KENYA REVENUE AUTHORITY

# Conferencia Técnica del CIAT

# Prevención y Control de la Evasión Tributaria

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

CIAT

FUNDADO 1967

CIAT

Technical Conference, Nairobi 2013

**Nairobi, Kenia**
**9 al 12 de septiembre de 2013**

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT
Autoridad de Ingresos de Kenia – KRA

# CONFERENCIA TÉCNICA

Technical Conference, Nairobi 2013

# PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

**9 al 12 de septiembre de 2013**
**Nairobi, Kenia**

Copyright ©2013
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Secretaría Ejecutiva

Apartado Postal 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Web site: http://www.ciat.org
Correo Electrónico: ciat@ciat.org
ISBN 978-9962-647-75-1

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

# ÍNDICE

Presentación del CIAT ..... vii

**CONFERENCIA INAUGURAL**

**TEMA PRINCIPAL: PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

**TEMA 1 AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LA ERA DIGITAL**

TEMA 1 Auditorías tributarias en la era digital. Jaco Tempel, Subdirector de Asuntos Fiscales, Administración de Impuestos y Aduanas (Países Bajos) ..... 3

TEMA 1 Auditorías tributarias en la era digital. Enrique Sánchez-Blanco, Jefe de la Unidad de Coordinación de las Relaciones, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España) ..... 19

SUBTEMA 1.1 Auditoría de registros contables informatizados. Flávio Araujo, Coordenador General de Relaciones Internacionales, Secretaria da Receita Federal (Brasil) ..... 39

SUBTEMA 1.1 Auditoría de registros contables informatizados. María Elena Barberan, Jefa Nación del Departamento de Grandes Contribuyentes, Servicio de Rentas Internas (Ecuador) ..... 43

SUBTEMA 1.2 Herramientas de riesgo y software para auditorías – Minería de datos. Alejandro Burr, Director Subrogante, Servicio de Impuestos Internos (Chile) ..... 67

SUBTEMA 1.2 Herramientas de riesgo y software para auditorías – minería de datos. Martine Meunuer, Jefe de la Dirección Interregional de Auditoría Tributaria, Dirección General de Finanzas Públicas (Francia) ..... 87

SUBTEMA 1.2 Herramientas de riesgo y software para auditorías – minería de datos. Dino Iliopoulos, Gerente Nacional Programas de Grandes Negocios, Agencia Canadiense de Ingresos (Canadá)..... 95

SUBTEMA 1.3 Control fiscal del comercio electrónico. Giampiero Ianni, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional, Guardia de Finanza (Italia)..... 103

**TEMA 2 TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS**

TEMA 2 Tributación presuntiva y fuentes de información de terceros. Binod Sinha, Comisionado de la Coordinación de Impuesto sobre la Renta y Sistemas, Consejo Central de Impuestos Directos (India) ..... 119

TEMA 2 Tributación presuntiva y fuentes de información de terceros. Juana Maribel Sea Paz, Profesional I Fiscalización, Servicio de Impuestos Nacionales (Bolivia) ..... 135

SUBTEMA 2.1 Presentación de informaciones sobre transacciones financieras. Karina Venier, Subdirectora General de la Subdirección General, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) ..... 147

SUBTEMA 2.1 Presentación de informaciones sobre transacciones financieras. Flávio Araujo, Coordenador General de Relaciones Internacionales, Secretaria da Receita Federal (Brasil)..... 167

## TEMA 3 AUDITORÍAS TRIBUTARIAS: PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL


TEMA 3 Auditorías tributarias: Programas de especialización sectorial. Pancrasius Nyaga, Comisionado de Impuestos Internos a cargo de Grandes Contribuyentes, Autoridad de Ingresos (Kenia) ..... 177

TEMA 3 Auditorias tributarias: Programas de especialización sectorial. Karina Venier, Subdirectora General de la Subdirección General, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) ..... 195

TEMA 3 Auditorías tributarias: Programas de especialización sectorial. Martine Meunier, Jefe de la Dirección Interregional de Auditoría Tributaria, Dirección General de Finanzas Públicas (Francia) ..... 223

SUBTEMA 3.1 Auditoria de los sectores de gas, petróleo y lubricantes. María Elena Barberan, Jefa Nación del Departamento de Grandes Contribuyentes, Servicio de Rentas Internas (Ecuador)..... 231

SUBTEMA 3.1 Auditorías de los sectores de gas, petróleo y lubricantes. Heriberto Erik Ariñez Bazzan, Presidente a.i, Servicio de Impuestos Nacionales (Bolivia)..... 247

SUBTEMA 3.1 Auditoria de los sectores de gas petroleros y lubricantes. Fredrik Aksnes, Director Internacional, Dirección General de Impuestos Administración Tributaria (Noruega) ..... 269

SUBTEMA 3.2 Auditoría del sector minero. Stephen Wilcox, Especialista en Administración de Impuestos a los Recursos (Adam Smith International)..... 277

SUBTEMA 3.2 Auditoria del sector minero. Alejandro Burr, Director Subrogante, Servicio de Impuestos Internos (Chile) ..... 305

SUBTEMA 3.2 Auditoría del sector minero. Jane Stalker, Coordinador, Servicios de Especialistas en Industrias, Agencia Canadiense de Ingresos (Canadá) ..... 327

SUBTEMA 3.3 Auditoria del sector de las telecomunicaciones. João Morais Canedo, Subdirector General de la Autoridad Tributaria y Aduanera (Portugal) ..... 337

SUBTEMA 3.4 Unidades de inteligencia fiscal y programas de premiación a denunciantes sobre fraude tributario. Flávio Araujo, Coordenador General de Relaciones Internacionales, Secretaria da Receita Federal (Brasil) ..... 365

SUBTEMA 3.4 Unidades de inteligencia fiscal y programas de premiación a denunciantes sobre fraude tributario. Jan-Erik Bäckman, Director de Impuestos, Agencia Tributaria (Suecia)..... 379

**SESIÓN DE CLAUSURA**

Programa Técnico ..... 391

Lista de Participantes ..... 401

# PRESENTACIÓN DEL CIAT

## PRESENTACIÓN DEL CIAT

**El CIAT es un organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con la misión de ofrecer un servicio integral para la modernización, fortalecimiento y tecnificación de las Administraciones Tributarias de sus países miembros, en la actualidad 38 países miembros y países miembros asociados en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; un país africano; y un país asiático. India es país miembro asociado.**

**La dirección Web www.ciat.org contiene información técnica e institucional así como las diversas actividades que desarrollamos en las áreas de reuniones internacionales, estudios tributarios, publicaciones, capacitación, asistencia técnica y tecnología de la información.**

**Países Miembros**

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

## CONSEJO DIRECTIVO 2013 – 2014

**Presidente:**

| | |
|---|---|
| Ricardo Echegaray | Argentina |

**Consejeros:**

| | |
|---|---|
| Carlos Alberto Barreto | Brasil |
| Brian McCauley | Canadá |
| Alejandro Burr | Chile |
| Yolanda Álvarez de la Torre | Cuba |
| Carlos Alfredo Cativo | El Salvador |
| Peter Veld | Países Bajos |
| Tania Quispe | Perú |
| Pablo Ferreri | Uruguay |

## SECRETARÍA EJECUTIVA

| | |
|---|---|
| **Secretario Ejecutivo** | Márcio F. Verdi |
| **Director de Planificación y Desarrollo Institucional** | Socorro Velázquez |
| **Directora de Capacitación y Formación de Talento Humano** | María Raquel Ayala |
| **Director de Operaciones y Gestión Institucional** | Francisco J. Beiner |
| **Director de Asistencia Técnica y Tecnología de la Información** | Raúl Zambrano V. |
| **Director de Estudios e Investigaciones Tributarias** | Miguel Pecho |
| **Director de Cooperación y Tributación Internacional** | Gonzalo Arias |
| **Gerente de Contabilidad y Finanzas** | Xiomara Tejada |
| **Gerente de Administración Interna y Recursos Humanos** | Rita L. Solis |

## REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

| País | Representante | Corresponsal |
|---|---|---|
| **Argentina** | Ricardo Echegaray Carlos | Alberto Sánchez |
| **Aruba** | Ritza Hernández | Anita ten Hove |
| **Barbados** | Martin Cox | |
| **Bermuda** | Lucia M. Peniston | |
| **Bolivia** | Erick Ariñez Bazzan | Juana Patricia Jiménez |
| **Brasil** | Carlos Alberto Barreto | Flavio Araujo |
| **Canadá** | Brian McCauley | María Pica |
| **Chile** | Alejandro Burr | Bernardita Moraga |
| **Colombia** | Juan Ricardo Ortega López | Patricia Parada Castro |
| **Costa Rica** | Carlos Vargas Durán | Maribel Zúñiga C. |
| **Cuba** | Yolanda Alvarez de la Torre | Armando Lopetegui M. |
| **Curazao** | Jamila Isenia | Yut-Ha Natalie Sint Hill |
| **Ecuador** | Carlos Carrasco Vicuña | Mauro Andino A. |
| **El Salvador** | Carlos Alfredo Cativo Sandoval | Ramón Pérez Gómez |
| **España E** | Santiago Menéndez Menéndez | nrique Sánchez-Blanco |
| **Estados Unidos I** | Daniel Werfe | Raúl Pertierra |
| **Francia** | Bruno Bezard | Josiane Lanteri |
| **Guatemala** | Carlos Muñoz | Manfredo Chocano A. |
| **Guyana** | Khurshid Sattaur | Jenet Abbensetts |
| **Haití** | Clark Neptune | |

| | | |
|---|---|---|
| **Honduras** | Mario Alberto López | Grace de La Paz Saravia |
| **India** | Akhilesh Rajan | Deepak Garg |
| **Italia** | Saverio Capolupo | Stefano Gesuelli |
| **Jamaica** | Ainsley Powell | Meris Haughton |
| **Kenia** | John Karimi Njiraini | Pancrasius Nyaga |
| **México A** | Aristóteles Núñez | drian Guarneros |
| **Nicaragua** | Martin Rivas Ruiz | Marian Bette |
| **Países Bajos** | Peter Veld | |
| **Panamá** | Luis Cucalón | Elizabeth de Corrales |
| **Paraguay** | Marta González Ayala | |
| **Perú** | Tania Quispe | Clara Urteaga |
| **Portugal** | José Antonio de Azevedo | María Angelina da Silva |
| **República Dominicana** | Guarocuya Félix | Nieves Vargas Collado |
| **Sint Maarten** | Maria Bass | Janio Chayadi |
| **Surinam** | Cornelis van Dijk | Merkus Eugene |
| **Trinidad & Tobago** | Allison Raphael | Trevor Lalai |
| **Uruguay** | Pablo Ferreri | Margarita Faral |
| **Venezuela (Rep.Bolivariana)** | José David Cabello Rondón | Pablo Pinto Chávez |

**MISIONES DE ASISTENCIA TÉCNICA**

**España**
Jefe de Misión ante el CIAT: Luis Cremades Ugarte

**Francia**
Jefe de Misión ante el CIAT: Isabelle Gaetan

**Italia**
Jefe de Misión ante el CIAT: Stefano Gesuelli

**FOTO OFICIAL**
**CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT**

**Nairobi, Kenia**
**9 al 12 de septiembre de 2013**

# TEMA 1

# AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LA ERA DIGITAL

**Tema 1**

# AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LA ERA DIGITAL

**Jaco Tempel**
Subdirector de Asuntos Fiscales
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

***Contenido:*** *1. Introducción: Una visión de conjunto de la Administración Tributaria Neerlandesa. 2. Política de cumplimiento. 2.1 General. 2.2 Política de cumplimiento. 2.3 Comisión Europea. 3 Conocimientos en la era digital. 3.1 Contrainformación. 3.2 Análisis de fuentes externas: búsqueda por Internet. 4. Estimulación del cumplimiento y el uso de TI. 4.1 Estimulación del cumplimiento. 4.2 Foro sobre Administración Fiscal (FTA). 4.3 Acuerdos sobre sistemas de contabilidad. 4.4. Sello de calidad para los sistemas de caja. 5. TI en las Inspecciones de Hacienda. 5.1. Preparación de una inspección fiscal con el Auditfile. 5.2. Automatización e inspección EDP.*

## AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LA ERA DIGITAL

"La era digital" y los desarrollos en las TIC afectan en todos los ámbitos la labor de las administraciones fiscales. Los desarrollos de las TIC causan un enorme impacto en el entorno en que operan las administraciones fiscales: la forma en que las empresas operan, se comunican y llevan la administración cambia continuamente. Pero tampoco se puede subestimar la importancia de las TIC para procesos en masa y para el apoyo de procesos de prestación de servicios, control y lucha contra el fraude.

Las administraciones tributarias hacen frente a estos desarrollos de todas las formas posibles. En los últimos años vimos buenos ejemplos de ello en las General Assemblies and Technical Conference (Asambleas Generales y Conferencia Técnica): las TIC en la organización de procesos, en la comunicación y prestación de servicios a los contribuyentes, en la recogida de información y en la abundante labor que se realiza en el ámbito de la facturación electrónica.

La presente contribución trata sobre "la auditoría tributaria en la era digital". La inspección de los libros es uno de los instrumentos utilizados en la estrategia de cumplimiento de las administraciones tributarias. Por eso, la inspección de libros se sitúa en esta contribución en el marco de la estrategia de cumplimiento de la Administración

Tributaria de Holanda. Las TIC desempeñan un papel importante en la ejecución de inspecciones de libros pero también en la estrategia misma y en la aplicación de otros instrumentos. Esta contribución ofrece un resumen de ellos y unos cuantos ejemplos.

El primer capítulo trata de la organización de la Administración Tributaria (Belastingdienst). El segundo capítulo describe la estrategia de cumplimiento de la Administración Tributaria: la gestión de riesgos de cumplimiento (Compliance Risk Management). Seguidamente, esta contribución aborda la aplicación de las TIC en las diversas fases del proceso de control:

- la recogida de conocimientos o “inteligencia” (capítulo 3) para el análisis de riesgos;
- el establecimiento de acuerdos previos sobre software y la organización de administraciones (capítulo 4)
- la utilización de las TIC en la inspección de libros (capítulo 5)

En los diversos capítulos se presta también atención a los desarrollos internacionales en estos terrenos.

## 1. INTRODUCCIÓN: UNA VISIÓN DE CONJUNTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NEERLANDESA

La Administración Tributaria (Belastingdienst) se encarga de:

- realizar la liquidación y recaudación de los impuestos estatales y los derechos de aduanas;
- controlar los aspectos de seguridad, salud, economía y medio ambiente en relación con la importación, el tránsito y la exportación de mercancías;
- la liquidación y recaudación de las cotizaciones de los seguros de los trabajadores y sociales;
- gestionar las contribuciones en función de los ingresos en el marco de la Ley del seguro de asistencia sanitaria;
- funciones coercitivas en el ámbito del ordenamiento económico y la integridad financiera;
- determinar y pagar subsidios;
- la liquidación y recaudación de determinados impuestos para terceros, gravámenes y otras exacciones.
-

La Administración Tributaria emplea a 29.000 personas en los procesos primarios y de apoyo.

## 2. POLÍTICA DE CUMPLIMIENTO

### 2.1 General

La Administración Tributaria fomenta la observancia mediante la prestación de un servicio apropiado, una supervisión adecuada y, en caso necesario, exigiendo el cumplimiento por vía administrativa o penal. La gestión de la Administración Tributaria se enfoca en los ciudadanos y las empresas partiendo, en la medida de lo posible, de una base de confianza. La Administración Tributaria ajusta su política de cumplimiento a la actitud y los motivos de los ciudadanos y las empresas en cuanto al cumplimiento. De los instrumentos de los que dispone la Administración Tributaria, elegirá los que más contribuyan al cumplimiento. A esto llamamos “la política de ejecución”. Este enfoque está encaminado a influenciar la conducta. Asimismo, tratamos de informatizar y normalizar el mayor número de procesos posible.

La conducta de observancia se manifiesta mediante:

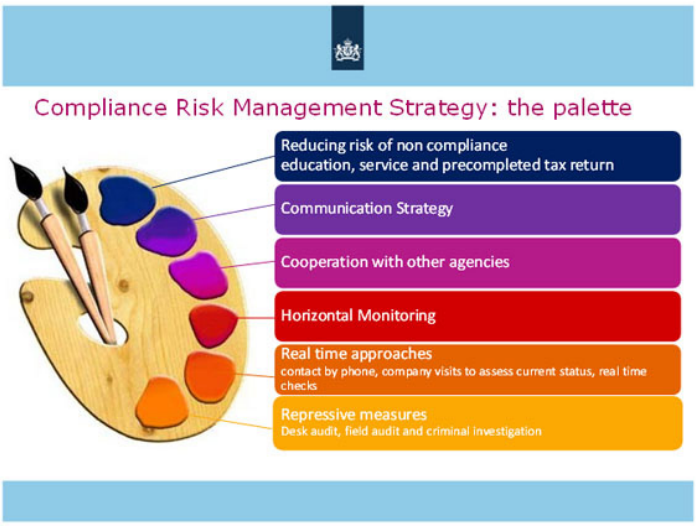
- el registro (debido) como contribuyente;
- la presentación (oportuna) de declaraciones
- una declaración correcta y completa;
- el pago (oportuno).

### 2.2 Política de cumplimiento

Al establecer la política de cumplimiento se trata de influenciar/ mejorar la conducta de observancia. A fin de lograr los objetivos de observancia de la manera más efectiva y eficaz, la Administración Tributaria dispone de una amplia gama de herramientas de cumplimiento (que se agrupan, esencialmente, en los instrumentos de control y de prestación de servicios), debiendo hacer decisiones en cuanto a su función de asegurar el cumplimiento: decisiones sobre asuntos fiscales, grupos específicos, instrumentos de ejecución a emplear, etcétera. Las decisiones se llevan a cabo de conformidad al concepto de la política de cumplimiento.

Política para asegurar el cumplimiento: elegir conscientemente (mediante un análisis coste-beneficio) - en base al conocimiento de los sujetos, el entorno y los riesgos - los instrumentos a emplear (así como la combinación de los mismos y su envergadura) para lograr una mejora de la observancia o bien para apoyar las conductas adecuadas. Es esencial elegir un enfoque que produzca los mejores resultados con la menor cantidad de recursos posible. Para ello, no solo interesan los riesgos fiscales y los intereses financieros, sino también los temas con repercusión política y social.

**Compliance Risk Management en un vistazo:**




Los factores críticos de éxito para el enfoque contienen las siguientes características:

- horizontales
- actuales
- visibles
- colaboradores con otros supervisores

## 2.3 Comisión Europea

La Fiscalis Risk Management Platform de la Comisión Europea ha publicado la Guía de Gestión de Riesgos de Cumplimiento (Compliance Risk Management Guide), que contiene la base de esta estrategia de cumplimiento que se aplica ampliamente en Europa. La Guía, en inglés, se puede encontrar en la página web de la Comisión Europea: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf

La guía distingue cinco fases en la dirección de cumplimiento:

1. Identificación de riesgos
2. Análisis de riesgos
3. Priorización
4. Tratamiento
5. Evaluación

Estos cinco pasos forman conjuntamente un proceso sistemático en que las administraciones fiscales hacen elecciones conscientes en la aplicación de instrumentos de observancia que fomentan el cumplimiento y el incumplimiento. Las elecciones se basan en conocimientos del comportamiento de los contribuyentes y la capacidad presente en las administraciones fiscales.

La estimulación del cumplimiento es un objetivo estratégico de las administraciones tributarias. Los instrumentos que utilizan se deben escoger bien: las administraciones tributarias seleccionan el enfoque más eficiente (con bajos costes) y efectivo (mejores resultados). El control de instrumentos requiere mucho trabajo y tiempo, y por eso se debería enfocar principalmente en los contribuyentes que incumplen.

Las administraciones tributarias escogen cada vez más instrumentos que se aplican lo más pronto posible en una fase a fin de fomentar el cumplimiento: prestación de servicios, reglamentación sencilla, instrucción y “compromiso y participación” con contribuyentes.

En los últimos años, el foro sobre Administración Fiscal de la OECD ha hecho mucha labor en este terreno; se han publicado varios estudios, principalmente para los segmentos de negocios: http://www.oecd.org/site/ctpfta/productspublications.htm.

## 3. CONOCIMIENTOS EN LA ERA DIGITAL

Esta aportación describe algunos ejemplos de cómo aplica la Administración Tributaria de Holanda las posibilidades digitales en la estrategia de cumplimiento.

Para realizar una estrategia efectiva de cumplimiento, los conocimientos son muy importantes: la UE distingue para ello entre datos, información e inteligencia. Estos elementos forman conjuntamente la base de conocimientos en la que la administración fiscal basa, en parte, su elección de estrategia de cumplimiento.

Las administraciones fiscales utilizan cada vez más las posibilidades digitales que ofrece la era actual, como la introducción automatizada de datos de los contribuyentes y terceros, pero también la aplicación de tecnología inteligente durante el análisis.

A continuación figuran algunos ejemplos.

### 3.1 Contrainformación

Para la selección de riesgo y el relleno previo de declaraciones, y para poder cumplir con las obligaciones de la directriz europea de intereses de ahorros (Directriz de Ahorros), los bancos y las compañías de seguros entregan anualmente antes de fin de enero a la Administración Tributaria por vía automática los datos sobre saldos e intereses en base al número de identificación fiscal. Dicha obligación está estipulada por la ley.

### 3.2 Análisis de fuentes externas: búsqueda por Internet

Una estrategia efectiva de cumplimiento utiliza también inteligentemente la información disponible en fuentes externas. Cuánto más se quiera utilizar, más importante es utilizar las herramientas adecuadas. La Administración Tributaria de Holanda desarrolla y utiliza estas herramientas en el Centro de Servicios de Internet, donde los "investigadores de la red" trabajan a tiempo completo. Una de las herramientas más importantes que se utilizan es Xenon, el robot de la red.

#### Trasfondo

En los últimos años, la cantidad de transacciones, sean o no tributables, a través de Internet ha aumentado enormemente. Por consiguiente, el desarrollo de un instrumento automatizado para la detección de dichas actividades tributables es muy necesario. La Administración Tributaria de Holanda ha desarrollado un robot de la red, XENON, que se viene utilizando desde 2004.

El proyecto Xenon consiste en métodos, técnicas y recursos que hacen posible investigar fenómenos y controlar riesgos relacionados con el comercio y los negocios electrónicos. El proyecto Xenon desarrolla asimismo software para apoyar este enfoque. Se desarrollan tres prototipos de "herramientas": herramienta de búsqueda, de identificación y de control.

#### Objetivos

XENON busca contribuyentes desconocidos así como otras posibles situaciones de incumplimiento, como el uso prohibido de marcas o el comercio ilegal.
XENON tiene tres componentes principales:

(1) Herramienta Básica de Búsqueda Fiscal (Trainer). Con esta herramienta se pueden componer perfiles.
(2) Robot de red (Crawler). El robot de red rastrea Internet buscando sitios que se ajustan al perfil. Se pueden configurar parámetros para determinar cuántos "enlaces" se deben seguir, cuántas páginas web se deben encontrar como máximo, y cuánto tiempo debe rastrear Xenon por Internet.
(3) Herramienta de Identificación de Red (WebID). La WebID apoya la identificación del propietario de la página web.

**Forma de trabajo**

XENON funciona de la forma siguiente:

- en base a algunos ejemplos, un experto muestra al Trainer de XENON lo que se debe buscar;
- basándose en estos ejemplos, XENON elabora un perfil que si hace falta se agudiza;
- tras establecer el perfil definitivo, el Crawler va a Internet para buscar sitios web que se ajustan al perfil, durante un plazo establecido de antemano o a un número de sitios establecidos de antemano;
- se guardan los resultados para analizarlos;
- con un WEB ID se determina al posible propietario de la página web.

**Colaboración internacional: TAFEIC**

La Administración Tributaria de Holanda colabora estrechamente con otras administraciones tributarias en este proyecto; sobre todo con Her Majesty's Revenue and Customs del Reino Unido.

Desde 2013, Holanda dirige un proyecto en la UE denominado TAFEIC (Tool Against Financial and Economic Internet Crime, o Herramienta contra el Delito Económico y Financiero en Internet), que tiene los siguientes objetivos:

- Ampliación y refuerzo de la existente red europea de usuarios de Xenon, los funcionarios de investigación fiscal de la red;
- Establecer una colaboración entre el fisco y la policía, con el objetivo de trazar y eliminar actividades fraudulentas;
- Ampliación de los conocimientos sobre cómo hacer elecciones estratégicas entre prevención y penalización de actividades criminales en relación con la legislación existente;

- Desarrollo de métodos y herramientas para la búsqueda, control y análisis permanentes de actividades sospechosas en la red.

El proyecto, de tres años de duración, ofrecerá los siguientes resultados:

- conjunto de herramientas para la búsqueda, control y análisis permanentes de actividades sospechosas en la red.
- ampliación y refuerzo de la existente red europea de funcionarios de investigación de la red;
- colaboración entre equipos de control tanto de la Policía como de las autoridades fiscales.

## 4. ESTIMULACIÓN DEL CUMPLIMIENTO Y EL USO DE TI

### 4.1. Estimulación del cumplimiento

Las administraciones fiscales tienen como objetivo estratégico favorecer el cumplimiento. Las administraciones fiscales buscan cada vez más posibilidades de estimular el cumplimiento con anterioridad (upstream) en vez de inspeccionar posteriormente.

Así se evita en lo posible que más adelante surjan problemas, y para los contribuyentes resulta más fácil cumplir con las obligaciones.

Para ello, la OECD realizó en los últimos años varias investigaciones tanto sobre el segmento de las PYME como para grandes empresas. Para el segmento de las PYME se elaboró el proyecto “desde el principio” (right from the start), y en mayo de 2013 se publicó un informe sobre colaboración y conexión entre la Administración Tributaria, el segmento de las PYME y demás partes implicadas. En mayo de 2013 se publicó asimismo el informe sobre Cumplimiento Cooperativo: un marco que describe[1] el enfoque del segmento de las grandes empresas.

En este terreno de la estrategia del cumplimiento, las TIC desempeñan un papel importante; las empresas llevan a cabo la administración cada vez más de forma informatizada; los desarrollos en el ámbito de la computación en la nube suponen un importante desarrollo para las administraciones fiscales, tanto por lo que respecta a posibilidades como a riesgos.

1 *http://www.oecd.org/site/ctpfta/listofftapublications-bytopic.htm#comp*

### 4.2. Foro sobre Administración Fiscal (FTA)

El Foro sobre Administración Fiscal de la OECD publicó en 2010 unas Notas de Orientación (Guidance Notes) que ofrecen directrices para estándares acordados entre administraciones fiscales, suministradores de software y empresas acordados en el marco de programas de cumplimiento cooperativo. Es muy importante que haya univocidad en este terreno, tanto para las administraciones fiscales como para el sector empresarial. La Administración Tributaria holandesa utiliza ampliamente dichos estándares en los acuerdos con suministradores de software y el sector empresarial.

A continuación figura un resumen de las notas, procedente de los Sistemas de Cumplimiento Fiscal y Contabilidad Fiscal (Tax Compliance and Tax Accounting Systems) (http://www.oecd.org/ctp/administration/45045662.pdf), la nota introductoria del FTA.

1. Orientación y Especificaciones para el Cumplimiento Fiscal de Empresas y Software para Contabilidad (GASBAS, por sus siglas en inglés) http://www.oecd.org/ctp/administration/45045662.pdf .

La nota de orientación de GASBAS describe en términos generales los estándares que se deben aplicar en el desarrollo de software para la contabilidad, y los principales controles que se deben aplicar para objetivos fiscales. La nota expone los principales principios que se aplican a los procesos en típicos sistemas automatizados de contabilidad, incluyendo la integración de controles internos y relacionados con los impuestos, procedimientos para poner a prueba la fiabilidad de archivos electrónicos y posibilidades de exportar los datos para su uso adicional. El punto de partida es que se minimizan los costes tanto para la administración fiscal como para las empresas; la nota ofrece asimismo indicaciones sobre la implementación de los principios en la práctica.

La nota describe también las especificaciones para inspecciones, funciones e informes de auditoría en el desarrollo de software para objetivos de impuestos; se recoge tanto la autoinspección como la descarga para una auditoría externa, tal como se describe en el archivo fiscal de auditoría de la OECD.

La nota de GASBAS sigue tratando el tema del requisito para un cumplimiento cooperativo de un marco de control interno, y lo amplía con análisis de riesgo, actividades de control, e información y comunicación.

2. Orientación para el Archivo Estándar de Auditoría – Impuestos (SAF-T) versión 2.0. http://www.oecd.org/ctp/administration/45045602.pdf

El SAF-T es un archivo de auditoría que contiene datos fiables de contabilidad que se pueden exportar desde un sistema original de contabilidad para períodos específicos. Dicho archivo de auditoría es accesible y leíble gracias a la estandarización de la disposición de los datos, que pueden ser utilizados tanto por auditores externos como por las autoridades fiscales en el marco de los controles de cumplimiento.

3. Orientación para el Archivo Estándar de Auditoría – Nóminas (SAF-P) versión 1.0. http://www.oecd.org/ctp/administration/45045611.pdf

El SAF-P es un archivo de auditoría que contiene datos fiables de contabilidad que se pueden exportar desde un sistema original de administración de salarios para períodos específicos. Dicho archivo de auditoría es accesible y leíble gracias a la estandarización de la disposición de los datos, que pueden ser utilizados tanto por auditores externos como por las autoridades fiscales en el marco de los controles de cumplimiento.

4. Orientación sobre Procedimientos de Test para Garantía de la Auditoría Tributaria. http://www.oecd.org/ctp/administration/45045414.pdf

Esta nota de orientación examina qué papel desempeñan el cumplimiento y los tests de sustancia en conseguir garantía de auditoría por parte de los inspectores, destaca algunos tests para una consideración más detallada e investiga los objetivos de un programa de test.

### 4.3. Acuerdos sobre sistemas de contabilidad

Las empresas utilizan software para realizar su contabilidad. En Holanda, la obligación de administración que tienen las empresas incluye lo siguiente:

- la administración de la gestión de la empresa de tal forma que de ella se desprendan siempre los derechos y obligaciones.
- A la administración no se le estipulan requisitos de organización, pero debe estar sincronizada con los requisitos que estipula la empresa. Por consiguiente, la naturaleza de la empresa determina la forma de administración y la cantidad de información que se necesita como mínimo para poder controlar los procesos empresariales dentro de la empresa.

- La naturaleza y la envergadura de la empresa influyen por tanto en la organización de la administración. Cuanto más compleja y extensa sea la empresa, más elevados son los requisitos que se aplican a la organización de la administración.
- El período de conservación es de siete años.
- El control de la administración debe ser posible dentro de un plazo razonable.
- La administración debe ser asequible, y usted, como empresario, debe colaborar siempre en que sea posible realizar una inspección a corto plazo.

Por supuesto, los desarrollos en ICT tienen una gran influencia en la administración de una empresa; existen por ejemplo sistemas integrados de contabilidad, Sistemas de Planificación de Recursos de la Empresa, procesos automatizados de auditoría interna y facturación electrónica.

A fin de estimular el cumplimiento y de disminuir los costes de cumplimiento para las empresas (por medio de limitar la necesidad de realizar inspecciones posteriores) y de evitar correcciones posteriores, las administraciones fiscales hacen cada vez más acuerdos con empresarios y suministradores de software sobre la organización y gestión de la administración.

### 4.4. Sello de calidad para los sistemas de caja

#### Introducción

Para las empresas del sector detallista, los sistemas de caja o Point of Sales systems son un elemento crucial de la administración en que se guardan los datos originales sobre transacciones. Las administraciones fiscales de todo el mundo constatan que se comete fraude por medio de avanzadas técnicas de supresión de ventas, con las que se influye también su registro en la administración. Por medio de la utilización de los así llamados en inglés Phantomware y Zappers se evaden impuestos (impuesto de sociedades, impuesto sobre la renta, impuesto sobre el volumen de negocios) y se comete falsificación de escrituras.

Este riesgo que se produce a nivel mundial ha sido detallado por el Equipo Especial sobre Impuestos y Delitos de la OECD en un informe recientemente publicado que también se está disponible en castellano: http://www.oecd.org/ctp/crime/Electronic_Sales_Suppression_Website_ESP.pdf.

De ello se desprende que a nivel mundial las administraciones fiscales pierden ingresos debido al uso de sistemas avanzados. El informe ofrece directrices para la localización de estos módulos. También en la Unión Europea este tema figura en la orden del día. Puesto que esta forma de fraude se puede producir en todo el mundo, es muy importante que se comparta información y que se busque una forma conjunta de enfoque.

La Administración Tributaria de Holanda ha intensificado la vigilancia de los sistemas de caja. Según cálculos aproximados de la Administración Tributaria, parece ser que aproximadamente el 15% de los empresarios utiliza un sistema de pago con una función de supresión por la que se pueden ocultar al fisco elementos de la cifra de ventas. En los últimos años se han realizado ya diversas investigaciones penales en las que, tras descubrir un fraude, se realiza una investigación más profunda a otros usuarios del sistema, igual que a abastecedores y productores. Para usuarios de sistemas de caja con los que se puede cometer fraude se ha establecido un régimen de arrepentimiento.

Dentro de la estrategia de cumplimiento general de la Administración Tributaria coexisten diversos instrumentos.

Junto a este enfoque represivo, la Administración Tributaria busca también la colaboración con partes involucradas, como productores y abastecedores. En abril de 2011 se firmó una declaración de intención entre la Administración Tributaria, productores y abastecedores. Abastecedores y productores crearon la fundación Keurmerk Betrouwbare Afrekensystemen (Sello de Calidad de Sistemas Fiables de Pago) de la que pueden ser miembro los productores, abastecedores y revendedores. Su sistema de pago puede obtener el sello de calidad si cumplen con los requisitos que se han establecido en colaboración con la Administración Tributaria. El control lo realizan peritos independientes. En enero de 2013 se pudieron observar los primeros resultados de esta forma de “colaboración inteligente” cuando Peter Veld, director general, entregó los primeros Sellos de Calidad.

El sello de calidad garantiza un sistema cerrado de caja. Esta técnica evita el fraude y protege al empresario de modificaciones indeseadas de sus datos. También favorece la confianza del banco, la Administración Tributaria y el inspector de que el sistema de caja proporciona información fiable.

La Administración Tributaria tiene en cuenta en su control si los empresarios utilizan una caja con un sello de calidad. El sello de calidad proporciona controles y balances, gracias a lo cual los controles tributarios se pueden realizar más rápidamente.

## 5. TI EN LAS INSPECCIONES DE HACIENDA

Las inspecciones de libros constituyen una parte importante de la estrategia de cumplimiento de la Administración Tributaria. Igual que en la recogida de información y en el establecimiento de acuerdos de contribuyentes, las TIC desempeñan en este aspecto también un papel importante. La Administración Tributaria de Holanda ha desarrollado un archivo de auditoría en conjunción con suministradores de software, con el que las empresas pueden recoger la información más importante. De esta forma resulta más fácil la preparación de la inspección de libros. En la ejecución de la inspección de libros es indispensable el conocimiento de TIC. Como ya se ha indicado, las empresas realizan su administración por lo general de forma informatizada, y es importante que la pericia sobre las TIC sea un instrumento relevante en la inspección de libros.

En esta contribución se describen las dos cuestiones mencionadas.

### 5.1. Preparación de una inspección fiscal con el Auditfile

Una de las actividades más entretenidas para los empresarios en la preparación de una inspección es recoger y presentar de forma clara y estructurada los datos que necesita la Administración Tributaria. A fin de conseguir un aligeramiento de cargas administrativas para el sector empresarial, la Administración Tributaria desarrolló en 1999 el Auditfile, en que se han incorporado la mayoría de datos necesarios para la inspección. Gracias a avances técnicos, la plataforma XML desarrolló posteriormente el XML Auditfile Financiero. La plataforma consiste en un acuerdo de colaboración entre censores jurados de cuentas y auditores-consultores administrativos, suministradores de software y la Administración Tributaria.

Con el XML Auditfile Financiero, los empresarios pueden utilizar al máximo las posibilidades de intercambiar datos entre los diversos paquetes estándar, tal como se utilizan en el despacho del auditor.

Actualmente, la mayoría de paquetes de contabilidad de Holanda soportan el Auditfile.

## 5.2. Automatización e inspección EDP

Uno de los principios básicos de la inspección de los libros contables en Holanda es que dichas inspecciones se deben basar en lo posible en técnicas automatizadas de control. En la planificación y ejecución de inspecciones de libros se utilizan en lo posible las posibilidades de la TI.

La mayoría de las organizaciones utilizan sistemas computerizados (sistemas informáticos y para empresas que varían de parcialmente hasta casi totalmente integrados). Por consiguiente, el inspector deberá utilizar estos sistemas en casi todas las situaciones para poder evaluar el objeto de control. Si el inspector no tiene suficientes conocimientos en este ámbito se recurre a expertos, como los ITauditors, que pueden prestar ayuda, por ejemplo, en la lectura de archivos y en determinar la fiabilidad del sistema y sus resultados.

### Competencias

El inspector está facultado a consultar archivos electrónicos y facturas escaneadas en los sistemas informáticos del contribuyente; eso forma parte de la obligación que tiene la empresa de llevar la contabilidad y de colaborar. También es posible que el inspector de Hacienda facilite al contribuyente una memoria USB u otro medio de almacenamiento de datos para que el mismo contribuyente pueda poner en ella los archivos de su sistema informático. El inspector no está facultado a realizar otras actividades en los sistemas informáticos del contribuyente puesto que con ello podría dañar los datos originales, el software o el hardware. En este caso, se podría declarar responsable a la administración fiscal por daño o pérdidas tales como gastos de reemplazamiento, de contratación de consultores externos, o por pérdidas debido a la interrupción de procesos empresariales. Las demandas por responsabilidad o las reclamaciones no solo son perjudiciales para la imagen de la Administración Tributaria sino que además pueden influenciar desfavorablemente el proceso o los resultados de la inspección de libros. Resumiendo: el inspector no está a cargo de los botones, ni da la orden al contribuyente de cómo debe manejarlos.

### Utilización de un especialista en inspección EDP

El especialista en inspección EDP ofrece, por sus conocimientos y experiencia en este ámbito, más posibilidades que un inspector corriente. El especialista en inspección EDP puede, por ejemplo:

- utilizar las posibilidades del menú de opciones de un paquete estándar de software, por ejemplo, para copiar archivos y crear un archivo de inspección;
- controlar una firma electrónica, si el contribuyente utiliza facturas electrónicas;
- elaborar un índice de los archivos o software existentes;
- utilizar módulos de inspección de un paquete de software, tal como los utiliza o puede utilizar el auditor interno y/o externo.

**Puntos de partida**

**1. Principio "de dos personas"**

Para la realización de las citadas actividades de automatización se aplica el llamado principio "de dos personas". Significa que el especialista en inspección EDP efectúa dichas actividades en presencia de la persona con obligación administrativa o de una persona que ha sido designada explícitamente por ella y a quien se explica cada uno de los pasos o acciones requeridos, a no ser que la persona con obligación administrativa dé a conocer explícitamente que no lo considera necesario. En este caso, eso se registra en el informe de control, y se indica también quién estuvo presente durante las actividades.

**2. Copia del archivo de datos**

No es casi nunca necesario que un inspector solicite la ayuda de un especialista en inspecciones EDP para consultar datos estándar. En muchos casos, al inspector le resulta suficiente llamar la atención al contribuyente sobre su obligación de información, organización y colaboración. Eso significa que el inspector puede pedir una copia de un archivo de datos, y además significa que el contribuyente debe facilitar la información necesaria para la comprensión de la organización y funcionamiento de la administración. Si es preciso, debe procurar él mismo conseguir apoyo de la TI (interno o externo).

También tiene la obligación de organizar la administración y prestar su colaboración de tal forma que el inspector pueda efectuar la inspección, sea o no digital, dentro de un plazo razonable.

**3. Plazo razonable**

Por supuesto, el inspector debe tomar en consideración los principios de una gestión como corresponde, como dar un

plazo razonable para poder facilitar datos. Lo que es razonable depende de la situación. Se puede aplicar aquí también el principio de proporcionalidad. Por ejemplo, si los costes – tanto absolutos como relativos – de reparar ciertas imperfecciones en el sistema informático son demasiado elevados comparados con la importancia que ello tiene para las autoridades fiscales. En este caso no se puede esperar del empresario que haga tales gastos o inversiones.

## 4. Impedimento subjetivo y objetivo

Si tras finalizar el plazo razonable resulta que el empresario no cumple con su obligación fiscal y se le puede imputar a él (mala voluntad), lo calificamos como impedimento subjetivo. En este caso, el inspector no se puede formar un criterio sobre el objeto de inspección con seguridad razonable, y debe deliberar con un experto en derecho formal para considerar si es posible, y, en caso afirmativo, cómo, se puede imponer el cumplimiento de estas obligaciones fiscales requeridas.

Cuando no se puede imputar al empresario que no haya solucionado ciertas limitaciones de TI, se trata de un impedimento subjetivo. En este caso, el inspector pide apoyo a un especialista en inspecciones EDP, que juzgará si dispone de la posibilidad y los conocimientos para realizar dichas actividades, o si puede solucionar dichas limitaciones, aunque sea temporalmente.

El especialista en inspecciones EDP realiza estas actividades en presencia de un colega, pero solo después de que el empresario haya declarado por escrito su conformidad con la ejecución de las actividades relacionadas con la automatización. También se pide al empresario que esté presente para poderle explicar cada acción. A este caso lo denominamos el principio “de tres personas”.

Por supuesto, el especialista en inspecciones EDP registra detalladamente en el informe de inspección lo que ha hecho. Finalmente, hace un informe resumido con una descripción global sobre las actividades laborales, indicando las personas presentes y eventuales problemas. El especialista en inspecciones EDP y su colega firman dicho informe. Asimismo, al empresario o la persona que fue designada explícitamente por él para estar presente en las acciones de automatización también se le pide que firme.

**Tema 1**

# AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LA ERA DIGITAL

**Enrique Sánchez-Blanco**
Jefe de la Unidad de Coordinación de las Relaciones
Agencia Estatal de Administración Tributaria
(España)

***Contendio:*** *Introducción. I. Auditoria tributaria y era digital. II. La administración electrónica: la administración sin papeles. III. Alternativas posibles de utilización de las posibilidades digitales en beneficio de las administraciones tributarias IV. Mirando al futuro. V. Conclusión.*

## INTRODUCCIÓN

Si al siglo XIX se le califica por la máquina de vapor, al siglo XX se le debe conocer como el siglo del transporte y de las comunicaciones; nos referimos tanto a la facilidad e incremento de la velocidad del transporte de personas y mercancías, como a la facilidad de la comunicación de imágenes y sonidos a distancia. Pensemos en el cambio sustancial que ha tenido en nuestras vidas la utilización de los automóviles o las posibilidades que nos ofrece la existencia de los aviones; en los supermercados podemos comprar productos perecederos producidos en los países más alejados y podemos desayunar en un continente, almorzar en otro y cenar en un tercero. Y qué decir de las comunicaciones a distancia; de la carta transportada por barco y de la fotografía exclusivamente profesional del siglo XIX, el siglo XX nos introdujo en la radio, la televisión y el teléfono. Sobre este último, al final del siglo se produce la explosión de los teléfonos móviles.

En la última década del siglo pasado se produce un cambio trascendental con la utilización masiva de una nueva técnica de representación de la realidad que denominamos la digitalización. La era digital podemos considerar que se inicia con la vulgarización del uso de los ordenadores personales y la aparición de las máquinas de fotos digitales y se confirma con la extensión de la red Internet. La evolución de la digitalización ha invadido nuestra vida práctica como lo prueba simplemente una mirada a nuestros bolsillos: las llaves de los hoteles, las tarjetas de crédito, el teléfono móvil que ya es mucho más que un teléfono, el pen drive con la información de la conferencia técnica,… La influencia de lo digital es patente.

Es preciso fijar el alcance de esta intervención. Hay un riesgo de confundir la auditoria tributaria en la era digital con la inspección de la denominada economía digital. En esta ponencia quiero referirme exclusivamente a cómo afecta la era digital a nuestras auditorías tributarias con carácter general. Por ello no entro en el apasionante reto de cómo hacer tributar y como controlar la economía digital. Cuando hablo de economía digital me refiero a los bienes y servicios que se manifiestan digitalmente: el caso más "tradicional" es el de los libros o las películas digitales pero cada día descubrimos nuevas formas de la economía digital; pensemos en el juego "on line" o en cosas más novedosas como las operaciones quirúrgicas en las que el cirujano opera de forma remota con un ordenador situado a miles de kilómetros de donde está el paciente.

Donde se produce el hecho imponible, ¿dónde está el paciente?, ¿dónde se encuentra el cirujano?, ¿dónde tiene su consulta principal?, ¿dónde tiene su sede la empresa que factura los servicios?, ¿dónde está el servidor?,…

Pero volvamos a nuestro tema que es la auditoría tributaria en la era digital.

## I. AUDITORÍA TRIBUTARIA Y ERA DIGITAL

¿Cómo afecta la era digital a nuestras auditorías tributarias?

Las auditorías tributarias siguen teniendo el mismo objetivo de siempre: descubrir y corregir la conducta de los contribuyentes que no declaran o declaran mal y desde luego que no pagan sus impuestos de acuerdo con lo establecido en la ley.

A efectos del control tributario, el efecto esencial de nuestra inmersión en la era digital, es que la información en papel pasa a ser una información digitalizada. Ello, lejos de ser un inconveniente, puede convertirse en una oportunidad ya que su transmisión, almacenamiento y utilización puede realizarse de forma más barata, rápida y eficaz y ello beneficia tanto al contribuyente como a la Administración tributaria.

El segundo efecto importante de la digitalización es que las comunicaciones con el contribuyente también se pueden realizar de forma digitalizada con las mismas ventajas de ahorro de dinero y tiempo que en el caso del almacenamiento

## 1. Las bases de datos: El producto esencial de la era digital

La información es la materia prima con la que trabajamos las administraciones tributarias. Sin información es imposible gestionar un sistema tributario. En los sistemas tributarios modernos la información esencial de base procede de las declaraciones de los contribuyentes. La información facilitada por los contribuyentes afecta, en muchos casos, no solo a sus bases imponibles sino a los tributos de terceros. Los gastos de un contribuyente suelen ser ingresos de otro contribuyente, los salarios pagados y las retenciones practicadas afectan a la declaración del Impuesto sobre la Renta del que obtiene el salario, los intereses satisfechos no son sino ingreso del capital de quien prestó el dinero, los dividendos pagados son renta de quien los percibe,…

Toda esa información antes la recibíamos en papel y su almacenamiento y tratamiento eran costosos y bastante ineficaces. La era digital ha supuesto que esos datos, que antes recibíamos y almacenábamos en papel, ahora los digitalizamos y los "introducimos" en lo que denominamos bases de datos.

No nos engañemos, una base de datos es como un archivo pero con una capacidad de tratar los datos de una forma automatizada. Y un archivo, para ser útil, debe responder a unas reglas de organización de la información que permita encontrarla en el momento en que la necesitamos; la información por ello debe estar clasificada. La ciencia que trata de los principios, métodos y fines de la clasificación se llama la taxonomía. Si tenemos una información fiable y bien ordenada las capacidades de gestión tributaria aumentan exponencialmente. Frente al afirmación de que demasiada información mata la información (a lot of information kills information*)* yo me permito afirmar que lo que puede "matar" es la información desordenada y no la cantidad de información.

## 2. La atribución de la Información: importancia del censo de contribuyentes

La primera exigencia que nos indicaría un experto en taxonomía con conocimientos tributarios es que los datos deben estar correctamente atribuidos, por lo que una base de datos que confunda la persona a la que se refieren los datos, es un pésimo fundamento para que las administraciones tributarias nos provechemos de las ventajas de la era digital.

La importancia de contar con un buen censo de contribuyentes es uno de los pilares esenciales de nuestra organización administrativa. La identificación del contribuyente debe responder a reglas que permitan diferenciarlo de aquellos con los que se pueden confundir: una clasificación basada exclusivamente en el nombre y apellido puede convertir en ineficaz la información referida a quienes comparten nombre y apellidos; pensemos en caso de alguien que se llame José García López, un nombre y apellidos muy comunes en España, o sabemos diferenciarlo de los restantes y numerosos José García López o tendremos que aceptar que la fiabilidad de la atribución de la información se reduce notablemente. Por ello nuestro sistema de almacenamiento de datos debe basarse en un buen sistema de identificación y diferenciación de las personas.

Como los datos básicos nos los facilitan los contribuyentes, debemos establecer sistemas de cautela que garanticen, lo más posible, que no se producen errores. Las aplicaciones informáticas que ponemos a disposición de los contribuyentes para que confecciones digitalmente sus declaraciones deben estar diseñadas de forma tal que eviten los errores más comunes. En España nos basamos esencialmente en el número de identificación, si bien lo combinamos con cautelas de muy diverso tipo para evitar errores o falsedades.

### 3. La comunicación telemática de las declaraciones

La actual tecnología a nuestra disposición nos invita que, al tiempo que facilitamos al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, nos aprovechemos de las ventajas de la automatización. Nuestra primera base de datos se nutría de los datos facilitados en papel por el contribuyente y que posteriormente eran “grabados” por un empleado público. Ello implicaba muchos retrasos en la integración de los datos de las declaraciones en la base de datos y que a los posibles errores del declarante se unieran los errores de grabación.

Hoy en día la mayor parte de las declaraciones se confeccionan usando una aplicación informática gratuita que produce una declaración en línea o una declaración en papel con un código de puntos que permite leer de forma automática y muy rápida la información e integrarla de forma automática en las bases de datos.

Un ejemplo de esta ayuda es el sistema de declaración del Impuesto sobre la Renta utilizando un programa de ayuda, gratuito y en línea, en el que el contribuyente introduce sus datos, o utiliza un sistema de volcado de datos desde nuestra base de datos, y la aplicación le confecciona la declaración y le liquida el impuesto. Si tiene conexión a Internet puede enviar su declaración por la línea, o si quiere puede imprimirla en papel, con generación de un código de puntos que

contiene toda la información y que aparecerá en la primera hoja a la altura de la ventana que hay en el sobre, de tal forma que cuando se reciba, la declaración en papel se leerá directamente por un scanner equivalente a los que tienen las tiendas para la lectura del código de barras de los productos.

## 4. Información procedente de otras fuentes

Sabiendo que la información es la materia prima con la que trabaja la administración tributaria, nuestra posición estratégica debe ser obtener la mayor cantidad de información útil que nos permita hacer una buena gestión. La era digital nos ha venido a ayudar en nuestra tarea. En no pocas ocasiones los indicios de un hecho imponible se pueden encontrar en otras bases de datos, ya sean públicas o privadas. Una de nuestras obligaciones es estar al tanto de la existencia de bases de datos que puedan ser de nuestro interés y procurarnos la información de forma digitalizada para poder integrarla en nuestra base y aplicar sistemas de contraste para la detección de hechos imponibles no declarados o declarados de forma indebida.

Dado que la mayor parte de las compañías e instituciones mantienen una base de datos digitalizada para su gestión diaria, es importante buscar esa información y capturarla de forma automática; ejemplos de ello son las bases de datos de la Seguridad Social o las bases de datos de la Dirección General de Tráfico sobre el registro de matrículas de vehículos.

Algunas grandes compañías, como los bancos o las empresas de energía, disponen de bases de datos cuyo conocimiento es muy útil para la gestión tributaria. En esos casos, es muy importante que nuestros requerimientos de información sean contestados, mediante un fichero digital convenido entre ambos, que permita la integración automática de la información en nuestra base de datos.

Y adelantándonos en nuestra argumentación, recordemos los tradicionales libros de contabilidad escritos a mano y encuadernados y pensemos en el cambio que supone que en lugar de darnos los apuntes contables en papel, podamos obtener una copia digitalizada que oportunamente tratada nos permite efectuar análisis contables.

O que decir en el caso de que se use la factura electrónica, en la que tan avanzada está Latino américa, y que se transmitan en línea los datos de la factura a la administración tributaria. Disponer en un breve plazo desde su emisión de la información individualizada de las facturas emitidas o recibidas era un sueño de ciencia ficción para los inspectores de hace 20 años que hoy es una realidad creciente.

Por ello hay que concluir que al amparo de la era digital deberíamos de obligar, o cuando menos incentivar, la digitalización de todos los documentos y registros a los que, por ley, la administración tributaria pueda tener acceso. Y no olvidemos que ello también beneficia a la empresa cumplidora, que no pretende manipular la información, puesto que la visitaremos menos ya que las comprobaciones documentales in situ dejarán de ser tan necesarias.

## 5. La información se pide para usarla

En los párrafos precedentes hemos descrito la importancia de contar con información digitalizada y ordenada, pero la finalidad de los tributos no es fastidiar al contribuyente pidiéndole información, sino obtener el pago de las cuotas tributarias resultantes de haber incurrido en un hecho imponible.

Por ello, a las molestias que le generamos al contribuyente al exigirle una información más completa y precisa, debemos responder con una actuación menos invasiva sobre los cumplidores y más eficaz sobre los incumplidores.

La información la tenemos que usar para detectar a aquellos que no declaran y a aquellos que declaran mal sus hechos imponibles. Y una vez detectados los incumplidores, nuestra obligación es reaccionar contra ellos.

## 6. El control masivo y la selección de contribuyentes.

Las bases de datos están para ser usadas. Las primeras acciones que hagamos con ellas serán necesariamente masivas.

En primer lugar hay que hacer algo que en principio parece muy sencillo como es intentar descubrir a los no declarantes. Si el censo fuera perfecto, esta acción sería muy sencilla ya que únicamente habría que comparar los declarantes con los incluidos en el censo con esa obligación. El problema es tener el censo completo y al día. Por ello no solo se debe requerir a los que en nuestras bases de datos considerábamos obligados y que no han declarado sino que tenemos que tener procesos de selección de indicios de actividad en nuestras bases de datos para detectar contribuyentes no incluidos en el censo. Pongamos un ejemplo relativo al IVA; si un contribuyente nos declara un IVA soportado y nos aporta una factura de un sujeto al que no tenemos incluido en nuestros censos, nuestra obligación es comprobar la veracidad de la factura y una vez identificado el emisor requerirle para que declare e ingrese el IVA que ha cobrado y sancionarle por

el incumplimiento detectado. O un ejemplo referido al Impuesto sobre la Renta en el que la información de la que disponemos es la renta imputada por un retenedor, por ejemplo el pago de dividendos por un importe que supera los límites de la obligación de declarar, relativa a un sujeto que no declara; la administración tributaria debe requerir al contribuyente para que explique la ausencia de declaración y en su caso para enderezar la situación con la incoación de un acta y la imposición de una sanción.

Con estos ejemplos nos hemos introducido en el campo de la selección de contribuyentes para ser objeto de control mediante el uso de herramientas informáticas o filtros lógicos de comparación propios de la denominada algebra de Boole (y, o, no y sí).

Dependiendo de la amplitud clasificatoria de nuestra base de datos deberemos utilizar herramientas informáticas adecuadas a los datos que deseamos tratar. En España empezamos con una aplicación que trataba 256 parámetros y siempre requería, en cada caso, la intervención de los expertos en informática.

Pero de las bases de datos nutridas mediante tarjetas perforadas y relativamente escuálidas de los años 70 del siglo XX, hemos pasado a una base de datos con muchísimos millones de datos. La amplitud creciente de nuestra base de datos y la mayor implantación de nuestra administración tributaria hacía que las demandas sobre procesos de selección se acumularan y que los demandantes quisieran incluir más variables que las inicialmente definidas con carácter general.

Por ello en los primeros años de los 2000 se desarrolló, “in house” una aplicación de minería de datos que permite añadir y combinar todos los elementos de la base de datos, seccionarlos y combinarlos mediante la definición que quisiera cada usuario. Es una herramienta muy potente que hemos bautizado como Zujar y que ya va en su cuarta versión.

Es una herramienta cuyo objetivo inicial era la selección de contribuyentes pero que en la actualidad además sirve para hacer estadísticas, análisis de riesgo, estudios, e incluso puede llegar a servir de base para elaborar informes estandarizados.

Pongamos un ejemplo de su utilidad. Hay contribuyentes que aparentan cumplir correctamente, en los que los datos declarados se concilian perfectamente con los datos procedentes de terceros; pero esta herramienta nos permite hacer un análisis de comparabilidad de los datos declarados por un contribuyente con los datos resultantes de la media de los datos declarados por los contribuyentes dedicados

a su misma actividad. Un análisis de comparación de las distintas cuentas de gastos en relación con las ventas nos permite identificar a los contribuyentes que se desvían lo que puede levantar nuestras sospechas; ¿por qué comprando el doble de café y teniendo un precio de venta de cada café similar, el volumen de ventas es similar? O podemos comparar el margen de beneficio normalmente aplicado en un sector, lo que, en el caso de entidades vinculadas, puede dar lugar a un expediente de regularización de los precios de transferencia.

La herramienta no contempla exclusivamente los datos monetarios sino que permite hacer como decíamos, análisis de todos los datos que obran en nuestra base de datos.

Pongamos de nuevo ejemplos para su mejor comprensión. La comparativa del número de empleados en relación con el volumen de ventas nos permitirá conocer las desviaciones más significativas y preguntarnos el por qué; ¿por qué esta empresa de limpieza de oficinas factura lo mismo que otra que tiene la mitad de empleados? O introducir la variable geográfica para hacer comparaciones más homogéneas. O considerar como un factor de riesgo el hecho de que otros países nos hayan hecho varias preguntas sobre un contribuyente español: si alguien pregunta es porque hay algo que no está claro, si las preguntas son numerosas el riesgo de que la falta de claridad sea culposa se incrementa; ¿estamos en ese caso ante un contribuyente de riesgo al que convendría hacerle una inspección intensiva?

En la Agencia Tributaria de España adoptamos la decisión estratégica de desarrollar la herramienta informática de minería de datos por nuestro Departamento de informática tributaria en lugar de comprar licencias para la utilización de aplicaciones de minería de datos desarrolladas por empresas especializadas; creemos que ha sido una decisión acertada. Una de las razones básicas es que no hay que pagar licencias anuales por su uso, lo cual en momentos de estrecheces presupuestarias agradecemos de forma especial. Otra de las razones es que no dependemos de terceros para adaptar la herramienta a los nuevos avances o ampliaciones de la base de datos o para utilizarla como base o combinación con otras herramientas. Y por último, creemos que nuestro estrategia de desarrollo “in house” de nuestras aplicaciones es mucho más barata que la de encargársela a terceros.

Estas actuaciones de filtrado informático que se hacen con herramientas de minería de datos como es el caso de nuestro Zujar, nos dejarán listados de contribuyente con inconsistencias; algunas de ellas son fácilmente solucionables mediante un requerimiento y la aportación de determinados documentos, otras pueden conducirnos a un expediente que requiere una inspección en profundidad.

O incluso el Zujar puede ser utilizado para seleccionar contribuyentes con la finalidad exclusiva de que reciban un requerimiento de información o de aportación de documentos para ser utilizados en otro expediente.

## 7. Las comunicaciones con el contribuyente: Las oportunidades que nos ofrece la era digital.

Uno de los problemas que veníamos sufriendo en la administración española era el del coste y falta de efectividad de las notificaciones que le dirigíamos al contribuyente. La utilización de la tradicional comunicación postal suponía utilizar papel y pagar el coste del correo. Las notificaciones en mano o con acuse de recibo incrementaban mucho más el coste y suponían el riesgo de que el contribuyente no estuviera y hubiera que acudir a otro procedimiento caro como era la publicación de un edicto en el boletín oficial correspondiente.

La extensión del uso de internet ha supuesto una modificación sustancial en el uso de la tradicional documentación mercantil. Hoy en día los pedidos se generan por internet, ya sea introduciendo la oferta directamente en la web del vendedor o remitiéndola por correo electrónico.

La Administración española ha visto la oportunidad de utilizar las nuevas oportunidades de la era digital para facilitar el problema de las notificaciones al ciudadano, en nuestro caso al contribuyente, abaratando el procedimiento y haciéndolo mucha más efectivo.

La legislación española ha incorporado la obligatoriedad de que las empresas tengan un buzón electrónico, que ha de comunicar a la Hacienda Pública, donde se enviarán las correspondientes notificaciones. El contribuyente queda obligado a abrir el buzón correspondiente de forma periódica y si no lo hace la ley prevé que tras unos días se entienda que se ha producido la correspondiente notificación.

El sistema es de dos direcciones ya que abre la posibilidad de que el contribuyente atienda y responda, en su caso, las solicitudes de la administración por correo electrónico o mediante la utilización de la sede electrónica. La sede electrónica es una especie de oficina virtual en internet, como una página web de las empresas, que permite la interactuación por parte de los ciudadanos, preguntando, presentado documentación, informes,… abierta en régimen de 24 horas y los 365 días del años.

Para reducir la presión sobre el contribuyente, que se quejaba de estar obligado a abrir todos los días su buzón de correo, se ha establecido la posibilidad de que el contribuyente comunique que durante ciertos días se produce el cierre del buzón a los efectos de la notificación; el contribuyente se puede tomar unos días de vacaciones sin que a su vuelta reciba la sorpresa que le llegó una notificación y que los plazos están corriendo desde entonces y no la ha atendido por lo que puede ver perjudicados sus derechos. Esta medida de dulcificación ha hecho que la obligación haya sido mucho mejor aceptada.

La posibilidad que tiene el contribuyente de facilitar a la administración la información en ficheros electrónicos enviados mediante un correo electrónico o presentado en la sede virtual, supone un tremendo ahorro para el contribuyente que ni se tiene que desplazar ni tiene que hacer fotocopias o soportar colas en los momentos de afluencia.

Para la administración las ventajas de reducción del espacio de almacenamiento y especialmente la posibilidad de analizar la información con las aplicaciones informáticas son patentes.

## 8. El riesgo de manipulación de la información entregada u obtenida de forma digital

En los momentos de controversia con el contribuyente, cuando la administración aduce como prueba de cargo de sus afirmaciones la documentación entregada u obtenida de forma digital, se ha utilizado el argumento de que los archivos digitales habían sido manipulados y que no eran los originales por lo que no podían ser utilizados como prueba ya que esta había sido manipulada. La documentación digital recibida u extraída por nuestros servicios de los ordenadores del contribuyente debe ser analizada. En el proceso de apertura de los archivos informáticos y de revisión de los mismos se producía una manipulación de la información que dejaba un cierto rastro informático. La manipulación no suponía que la información se cambiase, pero lo cierto es que el archivo informático se había abierto para revisar la información. Con un argumento procesal, la defensa del contribuyente argüía en los tribunales que la prueba no era efectiva ya que no había constancia de cuál era la información inicial; decían que la administración había manipulado la información por lo que no quedaba constancia de cuál era la información verdaderamente entregada o extraída.

Tras la aparición de los primeros problemas nuestros expertos de informática forense establecieron un nuevo protocolo para garantizar la invariabilidad de la información facilitada u obtenida; en el momento en que se entregaba o se extraía del ordenador del contribuyente,

había que obtener en presencia del contribuyente la correspondiente "huella digital", ese algoritmo que garantiza el contenido de un archivo. Si se manipula de alguna forma ese algoritmo cambia. Del fichero original se hace una copia del archivo y se le facilita al equipo de inspección para que la pueda abrir y tratar informáticamente. La prueba jurídica va a ir siempre referida a la copia informática que se conserva en el expediente con huella digital obtenida en presencia del contribuyente, pero los funcionarios pueden utilizar una copia para sus investigaciones y análisis. Es como trabajar sobre una fotocopia en la que haces anotaciones.

Otro de los riesgos derivados de la era digital se manifiesta en la aportación por parte de contribuyente, a la administración u a otros contribuyentes, de determinadas copias de declaraciones o certificados de las administraciones fiscales con una gran apariencia de veracidad. Para evitar los abusos detectados de falsificación de este tipo de documentos es por lo que al pie de esos certificados se le añade en la actualidad un código de verificación de 16 caracteres alfanuméricos. Cualquier persona puede acceder a la página web de la Agencia Tributaria y teclear ese código para comprobar la veracidad del documento que le están aportando. Este procedimiento es especialmente relevante en el ámbito internacional donde se había detectado el uso bastante frecuente de certificados falsos de residencia, o de estar al corriente del pago de los impuestos.

