate

Oliver Sivák

Expert on Tax Fraud Field
Tax Directorate

SUDÁFRICA**Godfrey Modise**

Regional Operations Manager
South African Revenue Service (SARS)

Ighsaan Paruk

Assistant National Operations Manager (Enforc
South African Revenue Service (SARS)

SUECIA**Kurt Norell**

Analyst
Swedish Tax Agency

Jan Olsson
Head of Unit
Swedish Tax Agency

SURINAM
Harold Stanley Sno
Inspector of Direct Taxes
Ministry of Finance

Marita Hellen Wijnerman
Legal Advisor
Ministry of Finance/Directorate of Taxes

TAIWAN
Jui-Fang Ho
Chief Secretary
Taxation Agency, Ministry of Finance

Yu-Hsiu Hsieh
Revenue Officer
National Tax Administration of Northern Taiw

Ching-Hua Lee
Senior Executive Officer
Taxation Agency, Ministry of Finance

Chung-Hsi Yuo
Division Chief
Taxation Agency, Ministry of Finance

Trinidad & Tobago
Rawle Adimoolah
Acting Commissioner of Inland Revenue
Inland Revenue

Ravindra Persad
Assistant Commissioner
Inland Revenue Division

URUGUAY
David Eibe
Coordinador Area Asesoramiento Tributario
Ministerio de Economía y Finanzas

Hugo Vallarino
Coordinador de la Asesoría Económica de la D
Dirección General Impositiva

Eduardo Zaidensztat Capnikas
Director General de Rentas
Dirección General Impositiva

URUGUAY-INVITADA
Anahí Sosa Amonte
Directora Técnica de AT y R (BPS)
Banco de Previsión Social