## II. LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA: LA ADMINISTRACIÓN SIN PAPELES

Una ley del año 2007 reguló la administración electrónica. La estrategia de la administración es ir hacia una administración sin papeles. La ley ha establecido el derecho de que la administración obtenga imágenes electrónicas de cualquier documento facilitado por los ciudadanos y ha establecido que esa imagen electrónica tiene la misma validez que los originales que se hayan sometido a ese proceso de digitalización que garantice su autenticidad y su integridad.

Como corolario de esa validez, la ley autoriza a la destrucción de los originales que hayan sido copiados electrónicamente.

### 1. La información solicitada a terceros: El caso especial de solicitud de movimientos de las cuentas bancarias

Dentro de la auditoría tributaria es muy habitual que la inspección intente verificar la fiabilidad de la contabilidad mediante el contraste que supone el movimiento de cuentas bancarias. Los requerimientos en este caso son individualizados y requieren ciertas autorizaciones administrativas.

La obtención de la información en estos casos no se suele referir exclusivamente a los datos vivos accesibles desde cualquier ordenador de la institución financiera sino que en muchos casos el requerimiento solicita información de períodos cuya información ya no está on line. La Agencia Tributaria para facilitar el cumplimiento por parte de los bancos de su obligación de cooperación, ha acordado con las principales instituciones financieras un protocolo tanto para dirigir informáticamente la solicitud a la entidad financiera, y que ésta estuviera segura de la veracidad y corrección de la solicitud, y asimismo ha acordado un formato estándar para la transmisión en línea de esa información. Este formato evita dudas sobre la interpretación de los datos al tiempo que permite su volcado en las herramientas de análisis y control.

La implantación de este procedimiento ha supuesto una notable disminución de la carga de trabajo que las entidades financieras dedicaban a este menester. Así mismo se ha establecido el hecho de que la información pueda ser usada por la administración tributaria de una forma más eficaz reduce errores y aumenta la productividad de los funcionarios.

## 2. Herramientas informáticas para facilitar la conciliación de la información

Hemos visto como en la era digital se ha incrementado el volumen de información disponible y utilizable de forma informática. Siempre tenemos que considerar el problema de la atribución de la información a un sujeto concreto y la importancia de los censos de contribuyentes con la previsión individualizada de las obligaciones tributarias que un contribuyente debe cumplir. Disponemos de la información de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente y de los datos que le son imputables por virtud de la declaración de terceros. Y por último buscamos la información y documentación que el contribuyente debe tener a nuestra disposición y aquella que podamos obtener mediante requerimientos a terceros o mediante la indagación en fuentes públicas.

Una vez en poder de todo ello, el inspector debe organizar la información disponible y analizarla buscando confirmar la declaración del contribuyente o levantarle un acta por falta de declaración o por una declaración incorrecta.

Para ello también la era digital nos ofrece herramientas que pueden facilitar nuestra tarea. Frente a las hojas cuadriculadas llenas de columnas de números y las tiras de las máquinas de calcular llenas

de cifras y marcas de conciliación, ahora, en la Agencia Tributaria de España disponemos de una aplicación informática que hace esas operaciones por nosotros. Es una aplicación pandata en la que se introducen datos de distinta procedencia con la finalidad de conciliar la información.

Las declaraciones tienen que estar basadas en la contabilidad y esta debe responder a la documentación de soporte. Todo ello en parte es contrastable mediante las informaciones de terceros (retenciones, facturación, comisiones, transporte, servicios,…) que también deben tener su reflejo en la contabilidad.

La aplicación que se ha desarrollado se llama Prometeo. La aplicación recibe los datos y los analiza buscando las conciliaciones y las discrepancias. Hay una serie de análisis ya prefijados como pueden ser el volumen de ventas en relación con el IVA repercutido o el volumen de compras con el IVA soportado, o un análisis de cash flow, pero la aplicación permite al usuario que formule las preguntas que considere oportunas y da un informe con el resultado de su análisis.

El descubrimiento de discrepancias hace que el inspector pueda centrar más fácilmente su atención sobre los elementos más problemáticos, evitando pérdidas de tiempo por dedicarlo a cálculos que puede hacer un programa de ordenador.

## 3. El expediente electrónico: El procedimiento prefijado

Otra ventaja de la era digital en el procedimiento inspector en España, deriva de la necesidad de mantener el expediente electrónico. Desde el procedimiento de selección, el de designación de actuario, la citación del contribuyente, las diligencias que se levanten, las actas que se incoen y los informes que procedan, todo ello debe hacerse cumplimentando los documentos y registrando las acciones en una aplicación informática que ordena el procedimiento. Ello permite a la jefatura saber en qué fase está el procedimiento y al actuario le proporciona formularios con textos prefijados que le evitan errores de procedimiento y le fija los plazos límite para cumplir los distintos trámites. Dado que no todo se puede prever, la aplicación facilita el uso de texto libre cuando sea necesario. El papel desaparece y todo se guarda de forma digital.

Si fuera preciso enviar el expediente a un tribunal económico administrativo ello se puede hacer con copia electrónica lo que facilitará la labor del tribunal mediante el uso de la tradicional herramienta de corta y pega para redactar sus decisiones. Esto a veces se convierte

en un inconveniente ya que a veces las partes abusan de la facilidad de introducir textos de informes, o doctrina o jurisprudencia con el resultado de escritos excesivamente voluminosos que hacen perder mucho tiempo en su lectura.

## 4. No todo son ventajas para la administración

En este apartado no quiero referirme a que el contribuyente también al utilizar los ordenadores en su gestión ordinaria puede obtener ventajas de rapidez al vincular su documentación mercantil con su contabilidad de tal forma que si recibe un pedido, la orden al almacén, la facturación, la contabilización y la declaración tributaria pueden estar encadenados. Esa es una ventaja legítima que incrementa su efectividad y reduce costes y riesgos de discrepancia.

A lo que quiero referirme a continuación es a los abusos que puede cometer el contribuyente deshonesto con la ayuda de la informática. Permítanme que me refiera a varios ejemplos concretos en el que los defraudadores han utilizado la técnica digital para ocultar su fraude.

El primer caso al que me referiré tiene una cierto aspecto picante. Se trata de un caso de camuflaje de la información relevante por parte de un contribuyente que fue objeto de un volcado de sus ordenadores. Los funcionarios que hacen el volcado de la información, con su huella digital, no suelen ser los mismos que deben analizar la información. En el caso que les quiero contar el inspector ya estaba con su copia del contenido del ordenador portátil del presunto defraudador. Allí esperaba encontrar información sobre las ventas ocultas que estaba seguro que hacía. Las pruebas de los pedidos, las órdenes de pago, los albaranes,… El ordenador dio muy poca información de tipo mercantil. La parte picante es que en el ordenador había una carpeta repleta de fotos eróticas y pornográficas. Al funcionario se le alegró la vista, pero le manifestó al experto en informática forense su sorpresa por las fotos y por la poca información relevante que había en el ordenador. El experto informático se sorprendió por el “peso” en megas de algunas de las fotos. El peso era excesivo incluso para una foto en alta definición. Revisando una de las fotos descubrió que al cliquear sobre una de las partes íntimas se abría un archivo en el que estaba la información que tan ansiosamente buscaba el inspector.

El segundo caso es mucho más conocido ya que ha sido expuesto en varios foros de administraciones tributarias. Se trata del caso conocido como zapper o phantom ware.

Es una aplicación vendida esencialmente a bares y restaurantes que permite gestionar ordenadamente las comandas y los tickets y registrar la forma de pago y con esa información hace una propuesta para la ocultación de compras y ventas referida a aquellos casos en que el cliente paga con dinero diferenciando si se llevó o no el ticket, frente a los casos en que se paga con tarjeta de crédito o débito. El programa propiciaba la disminución de las ventas que dejaban menos traza (en cash y sin llevarse la factura) combinándolo con una ocultación proporcional de las compras que se habían pagado con cash.

El tercero de los casos se refiere a los pagos bancarios mediante banca por internet. Se trataba de una trama de empresas para defraudar el IVA . Las empresas estaban dominadas por una persona aunque oficialmente manifestaban no conocerse. En las tramas de IVA una de las empresas desaparece sin ingresar al Tesoro el IVA que ha repercutido en sus facturas y que ha cobrado. Las demás empresas actúan de pantallas que se interponen entre el comprador ignorante y el vendedor desaparecido alejando las sospechas de su participación en el fraude. A pesar de sus afirmaciones de independencia y de desconocimiento mutuo, resultó que todos los movimientos bancarios de las distintas cuentas de las distintas empresas se habían efectuado en 20 minutos desde el mismo ordenador como constaba en los registros que guardaban los bancos de las direcciones IP desde las que se ordenaban las transferencias bancarias.

Y así podríamos seguir con ejemplos en que la digitalización ha sido utilizada para ocultar o crear apariencias que nos confundan.

## III. ALTERNATIVAS POSIBLES DE UTILIZACIÓN DE LAS POSIBILIDADES DIGITALES EN BENEFICIO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Una de las ventajas de encuentros entre responsable de las administraciones tributarias de distintos países es la posibilidad de compartir experiencias. No siempre es posible adoptar las soluciones que otras administraciones consideran que han sido un éxito, pero el intercambio de ideas nos muestra problemas de los que no teníamos conciencia y a veces nos permite evitar los errores que otros han cometido.

Permítanme que les muestre algunas aplicaciones que nos han funcionado para hacer trabajos que no son estrictamente auditoría tributaria pero que están muy relacionados con los trabajos que tenemos encomendados.

## 1. La asistencia mutua internacional en la era digital

La internacionalización de la economía española ha propiciado que las relaciones fiscales con otros países se hayan intensificado de forma muy intensa. El número de peticiones de información recibidas de otras jurisdicciones ha crecido mucho en los últimos años. El sistema de gestión de las demandas se basaba en comunicaciones en papel que generaban un expediente físico que se enviaba a los servicios territoriales del domicilio del contribuyente al que se refería la pregunta. Este servicio territorial hacía las averiguaciones oportunas, hacía un informe y lo devolvía a la autoridad competente para el intercambio de información. El sistema de control por parte de la autoridad competente se basaba en un archivo y un libro registro físico basado en un número de expediente sucesivo llevado por fechas con diferenciación de países.

Cuando llegaba la respuesta se hacía copia del expediente y se guardaba en el archivo; la respuesta original se mandaba por correo, por fax o por servicios de mensajería. Los costes de comunicaciones eran extraordinarios y en no pocas ocasiones errores en la dirección de envío provocaban que la información no llegara o llegara fuera de plazo. Los extravíos no eran frecuentes pero o eran inusuales con el consiguiente riesgo de conculcar el principio de reserva y secreto al que estamos obligados.

La solución ha pasado por dos vías. En primer lugar en el uso dentro del ámbito de la Unión Europea de una red de correo seguro mantenida por la Comisión. En la actualidad más del 98% de los envíos de preguntas y respuestas se hacen por esa vía del correo seguro. Para poder mandar la copia digitalizada de los informes y documentación hubo que vencer resistencias y comprar un escáner de gran capacidad.

El precio del escáner fue inferior al ahorro en gastos de servicios de mensajería de medio mes.

La segunda parte consistió en el diseño de una aplicación, denominada Inter, de gestión de expedientes de ese tipo que utiliza la intranet y supone que el papel ya no viaja y todo queda registrado. Ello implicó una gran facilidad para poder buscar los expedientes por varios criterios como el número de registro, el número de identificación fiscal de la persona objeto de la demanda de información y el de la persona de origen en el otro país, el nombre, el país, las fechas, etc. Por otro lado permitió integrar esa información en la base de datos general colgada de cada contribuyente. Además facilitó la respuesta en los

casos de varias preguntas sobre un mismo sujeto. El sistema tiene un registro de fechas que permite hacer llamadas de atención cuando esté próximo el vencimiento del plazo y no se haya evacuado a tiempo. Y por supuesto permite escribir, con datos fácilmente obtenibles, los informes y estadísticas sobre grado de cumplimiento de plazos.

### 2. Elaboración de informes simples de forma automática

Se basa en una aplicación que se denomina Infonor que permite elaborar informes sobre un contribuyente concreto con los datos de la base de datos que uno desee. Se trata de dar respuesta a peticiones de juzgados, o informes de situación que se nos piden con mucha habitualidad. Como casi todos ellos se estructuran de forma similar se decidió hacer una aplicación que volcara los datos en un proforma de tal manera que el informe se conforme automáticamente sin necesidad de copiar datos e incurrir en pérdidas de tiempo y errores de transcripción. Con unos proformas ya diseñados, y marcando las casillas del tipo de datos y el ejercicio o ejercicios a que se refiere, se confecciona un informe de tipo básico. Como se puede añadir texto libre, o suprimir aquello que no proceda, el informe de Infonor puede ser adaptado a cada tipo de petición suponiendo un importante ahorro de tiempo.

## IV. MIRANDO AL FUTURO

Sin perjuicio de que los proyectos son constantes y que se van desarrollando aplicaciones muy específicas para nuestras necesidades, déjenme dar algunas pinceladas de proyectos de futuro que encuentran su base en las posibilidades tecnológicas que nos ofrece la era digital.

### 1. Las e-audits

Se trata de inspecciones en las que el contribuyente permite el acceso de toda la información de forma remota y la información se trata directamente por los actuarios sin tener que desplazarse a la empresa. Los sujetos pasivos deben tener su gestión informatizada y admitir este tipo de auditoría. Este tipo de auditorías se debe hacer sobre sujetos sobre los que se tenga una cierta confianza en que reflejan todas sus operaciones en los sistemas informáticos.

No están desarrolladas en España por lo que no puedo darles muchas precisiones técnicas. Se basan en la puesta a disposición del equipo de inspección de un acceso al ordenador de la empresa para poder hacer las comprobaciones que deseen de forma remota. Este tipo de

auditorías requiere conocer las aplicaciones usadas por la empresa que debe ser auditada y hacer un análisis sobre los productos y posibilidades de las aplicaciones, por ello los equipos de auditoría además de estar formados por expertos en tributación, debe de contar con el apoyo de expertos en informática.

## 2. La video reunión

Se trata de suprimir costes en tiempo y gastos de transporte en la actividad inspectora. Habría que tener los medios disponibles y acordar los momentos de conexión y el sistema de registro de las imágenes y sonido. Las ventajas se incrementan de forma muy especial cuando se trata de asuntos de fiscalidad internacional.

En el caso de controles multilaterales, tanto las reuniones preparatorias, como las de seguimiento y las de conclusiones, pueden ser realizadas de forma remota y si es necesario intercambiar documentación debe prepararse un sistema de envío digitalizado.

En el caso de controles conjuntos, los inspectores del país donde se esté realizando la visita de inspección pueden estar presentes en la sala con los representantes de la empresa, mientras que los inspectores del otro país pueden participar por video conferencia.

En los supuestos de controles sobre una empresa cuya matriz o filiales estén localizadas en otro lugar y que deban participar en las reuniones, se podría admitir su participación mediante video conferencia.

Otro caso donde se podría realizar este tipo de reuniones, es el caso de la resolución de los procedimientos amistosos en caso de conflicto por aplicación de las reglas de los Convenios para evitar la doble imposición.

## 3. Navegando por internet

Un último apunte sobre oportunidades para la inspección en la era digital. Ahora cuando queremos en nuestra vida privada saber si lloverá, los horarios de trenes, dónde venden un producto, el tipo de cambio de la moneda,… abrimos nuestro ordenador, nuestra tableta o nuestro teléfono móvil inteligente y le preguntamos. Internet nos suele dar respuesta.

Cuando realizamos una auditoría tributaria también debiéramos hacer las oportunas indagaciones sobre nuestro contribuyente en Internet. La información proporcionada directamente en las páginas web de las

empresas puede iluminarnos sobre a donde debemos dirigir nuestra mirada inspectora. Si además se pueden adquirir los productos directamente en la página web, podemos recibir mucha información práctica que nos puede ser importante a la hora de hacer la inspección.

El valor de la información adquirida directamente a través de la página web debe ser como el que se da a la publicidad de la propia empresa, que resulta vinculante para la empresa respecto de terceros de buena fe. Debido a que las páginas web son cambiantes, es preciso dejar reflejo de lo que consta y del momento en que se ha obtenido la información.

Les voy a dar un ejemplo de la utilidad de esta investigación en los datos disponibles en la web sobre un tema de IVA. El contribuyente pretendía que vendía a una empresa Rumana con la que no tenía ninguna relación y que por ello se le debía devolver el IVA.

Insistía que la venta la había acordado por Internet. La consulta sobre la página web de la empresa Rumana nos deparó la sorpresa de que el número de teléfono que ponían para contactos tenía un prefijo español. Preguntada la empresa de teléfonos sobre el titular de la línea y forma de pago del servicio, descubrimos que el pago se había domiciliado en la cuenta de la empresa española que le vendía y con la que, nos había afirmado, no tenía ninguna relación más que la comercial y siempre a través de Internet.

## V. CONCLUSIÓN

La era digital significa que tanto los contribuyentes como la administración nos movemos en un nuevo entorno. Su desarrollo se ha producido porque nos hace la vida más fácil. Dado que la materia prima con la que trabajamos las administraciones tributarias es la información y que el elemento primordial de la era digital es la conversión de la información a formatos digitales que permiten su almacenamiento y tratamiento de forma más rápida, barata y efectiva, creemos que la era digital ofrece muchas oportunidades de mejora a las administraciones tributarias.

No hay que olvidarse de los riesgos que presenta la denominada economía digital; los principios tradicionales de sede, lugar de prestación, establecimiento permanente, domicilio,… no siempre se ajustan a la realidad de la economía digital lo que dificulta terriblemente la aplicación práctica de las legislaciones tributarias nacionales.

Probablemente los legisladores tengan que buscar puntos de conexión del hecho imponible más acordes con la realidad del mundo digital.

La tecnología basada en la digitalización evoluciona constantemente. Las administraciones tributarias debemos mantener una atención constante a las nuevas posibilidades que se nos ofrecen, tanto para utilizarlas cuando nos convengan como para estar prevenidos de su utilización torticera por quienes no quieren pagar sus impuestos.

El intercambio de experiencias nacionales en foros profesionales, como el de esta Conferencia Técnica del CIAT, se ha revelado como muy útil y práctico. La adaptación de las legislaciones nacionales a las nuevas tecnologías debe responder a criterios homogéneos sino queremos provocar situaciones como las denunciadas en la iniciativa WEPS.

**Subtema 1.1**

# AUDITORÍA DE REGISTROS CONTABLES INFORMATIZADOS

**Flávio Araujo**
Coordenador General de Relaciones Internacionales
Secretaria da Receita Federal
(Brasil)

***Contenido:*** *Auditoria de registros digitales*

**Ver Presentación PPT**

## AUDITORIA DE REGISTROS DIGITALES

La Secretaria de la Receita Federal de Brasil (RFB) tiene experiencia en el desarrollo de diversas herramientas para la auditoria digital en el ámbito de la administración tributaria ya que se considera un organismo de vanguardia en esta área.

En esta área la RFB ha sido la responsable directa por la implementación del Sistema Público de Registro Digital (SPED), el cual fue constituido por el decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, lo cual constituye un avance más en la informatización de la relación entre el fisco y los contribuyentes brasileños.

De modo general, el SPED consiste en la modernización del sistema de cumplimiento de las obligaciones adicionales transmitidas por los contribuyentes a las administraciones tributarias y a los organismos fiscalizadores utilizando el certificado digital para asignar los documentos electrónicos garantizando así la validad legal de los mismos de su forma digital.

En la fase actual el Sped incluye los siguientes productos:

a) Registro Contable Digital (Sped Contable)
b) Registro Fiscal Digital de IPI/ICMS (Sped Fiscal)
c) Factura Electrónica (NF-e)
d) Registro Fiscal Digital de las Contribuciones Sociales (EFD-Contribuciones)
e) Conocimiento de Embarque Electrónico

Los siguientes productos en el área de Sped todavía se encuentran en desarrollo y se prevé la recolección de informaciones en 2014:

a) Registro Fiscal Digital de IRPJ (EFD-IRPJ)
b) Registro Fiscal Digital – Planilla (Social)

En esencia, el SPED prevé simplificar el proceso de cumplimiento de los contribuyentes e integrar a las administraciones tributarias en el ámbito federal, estatal y municipal, de esta forma se contribuye a la reducción de costos operacionales

Otro aspecto importante del Sped es la posibilidad que ofrece ganar en eficiencia en el procesamiento de las informaciones recibidas permitiendo que se agilice su análisis y un avance permanente en la implementación de técnicas de auditoria digital por parte del Fisco brasileño.

En las últimas dos décadas, la sociedad contemporánea ha sido testigo de innumerables inventos que proporcionan el acceso a un universo de informaciones que no se podía imaginar alcanzar. En el ámbito de la administración tributaria esa realidad no fue diferente. En ese contexto los empleados de la RFB están desarrollando distintas herramientas, inclusive a partir de los conceptos más modernos de inteligencia Artificial que permiten reducir el tiempo de respuesta de los innumerables cruces de dados realizados en el área de fiscalización

Actualmente Brasil tiene casi 13 millones de empresas inscritas en el Catastro Nacional de personas Jurídicas, incluyendo estabelecimientos matriz y filiales. En el ámbito macro gerencial las herramientas ayudan al seguimiento y análisis del cumplimiento de las obligaciones tributarias de esas empresas. En el área micro gerencial permite que los servidores de la RFB en el ejercicio de las actividades de fiscalización al realizar una auditoría fiscal, crucen datos de informaciones provenientes de diversas fuentes internas relativas a la recolección de información económico-fiscales, presentadas a través de las declaraciones de los contribuyentes obtenidas a su vez a través de convenios de cooperación y de la recaudación de datos del propio contribuyente o de terceros.

Comprobado la versatilidad de esas herramientas, las aplicaciones permiten la importación y manipulación de archivos con informaciones contables, de planillas, de notas fiscales, de extractos bancarios y de operación de comercio exterior en general, estos archivos atienden a patrones definidos en actos normativos internos de la RFB.

De esta forma numerosas características relacionadas a auditorias digitales, están siendo desarrolladas e implementadas por los técnicos de la RFB en la ejecución de sus procesos de trabajo, destacando las siguientes:

a) Mecanismos de Inteligencia Artificial para detectar las contrapartes de los asientos de diario en la contabilidad empresarial.
b) Mecanismos para la asignación automática de cuentas plan contable de los contribuyentes por el mismo plan de cuentas estandarizadas;
c) Representación gráfica de los flujos contables presentando un panorama general de toda la contabilidad como herramienta de apoyo en la investigación de movimientos inusuales en la empresa
d) Aplicación de técnicas de detección del fraude en serie numérica mediante fórmulas matemáticas estadísticas;
e) Mecanismos automatizados para cotejar la declaración/ contabilidad (antiguas comprobaciones obligatorias);
f) Reconocimiento automatizado de distribución de Estados de cuenta bancarios, que no requieren prácticamente ningún esfuerzo de configuración por parte del usuario;
g) Herramientas de soporte de auditoría de las operaciones Drawback;
h) Transferencia de herramientas de apoyo de auditoría a operaciones de precio de transferencia;
i) Herramientas de apoyo a auditorias de las operaciones para identificar los resultados de las unidades ubicadas en el extranjero (tributación en bases de datos Universal);
(j) Herramientas que conceden al usuario toda la flexibilidad de crear informes personalizados para consulta de datos (modelo de análisis dinámico);
k) Posibilidad de construir la base de datos agregado para el uso de grupos de selección;
l) Preparación de la declaración de ingresos para el ejercicio sobre la base de datos contables;
m) Análisis vertical y horizontal, balance, tasas, diario, etc.

De esta manera, en una sociedad que está a la altura de una revolución de la información, la RFB actúa como el protagonista, buscando que el ejercicio de la administración tributaria, sea con justicia fiscal y respeto a los ciudadanos, con el objetivo de ser una institución de excelencia, de referencia nacional e internacional.

**Subtema 1.1**

# AUDITORÍA DE REGISTROS CONTABLES INFORMATIZADOS

**María Elena Barberan**
Jefa Nación del Departamento de Grandes Contribuyentes
Servicio de Rentas Internas
(Ecuador)

***Contenido:*** *1. Importancia del tema. 2. Proceso de auditoría informática. 3. Etapas de la auditoría informática tributaria. 4. Aspectos administrativos. 5. Aspectos tecnológicos. 6. Resultados de controles intensivos en grandes contribuyentes. 7. Los registros contables en la práctica empresarial del Ecuador. 8. Proyectos especiales en la administración tributaria. 9. Modelo integral de gestión estructural de riesgos por procesos (MIGERP). Conclusiones. Recomendaciones.*

**Ver Presentación PPT**

## 1. IMPORTANCIA DEL TEMA

De acuerdo a Alink y Kommer (2011) el principal desafío de las Administraciones Tributarias es afrontar las nuevas realidades del mundo y las crecientes necesidades y expectativas que la sociedad impone. Así pues, en los últimos años, la tecnología se ha convertido en un pilar fundamental dentro del campo de desarrollo económico y social; lo cual ha posibilitado por ejemplo, el auge de las relaciones comerciales internacionales y la reducción de costos mediante economías de escala.

En este sentido, la tecnología se convierte en una condición necesaria, aunque no suficiente, para el éxito en la gestión de una Administración Tributaria moderna y por tanto, las Administraciones Tributarias se ven obligadas a emprender cambios profundos y radicales respecto a la forma en que se administran los impuestos, considerando a la tecnología como un factor constante en todas sus decisiones estratégicas y operacionales.[1]

---

1 *Alink, Matthijs y Kommer, Victor van (2011) Manual de Administración Tributaria. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*

Chile, Estonia y Malasia por ejemplo, ilustran que los programas de modernización emprendidos en los noventa, que incluyeron nuevas tecnologías de comunicación e información con inversiones razonables, trajeron consigo ventajas sustanciales como nuevos métodos de trabajo interno y nuevas formas de comunicación con el contribuyente.

Tradicionalmente, las auditorías tributarias han concentrado sus esfuerzos en el desarrollo de procesos de auditoría y control partiendo de los datos proporcionados por los contribuyentes (datos propios del contribuyente auditado y también de contribuyentes externos) tanto en las declaraciones como en los registros contables. Pero considerando la existencia de otros registros extracontables de información y que son de interés fiscal y tributario, surge la necesidad de una auditoría que brinde una evaluación de la confiabilidad de esos registros y del flujo de la información hacia la contabilidad. (Integridad y Oportunidad de información)[2].

La auditoría informática debe comprender no sólo la evaluación de los equipos de cómputo, de un sistema o procedimiento específico, sino que además se habrá de evaluar los sistemas de información en general desde sus entradas, procedimientos, controles, archivos, seguridad hasta la obtención de información. Hay que tomar como base que hoy por hoy los sistemas de información que manejan los contribuyentes se caracterizan por integrar fuentes de datos heterogéneas, estar basadas en diferentes plataformas, estructuras de tecnología y tener fuertes requerimientos de performance y escalabilidad.

Estas características presentes en los sistemas pueden constituir en un gran reto para el contribuyente; mientras que, para la Administración se vuelve imprescindible la ejecución de Auditorías Informáticas Tributarias dentro de los procesos determinativos; debido a la gran transaccionalidad existente, y por consiguiente, los grandes volúmenes de datos almacenados que generan un riesgo de manipulación de esos registros a tal punto de no tener la certeza sobre la validez de la información que llega a la contabilidad, y consecuentemente a la Administración Tributaria.

2 *Tomado del Manual de Auditoría de Sistemas de Información v1.0*

### 1.1. Alcance y contenido

El presente documento contempla los procesos y actividades que se realizan previos y posteriores a la ejecución de la Auditoría Informática Tributaria, desde el ingreso de la petición por parte del Auditor Responsable del proceso de Determinación Tributaria, hasta la entrega del informe final.

Además, se mencionan ciertos proyectos especiales que se han emprendido en la Administración Tributaria con el fin de obtener los mejores resultados en los procesos de control aplicados a nivel de sistemas.

De esta forma, se espera que el contenido presentado, sirva de guía para el entendimiento del objetivo de las auditorías en sistemas de información, y con esto se logre una mayor cobertura ante los riesgos de evasión fiscal, elusión fiscal y/o dilatación de los procesos de control que podrían ser ocasionados por parte de los contribuyentes.

## 2. PROCESO DE AUDITORÍA INFORMÁTICA

El enfoque de la Auditoría Informática Tributaria se diferencia de la auditoría tradicional en el tipo de control que se requiere analizar. En las auditorías informáticas realizadas por los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, es importante considerar que cada empresa cuenta con sistemas distintos no sólo por su funcionalidad, alcance u origen, sino también por los siguientes aspectos:

- Aumento y diversidad de Tecnologías de Información.
- Volumen grande de datos.
- Volumen de procesos.
- Diversidad de procedimientos
- Tecnología de comunicación avanzada.

Sin embargo, todos en forma general pueden considerarse como un conjunto de programas, archivos y procedimientos que se encuentran ‘’encapsulados” en un mismo diseño conceptual, en un mismo diseño físico y, deseablemente, en una misma plataforma tecnológica.

En base a esta realidad del Servicio de Rentas Internas desde el año 2007 planteó la creación de un nuevo esquema de control a través de un grupo de auditores especialistas informáticos tributarios, cuyas funciones sean las de apoyar al cumplimiento de las normativas tributarias por parte de los contribuyentes que utilizan sistemas de información automatizados, considerando que para el auditor tributario resulta difícil ampliar el ámbito de su evaluación hacia los sistemas de información.

Adicionalmente, se debe considerar la existencia de limitantes impuestos por los propios contribuyentes tratando de impedir o complicar el adecuado trabajo de control realizado por el Servicio de Rentas Internas[3].

### 2.1. Objetivos general

Analizar y evaluar la INTEGRIDAD, CONFIDENCIALIDAD y DISPONIBILIDAD en la generación, registro y emisión de los datos de interés fiscal procesados en los sistemas informáticos de los contribuyentes y que sean de importancia para el Servicio de Rentas Internas.

### 2.2. Específicos

- Identificar riesgos, al revisar la existencia y suficiencia de controles, procedimientos en los sistemas a ser Auditados.
- Volver más eficiente y efectivo el proceso de control tributario cuando la información es procesada a través de sistemas de información.
- Minimizar el riesgo de evasión fiscal ante las limitantes existentes en el desarrollo de las auditorías por parte de los funcionarios de control cuando se enfrentan a sistemas de información mecanizados y con alta probabilidad de manipulación de los datos de interés fiscal.

### 2.3. Base legal

Dentro del Código Tributario (artículos 96, 97 y 344) se establecen los deberes formales de los contribuyentes y se mencionan temas relacionados a registros informáticos de contabilidad, en concordancia el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (artículo 261) que establece que el funcionario responsable del proceso de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, además le da la facultad para que pueda realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, utilizados por el contribuyente, y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario.

3 *Tomado del Manual de Auditoría de Sistemas de Información v1.0.*

## 2.4. Descripción del proceso

- El auditor a cargo del proceso de determinación deberá incluir dentro del primer requerimiento de información el Cuestionario Técnico de conocimiento General de la empresa bajo el formato preestablecido.

- El auditor a cargo del proceso, mediante Solicitud de Auditoría Informática y entrega del Cuestionario de Conocimiento de Contribuyente y del Cuestionario Técnico de Conocimiento General, solicitará la Auditoría Informática de su Caso;

- Toda solicitud de Auditoría informática debe ser entregada bajo el formato preestablecido al Supervisor del Equipo Informático o Personal a cargo;

- Una vez entregada la solicitud y Anexos, el Equipo Informático, evaluará el tiempo aproximado que tomaría la realización de la Auditoría y se asignará el Auditor informático a cargo;

- El auditor informático a cargo del caso deberá en lo posible estar presente en la primera inspección realizada al contribuyente dentro de la Etapa de Planificación puesto que es necesario conocer el negocio de la misma y sus procesos, a fin de reconocer posibles riesgos informáticos;

- En el caso de que el Proceso Determinativo se encuentre en la Etapa de Ejecución la Auditoría Informática se centrará en los riesgos específicos que determine el Auditor a Cargo;

- Una vez concluida la Inspección Informática el Auditor Informático realizará el respectivo Informe sobre el proceso;

- El informe preliminar será entregado al Supervisor del Equipo Informático para que realice la evaluación en caso; de ser necesario se realizará nuevas inspecciones o se dará por concluida la Auditoría Informática.

- El Auditor Informático elaborará el memorando de Entrega de Informe y junto con el Informe de Auditoría Informática entregará al Auditor a Cargo del Caso.

## 3. ETAPAS DE LA AUDITORÍA INFORMÁTICA TRIBUTARIA

El alcance de la Auditoría Informática Tributaria expresa los límites de la misma, y debe existir un acuerdo muy preciso entre el auditor informático y el auditor responsable del caso sobre los procesos a auditar.

Una vez definidos los objetivos específicos, éstos se añadirán a los objetivos generales y comunes de toda auditoría informática: La operatividad de los sistemas y los controles generales de gestión informática.

El tiempo y tipo de Auditoría a realizarse depende de:

- Tamaño de la Empresa
- Tipo de Negocio
- Cantidad de impuestos a controlar
- Cantidad de años a controlar
- Volúmenes de transaccionalidad
- Complejidad de la empresa.

### a) Estudio inicial del entorno auditable

Para llevar a cabo dicho estudio han de examinarse las funciones y actividades generales de la informática.

Para su realización, el auditor informático debe conocer la Organización, el entorno operacional, aplicaciones bases de datos y ficheros, para lo cual se aplica el Cuestionario Técnico Informático.

### b) Determinación de recursos necesarios

Mediante los resultados del estudio inicial realizado se procede a determinar los recursos humanos y materiales que han de emplearse en la auditoría.

### c) Planeación

Una vez asignados los recursos, el responsable de la auditoría y sus colaboradores establecen un plan de trabajo. Decidido éste, se procede a la programación del mismo. El plan se elabora teniendo en cuenta, entre otros criterios, los siguientes:

i) Si la revisión debe realizarse por áreas generales o áreas específicas.

ii) Si la auditoría es global, abarca todos los procesos y sistemas que maneja el contribuyente, o parcial. El volumen determina no solamente el número de auditores necesarios, sino las especialidades necesarias del personal.

Una vez elaborado el Plan, se procede a la Programación de actividades; esta ha de ser lo suficientemente flexible como para permitir modificaciones a lo largo de la inspección informática.

**d) El proceso de auditoría**

Consiste en la revisión y evaluación de los controles, sistemas, procedimientos de informática y de los equipos de cómputo del contribuyente, su utilización, eficiencia y seguridad, que participan en la emisión, registro y generación de información de interés tributario, a fin de que se proporcione una valoración de la confiabilidad de las cifras expresadas en las declaraciones tributarias y del riesgo existente en el manejo de la información.

El equipo informático, mediante el desarrollo de una metodología y una serie de pruebas de auditoría, realizará una evaluación de los sistemas de información que manejan información relevante o de interés fiscal, a fin de determinar que se documenten, registren (almacenen en la base de datos) y declaren en forma correcta: compras, gastos/costos, créditos o débitos fiscales. De igual forma realizará una evaluación del completo registro de los hechos generadores, sobre todo en materia de control de inventarios y documentos de venta y/o prestación de servicios, siempre y cuando éstos sean llevados por medio de sistemas de información.

**e) Informe**

Los informes técnicos de soporte, por lo general tienen la siguiente estructura y contenido:

- Introducción, incluyendo los objetivos (generales y específicos), el alcance del apoyo técnico brindado, el período cubierto, los limitantes existentes y un resumen sobre la naturaleza y extensión de los procedimientos y metodologías utilizadas.
- Observaciones, recomendaciones y las conclusiones globales del personal de soporte técnico expresando una opinión sobre los riesgos existentes, sobre la integridad y oportunidad que brindan los sistemas de información del contribuyente, así como la calidad de la información a solicitarse o solicitada

por el Servicio de Rentas Internas. Adicionalmente, se puede hacer mención a la calidad de los controles o procedimientos revisados durante la auditoría.

## 4. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

La Administración Tributaria cuenta con personal especializado en este tema, tanto en la Dirección Nacional como en las Direcciones Regionales, en las cuales se cuenta con una o varias personas que conforman el equipo de auditores informáticos, quienes ejecutan el proceso antes detallados para los controles que sean necesarios.

La función del equipo de Auditores Informáticos del Servicio de Rentas Internas es auditar de forma Integral los sistemas informáticos relacionados con el ámbito contable tributario del sujeto pasivo.

El Auditor Informático Tributario estará en la facultad de:

- Identificar, obtener, evaluar y verificar la efectividad, integridad, disponibilidad, confiabilidad y cumplimiento de la información requerida por los auditores dentro de procesos de control.
- Garantizar el principio de confidencialidad de la información.
- Identificar los posibles riesgos en procesos, sistemas e información, en cuanto a intentos de fraude o evasión fiscal.
- Emitir criterios técnicos que permitan sustentar y/o mitigar los riesgos identificados durante el proceso de control.

Cabe señalar, que en el mercado laboral ecuatoriano, existe escasez de auditores informáticos, y de capacitaciones acordes al perfil de un auditor informático, por lo que no ha sido posible la cobertura de la demanda de revisiones informáticas en los procesos de determinación.

## 5. ASPECTOS TECNOLÓGICOS

Para evidenciar que los controles de los sistemas de los contribuyentes trabajen de una forma adecuada es necesario verificar la calidad de la información en el sistema, y para procesar esta información generada se manejan los siguientes aplicativos:

- Excel
- Access
- ACL

Siendo esta última herramienta un software (SW) especializado en Auditoría utilizado para procesar un volumen de información muy grande, realizar el análisis de datos, muestreo, consultas y generación de reportes.

El ACL se diferencia de Excel y Access en que es un SW cuya característica principal es garantizar la precisión y la integridad de los datos transaccionales (no se puede manipular la data origen (información entregada por el contribuyente), además de que no tiene limitantes en número de registros procesados.

Finalmente, la falta de herramientas diseñadas para procesos de determinación tributaria implica que los procesos operativos de análisis de datos dentro de estos controles tomen tiempos de respuestas muy altos, que demoran el análisis efectivo y oportuno de estos datos.

## 6. RESULTADOS DE CONTROLES INTENSIVOS EN GRANDES CONTRIBUYENTES

La Administración Tributaria cuenta con el Área Nacional de Grandes Contribuyentes misma que maneja el catastro de las 270 empresas más importantes del País, cuyo rol principal es dar seguimiento y control a través de la segmentación del catastro en sectores económicos y con personal especializado en cada uno de los sectores; las principales funciones del personal son: realizar un seguimiento del comportamiento tributario de los contribuyentes, asesorar a los grandes contribuyentes, y, apoyar y supervisar los procesos de control que se llevan a cabo las Áreas Regionales de Grandes Contribuyentes en las que también se cuenta con equipos especializados.

En el Área Nacional de Grandes Contribuyentes se han ejecutado 17 determinaciones por el impuesto a la renta desde el año 2012 a empresas de comercio al por menor que manejan sistemas informáticos para el registro de sus transacciones, cabe señalar que el volumen de información que manejan es enorme y necesitan de sistemas que permitan almacenarla y generar reportes específicos que alimentan los módulos de inventarios y ventas.

En los procesos de control de auditoría tributaria informática se han encontrado los siguientes factores comunes, independientemente del año analizado, el subsector o la jurisdicción donde se ejecutó el control:

- Las cuentas contables con mayor riesgo inherente son ingresos e inventarios, lógicamente en las mencionadas cuentas subyace el negocio de la empresa.

- El valor declarado como costo de los productos vendidos, en la propia empresa, se obtiene en base a un cálculo aritmético[4].

- El volumen de transacciones supera la capacidad de procesamiento de los equipos habituales a disposición de los auditores.

- Las pruebas de controles carecen de oportunidad ya que la planificación de controles implica el análisis de períodos con 3 o 4 años de antigüedad.

- No cabe la posibilidad de probar los ingresos de la empresa con información reportada por terceros ya que la mayor parte de sus ventas se efectúan a consumidores finales que no tienen la obligación de llevar contabilidad o presentar información detallada a la Administración Tributaria de sus compras (anexos transaccionales o ATS).

## 7. LOS REGISTROS CONTABLES EN LA PRÁCTICA EMPRESARIAL DEL ECUADOR

Dentro de las auditorías informáticas, una de las que se realizan con mayor frecuencia son las que se efectúan al sector comercial, en el cual la generación de los registros contables es automática, las grandes cadenas manejan varias interfaces que comunican a sus sistemas entre sí, evitando realizar afectaciones manuales en sus registros, el volumen de ventas que se almacena diariamente implica que el proceso deba ser revisado necesariamente a través de una Auditoría Informática.

A continuación se presenta la manera en la que se efectúa la verificación a este sector, tomando como ejemplo un caso al que se efectuaron tres revisiones informáticas:

### a) Objetivo inspección informática

- Realizar el análisis de los Cuestionarios Técnicos.
- Entrevistar a técnicos de sistemas y usuarios.
- Reconocer el flujo de los procesos de Inventarios, Compras, Ventas, Facturación y sus afectaciones contables.

4 *COSTO DE VENTAS = INVENTARIO INICIAL + COMPRAS – INVENTARIO FINAL*

- Realizar una evaluación de la confiabilidad en la generación, registro y emisión de los datos procesados en los sistemas de información que poseen los contribuyentes
- Verificar la integridad de la información entregada por el contribuyente durante la inspección y compararla con la información obtenida desde el front-end/BDD del sistema

**b) Análisis inicial**

- Verificación de la información entregada a través del Cuestionario Técnico y la información recopilada de las entrevistas realizadas a los Técnicos y usuarios del sistema.
- Comparación entre los Aplicativos utilizados en el año en determinación vs. Los aplicativos utilizados en el año actual.
- Revisión de los cambios realizados a nivel de políticas y procedimientos, hardware y software; de ser el caso se revisa los informes de Auto impresores solicitados a Servicios Tributarios.

En los siguientes cuadros se puede observar los diferentes aplicativos utilizados por el mismo contribuyente de acuerdo al ejercicio fiscal determinado:

**AÑO EN DETERMINACIÓN 2008**

| No. | NOMBRE APLICATIVO | DESCRIPCIÓN | INFORMACIÓN EN LÍNEA | MÓDULOS UTILIZADOS |
|---|---|---|---|---|
| 1 | MegaZ Inventarios | Generación de los movimientos de inventarios, compras, costos, PVP, tomas físicas. | Si | Inventarios |
| 2 | MegaZ Contable | Generación de los movimientos contables, mayores, estados financieros | Si | Contabilidad |
| 3 | MegaZ Recursos Humanos | Manejo de la gestión de Recursos Humanos, Contratos, Control de Asistencia, Nómina | Si | Contratación de ersonal, Control Asistencia, Nómina |
| 4 | SuperMarketAplication | Registro de ventas a través de un Pos | No | Ventas |

**AÑO EN DETERMINACIÓN 2009**

| No. | NOMBRE APLICATIVO | DESCRIPCIÓN | INFORMACIÓN EN LÍNEA | MÓDULOS UTILIZADOS |
|---|---|---|---|---|
| 1 | MegaZ Inventarios | Generación de los movimientos de inventarios, compras, costos, PVP, tomas físicas. | Si | Inventarios |
| 2 | MegaZ Contable | Generación de los movimientos contables, mayores, estados financieros | Si | Contabilidad |
| 3 | SuperMarketAplication | Manejo de puntos de Ventas | Batch | Punto de Venta |

**ACTUALMENTE**

| No. | NOMBRE APLICATIVO | DESCRIPCIÓN | INFORMACIÓN EN LÍNEA | MÓDULOS UTILIZADOS |
|---|---|---|---|---|
| 1 | MegaZ (Software terno) | Apoyo al proceso de ventas (listas de precios, cenefas, balanzas), tomas físicas y reportes de ventas | Si | Ventas |
| 2 | JdEdwars | Es multiusuario, ambiente web, mantiene integridad referencial. | Si | Contabilidad, anufactura e Inventarios |
| 3 | Cygnus | Es multiusuario, cliente servidor, mantiene integridad referencial | Si | Sugeridos de compra y de abastecimiento |
| 4 | Evolution | Es multiusuario, cliente servidor, mantiene integridad referencial | Si | Nómina, Control de Tiempo |
| 5 | SuperMarketAplication | Es multiusuario | Batch | Punto de Venta |

**c) Análisis de procesos en campo**

Dentro de este análisis se realizó un seguimiento de los sistemas utilizados obteniendo la siguiente información:

- Flujos de procesos (año de determinación vs. año actual).
- Interfases:

  ✓ JDEdwards (no maneja ventas, almacena los maestros de ítems, proveedores, negociación y precios de compra.
  ✓ Mega Z (Gestión del Punto de Venta).
  ✓ SuperMarketAplication (SMA).

- Se realizó un simulación de los procesos ventas.
- Seguimiento en ambiente de producción a las transacciones generadas que intervienen en los procesos (POS IBM, MegaZ, JDEdwards)
- Seguimiento a documentos correspondientes al año en determinación.

**d) Análisis de procesos después de la inspección informática**

Una vez realizado el trabajo en campo, en oficina se realiza una verificación de los siguientes puntos, cabe mencionar que los resultados conforman el informe a ser entregado a auditoría para que defina los riesgos surgidos de esta revisión y puede tener una idea general de la seguridad que brinda el sistema utilizado, en la generación de transacciones los que influirá en la definición de materialidad de ciertas cuentas.

- Revisión de los rollos fiscales o cintas auditoras de una caja, sucursal y fecha.
- Comparación con el cierre de caja emitido, reporte Total cierre diario por sucursal.
- Comparación con la contabilización. (Comprobante diario de ventas).
- Comparación Sistema vs. Documentación física.
- En cada uno de estos archivos se verificaron los siguientes puntos:
  - Secuenciales
  - Número de autorización
  - Valor de la venta bruta con el Reporte del detalle de CXC.
  - Total registrado cómo efectivo
  - Totales registrados cómo cheque
  - Retenciones en la fuente.

- Totales en Tarjeta de Regalo
- Totales en devoluciones
- Totales en Tarjeta de Crédito
- Totales de la venta revisados por detalle de transacciones generadas.
- Totales en transacciones anuladas, suspendidas y recuperadas.

## 8. PROYECTOS ESPECIALES EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

### 8.1. Prácticas de auditoría informática forense en la administración tributaria

En el 2008, de acuerdo con una publicación digital titulado "*SRI: millonario fraude fiscal al Estado ecuatoriano"* revela:

> "Las investigaciones realizadas hasta el momento determinan que este fraude fiscal ha causado un perjuicio de 1.000 millones de dólares en los últimos tres años. Además se descubrió la utilización de funcionarios y direcciones para varias empresas, se detectó que cinco personas eran representantes legales de 625 empresas y una de 173 compañías; a una contadora que ejercía la misma función en 708, tres contadoras en 1.629; y dos accionistas del 50% en 672 y 411 empresas. Así como 640 entidades empresariales registradas en cinco direcciones domiciliarias." (Villarruel, 2008)

Una de las amenazas informáticas para la Administración Tributaria es el robo o fuga de la información especialmente en áreas donde se maneja información confidencial.

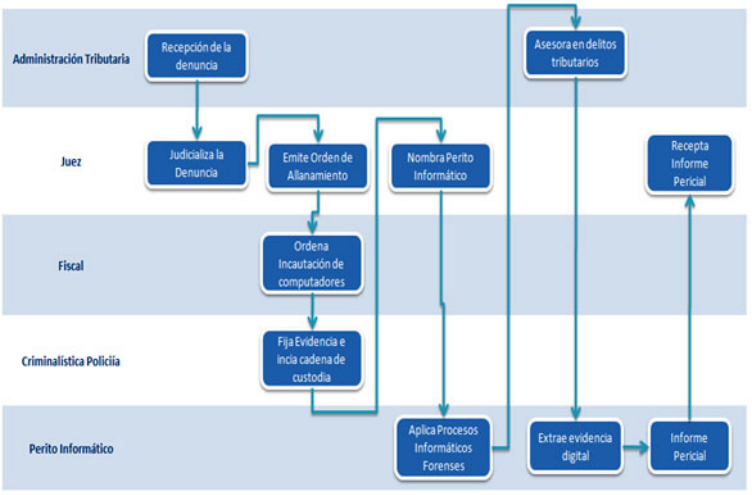
> "El potencial de pérdida de datos es alto", dice David Paschich, Gerente de Producto de Seguridad Web de Cisco. "Las empresas están perdiendo el control sobre quién tiene el acceso a su red corporativa. Y el simple hecho de que más empleados están utilizando dispositivos móviles para el trabajo y, en ocasiones, múltiples dispositivos significa que el potencial de pérdida de datos debido a robo o pérdida de un dispositivo es mayor". (Cisco, 2011)

En la Administración Tributaria muchas de estas irregularidades han sido descubiertas a través de denuncias, derivándose en casos de investigación que tienen un enfoque reactivo. Dichas investigaciones son coherentes con el objetivo principal del Área de Investigación del

Fraude Fiscal que es: obtener y analizar información interna y externa con el propósito de planificar, coordinar y apoyar las acciones de control e investigación del fraude fiscal relativa a comportamientos anómalos de contribuyentes contra el orden normativo tributario.

En esta línea, una de las buenas prácticas de la Administración Tributaria, ha sido la de incorporar procesos de Auditoría informática forense, a través de la judicialización de la denuncia, como delito de flagrancia, con el fin de conseguir la orden de un Juez y en compañía de un Fiscal, Policía Judicial y Criminalística, se pueda incautar los equipos y dispositivos electrónicos para obtener ***evidencia digital***[5].

**Procedimiento de Judicialización**




**Fuente:** Acurio, 2009

En estos casos, los Auditores o Peritos Informáticos de la Administración Tributaria asesoran al Perito Informático oficial el mismo que es nombrado por el Señor Juez. La asesoría consiste básicamente en indicar que información de la incautada está relacionada con el delito tributario, usando herramientas de hardware, software y procesos de informática forense.

5 *La evidencia digital: Esta construida de campos magnéticos y pulsos electrónicos que pueden ser recolectados y analizados con herramientas y técnicas especiales. (Acurio, S. 2009)*

Otra de las buenas prácticas es la realización de Peritajes Informáticos, esto puede ocurrir en las etapas de instrucción, indagación o intermedia. En estos casos el peritaje informático es asumido por un funcionario de la Administración Tributaria debidamente acreditado por el Consejo Nacional de la Judicatura. En cualquiera de los dos casos se sigue un proceso de la Auditoría Informática Forense.

### 8.1.1. Proceso de auditoria informática forense

Como se puede observar en la siguiente figura, básicamente el proceso de Auditoría Informática Forense, tiene cinco etapas:

***Procesos de Auditoría Informática Forense***

La primera consiste en la identificación del incidente, conocer el caso e iidentificar los dispositivos y medios de almacenamiento. La segunda, es la preservación de la evidencia, que es continuar con la cadena de custodia. La tercera, recopilar la evidencia, etapa en la que se recupera, se analiza, se identifica y se extrae la data que servirá como evidencia digital, y finalmente la fase de documentación y resultados, que consiste en la elaboración y presentación del informe pericial.

## 8.2. Programa de auditoría informática a empresas de venta al por menor

En el Área Nacional de Grandes Contribuyentes se está desarrollando el programa de auditoría para probar en un ambiente informático la consistencia de los saldos de las cuentas de inventarios, ingresos y la estimación del costo de productos vendidos en empresas de comercio al por menor.

Los objetivos de este programa son:

1. Incrementar el tamaño de la muestra o abarcar la totalidad de las transacciones que generan los saldos de las cuentas de ingresos e inventarios.
2. Facilitar la identificación de inconsistencias contables o de procesos que faciliten la determinación de la razonabilidad de los saldos
3. Facilitar la identificación de ajustes y transacciones sin respaldo económico.

Este proyecto busca atender los inconvenientes detectados en determinaciones anteriores tales como la imposibilidad de identificar transacciones o procesos que sobreestimen los costos o subvaloren los ingresos ante un volumen extremadamente alto de transacciones y la imposibilidad de medir el riesgo de controles al analizar impuestos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores.

## 9. MODELO INTEGRAL DE GESTIÓN ESTRUCTURAL DE RIESGOS POR PROCESOS (MIGERP)

La administración del sistema tributario es, sin duda, una de las áreas que dentro del sector público debe ser objeto de prioritaria atención y fortalecimiento de un país, pues, los ingresos públicos de naturaleza tributaria constituyen la fuente de financiamiento esencial de toda sociedad democrática; la contribución de todos en la medida de su capacidad está en la esencia misma del “contrato social” del que emana el Estado.

Si bien el objetivo fundamental de la Administración Tributaria es recaudar los recursos necesarios para el presupuesto público, ya no puede enfocar su estrategia solamente a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sino también pensar en el cumplimiento de sus procesos con eficiencia, eficacia, basado en un modelo integral de gestión.

Esta es la nueva visión que nos lleva a replantear las formas de consolidar nuestra Administración Tributaria. Si bien el Servicio de Rentas Interna desde su creación (año 1997) se ha enfocado paulatinamente en cultivar la cultura tributaria en el país, con un positivo reconocimiento social y un crecimiento permanente en la recaudación; las demandas de un mejor servicio por parte de los ciudadanos, las reformas normativas y legales que rigen la administración tributaria y la dinámica actual de las tecnologías de información, han llevado a analizar y evaluar la gestión operativa que la institución ejecuta.

El incremento de las necesidades de una mejor administración de los impuestos, hace que las administraciones tributarias crezcan organizacional, estructural y operacionalmente, sin que esto necesariamente implique un crecimiento planificado en todos sus procesos, aislando a los actores principales que participan en el ciclo del contribuyente, estableciendo definiciones técnicas limitadas que se traducen en sistemas de información no integrados, creando de esta manera silos de información y falta de una visión global en la ejecución de la administración tributaria, teniendo como resultado roles y responsabilidades no definidos, poca claridad en los productos y servicios entregados y por ende una medición casi nula en la evaluación y posterior mejora de los mismos.

Con sistemas de información complejos y poco integrados, la plataforma tecnológica de toda administración tributaria se ve afectada tanto en su capacidad física como virtual, teniendo como resultado problemas en la disponibilidad y rendimiento de las aplicaciones que utilizan tanto los clientes internos como externos, y reduciendo la eficiencia y calidad de servicio.

El SRI en su permanente accionar de mejora continua, inició el proceso de reestructuración del enfoque estratégico, táctico y operativo, comprendido por 4 componentes integrados entre ellos: liderazgo gerencial y gobernabilidad, estructura tecnológica integrada, administración de procesos y gestión de la calidad continua y esquema de gestión de riesgo, pretendiendo crear sinergia y convirtiéndose en una arquitectura lógica, congruente y consistente.

El nuevo modelo de gestión se denomina MODELO INTEGRAL DE GESTIÓN ESTRUCTURAL DE RIESGOS POR PROCESOS – MIGERP y en términos generales estos componentes se describen así:

- **Componente de riesgo**: Considera como base del modelo y máxima estrategia de la institución, el riesgo, tanto a nivel operacional interno, como su gestión hacia el contribuyente.

- **Componente de estructura por procesos**: Consiste en un mapeo estructurado y lógico de cada uno de los procesos institucionales. Este mapeo lógico sumado a la formalización en una estructura orgánica por procesos, consolida el segundo componente.

- **Componente integral de aplicaciones tecnológicas**: El aspecto tecnológico es uno de los factores estratégicos en la

gestión del SRI, sin embargo hay un alto número de aplicaciones tecnológicas con poco nivel de integrabilidad entre ellas, lo cual se ha convertido en un inconveniente que debe solventarse. El modelo incluye un tercer componente que se consolida en un solución tecnológica global, llevando al alto número de aplicación a un replanteamiento en 10 integrales, que abarcan tanto las unidades de soporte como las de gestión.

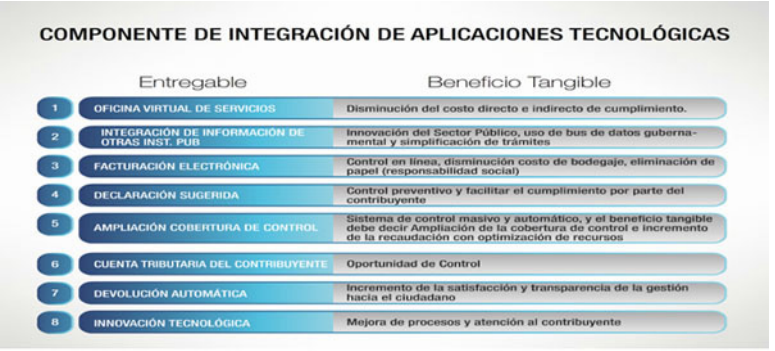
- **Componente de alineación institucional:** Un componente importante y que permite realizar de forma estructurada tanto el proceso de planificación, seguimiento y monitoreo a la gestión y que ayuda a consolidar el proceso de gobernabilidad es el denominado de alineación institucional el cual se encuentra dividido en tres niveles de gestión: estratégico, táctico y operativo con su propia estructura y esquema de gestión.

**MIGERP**

Estos cuatro componentes se consolidan en el Modelo Integral de Gestión Estructural de Riesgos por Procesos (MIGERP), siendo una estructura balanceada de Estrategia, Procesos, Tecnología y Administración Organizacional, con acciones claras, integrables y realizables.

Dentro de este modelo resalta en innovación tecnológica el Componente Integral de Aplicaciones Tecnológicas (CIAT), el cual pretende, a breves rasgos: Innovar e integral la plataforma tecnológica, reducir los costos directos e indirectos en el cumplimiento de obligaciones, contribuir al incremento en la eficiencia de las organizaciones y mejorar la recaudación mediante la optimización de la productividad.

En el gráfico adjunto se pueden ver los beneficios tangibles que se esperan alcanzar con la ejecución del CIAT:




**Perspectivas a futuro**

El campo de acción del Auditor Informático Tributario es muy amplio y cada vez más evidente su importancia; es por eso que realizar controles en los sistemas de los contribuyentes (sobre todo en los sistemas auto impresores, sistemas que utilizan facturación electrónica dentro de los procesos determinativos) con el tiempo disminuirá el alcance de la auditoría convencional. En otras palabras, la automatización de pruebas y la evaluación de los sistemas informáticos de los contribuyentes permiten evaluaciones más eficaces, lo que implica una disminución del riesgo de auditoría, esto a su vez, permite al auditor dedicar más cantidad de tiempo a cuentas o transacciones con riesgos identificados.

Es de vital importancia que las auditorías informáticas tributarias se realicen con oportunidad, con el fin de que la información que se revise tenga un nivel más alto de fiabilidad en cuanto a calidad y sistema utilizado, esto va de la mano de la planificación de controles de periodos actuales y/o concurrentes.

Se hace prioritario realizar talleres anuales para establecer nuevas formas de pruebas y de esta manera fortalecer las Auditorías Informáticas dentro de los procesos determinativos.

Existe una propuesta para implementar el Laboratorio de Investigación Informático Forense Interno (LIIFI) en la Administración Tributaria, esta iniciativa pretende prevenir y enfrentar estos delitos obteniendo de forma segura evidencia digital que servirá para tomar acciones judiciales en los casos de investigación del fraude fiscal.

Además, se está trabajando en un programa de auditoría para la revisión de los sistemas informáticos de las empresas que generar un alto volumen transaccional, mismo que deberá proporcionar un resultado razonable respecto a la confiabilidad de la información entregada por los contribuyentes.

Por último el proyecto MIGERP se fundamenta en la innovación tecnológica a través del Componente Integral de Aplicaciones Tecnológicas (CIAT), buscando una innovación y replanteo integral de la plataforma tecnológica y del flujo de la información que ingresa a la Administración Tributaria, buscando la reducción de los costos directos e indirectos en el cumplimiento de obligaciones, la contribución del incremento en la eficiencia de las organizaciones y la mejora en la recaudación mediante la optimización de la productividad.

**CONCLUSIONES**

- El tema de las auditorías informática ha ido ganando su propio espacio dentro de la Administración Tributaria, puesto que la mayoría de empresas cuentan con sistemas para manejar su información. Así, es importante tener en cuenta que el hecho de que los controles que posee un sistema sean efectivos, no siempre implica que la información resultante también lo sea.

- En las empresas que manejan un alto volumen de transaccionalidad, la auditoría informática resulta indispensable para las revisiones correspondientes, esta hace que los procesos de determinación sean más eficientes.

- Es importante contar con herramientas especializadas para la ejecución de auditorías informáticas que permitan realizar un mejor análisis de la información que se pueda obtener.

- Es prioritario que los grandes y medianos contribuyentes cuenten con sistemas integrales y seguros, que permitan que la revisión de la información por parte de la Administración Tributaria sea automatizada, disminuyendo el tiempo de ejecución de los controles, una menor presión indirecta para el contribuyente y una certeza razonable sobre los resultados obtenidos en el campo de las actividades con un alto volumen de transaccionalidad.

## RECOMENDACIONES

- Incluir medidas que se complementan y que busquen generar percepción de riesgo y control en los contribuyentes en lo relativo a su información contable, procurando para la administración tributaria información con mejores atributos (cumplimiento, efectividad, eficiencia, confidencialidad, integridad y disponibilidad).

- Dotar de herramientas especializadas en auditorías informáticas con el fin de realizar un control efectivo desde el punto de vista de los sistemas que almacenan información referente a los tributos.

- Realizar controles intensivos de años actuales con el fin de que las auditorías informáticas tributarias puedan arrojar mejores resultados para la identificación de riesgos.

- Contar con un régimen apropiado de capacitación anual para los auditores informáticos, para de esta manera fortalecer su campo de acción.

## FUENTES DE ELABORACIÓN

1. Documento entregado por el Departamento de Auditoría Tributaria Regional Norte.
2. Documento entregado por el Departamento de Inteligencia Tributaria.
3. Documento entregado por el Departamento de Planificación.
4. Información entregada por el Centro de Estudios Fiscales
5. Información y análisis realizado por el Área Nacional de Grandes Contribuyentes.

**Subtema 1.2**

# HERRAMIENTAS DE RIESGO Y SOFTWARE PARA AUDITORÍAS – MINERÍA DE DATOS

**Alejandro Burr**
Director Subrogante
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

***Contenido:*** *Resumen. I. Herramientas de análisis de riesgo: 1. Introducción. 2. Riesgo de Cumplimiento Tributario. 3. Evolución de la Administración del Riesgo en la Administración Tributaria. 4. Administración del Riesgo en una Administración Tributaria con Segmentación. 5. Área Riesgo. 6. Herramientas de análisis. 7. El Futuro. II. Software para auditorías: 1. Antecedentes. 2. Definición. 3. Objetivo general. 4. Objetivos específicos. 5. Características de producto. 6. Flujo auditoría en SADA. 7. Beneficios. 8. Resultados. 9. Conclusión.*

## RESUMEN

En el marco del desarrollo tecnológico actual, el papel que juega la utilización de herramientas asociadas a la tecnología dentro de las administraciones tributarias es fundamental en el manejo de gran cantidad de información, generada a partir del comportamiento de los contribuyentes.

El gran volumen de datos que se genera día a día, producto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, ha obligado a las administraciones tributarias a modificar la estrategia y la operación en el manejo efectivo de los recursos destinados a cumplir sus objetivos.

En este sentido, las herramientas en el análisis del riesgo del contribuyente juega un papel importante en la detección de conductas no deseadas por parte de la administración tributaria, que en otro caso sería muy difícil de detectar a partir del conocimiento cabal de la fiscalización que poseen los funcionarios; o bien, podría ser descubierta sólo una vez que el comportamiento no deseado se encuentra consumado.

En esta misma línea, los sistemas de apoyo a la fiscalización – especialmente los asociados a la auditoría- entregan múltiples beneficios en su correcta implementación, los que se orientan principalmente a estandarizar procedimientos, apoyar la gestión de recursos, y dejar un registro preciso del accionar de los funcionarios, de tal forma que sirva de referencia al momento de generar nuevos procedimientos.

El presente documento muestra cómo el Servicio de Impuestos Internos ha enfrentado el desafío perfilado anteriormente. Por una parte, se describe el por qué se hace necesario medir el riesgo, algunos ejemplos del trabajo que realiza el Área de Riesgo de la Subdirección de Fiscalización, y los desafíos que se enfrentarán en el futuro.

Finalmente, se expone parte de la experiencia en la implantación del Sistema de Apoyo al Desarrollo de la Auditoría (SADA), una herramienta integral concebida para asistir al funcionario en la fiscalización.

## I. HERRAMIENTAS DE ANÁLISIS DE RIESGO

### 1. Introducción

La complejización creciente de las figuras de evasión y fraude, así como el dinamismo que presenta en su reinvención, modificación y transformación, sumado al crecimiento exponencial de la información que disponen las administraciones tributarias, sumado a que los contribuyentes realizan gran parte de sus trámites y acciones de cumplimiento en plataforma web, como lo son las declaraciones Juradas de Renta e IVA de terceros, las declaraciones propias de los contribuyentes en dichos impuestos, el timbraje y emisión de documentos tributarios electrónicos, el ingreso de libros contables electrónicos, en el caso de los micro y pequeño contribuyentes (todo lo anterior en el caso chileno), y muchas otras fuentes y tipos de información, presiona a las Administraciones Tributarias a contar con áreas de Inteligencia Fiscal y Riesgo focalizadas en la utilización de nuevos métodos y técnicas más efectivas y eficientes en la detección de evasión y fraude, especialmente en este último caso, donde el enfoque clásico requiere de una fiscalización intensiva previa caso a caso, mediante la revisión de documentos tributarios, cruce de facturas, informes periciales, y muchas otras acciones que finalmente pueden devenir en un caso improductivo.

Esos nuevos métodos y técnicas a que se hace referencia, son las que brinda la Minería de Datos, basada en la estadística y la inteligencia artificial, la que permite la extracción de conocimiento procesable, implícito en las bases de datos y fuentes de información disponibles.

Mediante los modelos extraídos y al utilizar técnicas de minería de datos, se aborda la solución a problemas de predicción, clasificación y segmentación.

Estás técnicas son de larga data de uso en industrias como la Banca y el Retail, donde han demostrado ser efectivas en la determinación del riesgo, como por ejemplo, el riesgo crediticio, y en la aplicación de técnicas comerciales de fidelización y rentabilización de clientes, como por ejemplo el cross-selling (venta cruzada).

Lo que se pretende mostrar en este documento, es que estas técnicas también son implementables en las Administraciones Tributarias y sus efectos pueden ser medidos para analizar el impacto en la mejora de los niveles de cumplimiento.

La OECD ha definido la introducción del riesgo en las Administraciones Tributarias Modernas, como un elemento vital en la definición de estrategias innovadoras para disminuir los niveles de incumplimiento que se enfrentan con métodos clásicos.

Chile se ha retroalimentado de la experiencia de administraciones tributarias foráneas en la administración del riesgo, como Holanda y vecinos de la región, como Argentina y Ecuador.

Otras instituciones públicas, como la SVS se ha reestructurado en torno al riesgo. Pionera ha sido la empresa privada en estas materias, en especial la Banca y el Retail, quienes han invertido crecientes recursos en administrar y controlar el riesgo, como una dimensión vital en la obtención de valor para sus clientes y para sus accionistas.

## 2. Riesgo de cumplimiento tributario

Si bien la definición de riesgo según la Real Academia Española es “Contingencia o proximidad de un daño”, nuestra Área Riesgo de la Subdirección de Fiscalización la ha ajustado para el uso en nuestra institución como “la probabilidad de que en un momento dado un contribuyente no cumpla con sus obligaciones tributarias”. Pues, esta definición limita temporalmente el riesgo a un comportamiento del contribuyente no deseado por la administración tributaria, y que tiene directa relación con la misión del SII.

El riesgo es uno de las variables más relevantes en la definición de estrategias de tratamiento de los contribuyentes, tanto de fiscalización y control, como de asistencia y atención.

Detectarlo, modelarlo, medirlo y controlarlo es una tarea que requiere de esfuerzo y recursos no menores.

**¿Por qué necesitamos medir y administrar el riesgo?**

Para asegurar el cumplimiento de largo plazo, y optimizar el uso de recurso ubicándolos de la mejor forma en las áreas de mayor riesgo.

**Administración del riesgo**

- Administración del riesgo es un proceso formal donde los factores de riesgo, para un contexto particular, son sistemáticamente identificados, analizados, valorados, priorizados y proveídos.
- Es un análisis proactivo y sistemático de posibles eventos y respuestas a estos, más que un mera reacción a estos eventos limitados detectados. Es administración del futuro, más que del pasado.

**Proceso estratégico de administración del riesgo**

- Establecer el contexto en el cual la organización opera, sus metas, dirección estratégica, valores y cultura y poniendo un marco dentro del cual las decisiones acerca del riesgo tomarán lugar.
- Analizar la organización y el medio ambiente enfrentado, identificando los riesgos actuales y potenciales, y:
    - Estimando la probabilidad de ocurrencia del riesgo.
    - Estimando el nivel de confiabilidad de la probabilidad.
    - Estimando el nivel y confiabilidad de exposición monetaria
- Valorando y priorizando los riesgos: probabilidad de ocurrencia, nivel de exposición, costo efectividad de reducción frente a otros usos para los recursos empleados.
- Posibles acciones sobre el riesgo, en torno a: Evitar, Reducir, Transferir o Mantenerlo o Aceptarlo.

**Valoración del riesgo en la práctica**

- Son estimaciones subjetivas, que deben poseer un nivel de confianza y ser por lo tanto razonables para la Autoridad Tributaria y defendible frente a los contribuyentes.
- El proceso de determinación de los riesgos no puede ser muy abstracto y complejo.

- Riesgos pueden ser categorizados bajo un sistema de ranking cualitativo; en función a datos históricos, usando técnicas de Minería de Datos; o una mezcla de ambos.
- Una vez priorizados, se debe definir las Estrategia de tratamiento del riesgo (Evitar, reducir, transferir, mantener) y los recursos a aplicar, determinando el costo de cada una de ellas a objeto de elegir la más apropiada.
- Siempre existirá un riesgo residual.

**Valoración del riesgo realizada por una administración tributaria**

- **Contexto**:
  - Asegurar que tributen quienes deban hacerlo; por el monto correcto; en el tiempo correcto.

- **Riesgos Básicos**:
  - No registro de contribuyentes; No declaración; No declaración a tiempo; No pago.

- **Posibles Causas**:
  - Error, ignorancia, confusión de los requerimientos, áreas grises en la ley, situación económica que enfrenta, grietas en los procesos operativos de la Administración Tributaria que permiten la evasión deliberada.
  - Se requiere de un elevado nivel de conocimiento de las leyes y normas tributarias y un buen nivel de asistencia.
  - Mediante un completo proceso de asistencia se puede detectar las necesidades de los contribuyentes y mejorar los niveles de cumplimiento (disminuyendo riesgos de incumplimiento).

## 3. Evolución de la administración del riesgo en la administración tributaria

**Enfoque tradicional:**

- Auditar a cada contribuyente.
- Muy costoso.
- Tratamiento no diferenciado.

**Enfoque intermedio:**

- Aceptar declaraciones.
- Procesar y revisar en forma posterior.

**Enfoque centrado en el riesgo:**

- Segmentación de contribuyentes por varios atributos para permitir la ubicación de grupos de alto riesgo de incumplimiento y de las consecuencias monetarias.
- Asistencia a los contribuyentes que comienzan, para el cumplimiento voluntario vía educación, claridad de las leyes y simplificación.
- Técnicas para determinar el incumplimiento, usando cruce de datos:
    - Declaraciones v/s datos externos.
    - Declaraciones v/s datos de la industria, ocupación, normas.
    - Declaraciones v/s auditorías, resultados de industria similar.
    - Datos externos v/s datos externos.
- Estas técnicas traen consigo mayor requerimientos de documentos, y de un proceso de administración del riesgo más formal y estandarizado.

## 4. Administración del riesgo en una administración tributaria con segmentación

Cada segmento presenta diferentes niveles de riesgo => Necesidades de Tratamiento diferentes:

- Individuos generalmente presentan riesgo de deducciones y gastos de trabajo o vida incorrectos.
- Un sub grupo de estos, con altos ingresos, realizan arreglos financieros y complejos negocios para evitar la tributación.
- Mayores riesgos en segmentos de Medianas y pequeñas empresas se deben a un pobre desarrollo de prácticas y sistemas de mantención de registros.

1. La segmentación debe ser aplicada con un grado de flexibilidad y cuidado, en especial cuando conglomerados de empresas tienen negocios de interés en distintos segmentos (Un riesgo dado que corta más de un segmento).
2. La autoridad tributaria debería conocer los ratios de cumplimiento relativo, la exposición impositiva y la responsabilidad de cada segmento, para efectos de ubicar recursos de asistencia y aseguramiento del cumplimiento.
3. Sin un programa de medición del cumplimiento la selección de segmentos para revisar se vuelve subjetiva:

- Desarrollar sensibilidad para los riesgos y su importancia relativa, de acuerdo a valoraciones de riesgo, auditorías focalizadas, información externa de negocios de ciertos sectores económicos y empresas.
- Realizar verificaciones rápidas de un grupo limitado de contribuyentes de un segmento/sector económico específico, para obtener un nivel de riesgo.
- Si se revela un riesgo que debe ser mitigado, se puede usar un mix de servicios, reforzamiento, cambios administrativos en el subsegmento.
- El resultado de estas actividades debe ser evaluado después de un período de tiempo para determinar en qué nivel el riesgo aún existe y qué estrategia fue más exitosa y de menor costo.
- El proceso de valoración del riesgo debe ser imparcial, sino, se lograrán decisiones incorrectas respecto de la ubicación de recursos y se aplicarán estrategias inapropiadas.
- Separar la función de valoración del riesgo de la de aplicación de actividades de mitigación.

## 5. Área riesgo

El Área Riesgo ha adecuado las metodologías teóricas de Minería de Datos a la realidad institucional, con la finalidad de generar modelos estadísticos de predicción (se usa el término “predictivo” con el fin de expresar que se ha utilizado una técnica, o ciencia, para realizar conjeturas respecto de un hecho desconocido), la cual consiste en un proceso iterativo con la unidad requirente y/o la que contenga el conocimiento del fenómeno a estudiar, comenzando con reunión donde se definen las necesidades, la información a utilizar y las posibilidades de solución. El proceso, a grandes rasgos, consta de las etapas que se indican a continuación (Figura 0-1):

1. Presentación de la propuesta de modelamiento.
2. Obtención de los datos para generar variables de modelamiento y vector objetivo.
3. Reunión de acuerdo del Vector Objetivo.
4. Pre procesamiento y transformación de datos.
5. Selección y uso de técnicas de modelamiento.
6. Determinación de patrones.
7. Interpretación y evaluación del modelo.
8. Traspaso de los resultados al área afectada.

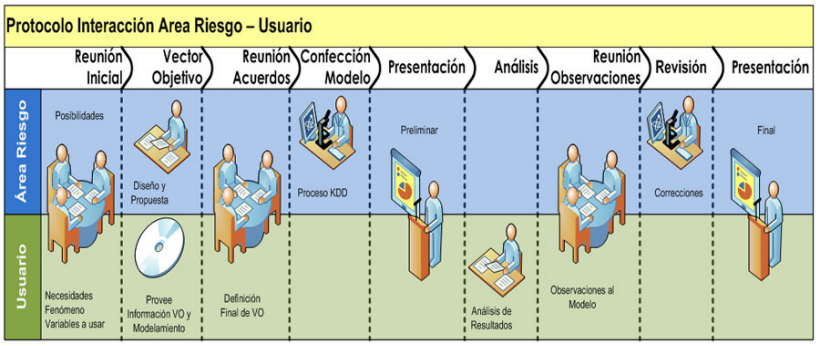



**Figura 0-1:** proceso de revisión en el establecimiento de un modelo de riesgo.

## 6. Herramientas de análisis

### Modelos generales

Modelos de estimación del riesgo general, orientado a grupos de contribuyentes segmentados por tamaño de ventas (Grandes, Medianas, Micro y Pequeñas Empresas y Personas), nosotros le llamamos “estratégicos”, pues estiman la probabilidad de que un contribuyente no cumpla, en general, con la correcta determinación y pago de sus impuestos. Y el uso de la información que se extrae de este indicador no es la selección de contribuyentes, sino más bien, para monitorear cómo evoluciona el riesgo en grupos de contribuyentes.

Para priorizar los posibles casos de fiscalización, ya seleccionados por un método tradicional, se usan los scores de riesgo general, o “estratégicos”, también para estos fines se usa algunos resultados de algoritmos de las “anomalías”.

Los scores de riesgo, genéralos o específicos, y las “anomalías” pueden ser insumo, un atributo más, para la construcción de otros modelos que estimen el riesgo.

Los scores de riesgo, genéralos o específicos, pueden ser usados para análisis de concentración del riesgo, para grupos de contribuyentes agrupado por diferentes criterios, por ejemplo en la figura se ve una matriz de los contribuyentes por Región (en la vertical) y Sector Económico (en la horizontal), y en las intersecciones se ve el score de riesgo promedio para cada grupo, en rojo los más riesgosos y en verde los menos. También se puede usar para analizar la evolución del riesgo.

## Modelos específicos

Modelos de estimación del riesgo específico: Por Ejemplo “Uso de Facturas Falsas”. Les llamamos específicos pues son diseñados a medida, para medir la probabilidad de ocurrencia de un hecho particular, en el ejemplo consistió en la estimación de la probabilidad de que los contribuyentes registren, contabilicen y utilicen el IVA de sus compras respaldado en facturas falsas, ya sea porque la operaciones mentirosa o el documento no ha sido legalizado.

Los scores de riesgo de modelos específicos son utilizados en la selección de contribuyentes para selección, pues estiman la probabilidad de ocurrencia de una “hipótesis de fiscalización”.

Los scores de riesgo, genéralos o específicos, y las “anomalías” pueden ser insumo, un atributo más, para la construcción de otros modelos que estimen el riesgo.

Los scores de riesgo, genéralos o específicos, pueden ser usados para análisis de concentración del riesgo, para grupos de contribuyentes agrupado por diferentes criterios (Figura 0-2). También se puede usar para analizar la evolución del riesgo.

| | Sector Económico | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Región | Administración Pública | Servicios Financieros | Servicios Personales | Comercio, Restaurantes y Hoteles | Construcción | Transportes | Industria Manufacturera | Agropecuario - Silvícola | Electricidad, Gas y Agua | Minería | Comunicaciones | Pesca | Promedio |
| 1 | 0,00 | 0,26 | 0,22 | 0,06 | 0,23 | 0,07 | 0,31 | | 0,00 | 0,40 | 0,18 | 0,18 | 0,11 |
| 13 | 0,28 | 0,10 | 0,15 | 0,20 | 0,25 | 0,16 | 0,27 | 0,37 | 0,22 | 0,20 | 0,28 | 1,00 | 0,16 |
| 15 | 0,04 | 0,15 | 0,15 | 0,22 | 0,21 | 0,17 | 0,26 | 0,32 | 0,28 | 0,31 | 0,32 | 0,45 | 0,18 |
| 9 | 0,00 | 0,19 | 0,37 | 0,13 | 0,21 | 0,15 | 0,30 | 0,30 | 0,47 | 0,45 | 0,69 | | 0,22 |
| 2 | 0,00 | 0,17 | 0,13 | 0,11 | 0,29 | 0,43 | 0,41 | 0,19 | 0,47 | 0,28 | 0,18 | 0,20 | 0,24 |
| 4 | | 0,25 | 0,52 | 0,11 | 0,08 | 0,19 | 0,20 | 0,49 | 0,46 | 0,45 | | 0,67 | 0,24 |
| 8 | 0,00 | 0,19 | 0,28 | 0,19 | 0,25 | 0,23 | 0,35 | 0,37 | 0,49 | 0,53 | 0,19 | 0,45 | 0,26 |
| 14 | 0,22 | 0,22 | 0,15 | 0,24 | 0,28 | 0,30 | 0,28 | 0,35 | 0,29 | 0,43 | 0,61 | 0,70 | 0,26 |
| 5 | 0,00 | 0,26 | 0,31 | 0,19 | 0,24 | 0,30 | 0,30 | 0,40 | 0,38 | 0,22 | | | 0,26 |
| 19 | | 0,29 | 0,23 | 0,09 | 0,23 | 0,20 | 0,30 | 0,45 | 0,33 | | 0,50 | 0,50 | 0,26 |
| 7 | | 0,18 | 0,35 | 0,22 | 0,33 | 0,26 | 0,31 | 0,40 | 0,40 | 0,47 | | 1,00 | 0,29 |
| 3 | | 0,21 | 0,24 | 0,19 | 0,36 | 0,22 | 0,13 | 0,39 | 0,21 | 0,53 | 0,44 | 0,40 | 0,30 |
| 12 | 0,00 | 0,19 | 0,17 | 0,20 | 0,52 | 0,27 | 0,52 | 0,44 | 0,21 | 0,51 | 0,75 | 0,65 | 0,30 |
| 17 | 0,53 | 0,57 | 0,53 | 0,50 | 0,58 | 0,46 | 0,64 | 0,63 | 0,60 | 0,72 | 0,69 | 0,78 | 0,57 |
| Promedio | 0,16 | 0,19 | 0,22 | 0,23 | 0,26 | 0,27 | 0,37 | 0,40 | 0,43 | 0,47 | 0,48 | 0,60 | |

**Figura 0-2:** matriz de los contribuyentes por Región (en la vertical) y Sector Económico (en la horizontal); en las intersecciones se ve el score de riesgo promedio para cada grupo, en rojo los más riesgosos y en verde los menos.

**Anomalías**

Las “Anomalías” son algoritmos utilizados para determinar conductas extrañas, desde el punto de vista de negocio y/o tributaria, que no implican, necesariamente, un incumplimiento de obligaciones. Por ejemplo, contribuyentes que no declaran sus impuestos mensuales y siguen solicitando la legalización de documentos tributarios.

Para priorizar los posibles casos de fiscalización, ya seleccionados por un método tradicional, se usan los scores de riesgo general, o “estratégicos”, también para estos fines se usa algunos resultados de algoritmos de las “anomalías”.

Los scores de riesgo, genéralos o específicos, y las “anomalías” pueden ser insumo, un atributo más, para la construcción de otros modelos que estimen el riesgo.

**Metodologías de medición**

Metodología de medición, se asocia al desarrollo de un método de observación del comportamiento posterior de contribuyentes que en un tiempo anterior fueron susceptibles a ser fiscalizados. Este método utiliza como base de comparación, el comportamiento del mismo contribuyente en el pasado o con el segmento/sector que pertenece, entre otros análisis que sean pertinentes para fines de Fiscalización.

## 7. El futuro

**Evaluación de la calidad de la información**

La labor de las administraciones tributarias se basa primordialmente en el manejo de información contable, económica y financiera de los contribuyentes, razón por la cual se debe asegurar la calidad de la información que ingresa a los distintos procesos analíticos de esta, como medida adicional para contribuir en este sentido está comenzando el diseño de una metodología, que utilizando criterios estadísticos, permita estimar la calidad de la información ingresada a nuestras bases de datos, y con estos indicadores orientar estrategias y acciones que mejoren la calidad de los datos.

**Minería de textos**

El equipo del Área Riesgo se está preparando para ingresar a una nueva dimensión de análisis de información, en este caso datos no estructurados, adquiriendo una herramienta de minería de textos y

capacitándose en las técnicas útiles para aprovechar este tipo de análisis. La metodología de minería de textos permitirá realizar análisis sobre textos libres que contengan información contable, económica y financiera de los contribuyentes, por ejemplo descripción de productos en facturas, memorias e informes financieros, información extraída de páginas web y otras publicaciones, etc. En fin un vasto horizonte de posibilidades.

**Web mining**

Frente a los desafíos actuales y debido a los cambios en la forma de hacer negocios, es indispensable para nuestro Servicio fortalecer la inteligencia de negocios, con acciones de recopilación de información y monitoreo en la Web; en lo que se refiere a actividades asociadas a contribuyentes, sectores industriales, productos o servicios, en las cuales potencialmente existan transacciones de carácter comercial, relacionadas con la comercialización de productos o prestación de servicios, que dada las formas actuales de fiscalización no pueden ser cubiertas sin la presencia de herramientas específicas destinadas a ese fin.

## II. SOFTWARE PARA AUDITORÍAS

### 1. Antecedentes

Cuando los funcionarios realizan un proceso de auditoria tributaria, verificación de documentos, y devoluciones de IVA entre otros, junto con preocuparse por la realización de la fiscalización, deben ocupar tiempo en la administración y registro del avance del desarrollo del caso.

En ese ámbito, hasta hace algunos años el Servicio de Impuestos Internos no contaba con una herramienta informática que permitiera el seguimiento del desarrollo de una auditoría tributaria, y adicionalmente solucionar la problemática de gestionar el proceso de fiscalización, como también de contar con un registro automático de los eventos asociados a las auditorías tributarias que se efectuaban a los contribuyentes.

Ahora bien, una auditoría tributaria tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes –basada en hipótesis de trabajo que enmarca la revisión que efectúan los funcionarios. Por tanto, el fin de la auditoría consiste en que las declaraciones de impuestos de los contribuyentes correspondan a las operaciones contabilizadas según sus operaciones

comerciales, a la documentación tributaria y contable sustentadora de las mismas, junto con reflejar todas las transacciones u operaciones efectuadas por el declarante.

En una primera instancia, las labores de auditorías son asignadas en forma centralizadamente; mensualmente se genera la carga de trabajo para los funcionarios de cada una de las oficinas de atención del país. Este procedimiento solía realizarse a través de correo electrónico o papel vía valija). De esta forma, durante el proceso de fiscalización en las oficinas, se generaban los documentos necesarios para formalizar la comunicación con el contribuyente: a través de la Notificación de Antecedentes, se solicita que el contribuyente aporte antecedentes a la revisión; con la Citación se solicita que se aclare determinadas diferencias de impuestos detectadas, o bien se aclare documentación aportada en la notificación; con la Liquidación, la administración tributaria procede a exigir el pago de las diferencias de impuestos detectadas. Entre las acciones que se originan a partir de una auditoría, también se considera la posibilidad que el contribuyente reconozca las diferencias de impuestos y rectifique sus declaraciones; también es factible que el contribuyente clarifique en su totalidad la información entregada, con lo que se pone fin a la fiscalización. En cualquier caso, durante la auditoría tributaria, se debía dejar constancia de la documentación que aporta o retira el contribuyente, utilizando un acta de recepción o devolución de antecedentes.

Para completar de cada uno de los formularios ya señalados, el fiscalizador debía ingresar a aplicaciones disponibles y rescatar la información necesaria para realizar las actuaciones (nombre/razón social, direcciones, representantes legales, entre otros propios del contribuyente). En cada una de estas acciones, además se identificaban una serie de subtareas, las cuales permiten dejar constancia de cada evento realizado en la fiscalización; sin embargo, dichas tareas incrementaban el esfuerzo aplicado en cada uno de los casos que se fiscalizaban.

Sin duda, una de las instancias complejas dentro de la auditoría consiste en establecer los antecedentes de derecho que sustentan las diferencias de impuestos que la administración tributaria determina en la revisión. Dichos sustentos legales juegan un rol clave en aquellos casos en que el contribuyente hace uso de sus derechos establecidos en la legislación tributaria, en particular cuando éste interponga reclamos relativos al actuar durante la fiscalización, en los Tribunales Tributarios del país, que en la actualidad operan de manera autónoma.

Circunscrito a lo señalado anteriormente, toda la fiscalización se traducía en un conjunto de hojas de trabajo que disponen los fiscalizadores, tanto para registro interno de la auditoría como para el propio registro del contribuyente, que finalmente se transforman en carpetas de casos. Además, durante las auditorías, se iban realizando anotaciones manuales en los sistemas propios de la Administración Tributaria, que daban cuenta de la situación tributaria del contribuyente, que incluso en algunos casos permitía controlar las operaciones comerciales del contribuyente –a través de la restricción en la legalización de documentos tributarios necesarios para respaldar dichas operaciones-, en caso de encontrarse en situación de incumplimiento a algunas de las actuaciones mencionadas anteriormente. Cabe señalar que al realizarse dichas anotaciones manualmente, quedaba la posibilidad que, debido a un error en el procedimiento, no se realizasen las anotaciones necesarias en los sistemas, de acuerdo a los incumplimientos detectados del contribuyente.

El método utilizado para resolver esta problemática fue la implementación de una herramienta basada en tecnología de la información que permitiera monitorear el flujo de trabajo relacionado a la auditoría que se realiza a los contribuyentes; en este sentido, la construcción de dicha herramienta tiene como pilar fundamental brindar el apoyo necesario a los funcionarios en las tareas propias de la auditoría.

Precisamente, la materialización de este proyecto permitió facilitar y apoyar la generación por parte de los funcionarios de las actuaciones propias de la fiscalización, estandarizar las actuaciones que realiza la Administración Tributaria, y contar con información permanente, fidedigna y oportuna, relacionada a la gestión nacional y regional de la auditoría tributaria.

## 2. Definición

El Sistema de Apoyo a las Auditorías (SADA) es una plataforma tecnológica que maneja todo el flujo de negocio de la Auditoría Tributaria realizada a los contribuyentes.

En dicha plataforma están incorporadas herramientas que permiten la Gestión del Proceso de Negocio (BPM), y en la cual se manejan todos los flujos de trabajos asociados a una auditoría.

Por lo tanto, la plataforma integra los procesos modelados, con los servicios web, que proveen la información interna que la institución

posee del contribuyente; con ello, se logra incrementar la información disponible hacia los funcionarios, elevando el valor de la infraestructura de tecnología de la información existente en la organización y optimizando la utilización de su fuerza de trabajo.

Este ambiente de trabajo, además facilita y apoya el seguimiento y la generación de la documentación de las actividades a desarrollar en el contexto de la fiscalización.

## 3. Objetivo general

Al implementar el SADA en todo el país, se buscó estandarizar los procedimientos de una auditoría tributaria, entregándole al funcionario una herramienta informática que proporcione un ambiente de trabajo, a fin de facilitar el seguimiento y la generación de las tareas en el contexto de la fiscalización.

## 4. Objetivos específicos

**Al implementar el sistema se procuró:**

- Facilitar el seguimiento y la gestión de los procesos de fiscalización desde el Registro de Programas hasta la emisión del Giro, permitiendo la generación de información para la gestión y administración de la carga de trabajo.
- Facilitar la estandarización en la ejecución y el registro de las actuaciones que realiza el Servicio a través de la administración y generación de los distintos procesos de una auditoría tributaria
- Mantener un registro automático histórico de casos (dado que el funcionario desarrolla el caso en la herramienta), el cual permitirá contar con información de gestión fidedigna, y oportuna.

## 5. Características de producto

**El proyecto contempló el desarrollo de las siguientes funcionalidades:**

- Registro de programas de fiscalización: Permite registrar los programas diseñados por las áreas de fiscalización, incluyendo sus objetivos, impuestos, contribuyentes, períodos y documentos a revisar, así como toda información relevante dentro de los programas.

- Ingreso y asignación de casos de fiscalización, selectivos y emergentes: Corresponde al control y seguimiento de los casos que están insertos en planes de fiscalización centralizados.
- Ingreso de casos emergentes: Corresponde al control y seguimiento de los casos surgidos que están fuera de los planes, que son generados por la misma unidad. Permite la confección de un plan especial para el caso a analizar, así como la asignación de un fiscalizador que se hará cargo de la auditoría, para luego seguir los procedimientos del resto de las auditorías.
- Seguimiento de Auditorías: Contempla todo el proceso de auditoría de contribuyentes (Notificaciones, Citaciones, Liquidaciones, entre otros), de acuerdo a lo establecido en los planes, permitiendo mantener registro de todas las actividades y tareas involucradas. Este módulo incorpora, el registro de antecedentes no requeridos y solicitados, registro de atención del contribuyente, abrir actuaciones como notificación, liquidación, liquidación provisoria, reliquidación, devolución de antecedentes y registrar el término del caso.
- Ingreso y seguimiento de devoluciones: permite registrar la solicitud de devolución de impuestos presentadas por el contribuyente y el resultado a esta solicitud generándose los documentos legales, resolución u oficio dependiendo del tipo de impuesto para el que se haya solicitado su devolución. Acá se registran las devoluciones de IVA por compras de activo fijo (27 bis) y de IVA por cambio de sujeto.
- Seguimiento de verificación de documentos: permite registrar los documentos que requieren ser revisados, ingresando las verificaciones requeridas para cada caso y los resultados obtenidos de este proceso, permitiendo un repositorio de documentos verificados. A su vez proporciona información de los documentos revisados.
- Generación de Reportes: permite revisar el estado general de las auditorías tributarias asignadas a una oficina, y así se tomen decisiones sobre la gestión que se realiza sobre el desarrollo de éstas.

## 6. Flujo auditoría en SADA

El proceso comienza con el ingreso de la carga centralizada de casos, y su envío automático a cada una de las Unidades del país (Plan), lo anterior, en virtud que el SADA levanta automáticamente información de otras aplicaciones de la Administración Tributaria. Las Unidades autónomamente pueden a su vez ingresar casos (emergentes) a fiscalizar, los cuales podrían constituir figura de evasión tributaria.

A continuación, el flujo de trabajo comienza a generar las tareas correspondiente, de tal forma que los funcionarios pueden confeccionar las distintas actuaciones (Notificación, Rectificatoria, Citación, Liquidación, y Término de Caso) que corresponda realizar. Así, con la información que se ingresa en cada una de las pantallas que componen cada actuación, el sistema generará automáticamente los documentos necesarios para comunicarse formalmente con los contribuyentes; cabe señalar que dichos documentos han reemplazado los formularios en papel asociados a cada etapa, que eran emitidos en forma independiente en cada oficina de atención, lo que ha facilitado la estandarización de procedimientos a nivel país (Figura 0-3). Cabe señalar que los procesos de Verificación de Documentos y Solicitud de Devoluciones, son acciones de control que realiza la administración tributaria sobre determinadas operaciones del contribuyente, y que podrían constituir una auditoría.

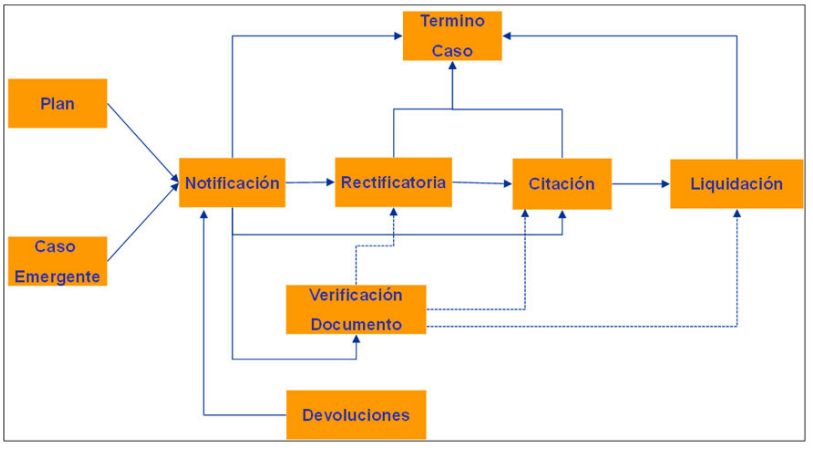



**Figura 0-3:** Diagrama de Flujo Auditoría en SADA.

El flujo de trabajo permite, en cada etapa, generar y cargar automáticamente información a través de servicios web dirigidos a la base de datos de la administración tributaria, con lo que se mantiene actualizada la información relacionada a la auditoría de cada contribuyente; en consecuencia, las anotaciones que antes se hacían de manera manual, con la aplicación se comienzan a cargar automáticamente en los sistemas internos correspondientes, las cuales dan cuenta del estado de avance de la auditoría. De la misma forma, el sistema levanta información del contribuyente desde otros sistemas y bases de datos necesarios para generar las actuaciones, relacionados principalmente a información propia del contribuyente, su comportamiento tributario, presentación de formularios, entre

otros; esto permite que los funcionarios no tengan que acceder a los sistemas para recabar dicha información, disminuyendo el tiempo dedicado a la auditoría a través de la minimizar la realización de tareas de menor valor agregado.

Como parte del objetivo de facilitar la labor de los funcionarios en el proceso de fiscalización y asegurar un mejor sustento legal de cada una de las diferencias de impuestos detectadas a partir de la auditoría tributaria, es importante señalar que las instrucciones asociadas al uso del sistema recalcan la importancia de estandarizar la generación de distintas figuras de evasión tributarias; en este sentido, el sistema facilita al funcionario el establecimiento de una estructura base de cada una de diferencias detectadas, a través de la selección del marco legal necesario para explicar y respaldar dichas diferencias.

## 7. Beneficios

### Para los fiscalizadores

- **Simplificar las labores diarias del fiscalizador, al contar con información automática de otras aplicaciones (catastro de contribuyentes, formularios de impuestos mensuales y anuales):** A través de servicios web, la aplicación se comunica con otros sistemas internos que tienen la información necesaria para generar la documentación relacionada a la auditoría; esta información permite determinar los montos de diferencias que finalmente se deben liquidar al contribuyente.
- **Dar cuenta de los trabajos pendientes, información histórica:** La aplicación posee un menú de usuario que permite tener claridad de las tareas que están pendientes por caso de auditoría, y que la información generada por caso quede guardada en la aplicación, de tal forma de ser consultada en cualquier momento.
- **Permitir la confección y registro de las actuaciones realizadas:** Con la información que se ingresa en cada una de las actuaciones, el sistema permite su registro, pero también la generación del documento que representa la acción que el fiscalizador requiere realizar en el contexto de la revisión (actas de conciliación, notificaciones, citaciones, liquidaciones, reliquidaciones y liquidaciones provisorias).

**Para la jefatura (Grupo, Departamento y Director Regional)**

- **Tener un sistema que apoye la administración de los casos y tareas:** El sistema permite ingresar la carga de casos que se envían a las Unidades, y a través del flujo de trabajo, asignarlas a los fiscalizadores que realizarán la revisión, lo que permite tener claridad de la carga de trabajo asociada a cada Unidad.
- **Tener información del desarrollo y resultado de sus casos:** El sistema presenta módulos de consultas en función a perfiles, esto permite conocer por distintos parámetros de búsqueda el estado en que se encuentra cada caso, así, para casos que se encuentran terminados, es posible conocer los rendimientos asociados, para aquellos casos que se encuentran pendiente, conocer las tareas realizadas a la fecha de la consulta.
- **Generar actuaciones en forma estándar:** El flujo de trabajo genera las tareas dentro de una actuación (notificaciones, citaciones, liquidaciones, etc.) a través de un orden lógico, por lo cual permite estructurar la forma en que se realiza el proceso de revisión, permitiendo asegurar la calidad de las actuaciones.
- **Generación de reportes:** El sistema permite exportar la información a otros formatos, así se pueden generar reportes con la información que el usuario la requiera.

**Para la gestión nacional de las auditorías**

- **Optimización de tiempos en el proceso de fiscalización:** La automatización que entrega el sistema, permite una mayor eficacia en el proceso, lo cual permite que los fiscalizadores reorienten su tiempo en actividades que son más necesarias en el desarrollo de una auditoría tributaria, sobre todo porque los plazos de revisión están normados.
- **Estandarización de la calidad de las liquidaciones:** El apoyo normativo que entrega la aplicación, en virtud a un proceso de homologación de las glosas de justificación de las diferencias detectadas, permite asegurar el sustento legal necesario de las observaciones que se le informan al contribuyente. En el escenario de operaciones posteriores en los Tribunales Tributarios, esto permitirá hacer un seguimiento y mejoras a la fiscalización.
- **Disponer en línea de información fidedigna:** Va a permitir tener información oportuna y completa de gestión de las auditorias tributarias que se registran en esta aplicación:

- Información de cargas de trabajo.
- Rendimientos de los casos.
- Registro histórico de los casos.

- **Retroalimentación de los programas de fiscalización:** El sistema permite conocer los rendimientos obtenidos en las fiscalizaciones, y los conceptos asociados, redefiniendo los programas de fiscalización o generando nuevos en los casos que sea necesario debido a situaciones que no se haya previsto algún punto importante del caso.
- **Generar actuaciones en forma estándar:** Esto permite que los procesos involucrados en la fiscalización, se lleven a cabo de manera homogénea en todo la administración tributaria, independiente de las particularidades que puedan existir en cada oficina de atención.
- **Integración con otras aplicaciones:** La opción de integrar el SADA con otras aplicaciones internas, permite no sólo levantar y cargar información de un sistema a otro, sino que también conocer el resultado completo de la fiscalización, pasando por lo girado o liquidado al contribuyente, hasta lo efectivamente enterado en arcas fiscales.

## 8. Resultados

La utilización del SADA comenzó a nivel nacional el año 2012. Para dicho período, el monto recaudado por concepto de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos fue de $1,356 billones, cifra que se obtiene a partir de acciones de Fiscalización Selectiva, Emergente y Masiva. Al desglosar la cifra anterior, por concepto de fiscalización Selectiva y Emergentes, los casos registrados en el sistema suman un total de 5.800 aprox., con un rendimiento de $735 mil millones

**(Tabla 0-1).**

| | Cantidad de Casos de Auditoría | Rendimiento de Casos (MM$) |
|---|---|---|
| Auditoria Selectivas | 3.664 | 634.421 |
| Auditorias Emergentes | 2.188 | 101.310 |
| **TOTAL** | **5.852** | **735.731** |

**Tabla 0-1:** casos auditados y rendimiento obtenido, ejecutados en la aplicación SADA el año 2012; el rendimiento de dichos casos representa un 54% del total de la recaudación por concepto de fiscalización.

## 9. CONCLUSIÓN

El Sistema de Apoyo a la Auditoría (SADA) es una herramienta de gestión que ha permitido potenciar el proceso de fiscalización en las áreas del Servicio de Impuestos Internos en la cuales se ha implementado. Es la aplicación en la cual se desarrollaran todas las auditorías independientes del origen, ya que su principal virtud es estandarizar todo el proceso, junto con ser un repositorio de toda la información asociada a los casos, lo cual entrega una gran utilidad a la hora de generar reportes que den a conocer estado de casos, rendimientos, plazos de desarrollo, entre otros; también contribuye a la gestión que se puede efectuar sobre los recursos, como también permite medir la eficiencia y efectividad con que se genera la labor de fiscalización. El SADA es una aplicación flexible, lo que ha permitido implementar nuevas disposiciones tributarias, aplicando un mejoramiento continuo del proceso de fiscalización.

A través del uso de esta herramienta se reemplaza todo el proceso manual de revisión de la auditoría, vía automatización, lo que permite eliminar errores propios de la gestión manual de tareas repetitivas. Cabe señalar que el análisis de cada caso que el funcionario efectúa durante las auditorías, sigue siendo la materia prima más importante dentro del proceso, por lo que la herramienta sólo pretende ser una ayuda para llevar a cabo todas las tareas asociadas.

**Subtema 1.2**

# HERRAMIENTAS DE RIESGO Y SOFTWARE PARA AUDITORÍAS – MINERÍA DE DATOS

**Martine Meunuer**
Jefe de la Dirección Interregional de Auditoría Tributaria
Dirección General de Finanzas Públicas
(Francia)

***Contenido:*** *Resumen. 1. Marco jurídico. 2. Las herramientas y la organización administrativa. Conclusión / perspectivas*

**Ver Presentación PPT (Francés)**

## RESUMEN

El marco legal francés para controlar la contabilidad computarizada ha sido renovado al final del 2012.

A partir de 2014, será obligatorio que todas las empresas que cuentan con programas de contabilidad computarizada, presenten los documentos contables en forma digital y los archivos contables serán entregados en un formato definido por el decreto. Está medida permitirá el uso generalizado de esta herramienta, que actualmente solo se utiliza en un 40% de todos los controles realizados por los auditores del DIRCOFI.

El segundo procedimiento se refiere a la obligación de las empresas para llevar a cabo el procesamiento de datos solicitado por los servicios de control o permitir que la autoridad realice estos procesos.

La administración usa la herramienta de auditoría ACL, particularmente para controlar las medianas y grandes empresas que están bajo la jurisdicción del DIRCOFI y DVNI.

El uso de ACL no es fácil, requiere práctica que solo un número limitado de especialistas puede lograr y que los mismos luego apoyan las otras actividades de sus colegas. En este sentido, un estudio comparativo revela que varios países han optado por formar a especialistas para el control de la contabilidad computarizada y de

esa forma poder apoyar a los auditores generales. El procedimiento ACL es utilizado en Francia para el 3% de los controles externos, esto alarga considerablemente la duración de las operaciones sobre el terreno, aumentando en 90% el promedio del tiempo en la DIRCOFI. Sin embargo, para estos casos, la herramienta ACL se caracteriza por tener un mejor rendimiento financiero, el promedio de los ingresos netos para estos casos, superan el 45% del promedio total de los ingresos recaudados por la DIRCOFI.

**DIRCOFI:** dirección de control fiscal
**DVNI:** dirección de auditorías nacionales e internacionales

Actualmente casi todos los sistemas de contabilidad se ejecutan con programas computarizados, y por esta razón los auditores cambiaron el enfoque de los controles ya que deben basarse en las nuevas herramientas del marco jurídico existente.

En Francia, hay una legislación específica que rige el control de la contabilidad computarizada.

## 1. EL MARCO JURÍDICO

El marco legislativo actual faculta pero no obliga a las empresas a presentar su contabilidad mediante la entrega de una copia de los archivos de la contabilidad de forma digital.

Esta opción se convierte en obligatoria a partir del 01 de enero de 2014.

Los datos computarizados solo se refieren a los registros contables, y no se incluyen los documentos que respaldan los mismos.

El contribuyente puede grabar una copia de los archivos en CD-ROM o permitir que el auditor lleve una copia aparte. Esta entrega se formaliza por escrito en un documento presentado por el auditor y firmado por el contribuyente.

La medida debe permitir y facilitar al auditor conocer la contabilidad y comparar las declaraciones enviadas con la contabilidad presentada, permitiendo paralelamente acortar el tiempo en la empresa.

Las operaciones que el auditor puede realizar en las copias de los archivos se limitan a las operaciones, tales como la selección, la clasificación y todos los cálculos simples. En este sentido, no todos los datos podrán ser procesados.

Otra disposición legislativa permite a los servicios de control procesar datos, los cuales el contribuyente puede elegir entre tres modalidades:

- **los tratamientos son realizados por la administración a la empresa, con el material que los contribuyentes tienen a disposición de la misma:**

En este caso, el contribuyente debe tomar todas las medidas adecuadas para preservar la integridad de los datos y la seguridad de los equipos utilizados y poner a disposición de la administración, la información, datos, tratamientos y documentación para que se realicen las investigaciones en condiciones normales.

- **los tratamientos son realizados por el contribuyente que realiza todo o parte del tratamiento de los datos necesario para su verificación:**

Una vez que la empresa elija una opción, los oficiales a cargo de la auditoría deberán indicar por escrito la naturaleza de los trabajos a realizar (especificación) y el periodo solicitado para su implementación, que debe ser compatible con las limitaciones inherentes a la operación del negocio, en un documento firmado por el representante de la empresa.

Los resultados de la solicitud de tratamiento deben ser presentados en forma digital y cumplir con lo especificado anteriormente. La administración acusa recibo de dichos resultados por escrito, pero se reserva el derecho de evaluarlos.

- **Los tratamientos son realizados por la administración fuera de la empresa, después de la entrega de los archivos por el contribuyente:**

El contribuyente pone a disposición del auditor las copias de los documentos, datos y tratamiento solicitados para llevar a cabo la auditoría de todos los archivos informáticos para verificar que cumplan con las normas. Las mismas deben ir acompañadas de una descripción de la información de gestión (nombre de áreas, títulos,...) y técnica (tipo, estructura, posición, zonas, fuentes...).

En caso de rectificación como resultado de los controles realizados, el auditor comunica a los contribuyentes la naturaleza y los resultados del análisis de datos que motivan la rectificación al más tardar cuando se envía la propuesta de acuerdo.

## 2. LAS HERRAMIENTAS Y LA ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA

Este enfoque de contabilidad computarizada es diferente en Francia según el nivel de control de las empresas.

Tres niveles de controles se superponen con competencias geográficas y por el volumen de facturación.

A nivel nacional, la DVNI controla los grandes grupos internacionales basándose en estructuras computacionales especializadas, llamadas BVCI (brigadas de verificación de contabilidades computarizadas) cuyos auditores son totalmente dedicados a la asistencia para la contabilidad computarizada.

A nivel regional, auditores especializados están capacitados en el uso de la herramienta ACL.

A nivel local, los auditores utilizan a menudo los programas de Excel para procesar algunos datos.

Por supuesto, las intervenciones de expertos en informática pueden implementarse de una estructura a la otra.

El auditor general puede leer la contabilidad general con una herramienta que permite el uso de filtros simples para la conciliación de cuentas.

Como programa de consulta de registros contables, esta herramienta está diseñada para satisfacer las necesidades de los auditores que no tengan conocimiento específico en informática.

Esta herramienta facilita el análisis de la contabilidad y la reconstitución de la cadena de tratamiento entre la entrada de los datos contables y la producción de los documentos fiscales, y permite estructurar las investigaciones y el seguimiento de los movimientos contables.

Por ejemplo, consultas pre-llenadas o personalizables permiten detectar las entradas inversas, rupturas en las secuencias numéricas, etc.

El auditor también puede actuar solo para los tratamientos más complejos con herramientas Excel o ACL o hacerse asistir por un colega especializado.

Finalmente, las grandes empresas siempre requieren un control especializado con la ayuda de las BVCI o de expertos en ACL.

**Los objetivos para el control computarizado**

El control computarizado tiene varios objetivos:

- Eficiencia:

  Ahorro de tiempo para el auditor con las reconciliaciones contables (método de audito).

- Exhaustivo

  Arriba de un cierto volumen de negocio, es imposible procesar la masa de datos, sin herramienta, al igual que revisar las cuentas (ex: provisiones, facturas de compras...).

- Por su creciente calidad, las rectificaciones se pueden sostener a nivel jurídico y penal.

**Ejes usuales de investigación**

- Simulación de ingresos:

  Todas las actividades con importantes flujos de efectivo son controladas para detectar inconsistencias en el sistema de cajas registradoras.

- Desviación de mercancías:

  Cualquier empresa mediana con una gestión computarizada de inventario, mediante el examen de la regularización de las existencias.

- Tipos de IVA:

  Todas las actividades con varios tipos de IVA.

- Precios de transferencia:

  Todas las actividades mediante el análisis de los márgenes por cliente, producto y reconstituyendo cuentas de resultados distintos por actividad.

- Provisión sobre inventarios:

  Todas las actividades con una provisión de al menos 1 millón de euros mediante la realización de un análisis estadístico.

El control computarizado se utiliza también para propósitos de programación, por ejemplo al recuperar el archivo de clientes de un vendedor al por mayor para detectar cuales son los clientes que pagan en efectivo.

**Dificultades de implementación**

El procedimiento a aplicar para el procesamiento de datos (ver arriba) es complejo, y hay aún más complejidad técnica por el hecho que la legislación francesa no prevé un archivo estándar para auditoria.

La etapa del formato de datos es pesada y requiere fuerte habilidades informáticas. Es un obstáculo importante al desarrollo de los controles computarizados.

En fin, cabe señalar la importancia de los programas de contabilidad llamados permisivos que se utilizan en Francia, los cuales tienen un módulo que permite al usuario modificar los datos de contabilidad mientras preservan al máximo su consistencia. Hoy, esta función para cambiar las bases de datos contables es frecuentemente externa al programa de contabilidad "oficial", lo que aumenta la dificultad del control.

Este tipo de fraude requiere recursos pesados para permitir su detección y proporcionar elemento de pruebas para identificar al creador de dicho ilícito. El uso de procedimientos sofisticados (pesquisa) resulta indispensable.

**Conclusión / perspectivas**

La noción de "control de la contabilidad computarizada" corresponde cada vez más a las DIRCOFI, la simple lectura de la contabilidad digital con una herramienta local a veces complementada con sencillas operaciones de sorteo o de cálculos y no a la aplicación de procesamiento de datos complejos que involucran no sólo los elementos de contabilidad, sino también los archivos de gestión, los cuáles constituyen verdaderamente los controles de contabilidad informatizada.

**Subtema 1.2**

# HERRAMIENTAS DE RIESGO Y SOFTWARE PARA AUDITORÍAS – MINERÍA DE DATOS

**Dino Iliopoulos**
Gerente Nacional
Programas de Grandes Negocios
División de Auditoría de Grandes Negocios
Dirección Internacional y de Grandes Negocios
Agencia Canadiense de Ingresos
(Canadá)

**Contenido:** *1.Introducción. 2. Entorno actual en la CRA. 3. El Proceso de Evaluación de Riesgos. 4. SARAT. 5. Experiencias a la fecha. 6. Planes futuros. Conclusión*

**Ver Presentación PPT**

## 1. Introducción

Durante los últimos cuatro años, la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) ha participado en un proceso de transformación de los negocios que incluye un cambio de orientación hacia un enfoque de las actividades de cumplimiento basado en el riesgo.

En septiembre de 2010, la CRA lanzó su nuevo Enfoque para el Cumplimiento de Grandes Contribuyentes (ALBC). El ALBC representa un cambio significativo de la manera en que la CRA gestiona el cumplimiento tributario en el sector de los grandes contribuyentes, y va a cambiar fundamentalmente el proceso de evaluación de riesgos de la CRA, su interacción con los grandes contribuyentes y sus intermediarios fiscales, y el uso de los recursos de auditoría.

Este cambio de enfoque responde entre otras cosas a los desafíos de una planificación fiscal cada vez más agresiva, la globalización y su impacto sobre la competencia fiscal internacional y la necesidad de garantizar que los recursos finitos de la CRA se asignen a las más altas prioridades.

El cambio abarca a todos los contribuyentes con ingresos anuales superiores a los 250 millones de dólares (más de 1.100 entidades económicas y partes relacionadas, con más de 26.000 empresas en total), y a toda estructura (incluidos los fideicomisos y sociedades) para la cual pueda resultar más eficaz el enfoque de auditoría en equipo de Grandes Contribuyentes.

Para el ALBC se necesita un cambio en las expectativas de los contribuyentes (a medida que los contribuyentes comiencen a considerar que la medida y el alcance de las auditorías se reducirá para los expedientes de menor riesgo), en la mentalidad de los auditores (percibir a los contribuyentes bien predispuestos de distinta manera que a los que no cooperan), y en la asignación y utilización de los recursos de la CRA (ya que es posible que los recursos regionales de los programas de auditoría no estén geográficamente alineados con la distribución del riesgo). El enfoque se alinea con las recomendaciones de los trabajos más recientes de la OCDE, incluido el estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales de 2008.

El propósito de este documento es compartir las experiencias que adquirió el Programa de Auditoría de Grandes Contribuyentes en su transición a este enfoque del cumplimiento basado en el riesgo y discutir las herramientas informáticas de auditoría que se utilizan para tal fin.

## 2. Entorno actual en la CRA

La misión de la CRA es administrar impuestos, beneficios y programas afines y asegurar el cumplimiento, en nombre de los gobiernos de todo Canadá, contribuyendo de esa forma al continuo bienestar económico y social de los canadienses.

Bajo el modelo federalista de Canadá, el país está dividido en diez provincias y tres territorios, cada uno de los cuales tiene su propio gobierno provincial o territorial. Como agencia nacional de recaudación de ingresos, la CRA realiza las recaudaciones impositivas y administra los beneficios sociales en representación de las provincias y los territorios, según acuerdos formales con el gobierno federal.

Canadá recauda impuestos a través de un sistema de autoevaluación. Este sistema se basa principalmente en el cumplimiento voluntario, y éste a su vez en la responsabilidad mutua. Se espera que individuos, empresas y fideicomisos que tienen la obligación de pagar impuestos en Canadá, cumplan con sus responsabilidades conforme a la ley.

La CRA tiene la responsabilidad de mantener la confianza pública en la integridad e imparcialidad del sistema impositivo. Esto significa proveer amplio apoyo a todos aquellos que desean cumplir con la ley, y al mismo tiempo tomar medidas apropiadas para identificar y ocuparse de los casos de incumplimiento.

Para fines administrativos, la CRA ha establecido cinco regiones en Canadá. Cada región tiene un alto nivel de coherencia social y económica, que proporciona una base eficaz para la planificación e implementación del programa. Por ejemplo, las cuatro provincias de la costa este que componen la Región Atlántica, se caracterizan por tener una fuerte relación con el mar. La pesca juega un papel económico y cultural central en esa región. Otras industrias tales como la silvicultura, el turismo y, más recientemente, la exploración petrolera y gasífera de la costa, también son importantes para la economía regional.

La CRA emplea un modelo funcional para planear, presupuestar, manejar y supervisar las actividades de su programa. De acuerdo a este modelo, las prioridades, las expectativas de desempeño y los presupuestos se determinan primero para cada una de las divisiones de la Agencia. Cada división, por su parte, establece las prioridades, las expectativas de desempeño y el presupuesto para cada Región, y las Regiones entonces asignan trabajo y presupuestos a sus respectivas oficinas, para que implementen los programas y servicios, según las prioridades y los objetivos que se han establecido.

Este escalonamiento en la dirección, establece una línea de visión clara para la responsabilidad de la dirección, y un entendimiento común en todos los programas, sobre lo que es importante y lo que se debe lograr.

Las actividades de cumplimiento de la CRA ayudan a preservar la confianza pública en la integridad e imparcialidad del sistema impositivo. La gran mayoría de las actividades de cumplimiento que realiza la CRA están a cargo de la División de Programas de Cumplimiento (CPB).

Dentro de la CPB, hay seis direcciones responsables de asegurar el cumplimiento de tres fuentes clave de ingresos: el impuesto sobre la renta, los derechos e impuestos sobre el consumo y el impuesto a los bienes y servicios / impuesto armonizado sobre las ventas (GST/HST).

La Dirección de Grandes Contribuyentes y Empresas Internacionales (ILBD) incluye la División de Auditoría de Grandes Contribuyentes (LBAD), que es responsable de tratar las cuestiones de incumplimiento por parte de los grandes contribuyentes, analizar los resultados de las auditorías de grandes contribuyentes, elaborar y publicar las políticas estratégicas para grandes contribuyentes y proporcionar orientación y apoyo al personal que participa en las auditorías de grandes contribuyentes.

## 3. El proceso de evaluación de riesgos

Antes de 2010, el programa de auditoría de Grandes Contribuyentes de la CRA funcionaba en el marco de un sistema de cobertura completa. Esto significa que se auditaba a toda la población de Grandes Contribuyentes en ciclos de tres años, independientemente de los niveles de riesgo. Sin embargo, al aumentar la demanda de los recursos de la CRA, este enfoque de auditoría se fue volviendo insostenible.

En 2009, la CRA cambió de orientación y pasó de un enfoque de auditoría con cobertura completa a un enfoque de auditoría de dos niveles basado en el riesgo para la población de Grandes Contribuyentes.

### Evaluación de riesgos – Nivel I

El primer paso del proceso de evaluación de riesgos consiste en una revisión superficial de todos los grandes contribuyentes, que tiene en cuenta los riesgos de cumplimiento de los contribuyentes y los intermediarios fiscales, su gobernabilidad empresarial y sus antecedentes de comportamiento en materia de cumplimiento.

En el transcurso de este proceso, se evalúa a las entidades que son grandes contribuyentes en cuanto a su riesgo de incumplimiento y se los segmenta por categorías de Alto, Medio o Bajo Riesgo en base al Modelo Nacional de Evaluación de Riesgos (NRAM) para documentar los resultados.

Hay un enfoque de cumplimiento personalizado para cada segmento de riesgo:

- Contribuyentes de alto riesgo – sujetos a una auditoría completa.
- Contribuyentes de riesgo medio – sujetos a una auditoría basada en cuestiones específicas.
- Contribuyentes de bajo riesgo – sujetos a una revisión de la certeza de cumplimiento.

Esta segmentación de la población de Grandes Contribuyentes permite mejorar la eficiencia y la eficacia en el ciclo de auditoría, al garantizar que se elija a los contribuyentes para las auditorías en base a las prioridades de la CPB. Cada año se evalúa el riesgo de todos los contribuyentes de la población de Grandes Contribuyentes mediante el NRAM.

Dada la prominencia de los riesgos y el impacto de la calificación del riesgo sobre el proceso de selección de la carga de trabajo, la CRA ha establecido un Comité de Calibración del NRAM integrado por altos representantes de la ILBD, tanto en las oficinas centrales como en las regiones. El objetivo principal de este comité es proporcionar asesoramiento y recomendaciones en lo relativo a la calidad y la coherencia de las calificaciones de evaluación de riesgos del NRAM a nivel nacional. El comité cumple una función importante en las iniciativas de evaluación de riesgos y desarrollo de la carga de trabajo de la CRA.

**Evaluación de riesgos – Nivel II**

Una vez tomada la decisión de llevar a cabo una auditoría, se le asigna a un Administrador de Casos de Grandes Expedientes (LFCM) en una Oficina de Servicios Fiscales (TSO) de la CRA, quien a continuación lleva a cabo el ejercicio de evaluación de riesgos de Nivel II con su equipo de auditores especializados de las Divisiones de Impuestos Internacionales y Planificación Fiscal Agresiva de la CPB.

En este paso se analizan y se documentan en profundidad las cuestiones de riesgo significativas que forman parte del plan de auditoría. Esto se hace mediante el Patrón Normalizado de Evaluación de Riesgos de Auditoría (SARAT).

## 4. SARAT

El SARAT es un programa complejo y exhaustivo de aplicación, desarrollado por la CRA en 2008 por medio de Microsoft Excel.

El SARAT está diseñado para proporcionar a los Administradores de Casos de Grandes Expedientes y a los auditores una manera rápida y fácil de evaluar y documentar los riesgos en la auditoría. También proporciona un medio que ayuda a elaborar un plan de auditoría integral al racionalizar la información durante las tres etapas siguientes:

- Etapa I – Recopilación y análisis de la información
- Etapa II – Selección y priorización de los problemas
- Etapa III – Planificación detallada y ejecución de la auditoría

Las herramientas gráficas, de navegación y macros del SARAT simplifican la interacción con las cuestiones de riesgo en cada etapa. El auditor puede procesar un expediente principal y hasta cuatro expedientes secundarios simultáneamente en el mismo documento. El SARAT contiene varios enlaces rápidos muy prácticos que permiten acceder a diversos recursos en línea para evaluar más fácilmente los riesgos específicos, en tanto que las aplicaciones macro incorporadas al SARAT permiten recopilar los datos que genera el programa de aplicación.

En líneas generales, se puede decir que el SARAT proporciona dos funciones clave en el proceso de evaluación de riesgos del Nivel II.

En primer lugar, les proporciona a los LFCM una lista detallada (pero no exhaustiva) de factores que se deben tener en cuenta al evaluar los riesgos del contribuyente.

En segundo lugar, ayuda a documentar los hallazgos y las consideraciones que identifican el LFCM y su equipo de auditores especializados. Esto sirve de ayuda para preparar un plan de auditoría que se centre únicamente en las áreas de riesgo de incumplimiento que se han identificado.

Si bien es trabajoso ingresar toda la información necesaria en el SARAT, éste desempeña una función esencial en la concentración de nuestras iniciativas de cumplimiento, ya que vuelve más eficaces nuestras auditorías y documenta los procedimientos de evaluación y revisión de los riesgos.

Desde su desarrollo, el SARAT se volvió un proceso obligatorio en el año fiscal 2008-2009, y desde entonces se le han hecho numerosas actualizaciones y revisiones.

## 5. Experiencias a la fecha

Además de segmentar la población en grandes contribuyentes de alto, medio y bajo riesgo, el ALBC de la CRA también ha llevado a la introducción de reuniones personales con la dirección ejecutiva de cada entidad económica que se considera Gran Contribuyente. Durante estas reuniones, la CRA le notifica al contribuyente su calificación de riesgo y se debate el raciocinio que llevó a la calificación. Hasta la fecha, se ha tenido reuniones con casi el 25% de la población de Grandes Contribuyentes, y la respuesta ha sido muy positiva.

Los contribuyentes aprecian la transparencia que demuestra la CRA y el hecho de conocer las causas de su calificación, con el fin de poder tomar medidas para reducir su calificación y su posible exposición a las auditorías en los próximos años.

Se prevé que en el transcurso de los próximos años, la CRA habrá realizado estas reuniones personales con todos los contribuyentes de la población de Grandes Contribuyentes. Después de ese punto, vamos a estar en condiciones de evaluar la eficacia del ALBC, incluido el proceso de evaluación de riesgos, lo cual nos permitirá hacer las revisiones que se necesiten para reflejar el entorno actual.

## 6. Planes futuros

La LBAD está trabajando en estrecha colaboración con la División de Gestión de Riesgos e Inteligencia Empresarial de la CPB para complementar el proceso actual del NRAM (Nivel I) con un sistema que le permitirá a la LBAD clasificar automáticamente la población de Grandes Contribuyentes en base a la incidencia percibida de incumplimientos.

Esto posibilitará una segmentación más eficaz de la evaluación de riesgos y ayudará a elaborar la carga de trabajo a nivel nacional. En base a los avances en la calibración del NRAM y la mejora de los factores de evaluación de riesgos, la CRA creará un marco de desarrollo de la carga de trabajo a nivel nacional.

Este marco permitirá que la CRA priorice su carga de trabajo de auditoría de Grandes Contribuyentes a nivel nacional, y optimizará la asignación de recursos en base a los riesgos, los planes de trabajo y las capacidades técnicas.

El marco nacional de desarrollo de la carga de trabajo comparará las calificaciones de riesgo con los planes de trabajos nacionales y regionales para garantizar que los recursos de la CRA se asignen a la carga de trabajo que tenga la máxima prioridad.

El uso del SARAT seguirá siendo un proceso integral y obligatorio durante esta transición, y no tiene otros cambios previstos más que mantenimiento y actualizaciones periódicas.

## 7. Conclusión

Dado el aumento de los desafíos que enfrentan los auditores y lo limitado de los recursos disponibles para cada actividad de cumplimiento, es importante que la CRA centre sus esfuerzos en las cuestiones de mayor prioridad.

Con nuestro cambio de enfoque hacia una estrategia de evaluación de riesgos en dos niveles, y con nuestro uso del NRAM y el SARAT, la CRA ha establecido un excelente marco para evaluar los riesgos, y para identificar y documentar estas cuestiones de alto riesgo.

Esto les permitirá a los auditores de la CRA evaluar continuamente si el beneficio de continuar con la auditoría es mayor que el costo. Una vez que se haya abordado el riesgo significativo, el auditor deberá cerrar el expediente y dedicarse a otros expedientes de más alto riesgo.

En resumen, las iniciativas y herramientas descritas en este documento les ayudan a los auditores de la CRA a concentrarse mejor en los expedientes de más alto riesgo, a colaborar con los contribuyentes y sus representantes para resolver cuestiones en la etapa de auditoría, y a evaluar los costos y beneficios de las auditorías continuas.

**Subtema 1.3**

# CONTROL FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

**Giampiero Ianni**
Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional
Guardia de Finanza
(Italia)

***Contenido:*** *Introducción. 1. Marco normativo. 2. Actividad de la Guardia di Finanza. 3. Averiguación de la posición fiscal de una empresa obrante como plataforma de mercado on line. 4. Proyectos NSE.*

**Ver Presentación PPT**

## INTRODUCCIÓN

Para enfocar de forma exhaustiva el asunto hace falta definir previamente el concepto de comercio electrónico, o sea el desempeño de operaciones comerciales y de transacciones on-line, tales como: la comercialización de bienes y servicios, la entrega de contenidos digitales, la realización de operaciones financieras y de bolsa, licitaciones públicas y otros procedimientos de transacción. Bajo esta denominación se incluyen tanto el e-commerce "indirecto" como el "directo".

En el primer caso, la fase previa de orden y, eventualmente, la de pago del bien se realizan por la web. La entrega, en cambio, ocurre out-line; por lo tanto el bien, análogamente a la venta por correspondencia, llega físicamente al domicilio o a la sede del comprador a través de los canales de distribución tradicionales (ej. mensajería correo, etc.).

En el segundo caso, por otro lado, la entrega de los bienes digitales inmateriales ocurre on-line: la distribución, de hecho, es independiente tanto de la presencia física de la empresa en el territorio como de las instalaciones productivas, de distribución y comerciales de la misma empresa. En este caso, el bien está en formato digital, como un software o una canción y, entonces, puede ser transmitido directamente a través del internet y la web constituye una especie de estructura empresarial virtual. Internet y el comercio electrónico favorecen, de hecho, maneras para producir inmaterialmente rentas, caracterizadas por la ausencia de fronteras territoriales formales.

## 1. MARCO NORMATIVO

Como la autoridad impositiva del Estado está limitada solamente dentro de su ámbito territorial, para abordar dichos fenómenos como el del e-commerce, es necesario adoptar una nueva perspectiva.

En mi ponencia no puedo no mencionar brevemente la legislación italiana en vigor que, por supuesto, encuentra sus bases en la que es la orientación dominante en la Comunidad internacional.

En particular, ya desde la Conferencia de Ottawa, los aspectos tributarios han tenido como punto de referencia el hecho de que, aparte del uso de los principios tradicionales y de la legislación consolidada, para regular el impuesto sobre comercio electrónico, las normas fiscales no deben de constituir un obstáculo para el desarrollo del sector, sino que deberán de adaptarse a las razones económicas/ comerciales subyacentes a los negocios por e-commerce, ayudando a proporcionar al mercado un trato justo a todas las formas de comercio electrónico realizadas por cualquier persona y de cualquier Estado.

El comercio electrónico permite, por lo tanto, que se lleven a cabo las operaciones, prescindiendo de todos los elementos materiales (bien cedido y lugar de la actividad), que, en el comercio tradicional, permiten conectar la actividad productiva de ingresos a un determinado territorio. En las transacciones on-line, por lo tanto, es difícil individuar la “territorialidad” del vendedor y del comprador y hasta el lugar donde el bien se consuma.

Para llenar dicho vacío, haría falta distinguir unas prioridades específicas:

- determinar precisamente el domicilio fiscal de los sujetos involucrados en el comercio electrónico. A propósito del lugar es aquello de la dirección real de la empresa;
- localizar el server de referencia.

En particular, el server será importante cuando:

- no se limita a llevar a cabo actividades auxiliares y de preparaciones de la empresa (tales como la recogida de datos, servicios información, publicidad, etc.), sino que funciones fundamentales, relativas al negocio de la empresa;
- se queda por un período de tiempo suficiente en un lugar específico. Pues el server tiene que estar en un lugar físico donde se registra y, por tanto, puede representar una sede de negocio fija.

Sobre este asunto, en la espera de la implementación del Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting propuesto por la O.C.D.E., pasado 19 de julio, el Comentario de la OCDE, por un lado, excluye que sea configurable la estable organización sólo porque un sitio web haya sido abierto por una empresa en un País determinado; paralelamente, sí la teoriza en caso de que la empresa coloque un servidor en un territorio (en un Estado diferente de lo de la sede) destinado a llevar a cabo, sistemáticamente, funciones conectadas al negocio de la misma empresa (pues, no meras actividades auxiliarías o de preparación). De hecho, el server por su consistencia física, puede configurarse en unas circunstancias como una sede fija de negocio. Este se realiza, como ya dicho, cuando el mismo, se utilice por parte de la empresa no residente, para el desarrollo de su propia actividad operativa o conste en la disponibilidad plena del mismo sujeto extranjero, independientemente del título jurídico que justifique el poseso, o, aún, se quede en un lugar específico durante un tiempo lo suficiente largo para que se pueda asimilar a una sede de negocio fija. Además, siempre según la interpretación de la OCDE, el provider – es decir el que maneja el server por cuenta de demás sujetos – puede establecer una organización estable cuando se pueda cualificar como agente dependiente de la empresa.

La normativa italiana[1], recurriendo en sustancia la posición de la OCDE, estableció que no constituye, por sí mismo, organización estable el hecho de disponer, a cualquier título, de elaboradores electrónicos y de las relativas instalaciones auxiliarías que permitan la recogida y la transmisión de datos e información relativa a las ventas de bienes y servicios, considerando dichas actividades de carácter auxiliarlo y preparatorio.

Las formas de actuar dichas operaciones conllevan la registración del prestador en un Estado miembro de la Unión Europea. De hecho, la identificación directa, en el comercio electrónico, está reservada a los operadores asentados afuera del territorio de la Unión europea, que realicen operaciones de “comercio electrónico directo” en ámbito U.E. y con respecto a consumidores privados.

Por operador asentado afuera del territorio de la Unión europea se entiende un sujeto pasivo extranjero (*extra* U.E.) que no haya

1 *Art. 162, apartado del TUIR (Ley general sobre la imposición directa) “Además de lo previsto por el apartado 4, no constituye por sí mismo organización estable el hecho de disponer a cualquier título elaboradores electrónicos y las relativas instalaciones auxiliarías que permitan la recogida de datos e información para la venta de bienes y servicios consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”.*

asentado la sede de su propia actividad, o una organización estable, en el territorio de un Estado miembro de la Unión europea.

Para proceder a la identificación, el operador extracomunitario tiene que presentar una declaración apropiada de inicio actividad, que prevé la indicación:

- del nombre o denominación y dirección de correo;
- de las direcciones electrónicas (inclusos las de los sitios web);
- del número de identificación fiscal otorgado por el Estado al que pertenece (si es que exista).

A la declaración tiene que adjuntarse una auto-certificación, con la que el operador que solicita la identificación en Italia atestigüe de no ser ya identificado para el I.V.A. en un diferente Estado miembro de Unión europea.

Con respecto a lo que el operador extra U.E. tiene que cumplir con la contabilidad, está previsto lo siguiente:

- mantener durante diez años los documentos y los datos informáticos relativos a las operaciones llevadas a cabo en ámbito comunitario y el compromiso a que los mismos puedan ser controlados por parte de los órganos de la Administración fiscal de todos los Estados miembros;
- la certificación a través de factura con adeudamiento del I.V.A. según la alícuota ordinaria prevista en el Estado de residencia del consumidor privado;
- la presentación de la declaración trimestral, dentro del día 20 del mes sucesivo a cada trimestre solar, que contenga la indicación del monto imponible de las operaciones hechas en el trimestre, la alícuota aplicada y el impuesto cobrado de los consumidores finales residentes en la Unión europea, con relación a cada Estado miembro;
- imposición al Estado del I.V.A. globalmente cobrado en el trimestre.

El País que cobra el impuesto total, sucesivamente, tendrá que ingresar la parte de impuesto que corresponda a cada Estado miembro, y comunicar los datos de la declaración que interesen el mismo Estado.

Además, la normativa nacional Italiana[2] obliga a nombrar un representante fiscal en caso de que el sujeto no residente, que no haya hecho directamente la registración, haga cesiones o prestaciones en Italia con respecto a privados o entidades que no están sujetados al impuesto.

En relación a la necesidad de "adaptar" la legislación fiscal a las exigencias económicas del comercio electrónico, deseada por la Conferencia de Ottawa, cabe destacar que ya antes de la emanación de la Directiva 2002/38/CE, el legislador nacional estableció[3], que entre los desempeños contables que iban a ser simplificados, estaban los relativos a las transacciones de comercio electrónico de bienes o servicios a través de intermediarios capacitados, con particular referencia a la simplificación de las obligaciones documentales, pudiéndose prever para dicho propósito la no obligatoriedad de la emisión de la factura en caso de que fuese presente documentación idónea.

En caso de que por Internet se hagan cesiones de bienes materiales (ej.: libros, discos musicales) a privados residentes en territorio nacional, la operación constituye una verdadera venta por catálogo o a distancia, por la que ya está prevista una disciplina apropiada, con exención tanto de la facturación[4], como de la obligación de certificación de los pagos[5].

Fuera del mercado nacional queda, en cambio, con título diferente, la obligación de facturación de la operación.

Como alternativa a la certificación, es posible disponer un documento de transporte "avalorado", que también puede ser enviado telemáticamente[6].

De lo contrario, por lo que se refiere a las transacciones hechas totalmente en la red, las mismas (por ej. venta de productos digitales, como software o música, "descargables") a favor de privados residentes se consideran servicios territorialmente relevantes en el lugar de utilizo y, sin embargo, rige la obligación de certificación de los pagos por ticket de caja o comprobante fiscal, por no ser el caso previsto entre aquellos exentes de dicha obligación[7].

2 *Art. 17, D.P.R. 633/1972, Ley del IVA.*
3 *Art. 101, apartado 2, Ley 342/2000*
4 *Art. 22, apartado 1, n. 1, D.P.R. 633/1972*
5 *Art. 2, D.P.R. 696/1996*
6 *C.M. 249/E/1996*
7 *Art. 2, D.P.R. 696/1996*

La experiencia operativa sobre el comercio electrónico ha mostrado que, a menudo, los sujetos que obran con plataformas electrónicas de venta son titulares de empresas individuales o representantes legales de empresas cuya actividad económica formal no siempre resulta ser pertinente con el comercio electrónico y, más bien, se refiere a sectores totalmente diferentes de los productos puesto en venta sobre las plataformas electrónicas mencionadas.

En dichas hipótesis llega en socorro el así llamado "principio de atracción"[8], en base al que la renta total de las empresas y de las entidades comerciales sujeta a I.R.E.S. (impuesto sobre las actividades económicas) que tengan por objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales[9], procedente de cualquier fuente, se considera renta de empresa.

En resumen, dicho principio está basado sobre un criterio formal: por el solo hecho de que haya una empresa o entidad comercial, todas las rentas realizadas son atraídas a renta de empresa.

## 2. ACTIVIDAD DE LA GUARDIA DI FINANZA

Dicho sintético excursus normativo ha sido necesario por delinear el marco dentro del que el Cuerpo lleva a cabo su propia actividad operativa. De hecho, ya a partir del año 2000, el Ministro de Hacienda promulgó una propia directiva reconociendo, con respecto al e-commerce, que el desarrollo exponencial de los intercambios por internet pusieron la urgente exigencia de controlar el correcto cumplimiento con las obligaciones tributarias por parte de los operadores, realizando, para tal efecto, el reforzamiento del dispositivo de control en el sector, otorgando a la Guardia di Finanza la tarea de tomar las iniciativas más adecuadas para la averiguación de los fenómenos evasivos en el sector específico.

Continuando mi intervención voy a presentar dos diferentes actividades, recién llevadas a cabo por el Cuerpo en el sector del comercio electrónico:

- la primera concierne una inspección fiscal llevada a cabo por un Núcleo di Polizia Tributaria con respecto a uno de los más conocidos gestores de plataformas de mercado on line;
- la segunda se refiere a una serie de "trabajos por proyectos" ideados por el Nucleo Speciale Entrate y realizados por

8 *Art. 81, T.U.I.R.*

9 *En virtud de la referencia contenida en el artículo 56, inclusa la renta total de las empresas individuales y de las empresas de personas;*

las Jefaturas que actúan sobre el territorio con respecto a privados ciudadanos/comerciantes, que obrando en los mercados on line, omitieron de declarar todos o partes de sus propias ganancias a Hacienda.

## 3. AVERIGUACIÓN DE LA POSICIÓN FISCAL DE UNA EMPRESA OBRANTE COMO PLATAFORMA DE MERCADO ON LINE

La empresa italiana, controlada al 95% por una empresa suiza, tiene como objeto de su actividad "análisis de mercado y encuestas de opiniones", que lleva a cabo sobre la base de un contrato de "Marketing, technical and economy consultancy" estipulado con la empresa suiza mencionada.

A lo largo de la constante actividad de observación, llevada a cabo por las Unidades de Auditoria se detectó che, durante años, la empresa italiana declaró rentas imponibles y cifras de negocios de escaso valor si comparado con los que habría de tener, sobre el territorio nacional, la más conocida plataforma tecnológica a nivel mundial para las ventas online. Dicho dato se debía fundamentalmente al hecho de que, oficialmente, la controlante suiza atribuyó a la coasociada italiana tareas marginales - reconducibles, en sustancia, a actividades de mera asesoría " con respecto al core business desarrollado por el mismo grupo. Por tanto, las cláusulas de dicho acuerdo, caracterizando la actividad llevada a cabo por la empresa italiana como de naturaleza simplemente auxiliaría y de preparación, parecían exentar la configuración de una hipótesis de organización estable en Italia de la empresa matriz del grupo helvecio.

El análisis de la documentación encontrada en las oficinas de la empresa italiana, cotejada con las declaraciones expedidas por sus dependientes al momento de acceder, evidenció elementos fundados y concretos con respecto a la posibilidad que, en realidad, la misma fuese una estable organización oculta, en Italia, de la empresa de derecho suizo.

De hecho, la actividad llevada a cabo por la empresa italiana se dedujo por las declaraciones expedidas por los empleados, por el contenido de la correspondencia, también electrónica, encontrada en el momento de acceder a las oficinas de la empresa y por una "guía operativa", realizada por empresa madre suiza, que establece las disposiciones a las que todas las entidades locales del grupo tienen que atenerse durante el desarrollo de sus actividades. Por cierto, cabe destacar que el día en el que empezó la inspección fiscal con respecto a la empresa italiana se procedió a adquirir:

- declaraciones de los dependientes;
- datos informáticos (correos, documentos) presentes en los ordenadores encontrados en la sede de la empresa, y documentos extracontables considerados útiles al control.

En relación a lo mencionado:

- se invitó el administrador de la empresa matriz a personarse, o a nombrar un representante (adecuadamente apoderado), en las oficinas de la Unidad que llevó a cabo la auditoria, para poner en marcha la averiguación de la posición fiscal en Italia de la empresa de derecho suizo, por los períodos fiscales entre los años 2001 y 2007;
- se solicitó la atribución del número de identificación fiscal y del código fiscal de la organización estable en Italia de la empresa madre del grupo helvecio.

Por lo tanto, se llevó a cabo una inspección fiscal con respecto a la empresa matriz del grupo suizo por los períodos de impuestos mencionados. El período controlado a lo largo de la inspección fue lo de los años 2001  2007, por ser Suiza incluida en la black list italiana. En dichas circunstancias los términos para la auditoria se doblan.

Durante la actividad de inspección, los investigadores del Nucleo di Polizia Tributaria de la Guardia di Finanza:

- recogieron además elementos idóneos para soportar el hecho que la empresa italiana haya representado una organización estable oculta en Italia de la empresa matriz suiza;
- acto seguido, determinaron el monto de los elementos positivos de la renta y la cifra de negocio de dicha actividad.

En efecto, por el análisis de los elementos adquiridos a lo largo de la inspección fiscal, surgió que en la empresa italiana, durante el período objeto de la inspección, existía un sistema organizado de recursos humanos y materiales conectado a la empresa matriz suiza por una relación funcional subordinada a la ejecución en Italia de la actividad de empresa desarrollada a través del sitio italiano (con extensión .it).

En otras palabras, la empresa italiana resultó desarrollar una business activity, conforme a la producción de renta, por la que la empresa matriz suiza llevó a cabo su propia actividad de empresa, integrando, por tanto, una sede fija de negocios (localizada por la aplicación, al caso concreto, del place of business test), cuya disponibilidad (deducida por el right of use test), desde el punto de vista funcional,

se insertó en una relación de complementariedad para la producción de la renta (deducida por el business connection test).

En particular, los componentes positivos relativos al business toman origen de tres clases de fuentes. La primera fuente está constituida por la “tarifa de inserción”, conexa a la posibilidad por el usuario de subastar un objeto (tarifa variable en base al precio inicial). Por cierto, luego se añaden los derivados de eventuales, además servicios solicitados por el usuario, que permiten al mismo de destacar el objeto subastado, como fotografías, subtítulos, galerías, etc. La segunda fuente de ingresos llega de “comisiones sobre el valor final”, que se aplican en porcentaje sobre el precio al que se vende el objeto. La tercera fuente de ingresos llega de las “Tiendas Virtuales”, por montar las cuales se reconoce una Ttarifa de inscripción mensual”.

La existencia de los presupuestos (objetivo, subjetivo y funcional) útiles para que se realice una organización estable en Italia de la empresa matriz suiza se dedujo por los elementos a continuación:

- existencia, en Italia, de un lugar fijo y de una instalación material a través de la que la empresa italiana llevó a cabo su propia actividad de manera instrumental y no auxiliaría;
- organización, sobre el territorio nacional, de recursos humanos y materiales de forma idónea y prodrómica a la producción de la entera renta realizada en Italia a través del sitio italiano. Al respecto, cabe destacar que, aunque la relación ilustrativa del contrato describiera los servicios llevados a cabo como meras prestaciones de asesorías hechas a la empresa matriz, las mismas, de hecho, según establecieron las investigaciones, se realizaban con una verdadera actividad de gestión de la plataforma virtual, cuyos ingresos, sin embargo, se canalizaban bajo la controlante suiza;
- la disponibilidad de dicho lugar fue, sobre la base de la información adquirida, continuativa y tal de realizar el requisito de la fijeza de la actividad sobre el territorio nacional. La constitución de la empresa italiana coincidió con el nacimiento del sitio italiano;
- la sujeción al impuesto de la renta producida en Italia por la empresa madre fue, en realidad, eludida gracias a la estipula del mencionado contrato de servicios “marketing, technical and economy consultancy agreement, ficticiamente realizado para disimular la real actividad llevada a cabo por la empresa italiana.

En el caso en análisis, la actividad desarrollada por la empresa italiana influyó directamente sobre el core business de la empresa matriz que, como repito, encuentra su fundamento en la explotación económica (realizada aplicando a los servicios las susodichas tarifas) de una plataforma virtual en la que la demanda y la oferta de bienes se encuentran de manera autónoma.

De hecho, apareció evidente la directa relación existente entre este tipo particular de business y las acciones hechas por la empresa italiana, directas a:

- hacer más funcional y amigable el sitio italiano;
- cuidar las relaciones con los usuarios (vendedores y compradores), que, al efecto, resultaron no ser de ninguna forma de carácter auxiliarlo y prodrómico, como dejaban entender a través de documentos intachables desde el punto de vista formal.

La susodicha tesis encontró amplio cotejo en el contenido de las declaraciones expedidas por los empleados y por los correos electrónicos adquiridos al momento de empezar la inspección.

Entre los datos informáticos adquiridos a lo largo de la inspección hecha con respecto a la controlada italiana fueron encontrados informes nombrados “AAA Metrics”, por los cuales se dedujo el valor de las transacciones realizadas, durante un tiempo, a través del sitio de ventas italiano y los ingresos relativos, determinados aplicando sobre dicho valor las tarifas de inserción.

En particular, entre lo demás, dichos informes llevan, por cada mes, el “GMV (gross merchandise volume)”, o sea el valor de las mercancías vendidas en Italia, y las relativas “transaction revenues”, o sea las ganancias realizadas con las transacciones sobre la plataforma.

La inspección llevada a cabo puso de manifiesto la presencia en Italia de una organización estable de la empresa matriz, no constituida formalmente en el territorio del Estado, para la imposición fiscal sobre la renta y el IVA y, por tanto, la empresa madre suiza:

- asumió la calidad de sujeto pasivo de impuesto en Italia;
- nunca manifestó a la Administración Fiscal italiana la existencia de dicha organización estable;
- debería de instituir y asentar, en su propia contabilidad, de forma distinta, las ganancias procedentes de la actividad llevada a cabo en el territorio del Estado italiano y determinar

la renta total sobre la base de la cuenta económica relativa a la gestión de la organización estable;

- debería de presentar en Italia, en cualidad de sujeto pasivo de impuesto, la declaración anual de la renta, en relación a los períodos de impuestos por los que resultó llevar a cabo su propia actividad en Italia, o sea del año 2001.

La actividad de inspección fiscal llevada a cabo con respecto a la empresa de derecho suizo se acabó con la averiguación de componentes positivos de renta no declarados para IRES e IRAP, igual a € 150.900.000,00 e I.V.A. debida por € 30.180.000,00.

A lo largo de la susodicha actividad se encontró un documento nombrado "operational guidelines" (guía operativa) por la que surgieron fundados motivos para considerar que, también en los demás Países europeos donde está presente un sitio del portal de compras en asunto, tras una estructura del grupo formalmente dotada de autonomía jurídica y de gestión y encargada de llevar a cabo actividad meramente auxiliaría, pueda, en realidad, esconderse una organización estable no declarada de la empresa matriz de derecho suizo. De hecho, dicha "guía operativa" contiene las directivas para las "oficinas locales"[10] para que lleven a cabo la entera actividad de desarrollo y potenciamiento de las respectivas plataformas nacionales de manera que la misma sólo parezca formalmente hecha por la empresa matriz suiza.

Por consiguiente, según la pre vigente Dir. 77/799/CEE, se desarrolló un intercambio espontaneo de información con:

- Austria;
- Bélgica;
- Francia;
- Alemania;
- Irlanda;
- Países Bajos;
- Polonia;
- Reino Unido;
- España;
- Suecia.

10 *el término utilizado ya parece indicar el hecho que cada entidad nacional se considera un lugar donde se lleva a cabo la actividad de la empresa matriz suiza.*

## 4. PROYECTOS NSE

La exigencia de:

- localizar personas físicas que, continuativamente, de hecho portándose como verdaderos emprendedores ejercieron actividad de venta a través de los portales más importantes on line, no cumpliendo con las obligaciones contables, cotizaciones sociales y declaraciones previstas por el ordenamiento;
- averiguar, por consiguiente, la cifra de negocio de los sujetos mencionados; y de:
- localizar fenómenos de omisión en contabilidad de componentes positivos de renta, procedentes de actividad de comercio electrónico hecha sobre plataformas de venta on line por parte de sujetos conocidos por Hacienda;
- aumentar, por consiguiente, el nivel de compliance de la categoría fue la base de partencia de la que se movió la actividad del Nucleo Speciale Entrate que, bajo directivas de la Dirección General, tomó inspiración de unas señalaciones de servicios redactadas por las Jefaturas territoriales del Cuerpo y localizó personas físicas, no titulares del número de identificación fiscal, que se registraron en sitios dedicados a las compraventas on line, con continuación en el tiempo, y que allí vendieron bienes y servicios sin cumplir con lo establecido por las disposiciones tributarias.

En detalle, la actividad se puso en marcha conduciendo una análisis sobre datos relativos a sujetos que hicieron, del 2004 al 2007, operaciones de e-commerce sobre el más importante escaparate internacional de compras on line.

Ya se sabe que, de hecho, aun gracias a numerosas “vitrinas on line”, que ofrecen los servicios más diferentes, que van de la simple publicación de avisos económicos a la realización de verdaderas tiendas virtuales, internet está siempre más utilizada para llevar a cabo actividad de empresa de forma oculta.

Las consecuencias obvias son, además de minores ingresos fiscales a Hacienda, también una distorsión de la economía legal, dañada por una competencia desleal con respecto al comercio tradicional.

La disimulación de las ganancias a Hacienda está facilitada por el hecho de que, a menudo, las empresas de gestión de dichos dominios tienen en Italia, al menos formalmente, una mera sede de

representación, mientras que los *server* están localizados afuera del territorio nacional.

Dicho este, el método de localización de las posiciones a riesgo se basó sobre la búsqueda en uno de los principales motores de búsqueda internacionales, una selección de los “mercados on line” que obran en Italia, entendiendo con dicho término todos aquellos sitios que parecen comportarse como intermediarios entre sujetos compradores y vendedores:

- inicialmente, promoviendo en encuentro entre sus voluntades, a través de la inserción de ofertas de venta;
- sucesivamente, comunicando al vendedor las ofertas llegadas, a las que podrá seguir, eventualmente, la estipulación de los relativos contratos bajo la directa atención de las partes (quiere decir sin ninguna intervención del gerente del espacio web).

Entre los dominios encontrados, fueron seleccionados aquellos con enlaces de patrocinadores, quiere decir aquellos que no se limitan a publicar gratuitamente avisos, sino que cobran un pago (fijo o variable) por exponer, en sus propias vitrinas telemáticas, verdaderas “tiendas on line” o sea simple ofertas de ventas.

Por tanto, fueron interesadas directamente las empresas que gestionan los dominios para adquirir los datos de los sujetos que hicieron ventas de bienes on line por una suma total anual de no menos de 10.000€, con relación a los períodos de impuesto que van del año 2004 al 2007.

Los datos adquiridos, enriquecidos con los disponibles en la base de datos Tributaria, fueron cotejados con las bases de datos Serpico y SIVA para averiguar la existencia eventual en cabo a los sujetos mencionados de antecedentes actividades operativas llevadas a cabo por el Cuerpo, además de señalaciones de operaciones sospechosas.

Al finalizar la actividad de inspección llevada a cabo por la componente territorial del Cuerpo se llevaron a cabo 391 inspecciones fiscales que consintieron la localización de 242 evasores totales (contribuyentes totalmente desconocidos por Hacienda), la señalación de unos € 110.000.000 de base imponible no declarada y de más de € 20.000.000 de IVA debida.

# TEMA 2

# TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS

**Tema 2**

# TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS

**Binod Sinha**
Comisionado de la Coordinación
de Impuesto sobre la Renta y Sistemas
Consejo Central de Impuestos Directos
(India)

***Contenido:*** *1. Introducción.- 2. Tributación presuntiva.- 3. Uso de fuentes de información de terceros para ampliar y profundizar la base tributaria y su impacto en el esquema de tributación presuntiva. 4. Posible impacto de la información de terceros en los esquemas de tributación presuntiva.-5. Conclusión*

## 1. INTRODUCCIÓN

El sistema de tributación directa de la India ha estado vigente desde tiempos antiguos.

En los textos antiguos se encuentran diversas directrices relacionadas con los parámetros de la tributación así como del procedimiento a seguir. El principio promovido por los sabios que actuaban como asesores de los administradores de esa época era que deberían recaudarse impuestos de las personas de un modo que no los afectara. En su reconocido tratado sobre gobierno y economía "Ärthshastra", Kautilya a quien se le conoce como el padre de la Economía, afirma que el Rey debe recaudar impuestos de su pueblo del mismo modo en que la abeja obrera recoge el néctar de las flores. Lo mismo ha sido comprendido y adoptado actualmente con una visión y misión de que solamente se debe recaudar la cantidad correcta de impuestos y de la manera correcta. Existe un renovado interés en estimular el cumplimiento tributario voluntario como método no invasivo en lugar de usar acciones invasivas para tal fin.

La 'Tributación Presuntiva' es una de las técnicas para estimular el cumplimiento voluntario entre pequeños contribuyentes, ya que tales esquemas garantizan menores costos de cumplimiento para los contribuyentes. Este documento se enfoca en diversas disposiciones de las leyes tributarias hindúes que tratan de la tributación presuntiva.

También se enfoca en las formas y medios adoptados por la administración tributaria hindú para obtener la información en poder de terceras personas, tales como entidades bancarias, financieras, bolsas de valores, etc., y el uso de la tecnología para ayudar a la administración tributaria en el cotejo, administración y uso de información en manos de estas instituciones.

## 2. TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA

La Tributación Presuntiva se puede definir como una forma de determinar la obligación tributaria utilizando métodos indirectos tales como la reconstrucción del ingreso o aplicando la tributación de línea de base a toda la base tributaria. Se considera que los métodos presuntivos de tributación son efectivos para reducir la elusión tributaria, así como para igualar la distribución de la carga tributaria. Aunque se dispone de más de 150 años de historia de tributación directa, en los tiempos modernos y con una administración tributaria substancialmente avanzada y capaz, el principio básico seguido es el de la autoliquidación por el contribuyente y la auditoria basada en riesgos por los funcionarios tributarios en solamente unos cuantos casos. La Ley del Impuesto sobre la Renta de India también incluye disposiciones sobre la tributación presuntiva con respecto a cierta clase de casos incluyendo los pequeños negocios locales y entidades extranjeras específicas que llevan a cabo negocio en India. Dicho esquema de tributación presuntiva garantiza el doble beneficio de menor costo de cumplimiento para el contribuyente así como menor carga administrativa para el Gobierno.

La tributación presuntiva involucra técnicas simples para captar renta que con frecuencia se escapa a la tributación convencional. Típicamente, la renta se determina como porcentaje del volumen de negocio y el saldo se permite como monto razonable de deducción. Salvo por el volumen de negocios, no se requiere que el contribuyente mantenga registros contables detallados. Si un negocio paga impuestos según estos criterios, entonces la declaración de impuestos es aceptada sin mayor investigación.

De otro modo, si el contribuyente reclama que el ingreso generado del negocio está por debajo del límite, entonces tiene que mantener cuentas detalladas y las mismas están sujetas a investigación detallada.

En la tributación presuntiva, el impuesto se cobra sobre la renta presunta, a fin de ahorrar el costo de cumplimiento y el costo administrativo. Proporciona equidad horizontal dentro de un solo tipo de negocio. Las principales desventajas de la tributación presuntiva son que es menos

precisa y carece de progresividad. La misma ignora la eficiencia de un negocio e idealmente los parámetros que determinan el margen de ganancia deben ser actualizados periódicamente. No obstante, la simplicidad y el costo de cumplimiento reducido en la tributación presuntiva favorece fuertemente su adopción para la tributación de empresas pequeñas y medianas.

## 2.1 SECCIÓN –I: ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA EXCLUSIVO PARA CIERTOS NEGOCIOS LLEVADOS A CABO POR CONTRIBUYENTES RESIDENTES:

### a. Esquema de tributación presuntiva para todos los negocios salvo el negocio de transporte:

En 1993 se introdujo un esquema de tributación presuntiva para grupos de bajos ingresos, el cual fue subsecuentemente revisado en 1998 y nuevamente revisado en 2009. En su forma actual, la Sección 44AD de la Ley del Impuesto sobre la Renta de India de 1961 ("La Ley") establece la tributación presuntiva de contribuyentes residentes, ya sea una persona natural o Familia Hindú No Dividida (FIN) o una sociedad (distinta a la sociedad de responsabilidad limitada) que lleve a cabo cualquier negocio distinto a manejar, alquilar o arrendar camiones para el transporte de bienes con un volumen de negocios bruto que no sobrepase 10 millones de Rupias Indias (USD 167,000). Sin embargo, los negocios de agente comisionista, corredor y agencia han sido sacados del ámbito del esquema en vista del mayor margen de ganancias en estos negocios.

La tasa de renta presuntiva se establece en 8% del volumen de negocios bruto / ingresos brutos. Sin embargo, un contribuyente podría voluntariamente reportar un ingreso superior en su declaración. El esquema es opcional para el contribuyente. Un contribuyente que opta por este esquema, no requiere mantener registros contables detallados de dicho negocio que de otro modo sería requerido de acuerdo con la sección 44AA de la Ley.

El esquema presuntivo no está disponible para un contribuyente que ha aprovechado deducciones bajo las secciones 10A, 10AA, 10B, 10BA según están disponibles para negocios recién establecidos en las zona de libre comercio o zonas económicas especiales o empresas 100% orientadas a las exportaciones o a contribuyentes que se dedican a la exportación de artículos o cosas específicas o deducción según cualesquiera de las disposiciones del Capítulo VIA bajo el título "C.—Deducciones con respecto a ciertas rentas" en el año de liquidación pertinente.

Todas las deducciones por gastos del negocio conforme a las secciones 30 a 38 de la Ley, incluyendo la depreciación se consideran como permitidas y no se han de permitir mayores deducciones bajo estas secciones. Además, cualquier contribuyente elegible que opte por el esquema anterior tampoco tiene que pagar impuesto anticipado con respecto a la renta de dicho negocio.

Sin embargo, si cualquier contribuyente que sea de otro modo elegible bajo el esquema de tributación presuntiva, muestra una renta que sea inferior a la tasa presuntiva especificada bajo la sección 44AD, se le requiere que mantenga registros contables detallados e igualmente que los mismos sean auditados por un Contador independiente, si su renta total sobrepasa el límite imponible.

**b. Esquema de tributación presuntiva para el negocio de transporte**

El esquema de tributación presuntiva para el negocio de transporte fue introducido en 1994, con miras a proveer un método para estimar la renta del negocio de manejo, alquiler o arriendo de camiones de propiedad de un contribuyente. No es aplicable a personas que no sean propietarias de camión alguno pero que operen camiones alquilados. Según se establece en las disposiciones de la sección 44AE de la Ley, el esquema se aplica a personas que no posean más de diez camiones. Se considerará al contribuyente como el propietario de vehículos de mercancía tomados en alquiler, compra o abonos, ya sea que todo o parte del monto sea pagadero, cuando dichos vehículos estén en manos de dicho contribuyente. Sin embargo, a diferencia del esquema presuntivo para pequeños negocios según se describió anteriormente, no existe restricción alguna en términos de la categoría del contribuyente o el límite de volumen bruto de negocios.

La renta de cada camión, siendo un vehículo de mercancía pesada, se estima a 5000 Rupias Indias (USD 83) por cada mes o parte de un mes durante el cual el contribuyente esté en posesión del camión. La renta de cada camión, distinto a un vehículo de mercancía pesada se estima en 4500 RIN (USD75) por cada mes o parte de un mes en que el contribuyente esté en posesión del camión. No obstante, en cualquiera de los casos, el contribuyente puede declarar su renta proveniente de los camiones a un monto superior al que se especificó anteriormente.

Todas las deducciones por gastos de negocios conforme a las secciones 30 a 38 de la Ley incluyendo la depreciación se consideran como permitidas y no se concederá ninguna deducción adicional

conforme a estas secciones. Sin embargo, no hay ninguna disposición específica que exima a estos contribuyentes del pago anticipado de impuesto.

Si algún contribuyente que de otro modo sea elegible conforme al esquema de tributación presuntiva, muestre renta que sea inferior a la tasa presuntiva especificada bajo la sección 44AE, se le requerirá mantener registros contables e igualmente que los mismos sean auditados por un Contador independiente, si su renta total sobrepasa el límite imponible.

**c. Esquema Tributario de Tonelaje para compañía naviera hindú**

A fin de hacer la industria naviera hindú más competitiva, la Ley de Finanzas (No.2) de 2004, introdujo un esquema tributario de tonelaje en la Ley de tributación de ganancias navieras (Capítulo-XII-G). Algunos de las características básicas del esquema tributario de tonelaje conforme a la Ley son las siguientes:-

- Una compañía hindú que posea al menos una nave calificada puede unirse al esquema.
- Es un esquema de tributación presuntiva mediante el cual la renta hipotética que surja de la operación de la nave se determina en base al tonelaje de la misma.
- La renta hipotética se grava a la tasa corporativa normal aplicable durante el año.
- El impuesto es pagadero aun si hay una pérdida durante el año.
- Una compañía puede optar por el esquema y una vez se ejerza dicha opción, existe un periodo fijo de diez años. Si una compañía opta por retirarse, no se le permite reingresar durante diez años.
- En vista de que este es un régimen de tributación preferencial, se deben cumplir ciertas condiciones tales como creación de reservas, capacitación, etc.
- Están excluidas del ámbito de este esquema ciertos tipos de naves como naves de pesca, de placer, etc.
- La operación de naves calificadas se considera como un negocio separado y por ello deben mantenerse cuentas separadas.
- A una compañía que opta por el esquema no se le permite ninguna deducción de pérdida, al igual que ninguna depreciación.
- La ganancia de la operación de naves calificadas no se toma en cuenta con fines de aplicar el Impuesto Alterno Mínimo (IAM).

## 2.2 SECCIÓN – II: ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA EXCLUSIVAMENTE PARA CIERTOS NEGOCIOS LLEVADOS A CABO POR NO RESIDENTES

Aparte de los esquemas de tributación presuntiva anteriores, la Ley también incluye esquemas presuntivos especiales para estimar la renta de ciertos negocios de no residentes que se indican a continuación:

**Cálculo de la renta de negocio naviero llevado a cabo por no residentes:**

La Sección 44B de la Ley establece que el monto equivalente a 7.5% de (i) el monto pagado o pagadero a cuenta del transporte de pasajeros, ganado, correo o mercancías embarcadas en cualquier puerto en India; y (ii) el monto recibido o considerado como recibido en India a cuenta del transporte de pasajeros, ganado, correo o mercancía embarcada en cualquier puerto fuera de India, será considerado como las utilidades y ganancias de dicho negocio.

**Cálculo de la renta con respecto al negocio de exploración, etc., de petróleo:**

La Sección 44ABB de la Ley establece que en el caso de un **no-residente** que se dedique al negocio de brindar servicios o instalaciones en relación con, o que proporcione planta y maquinaria de alquiler para la exploración, etc., de petróleo en la India; un monto equivalente al 10% de (i) el monto pagado o pagadero a cuenta del suministro de servicios e instalaciones en relación con, o el suministro de planta o maquinaria de alquiler para la exploración de petróleo en la India; y (ii) el monto recibido o considerado como recibido en la India por el suministro de servicios e instalaciones en relación con, o el suministro de planta o maquinaria para exploración, etc., de petróleo fuera de la India se considerará como las utilidades y ganancias de dicho negocio.

Estas disposiciones no se aplican en los casos en que sean aplicables las disposiciones de la sección 42 (disposición especial de deducción en el negocio de exploración, etc., de petróleo), o la sección 44D o la sección 44DA (disposiciones especiales para calcular la renta de regalías) o la sección 115A (disposición especial del impuesto sobre dividendos, regalías y honorarios de servicios técnicos en el caso de compañías extranjeras) o la sección 293A de la Ley.

Estas disposiciones también permiten la opción de declarar ganancias inferiores al porcentaje especificado. Sin embargo, en ese caso, se requiere mantener los registros contables detallados y los mismos deben ser auditados por un auditor independiente.

Dicho caso debe ser auditado por un funcionario tributario conforme a la sección 143(3) de la Ley.

**Cálculo de renta de operación de aeronave en caso de no residente:**

La Sección 44BA establece que en el caso de un contribuyente no residente dedicado a la operación de una aeronave, un monto equivalente al 5% de (i) el monto pagado o pagadero a cuenta del transporte de pasajeros, ganado, correo o mercancía a cualquier lugar de India; y (ii) el monto recibido o considerado como recibido en India por el transporte de pasajeros, ganado, correo o mercancía fuera de India se considerará como las utilidades y ganancias de dicho negocio.

**Cálculo de la renta de compañías extranjeras dedicadas al negocio de obras civiles:**

La Sección 44BBB establece que en el caso de una compañía extranjera dedicada al negocio de obras civiles o el montaje de planta o maquinaria o prueba o encargo de la misma en relación con un proyecto de energía llave en mano, un monto equivalente al 10% del monto pagado o pagadero a cuenta de dicha obra civil, etc., se considerará como las utilidades y ganancias de dicho negocio.

La sección también ofrece una opción para declarar ganancias inferiores al porcentaje especificado si la compañía mantiene registros contables y hace que los mismos sean auditados por un auditor independiente. Dicho caso deberá ser auditado por el funcionario tributario conforme a la sección 143(3) de la Ley.

## 3. SECCIÓN – III: USO DE FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS PARA AMPLIAR Y PROFUNDIZAR LA BASE TRIBUTARIA Y SU IMPACTO EN EL ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA

La Ley del Impuesto sobre la Renta de la India consta de diversas disposiciones que autorizan a las autoridades tributarias a recopilar información del contribuyente o cualquier otra persona que tenga información sobre el mismo. El funcionario tributario puede solicitarle

al contribuyente que le presente las cuentas, documentos, etc., que pueda requerir para determinar la renta imponible correcta del contribuyente.

Igualmente, el funcionario tributario puede solicitar a cualquier persona incluyendo un banco que le proporcione información sobre el contribuyente que el funcionario considere que será pertinente para cualquier proceso o consulta conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, la mayoría de estas disposiciones se refieren específicamente al contribuyente y algunas de las mismas solamente pueden usarse si conforme a la Ley hay algún proceso pendiente ante las autoridades tributarias.

En los últimos años, el enfoque de la administración tributaria de India ha experimentado un cambio de paradigma; pasando de la era de recopilación de información sobre transacciones económicas directamente de los contribuyentes durante, y para los fines de auditoría, a establecer un modelo en el que el flujo de información es automático y continúo. La Administración Tributaria recibe información de terceros tanto de fuentes internas como externas como se señala a continuación:

(a) Información recibida conforme al Sistema de Declaración de Información Anual
(b) Información obtenida conforme al Sistema de la Oficina Central de Información
(c) Información recibida de las bolsas de valores
(d) Información recibida de los agentes retenedores de impuestos
(e) Información recibida de las Autoridades Tributarias en el Extranjero de acuerdo con los TDTs o TIIs.

**a. Información recibida bajo el Sistema de Declaración de Información Anual**

De acuerdo con el Sistema de Declaración de Información Anual, introducido en el 2003-04, se requiere que las entidades especificadas informen a la Administración tributaria las transacciones indicadas según se muestra en la Tabla que aparece a continuación:

| Sl. No. | Tipo de persona | Naturaleza y valor de la transacción |
|---|---|---|
| 1. | Una entidad bancaria a la cual se aplica la Ley de Reglamento Bancario de 1949. | Depósitos de efectivo que suman en Rupias Indias (RIN) un millón o más en un año en cualquier cuenta de ahorros que una persona mantenga en ese banco. |
| 2. | Una entidad bancaria a la cual se le aplique la Ley de Reglamento Bancario de 1949 o cualquier otra compañía o institución que emita tarjeta de crédito. | Pagos realizados por cualquier persona contra cargos aplicados a una tarjeta de crédito emitida a dicha persona, que sumen doscientos mil Rupias Indias (RIN) o más en el año. |
| 3. | Un síndico o el gerente del Fondo Mutuo según fuera debidamente autorizado por el síndico en su nombre. | Recepción de cualquier persona de un monto de doscientos mil Rupias Indias (RIN) o más para adquirir unidades de ese Fondo. |
| 4. | Una compañía o institución que emita bonos u obligaciones. | Recepción de cualquier persona de un monto de quinientos mil Rupias Indias (RIN) o más para adquirir bonos u obligaciones emitidos por la compañía o institución. |
| 5. | Una compañía que emita acciones a través de una emisión pública o con derechos. | Recepción de cualquier persona de un monto de cien mil Rupias Indias (RIN) o más para adquirir acciones emitidas por la compañía. |
| 6. | Registrador o Subregistrador conforme a la Ley de Registro de 1908. | Compra o venta por cualquier persona de bienes inmuebles valorados en tres millones de Rupias Indias (RIN) o más. |
| 7. | Un funcionario del Banco de Reserva de India debidamente autorizado por el Banco de Reserva de India en su nombre. | Recepción de cualquiera persona de un monto o montos que sumen quinientos mil Rupias Indias (RIN) o más en un año por bonos emitidos por el Banco de Reserva de India. |

Las características sobresalientes del esquema de Declaración de Información Anual (DIA) son las siguientes:

- La presentación de las DIAs por las personas especificadas por la administración tributaria en la Ley estatutaria se ha hecho obligatoria. La no presentación de las DIAs por dichas personas conlleva una pena conforme a las disposiciones de la Ley.
- El formato en que se ha de recopilar y suministrar los datos a la administración tributaria ha sido diseñado de forma tal que incorpore campos necesarios a fin de que la información sea utilizable.
- Un número de identificación único conocido como NCP (Número de Cuenta Permanente) fue asignado a cada contribuyente. Al momento de realizar las transacciones anteriormente especificadas, el contribuyente debe obligatoriamente proporcionar su NCP a las clases de personas señaladas en la tabla anterior. El NCP resulta muy útil para correlacionar la información proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones.
- Las personas especificadas también deben indicar el NCP en cada transacción al presentar la Declaración de Información Anual (DIA) ante la administración tributaria. Si los contribuyentes no proporcionan el NCP al momento de realizar transacciones específicas están sujetos a una pena conforme a las disposiciones de la Ley.
- En el caso de personas que señalan que no disponen del NCP porque sus ingresos están por debajo del límite imponible, es mandatorio que haga una declaración a tal efecto y también que proporcionen sus detalles en el formulario prescrito.
- Dicha información cotejada por las personas designadas ha de ser suministrada a la administración tributaria mediante la presentación de una declaración llamada 'Declaración de Información Anual'. El formulario en el que se ha de suministrar ha sido estandarizado. También se ha hecho obligatorio que la información sea necesariamente presentada a la administración tributaria en formato electrónico. Ello es con el fin de permitir a la administración tributaria correr/ procesar los datos y cotejar los mismos con los datos presentados por los contribuyentes en su declaración de impuestos.
- La información recibida a través de la Declaración de Información Anual es entonces comparada con la información proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones de impuesto sobre la renta. Los casos en que no haya concordancia son seleccionados para auditoría a fin de determinar el ingreso correcto del contribuyente sobre el cual debe pagar los impuestos adeudados.

Las 17 Direcciones de Inteligencia ubicadas a todo lo largo y ancho del país implementan y administran el Esquema DIA, en términos de las funciones estatutarias incorporadas en la sección 285BA de la Ley y las Reglas 114B a 114D de las Reglas del Impuesto sobre la Renta. Esta sección de la administración tributaria monitorea la presentación de la DIA y emite avisos a los no declarantes / declarantes tardíos, así como a los que declaran DIAs incorrectas para que presenten DIAs complementarias rectificativas. En el caso de los no declarantes, también dan inicio a los procesos penales u/s 271FA de la Ley e imponen dichas sanciones en los casos que ameriten.

Durante el año fiscal 2012-13, se tomó acción contra los no declarantes al igual que los declarantes de DIAs incorrectas mediante la emisión de avisos estatutarios. Se emitieron avisos en **1467** casos de declarantes de DIAs incorrectos y **3878** casos de no declarantes de DIAs. Se emitieron avisos de sanciones u/s 271FA en **1252** casos y se impusieron sanciones en **225** casos.

Este sistema con el uso extenso de la tecnología de información ha traído resultados encomiables en un periodo de 8 años desde su introducción. La tasa de incremento en recaudaciones tributarias y el cumplimiento por los contribuyentes dan fe de esta aseveración. El sistema de DIA fue introducido en India en el 2003-04. Desde entonces, la recaudación tributaria neta ha aumentado en 370% y el número de contribuyentes ha crecido en 15.50%.

**b. Información obtenida bajo el sistema SCI**

Aparte del sistema DIA, la administración tributaria también continúa obteniendo información sobre transacciones financieras específicas hasta los límites prescritos según la ingresan los contribuyentes bajo el sistema de Sección Central de Información. Las 17 Direcciones de Inteligencia también recopilan información bajo diversos códigos SCI u/s 133(6) de la Ley y difunden la misma mediante las facilidades creadas en los sistemas ITD, de tiempo en tiempo.

A tal fin, las fuentes de información de terceros han sido identificadas en base a las actividades económicas. Hay algunas actividades cuyos datos son obtenidos obligatoriamente por los Funcionarios de Inteligencia Tributaria, mientras hay otros con respecto a los cuales la obtención de los datos se ha tornado opcional, dependiendo de las realidades económicas de un área o región particular del país. A continuación se indican algunas de las transacciones financieras sobre las cuales la administración tributaria recopila información bajo este sistema:

- Venta de bienes inmuebles valorados en 500,000 RIN o más (pero menos de 3,000,000 de RIN) (Valor determinado para derecho de timbre)
- Información relacionada con la transferencia de activos de capital en la que el valor declarado para fines del Derecho de Timbre es mayor que el valor de la venta. La información recopilada debe incluir los nombres y direcciones del vendedor, fecha de la transacción, monto del precio de venta y aumento del valor para fines del derecho de timbre.
- Depósito a plazo fijo en una institución bancaria que sobrepase 200,000 RIN
- Depósito que sobrepase 200,000 RIN en cualquier cuenta de Banco de Ahorros de la Oficina Postal.
- Venta y compra de vehículo a motor valorado en 500,000 RIN y más.
- Pago a hoteles y restaurantes contra su cuenta por un monto que exceda 100,000 RIN en cualquier momento.
- Depósito en efectivo que sume 200,000 RIN o más, en una institución bancaria en cualquier día.
- Pago en efectivo en relación con viaje a cualquier país extranjero por un monto que sobrepase 100,000 RIN en cualquier momento.

Aparte de lo anterior, la administración tributaria también está recopilando información de compañías de telecomunicaciones, clubes, spas, entidades proveedoras de electricidad, compañías de bienes raíces, otros departamentos tributarios tales como Aduanas, Impuestos selectivos, otras agencias gubernamentales, etc.

Mientras que los datos recopilados bajo el SCI que tienen un número de identificación único conocido como el Número de Cuenta Permanente (NCP) del contribuyente son cargados al Sistema ITD para ser usados en la Selección para Fiscalización Asistida por Computadora (SFAC), los datos que no pertenecen al NCP-SCI están disponibles para ser vistos por los Funcionarios de Inteligencia Tributaria. De los datos no NCP-SCI, un número limitado de casos es seleccionado para verificación sobre la base de límites y números según lo establece el Jefe de Inteligencia Tributaria y el resultado de dicha verificación es difundido a las oficinas de campo para que se tome mayor acción en caso necesario.

En el 2012-13, las Direcciones de Inteligencia recopilaron más de **200 millones** de datos de diferentes organizaciones y luego de la depuración y cotejo más de 170 millones de datos fueron cargados en el Intranet del Departamento de Impuesto sobre la Renta de India para ser comparados con los datos de los contribuyentes.

### c. Información recibida de Bolsas de Valores

La Regla 6DDA de las Reglas del Impuesto sobre la Renta establece que las bolsas de valores reconocidas deben mantener todos los datos relacionados con las transacciones realizadas por los comerciantes en el mercado por un periodo de 7 años.

Esto es necesariamente mantenido por las bolsas de valores ya que un impuesto llamado 'Impuesto de Transacción de Seguridad' se aplica a la transacción realizada a través de bolsas de valores. En el sistema tributario de India, las bolsas de valores son responsables de recaudar dicho impuesto y remitirlo al tesoro gubernamental. Esto asegura que a medida que y cuando la administración tributaria desee obtener datos de valores específicos, los mismos pueden ser proporcionados por las bolsas de valores.

Además, las bolsas de valores deben informar a la Dirección de Inteligencia sobre tipos específicos de datos / transacciones (transacciones de alto riesgo) a intervalos establecidos. Dicha información, luego de ser analizada es, a su vez, transmitida a los funcionarios que están a cargo de los asuntos tributarios de los contribuyentes correspondientes.

### d. Información recibida de retenedores de impuestos

Conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al hacer el pago a cuenta de salario, interés, dividendo, pago a contratistas, alquiler, comisión, corretaje, honorarios por servicios profesionales y técnicos, etc., el pagador debe retener una porción especificada (DTS) del monto pagadero y depositar la misma en una cuenta gubernamental. Los que realizan la deducción también deben periódicamente presentar las declaraciones de DTS ante la administración tributaria. Estas declaraciones de DTS deben ser presentadas electrónicamente y contener datos tales como nombre, dirección y NCP del cobrador, naturaleza del pago, monto, fecha, monto del DTS realizado, fecha de depósito del DTS en la cuenta gubernamental, etc. La información declarada en estas declaraciones de DTS también está disponible para la administración tributaria para ser comparada con la información presentada por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos.

### e. Información recibida de Autoridades Tributarias Extranjeras

A través de los años, India también ha expandido su red de Tratados para Evitar la Doble Tributación al igual que ha celebrado Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria (AIITs) con muchos países. Actualmente India tiene vigentes 86 TDTs y 13 AIITs con otros países. Como consecuencia de ello, la Administración Tributaria India recibe volúmenes significativos de información sobre contribuyentes hindúes, en base al Intercambio Automático así como Espontáneo de Información.

Hay prescritos Procedimientos Operacionales Estándares (POEs) separados para tratar la información recibida de cualquier Autoridad Tributaria Extranjera bajo los sistemas de Intercambio Automático y Espontáneo de Información así como referencias concretas recibidas en casos específicos. Los POEs se han convertido en parte del Manual sobre Intercambio de Información, de modo que todos los Funcionarios Tributarios los apliquen de manera uniforme.

Todos los funcionarios involucrados en el proceso anterior deben seguir estrictamente las disposiciones de confidencialidad de los tratados incluyendo la protección de datos computarizados.

## 4. SECCIÓN – IV: POSIBLE IMPACTO DE LA INFORMACIÓN DE TERCEROS EN LOS ESQUEMAS DE TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA

El posible impacto de la información de terceras personas disponible en la administración tributaria se puede resumir así:

1. La información de terceros de que dispone el Funcionario Tributario puede indicar que el contribuyente ha ocultado su volumen bruto de negocios o ingresos brutos pero el límite general para ser elegible para la tributación presuntiva no ha sido violado. En tal caso, el monto de renta imponible aumentará en términos absolutos.

2. En otro escenario, el Funcionario Tributario puede tener información de terceros que establezca que el volumen bruto de negocios real del contribuyente era mayor que el límite prescrito que lo hace inelegible para la tributación presuntiva. En tal caso, el funcionario tributario puede seleccionar el caso del contribuyente para auditoría investigativa y confrontarlo con la evidencia, solicitándole que establezca cómo el reclama que su volumen de negocios está por debajo del

límite prescrito (10 millones RIN) y que él encaja dentro de la categoría elegible para la tributación presuntiva. Si el contribuyente no puede establecer su elegibilidad a la luz de la información de terceros de que dispone el Funcionario Tributario, este último lo gravará según el procedimiento normal y no le dará el beneficio de la tributación presuntiva. Igualmente se aplicarán todas las acciones pertinentes por el no mantenimiento de cuentas y el hecho de no auditar las mismas, así como el no pago del impuesto anticipado.

3. El Funcionario Tributario puede disponer de información de terceros sobre las transacciones ingresadas por el contribuyente que se refieran al depósito en el banco de grandes sumas de efectivo, o la inversión en bienes inmuebles o muebles que no guarden proporción con la renta reportada por el contribuyente en sus declaraciones de impuestos. En tales casos igualmente, el Funcionario Tributario puede solicitar aclaración del contribuyente para determinar el monto correcto de renta imponible que sea distinto a la renta de negocios elegible para la tributación presuntiva. Cuando el contribuyente no pueda explicar satisfactoriamente dichas transacciones, las mismas se pueden gravar como renta de fuentes no reveladas y se puede determinar la obligación tributaria en relación con la misma.

4. Los contribuyentes ahora están conscientes de que la administración tributaria está recopilando información sobre sus transacciones financieras. Ello tiene un efecto disuasivo. Hay un mejor cumplimiento voluntario con la revelación de dichas transacciones, ya que los contribuyentes estarán conscientes de que la administración tributaria llegará a enterarse de las mismas por medio de otras entidades aun si ellos no las revelan.

## 5. CONCLUSIÓN

Para concluir, podemos resumir las características básicas del esquema de tributación presuntiva conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta de India de 1961 y la interacción entre la misma y la información de terceros de que dispone el Funcionario Tributario del modo siguiente:

(a) Para los residentes, el esquema presuntivo está disponible solamente para categorías elegibles de contribuyentes que se dedican a negocios elegibles.

(b) En el caso de no-residentes, el esquema presuntivo está disponible solamente para los contribuyentes que se dedican a negocios específicos fuera de India.

(c) En ambos casos, (de residentes y no-residentes) la presunción trata principalmente del componente de renta que está incluido en los ingresos brutos de los negocios especificados, con excepción de los residentes que se dedican al negocio de alquiler o manejo de vehículos de transporte con respecto al cual el componente de renta se calcula en base a la suma especificada multiplicada por el número de vehículos (con límite superior máximo de diez vehículos) y en el caso de Compañías Navieras Indias, en cuyo caso es exigible un impuesto de tonelaje.

(d) El esquema de tributación presuntiva es opcional y el contribuyente tiene la opción de salirse del esquema presuntivo y reclamar renta inferior a la presunta, siempre y cuando pueda establecer utilidades y ganancias inferiores a las presuntas provenientes de sus actividades de negocios;

(e) El Funcionario Tributario también tiene la opción de modificar el volumen de negocios en base a la evidencia de que disponga, incluyendo información de terceros.

(f) La presunción solamente tiene que ver con las utilidades y ganancias de negocios elegibles y no invalidan las disposiciones respecto a renta obtenida de fuentes distintas a la del negocio elegible, así como disposiciones respecto a la tributación de dinero en efectivo no justificado, inversiones o dinero no justificados, inversiones no plenamente justificadas en los registros contables, gastos no justificados, etc. Por consiguiente, dichos montos de créditos, efectivo, inversiones o gastos serán gravados como renta del contribuyente que sobrepasa la renta presunta de negocios elegibles.

**Tema 2**

# TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS

**Juana Maribel Sea Paz**
Profesional I Fiscalización
Servicio de Impuestos Nacionales
(Bolivia)

***Contenido:*** *1. Resumen.- 2. Antecedentes.- 3. Modalidades de Presunción en Bolivia.- 4. Presunciones que admiten prueba en contrario.- 5. Reglamentación de los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta.- 6. Conclusiones*

## 1. RESUMEN

El 2 de agosto de 2003 se promulga la Ley N° 2492 "Código Tributario Boliviano", estableciéndose las formas de determinación sobre base cierta o presunta según las circunstancias y el conocimiento del hecho generador del tributo.

Para establecer la forma de determinación, se hace imprescindible determinar si la documentación e información con la que cuenta la Administración Tributaria se encuentra directa e indubitablemente relacionada al hecho imponible de la obligación tributaria, conceptualizándose como directa a aquella información proporcionada por el mismo contribuyente o un tercero que tiene relación directa con el hecho imponible e indubitablemente a aquella información que no tiene duda sobre su ocurrencia.

Dados los cambios tecnológicos entre las gestiones 2003 a 2013 e incrementarse el número de contribuyentes se hizo necesario el desarrollo de herramientas informáticas que permitan la utilización de la información de forma eficiente, lo cual llevó al desarrollo de distintos sistemas que permitan el almacenamiento, custodia y explotación de la información, asimismo se fueron implementando una serie de herramientas de recolección de información que fueron acompañadas de normas que regulaban su presentación definiendo esta fuente como "Agentes de Información", consecuentemente a la fecha se cuenta con información de diversas fuentes que permiten

realizar cruces de información para la realización de procesos de fiscalización, teniéndose información entre otras sobre bancarización, libros de compras y ventas IVA, estados financieros, terceros informantes, etc., que al relacionarse de forma directa e indubitable con los hechos imponibles permiten realizar la determinación de la base imponible sobre base cierta en un periodo especifico, así como la utilización de esta información como instrumento para proyectar otros periodos o como indicio para determinar la base imponible sobre base presunta.

Sobre esta última forma de determinación, el Servicio de Impuestos Nacionales en mayo de 2013, emitió una reglamentación cuyo fin es el de precautelar la emisión y conclusión de procesos de determinación o Fiscalización, de tal forma que esta determinación se acerque lo más posible a la verdad del hecho y a la realidad económica del sujeto pasivo.

## 2. ANTECEDENTES

El Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, establece la determinación de la base imponible sobre base cierta y base presunta condicionando que la determinación de la base imponible sobre base presunta es aplicada cuando la Administración Tributaria requiera documentación e información al contribuyente y este no las proporcione y no se tenga información y/o documentación que permita conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Por otra parte, es importante señalar que la información a disposición de la Administración Tributaria a través de bases de datos, tiene la característica de estar relacionada directamente al hecho imponible, por tanto generalmente la explotación de esta información coadyuva a la generación de procesos de fiscalización sobre base cierta.

La determinación sobre base presunta se configura cuando el contribuyente no hubiera entregado la documentación y se presenten circunstancias que dificulten la determinación sobre base cierta, por lo cual la Ley N° 2492 estableció la existencia de medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta, que deben ser precisados mediante norma reglamentaria por la Administración Tributaria.

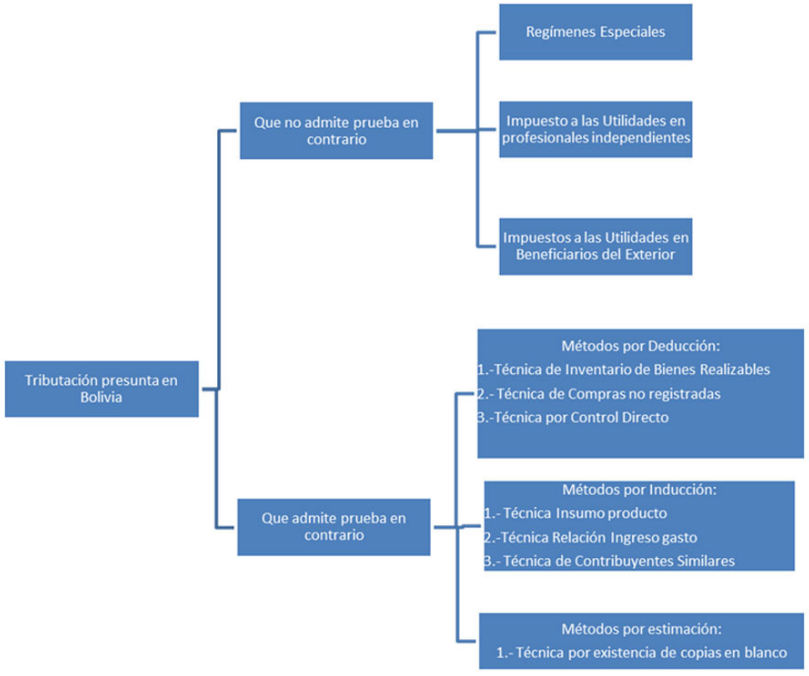
En el lapso de aproximadamente 10 años, no se emitió una reglamentación específica, procediéndose a la determinación sobre base presunta según la información con la que se contaba, este

tipo de determinación no tubo los resultados óptimos en estrados judiciales, pues faltaba un instrumento normativo que respalde las formas utilizadas para la determinación sobre base presunta, dada la ausencia de presunciones específicas que permitan prueba en contrario, por esta razón en función a las experiencias de determinación sobre base presunta y los fallos positivos y negativos que se dieron en este tiempo, en la presente gestión fue emitida la reglamentación correspondiente, a través de una Resolución Normativa de Directorio en aplicación del Artículo 64 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano que otorga a la Administración Tributaria la facultad de dictar normas administrativas de carácter general que permitan la aplicación de la normativa tributaria.

En esta Resolución se establecen algunas presunciones y se detallan algunas técnicas a ser utilizadas en los procesos de determinación, buscando que la determinación sobre base presunta se acerque lo más posible a la verdad del hecho y la realidad económica, lo que permitirá contar con procesos de fiscalización altamente respaldados minimizando de esta manera el riesgo de impugnación.

## 3. MODALIDADES DE PRESUNCIÓN EN BOLIVIA

A continuación se describe un breve esbozo de la situación actual de las modalidades presuntivas existentes en Bolivia:




De acuerdo al esquema anterior, la presunción en Bolivia radica en dos modalidades, las que no admiten prueba en contrario, las cuales tienen la peculiaridad que la base imponible se la obtiene aplicando porcentajes fijos previstos en Ley, a modo de ejemplo podemos mencionar al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de profesionales independientes que se “presume” que el 50% de sus ingresos es la utilidad imponible, sin embargo esta modalidad de presunción no tiene como fuente información la extractada de terceros, por lo que la presente ponencia hará énfasis en las presunciones que admiten prueba en contrario.

## 4. PRESUNCIONES QUE ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO

Este tipo de presunciones se ejecutan en procesos de determinación, es decir fiscalizaciones tributarias (auditorias Tributarias), cuya fuente de información es la obtenida del mismo contribuyente de periodos anteriores o posteriores al fiscalizado e información de terceros.

Para la determinación sobre base presunta, se tiene dos fuentes de información:

a) Interna: Consisten en información cursante en la base de datos del SIN, del mismo contribuyente referente a DDJJ, Estados Contables, etc. e información de clientes y/o proveedores relacionados a transacciones comerciales efectuadas con el contribuyente fiscalizado. Asimismo se puede contar en algunos casos con información de entes reguladores que son agentes de información, como por ejemplo las Administradoras de Tarjetas de Crédito, consumos eléctricos y otros.
b) Externa: Que es requerida directamente a terceros en función a la actividad desarrollada por el contribuyente.

Con la obtención de esta información la determinación de base presunta pretende que la misma sea lo más cercana a la realidad económica del contribuyente y a la verdad del hecho imponible.

A lo largo de 10 años de haberse promulgado el Nuevo Código Tributario Ley Nro. 2492, se han ejecutado fiscalizaciones aplicando técnicas de presunciones, cuyos resultados en algunos casos fueron favorables a la Administración Tributaria, sin embargo hubo casos impugnados que fueron desvirtuados al no tenerse una reglamentación sobre los métodos a seguir. Consiguientemente bajo la recopilación de datos, antecedentes y fallos a impugnaciones; en mayo de esta gestión, el Servicio de Impuestos Nacionales ha emitido la Resolución Normativa de Directorio 10-0017-13[1] "Reglamentación de los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta", misma que establece las condiciones que deben cumplirse para configurar la misma y en la cual se reglamenta los métodos para la determinación sobre base presunta estableciéndolos por técnicas de inducción, deducción y estimación.

## 5. REGLAMENTACIÓN DE LOS MEDIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE SOBRE BASE PRESUNTA

La Resolución Normativa de Directorio 10-0017-13 emitida el 8 de mayo de 2013, para una mejor aplicación, aclara las circunstancias para la determinación sobre base presunta, los elementos que podrían utilizarse y las Técnicas a aplicar.

1 *Puede descargarse de http://www.impuestos.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=958&Itemid=517*

### a) Circunstancias

La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:

    a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.
    b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
    c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
    d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
    e) Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
    f) Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
    g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.
    h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.

Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

**b) Elementos (Fuente de Información de Terceros)**

La Administración Tributaria en esta reglamentación, establece que para realizar la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta, se debe aplicar todo dato o antecedente del sujeto pasivo de periodos anteriores o diferentes, inclusive bases imponibles de impuestos relacionados, teniendo éstos prioridad sobre la información de contribuyentes similares o cualquier otro.

En lo que respecta a las fuentes de información con la que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales podemos enmarcarnos en dos tipos, Agentes de Información e información de Terceros, las cuales desarrollaremos a continuación:

I. **Agentes de Información:** Es información que es remitida por los contribuyentes o terceros relacionados al contribuyente mensualmente y que cursa en la base de datos del SIN, estas son:

   a) Los Libros de Compras y Ventas IVA registran las facturas de compras y ventas del contribuyente de forma mensual permitiendo conocer los ingresos gravados por IVA en un determinado periodo fiscal. Esta información es utilizada en procesos de determinación realizando cruces de información con sus clientes y/o proveedores con el fin de proyectar ingresos de periodos diferentes o en aplicación de alguna de las técnicas que citaremos más adelante, podrían utilizarse como información para determinar ingresos de otros periodos sobre “Base Presunta” como una proyección económica, de estimación o de deducción.

   b) El Módulo de Bancarización registra la información de transacciones de Compras y ventas superiores a Bs.50.000 que según las leyes del país deben estar respaldados con medios de pago avalados por entidades bancarias, por lo cual el contribuyente debe registrar estos movimientos de manera mensual; esta información al ser cierta e indubitable por corresponder al contribuyente es utilizada generalmente para determinaciones sobre base cierta. Alguna vez es utilizada como parámetro del nivel de ingresos y egresos.

   c) Las clínicas fueron nombradas como agentes de información para tener la información de las intervenciones que realizan los profesionales médicos, permitiendo en este sentido la

determinación de ingresos sobre base cierta en un periodo determinado para el profesional o la clínica que informe según sea el caso y también permite su utilización como base presunta al ser utilizado para estimar el flujo de actividad del contribuyente.

d) Las distribuidoras eléctricas remiten periódicamente información referente al uso elevado de energía eléctrica. Esta información se utiliza fundamentalmente en la revisión de procesos productivos, industrias o comercios no registrados, siendo de gran utilidad para la determinación sobre Base Presunta al constituir indicios y permitir estimar la producción real del contribuyente.

e) Las Administradoras de Tarjetas de Crédito como agentes de información remiten información sobre las compras y ventas que se hubieran llevado a cabo por este medio y permite la determinación de un monto específico de ingresos que fueron cancelados con tarjetas de crédito por lo cual de existir diferencias con lo declarado por el contribuyente esta fuente de información se limita a determinaciones sobre base cierta o en algún caso como estimación del nivel de ingreso bajo esta forma de pago.

f) La Asociación Internacional de Transporte Aéreo (sus siglas en inglés IATA) como agente de información remite periódicamente el detalle de pasajes aéreos emitidos por las aerolíneas reguladas por esta entidad, sirve de medio de verificación para las compras o gastos de los contribuyentes, ingresos de las líneas aéreas, verificación de pasajes exentos, etc., información que actualmente ha sido utilizada únicamente en determinaciones sobre base cierta.

g) La información recopilada sobre parámetros de producción (F. 630) requiere datos sobre los insumos y/o materias primas utilizadas en producción, cantidades y precios utilizados para el control a empresas productivas. Esta información puede ser utilizada para determinaciones ciertas o presuntas según la documentación e información de la cual se disponga.

h) La información brindada por Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos y por las estaciones de servicio como agentes de información, se encuentra relacionada a la comercialización de hidrocarburos, que permite determinar los ingresos reportados por éstas, lo cual es utilizado en la determinación de ingresos del contribuyente sobre base cierta y en algunos casos dicha información podría apoyar la técnica de contribuyentes similares sobre base presunta.

i) La información sobre Estados Financieros presentada por los contribuyentes cada año por medios informáticos, puede utilizarse para la determinación sobre ambas bases considerando el tipo de impuesto y la documentación complementaria con la que se cuente, esta información es la más utilizada en procesos de determinación sobre base presunta, toda vez que nos refleja el nivel de ingresos y gastos, el saldo de inventarios, porcentajes de mermas, detalle de activos fijos disponibles, los márgenes de utilidad, etc. Esta información es proyectada para los periodos fiscalizados.

| AGENTES DE INFORMACION |
|---|
| Libros de Compras y Ventas IVA |
| Módulo de BANCARIZACION |
| Módulo de CLINICAS |
| Distribuidoras Eléctricas |
| Tarjetas de Crédito |
| IATA |
| 630 - Parámetros de Producción Impuesto al Consumo Especifico |
| YPFB y Estaciones de Servicio |
| Estados Financieros |

La envía el contribuyente o el agente de información periódicamente y se considera información directa y generalmente indubitable, puede servir para determinar presunciones, al ser base de proyección para otros periodos.

**II. Información de Terceros a requerimiento de la Administración tributaria.**

Está relacionada directamente con la determinación y es solicitada expresamente en función al contribuyente a fiscalizar, los periodos de revisión y los impuestos sujetos de verificación. A modo de ejemplo podemos citar información de entes de control o regulación del contribuyente, extractos bancarios y otras.

**c) Técnicas Aplicadas**

A continuación un breve resumen de las técnicas reglamentadas en el trabajo de campo de la Auditoria Tributaria.

I. **Técnicas por deducción.** Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud. Estas técnicas son:

   i. **Inventario de Bienes Realizables**: Consiste en realizar la reconstrucción de Inventarios, para determinar ingresos no declarados, se basa en información extractada de los Estados Financieros de una gestión anterior y posterior a la fiscalizada.
   ii. **Compras no registradas**: Cuando el sujeto pasivo no registre en su contabilidad y/o en el Libro de Compras IVA, compras locales y/o importaciones, detectadas por información de terceros u otros medios de investigación, se presumirá la realización de ventas no facturadas ni declaradas de esos productos, presumiendo que todo lo que compró y/o importó fue vendido.
   iii. **Control Directo**: Esta técnica consiste en designar en las instalaciones donde el contribuyente realiza su jornada laboral y/o actividad económica, a funcionarios de la Administración Tributaria, en no menos de tres (3) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, considerando tanto los días de mayor, mediano y menor movimiento económico, para obtener un promedio de ingreso diario, el mismo que será multiplicado por la cantidad de días comerciales del mes donde se efectuó el control directo para determinar el ingreso de ese mes.

II. **Técnicas por inducción**. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios. Estas técnicas son:

   i. **Insumo producto**: En los casos de bienes sujetos a un proceso productivo, deberá establecerse la relación de los coeficientes técnicos de producción, con énfasis en la valoración del costo de las materias primas o insumos principales en la obtención del producto y compararlos con la producción reportada por el contribuyente.
   ii. **Relación Ingreso gasto**: Consiste en establecer el nivel de gastos y verificar si se encuentran al nivel de ingresos declarados, así como la inversión en costos y gastos para la obtención de ingresos.

iii. **Contribuyentes Similares**: Cuando la Administración Tributaria no pueda acceder a datos o hechos conexos, aplicará la determinación presunta tomando en cuenta información obtenida de contribuyentes similares realizando un análisis comparativo proporcional de las bases imponibles entre éstos. Se entiende por Contribuyentes Similares aquellos que desarrollan la misma actividad económica y con similares obligaciones tributarias que las del sujeto pasivo verificado, que cumpla ciertos requisitos para hacerlo comparable.

III. **Técnicas por Estimación**: Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean. La más aplicada es la siguiente:

i. **Existencia de copias de facturas en blanco o no presentadas o presentadas parcialmente**: Si en el proceso de revisión se identificara la existencia de copias de facturas en blanco (es decir facturas que no consignen información alguna en el cuerpo), o habiendo la Administración Tributaria solicitado la misma, el sujeto pasivo no presenta o presenta parcialmente las facturas y las mismas no se encuentran registradas como anuladas y/o extraviadas o no fueron reportadas por terceros, se presumirá que el documento original fue utilizado para la venta de bienes o servicios y fue emitido. Para la determinación del importe observado se aplican métodos estadísticos como el promedio simple y el valor modal, el que sea el mayor.

## 6. CONCLUSIONES

Al existir una variedad de técnicas para efectuar la determinación sobre base presunta, la Administración Tributaria mediante normas reglamentarias busca la mejora constante de los procesos tanto internos como externos, por lo cual el reglamentar la aplicación de la Base Presunta es un avance significativo en lo que se refiere a procesos de determinación cuya actualización debe ser constante.

Asimismo, debido a que la implementación de la Resolución Normativa de Directorio para reglamentar la Base Presunta data de hace unos cuatro meses, debe efectuarse el seguimiento a la misma a fin de conocer los fallos a favor o en contra que pudiera tenerse en vigencia de esta norma.

A fin de contar con mayor información que permita la determinación tanto sobre base cierta como presunta, se ha considerado nombrar nuevos agentes de información, como ser el Registro Único Automotor, Derechos Reales, Autoridad de Supervisión Financiera, etc.

**Subtema 2.1**

# PRESENTACIÓN DE INFORMACIONES SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS

**Karina Venier**
Subdirectora General de la Subdirección General
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

***Contenido:*** *I. Introducción.- II. Regímenes de información.- III. Otros regímenes de información.- IV. Regímenes adicionales.- V. Utilización de la información. VI. Experiencias.- VII. Conclusiones finales*

**Ver Presentación PPT**

## I. INTRODUCCIÓN

A modo introductorio, y a fin de contextualizar el tema en exposición, es preciso señalar que en nuestro país las transacciones financieras se realizan, esencialmente, en el ámbito de dos tipos de mercados:

- Mercado monetario o de dinero y el
- Mercado de Capitales.

Las operaciones que se realizan en dichos mercados se encuentran amparadas por el secreto bancario y el secreto bursátil pero en ambos casos existen excepciones, específicamente dispuestas por la legislación, ante requerimientos de información efectuados por el Fisco Nacional.

Estas excepciones permiten al Organismo recaudador solicitar información de carácter particular o general y referirse a uno o varios sujetos determinados o no, aún cuando estos no se encuentren bajo fiscalización.

Cabe aclarar que a su vez la información que recibe la AFIP, se encuentra amparada por el secreto fiscal, que surge de la Ley de Procedimientos Tributarios.

Por otra parte, se destaca el alto nivel de bancarización existente en nuestro sistema financiero, de las operaciones comerciales/económicas en general, especialmente a partir de la vigencia de la Ley Antievasión.

Esta dispone que no surten efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales/parciales de sumas de dinero superiores a pesos un mil ($ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósito en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios; tarjeta de crédito, compra o débito, factura de crédito, u otros procedimientos expresamente autorizados por el Poder Ejecutivo Nacional.

Todo ello se traduce en una mayor registración de las transacciones en el sistema financiero, lo que incrementa la posibilidad de obtención de datos de los registros existentes y los obtenidos a través de los distintos regímenes de información.

## II. REGIMENES DE INFORMACIÓN

En nuestro país contamos con diferentes regímenes de información establecidos por la legislación, a través de los cuales es posible recabar datos que permitirá la verificación de la capacidad contributiva declarada por el contribuyente y servirá como herramienta de prevención y detección de evasión tributaria.

De la información recabada se conforman las bases de datos de los diferentes Organismos y a través de ellos se realizan todo tipo de cruzamientos a fin de posibilitar y coadyuvar el efectivo control y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los regímenes de información de la actividad financiera se encuentran agrupados en un solo cuerpo normativo[1], incorporando además obligaciones de información relativas a las operaciones con instrumentos y / o contratos derivados.-

### Sistema Informativo de Transacciones Económicas Relevantes

El Régimen de Informaciones más importante con el que contamos es el SITER: “Sistema Informativo de Transacciones Económicas Relevantes” que dispone la obligación de emitir estas informaciones a los sujetos obligados al Régimen: las Entidades Financieras[2] y los Agentes de Bolsa y Mercado abierto.

1 *Instrumentado a través de la Resolución General 3421, publicada en Boletín Oficial el 26 de Diciembre de 2012, ordenando en sus primeros artículos la derogación de las normas que disponían diversos regímenes de información.*

2 *Entidades Financieras, solo las comprendidas en la Ley 21526 y sus modificatorias.*

**Las Entidades Financieras se encuentran obligadas a informar a esta Administración las siguientes operaciones**

- Altas, bajas y modificaciones por cada mes calendario, sobre las cuentas corrientes, cajas de ahorro y cuentas corrientes especiales (Personas Jurídicas) abiertas según la normativa del Banco Central de la República Argentina[3], ubicadas en el país.
- Monto total de acreditaciones mensuales efectuadas en dichas cuentas, en moneda argentina o extranjera (igual o superior a $10.000).
- Saldos de las cuentas antes mencionadas (superiores a $10.000)[4]
- Consumos con tarjetas de débito en el país cuando los montos acumulados superen los $3.000 mensuales en cada cuenta.
- Consumos con tarjetas de débito en el exterior, realizados por los titulares y/o adicionales de los mismos.

**De dichas operaciones informadas, se extraen los siguientes datos:**

En cuanto a operaciones de las Entidades Financieras, respecto de la nómina las cuentas corrientes, cajas de ahorro y cuentas especiales para personas jurídicas:

- Tipo y número de cuenta.
- Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.)
- Cantidad de integrantes y condición en la cuenta informada.

**Respecto de los consumos con tarjeta de débito en el país:**

- Cantidad de tarjetas de débito.
- Monto total de los consumos realizados.

**Respecto de los consumos con tarjeta de débito realizados en el exterior**:

Número de Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) de la cuenta bancaria.

- Número de Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), Código Único de Identificación Laboral (C.U.I.L.) o Clave de Identificación (C.D.I.) del/los titular/es de la cuenta.
- Fecha de la operación.

3 *Comunicación "A" 3250 del Banco Central de la República Argentina.*

4 *Respecto de este punto, se exige que al último día hábil del periodo mensual informado superen en el mes, en valores absolutos los $10.000, considerándose también los importes positivos y negativos.*

- Identificación del país donde se efectuó el consumo.
- Monto de la operación en pesos.
- Nombre del comercio.
- Código de rubro.

**Respecto de los plazos fijos:**

- Datos de los cotitulares.
- Tipo de plazo fijo y número.
- Fecha de constitución.
- Fecha de vencimiento.
- Monto de constitución del plazo fijo.
- Tipo de moneda.

Respecto de los Sujetos que intervienen en las operaciones

**Se informan los datos que se indican a continuación:**

- Apellido/s y nombre/s, razón social o denominación del o de los titular/es o sujetos intervinientes en las operaciones y si se trata de residentes en el país o no.
- Domicilio constituido, completo (calle, número, piso, oficina, departamento, local, localidad, provincia y código postal).
- De tratarse de cualquiera de los sujetos mencionados inscriptos ante esta Administración Federal: Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).

A tal efecto, las entidades deberán constatar la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de los contribuyentes y responsables a través del sitio "web" de este Organismo, según la normativa en vigor.

En el caso de **sujetos no residentes**: personas físicas: apellido y nombres, documento de identidad/Pasaporte, domicilio actual del exterior, lugar y fecha de nacimiento, número de identificación tributaria en el país de residencia (NIF), Residencia tributaria.

En el caso de personas jurídicas y otras entidades: razón social o denominación, tipo de entidad, domicilio actual del exterior, lugar y fecha de constitución, número de identificación tributaria en el país de residencia (NIF), Residencia fiscal tributaria.

La remisión del detalle de la información antes mencionada, se instrumenta a través de la utilización de distintos programas aplicativos a través de los cuales contribuyentes y sujetos responsables ingresan la información y generan la Declaración Jurada correspondiente en soporte informático para remitir al Organismo.

**En el caso del SITER ellos son:**

- "AFIP – Régimen Informativo de Transacciones Económicas Relevantes (SITER) – Cuentas/Operaciones"[5]
- “AFIP DGI – Tarjeta de Débito Operaciones en el Exterior”[6].
- "AFIP- Régimen Informativo de Transacciones Económicas Relevantes – Domicilios”[7]

A su vez, los Agentes de Bolsa y Mercado abierto deben informar las compras y ventas que efectúen por cuenta propia o de terceros, de títulos valores públicos o privados negociados en el país.

**A tales fines se consideran:**

- Operaciones por cuenta propia: son aquellas concertadas por los agentes de bolsa y de mercado abierto para sí.
- Operaciones por cuenta de terceros: son aquellas concertadas por los agentes de bolsa y de mercado abierto en cumplimiento de instrucciones u órdenes de sus comitentes o clientes.

Se incluyen las transacciones realizadas por los agentes de bolsa para sus sociedades bursátiles, socios no agentes, mandatarios, administradores, gerentes, empleados y sociedades controladas; así como las realizadas por las sociedades bursátiles y no bursátiles para sus directores, mandatarios, administradores, gerentes, empleados y sociedades controlantes y/o controladas.

Deben informar respecto de cada mes calendario el resumen de operaciones y monto neto atribuible a las mismas, discriminando las que correspondan a compras y a ventas, indicando la modalidad de retribución (comisión o por diferencial de precios).

Asimismo, se deben identificar aquellas originadas por la realización de operaciones de “trading” y de derivados financieros.

**Se entiende por ello:**

- Operaciones de “trading”, aquellas que comprendan la compra y la venta -ambas operaciones, en ese orden o en el sentido opuesto-, por parte de un mismo comitente o cliente, de la misma cantidad de títulos de una especie y con idénticas fechas de concertación y liquidación.

5 *Formulario de DDJJ AFIP - REGIMEN INFORMATIVO DE TRANSACCIONES ECONOMICAS RELEVANTES – CUENTAS / OPERACIONES, Versión 1.0 : F. 943.*

6 *Versión 1.0”, que genera el formulario de declaración jurada Nº 8103.*

7 *Versión 1.0”, que genera el formulario de declaración jurada Nº 944.*

- Operaciones de “derivados financieros” las referidas a contratos de futuros y opciones negociadas en ámbitos bursátiles y extrabursátiles. Se entiende asimismo que las operaciones con opciones alcanzan tanto a la negociación de las primas como a una eventual transferencia del activo subyacente.
- Monto neto del total de las operaciones efectuadas por cada titular, durante el transcurso de cada mes calendario que se informa. A tal fin debe considerarse la fecha de liquidación de la operación y los siguientes datos de los titulares de las operaciones, así como de las compras y ventas por ellos efectuadas.-

**Los datos que de esta información se extraen son:**

- Apellidos y nombres completos, razón social o denominación.
- Domicilio constituido, completo (calle, número, piso, oficina, departamento, local, sector, torre, manzana, localidad, código de provincia y código postal).
- De tratarse de titulares inscriptos ante esta Administración Federal: Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).
- Cuando se trate de personas no inscriptas ante esta Administración Federal: Código Único de Identificación Laboral (C.U.I.L.) o Clave de Identificación (C.D.I.), de corresponder.

Además, de tratarse de **sujetos no residentes**, en el caso de personas físicas: el apellido y nombres, documento de identidad/Pasaporte, domicilio actual del exterior, lugar y fecha de nacimiento, número de identificación tributaria en el país de residencia (NIF), residencia tributaria. En el caso de personas jurídicas y otras entidades: razón social o denominación, tipo de entidad, domicilio actual del exterior, lugar y fecha de constitución, número de identificación tributaria en el país de residencia (NIF), residencia fiscal tributaria.

Los importes netos totales de las operaciones efectuadas por los titulares de las mismas, durante el período que se informa, discriminando -por cuenta comitente- los montos que correspondan a compras y a ventas, indicando la modalidad de retribución (comisión o por diferencial de precios) e identificando aquellas transacciones que correspondan a operaciones de “trading” y de derivados financieros.

En el caso de **operaciones con títulos valores públicos y privados** liquidados en moneda extranjera, el agente de información debe efectuar la conversión a su equivalente en moneda de curso legal,

teniendo en cuenta el tipo de cambio comprador, conforme a la última cotización que para la moneda de que se trate fije el Banco de la Nación Argentina, correspondiente al día de la liquidación.

**Esta obligación de informar es de tipo mensual.**

A fin de generar la información correspondiente así como para confeccionar las declaraciones juradas se dispone del programa aplicativo denominado "AFIP DGI - TITULOS VALORES PUBLICOS Y PRIVADOS, Comisionistas de Bolsa y de Mercado Abierto[8].

## III. OTROS REGIMENES DE INFORMACIÓN

Por otra parte podemos mencionar otros Regímenes de Información de los cuales se extraen datos relativos a las transacciones financieras y que coadyuvan a la generación de Bases de Datos e información disponible para los cruces informáticos, a saber:

- **Operaciones Cambiarias:**

Los sujetos obligados son las entidades autorizadas a operar en cambios por el BCRA (Banco Central de la República Argentina).

Comprende las operaciones de venta de moneda extranjera -divisas o billetes- efectuados por las entidades autorizadas, en todas sus modalidades y cualquiera sea su finalidad o destino, y las operaciones de compra de moneda extranjera efectuadas como consecuencia del reingreso de los fondos previsto en la normativa específica[9]

Los sujetos obligados deberán registrar -sólo a los fines fiscales-, el importe total en pesos de cada una de las operaciones cambiarias antes mencionadas, en el momento en que las mismas se efectúen.

A tales fines, se utiliza el intercambio de información mediante un servicio "web", sitio institucional de esta Administración Federal y/o el servicio denominado "Consulta de Operaciones Cambiarias", a través del mismo sitio.

8 *Aplicativo Versión 3.0. Capítulo B.-*

9 *Se hace referencia al inciso a) del punto 3.2. de la Comunicación "A" 5330 del Banco Central de la República Argentina, y las que en el futuro la reemplacen, modifiquen o complementen.*

En el marco de un Acuerdo Específico para el intercambio de información entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y el Banco Central de la República Argentina (BCRA)[10], es posible obtener información también de las entidades que operan en "cambio", que se encuentran obligadas a informar diariamente las transacciones que realizan sus clientes en el Mercado único y Libre de Cambio (MULC) con la intervención de las mismas.

Esta información es remitida por el BCRA, a requerimiento de esta Administración y es utilizada para su análisis, fragmentación según los distintos niveles o universos de contribuyentes, e investigación.

En lo sucesivo se hará referencia a los tipos de cruces y resultados de los mismos que forman parte de la Investigación y que desencadenan el posterior proceso de fiscalización de los contribuyentes, ante las irregularidades y/o inconsistencias detectadas.

- **Operaciones de compra y descuentos mediante endoso o cesión de documentos:**

En este Régimen las entidades financieras en particular, se encuentran obligadas a remitir información cuando actúan como cedentes o cesionarias. Lo hacen en forma mensual y por cada operación efectuada informando: los datos del sujeto cobrador de los documentos negociados (cedente, administrador o agente perceptor designado), apellido y nombres, razón social o denominación, domicilio constituido. Si son sujetos no residentes, los mismos datos que los residentes y el número de identificación tributaria en el país de residencia (NIF) y residencia tributaria.

También se informa la clase de documento negociado o tipo de operación efectuada, responsabilidad del cedente o endosante respecto al pago del monto del crédito transferido, monto total del documento negociado y fecha/s de vencimiento/s, importe de los intereses de financiación incluidos en los documentos negociados.

Para la transmisión de la información de este régimen, los responsables deben generar y remitir la Declaración Jurada a través del Aplicativo "AFIP DGI-Operaciones de Compra y Descuento Mediante Endoso o Cesión de Documentos".-

*10 Comunicación "A" 3840 - Banco Central de la República Argentina y Comunicación "A" 5330.*

- **Ingresos de fondos radicados en el exterior por personas residentes en el país:**

En este régimen los sujetos obligados a informar son las personas físicas, jurídicas, sucesiones indivisas y demás entidades, residentes tales como ordenantes con intermediación de entidades financieras, y quienes ingresen los fondos al país en forma directa, o titulares de los fondos cuando actúen por intermedio de alguna entidad o persona no residente, que ingrese en forma directa o, en su caso, ordene a través de entidades financieras el ingreso de los fondos.

Están comprendidas las operaciones correspondiente a COMPRAS DE CAMBIO en concepto de capital, que a los efectos del presente régimen son las que tuvieren origen en conceptos tales como: Aportes de inversiones directas en el país; Préstamos de organismos internacionales; Préstamos de agencias oficiales de crédito; Préstamos garantizados por agencias oficiales de crédito; Préstamos financieros; Ventas de participaciones en empresas locales a inversores directos; Cobros de préstamos financieros otorgados a no residentes; Repatriación de inversiones de residentes; Garantías financieras; Otras inversiones en el país de no residentes; entre otros.

La información a detallar se integra de: la descripción del origen de los fondos, fecha de ingreso y de operación que origina los fondos, tipo de moneda, importe ingresado en moneda extranjera o legal, importe de la operación que origina el ingreso de las divisas, institución financiera interviniente, Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de la institución financiera interviniente. País donde se generan o se giran los fondos.

Para transmitir la información al Organismo, es preciso utilizar el sistema Aplicativo “AFIP DGI- Régimen Informativo de Mercado Cambiario”, para generar la correspondiente Declaración Jurada y remitir la información según la legislación vigente.-

- **Entidades administradoras de tarjetas de crédito:**

Este régimen obliga a las entidades administradoras de sistemas de tarjeta de crédito a informar los vendedores, locadores y/o prestadores de servicios adheridos al referido sistema, las operaciones -ventas de bienes, locaciones de obras y locaciones o prestaciones de servicios- realizadas por los sujetos mencionados, que hayan sido canceladas mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y/o de débito y las tarjetas de crédito y/o de compra emitidas en el país como en el exterior.

Las referidas entidades suministrarán mensualmente, la información que por cada concepto se indica a continuación a saber:

Vendedores, locadores y/o prestadores de servicios adheridos a sistemas de tarjeta de crédito. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).Código de rubro. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de la entidad financiera pagadora. Modalidad de pago: transferencia bancaria: Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.), sucursal, tipo y número de cuenta bancaria del sujeto informado. Efectivo. Otra modalidad. Operaciones -ventas de bienes, locaciones de obras y locaciones o prestaciones de servicios-. La sumatoria de los importes totales de las operaciones realizadas por los sujetos indicados precedentemente, que hayan sido canceladas mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y/o de débito. Tarjetas de crédito y de compra emitidas en el país y sus titulares (apellido y nombres, razón social o denominación; tipo y número de documento; número de tarjeta; cantidad de tarjetas adicionales extendidas); entre otros.-

Para la transmisión de la información de este régimen, los responsables deben generar y remitir la Declaración Jurada a través del Aplicativo “AFIP DGI-Tarjetas de Crédito”.-

- **Operaciones con Instrumentos y/o contratos derivados:**

En este régimen se encuentran obligados determinados contribuyentes que tributan en el Impuesto a las Ganancias, (excluidas las entidades financieras), respecto de las operaciones que realicen con instrumentos y/o contratos derivados.

La información a suministrar se relaciona con la concertación inicial de la operación, modificación del contrato original o de la operación concertada, liquidación parcial y total, rescisión anticipada. Respecto de cada una de ellas, están obligados a suministrar toda la información disponible.

La obligación de registración se efectúa mediante transferencia electrónica de datos, a través del sitio “web” del Organismo.-

Asimismo, deberá adjuntarse un archivo en un formato determinado, con la versión digitalizada del documento que respalda la operación de que se trate. De resultar aceptada la transmisión, el sistema emite un comprobante con carácter de acuse de recibo.

Asimismo, se encuentran obligados a informar las operaciones de cobertura de instrumentos y/o contratos derivados, cuando las mismas tengan por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado sobre los resultados de la o las actividades económicas principales, es decir, cuando el perfil de posibles resultados de un instrumento y/o contrato derivado o una combinación de ellos, se oriente a compensar el perfil de posibles resultados emergentes de la posición de riesgo del contribuyente en las transacciones respectivas; posea vinculación directa con la o las actividades económicas principales del contribuyente y que el elemento subyacente también guarde relación con la o las actividades aludidas; sea cuantitativa y temporalmente acorde con el riesgo que se pretende cubrir -total o parcialmente- y que en ningún caso lo supere.

Para transmitir esta información al Fisco, se dispone en el sitio web de un servicio (con Clave Fiscal) en el cual los responsables debe ingresar los datos requeridos: “Registración de Operaciones con Instrumentos y/o Contratos derivados”.-

- **Operaciones de sujetos no residentes a través de las entidades financieras locales**.

Las entidades financieras deberán informar las operaciones que realicen los sujetos no residentes en el país, a través de las mencionadas entidades.

**Las operaciones alcanzadas por el presente régimen son:**

- Las retribuciones, ganancias y enriquecimientos pagados a los sujetos no residentes a través de dichas entidades, cualquiera sea su naturaleza.
- Las colocaciones, inversiones o tenencias de dichos sujetos en las mencionadas entidades.

El detalle de la información y de los sujetos intervinientes es similar a la de los regímenes anteriormente señalados, y en merito a la brevedad nos remitimos a ellos.

Se utiliza para ello, un programa aplicativo denominado “AFIP DGI - REGIMEN INFORMATIVO DE OPERACIONES DE SUJETOS NO RESIDENTES”.-

## IV. REGIMENES ADICIONALES

A continuación, mencionaremos otros Regímenes y/o fuentes de información que si bien, no se relacionan directamente con la operatoria financiera, complementan la información necesaria para la investigación e integran los cruces informáticos, colaborando con la construcción de la realidad económica de los contribuyentes.

- **Régimen beneficiarios del exterior:**

En virtud del principio de renta mundial que rige en nuestra legislación, se consideran beneficiarios del exterior a las sociedades, empresas, personas físicas o cualquier otro sujeto que no acrediten residencia estable en la República Argentina y perciban rentas de fuente argentina (ya sea en el exterior o en el país), directamente o a través de apoderados, agentes, representantes, o cualquier otro mandatario en el país.

Por ende, dichos beneficiarios del exterior, al percibir renta, se encuentran obligados a tributar en el Impuesto a las Ganancias.

A fin de optimizar la percepción del Impuesto, se ha establecido un Régimen de Retención y/o Percepción en la fuente, correspondiendo a los sujetos que paguen esa renta, retener e ingresar al Fisco el impuesto, y no el sujeto beneficiario.

Para ello, se estableció un procedimiento denominado Sistema de Control de Retenciones (SICORE) que deben observar los agentes designados a los fines de informar e ingresar las retenciones y/o percepciones practicadas, conforme la normativa tributaria.

En este sistema, los responsables informan las retenciones y/o percepciones practicadas en el curso de cada mes calendario, e ingresan el saldo resultante de la declaración jurada.

Asimismo, se informa entre otros ítems, los datos de los sujetos intervinientes, la fecha de operación, el código de descripción de la operación (este es por ejemplo: Intereses por operaciones realizadas en Entidades Financieras; pago de Regalías; Intereses de Deudas, Incluidos los de Obligaciones; Usuarios del Sistema de Tarjetas de Crédito; Intereses Pagados por Créditos obtenidos en el Exterior; Transportes Internacionales, Fletamentos - Operaciones con Contenedores; Intereses y comisiones de préstamos otorgados por entidades financieras; Importaciones, etc.)

De esta información en conjunto con otros regímenes de información, de la aportada por los contribuyentes y de la que surge de las bases de datos, es posible obtener información relevante.

- **Declaraciones juradas – Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales.**

Las Declaraciones Juradas son elaboradas por los contribuyentes y responsables, según su categoría o tipo de renta, a través de las cuales se liquidan, determinan la materia imponible, o bien brindan la información solicitada por el Fisco, atento sus facultades de fiscalización y control.-

Estas declaraciones recibidas por el Organismo, son una fuente importante de información. A partir de ellas, y de otros elementos, es posible revisar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias y verificar la consistencia de los datos informados.

De ellas también se extrae información que complementa las Bases de Datos del Organismo y constituyen un régimen informativo en si mismas, ya que se identifican a través de ellas, todos los activos y pasivos del contribuyente, por ejemplo, posibilitando la conciliación de saldos declarados por operaciones entre los distintos contribuyentes, en materia de créditos y deudas, entre muchos otros temas.

A través de la constatación de los datos informados por el contribuyente en sus Declaraciones Juradas (Impuesto a las Ganancias – Bienes Personales, entre otros), respecto de los movimientos en las cuentas, acreditaciones bancarias, giros al exterior, compra venta o tenencia de acciones o títulos, entre otros datos, es posible detectar las inconsistencias u omisiones que serán analizadas en profundidad por los Investigadores.

- **Impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria:**

Nuestra legislación tributaria cuenta con un Impuesto a aplicar sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria; a la operatoria que efectúan las entidades financieras en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, (cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación); y a todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas las Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras.

La instrumentación del mismo, establece la obligatoriedad de liquidar, ingresar e informar el Impuesto percibido y/o el tributo propio devengado a determinados sujetos:

- En carácter de agentes de liquidación y percepción del gravamen: a las entidades financieras y a los sujetos que realicen movimientos o entrega de fondos a nombre y/o por cuenta de otra persona.
- Por su Impuesto propio devengado: a las entidades financieras y a los sujetos que realicen movimientos o entregas de fondos a nombre propio, como así también, aquellos que deban ingresar, total o parcialmente, en forma directa el impuesto omitido.

Específicamente los agentes de información son las entidades financieras y aquellos que realicen movimientos o entrega de fondos a nombre y/o por cuenta de otra persona.

Dicha información debe remitirse en forma mensual.

Tanto para la transmisión de la información requerida como para la generación de la respectiva declaración jurada, se utiliza el programa aplicativo denominado “CREDEB - VERSION 1.0” que se utiliza para el control de estas obligaciones y también como fuente de información al Organismo.

· **Régimen informativo de participaciones societarias:**

Este régimen de información obliga a determinados sujetos[11] a informar respecto de las personas físicas y sucesiones indivisas - domiciliadas o radicadas en el país y en el exterior –que al cierre de cada año resulten titulares o tengan participación en el capital social o equivalente (títulos valores privados - incluidas las acciones escriturales -, cuotas y demás participaciones sociales, cuotas partes de los fondos comunes de inversión); de las Sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, que al final de cada año resulten titulares o tengan la participación a la mencionada precedentemente; y de otros sujetos que tengan participación en el capital social o equivalente, así como también de los directores, gerentes, administradores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia.

*11 Sujetos obligados: RG 4120/99: Los establecidos en el artículo 49 inc. a) y b) - excepto las empresas unipersonales y las sociedades cooperativas - de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.*

Dicho régimen facilitan la estructuración de sistemas, procedimientos y planes destinados a optimizar la acción fiscalizadora y el control de las obligaciones fiscales.-

## V. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

A través de los regímenes mencionados, dicha información nos permite enriquecer las bases de datos que constituyen una herramienta fundamental en el proceso de fiscalización.

Al respecto, es dable aclarar que el proceso de fiscalización se puede dividir en dos etapas operativas:

- Una denominada “Investigación”, que consiste en la detección de inconsistencias, y/u omisiones, a través de cruces de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y la información provista por los regímenes de información, entre otras informaciones contenidas en nuestra base de datos.

Esta etapa tiene como objetivo determinar que contribuyentes serán fiscalizados en virtud de las inconsistencias que se detecten.

-Y una segunda, “Fiscalización” que tendrá como objetivo previa verificación de los elementos de prueba que aporte el contribuyente, determinar el correcto monto de la materia imponible e iniciar los procesos tendientes a la percepción de la deuda (aceptación de la determinación por parte del contribuyente y/o iniciación del procedimiento de determinación de oficio).

**De las tareas investigativas se pueden destacar:**

- Conciliación entre los saldos bancarios y los contables.
- Análisis de los movimientos registrados en cuentas bancarias en el exterior, prestando especial antención al origen de las acreditaciones.
- Corroborar que los cheques de terceros, tanto recibidos como entregados como parte de pago, tengan origen en operaciones propias de la firma.
- Verificar el cumplimiento de la Ley Antievasión (Ley 25.345), respecto de los medios y procedimientos de pago.
- Corroborar si existen cuentas bancarias no declaradas a partir de los pagos cancelados con cheques propios de la firma.
- De corresponder, analizar las cuentas particulares de los socios a fin de evaluar la existencia de disposición de fondos.

- Cotejar si existieron operaciones de importación con empresas vinculadas o radicadas en países de baja o nula tributación y verificar su correcto tratamiento.
- Examinar si se efectuaron operaciones con empresas radicadas en países con los que se celebró algún convenio para evitar la doble imposición y en su caso constatar su adecuado tratamiento.
- Confirmar los saldos más significativos con documentación respaldatoria o mediante circularización, según corresponda (préstamos, acuerdos sobre cuentas corrientes, etc.).
- Verificar el ingreso y/o depósito del dinero.
- Efectuar el seguimiento de los cheques de pago diferido al cierre del ejercicio, en el ejercicio siguiente.
- De existir prestamos con entidades del exterior, análisis de los contratos, acta de asamblea o directorio donde conste la necesidad de endeudamiento, condiciones pactadas, forma de ingreso al pais de las divisas, etc.

De las hipótesis de investigación a las que se arriba a partir del análisis y cruces de información obtenida de los Regímenes de Información, se puede destacar la utilización de la información para detectar:

1- Incrementos patrimoniales no justificados: originados en la detección de:

   - Omisión y/o error en saldos de cuentas bancarias.
   - Participaciones accionarias, y/o tenencia de otros títulos valores no declarados. (bonos, títulos públicos, participación en fondos comunes de inversión, partes de fideicomisos etc.)
   - Existencia de inmuebles no declarados, o valores de compra inferiores a los escriturados.
   - Inexistencia de pasivos.

2- Ingresos omitidos detectados de la comparación de acreditaciones bancarias, movimientos de efectivo, y/u operaciones de compra venta de moneda extranjera, por sobre los ingresos declarados.

3- Incumplimientos a la Ley Antievasión y omisión del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, por la utilización de medios de pago no habilitados (consecuencias con la imposibilidad de deducción de un gasto y el computo de créditos fiscales).

4- Omisión de retenciones a beneficiarios del exterior, a través del cruce de las declaraciones presentadas al respecto y la información sobre liquidaciones de divisas provista por el BCRA.

5- Detección de casos de triangulación de importaciones y/o exportaciones, operaciones con países de baja o nula tributación, mediante la utilización de la información de liquidaciones de cambio.

6- Ahuecamientos de la base imponible mediante la utilización de contratos derivados.

7- Omisión de rentas de fuente extranjera. A través del cruce de información sobre operaciones de cambio con las declaraciones de ingresos de fuente extranjera, útil para el control de aquellos resultados obtenidos en países donde no se cuenta con intercambio de información.

8- Infracciones de tipo cambiarias, respecto de la legislación vigente.

## VI. EXPERIENCIAS

Podemos hacer mención, a algunas de las experiencias obtenidas a partir de la utilización de los datos provenientes de los régimenes de Información sobre transacciones financieras.

- Operaciones de “Contado con Liquidación”:

El “contado con liquidación” o “contado con liqui” es una práctica financiera utilizada en el mercado local para evitar el uso del Mercado Único y Libre de Cambio (en adelante: MULC).

De esta forma, los sujetos que utilizan este mecanismo quedan posicionados en dólares en el exterior -o en pesos en el país, según la conveniencia del momento-, sin pasar por los respectivos controles ni cumplir los requisitos cambiarios vigentes.

A tal fin realizan transacciones casi simultáneas de compra-venta de Títulos Públicos (que tengan cotización en pesos y en dólares, por ejemplo Discount) a partir de las cuales intentan justificar los movimientos de fondos.

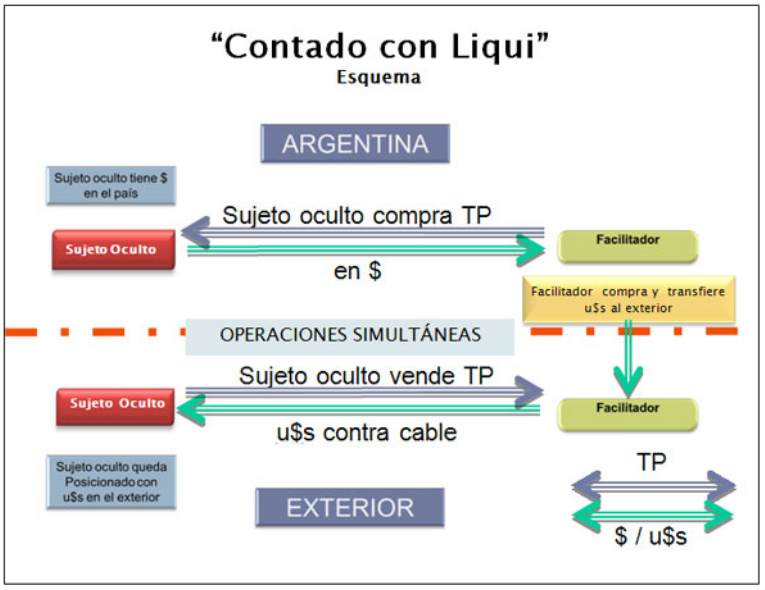
Si la intención es extraer moneda extranjera (dólares) del país, se realiza la siguiente operación, según el esquema que se expone más abajo:

A través de una o más sociedades de bolsa, un sujeto ("oculto", ante el control cambiario) aparece comprando dichos títulos en pesos y vendiéndolos en forma casi simultánea en dólares (lo cobra en el exterior). Para ello hace falta otro/s sujeto/s ("facilitador/es") que haga/n la operación inversa, es decir que venda/n contra pesos los títulos y los compren contra dólares. Estos últimos sujetos facilitan las operaciones de los primeros, obteniendo un resultado positivo, que representa el costo que asumen los primeros, por quedar posicionados en dólares en el exterior, sin pasar los controles vigentes.

Los sujetos facilitadores de dicha operatoria resultan en general personas físicas vinculadas a las sociedades de bolsa intervinientes, dado que de esta forma estas últimas amplían su escala de negocio, dada la limitación de u$s 2 millones mensuales por sujeto para formar activos externos (compra de dólares en el país). Estos sujetos quedan expuestos al control del MULC al comprar los dólares y transferirlos al exterior.

A través del Régimen Informativo de Transacciones Económicas Relevantes (SITER - Operaciones con Títulos Públicos) se pueden observar contribuyentes que registran operaciones de compra y venta de títulos que por sus montos puedan encuadrar en la operatoria de Contado con Liqui.

Recientemente se ha efectuado una denuncia penal al detectarse que a través de esta operatoria, empresas sin capacidad operativa son utilizadas para enviar dólares al exterior, desconociendo al verdadero dueño de los fondos.-




- Contratos derivados:

A través de la información suministrada por el BCRA se pudo detectar contribuyentes que giraron divisas al exterior bajo la descripción de "contratos derivados", cuando tal calificación no se correspondía con la real intención económica de las partes.

Analizados dichos contratos se observó que los mismos tenían por finalidad incrementar los intereses de un préstamo obtenido en el exterior.

Atento que en nuestra legislación, los resultados obtenidos por un sujeto del exterior sobre préstamos otorgados a nuestro país, no se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, se estaba eludiendo así el ingreso de las retenciones a beneficiario del exterior por las divisas remesadas.

En virtud de lo expuesto y dada la realidad económica de la operatoria, se determinó el ajuste a fin de gravar los giros como intereses del préstamo sujetos a retención en el Impuesto a las Ganancias.

En este análisis también fueron utilizados los Regímenes de Información SICORE (Sistema de Control de Retenciones) - Retención de Ganancias por intereses pagados por créditos obtenidos en el exterior y Régimen de Beneficiarios del Exterior, entre otros.-

## VII. CONCLUSIONES FINALES

De lo expuesto precedentemente podemos concluir en la importancia de la informatización de la información y de la mayor registración de la operatoria comercial y financiera para optimizar los métodos de detección de inconsistencias en la liquidación de los tributos en general como así también, las omisiones de impuestos de los contribuyentes y responsables.

La utilización de los regimenes de Infomración sobre transacciones financieras así como los distintos acuerdos de intercambio de información con otros Organismos como el BCRA, han incrementado el nivel de análisis y control de las operaciones y ha contribuído también en la lucha contra la evasión y el lavado de activos de origen delictivo.

Creemos que el camino a seguir es el de continuar profundizando estos sistemas informativos, generando mayor percepción de riesgo en los contribuyentes, optimizar los tiempos de las fiscalizaciones e inspecciones y detectar de forma cada vez mas rápida y efectiva los desvíos u omisiones.

Es nuestro compromiso, seguir proporcionando al Organismo mas y mejores tecnologías y continuar enriqueciéndolo de personal especializado y cada vez mas capacitado a la altura de las exigencias que representa la operatoria tanto comercial, financiera, cambiaria e internacional cada día mas compleja, propia de un mundo globalizado.

**Subtema 2.1**

# PRESENTACIÓN DE INFORMACIONES SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS

**Flávio Araujo**
Coordenador General de Relaciones Internacionales
Secretaria da Receita Federal
(Brasil)

***Contenido:*** *1. Introducción.- 2. CPMF .- 3. Ley complementaria Nº 105, 10 de enero de 2001.- 4. Convenio de intercambio de información tributaria entre Brasil y los Estados Unidos .- 5. FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).*

**Ver Presentación PPT**

## 1. INTRODUCCIÓN

La Receita Federal de Brasil (RFB), organismo responsable por la administración tributaria brasileña, por más de una década tiene mecanismos de control para la recaudación y fiscalización de los impuestos federales, a través del acceso a la información sobre la unidad financiera de sus contribuyentes.

El acceso de la RFB a la información sobre las transacciones financieras es un importante instrumento de fiscalización, ya que permite verificar que los montos en las instituciones financieras sean compatibles con los ingresos declarados de cada cuentahabiente.

En 1996 se creó la Contribución Provisional sobre las Transacciones Financieras (CPMF), cuya base de cálculo incluía los movimientos bancarios, lo que hacía posible verificar indirectamente los montos depositados por los cuentahabientes en las instituciones financieras.

La CPMF captaba información sobre los movimientos financieros de una amplia base de contribuyentes, a partir de los débitos realizados en sus respectivas cuentas corrientes, de ahorros y préstamos, tanto de personas físicas como jurídicas. El alcance de la información obtenida de los impuestos no sólo incluía operaciones legales, sino también aquellas provenientes del lavado de dinero y de recursos no contabilizados en las empresas.

Con el advenimiento de la Ley Complementaria Nº 105 de 10 de enero de 2001 (LC 105) las instituciones financieras comenzaron a informar a la administración tributaria sobre las transacciones financieras realizadas por sus clientes, otorgando al Fisco una importante herramienta con la cual es posible hacer el cruce de la información obtenida de diversas fuentes.

## 2. CPMF

La Contribución Provisional sobre las Transacciones Financieras (CPMF) se centró en la mayoría de las operaciones bancarias. La incidencia de la CPMF en operaciones de la bolsa de valores, de pensiones, seguro de desempleo, salarios y transferencias entre cuentas corrientes del mismo cuentahabiente eran una excepción.

La CPMF fue aprobada en 1993 y entró en vigor al año siguiente bajo el nombre IPMF (Impuesto Provisional sobre Movimientos Financieros) en ese momento, la tasa era de 0.25% y permaneció hasta diciembre de 1994 cuando, como ya estaba previsto, se extinguió.

Dos años más tarde, en 1996, el gobierno volvió a discutir el asunto con la intención de dirigir la recaudación de este impuesto al sector salud. Fue entonces cuando se creó de hecho la CPMF, que entró en vigor en 1997 con una tasa de 0.2%.

En junio de 1999, se prorrogó la CPMF hasta el año 2002, con una tasa de 0,38% el gran objetivo era ayudar a en las cuentas de la Seguridad Social.

A finales del 2000, se permitió el cruce de información bancaria con las declaraciones de impuesto sobre la renta (IR) de los contribuyentes. Así, los casos de contribuyentes que se declaraban exentos del IR pero que al mismo tiempo, habían movido grandes sumas en su cuenta bancaria, han sido identificadas por el Fisco a través de la información sobre los pagos de CPMF.

En 2001, la tasa se redujo a 0,3%, pero en marzo del mismo año, regresó a 0,38%. En 2002, se prorrogó la CPM, lo que ocurrió otra vez en 2004.

En 2007 el intento del Gobierno Federal para nuevamente prorrogar el cobro de esta contribución quedó frustrado, ya que la propuesta de enmienda constitucional no fue aprobada en el Senado.

Finalmente, en enero de 2008, la CPMF no se le cobraba a los brasileños, causando una caída en los ingresos de unos $ 40 billones en 2008 y el fin de un instrumento eficaz para combatir la evasión fiscal y los delitos financieros.

## 2. LEY COMPLEMENTARIA Nº 105, 10 DE ENERO DE 2001

Con la Ley Complementaria Nº 105, 10 de enero de 2001 (LC 105), la administración tributaria amplió su poder de investigación, ya que pasó a tener acceso a varios tipos de operaciones bancarias realizadas por los cuentahabientes.

Según el art. 5 de la LC 105, las instituciones financieras tienen el deber de informar al Fisco las operaciones realizadas por los usuarios de sus servicios. El párrafo 1 del referido artículo, enumera una lista extensa de características de aquellas operaciones que se consideran "operaciones financieras" con el fin de proporcionar la respectiva información. Además, según el párrafo 2, del mismo artículo, los datos sobre los montos mensuales globales movidos deben ser limitados a los titulares de las operaciones, sin la inserción de cualquier elemento que pueda identificar la fuente o la naturaleza de estos gastos.

Sin embargo, una vez se detecten señales de fallas, inexactitudes, omisiones o la comisión de un ilícito fiscal, la autoridad correspondiente podrá solicitar la información y documentos que sean necesarios, así como realizar una fiscalización o auditoría para la verificación adecuada de los hechos, según lo presupone el párrafo 4.

Ya el párrafo 5 establece que la información en la pantalla debe mantenerse en secreto fiscal, en la forma que la legislación vigente lo rige.

El artículo 6 de la LC 105 establece dos condiciones para que las autoridades administrativas puedan examinar documentos, libros y registros de las instituciones financieras, inclusive las relativas a las cuentas de depósito y las inversiones de los contribuyentes con relación a los impuestos incluyendo: la existencia de un proceso administrativo o un procedimiento fiscal en curso y el hecho de que tales exámenes son considerados indispensable por la autoridad administrativa competente para el desarrollo de la acción fiscal.

Además, de conformidad con el párrafo primero del arte. 6, el resultado de los exámenes, los datos y documentos mencionados en este artículo deberá mantenerse confidencial, de acuerdo a la legislación tributaria.

El LC 105 autorizo al Poder Ejecutivo a definir los criterios según los cuales las instituciones financieras informarán a la administración tributaria las transacciones financieras realizadas por los usuarios de sus servicios, incluyendo a la frecuencia y los montos limites

El LC 105 define el conjunto de las transacciones financieras propensas a ser informadas al Fisco:

a) depósitos y depósitos a plazo, incluyendo cuentas de ahorro;
b) los pagos en efectivo o en cheques;
c) ordenes de crédito o documentos similares;
d) reembolsos en cuentas de depósito o depósitos a plazo, incluyendo ahorros;
e) contratos mutuos;
f) descuento de duplicados, pagarés y otros títulos de crédito;
g) adquisiciones y ventas de títulos de renta fija o variable;
h) aplicaciones en fondos de inversión;
i) las compras de moneda extranjera;
j) conversiones de moneda extranjera en moneda nacional;
k) las transferencias de moneda y otros valores en el exterior;
l) operaciones con oro, activos financieros;
m) las operaciones con tarjeta de crédito; y
n) operaciones de leasing;

Basado en los preceptos contenidos en LC 105 la Receita Federal creó en 2003 la Declaración de Operaciones de Tarjeta de Crédito (Decred), a ser presentada por las compañías de tarjetas de crédito, identificando a los usuarios de sus servicios y los montos de los recursos.

La Decred contiene información relacionada a los titulares de la tarjeta de crédito, y de los establecimientos comerciales acreditados a operarlas.

Los declarantes envían a la Receita Federal las informaciones sobre aquellas cuentas que movieron en el mes un monto total superior al límite de cinco mil reales (R$ 5,000.00) (5 mil reales) para personas físicas y diez mil reales (R$ 10.000.00) para personas jurídicas.

De esta manera, el Fisco tiene un instrumento importante para comprobar que los gastos incurridos por el contribuyente en la tarjeta de crédito son compatibles con sus ingresos declarados, además de poder cotejar los datos de Decred con otras fuentes de información internas.

La declaración arriba mencionada también acoge con satisfacción la información relativa a los ingresos de los establecimientos comerciales con las ventas a través de tarjeta de crédito.

Después de la derrota del gobierno en el caso de la CPMF, a finales de 2007, se ha hecho necesaria una medida para que el Gobierno siguiera teniendo acceso al movimiento financiero de los contribuyentes. La medida vino a través de una nueva obligación impuesta a las instituciones financieras, a través de la normativa de la RFB Nº 811, de 2008, que creó la Declaración de informaciones sobre Movimientos Financieros (Dimof).

La Dimof es obligatoria para cualquier tipo de banco, cooperativas de crédito y asociaciones de ahorro y préstamo. A través de las instituciones financieras se proporcionará información sobre las transacciones financieras realizadas por los usuarios de sus servicios en la cuenta de depósito o cuenta de ahorros, refiriéndose a los depósitos y los depósitos a plazo; pagos en efectivo o en cheques; emisión de crédito o documentos como pedidos y reembolsos en efectivo o a plazo.

Las instituciones financieras deben proporcionar información en relación con los titulares de operaciones, el monto total de las transacciones por semestre si el mismo excede el limite cinco mil reales (R$ 5,000.00) (5 mil reales) para individuos y diez mil reales (R$ 10.000.00) para personas jurídicas.

El Dimof recibe información sobre las cantidades globales mensuales que se movieron, siendo prohibida la inserción de cualquier elemento que hace posible identificar el origen o el destino de los recursos utilizados en las transacciones financieras.

Los datos recibidos son cruzados con la base de las informaciones de la Receita Federal con el fin de permitir seleccionar a los contribuyentes que tienen evidencia de irregularidades fiscales. Entonces la autoridad tributaria establece un proceso de fiscalización e invita al contribuyente para que proporcione los detalles sobre las diferencias. Sólo en caso de que el contribuyente se niegue a presentar la información o documentación solicitada, la autoridad fiscal puede ordenar a las instituciones financieras que les suministren los detalles de las operaciones financieras realizados por el contribuyente.

Actualmente, la Corte Suprema de Justicia (STF) está discutiendo en el marco de la constitucionalidad de la LC 105, relativas al suministro de información sobre los movimientos bancarios de los contribuyentes

a entidades financieras, directamente a las autoridades fiscales mediante un procedimiento administrativo, sin previa autorización judicial.

La tesis de la inconstitucionalidad de la LC 105 se fundamente en que proporcionar información directamente a las autoridades fiscales sobre movimientos financieros sin autorización judicial, sería una violación del secreto bancario del contribuyente, lo que atentaría contra principios constitucionales que garantizan la inviolabilidad y el secreto de los datos de los contribuyentes.

## 4. CONVENIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA ENTRE BRASIL Y LOS ESTADOS UNIDOS

El 7 de marzo de 2013, el Senado Federal de Brasil aprobó el Acuerdo para el Intercambio de Información tributaria (TIEA), celebrados entre Brasil y Estados Unidos el 20 de marzo de 2007. Así terminó el examen y aprobación del TIEA por el Congreso Nacional.

Estos acuerdos de intercambio de información tributaria, cuya celebración ha sido intensificada por el país en los últimos años, son fundamentales en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y el planeamiento tributario abusivo o agresivo, evitando la erosión de la base tributaria del país. Además, son valiosos instrumentos en la lucha contra el crimen organizado y lavado de dinero.

La orientación adoptada por Brasil, además de reflejar su mayor participación en los esfuerzos del grupo de los 20 países más ricos (G20) en la lucha contra los “paraísos fiscales”, se inserta en la tendencia mundial para una mayor colaboración entre las administraciones de los países en el ámbito tributario, especialmente para acompañar la globalización de los negocios y la movilidad del capital, de las personas y sobre todo de los servicios.

Una de las consecuencias de esta participación fue la adhesión de Brasil, el 3 de noviembre de 2011 a la “Convención sobre asistencia mutua Administrativa en materia fiscal” (“Convenio Multilateral”), en la parte relativa al intercambio de información la cual, ya cuenta con la participación de unos 50 países.

Específicamente, el TIEA firmado con Estados Unidos comprende en el caso de Brasil, los siguientes impuestos: impuesto sobre la renta de personas jurídicas y físicas (impuesto sobre la renta y el IRPF, respectivamente), contribución Social sobre las ganancias netas (CSLL), impuesto sobre productos industrializados (IPI), impuesto

sobre operaciones financieras (IOF), impuesto a la propiedad Territorial Rural (ITR), contribución al programa de Integración Social (PIS) y contribución Social para el financiamiento de la Seguridad Social (Cofins).

El TIEA no sólo prevé la posibilidad de intercambios de información, sino también ampliar el espacio para la cooperación entre las administraciones tributarias con respecto a las prácticas de fiscalización, respetando sus respectivas leyes nacionales.

Igualmente trata los costos involucrados en el cumplimiento de las solicitudes de la otra parte y, en consonancia con las posiciones adoptadas en acuerdos de naturaleza tributaria, los cuales tienen reglas estrictas para proteger la confidencialidad de la información proporcionada.

También se prevén situaciones donde la solicitud de la información podrá ser denegada y el mecanismo para la resolución amigable de problemas que surjan en su aplicación.

En fin, el TIEA sirve no sólo a los intereses de las administraciones tributarias respectivas, sino también observa estrictamente los derechos y garantías de los contribuyentes.

Además del TIEA y el Convenio Multilateral con Estados Unidos, Brasil recientemente firmó otros acuerdos con el mismo propósito con el Reino Unido y Uruguay. Al mismo tiempo, se han actualizado las disposiciones de intercambio de información de los acuerdos para evitar la doble tributación (ADT) que contemple la posibilidad del intercambio de información bancaria.

## 5. FATCA (FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT)

Promulgada en 2010 con el fin de reducir la evasión fiscal en los Estados Unidos y conforme con la legislación tributaria estadounidense, las cuentas en el extranjero han sido ampliamente debatidas en el contexto del mercado financiero global.

La Ley prevé que las instituciones financieras en todo el mundo controlen y reporten a las autoridades fiscales de los EU, información sobre las transacciones financieras de los ciudadanos, empresas y corporaciones estadounidenses que residen o trabajen fuera de ese país.

La medida determina no sólo la recolección y transmisión de información sobre movimientos financieros a las autoridades fiscales de los EU, como la aplicación de sanciones a los clientes que se negaran a autorizar tales procedimientos. La pena por dicho incumplimiento es de 30% de cualquier pago a realizarse para el depositante o inversionista, la institución financiera que no se adhiera al acuerdo, o si adherida no reporta correctamente la información, estará sujeta a la retención del 30% en pagos por cobrar desde la fuente original de los EU.

La legislación no solo incluye a los bancos, sino a todas las instituciones que aceptan depósitos, mantengan activos financieros en nombre de otros agentes (tales como custodios y cámaras de compensación) o tengan como actividad principal inversiones o valores o participaciones accionarias.

El Departamento del tesoro de Estados Unidos esta alentando a los países a firmar acuerdos bilaterales para el intercambio de información tributaria requerida por el Fatca. A cambio, ofrece reciprocidad. Es decir, a través de estos acuerdos, el fisco de los Estados Unidos recibe información relativa a los ciudadanos estadounidenses y envía al país signatario información bancaria de sus ciudadanos.

# TEMA 3

## AUDITORÍAS TRIBUTARIAS:
## PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL

**Tema 3**

# AUDITORÍAS TRIBUTARIAS: PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL

**Pancrasius Nyaga**
Comisionado de Impuestos
Internos a cargo de Grandes Contribuyentes
Autoridad de Ingresos
(Kenia)

***Contenido:*** *Resumen.- 1. Antecendentes.- 2. Organización y gestión de la función de auditoría.- 3. Herramientas de soporte para la implementación efectiva de la auditoría tributaria.- 4. Beneficios de los programas de auditoria de especializacion sectorial de mercado.- 5. Los retos de de los programas de auditoria con especializacion sectorial del mercado.- 6. Recomendaciones.- 7. Conclusión*

## RESUMEN

El gobierno de Kenia en gran medida depende de los ingresos tributarios para financiar su presupuesto. Cada año los ingresos fiscales se incrementan en un gran porcentaje.

Esto sobrepone mucha presión a la Autoridad de Ingresos de Kenia (KRA) para que cumpla con su obligacion de recaudar impuestos. La inmensa presión es parte de grandes esfuerzos de las empresas a gestionar sus asuntos fiscales con el fin de mejorar su cumplimiento.

Como resultado de la expectativa de ingresos altos, la KRA ha sido más innovadora en sus diversos programas que incluyen auditoría, cumplimiento, servicios a los contribuyentes y la misión de la KRA es ser una autoridad líder de ingresos en el mundo, respetada por su profesionalismo e imparcialidad. La agencia cuenta con aproximadamente 5,000 empleados.

## 1. ANTECEDENTES

La KRA es la principal agencia de cobranza de ingresos recaudando más de 96% de los ingresos ordinarios del gobierno de Kenia. La autoridad administra 18 leyes nacionales y también es la Agencia de recaudación para varias agencias gubernamentales. Los principales ingresos provienen de impuestos internos y aduanas.

El Departamento de Impuestos Internos (DTD) representa aproximadamente el 70% de los ingresos totales recaudados por la KRA. Durante el año fiscal que terminó en junio de 2013, el DTD recaudó.541 millones Kshs (USD$ 7 billones) o 70% de los ingresos fiscales totales. Los impuestos recaudados por actividades de auditoría fueron aproximadamente 4% de la recaudación de impuestos internos[1]. El 30% restante de la recaudación de impuestos es a través del Departamento de Aduanas.

Existen muchos factores que actúan como obstaculos para alcanzar la meta anual trazada, entre estos se incluyen la evasión fiscal, la planificación fiscal, las exenciones y remisiones de impuestos otorgadas por el gobierno, el pobre desempeño económico, una legislación tributaria desfavorable, etc.

Para cumplir con los muchos desafíos asociados con recursos limitados y las expectativas de un mayor rendimiento relativos a las recaudaciones o a la generación de ingresos, la administración se ha embarcado en una agenda de transformación que se basa en soluciones de negocio y la aplicacion de tecnología. Con este fin, a través del sistema integrado de administración tributaria (iTax) que se inició en el año 2009 se espera entregar nuevas soluciones de negocios que permitan la presentación en línea de declaraciones de impuestos y pago de impuestos, proporcionando datos para la evaluación, la investigación, análisis y riesgo. Estos permitirán un enfoque flexible basado en el riesgo de auditoría y la gestión del cumplimiento. Las mejoras del sistema de información permitirán a la administración tributaria hacer un uso más eficiente de los recursos financieros y humanos con el objetivo de mejorar los rendimientos de las auditorias y los resultados de cumplimiento.

La administración tributaria keniana también ha sido capaz de utilizar la cooperación administrativa internacional en la lucha contra la evasión fiscal y la evasión a través de acuerdos de precios de transferencia. Para ello el país ha firmado varios acuerdos de doble tributación (CDT) y también es miembro del Foro Mundial para el intercambio de información para efectos fiscales. Igualmente tiene legislación que permite firmar acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEA).

El programa de auditoría de la KRA ha mejorado significativamente sus actividades en los últimos años para hacer frente a los riesgos emergentes y mejorar su eficiencia.

1 *Kra business analysis unit 2012/2013*

## 2. ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA

Para lograr eficiencia y eficacia, la KRA ha dividido sus operaciones DTD en dos departamentos;

a) Oficina de grandes contribuyentes (LTO)
b) Medianos y pequeños contribuyentes (MST)-incorporando una oficina de medianos contribuyentes (MTO) similar a la LTO

Los MST forman parte de las entidades cuya facturación no excede el umbral específico e incluye propietarios, sociedades, fideicomisos y corporaciones. También incluyen personas que tienen empleo y otros ingresos.

Los bancos e instituciones financieras, agencias gubernamentales, compañías de seguros y de exploración de petróleo están todos bajo la LTO independientemente de su facturación. Además de los contribuyentes en estos sectores, otros contribuyentes en la LTO son aquellos que mantienen un volumen de negocios superior a los contribuyentes que califican como MST.

Los dos departamentos comparten la Unidad de Política de Auditoria que supervisa los estándares y calidad de las auditorías.

La KRA ha segmentado aún más los contribuyentes dentro de la LTO en los siguientes sectores;

1. Los 25 principales
2. Los bancos y compañías de seguros
3. Fabricantes - alimentos y otros
4. Impuestos Internos
5. Transporte, petróleo y vehículos de Motor
6. Agricultura y mayoristas
7. Gobierno y construcción
8. Minería y exploración de petróleo y Gas

También hay equipos de expertos en el área de precios de transferencia y transacciones internacionales y auditorías computarizadas que prestan apoyo en las auditorías que tengan estas características.

Basado en la segmentación de los contribuyentes arriba mencionada, se ha desarrollado un concepto de los Programas de especialización sectorial de mercado (MSSP) para centrarse en el desarrollo de examinadores altamente capacitados para segmentos de mercado especificos. Esto proporciona un cambio en el enfoque realizado

de las actividades de auditoría y cumplimiento. En los últimos años muchas de las autoridades fiscales han adoptado el concepto de MSSP como una herramienta de gestión de auditoría. El objetivo general es organizar, donde sea práctico, la actividad de cumplimiento en segmentos del mercado. Un segmento de mercado puede ser una industria, como la minería, una profesión, como los contadores o un problema como el de precios de transferencia.

El refinamineto y la complejidad de los asuntos financieros de los contribuyentes y las prácticas de cumplimiento generalmente varian según la naturaleza y el tamaño de la empresa. Para la aplicación efectiva de MSSP la administración tributaria debe garantizar que el personal de la auditoría posee información sobre el segmento para que las auditorías se realicen de manera eficiente, efectiva e inteligente.

El 5to.Tema del Plan Corporativo de la KRA es lograr la excelencia en la administración tributaria a través de renovación organizacional, la innovación y el afianzamiento de las mejores prácticas en la gestión del rendimiento, la prestación de servicios y el uso de la tecnología para mejorar los procesos de administración tributaria. En este sentido, la KRA ha establecido estrategias para lograr los objetivos de recaudacion través de una mejor estrategia de cumplimiento, de enfoques innovadores para mejorar la cobranza en sectores con bajos niveles de cumplimiento y ampliándolo dentro de los diferentes sectores empresariales

La KRA ha adoptado la segmentación de los contribuyentes para organizar los recursos según la industria (por ejemplo fabricación, minería, construcción, industria hotelera, etc.). En 2008 se iniciaron los cambios en los programas de auditoría y cumplimiento para alinear la misma a segmentos específicos y se ha mejorado para crear una estrategia más sólida y concentrada para cada segmento en particular.

Mientras que el establecimiento de la oficina de grandes contribuyentes (LTO) y medianos contribuyentes (MTO) han abordado significativamente los riesgos de cumplimiento, la KRA ha considerado necesario ir más allá de la mera estructura y estrategias alineadas con las cuestiones de auditoría y cumplimiento en cada segmento de los contribuyentes. Esto se realiza a través del análisis de riesgo del sector específico proporcionando una guía para el proceso de selección de casos de auditoría mediante el uso de un mecanismo de puntuación y ponderación para asignar los puntos en diversos indicadores que permitan la identificación de más contribuyentes propensos al riesgo. Basándose en los resultados, los contribuyentes con los puntos más altos dentro de los segmentos específicos serán prioritarios para las auditorías.

Por ultimo, para que los programas de auditoría y cumplimiento sean efectivos, los mismos requieren personal capacitado, infraestructura de tecnología de información versátil así como una cultura de pago de impuestos. Por lo tanto, es imperativo que cada administración tributaria deba esforzarse por desarrollar la capacidad de su personal mediante la capacitación y la exposición a mejores prácticas, invertir en tecnología de la información y poner en marcha un programa de educación al contribuyente. Aunque mucho se ha hecho en el fortalecimiento de la administración tributaria de Kenia, aún existen algunos desafíos para el personal técnico como lo es la infraestructura de tecnología de información que está todavía muy por debajo de los mejores estándares de práctica, así como los bajos niveles de cumplimiento entre los contribuyentes.

Contar con entrenamiento eficaz y específico, mejorar la tecnología de la información y la educación al contribuyente permitirá a la administración tributaria hacer más eficiente el uso de sus recursos humanos y financieros con el objetivo de mejorar la recaudación y los resultados de cumplimiento, así como, lograr un programa mas eficiente de auditoria desde una perspectiva de riesgo e inversión

Este documento explicara cómo la administración tributaria keniana ha incorporado el concepto de programas de especialización sectorial de mercado para ayudar a abordar los riesgos de cumplimiento tributario a través de iniciativas de auditoría dentro del Departamento de impuestos nacionales. Identificará el impacto que la KRA ha creado a través de la implementación de estrategias de auditoría en relación con el tema.

El programa de auditoría fiscal realiza una serie de funciones importantes, incluyendo las siguientes;

- **Promover el cumplimiento voluntario:** El programa busca lograrlo recordando a los contribuyentes que aquellos que abusan del derecho tributario serán detectados y debidamente sancionados. Esto reduce el incumplimiento y crea confianza en la comunidad en general.
- **Detectar el incumplimiento a nivel de contribuyente individual:** Al concentrarse en las principales áreas de riesgo y en los contribuyentes individuales que son potenciales evasores, a través de las auditorias se muestran declaraciones de impuestos erroneas y recaudaciones adicionales. .
- **Reunir información de inteligencia**: La información obtenida durante las auditorías de campo se utiliza para benchmarking y posteriormente para combatir los esquemas de evasión.

- **Educar a los contribuyentes**: las actividades del programa de auditoría también incluyen Educación al contribuyente mediante la aclaración de la aplicación de la ley para los contribuyentes y para identificar las mejoras necesarias para el mantenimiento de registros y por lo tanto puede contribuir al mejor cumplimiento de los contribuyentes en el futuro.
- **Identificar las áreas de la ley que requieren modificaciones:** el programa de auditoría también resalta áreas ambiguas provocando dificultades para el cumplimiento. La autoridad haría propuestas de modificacion.

El objetivo estratégico de todas las auditorías realizadas por la administración es lograr un equilibrio en la cobertura, calidad y disuasión.

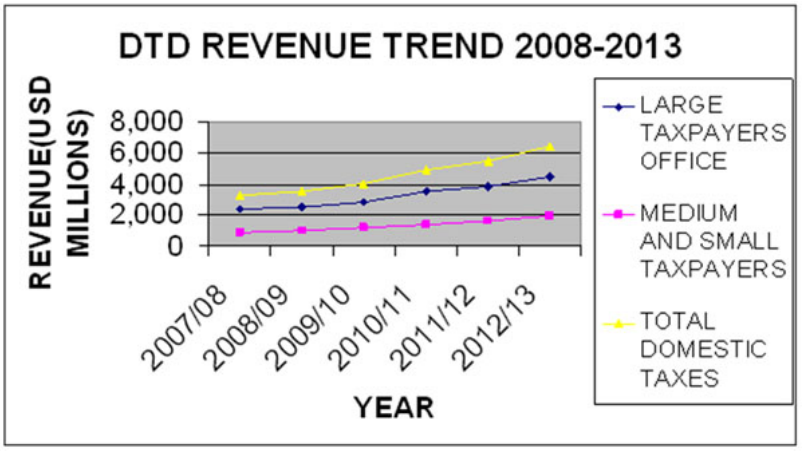
## 3. HERRAMIENTAS DE SOPORTE PARA LA IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA

La KRA ha progresado significativamente en su objetivo estratégico de reducir la evasión fiscal mediante el mejoramiento de los procesos de control de cumplimiento aplicando mejores prácticas en todas sus operaciones. Específicamente la administración se ha centrado en;

a) El uso de tecnologías de la información y la comunicación (TIC)
b) Organizando las funciones principalmente alrededor de los segmentos de los contribuyentes
c) Estrategias y técnicas de auditoría basadas en el riesgo
d) El uso de benchmark de la industria y el desarrollo de guias tecnicas de auditorias sectoriales (ATG)

Los cambios en las estrategias y la reestructuración de la operación han llevado como resultado un crecimiento significativo en la recaudación de impuestos, como se muestra en el siguiente gráfico[2]

2 *La recaudación del Departamento de ingresos internos se duplico entre 2008 y 2013*




El crecimiento ha sido en gran parte debido a las auditorías intensivas y adherencia al plan anual de auditoría.

Este documento presenta algunas de las herramientas estratégicas que la administración tributaria ha empleado en sus operaciones.

### 3.1 Sistemas informáticos

La Administración Tributaria de Kenia ha dado máxima prioridad a las TIC para la modernización de sus operaciones. Las TIC tienen la responsabilidad de apoyar las funciones de auditoría y de cumplimiento. La estrategia TIC de la administración tributaria determinó que la automatización era un facilitador para el Programa de modernización y reformas de la administración de ingresos (RARMP). La estrategia se basa en el compromiso de aprovechar la administración de la información empresarial y de la tecnología para brindar servicios con mayor eficiencia. La KRA se enfoca en la completa automatización de la autoridad para garantizar que los sistemas estan completamente integrados lo que permite una vision única del contribuyente y la plena utilización de la misma para mejorar las actividades de cumplimiento y auditoría. Hasta la fecha la estrategia de automatización ha dado lugar a una serie de logros especialmente en relación con operaciones de impuestos nacionales. Un sistema de integrado de gestion tributaria (I-Tax) ha sustituido el sistema manual. Los objetivos del I-Tax es ofrecer servicios eficientes y eficaces a los contribuyentes y al público y reducir la interacción con el personal, facilitar el intercambio transparente de información de la KRA y de terceros para los cruces de datos con el fin de detectar el incumplimiento y para facilitar la aplicación combinada de acciones y así proporcionar una visión única del contribuyente.

Hasta la fecha el registro en línea y los módulos de presentación se han completado mientras que los próximos pasos se centrarán en las operaciones de back-office incluyendo los modulos de riesgo del perfil del contribuyente.

Es la visión de la administración de ingresos que en el futuro las TIC se conviertan en la columna vertebral común para enlazar a los interesados, los proveedores de servicios, las agencias del gobierno, sus funciones y servicios, para que puedan lograr resultados públicos que ninguna agencia sola podría hacerlo. Los clientes que deseen realizar transacciones electrónicamente con la administración tributaria seran capaces de hacerlo. Nuevas formas de tecnología – especialmente recursos basados en la web- se convertirán en herramientas vitales permitiendo a los clientes que trabajen con la autoridad para acceder a la información y resolver problemas. Los contribuyentes reciben reembolsos, pagos y realizan sus consultas sin tener que hacer una cita, esperar en una cola o conducir por la ciudad.

Además la estrategia de la administración tributaria prevé que la autoridad trabaje en estrecha colaboración con otras agencias de registro del gobierno incluyendo el Ministerio responsable de inmigración y registro, el registro de empresas y la oficina nacional de registro entre otras para garantizar la inter conectividad de los sistemas de información. Esta medida garantiza que la información en estos sistemas se utilize para lograr el cumplimiento de las personas no registradas.

### 3.2 Programa de especialización sectorial de mercado

La administración tributaria keniana ha tomado medidas para mejorar su conocimiento del comportamiento de los contribuyentes mediante el mantenimiento de perfiles de segmentos de mercado de sus contribuyentes.

El fundamento para la organización de las funciones de auditoría y cumplimiento alrededor de segmentos de contribuyente es que cada grupo de contribuyentes tiene diferentes características y comportamientos de cumplimiento tributario y, en consecuencia, presenta riesgos diferentes para la autoridad tributaria. Con el fin de gestionar eficazmente estos riesgos, la administración tributaria ha desarrollado estrategias apropiadas a las características únicas y los problemas de cumplimiento presentados por cada grupo de contribuyente. La administración tributaria considera que agrupar los segmentos dentro de una estructura de gestión unificada aumenta las

perspectivas de mejorar los niveles de cumplimiento. Mientras que la aplicación del modelo "sectorial" de contribuyentes está todavía en sus primeras etapas, en Kenia, la implementación parcial ha sido realizada mediante la creación de unidades dentro de los programas de auditoría y cumplimiento de los grandes contribuyentes

Cuando se detecta un riesgo de cumplimiento de un contribuyente, las características de ese contribuyente como por ejemplo, su profesión específica y ratios financieros, podrían utilizarse para enmarcar los parámetros de selección de otros contribuyentes para su auditoría. Los perfiles de riesgo también ayudan a comparar el desempeño fiscal durante períodos sucesivos y para establecer patrones y tendencias que pueden no ser visibles a través del examen de cuentas tributarias individuales.

Los perfiles de los contribuyentes en los respectivos segmentos también han ayudado a la administración tributaria en la determinación de estructuras y estrategias adecuadas para tratar el cumplimiento tributario. La administración ha establecido así auditorías de un sector específico y equipos de cumplimiento. Segmentos de mercado individuales se asignan a examinadores con experiencia en auditoria, con entrenamiento para la investigación en el sector específico.

El programa de especialización sectorial de mercado ha permitido a la administración tributaria de Kenia

- establecer los benchmarks de la industria, que se utilizan para la tasa de rendimiento de los contribuyentes contra los promedios de la industria y sus pares. La comparación sirve solamente como un indicador de riesgo y no como una medida de impuestos no pagados.
- evaluar la efectividad de la actividad de auditoría.
- identificar aquellos contribuyentes o sectores que tienen un historial de buen cumplimiento y por lo tanto no considerarlos para una auditoría, centrándose en las áreas de cumplimiento deficiente. Por ejemplo, no ha sido difícil establecer los sectores más propensos a la no presentación, a la nula presentación o reincidentes.
- mejorar la relación entre la administración tributaria y los clientes (los contribuyentes).
- aumentar la tasa de cumplimiento voluntario y
- hacer el proceso de auditoría más eficiente y eficaz.

### 3.3 Perfiles de Riesgo como una herramienta para mejorar la selección de casos para ser auditados

El programa de auditoría utiliza una identificación y determinación sistemática de los casos de auditoría por mérito basado en ciertos factores de riesgo definidos. Esto se hace mediante la agregación y análisis de numerosos y dispares elementos de información y en ese sentido los posibles impactos sobre el comportamiento de cumplimiento tributario que en efecto proporciona la inteligencia necesaria que debe impulsar el desarrollo de estrategias de tratamiento (auditoría) del riesgo. El análisis de riesgo sistemático se realiza para cada segmento de contribuyentes.

El programa de auditoría ha desarrollado un marco para proporcionar una guía de perfiles de riesgo claramente definidos para su uso en la selección de casos de auditoría.

Antes de desarrollar los perfiles del riesgo los criterios para la selección de casos para auditoría se realizó al azar basándose en las declaraciones recibidas. La falta de guía de perfiles de riesgo claramente definidos creó una situación donde los auditores seleccionaron a menudo casos de auditoría mediante el uso de la última auditoría como la única base para la selección de casos. Esto significó que la mayoría de los contribuyentes nunca fueron auditados y también creó problemas de integridad ya que la selección para auditoría se dejo a los criterios de los auditores y sus supervisores.

Aunque los perfiles de riesgo se han aplicado durante años, este enfoque ha enfrentado muchos desafíos debido principalmente al hecho de que es un proceso manual ya que la administración tributaria todavía sigue automatizando sus sistemas de auditoría. Los principales problemas que se han encontrado utilizando este sistema son:

- El aumento del número de contribuyentes al pasar los años debido a las estrategias de contratación agresiva de la administración.
- El comportamiento errático de cumplimiento de los contribuyentes
- El dinamismo tecnológico dentro del entorno operativo

Además de lo anterior, a menudo la ejecución de los casos seleccionados no siempre se ha guiado/centrado hacia los indicadores de riesgo identificados, debido a la falta de parámetros de priorización. Además no hemos estado en la posición para seleccionar todos los contribuyentes con ciertos criterios bien definidos.

A pesar de los desafíos, el sistema ha proporcionado guias para mejorar el proceso de selección de casos para auditoría a través de un mecanismo de puntuación y ponderación que asigna puntos de varios indicadores que permiten identifiar a los contribuyentes más propensos al riesgo. Basándose en los resultados, los contribuyentes con los puntos más altos son priorizados para una acción inmediata.

El sistema de gestión de riesgo se ha basado en la suposición de que el personal de auditoría;

- Comprende bien el comportamiento de riesgo de nuestros contribuyentes
- Conoce adecuadamente todos nuestros procesos de trabajo, los vínculos y los resultados esperados
- Son conscientes y comprenden las variables y parámetros de riesgo definidos
- Tienen la posibilidad de seleccionar los casos cuya tendencia varía de la norma
- Tienen experiencia y comprenden completamente lo que se espera al abordar los vacios (riesgos priorizados).

El sistema fue desarrollado inicialmente en 2008 y se ha mejorado con los años. Se espera que la aplicación de este sistema sea la base en la cual se construirá en el futuro un sistema computarizado para la selección de casos.

El sistema de selección de riesgo basado en casos clasifica los riesgos en dos niveles;-

- Riesgo de cartera/grupo
- Riesgo de contribuyente individual

Bajo el riesgo de la cartera de grupo, los contribuyentes se clasifican en varias categorías basadas en ciertos factores de riesgo que son comunes a la agrupación y se consideran importantes en la gestión del cumplimiento tributario. Por ejemplo, los factores de riesgo pueden basarse en los siguientes criterios;

**a) Propiedad de una empresa**

Esto se basa en la premisa de que la motivación para evadir impuestos es probablemente influenciada por la forma y gestión del negocio. En asociaciones y dueños individuales, los principales beneficiarios de la evasión fiscal tienen mayor participación en la gestión de la empresa. Por lo tanto deben llevar más altas calificaciones de riesgo. Las empresas privadas también son propensas a tener una alta participación en la gestión. Sin embargo están obligadas a someterse a auditorías y presentar declaraciones con el registro de empresas.

Las empresas públicas (cotizadas) tienen estructuras de gobernanza avanzadas que son aplicadas por la Autoridad del Mercado de Capital. Están obligadas a cumplir con un código de gobierno corporativo. Se limita la participación de los propietarios en la gestión y por lo tanto, se reduce la motivación para evadir impuestos.

Las otras categorías identificadas en esta categoría y que tienen niveles relativamente bajos de cumplimiento incluyen asociaciones, sociedades cooperativas y fideicomisos y sociedades anónimas

**b) Existencia de un marco regulatorio**

Algunos sectores tienen marcos regulatorios separados en diferentes legislaciones. Esto resalta su importancia por ser de interés público. Estos sectores incluyen a los bancos, compañías de seguros, sociedades corporativas y a los fondos de jubilación.

Como consecuencia de esta regulación adicional puede ser apropiado asumir que esos sectores serán menos riesgosos que aquellos sin estas regulaciones. Este marco normativo cubre los aspectos financieros y de gobierno corporativo. Es importante señalar que sólo los bancos y compañías de seguros tendrán un estricto reglamento por esta clasificación. Otros organismos en esta categoría son considerados riesgosos porque se regulan únicamente bajo parametros éticos, por ejemplo, abogados, médicos y contadores, mientras que la regulación del resto no se considera suficientemente estricta.

**c) Auditores/Agentes fiscales**

Mientras que los auditores son regulados, sus operaciones difieren en ciertos aspectos. Su independencia de los clientes puede ser impugnada, habida cuenta de que se benefician con el arreglo y que su puesto en la oficina depende en gran medida de los dueños de los negocios. Los auditores pueden tener diferentes normas de control de calidad interno e lo que hace que la calidad de su trabajo sea diferente.

Por lo tanto, es posible identificar similitudes en el comportamiento tributario de las empresas con los mismos agentes fiscales/auditores. Es por ello que es importante que los auditores identifiquen los casos de malas prácticas y sobre esta base adjuntar la calificación de riesgo de los auditores basados en la frecuencia y magnitud de las malas prácticas relacionadas con los impuestos tal y como se observa a partir de experiencias pasadas.

**d) El riesgo del Sector**

Diversos sectores son caracterizados según ciertos factores de riesgo y ciertas clasificaciones.

La clasificación del Sector se basa en la naturaleza del negocio, ya que negocios similares enfrentan retos y transacciones similares. Por lo tanto, es posible que tengan comportamientos tributarios similares.

La complejidad de las transacciones en ciertos sectores les hace propensos a la evasión fiscal. Por lo tanto se pueden asignar calificaciones de riesgo basandose en la percepción de la complejidad del sector de experiencias pasadas.

El rendimiento del sector tributario también es un indicador de evaluación de riesgo importante. Un sector que ha llevado a cabo consistentemente por debajo de la meta de ingresos del sector puede presumirse que tenga una mayor calificación de riesgo.

El Perfil de riesgo del contribuyente se lleva a cabo sobre la base de criterios específicos que pueden incluir lo siguiente;

- Registro del pasado desempeño fiscal
- Rendimiento financiero
- Complejidad de la estructura y las operaciones de la empresa/ contribuyente
- Frecuencia de cambio del agente fiscal /Auditor

Para tener los perfiles de los contribuyentes mediante los parámetros arriba expuestos, los oficiales de auditoria están obligados a preparar un informe de riesgo para cada contribuyente especificando lo siguiente:

- Nombre y número de identificación del contribuyente;
- El segmento tributario y la clasificación de riesgo del contribuyente;
- Impuesto y períodos a ser auditado;
- Los nombres de las personas que preparan, revisan y aprueban el informe;
- Análisis financiero comparativo, destacando los patrones, tendencias, y Variaciones;
- La percepción de riesgo (*razón para la auditoría*) [3]

3 *Detalle de áreas especificas durante las auditorias*

### 3.4 Benchmarking de la industria y Guia de técnica de auditoría

Benchmarking es un proceso de comparar el rendimiento de un contribuyente a la de otros contribuyentes en la misma industria o sector utilizando criterios objetivos. Este proceso implica la comparación de ciertos aspectos del rendimiento del negocio de un contribuyente con el estándar en la industria. Los estándares de la industria generalmente se basan en el promedio de ratios de producción así como en los cocientes de Contabilidad básica, calculados usando datos de años completos de Estados financieros presentados por los contribuyentes. Las normas derivadas son utilizadas por auditores fiscales para benhmark a los contribuyentes individuales. La intención de tal comparación es detectar que tan grande es el margen de divergencia de las normas identificadas.

Los benchmarks de la industria se utilizan para refinar los criterios de selección de casos.

La administración tributaria keniana ha desarrollado criterios específicos de industria para los siguientes sectores;

- Impuestos especiales-fabricantes de licores
- Fabricantes de alimentos-maíz y trigo de harina
- Fabricantes de plásticos.

El uso de benchmark de la industria juega un papel importante ayudando a los oficiales de auditoría para que identifiquen posibles casos de evasión, los auditores aplican las benchmarks de la Industria para lograr los siguientes objetivos:

- Mejorar sus criterios de selección de casos de auditoría basados en riesgos mediante la identificación de promedios para los grupos de actividades, y por lo tanto, las empresas que varían significativamente de estos promedios.
- Determinar las razones de las variaciones dentro de una industria e identificar medidas que deberían adoptarse para corregir los problemas y mejorar las prácticas de negocios, en particular aquellas relacionadas con el registro contable, la contabilidad y las divulgaciones.
- Asegurar que todos los contribuyentes dentro de un sector paguen justamente y equitativamente su parte de los impuestos y promover el cumplimiento de las leyes fiscales locales y la legislación comercial.

La KRA no ha desarrollado guías de técnica de examen específico (ATG) con excepción de la guía de auditoria del sector inmobiliario que está todavía en fase de desarrollo. Se espera que una vez desarrollada, esta guía orientara las auditorías dentro del segmento inmobiliario que está dentro de los MST. Se espera que a futuro la KRA desarrollara un sistema similar para todos los segmentos del mercado para guiar al personal de auditoría en el examen de los ingresos, para entrevistas técnicas y para la valoración de las pruebas.

Los retos que la administración ha experimentado en el desarrollo del benchmark es la disponibilidad de datos, la falta de homogeneidad dentro de los segmentos del mercado, así como la dificultad de conseguir el tamaño de muestra estadísticamente relevante. Sin embargo, se espera que la KRA supere la mayoría de estos desafíos alcanzando la completa automatización y disponiendo de herramientas de minería de datos eficaz para darle una fuerte indicación de la composición y las características del comportamiento de sus contribuyentes y por lo tanto poder tomar correctas decisiones operacionales y de gestión de riesgo para asi lograr el cumplimiento de los contribuyentes.

El otro gran reto se centra en cómo que se utilizan los resultados del proceso de benchmarking. Esta etapa es a menudo más importante que el propio proceso de benchmarking. Porque, si no se aplica al negocio lo que dio como resultado del proceso de benchmarking, todo el ejercicio sera inútil.

En primer lugar el reto es lograr las acciones correctas de los resultados del proceso y la ejecución efectiva de estas acciones. Para lograr esto, todos los niveles de la organización deben estar comprometidos en cumplir con la misma, así como debe haber una cultura para aceptar el cambio debido a las nuevas acciones. Esto sigue siendo una preocupación importante para la administración. La clave para el éxito de cualquier proceso de benchmarking es establecer una cultura y un proceso de mejoras continúa. La administración tributaria ha establecido un Programa de cambio de cultura (CPP) en toda la organización para lidiar con este problema que afecta las operaciones de cada organización. Como un punto de aprendizaje dominante, las organizaciones que piensan en el proceso de benchmarking como un ejercicio de una sola vez seran propensas a fallar.

El valor real de un ejercicio de benchmarking se percibe al aprender de los resultados del programa, aplicando dichas recomendaciones, realizando un seguimiento del éxito de las acciones y mejorando continuamente en base a los resultados de esas acciones.

Sin embargo, el tema más polémico es: *¿qué pasa después?* Al final, el benchmarking solo proporciona indicadores de riesgo y se espera que guíe al equipo de auditoría en las áreas de enfoque.

Desafortunadamente el uso de benchmarking como una herramienta de auditoría en Kenia sigue siendo bastante bajo. Las posibilidades de que una nueva Directiva ofrezca cambios son mucho mayores.

## 4. BENEFICIOS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA DE ESPECIALIZACION SECTORIAL DE MERCADO

Existen varias ventajas procedentes de la estructuración de las auditorías en el sector o segmento del mercado base y estos incluyen;

a) Existen capacitaciones centradas en la especializacion del personal. Esto conduce a una alta calidad del personal que trata con temas específicos del sector.
b) el proceso facilita el benchmarking sobre la base de segmento de la industria o el mercado que proporciona una buena base para futuras auditorías.
c) las auditorías son seleccionadas después de determinar los perfiles de riesgo La segmentación de mercado guía este proceso.
d) el proceso conduce a una mejor comprensión de los segmentos específicos del mercado resultando en mayor cobertura del caso.
e) las controversias derivadas de las auditorías fiscales se reducen al mínimo ya que los resultados de la auditoría son más objetivos debido a la mejor comprensión de las cuestiones de incumplimiento. Esto conduce a la rápida conclusión de casos con perfiles para auditoría.
f) el nivel de cumplimiento voluntario se ha mejorado una vez que los contribuyentes se dan cuenta que los funcionarios tributarios más que nunca entienden sus problemas particulares de la industria.
g) los programas de auditoría de especialización sectorial de mercado resultan en mayores rendimientos en las auditorías y en última instancia, esto conduce a una mayor recaudación por la autoridad. Esto es un beneficio muy positivo porque el objetivo fundamental de la autoridad fiscal es lograr una mayor recaudación.

## 5. LOS RETOS DE DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA CON ESPECIALIZACION SECTORIAL DEL MERCADO

Los siguientes son los principales desafíos que enfrenta la KRA en sus programas de auditoría de especialización sectorial;

a) El personal no tiene la capacitación adecuada para llevar a cabo auditorías a sectores emergentes y especializados tales como la minería, la exploración de petróleo y gas.
b) desarrollar benchmarks del segmento de mercado lleva tiempo debido a la falta de datos macro-economicos que luego impactan negativamente en el logro de los beneficios previstos a corto plazo.
c) resistencia al cambio por el personal porque el proceso conlleva nuevas maneras de llevar a cabo actividades de auditoría es decir, auditorias basadas en riesgo en contraposición a las auditorías integrales.
d) riesgo de concentrarse en la auditoría de los casos de sectores donde el personal esta mejor capacitado a expensas de los sectores nuevos y emergentes donde no se tiene dicho personal y no se realiza el proceso de benchmarking. Esto puede llevar a bajos niveles de cumplimiento en los sectores 'olvidados' impactando negativamente en la recaudación global.
e) las limitaciones de los recursos necesarios para financiar la tecnología y la automatización es un factor crítico para el éxito en este proceso.

## 6. RECOMENDACIONES

Para que la KRA tenga programas de auditoria con especialización sectorial de mercado, se proponen las siguientes recomendaciones;

a) Capacitar al personal para tratar a los sectores nuevos y emergentes y asi obtener mejores resultados en la auditoría. Esto mejorará los rendimientos de la auditoría y posteriormente el cumplimiento voluntario.
b) una financiación adecuada para adquirir nueva tecnología y automatización para hacer efectivo el proceso.
c) introducir programas de gestión de cambios para que el personal pueda adoptar nuevas formas de llevar a cabo actividades de auditoría.
d) benchmarking contra las mejores prácticas internacionales en esta área y adoptar específicamente lo que las autoridades de ingresos en esta área han logrado.

## 7. CONCLUSIÓN

La visión de la KRA es;

"Ser la autoridad de ingresos lider en el mundo respetada por su profesionalismo integridad e imparcialidad".

De acuerdo con la visión expuesta, la KRA continuamente se esfuerza por ser innovadora con el fin de cumplir con su objetivo principal de lograr una mayor recaudación. Esto necesita una reingeniería en los procesos y una inversión en nuevas tecnologías. La presión para cumplir con estos objetivos es cada año mayor.

Los programas de auditoría de especialización sectorial de mercado es parte de la reingeniería del proceso de auditoría con miras a aumentar el nivel de cumplimiento y posteriormente aumentar la recaudación. Por lo tanto es importante lidiar con los desafíos encontrados en esta area y hacer efectivo el proceso ya que es un largo camino para asegurar que la KRA cumpla con su objetivo.

Este proceso es parte de las actuales iniciativas que incluye los Programas de Modernizacion y Reformas de la Administracion de Ingresos (RARMP) cuyo objetivo primordial es mejorar la recaudación.

**Tema 3**

# AUDITORIAS TRIBUTARIAS: PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL

**Karina Venier**
Subdirectora General de la Subdirección General
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

***Contenido:*** *I. Introducción. II El nuevo enfoque de control y fiscalización. III. Administración de riesgo. IV. Las TICs y la adaptación al cambio de las administraciones tributarias. V. La segmentación estructural de las funciones de control y fiscalización. VI. La segmentación de mercado aplicada a la especialización por sectores económicos. VII. La segmentación en la cadena de generación del hecho imponible y de la obligación tributaria. VIII. Nueva estrategia de fiscalización. Programa especial de fiscalización 2013. IX. El rol de las áreas de investigación dentro del nuevo paradigma. X. Matriz de riesgo jurisdiccional. Uso de la información para fiscalización. XI. Conclusiones y desafíos.*

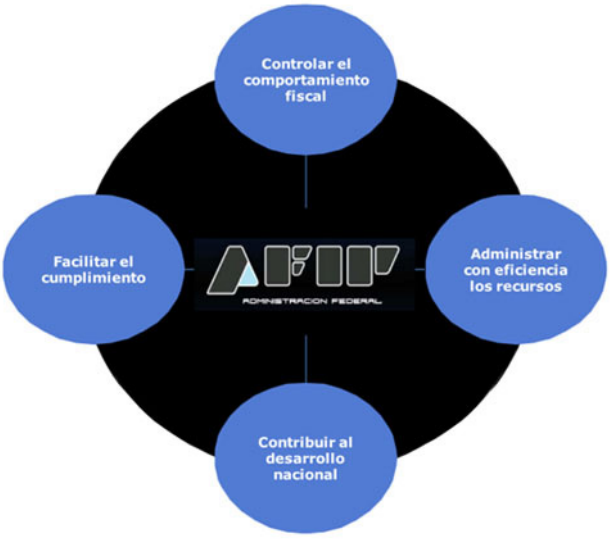
## I. INTRODUCCIÓN

La Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina ha adaptado la organización operativa, administrativa y estructural del organismo, para generar condiciones de funcionamiento apropiadas que le permitan el desarrollo de auditorías tributarias, en el marco del Plan Estratégico para el período 2011-2015.

El objetivo es fortalecer a la Administración Tributaria para combatir la evasión y ampliar la base de contribuyentes y operaciones controladas a partir de una impronta activa y expeditiva. En este sentido, la implementación de tecnologías de la información y comunicación –denominados TIC- que facilitan progresivamente el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos ha permitido profundizar los controles y una adecuada planificación de la recaudación.

Los cuatro objetivos estratégicos: 1) facilitar el cumplimiento; 2) controlar el comportamiento fiscal; 3) administrar con eficiencia los recursos y 4) contribuir al desarrollo nacional, basados en la visión y la misión del organismo, resumen las áreas prioritarias en las que la

institución se encuentra abocada para lograr un salto de calidad en los servicios ofrecidos a la comunidad y al Estado, potenciando sus capacidades de control recaudatorio, de fiscalización y de servicio, marcando así la primera segmentación en función de lineamientos estratégicos.




**Fuente:** AFIP, Plan Estratégico 2011-2015, pág. 6.

A continuación se describen los cuatro objetivos estratégicos, debiendo prestar atención al primero de ellos, respecto del cual se abordará el nuevo enfoque de segmentación propuesto por el organismo para las acciones de control.

**Fuente:** AFIP, Plan Estratégico 2011-2015, pág. 8.

## II. EL NUEVO ENFOQUE DE CONTROL Y FISCALIZACIÓN

La Administración Federal de Ingresos Públicos tiene como visión la aplicación, percepción, control y fiscalización de los tributos nacionales, los recursos de la seguridad social y las actividades relacionadas con el comercio exterior; promoviendo el cumplimiento voluntario, el desarrollo económico y la inclusión social en la República Argentina.

En tal sentido, resultan prioritarias las actividades orientadas a prevenir las operaciones informales, el ocultamiento de la capacidad contributiva y el fraude. Para ello las Administraciones Tributarias, basadas en principios de justicia y equidad, tienen que ir aggiornando su estrategia para diseñar y aplicar medidas disuasivas y correctivas que aumenten el riesgo de detección y efectiva sanción de las acciones ilegales, de modo que el cumplimiento voluntario resulte siempre la opción más atractiva.

**La Función de Control y Fiscalización**, abarca la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones de los administrados, tanto las sustanciales de pago de impuestos como las formales o administrativas; especialmente aquellas que dan origen a las brechas de cumplimiento. En tal sentido, comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de tributos.

El proceso de mejora continua tiende a profundizar las medidas estructurales y sistemáticas que conduzcan al aumento del cumplimiento fiscal, tanto en la exteriorización de la capacidad contributiva como en la correcta declaración y pago de las obligaciones fiscales.

En resumen, el objetivo de controlar el comportamiento fiscal implica llevar a cabo las siguientes estrategias asociadas:

1. Fortalecer la gestión primaria de control.
2. Potenciar la fiscalización y verificación presencial.
3. Inducir sistemáticamente al cumplimiento.

## III. ADMINISTRACIÓN DE RIESGO1

La tendencia de las Administraciones Tributarias durante la última década ha sido la planificación del control tributario a través de la Administración de Riesgo. Esta técnica se difunde a partir de la necesidad de utilizar eficientemente los recursos estatales destinados a la recaudación fiscal en un mundo de negocios cada vez más globalizado y complejo.

La gestión de riesgos de cumplimiento parte de la premisa que las Administraciones Tributarias deben buscar el nivel máximo de efectividad fiscal, y para ello, disponen de recursos limitados. Lo que genera la necesidad de establecer prioridades a la hora de decidir una actuación administrativa, atendiendo tres variables:

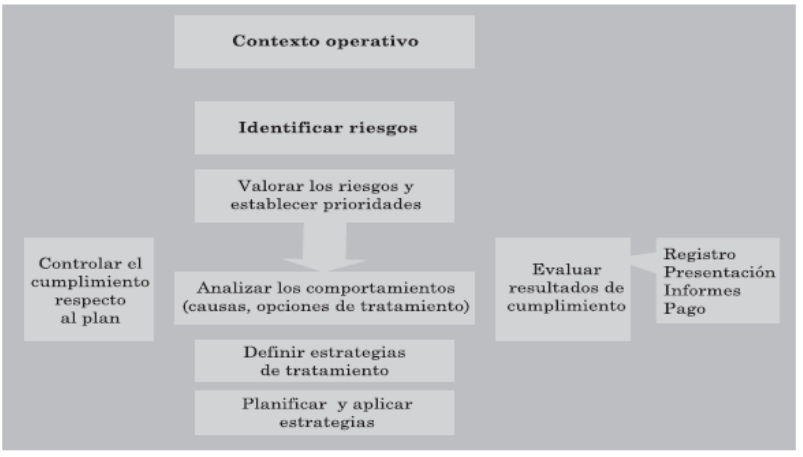
- Determinar los riesgos de cumplimiento que han de tratarse.
- Fijar el universo de contribuyentes ligados o asociados a los riesgos determinados.
- Definir las estrategias que deben adoptarse para luchar contra esos incumplimientos.

La doctrina internacional define a la gestión de riesgos de cumplimiento como "un proceso estructurado para la identificación, evaluación, clasificación y tratamiento de los riesgos de cumplimiento de la legislación fiscal (es decir, diversas formas de comportamiento de los contribuyentes que provocan una ausencia de registro, de presentación puntual de las declaraciones, de información correcta sobre las obligaciones fiscales y del pago de impuestos)."[2]

Las autoridades tributarias de algunos países miembros de la OCDE diseñaron el siguiente modelo de proceso de gestión de los riesgos:

1 *RUIBAL PEREYRA Luz, "Experiencia Internacional sobre medidas de reorganización de la Administraciones Tributarias en lucha contra el Fraude Fiscal", Crónica Tributaria 134-2010, págs. 147 y ss.*

2 *OCDE, Segunda Reunión del Foro sobre Administración Tributaria, "Nota de referencia sobre los temas de debate de la reunión", Dublín, junio 2005.*




Las fases del proceso pueden resumirse de la siguiente manera:

- **FASE 1. Delimitación del contexto operativo:** Se analizan los factores tanto externos (actividades económicas y características de los contribuyentes, marco legal, globalización económica, intercambio de información; cooperación con otras instituciones públicas) como internos (grado de capacitación y especialización, recursos financieros, infraestructuras y tecnología, normas y procedimientos y control de gestión) que pueden influir en la toma de decisiones sobre la gestión de los riesgos de cumplimiento[3].
- **FASE 2. Identificación de riesgos:** Se realiza una identificación de los riesgos de cumplimiento a los que se enfrenta la Administración Tributaria, definiendo el mayor número de identificadores posible (por tipo de impuesto, por segmento de contribuyentes, por riesgo y comportamiento), con la finalidad de reducir al mínimo la posibilidad de evasión y facilitar un análisis pormenorizado.
- **FASE 3. Evaluación de riesgos y establecimiento de prioridades**: Se separan los riesgos principales de aquellos otros menores. Esto conlleva la necesidad de una investigación de hechos y evaluación de las consecuencias.
  El resultado debe ser un informe en el que se resuman los riesgos clasificándolos en función de la prioridad. Para ello se realizan modelos de matrices, como el propuesto por la OCDE[4].

3 *LÓPEZ LÓPEZ, R., "Las estrategias de fiscalización", La función de fiscalización de la Administración tributaria.*

4 *OCDE «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance », 2004, p. 28.*

- **FASE 4. Análisis del comportamiento en cuanto a cumplimiento:** En esta fase se sitúan las opciones de tratamiento que han establecido las distintas Administraciones Tributarias frente a los riesgos de cumplimiento de la norma fiscal.
- **FASE 5. Definición, planificación y aplicación de estrategias:** Se busca la elección de la mejor estrategia de cumplimiento en función del contribuyente. Una vez definida la estrategia debe procederse a su aplicación eficaz lo que supone la elaboración de un plan de puesta en práctica que contenga las acciones a emprender, las personas responsables, etc.
- **FASE 6. Evaluar los resultados de cumplimiento:** Dado que el proceso de gestión de riesgos es dinámico, resulta necesario evaluar los resultados o la eficacia del tratamiento aplicado para adoptar futuras decisiones que pueden suponer tanto la continuación en la aplicación de una estrategia si los resultados han sido positivos, como el cambio en la misma por modificación de circunstancias externas o por ofrecer los resultados esperados.

La recomendación de la OCDE es segmentar a los contribuyentes en grupos con características similares (grandes empresas, pequeñas y medianas empresas –PYMES-, organizaciones sin ánimo de lucro, etc.) y la sub-segmentación de los mayores grupos en función de la actividad económica. A partir de estas variables se priorizan los riesgos que llevarán, posteriormente, a definir las estrategias.

En la Administración Federal de Ingresos Públicos, a partir del año 2005, se consideró conveniente establecer procedimientos que permitan evaluar, en forma objetiva, el grado de cumplimiento relativo a los deberes formales y materiales a cargo de los contribuyentes y/o responsables –pertenecientes a sectores y/o grupos estadísticamente homogéneos-, a través de la valoración de la información disponible en las bases de datos del organismo. De esta manera se creó el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.

De acuerdo a la conducta fiscal de los contribuyentes, el sistema le asigna una categoría, la que se actualiza periódicamente. Las categorías son cinco: A, B, C, D y E, en orden creciente indican del riesgo de ser fiscalizado. En los extremos “Categoría A” significa bajo riesgo de ser fiscalizado, en tanto que “Categoría E” es alto riesgo de ser fiscalizado. Finalmente existe una categoría distintiva denominada “NI” para los contribuyentes que posean una antigüedad inferior a los seis meses contados a partir de la última fecha de actualización del sistema.

Los contribuyentes se clasifican en pequeños, medianos y grandes, en función de determinados indicadores tales como ventas y cantidad de empleados. Asimismo, son agrupados de acuerdo al sector económico al que pertenecen, obteniendo luego una posición relativa respecto a los sujetos de su misma magnitud y sector económico.

Lo importante es que los contribuyentes pueden consultar fácilmente a través del portal de internet del organismo, con su clave fiscal, la categoría asignada, y pueden manifestar su disconformidad respecto a los desvíos de conducta fiscal que dieron origen a dicha calificación. En principio, a través de la página web de AFIP, reclamando y solicitando que se realice un reproceso, y en caso de persistir la disconformidad, de manera presencial pueden asentar el reclamo en la dependencia donde se encuentran inscriptos y aportar los elementos que consideren necesarios para reevaluar su situación.

Otra cuestión a destacar es que todas las áreas con injerencia deben arbitrar los recaudos necesarios para que dicha actualización se realice en tiempo y forma, dado que de ello depende la correcta categorización del contribuyente y la consecuente imagen del organismo.

## IV. LAS TICs Y LA ADAPTACIÓN AL CAMBIO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS[5]

Como consecuencia del avance tecnológico, las Administraciones Tributarias se han visto inmersas en una reestructuración de sus vías de comunicación con los contribuyentes. Especialmente importante es el impacto de internet en toda la estructura de la Administración Tributaria a través del uso de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC). A su vez, los frutos de la utilización de internet se proyectan sobre distintos aspectos de la gestión tributaria, permitiendo una mayor captura de datos y un tratamiento más rápido, por lo que resulta posible iniciar un proceso de fiscalización desde el mismo momento de la generación del hecho imponible y de la presentación de la declaración.

Es fundamental para las Administraciones Tributarias que exista una fluida vía de información entre ésta y el contribuyente. Esto tiene consecuencias positivas para ambas partes ya que a la Administración Tributaria le permite realizar un análisis de riesgo preciso, ya sea por

5 *RUIBAL PEREIRA, Luz, "Experiencia Internacional sobre Medidas de Reorganización de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra el Fraude Fiscal.", IEF. Crónica Tributaria N°134-2010, pág. 143-178.*

sector o por prácticas que llevan un riesgo de fraude y establecer foros de consulta con asociaciones o grupos. El uso de las nuevas tecnologías agiliza y optimizan las labores técnicas, incrementan la eficiencia y eficacia en la obtención de resultados, [6] y nutren a las áreas que tienen a su cargo la toma de decisión.

Los medios telemáticos pueden servir para establecer un primer nivel o filtro de control de carácter masivo para aquellos contribuyentes con relación a los cuales la Administración Tributaria dispone de datos fiscales. Las TIC sirven, de este modo, para aplicar el sistema fiscal a la mayoría de los contribuyentes. Será en posteriores controles donde las TIC deberán dejar paso al estudio individual o sectorial que exige un componente humano en la investigación y toma de decisión.

En la identificación de riesgos, adquieren vital relevancia bases o fuentes de datos como las siguientes: los datos contenidos en las propias autoliquidaciones tributarias, la información de terceros, la información pública o la información fruto de controles tributarios. En cualquier caso, la información debe enmarcarse en una organización integrada que intercambie los datos para que despliegue todos sus efectos.

## V. LA SEGMENTACIÓN ESTRUCTURAL DE LAS FUNCIONES DE CONTROL Y FISCALIZACIÓN

La Administración Tributaria argentina moderniza continuamente su enfoque y consecuentemente su estructura y funciones. Históricamente, de una organización estructural con un enfoque único (solo por impuestos, solo por funciones, solo por tipo de contribuyentes, o solo por territorio), fue dirigiendo su enfoque hacia una organización mixta, predominando la división por funciones, con especialización por tipo de contribuyentes; considerando tanto el tamaño como el sector económico donde estos se desarrollan.

Desde diciembre 2012 se encuentra en marcha un mecanismo denominado de Fiscalización Electrónica, que permite controles masivos, en base a una matriz inteligente que alerta las inconsistencias. Esta innovación es el logro de un verdadero *Data Mining* de la información que obra en las bases del organismo: adquisición de bienes inmuebles, bienes muebles registrables (automotores), consumos con tarjetas de crédito, entre otros.

6 *GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, N.: «Instrumentos de apoyo para el acompañamiento de las fiscalizaciones», La función de fiscalización de la Administración Tributaria, p. 215.*

Paralelamente, por la extensión del país, los aspectos territoriales han llevado a mantener la segmentación que tradicionalmente se fijó para la faz operativa. La jurisdicción territorial está segmentada en 25 Direcciones Regionales, monitoreadas por unidades de nivel superior.

Con el mismo sentido, la segmentación de los contribuyentes por tamaño ha sido fundamental a los efectos de preservar la recaudación. Ello requiere un seguimiento permanente para aquellos administrados de mayor significatividad recaudatoria y la implementación de auditorías fiscales más complejas y con equipo de fiscalizadores multidisciplinarios y altamente calificados.

## VI. LA SEGMENTACIÓN DE MERCADO APLICADA A LA ESPECIALIZACION POR SECTORES ECONÓMICOS

### 1. La Especialización Sectorial

Para definir las estrategias de fiscalización, es fundamental el análisis de la cadena de valor de cada una de las actividades económicas generando así trazabilidad para su control.

Un área del organismo -creada hace ya una década- tiene a cargo el análisis de fiscalización especializada que plasma en estudios e investigaciones sectoriales. De este modo, aporta a las áreas de inspección una batería de herramientas útiles para ser utilizadas en el curso de las actuaciones, además de trasmitir conocimientos al resto de la organización mediante distintas acciones de difusión.

El análisis consiste en aspectos micro y macroeconómicos de las actividades estudiadas, descripción de procesos productivos y formas de operación, obligaciones tributarias que le corresponden, presunciones de evasión, estrategias de fiscalización para dichas actividades y mecanismos que permitan atenuar o contrarrestar esa evasión, entre otros.

La especialización sectorial requiere capacidad de gestión, la aplicación intensiva de tecnología, la utilización eficiente de la información y de la capacitación, y la especialización de los recursos humanos para determinar patrones de conducta y perfiles de riesgo que combinen las características del sector económico con los distintos contribuyentes que en él operan.

Para el éxito de esta labor se realizan auditorías piloto lo cual permite retroalimentar las técnicas y modalidades de evasión en cada sector. De aquellas actividades que registran un eslabón de la cadena que

concentra operaciones en un reducido número de empresas, luego surge como paso subsiguiente la propuesta de imponer regímenes de información sistemáticos que facilitan la fiscalización a través de potentes cruces informáticos.

La explotación de la información consiste en conocer fehacientemente:

- El tratamiento tributario del sector económico.
- Tamaño y composición del sector en cuanto al número de agentes económicos que abarca.
- Producto Bruto Interno del sector y su participación en el PBI nacional.
- Identificar las principales actividades y sus características, ubicándolas dentro de la cadena de producción y comercialización.
- Conocer el valor bruto de producción de los principales productos que genera la actividad.
- Ubicación de los centros de producción y comercialización, observando la concentración geográfica.
- Identificar la existencia de estacionalidades en el sector (producción y comercialización).
- Ubicación de los centros de producción y comercialización. Observar la concentración geográfica.
- Identificar la existencia de estacionalidades en el sector (producción, comercialización, etc.).

Una vez conocidos los datos referidos al sector económico, es necesario identificar a los agentes más importantes, en términos de interés fiscal, a quienes se dirigirán principalmente las acciones de control.

Luego de haber identificado las principales actividades del sector, las etapas donde se concentra la producción y los principales agentes que intervienen, el siguiente paso consiste en el diseño de mecanismos que permitan aprovechar las especiales características de estos agentes para potenciar la labor de control y fiscalización del sector.

En esta línea es que varios países han implementado regímenes de retención y percepción de tributos, descansando esta responsabilidad en los contribuyentes que pertenecen a las etapas de concentración dentro del ciclo de producción y comercialización de los productos.

La implementación de un sistema de fiscalización basado en la detección de brechas de evasión sectorial no es tarea sencilla, por cuanto en su consecución tienen incidencia factores exógenos a la institución y de la propia institución.

Durante el desarrollo de las actuaciones es importante documentar las presunciones de evasión y estrategias de fiscalización utilizadas, confeccionando un manual para el sector analizado que contenga distintos ratios o indicadores específicos que se deben revisar en cada actividad y que, a diferencia de los indicadores tradicionales, pueden permitir detectar rápidamente los niveles de evasión existentes.

Este análisis sirve de importante guía para las futuras actuaciones permitiendo uniformar el trabajo de los Equipos que tienen a su cargo la ejecución de los programas de Fiscalización.

Como segundo producto, tan valioso como los manuales sectoriales, se elaboran los “Informes Técnicos”, donde se definen tratamientos tributarios complejos que explican adecuadamente el criterio de aplicación de la normativa tributaria en sus aspectos de difícil interpretación. En igual sentido, estos materiales sirven de sostén para las auditorías fiscales.

Finalmente son destacables los estudios sobre “Metodologías de Control”, donde la mirada no está centrada tanto en la actividad económica sino en la cadena de comercialización y financiamiento tratando de definir los eslabones propensos a receptar maniobras evasivas o elusivas. En estos puntos neurálgicos se fija especial atención y se diseña una metodología de fiscalización apropiada.

## 2. Análisis de Fiscalización Especializada

Otras acciones de actualidad se refieren a:

- Analizar, evaluar los riesgos y establecer perfiles de criticidad.
- Promover cursos de acción tendientes a prevenir ilícitos tributarios. Coordinar el desarrollo de acciones de investigación tendientes a la fiscalización de los contribuyentes de las diferentes actividades económicas.
- Desarrollar técnicas para la fiscalización de contribuyentes. Entender en el diseño de procesos de investigación y fiscalización incluyendo su seguimiento y evaluación.
- Entender en la definición y seguimiento de las actividades que permitan validar hipótesis de investigación y fiscalización.
- Coordinar, con el área competente, las acciones de capacitación que deriven de su accionar, tendientes al perfeccionamiento del personal afectado a las tareas de fiscalización del organismo.

## VII. LA SEGMENTACIÓN EN LA CADENA DE GENERACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como se explicitó en el punto VI., a la mirada tradicional que no es dejada de lado, se suma una nueva estrategia de fiscalización.

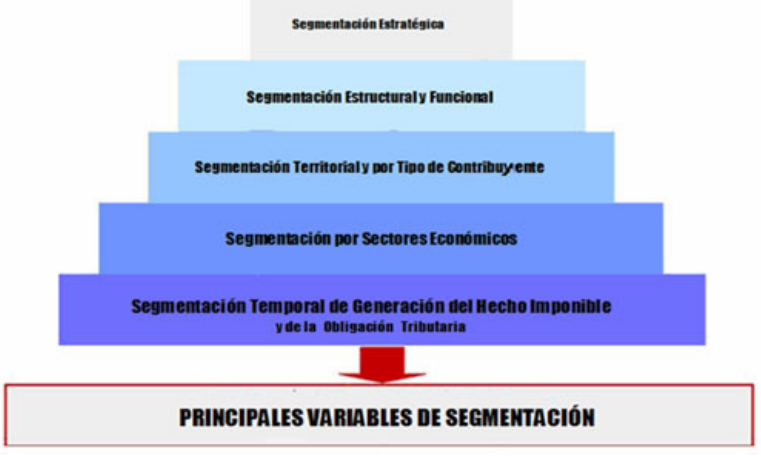
La dinámica impuesta en la organización de los negocios obliga a las Administraciones Tributarias a introducir cambios en la gestión, de manera de tener una actuación cada vez más en línea con el momento en que se producen transacciones con efectos fiscales. La premisa sería menos “ex post” y más concomitante.

Este cambio de paradigma en curso, tiene un impacto decisivo en el modo de gestionar. Requiere asimismo nuevas especialidades laborales, cambios profundos en los procedimientos de trabajo y modificaciones sustanciales en el diseño de las estructuras organizativas.

En otras palabras, la atención en esta nueva forma de segmentación del procedimiento de control, está puesta en la etapa de generación del hecho imponible y de la obligación tributaria, avanzando en el “ex ante”.

Por lo tanto la anticipación en la generación de percepción de riesgo hacia el contribuyente, lleva a que el mismo desista de una conducta fraudulenta ante la alta probabilidad de ser detectado.

Durante el año en curso se están ejecutando los programas de especialización de esta nueva forma de segmentación, que se describe a continuación.



## VIII. NUEVA ESTRATEGIA DE FISCALIZACIÓN. PROGRAMA ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN 2013

Con el objetivo de mejorar el control del comportamiento fiscal de los contribuyentes, y a efectos de incrementar el grado de cumplimiento, tanto en la exteriorización de la capacidad contributiva como en la correcta declaración y pago, AFIP crea el Programa Especial de Fiscalización (PEF) que establece la implementación de controles previos o muy cercanos al vencimiento de las obligaciones fiscales que correspondan. Se busca abarcar una mayor cantidad de contribuyentes a ser fiscalizados, utilizando en forma inmediata y eficiente la información que dispone el organismo, de manera tal de evitar la concreción de operaciones informales y el ocultamiento de capacidad contributiva.

Mediante la creación de este Nuevo Paradigma de Fiscalización, la Administración Federal incorpora la pauta de controlar por año al 33% del padrón total de contribuyentes activos, con el fin de cubrir en 3 períodos (2013-2015) el control de la totalidad del padrón de contribuyentes.

En tal sentido se han definido procedimientos que permiten inferir anticipadamente la magnitud mínima de las obligaciones fiscales respectivas, coadyuvando al fortalecimiento de la gestión primaria de control, a la potenciación de la fiscalización y a la inducción para el cumplimiento voluntario.

En la elaboración del programa se tienen en cuenta los indicadores macroeconómicos previstos en el Presupuesto Nacional para el año 2013, la experiencia recogida en la planificación de años anteriores, y en la disponibilidad de recursos humanos afectados en las diferentes áreas al proceso de fiscalización, además de la implementación de

un esquema de fiscalización inteligente que permite incrementar la cantidad de fiscalizaciones en forma inmediata y eficiente.

El Programa Especial de Fiscalización establece su alcance, ámbito de aplicación y pautas generales a seguir por las áreas de fiscalización. De acuerdo con las pautas de ejecución del Programa, se establece una nueva clasificación de las fiscalizaciones, en una visión conjunta de los tres pilares de AFIP, es decir, impositiva, aduanera y seguridad social, según se plasma en el siguiente esquema:

## 1. Fiscalizaciones EX - ANTE

Son aquellas acciones de fiscalización que permiten la evaluación de un contribuyente en forma previa al perfeccionamiento del hecho imponible o a la exteriorización de su situación fiscal. En el ámbito aduanero, son aquellas acciones que se realizan en forma previa a la presentación del despacho de importación o del aviso de embarque en el caso de exportación. Estas fiscalizaciones se dividen en:

- **Declaraciones Juradas Anticipadas:** Comprende a las acciones que se realizan sobre las presentaciones que efectúan los obligados a informar sus operaciones a través de los distintos regímenes de información anticipada creados o a crearse, tales como: Gastos de turismo y viajes al exterior, Jugadores de Fútbol (DJAF) y Pagos al Exterior (DAPE).
- **Operativos:** Comprende a las acciones masivas de control realizadas por personal fiscalizador, en zonas comerciales, rutas, accesos, etc. con el fin de detectar desvíos fiscales en tiempo real. Se profundizan estas acciones en puntos estratégicos de afluencia de público, con mayor rotación y consumo en ventas minoristas a consumidores finales, controles de rutas y acceso de mercaderías.

## 2. Fiscalizaciones Simultáneas

Son aquellas acciones de fiscalización que se realizan en momentos "muy cercanos" al perfeccionamiento del hecho imponible. Tienen como objetivo incrementar la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes mediante herramientas sistémicas dirigidas a corregir desvíos, evitar la concreción de operaciones informales y el ocultamiento de capacidad contributiva.

Se basan en cruces sistémicos predefinidos por las áreas centrales de la AFIP, en los que se utilizarán en forma eficiente e inmediata, entre otros, datos provistos por agentes de información, factura electrónica y matrices de riesgo.

Los resultados de los cruces mencionados serán segmentados de acuerdo con el criterio de las áreas generadoras de los mismos, y se les aplicará alguna de las acciones simultáneas que se detallan a continuación:

### a. Fiscalizaciones Simultáneas en línea:

- **Regímenes Informativos:** Acciones generadas a partir de la detección de desvíos resultantes de cruces realizados con los datos aportados a través de regímenes de información, que ameritan la generación de órdenes de intervención de fiscalización.

### b. Fiscalizaciones Simultáneas Electrónicas:

Comprende aquellas acciones que tienen como objetivo "inducir" al contribuyente a declarar correctamente o a corregir en forma temprana el desvío detectado. Implican la generación de "Requerimientos Fiscales Electrónicos" que deberán ser respondidos en línea por los

sujetos sometidos a esta modalidad de fiscalización, a través del servicio disponible en el sitio web institucional del Organismo.

El análisis automatizado permite la resolución sistémica de aquellas fiscalizaciones en las cuales la respuesta brindada por los contribuyentes a los “Requerimientos Fiscales Electrónicos” resultan satisfactorias, debiendo las restantes ser revisadas mediante la intervención de las áreas que tengan a su cargo las acciones de “e-Fiscalización” y en caso de corresponder, mediante una “Fiscalización presencial”.

Las Fiscalizaciones Simultáneas Electrónicas prevén las siguientes modalidades:

- **Fiscalización Sistémica:** A los sujetos que resulten seleccionados para ser fiscalizados mediante esta modalidad se les envía en forma centralizada a su domicilio fiscal la notificación del inicio del procedimiento de “Fiscalización Electrónica”. Los citados sujetos deberán, dentro del plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación, responder en línea el “Requerimiento Fiscal Electrónico”. Dicho plazo será prorrogable por única vez y por igual término a solicitud del interesado. El sujeto requerido, al momento de remitir el “Requerimiento Fiscal Electrónico” respondido, podrá adjuntar la información adicional que considere pertinente.
- **e – Fiscalización:** Los contribuyentes que resulten seleccionados, son remitidos vía sistémica a las áreas que tengan a su cargo la tarea de “e-fiscalización” para que procedan al análisis del legajo digital conformado por el “requerimiento fiscal electrónico” respondido o no respondido y los datos adicionales que pudieran haber aportado los responsables. Los agentes “e-fiscalizadores” no tienen contacto con el contribuyente, limitándose a resolver los casos con la información recibida y la que pudiere obtener de las consultas a las bases del Organismo que se le habiliten al efecto. Como resultado del análisis que realice, deberá establecer su archivo o su clasificación para el envío al área de investigación.
- **Fiscalización Presencial:** La fiscalización presencial se circunscribe a la comprobación de las inconsistencias que originaron la selección del caso y demás aspectos que, colectados por el área de investigación, refuercen la hipótesis de riesgo predefinida. Los fiscalizadores intervinientes deben recopilar los elementos documentales probatorios y formular los ajustes emergentes de la inconsistencia detectada.

Seguidamente se muestra un esquema de las acciones más relevantes del control en línea:

## 3. Fiscalizaciones EX – POST

Comprende aquellas acciones intensivas de fiscalización que se realizan después de presentadas las declaraciones juradas. A continuación los niveles de clasificación:

- **Fiscalizaciones Integrales:** Fiscalizaciones que persiguen confirmar múltiples y/o complejas hipótesis de evasión.
- **Fiscalizaciones Puntuales:** Fiscalizaciones que abarcan determinados rubros o temas y que deben tramitarse en tiempos cortos. Tienen como objetivo el análisis de inconsistencias concretas que permitan la detección de ajustes. Este tipo de fiscalización es de aplicación para los contribuyentes que resulten seleccionados a partir de los cruces pre elaborados centralizadamente, o bien definidos por las áreas de investigación a partir de la “Matriz de Riesgo Jurisdiccional”, como así también para aquellos casos generados en las áreas de investigación que reúnan los requisitos necesarios para su tramitación bajo esta modalidad fiscalizadora. Las fiscalizaciones pueden ser de escritorio o no. Las de escritorio se conocen como “Verificaciones”.

## IX. EL ROL DE LAS ÁREAS DE INVESTIGACIÓN DENTRO DEL NUEVO PARADIGMA

Las áreas de investigación son un eslabón importante en el proceso de fiscalización, siendo su principal función la de analizar casos susceptibles de tener interés fiscal significativo, que resulten en ajustes que sean factibles de ser cobrados y en sanciones que puedan ser aplicadas.

Una de las variables fundamentales que explican, directa o indirectamente, la capacidad contributiva de los contribuyentes es el nivel de actividad económica; es por ello que la Administración Tributaria ordena y agrupa los datos relativos a los responsables que se vinculan con ella según categorías análogas u homogéneas, teniendo en consideración la forma en que las mismas se combinan y distribuyen entre las unidades de producción.

Dada esta situación, y teniendo en cuenta que existen distintas actividades económicas, cada una de ellas con particularidades de funcionamiento distintas, es importante que las áreas operativas tengan conocimiento del agrupamiento económico de los contribuyentes que deben administrar.

Asimismo, las áreas de investigación cobran un papel preponderante en el nuevo proceso de fiscalización, debido a que podrán receptar casos provenientes de Inspecciones ex – ante, a través de las Declaraciones Juradas Anticipadas y de las Fiscalizaciones Simultáneas “en línea”, a partir de los cruces informáticos que se realicen sobre distintos regímenes informativos. Además estas áreas, reciben como resultado del análisis realizado, los casos que son destinados a “Clasificación para envío a Investigación” proveniente de e-Fiscalizaciones, realizadas en el proceso de Fiscalizaciones Simultáneas Electrónicas.

## X. MATRIZ DE RIESGO JURISDICCIONAL. USO DE LA INFORMACIÓN PARA FISCALIZACIÓN

Una novedad importante para el Programa de Fiscalización 2013, es la implementación de la herramienta “Matriz de Riesgo Jurisdiccional” (MRJ), la cual permite elaborar cruces por parte de las áreas operativas a partir del conocimiento que tiene sobre los contribuyentes de su jurisdicción. Se pueden seleccionar universos de contribuyentes y/o responsables con presunto interés fiscal, fijando filtros y/o parámetros tendientes a obtener casos a fiscalizar con inconsistencias puntuales, pudiendo estar vinculados a distintos aspectos como ser una actividad

particular, coyunturas de las economías regionales o características propias de la jurisdicción.

Se trabaja fuertemente con la explotación centralizada de la información tanto interna como la de otras agencias del Estado y de organizaciones del sector privado obligadas a proveer información.

Así, las áreas operativas pueden crear cruces sistémicos propios haciendo uso de la **MRJ,** independientemente de su obligación de continuar generando fiscalizaciones desde sus áreas competentes, utilizando metodologías tradicionales.

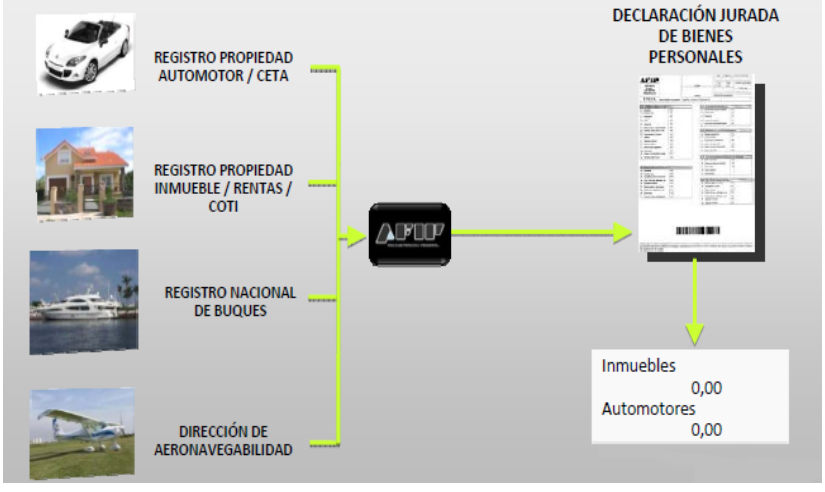
| | |
|---|---|
| A | Agropecuarios |
| B | Pesca y servicios conexos |
| C | Extracción de minerales |
| D | Industriales |
| E | Suministros de fuentes de energia |
| F | Construcción |
| G | Comercialización |
| H | Servicios de comidas, bebidas y hospedaje |
| I | Servicios de logistica y telecomunicaciones |
| J | Servicios juridicos, contables, finacieros y adm. |
| K | Servicios empresariales |
| L | Servicios públicos, comunales, personales, etc |
| M | Educación |
| N | Servicios de la salud y sociales |
| O | Servicios varios |
| R | Actividades no clasificadas |

## NOMENCLADOR DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
## PRIMER NIVEL

Las acciones de control simultáneo se nutren de los regímenes de información creados. Dichos regímenes, proporcionan datos referidos a: colegios privados; ferias; inmuebles rurales; productores de seguros; bienes muebles registrables (aeronaves, automotores, embarcaciones, etc.); bienes inmuebles[7]; información de escribanos; expensas; fideicomisos; cuentas bancarias; títulos públicos; gastos de tarjetas; titularidad y transferencia de acciones; comercio electrónico; régimen de factura electrónica; agencias de lotería; transporte de caudales, operaciones de granos; solicitud de moneda extranjera; donaciones; información laboral; consumo de servicios públicos; entre otros.

A continuación, se expone gráficamente algunas de las estrategias de fiscalización llevadas a cabo en base a la información recabada por el Organismo, considerando solo algunos rubros, en forma ilustrativa:

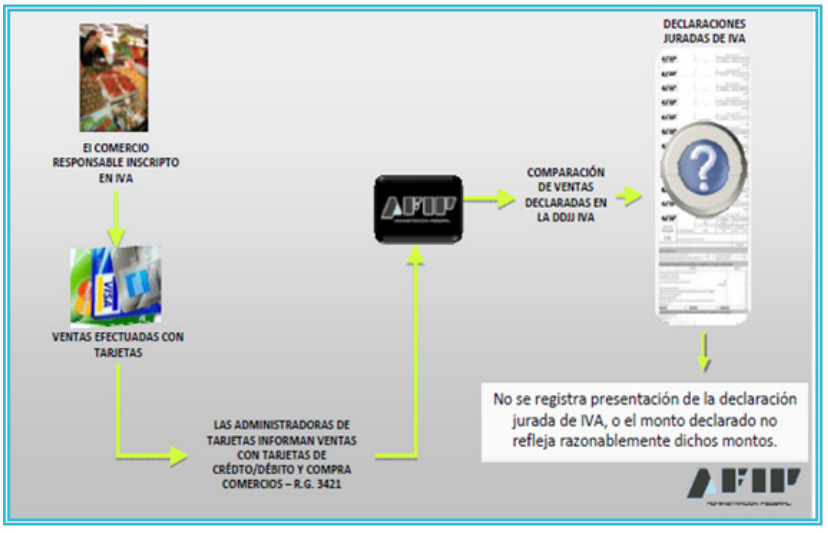
a) Bienes Registrables




7 *A partir del COTI, Código de Oferta de Transferencia de Inmuebles.*

b) Ingresos y consumos

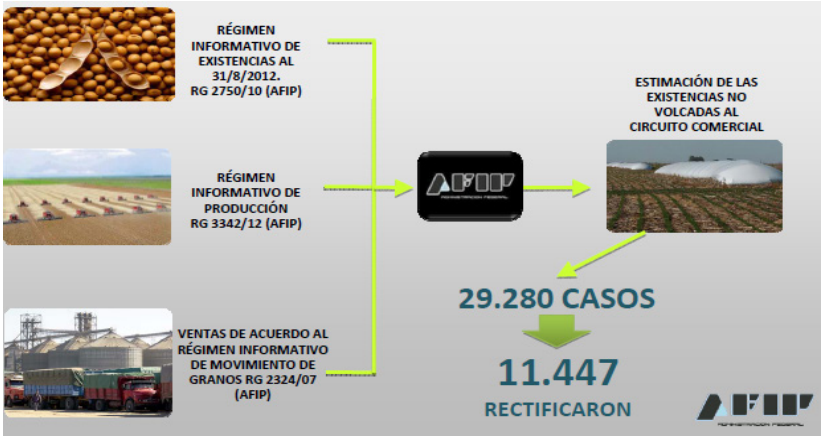
c) Operaciones comerciales efectuadas con tarjetas de crédito



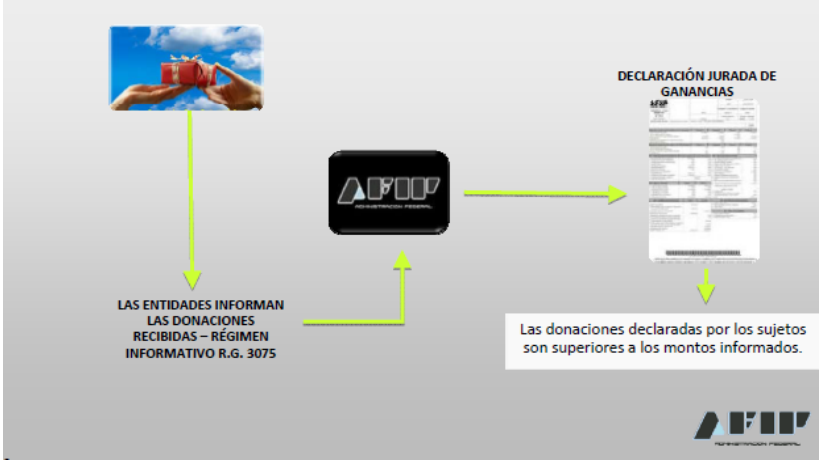
d) Adquisiciones de automóviles de alta gama por parte de contribuyentes registrados en el régimen simplificado de pequeños contribuyentes (monotributistas).

e) Operaciones de Comercio Electrónico

f) Control de existencia de granos de soja.




g) Donaciones



## XI. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS

La nueva estrategia de fiscalización, se apoya en tres pilares: la optimización de la tecnología disponible, la explotación centralizada de la información, y los controles ex-ante y en línea de las operaciones que originan el hecho imponible.

Los resultados obtenidos en el año 2012, momento en que se comenzó a utilizar en forma selectiva el nuevo sistema de fiscalización electrónica, marcaron una luz verde al nuevo rumbo trazado. Para esto se han tenido en cuenta las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE – durante el VII Foro sobre Administraciones Tributarias, que tuvo sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en 2012.

El nuevo diseño transversal de control surge de la combinación de las distintas variables de segmentación implementadas.

Entre las iniciativas en marcha, se detallan a continuación algunas de ellas como muestra del camino a transitar.

### INICIATIVA

### POTENCIACIÓN DE SISTEMAS PARA LA SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES

#### Qué llevó a este planteo?

Las actuales herramientas sistémicas para el análisis y selección de contribuyentes a fiscalizar requieren una ampliación de su capacidad de análisis y respuesta. La lógica de procesos integrada en las aplicaciones actuales limita la posibilidad de análisis de grandes universos complejos, con variables múltiples y de los distintos ámbitos de gestión del organismo.

#### Cuáles son los resultados esperados?

Aumentar la capacidad de análisis de universos potenciales a fiscalizar. Redefinir las aplicaciones informáticas existentes en una nueva que permita optimizar los procesos de detección de inconsistencias y selección de casos a investigar en áreas de fiscalización. Intensificar la aplicación de recursos tecnológicos a los procesos de selección centralizada y descentralizada de contribuyentes a fiscalizar en base a desvíos en el comportamiento fiscal.

## INICIATIVA

## DESARROLLO DE HERRAMIENTAS DE EXPLORACIÓN E INVESTIGACIÓN DE INFORMACIÓN

### Qué llevó a este planteo?

La Administración Federal cuenta con grandes volúmenes de información que permite relacionar contribuyentes por distintos criterios. Se requiere un sistema que permita visualizar las relaciones, buscar caminos y explorar en distintos niveles de profundidad las relaciones para facilitar el análisis. Asimismo, resulta necesario estandarizar los contenidos de los reportes que se generan sobre información de los contribuyentes a través de una herramienta que permita seleccionar los distintos componentes del mismo.

### Cuáles son los resultados esperados?

Implementación progresiva de los datos de distintas relaciones entre contribuyentes de fuentes internas y externas, adicionando para cada contribuyente informes y reportes dinámicos basados en consultas predeterminadas que formarán parte de una biblioteca.

## INICIATIVA

## PROCESAMIENTO DE EVENTOS COMPLEJOS

### ¿Qué llevó a este planteo?

Implementar la infraestructura necesaria para la detección en tiempo real de eventos significativos para la gestión, para su inmediato tratamiento en forma de “alertas”. Se espera incorporar paulatinamente eventos provenientes de múltiples sistemas del Organismo y tratarlos de acuerdo a patrones y reglas predefinidas

### Cuáles son los resultados esperados?

Dentro del marco de innovación tecnológica abordado por el organismo, se han desarrollado los componentes de infraestructura necesarios para encarar la implementación de un sistema de monitoreo y control en tiempo real que alerte sobre situaciones y patrones determinados.

## INICIATIVA

## REGISTRO FISCAL DE EMPRESAS MINERAS

### Qué llevó a este planteo?

Implementar en el ámbito de esta Administración Federal un Registro Fiscal de Empresas Mineras, el cual alcanzará a todas las empresas mineras y de servicios mineros inscriptas en el Régimen de Inversiones Mineras previsto en la Ley N° 24.196. Se prevé la actualización de altas y bajas en función de lo que disponga la Secretaría de Minería.

### Cuáles son los resultados esperados?

Conocer el universo de contribuyentes del sector, la cantidad de proyectos y su localización, la etapa en que se encuentra el proyecto, a fin de individualizar el beneficio que se está utilizando o al que se accederá en las etapas subsiguientes, tipo de mineral que se extrae y que luego se exporta; actualización constante de datos. Incrementar percepción de riesgo del sector.

## INICIATIVA

## CONTROLES FISCALES DIRIGIDOS A LA PESCA MARÍTIMA

### Qué llevó a este planteo?

La necesidad de incrementar las acciones de control fiscal sobre los operadores del sector. Mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la implementación de medidas estructurales de control (empadronamiento de operadores, régimen de retención diferencial). Necesidad de reglamentar la forma de documentar las ventas “primarias” de pescado.

### Cuáles son los resultados esperados?

Reducir los niveles de evasión del sector. Identificar a la totalidad de integrantes de la cadena comercial. Implementar la “Liquidación de Compra Primaria”. Inducir a un mayor grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes del sector.

Esta Administración Federal, tiene muy presente en cada una de sus acciones, la visión fijada en cuanto a consolidarse como una institución de excelencia orientada a generar un clima fiscal que favorezca la economía formal, el empleo registrado y la seguridad en el comercio exterior.

Por ello, no escatima esfuerzos en la realización de las actividades orientadas a prevenir las operaciones informales, el ocultamiento de la capacidad contributiva y el fraude fiscal.

**Tema 3**

# AUDITORÍAS TRIBUTARIAS: PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL

**Martine Meunier**
Jefe de la Dirección Interregional de Auditoría Tributaria
Dirección General de Finanzas Públicas
(Francia)

***Contenido:*** *Resumen.- Introducción.- I.La necesaria especialización de los servicios de auditoria.- II. Balance y perspectivas.*

**Ver Presentación PPT**

## RESUMEN

La complejidad y el constante cambio en la legislación tributaria en el ámbito de la globalización de la economía hace mucho más difícil el control fiscal, lo que requiere una mayor especialización de los equipos.

Francia ha puesto en marcha de hecho antigua estructuras especializadas tomando en cuenta el nivel de rentas o volumen de negocios de las empresas.

Para los particulares, los procedimientos relativos al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio están particularmente regulados, requiriendo estructuras especializadas cuando la situación lo justifique.

Para las empresas, la auditoría general es la norma.

Aunque ya no existe en Francia, la sectorización por impuestos en cuanto a la auditoría fiscal de las empresas (por ejemplo, brigadas dedicadas al impuesto de sociedades, al IVA...), la especialización actualmente practicada permite a los equipos de auditoria fiscal comprender con mucha precisión la realidad de un sector económico.

Desde 1971, las mayores empresas están controladas por una dirección nacional que desarrolló brigadas especializadas por sectores socio-profesionales.

Allá de esta especialización por sectores económicos, diversas estructuras de apoyo y asistencia técnica han sido establecidas para permitir una fiscalización de calidad.

## INTRODUCCIÓN

En Francia los controles tributarios adoptan dos formas principales: verificaciones de documentos e inspecciónes sobre el terreno, utilizando métodos y siguiendo procedimientos diferentes.

Los dos formas principales de control tributario:

- Las verificaciones de documentos se realizan en función de las declaraciones del contribuyente y de los documentos que la administración puede obtener de terceros. Su finalidad es responder a la ausencia de declaración, incluyendo por reclamar en caso de incumplimiento, y corregir las irregularidades y los errores puntuales que afectan a las declaraciones presentadas.
- Las inspecciones sobre el terreno, controles de contabilidad para los negocios y exámenes de situación tributaria personal para los particulares, tienen que estar notificados a los contribuyentes y seguir estrictamente procedimientos codificados.

Cuando se trata de empresas, las auditorias se realizan generalmente in situ. Cuando se trata de particulares, las entrevistas tienden a llevarse a cabo en los lugares de la administración. Ellas pueden incluir todos los ingresos y los activos y todos los impuestos correspondientes.

Los controles son responsabilidad de varias categorías de servicios.

La verificación de documentos está realizada por las direcciones territoriales de finanzas públicas (DDFIP) para los individuos y la mayoría de las empresas; para las 35000 más grande, es la Dirección de Grandes Empresas (DGE) con jurisdicción nacional que le opera.

La inspección sobre el terreno de las empresas se lleva a cabo basándose en sus ingresos y su ubicación geográfica, por las direcciones territoriales de finanzas públicas para pequeñas, por diez direcciones de auditoría fiscal (DIRCOFI) de jurisdicción interregional para medianas y dirección de auditorías nacionales e internacionales (DVNI) para las más grandes.

La inspección sobre el terreno de iparticulares se comparte, en función del monto de ingresos del contribuyente y de la complejidad del caso, entre las direcciones territoriales de finanzas públicas, las direcciones interregionales de auditoría fiscal y la dirección nacional de inspección de situaciones fiscales (DNVSF).

**Desafíos de la auditoria tributaria**

Aproximadamente 52 000 auditorías fiscales sobre el terreno se realizan anualmente, incluyendo 48 000 inspecciones de negocios y exámenes 4 000 de situaciones fiscales personales. Verificaciones de documentos se cuentan por cientos de miles y son dos veces más numerosos en el impuesto a la renta que en el impuesto de sociedades y el IVA.

Las direcciones territoriales de finanzas públicas, las direcciones de auditoría fiscal y la dirección de grandes empresas representan la totalidad de las verificaciones de documentos y el 96% de las inspecciones sobre el terreno.

Controles relacionados con operaciones internacionales, como los relativos a la detención no declarada de activos y rendimientos extranjeros en su mayoría son competencia de direcciones de jurisdicción nacional.

## I. LA NECESARIA ESPECIALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE AUDITORIA

### 1. La especialización del control de individuos

La dirección nacional de inspección de situaciones fiscales (DNVSF) creada en 1983 se encarga de la ejecución del procedimiento específico propio a Francia de examen de la situación tributaria personal (ESFP) de los casos más importantes, tanto en términos de asuntos como de notoriedad.

La propia especificidad de este procedimiento y las estructuras complejas encontradas han dado lugar a que esta dirección a especialice algunas brigadas de control de rentas en los asuntos financieros e internacionales.

Recientemente (septiembre de 2011), esta dirección obtuvo el mandato para el control correlacionado general de los expedientes con apuestas más altas que cumplan los siguientes criterios alternativos:

- Ingreso bruto total sometido al impuesto a la renta> 2 M €
- Bruto del activo al impuesto sobre el patrimonio (ISF)> 15 M €.

Estas verificaciones de documentos que abarcan tanto el ingreso como el patrimonio son efectuadas por estructuras dedicadas “las brigadas patrimoniales” que movilizan todos los conocimientos necesarios para el estudio de los problemas encontrados y permite aplicar una investigación más detallada.

El nivel territorial lleva a cabo verificaciones sobre los ingresos y controles correlacionados de los expedientes menores cuando las apuestas lo justifican.

## 2. La especialización del control de los profesionales

- Una primera especialización según la importancia de los ingresos

Los asuntos tributarios y los medios de inspección implementados no pueden ser los mismos según se trate de grupos internacionales o de pequeñas y medianas empresas (PYME).

En consecuencia, direcciones como la DVNI y en alguna medida las DIRCOFI, incluyendo en Ile-de-France, son particularmente eficaces con la auditoria de empresas de gran escala gracias a la capacitación apropiada y la eficiencia adquirida mediante la experiencia (por ejemplo, en cuanto a la fiscalidad internacional - incluyendo precios de transferencia...)

El ámbito operativo de la DVNI incluye 1.000 grupos y 1.300 empresas independientes que representan un peso económico significativo (55% del volumen de negocios alcanzado en Francia).

- Segundo, para todas las operaciones de inspección sobre el terreno, se establecen brigadas especializadas centradas en la auditoría de registros contables informatizados. Estas brigadas ya existen desde hace tiempo en la DVNI y van generalizándose en las DIRCOFI.

Se componen de especialistas capaces de analizar los procesamientos informáticos o de realizarlos por ellos mismos a menudo con la herramienta de auditoría ACL.

Estas intervienen a petición de los auditores y llevan a cabo el seguimiento de expedientes tratados hasta litigio para responder a las empresas en este aspecto.

- También, para tener en cuenta las realidades económicas, en cuanto a la inspección sobre el terreno de medianas y grandes empresas, existen brigadas especializadas por sector socio-profesional para en la DVNI y en algunas de las DIRCOFI.

DVNI: 10 polos de competencia

- Acero, metalurgia, automóvil
- Alta Tecnología
- Químicos, Petróleo
- Informática y asesoramiento
- Construcción - Concesiones de servicios públicos
- Medios de Comunicación, Publicidad, Actividades inmobiliarias
- Agroalimentación
- Gran distribución
- Bancos, Seguros
- Industria del lujo, Farmacia

DIRCOFI-IDF ESTE: 10 polos de competencia

- Actividades Industriales
- Informática y actividades conexas
- Actividades inmobiliarias
- Construcción
- Transporte, Concesionarios y talleres de automóviles, Agencias de viajes
- Textil / Confección
- Comunicación, Prensa
- Actividades financieras y legales
- Salud y servicios diversos
- Sector de alimentación

## II. BALANCE Y PERSPECTIVAS

Balance

La segmentación es una ventaja:

- Para enfrentar la complejidad y el constante cambio de la legislación tributaria;
- Para profesionalizar los equipos que puedan hablar de igual a igual con los abogados y asesores de los negocios;
- Para ser más eficaces y dar una buena imagen de la administración.

La segmentación todavía puede tener algunas desventajas:

- falta de pensamiento crítico frente a los nuevos modelos de fraude;
- falta de visión global respecto a un grupo de empresas y de la situación personal del o de los directores;
- necesidad de coordinar el trabajo de varios especialistas y establecer vínculos con distintas direcciones.

Perspectivas

Para hacer frente a estas dificultades, equipos completamente dedicados al apoyo de los auditores son implementados por las direcciones.

Modelo DVNI :

Una brigada de asesores compuesta de ex auditores especializados en cuestiones como tributación internacional en materia de precios de transferencia o los mecanismos financieros.

Estos especialistas participan en apoyo sobre el terreno con el auditor.

Modelo DIRCOFI :

Posiciones de expertos seleccionados por un jurado se despliegan en las DIRCOFI en diversos ámbitos:

- Experto internacional
- Experto financiero
- Experto en patrimonio
- Experto criminal
- etc ...

Pueden ser convocados en cualquier momento por el auditor para dirigir la inspección y analizar las observaciones hechas en el lugar.

**CONCLUSIÓN**

En un contexto de globalización económica y de desarrollo de la economía digital, la optimización fiscal de empresas vuelve tanto más agresiva cuanto que requiere vigilancia y capacidad de respuesta por parte de las autoridades políticas ante el riesgo de pérdida significativa de base imponible.

En este marco los propios servicios de inspección deben mostrar una gran capacidad de adaptación y vigilancia a las opciones estrategicas de las empresas.

La especialización por segmentos así como la disponibilidad de expertos reconocidos puede ser una respuesta a estos desafíos.

**Subtema 3.1**

# AUDITORIA DE LOS SECTORES DE GAS, PETRÓLEO Y LUBRICANTES

**María Elena Barberan**
Jefa Nación del Departamento de Grandes Contribuyentes
Servicio de Rentas Internas
(Ecuador)

***Contenido:*** *1. Importancia del tema. 1.1. Alcance y contenido. 1.2. Situación actual. 2. Proceso de auditoría. 2.1. Definición. 2.2. Aspectos legales. 2.3. Sectores de derivados de petróleo. 3. Aspectos administrativos. 4. Aspectos tecnológicos. 5. Riesgos identificados. 6. Riesgos de empresas extractoras de petróleo. 7. Perspectivas a futuro. 8. Conclusiones. 9. Recomendaciones.*

**Ver Presentación PPT**

## 1. IMPORTANCIA DEL TEMA

Desde tiempos antiguos el hombre ha visto la necesidad de cavar y perforar el suelo para acceder a las riquezas del subsuelo entre las que se cuentan el agua, la sal y el petróleo (Gómez, 1999)[1]. Así pues, la historia del petróleo y gas natural se remonta a los orígenes de la humanidad. Como una industria, se puede afirmar que aparece a mediados del siglo XIX en Estados Unidos, donde se descubre en el método de perforación para extraer la sal, la posibilidad de explotar industrialmente los pozos de petróleo. Ya en 1870, se consolidaron empresas que controlaban todos los oleoductos y refinerías dentro y fuera de las regiones petrolíferas, adquiriendo así el dominio total sobre el comercio petrolero mundial; y finalmente, para los años noventa se expanden los mercados a Europa, Medio Oriente y América Latina (Gómez, 1999).

Desde entonces, las principales características de esta actividad económica han sido: i) la concentración en grandes y a la vez, pocas empresas trasnacionales, ii) la agrupación de los países que

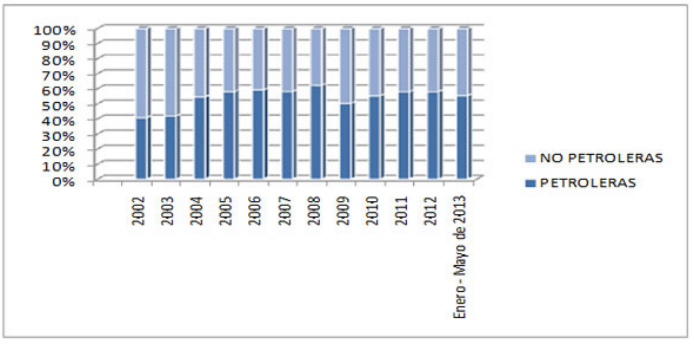
1 *Gómez, José Lino (1999) Manual Técnico Petrolero. Colombia: CENSAT*

poseen esta riqueza en organizaciones que les permitan acoplar sus respectivas políticas; y iii) la constante volatilidad en los precios. Sin duda alguna, estos factores combinados con la riqueza en este tipo de recursos naturales en varios países significó una etapa de expansión en la economía de los mismos, pero que a su vez, trajo consigo serias y hasta devastadoras, consecuencias medioambientales. En este sentido, hay que mencionar por ejemplo, que América Latina posee una importancia especial ya que concentra el 18% de las reservas probadas de petróleo a nivel mundial; cifra que solo es superada con el 55% de reservas en Medio Oriente y en cuanto a gas natural, las reservas probadas alcanzan ya el 4.8% a nivel mundial (OLADE, 2011).[2]

En el Ecuador las exportaciones de productos primarios (poco valor agregado) están concentradas en promedio en 78.5%, en cuatro productos básicos: petróleo crudo, banano, camarón y flores naturales, de los cuales, el petróleo tiene la mayor participación (45.7% entre 1990 y 1999; y, 68.6% entre 2000 y 2012).

En el siguiente cuadro se presenta la distribución de las exportaciones del Ecuador entre petroleras y no petroleras, en donde también se puede apreciar la importancia de petróleo en la economía ecuatoriana:

**EXPORTACIONES DEL ECUADOR**




**Fuente:** Banco Central del Ecuador, julio de 2013

Los ingresos petroleros en el Ecuador representan aproximadamente el 22% del producto interno bruto (PIB), en el año 2012 se exportaron184.5 millones de barriles de los cuales el 73% correspondió a producción pública y el 27% a la producción privada; el precio del crudo oriente ecuatoriano tuvo un valor promedio por barril de USD 99.49.

2 *Organización Latinoamericana de Energía [OLADE] (2011) Manual de Estadísticas Energéticas*

De acuerdo a las cifras del mes de mayo 2013, el 38% de los derivados de petróleo fueron importados y el 62% correspondió a la producción nacional; se importaron cerca de USD 417.8 millones y se generaron ingresos por USD 138.5 millones; cabe señalar que algunos derivados son subsidiados por el gobierno.

### 1.1. Alcance y contenido

El presente documento contiene una breve explicación de la estructura del sector petrolero ecuatoriano en el que se pueden identificar los actores que participan en los procesos de upstream, midstream y downstream, así como una descripción a manera de resumen de los cambios contractuales que se dieron con las empresas privadas pertenecientes al sector de exploración y explotación de hidrocarburos.

Contiene también un acercamiento general del proceso de determinación tributaria o fiscalización que se ejecuta en el Ecuador, el ámbito normativo, administrativo y tecnológico que compone este proceso.

Así mismo, muestra los resultados en las fiscalizaciones a empresas de los sectores de gas, petróleo y lubricantes, tanto en valores de deuda generada como en la identificación de riesgos importantes en dichos sectores; además se presentan las perspectivas a futuro que podrían afectar el desarrollo de las actividades actuales.

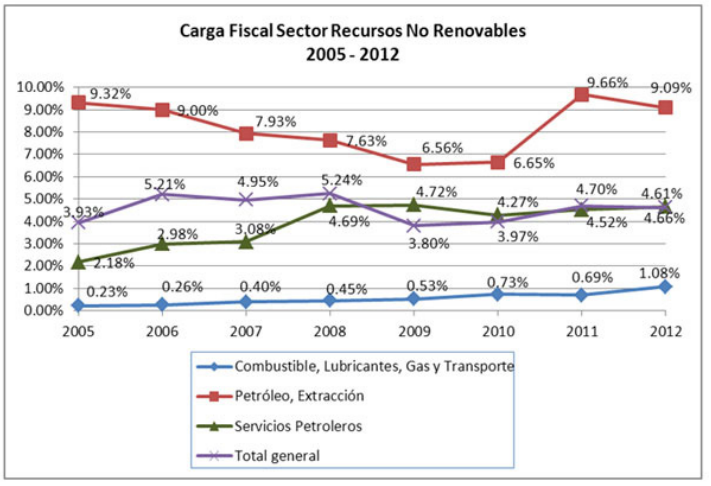
### 1.2. Situación actual

La Administración Tributaria cuenta con el Área Nacional de Grandes Contribuyentes misma que maneja el catastro de las 270 empresas más importantes del País, cuyo rol principal es dar seguimiento y control a través de la segmentación del catastro en sectores económicos y con personal especializado en cada uno de los sectores; las principales funciones del personal son: realizar un seguimiento del comportamiento tributario de los contribuyentes, asesorar a los grandes contribuyentes, y, apoyar y supervisar los procesos de control que se llevan a cabo las Áreas Regionales de Grandes Contribuyentes en las que también se cuenta con equipos especializados.

Dentro del catastro de grandes contribuyentes se encuentran 29 empresas que pertenecen al sector petrolero, compuesto por:

- 10 extractoras de petróleo
- 1 de transporte (oleoducto)
- 6 de servicios petroleros
- 12 de derivados de petróleo (incluye lubricantes)

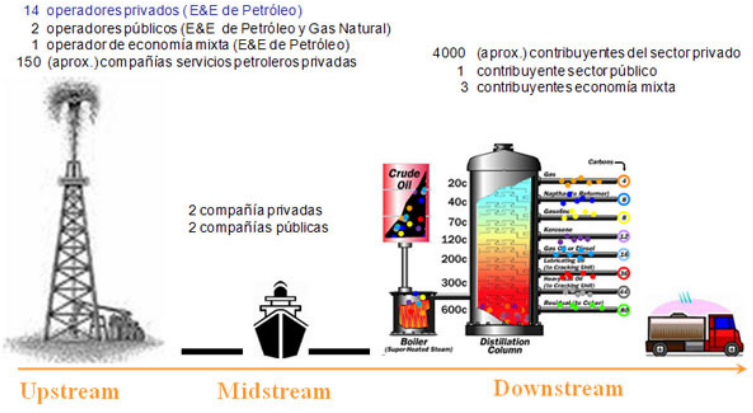
A continuación se presenta un gráfico de la evolución de la carga fiscal (Impuesto a la Renta causado / total ingresos) de estos sectores:




El sector petrolero ecuatoriano se encuentra conformado por los siguientes tipos de empresas:

- Upstream: Empresas extractoras de gas y petróleo de carácter público, privado y mixto y de empresas de servicios petroleros de carácter privado
- Midstream: Empresas de transporte de petróleo y gas (públicas y privadas)
- Downstream: Empresas públicas y privadas de derivados de petróleo: GLP, combustible y lubricantes.

Un gráfico de esta composición se presenta a continuación:



Como se puede observar el sector petrolero tiene muchos participantes que pueden ser públicos, privados o mixtos; es importante señalar que el sector que corresponde a las empresas extractoras y explotadoras de petróleo en el Ecuador, ha tenido un cambio importante y drástico respecto a su forma de trabajar con la empresa privada, a continuación un breve resumen de lo ocurrido:

- Antes del cambio contractual efectuado por el gobierno ecuatoriano, las empresas privadas extraían el crudo, lo exportaban, recibían ingresos y pagaban al Ecuador una participación fijada en cada contrato, ahora la modalidad es que el petróleo pertenece al Estado y las Compañías Privadas reciben un pago por el servicio brindado de explotación petrolera.
- Desde finales de 2010, las Empresas Públicas incrementan su producción como efecto de la absorción de algunos campos que operaban las Empresas Privadas que dejan el país en noviembre de 2010, frente a los cambios en las modalidades de contrato implementadas por el Gobierno Nacional.

## 2. PROCESO DE AUDITORÍA

### 2.1. Definición

Se define como el procedimiento destinado a determinar la correcta obligación tributaria principal o sustantiva, como también de aquellas accesorias o formales. Esta auditoría, utiliza en la práctica los mismos procedimientos de la auditoría financiera.

Según la norma tributaria interna, la determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación

La facultad determinadora de la Administración Tributaria inicia la emisión de la orden de determinación que se notifica al contribuyente y finaliza con el acta de determinación definitiva.

El proceso se ampara en la normativa tributaria existente, así como en guías de procedimientos internas para su ejecución operativa, así mismo cuenta con un Sistema Nacional de Auditoría Tributaria que permite el control del flujo y almacenamiento de la información (del contribuyente, terceros, interna, papeles de trabajo, etc.).

Posee cuatro fases bien definidas: Planificación (identificación de riesgos, materialidad y programas), Ejecución (análisis de los riesgos identificados con la aplicación de los programas), Consolidación de la Opinión (elaboración del acta borrador y reunión con el contribuyente para explicar los resultados preliminares encontrados para su defensa) y Comunicación de resultados (emisión del acta de determinación final)

### 2.2. Aspectos legales

De manera general el sector petrolero se encuentra circunscrito a las siguientes normas legales: Constitución, Ley de Hidrocarburos y sus reglamentos, Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, acuerdos ministeriales y decretos específicos, así como lo indicado en los contratos firmados con el estado.

### 2.3. Sectores de derivados de petróleo

En el sector de comercialización de combustible existen ciertas particularidades respecto a:

- Cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta, tienen un porcentaje diferente al de la generalidad, puesto que en lugar de calcular el 0.4% del total de ingresos gravables, lo hace sobre el total del margen de comercialización.
- Retención del IVA presuntivo: se realiza a la inversa de los que normalmente se aplica a la generalidad de los contribuyentes, es decir que la empresa estatal y las comercializadoras de combustibles, en las ventas de derivados de petróleo a las distribuidoras, deberán retener el Impuesto al Valor Agregado calculado sobre el margen de comercialización que corresponde al distribuidor.

**Sector petrolero**

En cuanto a la normativa pertinente, tanto la Ley de Hidrocarburos como el capítulo correspondiente a la Tributación de las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos de la Ley de Régimen Tributario Interno, fueron

modificadas en julio de 2010 debido a la nueva modalidad contractual. En referencia al campo tributario a continuación se mencionan las normas más relevantes:

- Tienen una fórmula de cálculo de anticipo de Impuesto a la Renta diferente al que tienen las demás sociedades.
- No se permite la reducción porcentual de la tarifa del pago del impuesto a la renta por efecto de la reinversión.
- Para el costo de financiamiento y costo de transporte que se refiera al uso del oleoducto principal, únicamente es deducible la parte que corresponda a los barriles efectivamente transportados.
- En cuanto a la norma que limita los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, se incluye a los servicios técnicos y administrativos cuando se trata de un contribuyente que tenga contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables.
- En caso de que una misma contratista suscriba más de un contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, para efectos del pago de impuesto a la renta no podrá consolidar las pérdidas ocasionadas en un contrato con las ganancias originadas en otro.
- Existe el impuesto a los ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables.
- El Impuesto al Valor Agregado no se devuelve en las actividades de exportación de petróleo.

## 3. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

La programación de los controles intensivos (determinaciones) es centralizada desde la Dirección Nacional de Gestión Tributaria y son efectuados por brazos ejecutores en las Direcciones Regionales, bajo el apoyo y supervisión de las Áreas Nacionales correspondientes.

La mayoría de las empresas del sector gas, petróleo, combustible y lubricantes privadas son parte del catastro de grandes contribuyentes, mismos que se encuentran controlados por equipos especializados en el tema, desde la Dirección Nacional en cuanto a la definición de lineamientos y esfuerzos de supervisión, así como en las Regionales en las que se cuenta con equipos de auditores con conocimientos específicos.

Como una de las ventajas de tener esta estructura administrativa es propender a tener una unificación de criterios en los procesos de control, así como la especialización del personal y el mejoramiento continuo de los pronunciamientos en los actos administrativos que emana el Servicio de Rentas Internas.

Un inconveniente que presenta esta estructura es que a pesar de propender a la coordinación de criterios, muchas veces las Áreas Regionales emiten sus criterios directamente, lo cual provoca que la Administración Tributaria se pronuncie de diferente forma en el mismo riesgo en dos o más regionales.

## 4. ASPECTOS TECNOLÓGICOS

La Administración Tributaria cuenta con bases de datos que se alimentan tanto de información propia del contribuyente así como de información que reportan los terceros (otros contribuyentes o empresas públicas). Esta información es recabada a través de anexos, bases conectadas directamente y declaraciones de los contribuyentes.

La plataforma tecnológica de procesamiento de información considera un almacenamiento de 15 Terabytes de Información, es decir, muchos millones de libros, en cuanto al procesamiento contamos con una plataforma ORACLE que asegura excelentes tiempos de respuesta en las operaciones transaccionales, sin lugar a duda el Servicio de Rentas Internas (SRI) sigue teniendo la base de datos más grande del país.

El SRI ha adquirido la plataforma SAP como parte de su plataforma de Inteligencia de Negocios y de Gestión de la Información, siendo una plataforma moderna que permite incorporar los últimos avances tecnológicos en cuanto a explotar la información con los más altas exigencias de interfaces gráficas y servicios de información disponibles para el análisis de información, adicionalmente, el SRI está incursionando en la adopción de herramientas de minería de datos que permiten encontrar patrones de comportamiento, difíciles de encontrar solamente con la capacidad humana de análisis de datos.

Se cuenta además con un Sistema Nacional de Auditoría Tributaria SNAT, el mismo que busca medir los tiempos de ejecución y emitir alertas de culminación en una actividad, también busca ser un repositorio de los papeles de trabajo y actas de determinación de cada caso. Este sistema se encuentra en revisión y será objeto de mejoramiento en una segunda fase de funcionamiento, con el fin de

disminuir su tiempo de respuesta, capacidad de almacenamiento e incluir otro tipo de información necesaria para la toma de decisiones.

## 5. RIESGOS IDENTIFICADOS

De los procesos determinativos llevados a cabo a los contribuyentes del sector petrolero se han emitido valores a cobrar por USD 971.7 millones, mismo que corresponde a los valores generados en los procesos correspondientes, cabe aclarar que falta por concluir la mayoría de procesos de determinación del año 2009 y 2010.

Un resumen se presenta a continuación:

| SECTOR | TOTAL |
|---|---:|
| Combustible y lubricantes | 74.272.613,08 |
| Extracción de gas | 5.921.545,52 |
| Extracción de petróleo | 891.530.447,58 |
| **TOTAL** | **971.724.606,18** |

## 6. RIESGOS DE EMPRESAS EXTRACTORAS DE PETRÓLEO

Es importante señalar que los riesgos detallados a continuación corresponden a los resultados presentados por las compañías o consorcios petroleros, en aplicación de los contratos de participación que actualmente ya no están vigentes. Los resultados obtenidos bajo la nueva modalidad de contrato por servicios de explotación petrolera aún no han sido revisados en procesos de determinación por parte de la Administración Tributaria:

| RIESGO | IMPUESTO |
|---|---|
| Precios de referencia - Ajustes por diferencia en el precio de venta declarado por las compañías en los contratos de participación. La Administración utiliza el precio de referencia del mes anterior a la fecha de embarque, mientras que la empresa usa el precio de referencia del mes corriente. | Renta |
| SHIP OR PAY: Las compañías pagan a la empresa de transporte privado por el costo de la capacidad reservada de barriles más no por lo utilizado realmente.<br><br>La Ley de Régimen Tributario Interno establece que deberán deducirse de la base imponible únicamente aquellas erogaciones que tengan relación con la generación de los ingresos sujetos al pago del Impuesto a la Renta en el Ecuador, por lo que este gasto sería no deducible.<br><br>Por otro lado, el Código Tributario indica que la administración tributaria puede analizar la verdadera esencia y naturaleza económica de la transacción y no solamente los elementos formales de la misma, en este sentido se ha identificado lo siguiente:<br><br>• Los accionistas de la transportista son los clientes de la misma y algunas compañías que pertenecen al mismo grupo económico.<br>• La compañía conocía que la cantidad acordada no la podrían producir y menos aún transportar.<br>• El mayor préstamo que financió la construcción del oleoducto se denominó deuda subordinada, mismo que se garantizó con el compromiso de que cada usuario (relacionadas) pague un costo fijo por una cantidad fija de barriles | Renta |
| Amortización de inversiones: La norma del sector establece que:<br><br>“La amortización de las inversiones (…) se efectuará anualmente por unidad de producción a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas, en función del volumen producido de las reservas probadas (…)”<br><br>El gasto de amortización calculado por la Administración Tributaria difiere del valor calculado por las contratistas principalmente por los siguientes motivos, en función de la deducibilidad de los gastos:<br><br>• Saldos de inversiones determinados por la Administración Tributaria en años anteriores.<br>• Adiciones de inversiones no reconocidas por la Administración Tributaria. | Renta |

| RIESGO | IMPUESTO |
|---|---|
| Precios de Transferencia: Se aplicó la metodología del precio comparable no controlado para el caso de exportaciones de bienes no renovables - petróleo - a través de un intermediario internacional.<br><br>De acuerdo a la información presentada por los contribuyentes, éstos no proporcionan información financiera o de soporte de registro de los intermediarios. Por lo tanto, no demuestran el requerimiento de la normativa en lo referente a constatar que dichos intermediarios tenga real presencia en el territorio de residencia; así como que los activos, riesgos y funciones asumidos por éstos resulten acordes con los volúmenes de operación negociados. Es preciso que demuestre el Contribuyente que las actividades principales de los intermediarios no correspondan a rentas pasivas ni la intermediación comercial de bienes desde o hacia Ecuador, o con otros miembros del mismo grupo económicamente vinculados. De igual manera, los contribuyentes no presentan información que permita visualizar que las operaciones con otros miembros del grupo económico vinculado al Consorcio no superan el 20% de las operaciones de los intermediarios internacionales.<br><br>Por tanto, para las operaciones de exportación del bien no renovable realizadas a través de intermediarios internacionales se debe aplicar lo que señala la normativa legal sobre precios de transferencia presentándose diferencias entre los precios comparables no controlados determinados por mercados transparentes a la fecha de embarque de la mercadería y los establecidos entre las empresas relacionadas. | Renta |
| Ingresos extraordinarios: La norma tributaria prevé que las empresas que hayan suscrito con el estado contratos de exploración y explotación de recursos no renovables, cuando tengan ingresos generados en ventas a precios superiores a los pactados o previstos en los respectivos contratos, deben pagar el 70% de tales ingresos al Estado. | Ingresos extraordinarios |

## Riesgos de empresas de derivados de petróleo:

| RIESGO | IMPUESTO |
|---|---|
| Omisión de ingresos: Ventas no reportadas por el contribuyente, riesgo identificado en un cruce realizado entre la información reportada por la empresa estatal y la contabilidad de la compañía. | Renta |
| Depreciación en exceso: la compañía aplicó porcentajes de depreciación en activos fijos, mayores a los permitidos por la norma tributaria. | Renta |
| Amortizaciones de good will: la norma tributaria no permite la deducibilidad de amortizaciones que no consten en ella, los montos por good will no son reconocidos como deducibles. | Renta |
| Diferencia en Inventarios por excedentes no facturados según informe de la Dirección Nacional de Hidrocarburos, Venta de gas subsidiado como gas industrial. | Renta |

## Riesgos de empresas multinacionales

| RIESGO | IMPUESTO |
|---|---|
| Uso de la figura del treaty shopping para evitar la retención en la fuente de Impuesto a la Renta por pagos al exterior, a través de la mal utilización de convenios para evitar la doble imposición. | Renta |
| Gross up: De conformidad con lo dispuesto en la norma ecuatoriana, el contribuyente residente en el Ecuador tiene la obligación de actuar como agente de retención; sin embargo, en caso de considerar pertinente asumir la retención en la fuente que debía efectuarse, ésta no podría considerarse como un gasto deducible del Impuesto a la Renta. | Renta |

| RIESGO | IMPUESTO |
|---|---|
| Subcapitalización: Existencia de transacciones entre compañías relacionadas mediante las cuales se transfiere fondos en calidad de créditos los cuales generan altos montos de intereses. Cabe señalar que estos "créditos" en su mayoría cumplen con todas las formalidades legales sin embargo presentan las siguientes características:<br>• Altas tasas de interés<br>• No tienen garantías<br>• No tienen tablas de amortización<br>• Los pagos de capital e intereses se efectúan en función del flujo de efectivo<br>De conformidad con el Código Tributario el hecho generador contiene dos elementos conjuntivos, que concurren para su aplicación: 1) la esencia jurídica y 2) el concepto económico. Como se puede apreciar, es imperativo observar las situaciones económicas que efectivamente existan sobre la forma jurídica adoptada. | Renta |

## 7. PERSPECTIVAS A FUTURO

- Los escasos recursos con los que cuenta la administración tributaria llevan a pensar de manera profunda en un cambio de enfoque de los controles intensivos, una forma de trabajo focalizada a través de una matriz de riesgos especializada por sector económico.
- Otro enfoque para los procesos de auditoría suponen un reto en la determinación al mismo tiempo a un grupo de contribuyentes relacionados (enfoque de estructura de negocios) que participan en las mismas transacciones o en una cadena de valor.
- Los precios de transferencia serán de mayor aplicación en el sector petrolero debido al cambio económico y la globalización, por lo que es un reto para la administración tributaria el generar conocimiento en sus auditores para emitir actos bien fundamentados y apegados a la realidad económica del contribuyente.
- Los nuevos contratos petroleros para las empresas de exploración y explotación de petróleo que actualmente brindan únicamente el servicio correspondiente y es el estado el que exporta la materia prima, supone un análisis intensivo de los contratos y los posibles riesgos tributarios que surjan del mismo.
- Se ha visto un incremento importante en el uso de instrumentos financieros de cobertura, por lo que es importante analizar su impacto tributario.

## 8. CONCLUSIONES

- El sector petrolero es de gran importancia para la economía ecuatoriana, esto se ha visto en los resultados presentados en cuanto a su representatividad en las exportaciones nacionales, PIB y financiamiento del presupuesto.
- El cambio en la modalidad de contratación del sector de exploración y extracción de petróleo, supone para la administración tributaria un reto en el identificación de nuevos riesgos.
- La determinación tributaria en el Ecuador cuenta con una base legal sólida y lineamientos internos para su aplicación, así como una estructura administrativa especializada en este sector y una plataforma tecnológica que se está actualizando.
- El proceso de auditoría tributaria debe ser asistido por una herramienta de análisis y seguimiento de los controles efectuados, que permita generar la información necesaria para la toma de decisiones en todos los niveles, por esta razón se tiene planeado realizar un alcance al Sistema Nacional de Auditoría con el fin de realizar mejoras estructurales y potenciar su uso.
- La especialización del personal de auditoría tributaria es importante para el desarrollo eficiente de las auditorías especializadas en este sector.
- Las empresas del sector petrolero cuentan con su propia normativa tanto sectorial como tributaria, lo cual permite una aplicación clara en ciertos aspectos fiscales importantes.
- Los resultados encontrados en los procesos de determinación han desembocado en importantes montos de deuda generada, lo que indica el alto grado de riesgo tributario de este sector.

## 9. RECOMENDACIONES

- Se debe realizar un análisis profundo del impacto de los nuevos contratos con las empresas extractoras de petróleo, para realizar controles proactivos a este sector con el fin de disminuir la posibilidad de abrir procesos de control intensivos, a cambio de la corrección del comportamiento oportuno del contribuyente.
- Las auditorías deben propender a ser enfocadas en pocos riesgos sectoriales que sean los más representativos, esto está atado a una matriz de riesgos especializada.
- Se debe pensar en las auditorías a un grupo de empresas (estructura de negocio) que participen en una misma transacción.

- Es importante el enfoque en precios de transferencia, puesto que las empresas multinacionales se realizan transacciones con sus partes relacionadas que muchas veces no cumplen con el principio de plena competencia.
- La depuración de la información tributaria de los contribuyentes del sector es importante para poder trabajar a través de cruces intensivos en los contribuyentes más pequeños y de esta manera ampliar la cobertura de control.

**FUENTES DE ELABORACIÓN**

1. Información del Departamento de Auditoría Tributaria Regional Norte.
2. Información del Departamento de Control Tributario.
3. Información del Área de Business Intelligence.
4. Información del Centro de Estudios Fiscales
5. Información de la Asesoría General
6. Información del Área Nacional de Grandes

**Subtema 3.1**

# AUDITORÍAS DE LOS SECTORES DE GAS, PETRÓLEO Y LUBRICANTES

**Heriberto Erik Ariñez Bazzan**
Presidente a.i
Servicio de Impuestos Nacionales
(Bolivia)

***Contenido:*** *1. Antecedentes.- 2. Estructura tributaria de la cadena de producción de hidrocarburos .- 3. Procedimiento general de fiscalización.- 4. Auditoría tributaria al sector hidrocarburos.- 5.Casos.- 6. Conclusiones*

## 1. ANTECEDENTES

Las reformas estructurales establecidas con las Leyes Nº 1182 de Inversiones de 17 de septiembre de 1990 y la Ley N°1689 de Hidrocarburos, de 30 de abril de 1996, establecieron un escenario propicio para el aumento de la inversión privada en las actividades de los hidrocarburos, estableciendo un marco legal, regulatorio y tributario para este sector, con condiciones internacionalmente competitivas para la atracción de capitales externos a Bolivia.

Por mandato soberano del pueblo boliviano, expresado en la respuesta a la pregunta número 2 del Referéndum Vinculante de 18 de julio de 2004, y en aplicación del Artículo 139º de la anterior Constitución Política del Estado, se recupera la propiedad de todos los hidrocarburos en Boca de Pozo para el Estado Boliviano. El Estado ejerce, a través de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), su derecho propietario sobre la totalidad de los hidrocarburos, aprobándose mediante la Ley Nº 3058, el 17 de mayo de 2005, la nueva Ley de Hidrocarburos estableciendo la recuperación de la propiedad de los hidrocarburos, de dominio directo, inalienable e imprescriptible del Estado Boliviano y el marco regulatorio para los inversionistas.

El 1° de mayo de 2006, mediante Decreto Supremo N° 28701, El Órgano Ejecutivo en aplicación de la Ley Nº 3058 nacionaliza los

recursos naturales hidrocarburíferos del país, ratificando el rol del Estado en el control y dirección de la producción, transporte, refinación, almacenaje, distribución, comercialización e industrialización de hidrocarburos en el país, situación que fue confirmada y ratificada el 7 de febrero de 2009 mediante los Artículos 359, 360 y 361 de la nueva Constitución Política del Estado.

Ante la nueva coyuntura durante la gestión 2006, los Titulares que hubieran suscrito Contratos de Riesgo Compartido para ejecutar las actividades de Exploración, Explotación y Comercialización, y hubieran obtenido licencias y concesiones al amparo de la Ley de Hidrocarburos, Nº 1689, de 30 de abril de 1996, obligatoriamente en aplicación del Artículo 65 de la Ley Nº 3058, tendrían que ser adecuados a los tres tipos de contratos petroleros (producción compartida, operación y asociación).

En ese sentido en octubre de 2006, el Estado boliviano optó por el modelo de Contrato de Operación, que establece que YPFB obtiene los ingresos por la venta mensual de los hidrocarburos entregados por las empresas petroleras, deduciendo de dicho monto los costos de transporte y compresión de la comercialización de los hidrocarburos. Actualmente se encuentran vigentes 41 contratos para ejecutar las actividades de exploración y explotación.

En Bolivia, la producción de gas natural y petróleo entre el 2011 y 2012 se incrementó en un 13.8% y 15.5% respectivamente, mientras que la producción de GLP se redujo debido a una menor producción en refinerías (ver cuadro 1), sin embargo esta situación se ha modificado en tanto que se prevé que a partir de septiembre de 2013, este producto sea exportado:

**Cuadro 1. Producción de gas natural, petróleo y gas licuado de petróleo (GLP) Gestiones 2011 y 2012**

| | Gas natural[1] (Mm3/día) | | Petróleo [2] (MMBbl/día) | | GLP [3] (Tm/día) | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2011 | 2012 | 2011 | 2012 | 2011 | 2012 |
| Promedio | 43,48 | 49,46 | 44,43 | 51,32 | 898,75 | 895,90 |

Fuente: YPFB. Boletín Estadístico 2012 (www.ypfb.gob.bo)

(1) Producción en punto de fiscalización. Valores actualizados en febrero de 2013.

(2) Pruducción certificada de petróleo, condensado y gasolina natural. Valores actualizados en febrero de 2013.

(3) Volúmenes producidos en planta y en refinerías. Valores actualizados en febrero de 2013.

El sector hidrocarburífero en la economía nacional en cunto a tributación, es muy importante, de las 100 empresas que más tributan en Bolivia, 15 corresponden al sector cuyo pago alcanzó a Bs18.912.- millones durante 2012 (ver cuadro 2), representando así el 50.50% de la recaudación total de impuestos generados a nivel nacional de Bs.37.460.47 millones, datos que reflejan la necesidad de la existencia de un área o sector especializado en realizar fiscalizaciones a las empresas, tanto del Upstream (búsqueda, extracción, procesamiento y adecuación del petróleo y gas) como del Downstream (Refinación de petróleo, comercialización, servicios y transporte).

**Cuadro 2. Importes pagados por concepto de impuestos por empresas del sector de hidrocarburos Gestión 2012 (En millones de Bs)**

| PUESTO | CONTRIBUYENTE | DEPARTAMENTO | TOTAL 2012 | % de Part. 2012 |
|---|---|---|---|---|
| 1 | YACIMIENTOS PETROLIFEROS FISCALES | LA PAZ | 13,422.2 | 35.8% |
| 2 | YPFB REFINACION S.A. | SANTA CRUZ | 2,381.0 | 6.4% |
| 4 | YPFB ANDINA S.A. | SANTA CRUZ | 807.1 | 2.2% |
| 5 | YPFB CHACO S.A. | SANTA CRUZ | 575.1 | 1.5% |
| 8 | PETROBRAS BOLIVIA S.A. | SANTA CRUZ | 401.2 | 1.1% |
| 14 | GAS TRANSBOLIVIANO SA | SANTA CRUZ | 258.4 | 0.7% |
| 15 | BG BOLIVIA CORPORATION SUC. BOLIVIA | SANTA CRUZ | 235.7 | 0.6% |
| 16 | TOTAL E & P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA | SANTA CRUZ | 220.9 | 0.6% |
| 18 | REFINERIA ORO NEGRO S.A. | SANTA CRUZ | 182.2 | 0.5% |
| 24 | PLUSPETROL BOLIVIA CORPORATION SA. | SANTA CRUZ | 134.8 | 0.4% |
| 25 | YPFB TRANSPORTE S.A. | SANTA CRUZ | 107.0 | 0.3% |
| 47 | REPSOL E&P BOLIVIA S.A. | SANTA CRUZ | 57.3 | 0.2% |
| 55 | VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTD | SANTA CRUZ | 50.5 | 0.1% |
| 66 | PETROBRAS ARGENTINA S.A SUCURSAL BOLIVIA | SANTA CRUZ | 42.2 | 0.1% |
| 79 | PAE E Y P BOLIVIA LIMITED SUC. BOLIVIA | SANTA CRUZ | 37.4 | 0.1% |
| **Recaudación total Hidrocarburos** | | | **18,912.9** | **50.5%** |
| **Recaudación Total** | | | **37,460.5** | **100.0%** |

**Fuente:** SIN - Memoria Anual 2012.

**Nota:** A la fecha el número de empresas en todo el sector asciende a 93, de las cuales: 48 pertenecen a exploración, 2 a refinación, 36 a servicios (corresponde a las empresas que prestan servicios a los contribuyentes de hidrocarburos), 6 a transporte y 1 a comercialización (YPFB comercialización mayorista). No incluye estaciones de servicio ni distribuidores de gas por redes.

## 2. ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LA CADENA DE PRODUCCIÓN DE HIDROCARBUROS

De acuerdo a la Ley Nº 3058, Artículo 31 las actividades hidrocarburíferas se clasifican de la siguiente manera:

a. Exploración;
b. Explotación;
c. Refinación e Industrialización;
d. Transporte y Almacenaje;
e. Comercialización;
f. Distribución de Gas Natural por Redes

Estas actividades hidrocarburíferas en el marco técnico de operaciones también se definen como:

- UPSTREAM, comprenden todas las actividades de exploración, perforación y producción hidrocarburífera en Bolivia.
- DOWNSTREAM comprenden todas las actividades de refinación, industrialización, transporte, comercialización interna, distribución, logística, importación y exportación de gas natural, petróleo y sus derivados.

De acuerdo a lo establecido en la Ley N° 843 y normativa reglamentaria, las personas naturales o jurídicas estarán sujetas al siguiente régimen tributario general:

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA):** Grava la venta de bienes muebles situados o colocados en territorio nacional, los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza y las importaciones definitivas. Aplica una alícuota del 13%, conforme disponen los Artículos 1 al 4 y 15 de la Ley Nº 843.

  En el sector de hidrocarburos aplica a la venta de petróleo, gas natural, gas licuado de petróleo y derivados, así como los servicios de administración, alquileres de plantas y maquinarias y prestación de servicios técnicos.

- **Impuesto a las Transacciones (IT):** Se aplica al ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, asimismo, los actos a título gratuito que suponga la transferencia de dominio de muebles, inmuebles y derechos, con la alícuota del 3%, de acuerdo a los previsto en los Artículos 72 al 75 de la Ley Nº 843.

  En el sector hidrocarburos están gravadas las actividades de transporte de hidrocarburos ya sean a través de ductos o por cisterna, la refinación, distribución y comercialización de hidrocarburos. Se encuentran exentas de este impuesto la compraventa de hidrocarburos y/o derivados en el mercado interno que tenga como destino la exportación, siempre que los citados productos no hubieran sufrido un proceso de transformación.

- **Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE):** Se aplica el principio de fuente, que grava con el 25% de las utilidades resultantes de los Estados Financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, teniendo como regla general la deducibilidad de los gastos que se realicen en el país o en el exterior que se encuentren vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales, establecido en los Artículos 36 al 39 y 50 de la Ley Nº 843.

- **Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE):** Se aplica únicamente cuando se pague, remese o acredite rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior por concepto de intereses, rendimientos o utilidades obtenidas, asimismo por la prestación servicios: de consultoría, asesoramiento de todo tipo, asistencia técnica, investigación, profesionales y peritajes, realizados desde o en el exterior, con la alícuota del 25% sobre el 50% del monto pagado, conforme dispone el Artículo 51 de la Ley Nº 843.

Quienes se dediquen al rubro de hidrocarburos y considerando la actividad económica además de los impuestos señalados en el párrafo anterior, se constituirán alcanzados con los siguientes impuestos:

- **Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD),** que grava la importación y comercialización en el mercado interno de hidrocarburos y sus derivados con tasas específicas por unidad de medida actualizable anualmente, establecido en los Artículos 108 al 113 de la Ley Nº 843.

Se entiende por producidos internamente o importados, a los hidrocarburos y sus derivados que se obtienen de cualquier proceso de producción, refinación, mezcla, agregación, separación, reciclaje, adecuación, unidades de proceso (platforming, isomerización, cracking, blending y cualquier otra denominación) o toda otra forma de acondicionamiento para transporte, uso o consumo.

- **El Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH)** grava la producción de hidrocarburos en todo el territorio nacional, cuya alícuota es del 32% del total de la producción de hidrocarburos medida en el punto de fiscalización, que se aplica de manera directa no progresiva sobre el 100% de los volúmenes medidos en el punto de fiscalización, en su primera etapa de comercialización, establecido por los Artículos 53 al 55 de la Ley Nº 3058.

Toda la cadena se encuentra sujeta a los impuestos del régimen general de tributación con sus exenciones y a los específicos del sector (ver cuadros 3 y 4):

**Cuadro 3. Impuestos del sector hidrocarburos según fase de operación y actividad**

| FASE | ACTIVIDADES | IMPUESTOS DE CARÁCTER GENERAL | IMPUESTOS ESPECIFICOS |
|---|---|---|---|
| **UPSTREAM** | **Exploración** | **IVA, IT, IUE, IUE BE (1)** | |
| | **Explotación** | | |
| **DOWNSTREAM** | **Refinación e Industrialización** | **IVA, IT, IUE, IUE BE (1)** | **IEHD (2)** |
| | **Transporte y Almacenaje** | | |
| | **Comercialización** | | **IEHD (2) , IDH (3)** |
| | **Distribución de Gas Natural** | | |

**Fuente:** Elaboración propia.

(1) El IUE-BE aplica únicamente en caso de remesas al exterior.
(2) El IEHD aplica a la importación y comercialización mayorista en el mercado interno.
(3) YPFB, la empresa estatal se encuentra alcanzada con este impuesto, por el perfeccionamiento del hecho generador establecida en el momento de medición en el punto de fiscalización de la producción de hidrocarburos en su primera etapa de comercialización conforme Ley Nº 3058 Artículo 54.

## Cuadro 4. Impuestos del sector hidrocarburos según estructura

| Impuesto | Alícuota | Base Imponible | Exención | Normativa |
|---|---|---|---|---|
| IVA<br>Impuesto al Valor Agregado | 13% | Ventas facturadas menos compras relacionadas a la actividad gravada | - | Ley Nº 843, Artículos 1 al 4 y 15 |
| IT<br>Impuesto a las Transacciones | 3% | Ingresos Brutos | La compraventa de hidrocarburos con destino la exportación | Ley Nº 843, Artículos 72 al 75 |
| IUE<br>Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas | 25% | Utilidad Neta sobre Estados Financieros | Liberación del pago por un período de 8 años a **operaciones de industrialización.** | Ley Nº 843, Artículos 36 al 39 y 50 |
| IUE-BE<br>Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior | 25% | 50% sobre una utilidad presunta | - | Ley Nº 843, Artículo 51 |
| IDH<br>Impuesto Directo a los Hidrocarburos | 32% | Producción de hidrocarburos en todo el territorio nacional | Volúmenes de gas destinados al uso social y productivo uso social y productivo del gas natural en el mercado interno | Ley Nº 3058, Articulos 53 al 57 |
| IEHD<br>Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados | Tasa especifica por litro de producto deri-vado del petróleo | Importación y comercia-lización en el mercado interno de hidrocarburos y sus derivados | - | Ley Nº 843, Artículos 108 al 114 |

**Fuente:** Elaboración propia.
(*) Se encuentra en etapa de reglamentación para su aplicación.

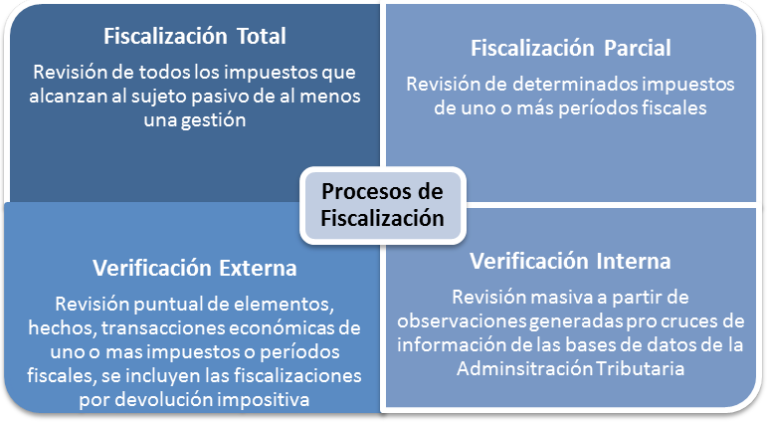
## 3. PROCEDIMIENTO GENERAL DE FISCALIZACIÓN

La auditoría tributaria siendo un proceso sistemático de verificación con el objetivo de establecer si se han aplicado correctamente las normas contables, si se han interpretado y aplicado correctamente las normas legales tributarias y si, consecuentemente, se han elaborado correctamente las declaraciones juradas de los contribuyentes.

El procedimiento de fiscalización es un proceso administrativo que establece el inicio y culminación eficiente y oportuna de los procesos de determinación en sus distintas modalidades, conforme dispone la Ley Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

El Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a las facultades dispuestas por el Artículo 66 del Código Tributario Boliviano, en cuanto a control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación cuenta con las siguientes modalidades de procesos de fiscalización (ver cuadro 5).

**Cuadro 5. Modalidades de Procesos de Fiscalización**




Para llevar adelante una fiscalización, se establece un procedimiento uniforme cuya orden de fiscalización, asignación de funcionarios, requerimiento, verificación y análisis de la documentación variará en función a la modalidad aplicada, mismo que se presenta a continuación:

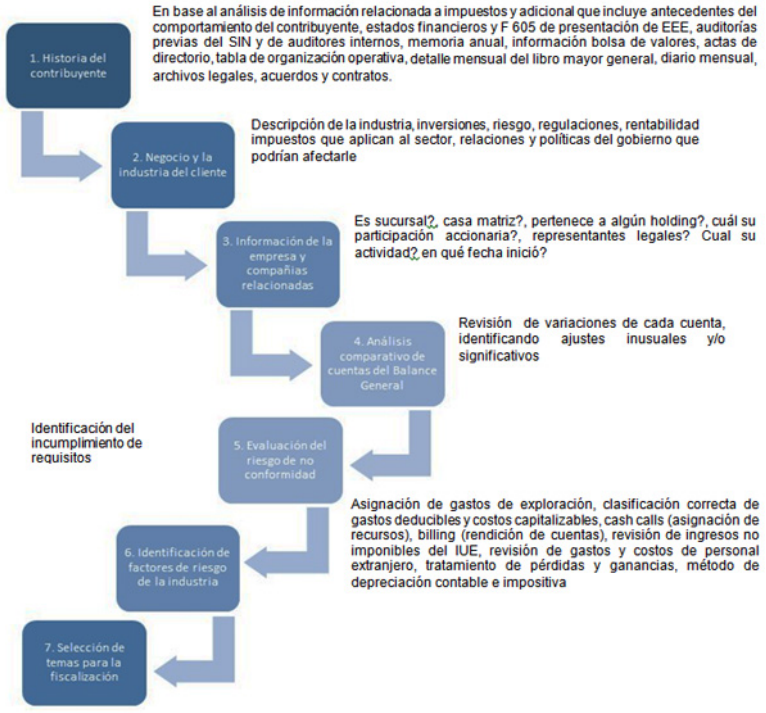
- Elaboración de estudios de inteligencia fiscal para identificar posibles fiscalizaciones.
- Generación de orden de fiscalización, a partir del informe aceptado de petición de orden de fiscalización y la asignación de funcionarios

A partir de la identificación del sector, rubro y contribuyente, el Departamento de Fiscalización, procederá a ejecutar el cronograma siguiente:

a. Emisión de la Orden de Fiscalización o Verificación.
b. Notificación al contribuyente con la Orden incluido el Requerimiento de Información con plazos perentorios.
c. Recepción de los documentos solicitados
d. Verificación y análisis de la documentación (Revisión de escritorio y/o Trabajo de Campo).
e. Determinación de los resultados y los reparos encontrados.
f. Elaboración de informes
    - Emisión de Informe y Resolución Determinativa por Inexistencia de Deuda Tributaria por no encontrarse reparos o pago total (impuesto omitido, intereses, multas y sanción si corresponde).
    - Emisión de Informe y la Vista de Cargo, en caso de que el pago de la deuda se omitiera o se efectuara de manera parcial.
g. Notificación al contribuyente con la Vista de Cargo.
h. Contribuyente tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días a partir de su notificación de la Vista de Cargo, para pagar o presentar los descargos que estime convenientes.
i. Cumplido el Plazo, se emite la Resolución Determinativa, que se constituye en Titulo de Ejecución Tributaria, notificando al contribuyente.

En base al procedimiento detallado, se desarrollan las particularidades de la fiscalización al sector de hidrocarburos, que es efectuada en base a un análisis estratégico (ver cuadro 6):

**Cuadro 6. Análisis estratégico del sector**




## 4. AUDITORÍA TRIBUTARIA AL SECTOR HIDROCARBUROS

Actualmente la empresa estatal YPFB, es dependiente de la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Departamento de La Paz. Hasta el momento, la tarea más importante se concentra en la recepción y pago del IDH[1], conciliaciones y rectificatorias además de habérsele efectuado verificaciones internas.

El resto de empresas del sector se encuentran distribuidas entre las gerencias de grandes contribuyentes de los departamentos de Santa Cruz y Cochabamba, quienes tienen a su cargo la labor de fiscalizar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

1 *Si bien el IDH en términos estrictos corresponde al Downstream las auditorías se realizan en la etapa de producción considerando que se debe 1) Comparar la cantidad producida según fiscalización, con la cantidad certificada por entidades autorizadas; 2) Verificar la liquidación del pago del IDH de acuerdo a los contratos de operación; y la 3) Verificación de los anexos de liquidación del tributo, tanto en producción de petróleo, gas natural y GLP de plantas.*

### 4.1. Auditorías a las operaciones en el Upstream

Este proceso abarca el segmento de la industria que se ocupa de la extracción del hidrocarburo (Petróleo, Gas Natural y GLP de Plantas), que consiste en exploración, perforación, explotación hasta su entrega en refinería, plantas de proceso o fraccionamiento para el inicio del proceso industrial. Los impuestos gravados en operaciones en el Upstream, IVA, IT e IUE.

En procesos de Auditorias Tributarias, se analiza el hecho generador del tributo, que se perfecciona en el punto de fiscalización, consiguientemente el objetivo central es la determinación del ingreso percibido en función al precio establecido y la cantidad producida, para lo cual se efectúan técnicas de reconstrucción del proceso productivo en función a los insumos requeridos y/o activos fijos utilizados (capacidad de producción).

Asimismo, el sector petrolero tiene particularidades en su aplicación para realizar su registros contables es decir existe normas específicas tanto técnicas y legales.

Por tanto, realizando la verificación del manejo contable y tributario en operaciones en el Upstream, se ejecutan principalmente las siguientes técnicas:

Para IVA

1. Revisión la retribución del titular, que consiste en la recuperación de costos, es decir mano de obra, materiales, depreciación de activos fijos y entre otros.
2. Revisión de los documentos relacionados a la producción de petróleo y gas.
3. Revisión de las compras, verificando que estén vinculados con la actividad gravada, que cumplan las formalidades y estén respaldas con medios fehacientes de pago de acuerdo a la normativa.
4. Contrastar las compras y las ventas con terceros informantes.

Para el IT

1. Comparar la cantidad vendida en mercado interno con la cantidad producida, para identificar Ingresos no declarados.

Para el IUE

1. |omparar la cantidad vendida en mercado interno y/o externo con la cantidad producida, para identificar Ingresos no declarados.

2. Identificación de errores contables, lo cual genera apropiaciones indebidas de gastos.

    - El no diferimiento de un gasto
    - Imputaciones indebidas
    - Depreciación de activos fijos de acuerdo a normas tributarias especificas vigentes.

3. Identificación de operaciones marginadas de la contabilidad

    - Simulación de perdidas
    - Ocultamiento de utilidades
    - Simulación de pasivos
    - Ocultamiento de activos (Cuentas por Cobrar).

4. Revisión la retribución del titular, que consiste en la recuperación de costos, es decir mano de obra, materiales, depreciación de activos fijos y entre otros.

5. Revisión de gastos deducibles y no deducibles para la determinación de la base imponible.

### 4.2. Auditorías a las operaciones en el Downstream

En el estudio de inteligencia fiscal se determina el alcance de la auditoria impositiva que comprende: impuestos, periodos y conceptos a revisar de acuerdo a las modalidades establecidas en el punto 3.

En las operaciones de Downstream, corresponde revisar las actividades de:

a. Refinación e Industrialización;
b. Transporte y Almacenaje;
c. Comercialización;
d. Distribución de Gas Natural por Redes

#### 4.2.1 Refinación

La refinación es el proceso que convierte el petróleo en productos genéricamente denominados carburantes, combustibles líquidos o gaseosos, lubricantes, grasas, parafinas, asfaltos, solventes y otros subproductos que generen dichos procesos.

En las refinerías se pueden revisar los siguientes impuestos: IVA, IT, IUE, IUE-BE, RC-IVA y IEHD, de acuerdo a procedimientos específicos para cada uno de ellos.

### 4.2.2 Comercialización minorista

Comprende la comercialización al por menor al consumidor final de las actividades de estación de servicios y venta de lubricantes, de los productos provenientes del petróleo genéricamente denominado carburante, combustible líquido o gaseoso, lubricantes, grasas, parafinas, asfaltos, solventes y otros subproductos que generen dichos procesos. Dicha actividad es

En esta actividad se pueden revisar los siguientes impuestos: IVA, IT, IUE, IUE-BE, RC-IVA, de acuerdo a procedimientos específicos para cada uno de ellos.

### 4.2.3 Transporte de hidrocarburos

Es toda actividad para trasladar o conducir de un lugar a otros hidrocarburos o sus derivados por medio de tuberías, utilizando para ello diversos medios e instalaciones auxiliares, que incluyen el almacenaje necesario para esta actividad y que excluyen la distribución de gas natural por redes.

En el transporte de hidrocarburos se pueden revisar los siguientes impuestos: IVA, IT, IUE, IUE-BE, RC-IVA, de acuerdo a procedimientos específicos para cada uno de ellos.

### 4.2.4 Algunas técnicas adicionales de revisión dowstream

Para IEHD se revisa:

1. Si el impuesto fue pagado en la salida de la refinería
2. Los tipos de productos y cantidades refinados de acuerdo a sus reportes presentados a entidades reguladores.
3. La coherencia entre la cantidad comprada y cantidad refinada.
4. El movimiento del volumen de productos refinados y vendidos
5. La cantidad importada e impuestos pagados.

Para IVA se revisa:

1. Las ventas, considerando los volúmenes comprados, transportados, reportados a las autoridades competentes respecto a las ventas facturadas y declaradas.
2. Que la facturación corresponda al periodo de comercialización y/o medición (servicios continuos).
3. Las compras, verificando que estén vinculados con la actividad gravada, que cumplan las formalidades y estén respaldas con medios fehacientes de pago de acuerdo a la normativa

4. Contrastar las compras y las ventas con terceros informantes.
5. Al revisar IVA se tendrá presente la particularidad en la facturación: débito fiscal y crédito fiscal del comprador

   a) El Impuesto Especial a los Hidrocarburos (IEHD) se muestra por separado en la factura. El precio del producto y el IEHD = Total factura, el vendedor paga el débito fiscal sobre el precio total, sin considerar el IEHD.
   b) El Crédito Fiscal IVA se computa sobre el total de la factura emitida por la Refinería (incluido el IEHD).

Para IT se revisa:

1. Si la alícuota del impuesto se aplica sobre el margen (ventas menos compras).

Para IUE se revisa:

1. Los ingresos, considerando la incidencia de revisión de ventas, las ventas no declarados constituyen ingresos gravados del IUE, asimismo verificar los ingresos imponibles y no imponibles declarados por el contribuyente.
2. Los gastos, estén vinculados a la renta gravadas, respaldos con documentos originales comerciales, contables, financieros y que los mismos cumplan con la normativa tributaria (gasto deducible y no deducible).
3. Las operaciones bancarias para establecer remesas al exterior y su correspondiente retención de IUE-BE.

## 5. CASOS

### Caso 1 Facturas con hechos generadores en otra gestión

Del análisis de las facturas que respaldan el Crédito Fiscal de la Empresa Productora, se detectó facturas que fueron emitidas por la empresa “Servicios Bolivia” el 24 de octubre de 2002 y 7 de marzo de 2003, pero por hechos generadores acaecidos en una gestión anterior, vale decir en 1998, los conceptos de dichas facturas vienen a ser, pagos de Leasing de la planta criogénica del Campo X por los meses de abril, mayo y junio de 1998, así como los gastos de importación, pagos que la Empresa Productora realizó a la empresa “Servicios Company” con sede en Houston USA, mediante giro bancario al exterior sin haber realizado la retención correspondiente de IUE Beneficiaros del Exterior, cabe recalcar que los pagos realizados a la empresa norteamericana fueron respaldados por las facturas internacionales 980017a, 980017b, 980017d, 980018a y 980018b.

Al respecto, es necesario acotar lo siguiente:

Si bien los servicios fueron prestados por “Servicios Bolivia”, pero facturados por “Servicios Company”, los pagos fueron realizados mediante transferencia bancaria directamente a cuentas bancarias de “Servicios Company”, sin efectuar las retenciones y pago del impuesto IUE-BE.

Por recomendación de la auditoría practicada por los auditores externos y al asumir la falta de retención del IUE-BE, así como el correspondiente pago; el contribuyente luego de analizar la situación y con el claro afán de obtener ventajas fiscales decide devolver las facturas inicialmente recibidas de “Servicios Company”, para reemplazar con facturas locales emitidas por “Servicios Bolivia” lo que aparentemente le permite beneficiarse del crédito fiscal de las mismas.

Otra de las pruebas que demuestra la intencionalidad del contribuyente de favorecerse del crédito fiscal que genera las facturas locales, es que cancela adicionalmente a “Servicios Bolivia” el importe correspondiente al impuesto IT que debió asumir el proveedor.

La Empresa Productora señala que según lo establecido en el contrato de arrendamiento financiero de la planta criogénica, “Servicios Bolivia” debió haber facturado localmente por este concepto. Posteriormente ante reclamos realizados por parte de Empresa Productora dicha situación fue subsanada mediante la emisión de dichas facturas, las cuales cumplen los requisitos principales para ser válidas para el cómputo del crédito fiscal, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 5 de la Ley No. 843.

Además menciona el contribuyente, que el hecho generador en el caso de prestaciones de servicios nace en el momento que se finalice la ejecución del mismo o desde la percepción total del precio el que fuera anterior, consecuentemente cabe destacar dos aspectos: i) las facturas observadas se refieren a un servicio que a la fecha de facturación estaba en curso y no había finalizado en relación a su ejecución, como se lo evidencia en el contrato de arrendamiento financiero entregado al equipo de fiscalización; y ii) si bien hubo un pago parcial del precio, el proveedor no facturó en tiempo y forma.

El contribuyente argumenta que los montos pagados a la empresa “Servicios Company” con sede en Houston USA, son por servicios

que a la fecha estaban en curso, al respecto hacemos notar que el servicio al que hace referencia el contribuyente se refiere a un contrato de arrendamiento financiero y pagos por importación de equipos, como se podrá notar la normativa tributaria establece en el caso de arrendamiento financiero que el hecho imponible se perfecciona en el momento del **vencimiento de cada cuota**, Ley N° 843 Artículo 4; en el caso de las importaciones el hecho imponible se perfecciona en el momento **que finalice su ejecución** Ley 843 Artículo 4; de lo que se concluye que las cuotas por arrendamiento financiero estaban vencidas y que el servicio por las importaciones ya se había realizado, hechos que conocía el contribuyente al momento que realizó del pago a la empresa del exterior sin haber realizado la retención correspondiente.

Por lo tanto, no corresponde que Empresa Productora, cuatro años después, en el intento de subsanar su falta de retención del impuesto IUE-BE en su momento, tome un crédito Fiscal por un hecho que originalmente de acuerdo a los antecedentes le correspondía haber realizado la Retención IUE Beneficiarios del Exterior. _

Al respecto el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 34 (Beneficiarios del Exterior) estipula: “Según lo establecido en el Artículo 51° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana de las detalladas en los Artículo 4° del presente reglamento y 19° y 44° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), deberán retener y pagar hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se produjeron dichos hechos, la alícuota general del impuesto sobre la renta neta gravada equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total acreditado, pagado o remesado.

Ley N° 843, Artículo 4º, Inciso e) En el caso de arrendamiento financiero, el hecho imponible se perfecciona en el momento del vencimiento de cada cuota.

Ley N° 843, Artículo 46º, El impuesto IUE tiene carácter anual y será determinado al cierre de cada gestión en las fechas en que disponga el reglamento, para el efecto, los ingresos y gastos serán considerados del año en que termine la gestión, en el cual se han devengado.

Por el presente concepto, la Corte Departamental de Justicia de Santa Cruz ha fallado en primera instancia a favor de la Administración Tributaria, encontrándose en éstos momentos en la Corte Suprema de Justicia en espera de un fallo definitivo.

**Caso 2 Ingresos por Overhead no facturados**

De la revisión de los registros contables y documentación de respaldo proporcionada por Empresa Petrolera, se identificó que durante el periodo sujeto a fiscalización, el contribuyente recibió ingresos (efectivo) que fueron abonados en las siguientes cuentas bancarias contables del activo disponible: 5730012813 BANCO X, CUENTA CORRIENTE, USD - C5 y 5730003312 CHASE MANHATTAN, CUENTA CORRIENTE, DOLARES (USD)-C4, por concepto de overhead cobrados a los socios de los Bloques Petroleros operados por el contribuyente Empresa Petrolera, correspondiente a los periodos fiscalizados y a otros periodos anteriores a este, sin embargo no emitió las facturas respectivas.

No obstante de que el contribuyente Empresa Petrolera dispone de un Manual de Cuentas (que se muestra a continuación) que determina la forma de registro contable de los overheads "gastos para el bloque petrolero beneficiario", así como "ingresos recibidos efectivamente por los servicios prestados a los socios por el operador", no se emitieron las facturas respectivas por los importes registrados en las cuentas bancarias.

Como se puede apreciar, en la siguiente descripción obtenida del Manual de Cuentas para el tratamiento contable de las operaciones del contribuyente, la cuenta de Ingresos *75.903.100 RECUPERACION POR OVERHEADS SEGÚN ACUERDOS"*, se abonará (registro del ingreso) por el importe de los *overheads facturados* a socios (socios de los bloques operados por el contribuyente), con cargo a las cuentas corrientes (cuenta de banco, efectivo).

Considerando que los overhead constituyen costos corporativos de administración y apoyo **prestados por el operador de un bloque petrolero, por cuyos servicios prestados, recibe ingresos** que corresponden a los costos de los mismos; independientemente del sujeto que lo presta (por sí mismo o por terceras personas), el efectivo recibido por el contribuyente Empresa Petrolera, representan ingresos gravados por los Impuestos al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones.

El contribuyente menciona que los ingresos no corresponden a ningún servicio sino que **representan a la contabilización del reembolso que hacen los socios al operador del bloque petrolero**, en este caso a la Empresa Petrolera y que por lo tanto no corresponde su facturación.

Por otra parte, indica que se hizo una incorrecta interpretación del manual de cuentas que de forma clara denomina a la cuenta 75.903.100 como RECUPERACIÓN POR OVERHEADS SEGÚN ACUERDOS, identificación que, independientemente del texto que la acompaña, demuestra su característica esencial (recuperación/ reembolso) y lo que es más importante concuerda con la realidad económica de las operaciones que en ella se consignan, que no son otros que la efectivización de REEMBOLSOS por gastos incurridos por nuestra empresa como operador respecto la administración del bloque petrolero.

Por lo mencionado, el contribuyente afirma que los ingresos por reembolso (overhead) no son ingresos gravados por que no están comprendidos en el objeto del IVA, previsto en el Artículo 1° de la Ley N° 843, y están expresamente excluidos del objeto del Impuesto a las Transacciones (IT) conforme al Artículo 4° del Decreto Supremo No. 21532 inciso. b).

Asimismo, indica que la empresa como operador de un Contrato de Riesgo Compartido no presta servicios al bloque ni a los otros socios porque forma parte del mismo. Esta situación implicaría que la empresa se prestaría servicios a si mismo toda vez que por el Contrato de Riesgo compartido no se configura una persona jurídica, siendo que el objetivo del operador no es prestar servicios lucrativos sino generar utilidades para que las mismas sean distribuidas a todos los socios, hecho por el cual, los socios no operadores reembolsan la totalidad de los costos administrativos y operativos incurridos por el socio operador.

Al efecto, el Inciso b), Artículo 1° de la Ley 843 indica que, están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los contratos de obras, *prestación de servicios* y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación.

En el caso del Impuesto a las Transacciones (IT), de acuerdo con el Artículo 72° de la señalada norma, están alcanzadas por el Impuesto a las Transacciones, el ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler, de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta.

Por lo tanto del análisis realizado a las declaraciones y apreciaciones realizadas por el contribuyente, se establece lo siguiente:

El contribuyente indica que los abonos en las cuentas bancarias contables del activo disponible: 5730012813 BANCO INDUSTRIAL, CUENTA CORRIENTE, USD - C5 y 5730003312 CHASE MANHATTAN,

CUENTA CORRIENTE DOLARES (USD)-C4 no corresponden a ningún ingreso por servicio, sino que representan la contabilización del reembolso que hacen los socios al operador del bloque petrolero. Al respecto, se explica lo siguiente: los abonos realizados en las cuentas contables de banco indicadas (que corresponden a la Empresa Petrolera) provienen de transferencias de fondos de las cuentas de banco de cada uno de los bloques, es decir, en las cuentas de los bloques representan gastos y en las cuentas de Empresa Petrolera, el ingreso (efectivo cobrado).

Los fondos recibidos por la Empresa Petrolera en las cuentas bancarias contables del activo disponible: 5730012813 BANCO INDUSTRIAL, CUENTA CORRIENTE, USD - C5 y 5730003312 CHASE MANHATTAN, CUENTA CORRIENTE, DOLARES (USD)-C4, representan ingresos, así como también significan gastos los fondos entregados por cada uno de los bloques petroleros a Empresa Petrolera a través de la transferencia de fondos.

El contribuyente no presenta ninguna documentación para demostrar el respaldo de los gastos realizados y registrados contablemente en la cuenta 6290500012 OVERHEAD – OPERADOR, sin embargo cree tener derecho al reembolso, cuando los gastos realizados por los bloques operados por la Empresa Petrolera, ya fueron registrados y apropiados a las diferentes cuentas de gasto.

El contribuyente afirma que los overheads representan REEMBOLSOS por gastos incurridos como operador por la administración del bloque petrolero, sin embargo, la inexistencia de facturas y documentación para demostrar los diversos gastos incurridos, prueba la prestación de servicios administrativos por el Operador al Bloque Petrolero.

La cuenta 6290500012 OVERHEAD – OPERADOR que registra los gastos por Overheads ha sido considerado deducible para efectos del IUE, debido a que precisamente constituyen costos corporativos de administración y apoyo prestados por el operador de un bloque petrolero, es decir no se trata de una mera explicación expuesta en el propio Manual de Cuentas contables del Contribuyente.

Es importante mencionar que el presente caso fue analizado por la Superintendencia Tributaria, habiendo fallado a favor de la Administración Tributaria en dos instancias, encontrándose en estos momentos en análisis en la Corte Suprema de Justicia.

**Caso 3 Pagos efectuados por servicios recibidos de Casa Matriz**

Como resultado de la revisión realizada a la documentación presentada en respaldo al gasto registrado en los Libros Mayores

del contribuyente Empresa X- Bolivia, se identificaron gastos respaldados por facturas emitidas por Empresa X – Europa, por concepto de prestación de servicios de personal expatriado (Residentes), refacturación de gastos realizados por cuenta y orden de Empresa X-Bolivia, servicios de asistencia técnica especializada de geología, sísmica, reservas, etc., que sin embargo estos gastos a la fecha no cuentan con la retención del IUE-BE correspondiente.

El contribuyente manifiesta que, por regla general, correspondería la retención del IUE-BE por dichos servicios e intereses bajo la Ley boliviana. Sin embargo, debido a que los pagos son realizados por una empresa boliviana a favor de una sociedad domiciliada en el exterior, corresponde la aplicación obligatoria del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) suscrito entre ambos países, ratificado por la Ley 1655 de 31 de julio de 1995. A tal efecto, para una correcta interpretación y aplicación del referido CDI y con la finalidad de aclarar los confusos e inadecuados criterios que se han venido generando hasta la fecha, es imprescindible detenernos en la explicación de los siguientes conceptos básicos de Derecho Internacional Tributario.

El primer paso básico para aplicar un CDI es establecer quiénes son las “personas” a las cuales se aplica el CDI. La respuesta se encuentra en el Artículo 1 del CDI, que indica que el convenio se aplica a las personas que son residentes en uno o ambos Estados contratantes. En el caso que nos ocupa, el CDI con el país europeo establece que este se aplica a las personas domiciliarias en uno o ambos Estados.

Esto significa que para la aplicación del CDI es imprescindible demostrar que la empresa Empresa X–Europa, tiene domicilio en Europa y que la Empresa X- Bolivia tiene domicilio en Bolivia. La respuesta a la primera pregunta está en la propia Vista de Cargo, donde se establece que Empresa X-Europa es una empresa europea, por lo que no hace demostrar tal extremo con documentación adicional. La respuesta a la segunda pregunta se evidencia con la sola existencia del Número de Identificación Tributaria (NIT) de la Empresa X-Bolivia, que la acredita como contribuyente independiente del Estado Boliviano en calidad de sucursal.

En consecuencia, ambas empresas podrán invocar la aplicación del CDI suscrito entre Bolivia y el país europeo para evitar que se produzca doble imposición internacional sobre las rentas que estas generan en sus operaciones comerciales.

Todo CDI constituye una distribución de potestades tributarias entre los estados contratantes para evitar la doble imposición internacional. Es así que existe una regla general sobre beneficio o utilidades de las empresas, que se aplica cuando no existen reglas específicas sobre

tipos de rentas reguladas separadamente en los siguientes artículos. Por ejemplo, si en el CDI existe un Artículo específico sobre Intereses, este será aplicación preferente sobre el Artículo VII referido beneficios de las empresas en general.

Esta breve explicación sirve para comprender que el CDI favorece el principio de residencia como regla general, al señalar primero que las rentas de una empresa son grabadas en el país de residencia. Eso se entiende de la primera parte del párrafo 1 del artículo VII, que dice: "Los beneficios de una empresa de un estado solamente serán gravables en este estado". Por ejemplo, si una empresa europea obtiene rentas en Bolivia, esta solamente podrán ser gravadas por el país europeo.

La primera excepción a esta regla general se presenta cuando la empresa realiza operaciones en el otro Estado por medio de un Establecimiento Permanente. Esto quiere decir que si la empresa extranjera referida anteriormente obtiene dichas rentas por la operación de un establecimiento permanente situado en Bolivia, el derecho a gravar esa renta corresponderá lógicamente a Bolivia y ya no al país europeo.

Posteriormente a estos alegatos el contribuyente aceptó y conformó los reparos realizados por este concepto.

## 6. CONCLUSIONES

Con las experiencias adquiridas en la ejecución de los procesos de fiscalización, podemos asegurar que se han mejorado sustancialmente los resultados en las fiscalizaciones realizadas, teniendo en consecuencia mayores recaudaciones, así como mayor sustento legal, contable y técnico en las observaciones realizadas.

Por el alto número de transacciones de las empresas domiciliadas en el país con empresas del extranjero, ya sean casa Matriz, subsidiarias, etc., actualmente se está trabajando en modificaciones en la normativa tributaria, para hacer de ésta más práctica y apropiada en el desarrollo de fiscalizaciones a las empresas petroleras.

Debido a la ampliación de las operaciones de las empresas transnacionales que operan en la industria petrolera, con empresas del exterior, ya sean empresas totalmente ajenas o vinculadas entre sí, el incremento de operaciones con el exterior y los costos de transferencias, en la actualidad uno de los principales desafíos de la Administración es la fiscalización de las empresas que realizan este tipo de transacciones.

**Subtema 3.1**

# AUDITORIA DE LOS SECTORES DE GAS PETROLEROS Y LUBRICANTES

**Fredrik Aksnes**
Director Internacional
Dirección General de Impuestos Administración Tributaria
(Noruega)

***Contenido:*** *1. Las auditorias del sector petrolero en Noruega. 1.1. La importancia del sector petrolero en la economía Noruega. 1.2. El marco jurídico de las empresas petroleras. 2. Organización de la auditoria tributaria. 2.1. El sistema tributario petrolero de Noruega. 2.2. Precio legal. 2.3. Auditorías a las compañías petroleras. 3. Los precios de transferencia en las oficinas tributarias para el petróleo. 3.1. Ventas intragrupo de productos del petróleo. 3.2. Las compañías de seguros Intragrupo ("cautivas"). 3.3. Préstamos Intragrupo. 3.4. Servicios Intragrupo (gastos generales). 3.5. Las auditorias de oficina vs. Las auditorias de campo. 4. Desafíos futuros. 5. Conclusiones.*

## 1. LAS AUDITORIAS DEL SECTOR PETROLERO EN NORUEGA

### 1.1 La importancia del sector petrolero en la economía Noruega

Como es de su conocimiento, el sector petrolero tiene un papel predominante en la economía de Noruega. El Petróleo y el gas son los productos más importantes exportados por Noruega (el 47%), los cuales contribuyen con una quinta parte del PIB noruego; consumiendo un cuarto de su inversión total, lo que corresponde a un volumen similar a los ingresos del gobierno. En 2010 Noruega era el séptimo exportador de petróleo más grande del mundo y el segundo más grande exportador de gas (después de Rusia). Los nuevos yacimientos encontrados deben crear un mayor beneficio para la nación. También tendrán efectos multiplicadores a nivel local y regional.

Debido a que el público aquí presente está conformado por personas del área de tributación y no por macro-economistas, me centraré en los ingresos de las actividades del petróleo, y su recaudación. Antes

de abordar este tema debo presentar el marco y la organización del sector petrolero en Noruega y también proporcionar información de cómo se organiza la tributación en las compañías petroleras y sus actividades dentro de la administración tributaria de Noruega (NTA).

### 1.2 El marco jurídico de las empresas petroleras

La ley noruega del petróleo (ley de 29 de noviembre 1996) es la base jurídica para el sistema de licencia de las actividades petroleras en Noruega. La ley confirma que los derechos de propiedad de los depósitos de petróleo en la plataforma continental noruega son del Estado. Se necesitan aprobaciones y permisos oficiales para todas las fases de las actividades petroleras, desde las licencias de exploración y de producción hasta el desarrollo de la explotación y el término de la actividad.

## 2. ORGANIZACIÓN DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA

En las fases de explotación del petróleo, están involucradas diferentes secciones de la AT de Noruega.

Antes de cualquier producción, transporte y procesamiento del petróleo, primero que todo se debe, por supuesto, encontrar el petróleo y el gas. Los pozos de exploración tienen que ser perforados para verificar que existe suficiente volumen de petróleo ya que el costo para perforar es alto, por lo tanto se debe reducir al mínimo el riesgo de no encontrar yacimientos. Estas empresas, sumamente especializadas y generalmente pequeñas, no están evaluadas en la oficina de impuestos petroleros (OTO) pero si en la oficina central de asuntos tributarios exteriores (COFTA), si las mismas no pertenecen a un grupo empresarial.

La COFTA también evalúa las compañías involucradas en la construcción de plataformas, y las que suministran a las plataformas (servicios, abastecimiento etc...). Algunos de los principales desafíos que enfrenta COFTA es el de decidir si cierta actividad o servicio es considerado como un establecimiento permanente y si, por lo tanto, tienen que pagar impuestos corporativos a Noruega. Otra área importante del COFTA son los asuntos relacionados con precios de transferencia, cuando la compañía que opera en la plataforma continental noruega recibe servicios y fondos de compañías dentro del mismo grupo. COFTA también es responsable del registro de los empleados que trabajan temporalmente en Noruega, solo en actividades relacionadas al petróleo en la plataforma continental.

No desarrollaré aquí el papel de COFTA en el sistema tributario petrolero de noruega, ya que los impuestos petroleros se recaudan principalmente en la oficina de impuestos petroleros.

## 2.1 El sistema tributario petrolero de Noruega

El sistema tributario petrolero se basa en las normas de los impuestos corporativos ordinarios, como lo establece la ley de los impuestos del petróleo (ley del 13 de junio de 1975). Debido a las ganancias extraordinarias asociadas con la explotación de los recursos del petróleo, se impone un impuesto especial adicional en este tipo de actividad comercial. La tasa impositiva fiscal ordinaria es la misma que la de tierra firme, 28%. La tasa impositiva especial es de 50%.

Cuando se calcula la base tributaria ordinaria y especial, las inversiones están sujetas a la depreciación directa en seis años a partir del año en que se produjeron. Se permiten deducciones para todos los costos importantes, incluyendo los costos asociados con la exploración, investigación y desarrollo, financiamiento, operaciones y remoción. Se autoriza la consolidación entre los campos.

Para proteger el rendimiento normal del impuesto especial, se permite una deducción adicional en base al impuesto especial, llamado levantamiento. Esto asciende al 30% de las inversiones (el 7.5% por año durante cuatro años, desde e incluyendo el año de la inversión).

## 2.2. Precio legal

La producción de la plataforma continental noruega se vende en gran parte a compañías afiliadas. Para determinar si los precios fijados entre las compañías afiliadas son comparables a lo qué habría sido convenido entre dos partes independientes, la ley tributaria petrolera establece que los precios legales se pueden usar para calcular la renta imponible.

El Consejo de precio del petróleo fija el precio legal, que trata de reflejar el precio de venta entre partes independientes. Este sistema se aplica a ciertos tipos de petróleo crudo y de gas natural líquido. Para el gas, se utilizan como base, los actuales precios.

## 2.3. Auditorías a las compañías petroleras

El período fiscal es a partir del 1 de mayo al 30 de noviembre y la principal tarea en este período es verificar la información dada en la declaración de impuestos y sus anexos.

El Consejo Fiscal Petrolero (OTO) decide en sus reuniones la declaración de impuesto de cada compañía.

El personal de OTO está formado por 3 equipos que incluyen economistas y abogados, que son los responsables de los portafolios de las compañías. Dos a seis oficiales son asignados a cada compañía y hay una rotación de estos miembros a los 3-4 años, de esta forma el OTO, por razones de integridad, se hace menos vulnerable a los cambios de personal.

Cada año se realiza un examen exhaustivo sobre las 80 compañías evaluadas por el OTO y se envían correspondencias estandarizadas (100-150 cartas por cada empresa importante), preparadas por empleados con conocimientos especializados sobre varios temas.

Las declaraciones de impuestos pueden tener de diez a cientos de páginas y se adjuntan pocos formularios obligatorios y estandarizados. Las cartas de notificación se envían a los contribuyentes y se prepara un informe exhaustivo sobre cada empresa para el Consejo Fiscal Petrolero (con las recomendaciones de OTO). Todo este trabajo de auditoria o de control se hace por medio de auditorías de oficina. La mayor parte de los re-evaluaciones hechas por el OTO se relacionan a asuntos de precios de transferencia.

## 3. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OFICINAS TRIBUTARIAS PARA EL PETRÓLEO

### 3.1 Ventas intragrupo de productos del petróleo

Como se mencionó anteriormente, el precio del petróleo crudo es fijado por un Consejo de precios y este tipo de ajuste reduce la necesidad del OTO para comprobar el precio de venta de las compañías en lo referente al principio de libre competencia. Sigue siendo necesario un cierto control para comprobar que las compañías utilizan el precio legal de manera correcta.

Para el gas seco, la situación es diferente. Técnicamente el gas seco es un producto homogéneo, por lo cual encontrar precios comparables debería ser más fácil, pero los contratos del mercado a menudo incluyen cláusulas que pueden considerablemente influenciar el valor del mercado, y la determinación del valor económico de estas cláusulas es una tarea realmente difícil.

### 3.2. Las compañías de seguros Intragrupo ("cautivas")

Es común que las compañías petroleras decidan asegurarse ellas mismas a través de una compañía de seguros que pertenece al grupo, que llamamos compañía cautiva. Estas sociedades generalmente son registradas en paraísos fiscales y usualmente entran en el mercado de los contratos de reaseguro. En primer lugar, el problema es si las cautivas tienen la capacidad financiera para cubrir las demandas que puedan ocurrir en caso de accidentes, es decir si la cautiva está ofreciendo un verdadero seguro. Si la respuesta es afirmativa, la pregunta siguiente es si el precio para el seguro corresponde a una tarifa de mercado.

### 3.3. Préstamos Intragrupo

Las compañías petroleras que funcionan en la plataforma continental noruega pueden solicitar deducciones en su renta imponible según normas especiales de sub-capitalización. Este derecho de deducir costos financieros puede crear incentivos para que las compañías pidan préstamos a otras compañías del grupo que son establecidas en jurisdicciones de baja imposición. El OTO se fija principalmente en tres aspectos: 1) la tasa de interés y el periodo de vencimiento; 2) el margen de beneficio (la diferencia entre la tasa de interés pagada por la compañía y la tasa base, reflejando el riesgo de la compañía); 3) otros costos.

Uno de los desafíos más importantes es determinar en qué medida el ser parte de un grupo debería influenciar el ajuste del tipo de interés. Esta relación de grupo puede explicar el grado de divergencia entre la tasa de mercado y la tasa base. La fuerza financiera de la compañía matriz y el grado de autonomía en la afiliación al grupo son factores importantes para la tasa de interés.

### 3.4. Servicios intragrupo (gastos generales)

Las compras de servicios intragrupo por parte de las empresas petroleras han aumentado substancialmente en los últimos años y ahora constituyen cantidades significativas. Un factor importante de este fenómeno es la re-estructuración de las compañías y el fuerte crecimiento de la cantidad de compañías operando en la plataforma continental de Noruega desde 2004.

Los servicios intragrupo consisten usualmente en servicios administrativos tales como contabilidad, impuestos, finanzas y TIC; servicios técnicos en relación con la geología, la perforación y la

producción, e investigación y desarrollo. Nuevamente dos preguntas serán planteadas por el OTO: 1) Si el servicio fue realmente prestado a la compañía petrolera; 2) En caso de respuesta afirmativa, si el precio es conforme al principio de plena competencia.

Si la compañía petrolera no puede comprobar que el servicio fue realmente prestado, el OTO puede rechazar el costo como deducción fiscal.

### 3.5. Las auditorias de oficina vs. Las auditorias de campo

El OTO hizo previamente muchas auditorias de campo con un amplio alcance pero hoy pocas se realizan, tal vez 2-3 por año y sobre puntos específicos. ¿Cuál es la causa de este cambio? Una de las razones es que el personal experimentado de las compañías petroleras es generalmente cooperativo, y la mayoría de la información se puede obtener por correspondencia y en reuniones informales. El OTO también reconoce que en la mayoría de los casos, las cuentas son confiables.

Las compañías multinacionales operan principalmente sobre la plataforma continental noruega. Estas compañías petroleras tienen que someterse a auditorías externas según las regulaciones corporativas de Noruega. Además se someten también a auditorías de socios, auditorías de las sedes centrales, auditorías internas y con todas estas múltiples auditorías hay buenas razones para no sospechar de una conducta fraudulenta o de información deliberadamente incorrecta.

La estrategia del OTO para mejorar el cumplimiento ha sido tener un personal altamente educado y entrenado, capaz de trabajar en grupo sobre asuntos complejos, con conocimiento de la industria petrolera, sus tecnologías, sus productos y mercados, y con competencia en temas legales y económicos.

Varias razones permiten al OTO estar seguro de la calidad de su trabajo: 1) las decisiones se toman en consejos independientes, 2) los memos y cálculos técnicos son controlados por (al menos) más de un empleado, y 3) El OTO y el Estado noruego generalmente ganan los juicios.

## 4. DESAFÍOS FUTUROS

En el caso de Noruega, la llegada de empresas petroleras más pequeñas en la plataforma continental es un reto, ya que algunas de estas empresas no tienen la misma capacidad y competencia en materia tributaria. También las nuevas reestructuraciones de empresas pueden causar aún más retos en el futuro para el OTO.

## 5. CONCLUSIONES

Recaudar el monto correcto de impuestos petroleros es un reto. Se necesita un conocimiento extensivo de la industria para obtener buenos resultados. Mucha competencia profesional en la unidad de fiscalidad petrolera es necesaria y la experiencia nos enseña que los equipos intraprofesionales son los mejores para resolver los casos. Las auditorias de oficina son generalmente más eficiente y obviamente más económicas que las auditorías de campo, pero esto, por supuesto, depende de la relación entre la administración tributaria y las compañías petroleras. El respeto mutuo y la confianza, que son elementos clave en esta relación, deben construirse progresivamente.

**Subtema 3.2**

# AUDITORÍA DEL SECTOR MINERO

**Stephen Wilcox**
Especialista en Administración de Impuestos a los Recursos
(Adam Smith International)

***Contenido:*** *Resumen Ejecutivo.- 1. Introducción.- 2. Desarrollando la estrategia para el cumplimiento en la industria minera.- 3. Educación y asesoramiento.- 4. Acuerdos de Precios Anticipados.- 5. Puntos de imposición de la Industria Minera.- 6. Gastos de exploración y para el desarrollo minero.- 7. Los Seguros.- 8. Pagos por el uso de tecnología o propiedad intelectual.- 9. Costos laborales.- 10. Financiación de los proyectos.11. Conclusión*

## RESUMEN EJECUTIVO

La auditoría de las empresas mineras es uno de los mecanismos que garantiza el funcionamiento del sistema tributario. La naturaleza de la industria minera y los costos asociados con proyectos de gran envergadura, conducen a la participación de empresas multinacionales, capital privado y fondos soberanos. Estos participantes, por su naturaleza, ven los impuestos como un gasto que debe reducirse.

Las autoridades tributarias tienen la responsabilidad de garantizar que los participantes cumplan con el sistema tributario. En general, la recaudación de los participantes en el sector minero está por debajo de lo presupuestado por el gobierno, el problema se centra sobre la competencia de la autoridad tributaria.

La legislación es el medio por el cual se examina el cumplimiento, y para muchas autoridades tributarias, esto limita su capacidad para desafiar y traducir los ingresos esperados en una realidad. Para que la legislación sea efectiva necesita ser sólida y fiel a la intención de las políticas. En la industria minera, a menudo la legislación contiene concesiones que permiten a las empresas mineras minimizar su obligación tributaria. Frecuentemente estas concesiones fomentan la inversión inicial en proyectos, sin embargo, podrían permitir establecer privilegios fiscales a largo plazo para proyectos existentes, así como establecer barreras para nuevas inversiones.

Para poder lograr recaudar los impuestos previstos de la industria minera, las autoridades tributarias tendrán que tener personal bien entrenado con la capacidad de identificar el incumplimiento. Este personal deberá tener conocimiento sobre los participantes, la industria y las posibilidades para disminuir los impuestos a pagar.

Identificar riesgos o problemas es lo primero que las autoridades tributarias deben realizar para garantizar el cumplimiento, es decir, su capacidad para aplicar la legislación a los hechos y circunstancias que se presentan.

Los contribuyentes auditados tendrán relaciones estratégicas a largo plazo como parte del desarrollo del proyecto y por lo tanto, son propensos a resistir las interpretaciones que amenazan su posición fiscal, en relación a cómo funciona la legislación. Con este fin, buscarán negociar o litigar su posición para lograr un resultado más favorable a sus necesidades; y como están bien financiados, son a menudo capaces de atar por largo tiempo a la autoridad tributaria a casos donde los legisladores a menudo no están dispuestos a clarificar las leyes, permitiendo así que continúe la incertidumbre por años.

La legislación, el personal de cumplimiento y los contribuyentes participarán en una interacción continua para lograr los ingresos fiscales previstos de los proyectos mineros. Es importante que los gobiernos enfrenten las lagunas o vacíos identificados por las autoridades tributarias en los actuales procesos. Sin un marco legal fuerte que permita a la autoridad tributaria garantizar el cumplimiento de las empresas mineras, las mismas mantendrán y utilizarán las lagunas que ya han sido identificadas.

La interacción entre múltiples jurisdicciones tributarias dentro de la industria minera, donde se transportan los minerales extraídos de un país a otra jurisdicción (a menudo a través de contratos complejos de compra y reventa), requiere que los gobiernos firmen acuerdos tributarios y de información con otros países, con el fin de proporcionar a la autoridad tributaria información y tener la influencia necesaria para lograr el cumplimiento.

Contra esto, la capacidad de las grandes empresas mineras para utilizar los precios de transferencia, que aparentemente pareciera ser legítimo, a través de complejas transacciones físicas y fiscales, resta capacidad a la autoridad tributaria para determinar los precios de venta o gastos reales. Muchos regímenes han implementado medidas para restringir o limitar la capacidad de las empresas para aprovechar las oportunidades disponibles para mover o proteger los ingresos fiscales de un régimen en particular.

Así, la auditoría a las empresas mineras necesita identificar y afrontar los problemas que puedan surgir; identificar los temas que pueden abordarse mediante el proceso de cumplimiento y aquellos que requieren que el marco legal por el cual se evalúa la responsabilidad tributaria final se cambie.

## 1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de una estrategia de cumplimiento para la administración efectiva de la industria minera depende de la adecuada formación y cualificación del personal de la autoridad tributaria, en combinación con un marco legal diseñado para apoyar al administrador que garantiza el cumplimiento. Los muchos tipos de contribuyentes involucrados en operaciones de minería imponen desafíos al gobierno y al administrador para que garantice que los contribuyentes reciban un trato justo y que se recauden los ingresos esperados.

### Capacidad de cumplimiento y el desarrollo de una legislación solida

Para que cualquier estrategia de auditoría tenga éxito, debe contar con:

- Personal calificado;
- Capacidad de riesgo e inteligencia;
- Prácticas de trabajo y administración eficaces;
- Asesores técnicos para abordar asuntos complejos o especializados; y
- Una Legislación desarrollada y solida

Todos los recursos disponibles que tiene la autoridad tributaria serán limitados debido a su capacidad de remuneración y la percepción de la agencia por parte del personal. Para el gobierno, esto significa que para que el programa de auditoría tenga éxito, es fundamental construir y desarrollar los equipos de auditoría.

Se ha realizado un gran esfuerzo en varias agencias para la creación de material de capacitación en las áreas de cumplimiento, así como la implementación de prácticas comunes de trabajo diseñadas para mejorar la eficiencia de los programas de auditoría. Sin embargo, para construir la eficacia es necesario desarrollar la capacidad del personal de auditoría para centrarse en cuestiones concretas relativas a la industria. Para la industria minera, hay un número de riesgos particulares asociados con el cumplimiento que serán discutidos a lo largo de este trabajo.

**La Legislación**

La solidez del marco legal será determinante para el éxito de cualquier programa de auditoría; y los vacíos en la legislación, la falta de claridad, o las oportunidades de arbitraje, alentarán a los participantes a reducir parte o toda su responsabilidad en materia tributaria. Donde la legislación prevea incentivos o concesiones por un determinado tipo o naturaleza de gasto, los contribuyentes intentarán asegurarse que puedan calificar para dicho beneficio.

Para que la auditoría de la industria minera sea eficaz, la legislación debe ser estructurada para brindar claridad en cuanto a la intención de las normativas específicas. En particular, donde la legislación prevé incentivos o concesiones, la ley debe ser transparente. Como la industria minera es diversa y oscila entre los mineros artesanales y grandes empresas multinacionales con diversas estructuras y arreglos, la normativa puede tener consecuencias imprevistas. Además, la ley también debe ser clara para minimizar las posibilidades de tergiversación y permitir que los administradores puedan efectivamente realizar su programa de trabajo; igualmente es muy importante la estabilidad de la ley, ya que la percepción del riesgo asociado a los cambios en las disposiciones legislativas, lo que haría difícil que el administrador y los contribuyentes puedan cumplir.

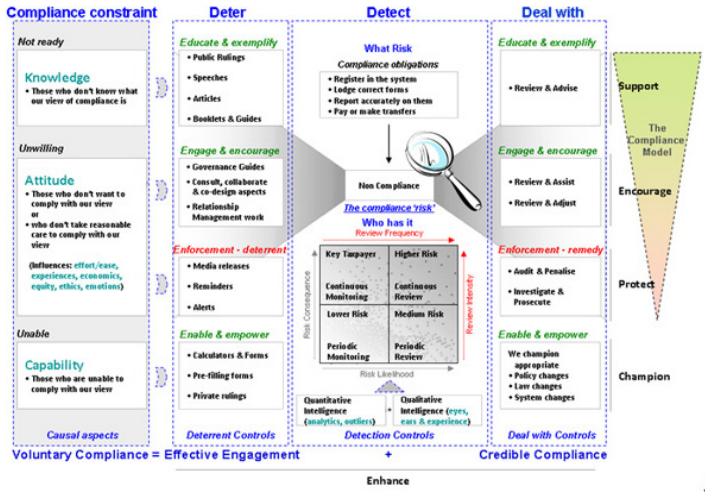
Para los gobiernos, es importante que la ley sea diseñada de tal forma que garantice que el resultado legislativo logra los objetivos de la política. Para ello, el compromiso de los administradores en el desarrollo de la ley asegura en forma eficaz que se puede impartir claramente la intención de la política durante todo el proceso, dando margen a una administración eficaz. A menudo, la legislación se redacta aisladamente de aquellos a quienes en última instancia realmente afecta, lo que puede conducir a que se pierda la intención de la política, o que la legislación falle en conseguir el resultado deseado.

## 2. DESARROLLANDO LA ESTRATEGIA PARA EL CUMPLIMIENTO EN LA INDUSTRIA MINERA

Antes de comenzar el examen de los riesgos, la autoridad tributaria tendrá que desarrollar una estrategia para:

- Recopilar información;
- Evaluar el riesgo; y
- Desarrollar productos de cumplimiento

**Riesgos entrelazados para las estrategias de cumplimiento**[1]




El uso de una metodología de riesgos asociados puede mejorar la capacidad de las autoridades tributarias para llevar a cabo actividades de disuasión efectivas contra aquellos contribuyentes que presentan mayor riesgo. El diagrama muestra las posibilidades para desarrollar una estrategia integrada para lograr el cumplimiento. Cuando se aplica a una industria o sector en particular, se puede detallar más de acuerdo a la población en cuestión. Cuando este proceso se aplica al sector minero, debido a la naturaleza específica de la industria y sus riesgos, se pueden implementar diferentes estrategias para disuadir, detectar y tratar los diferentes riesgos de cumplimiento.

## Recopilación de información

La estrategia para recopilar y administrar información para la auditoría de las empresas mineras debe permitir determinar las empresas de mayor riesgo e idealmente, debería integrarse en el enfoque holístico del gobierno en la administración de las empresas mineras, asegurándose que hay suficiente conexión entre los procesos de cobranza de cada agencia, con miras a facilitar la integración entre cada fase de recopilación de información, agregación y análisis; permitiendo eventualmente un minucioso cotejo y análisis de la información obtenida.

1 *Description Risk bow-tie for regulatory compliance strategies - deter, detect & deal with , Date 18 August 2011 , Author Stuart G Hamilton* *http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/8/85/Regulatory_Compliance_Risk_Bow-Tie.png*

Las agencias gubernamentales generalmente recopilarán información de las empresas mineras, a través de varias agencias y para diferentes propósitos. El cotejo de los procesos de recopilación de información a través de las agencias proporcionará a la autoridad tributaria importantes puestos de control con respecto a la información en la declaración de impuestos, lo que permite realizar una comparación contra otras informaciones de otras agencias.

Algunos ejemplos de datos del gobierno que podrían resultar útiles en el desarrollo de la estrategia son:

- Información de las entradas/salidas de capital a través del Banco Central o las declaraciones
- Detalles de arrendamiento minero de la autoridad minera; incluyendo cambios, expansión y combinaciones
- Informes de exploración y explotación minera de la autoridad minera
- Informes de las agencias ambientales y estudios ambientales
- Información de aduanas referente a la llegada y el valor de ingreso al país de maquinaria
- Informes sobre el desarrollo de la mina, incluyendo el gasto propuesto de la autoridad minera
- Informes de actividad y licencia de exportación de aduanas
- Información aduanera relativa a la transferencia de minerales fuera del país
- Informes de producción y flujo de efectivo de la autoridad minera
- Informes bancarios con reportes de transacciones
- Registros de inmigración de empleados que viajan (ej. ‘entrada’ y ‘salida’)
- Otros informes, propuestas, etc., proporcionados a las agencias gubernamentales

La información específica de las empresas mineras, como parte de la estrategia de cumplimiento, debe centrarse en el riesgo y debe basarse en las técnicas de análisis de datos. La declaración de impuestos de las empresas mineras debe incluir toda la información solicitada de otras empresas, así como preguntas específicas diseñadas para permitir la supervisión y el seguimiento continuo del riesgo; en la declaración, o a través de programas separados. Cuando sea posible, la información del formulario de devolución debe permitir a la autoridad tributaria llevar a cabo la evaluación del riesgo, el análisis de los ratios y un análisis comparativo completo de las entidades involucradas en negocios similares.

**Evaluación del riesgo**

La evaluación del riesgo de los contribuyentes contra un conjunto predefinido de parámetros permitirá a la autoridad tributaria examinar la información proporcionada por las empresas, de acuerdo con los filtros de riesgo, otros datos de la agencia, datos de terceros, información pública de los contribuyentes y de otras compañías en la misma industria.

El desarrollo de filtros eficaces del riesgo depende de que la autoridad tributaria capture suficiente información cada año y la complemente con los resultados de las actividades de cumplimiento. Estos filtros deben ser probados y adaptados cada año para asegurar su eficacia contra los cambios en la industria y de los participantes.

**Desarrollo de productos de cumplimiento**

El desarrollo de una serie de productos de cumplimiento ayudará a la autoridad tributaria a implementar eficientemente sus recursos disponibles para las áreas de mayor riesgo; y cada producto debe dirigirse eficazmente hacia los riesgos identificados de los contribuyentes. Es probable que al utilizar un solo tipo de producto para todos los contribuyentes los resultados sean ineficientes; Así, la intensidad de la interacción de cumplimiento debe evaluarse contra el riesgo relativo que representa cada contribuyente, ya que el tiempo y el esfuerzo que demanda la actividad tiene que coincidir con el riesgo de incumplimiento del contribuyente.

Generalmente, los productos de cumplimiento abarcan áreas que incluyen la educación y el asesoramiento; revisiones de riesgo; productos de auditoría; y acuerdos de precios anticipados; cada uno de los cuales ofrece a la autoridad tributaria la capacidad de aumentar sus recursos, basados en los riesgos identificados; así como la capacidad de aprovechar los resultados de la labor de cumplimiento de otros contribuyentes en situaciones similares.

## 3. EDUCACIÓN Y ASESORAMIENTO

Los servicios de asesoramiento y educación por parte de la autoridad tributaria garantizaran que los contribuyentes sean capaces de cumplir con sus obligaciones.

Estos productos se deben adaptar a las necesidades específicas del contribuyente (o grupo de contribuyentes) y deben incluir las: instrucciones sobre cómo registrar, alojar y completar formularios

de reclamos; y explicaciones de áreas específicas de la ley, que dan a la autoridad tributaria una visión de la ley (incluyendo lo que la autoridad tributaria consideraría como un tratamiento aceptable de transacciones especificas). Al proporcionar esta información a los contribuyentes, la autoridad tributaria está permitiendo que los contribuyentes interactúen con confianza, en cuanto al probable tratamiento de transacciones y acuerdos comerciales.

Además, los productos de asesoramiento pueden ayudar en la formación del personal, mediante la identificación de áreas en la ley que son contenciosas; y también debería aconsejar a los contribuyentes sobre el tratamiento de cumplimiento de la transacción, pero se debe limitar a transacciones reales, en lugar de transacciones hipotéticas.

**Revisión de riesgos**

Una revisión del riesgo es un producto de cumplimiento relativamente barato que se puede ofrecer sin salir de la oficina; la misma ofrece la posibilidad de identificar y cuantificar las áreas de interés sin gastar mucho tiempo o recursos; permitiendo que más contribuyentes sean revisados y que las tendencias sean identificadas con mayor precisión.

La complejidad del producto de revisión de riesgo debe adaptarse al tipo de contribuyente que está siendo revisado. Se puede aumentar la complejidad del producto que está siendo revisado para que coincida con la naturaleza y el tipo de revisión que se está llevando a cabo. Para revisiones mas detalladas de los contribuyentes se debe incluir visitas a los mismos.

**Productos de auditoría**

Las auditorias completas tratan de examinar todos los aspectos de negocios de los contribuyentes se deben utilizar donde las consecuencias son significativas y donde el comportamiento pasado del contribuyente indique la posibilidad de su participación en arreglos de planificación tributaria. Una auditoría completa de los principales contribuyentes también se debe realizar regularmente a fin de garantizar que mantengan una conducta cumplidora.

Un tipo de auditoria y revisión especifica se centra en un tipo de impuesto especifico (por ejemplo, impuestos laborales o IVA/GST), permitiendo a la autoridad tributaria concentrar recursos y desarrollar su capacidad alrededor de estos impuestos, para garantizar que se mantenga el cumplimiento. Tener equipos centrados en riesgos,

temas, o impuestos específicos es una excelente manera de construir la capacidad de la autoridad tributaria, aunque se debe tener precaución para garantizar que este enfoque no cree áreas de especialistas que no estén integradas en el trabajo general de la autoridad tributaria.

**Acuerdos de cumplimiento**

En el caso de contribuyentes que requieren tener seguridad en cuanto a sus asuntos tributarios, la autoridad tributaria puede entrar en acuerdos de cumplimiento, que tiendan a imponer una obligación mutua entre el contribuyente y la autoridad tributaria, con el fin de ofrecer confianza a los contribuyentes en relación con sus asuntos tributarios y seguridad en tiempo real con respecto a las transacciones. La obligación de los contribuyentes en tales acuerdos es divulgar a la autoridad tributaria todas las transacciones importantes y cambios operativos, para garantizar que puedan evaluarse en relación al tratamiento fiscal.

El principio detrás de este tipo de control es tratar todos los temas de cumplimiento del contribuyente, asegurando que en el futuro las actividades de cumplimiento sean mínimas, manteniendo el compromiso de la autoridad tributaria durante todo el año. Sin embargo, debido a la naturaleza intensa e intrusiva de tales productos de cumplimiento, generalmente sólo se ofrecerían a los contribuyentes importantes que están comprometidos con altos niveles de cumplimiento.

## 4. ACUERDOS DE PRECIOS ANTICIPADOS

Los Acuerdos de Precios Anticipados (APA) son acuerdos utilizados por las autoridades tributarias para ofrecer seguridad en el tratamiento de precios de transferencia; cuyo objetivo es establecer un marco en el cual si el contribuyente mantiene una práctica de negocio particular, la autoridad tributaria estaría de acuerdo con un margen específico o determinado.

Estos acuerdos generalmente duran un período limitado (3-5 años); tienen mecanismos de revisión incorporados; y, cuando se implementan por agencias, a menudo puede aprovecharse para dar consistencia a todo el sector, estableciendo una referencia aceptable que reduce la actividad de cumplimiento, y garantiza los pagos de los contribuyentes involucrados.

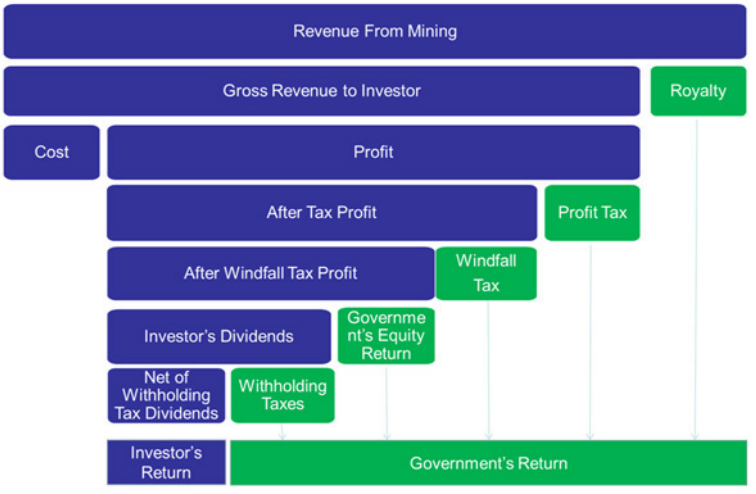
**Resultados de auditorías de los contribuyentes, objeción, apelaciones y casos judiciales**

Con cualquier programa de cumplimiento, los resultados finales de las acciones de cumplimiento necesitan integrarse a acciones futuras; y cuando la autoridad tributaria haya completado un caso, si la decisión es confirmada o revocada, el aprendizaje de los casos debe integrarse en la recopilación de información existente, evaluación de riesgos y productos de cumplimiento. Insertar el aprendizaje a través de evaluaciones y prácticas en comunidades y notas de auditoría conducirá al desarrollo del área de cumplimiento.

**Áreas específicas de cumplimiento que deben ser examinadas en la industria minera**

En la industria minera, los gobiernos recaudan impuestos a través de la implementación de un régimen fiscal eficaz, donde cada nivel de impuestos tiene su propia área de enfoque y sus propios riesgos de cumplimiento. Para las autoridades tributarias es importante garantizar que en cada nivel se aplique el tratamiento tributario correcto, para que el siguiente nivel funcione según lo previsto.

## 5. PUNTOS DE IMPOSICIÓN DE LA INDUSTRIA MINERA




- Regalías
- Impuesto sobre la renta
- Impuestos de arrendamiento
- Propiedad proporcional del gobierno

- Retención de impuestos sobre dividendos, intereses y otros tipos de pagos
- Impuestos de empleados, seguridad social, salud, jubilación
- Bienes y servicios o Impuesto sobre el valor agregado
- Los derechos, impuestos, costos y cargos aduaneros

**Áreas de enfoque para las auditorías en la Industria Minera**

Contar con la información adecuada, la evaluación de riesgos y los productos de cumplimiento, conduce a la realización de las auditorías. La naturaleza de la industria minera es tal que opera en un entorno de alto riesgo/alta recompensa, hasta el comienzo de las operaciones. Después de eso, gran parte de la operación de una mina, hasta su clausura, se asemeja a la gestión operativa de muchas otras empresas.

Esto no significa que la posibilidad de minimizar el pago de impuestos no continúa existiendo a través de operaciones de una empresa minera; Por el contrario, es simplemente reconocer que hay riesgos operacionales únicos y riesgos tributarios más genéricos.

El cálculo básico de las ganancias mineras

| Artículo | ($m) | Cuestiones prácticas | Posibles enfoques para el tratamiento |
|---|---|---|---|
| Ingresos | + 1000 | Precios de transferencia<br>Cobertura | Directrices de la OCDE<br>Acuerdos de precios anticipados<br>Verificar si (precios publicados) tienen un<br>Tratamiento separado de los ingresos mineros |
| costos de operación | -200 | Precios de transferencia | Mismos problemas que el anterior. |
| Préstamos y gastos por intereses | -150 | Precios de transferencia<br>Subcapitalización | Mismos problemas que el anterior.<br>Índice de activos de deuda |
| Exploración | -100 | Reglas de amortización | Definición y amortización |
| Gastos de desarrollo | -200 | Reglas de amortización | Definición y amortización |
| Asignaciones de capitales | -125 | Reglas de amortización | Definición y amortización |
| Otros gastos | -50 | Precios de transferencia | Establecer limitaciones para los cargos oficinas centrales<br>Reglas de prorrateo<br>Mismas cuestiones como la sección de ingresos |
| Base imponible<br>Pérdida anticipadas/ de ejercicios anteriores | 175 | | |

| Artículo | ($m) | Cuestiones prácticas | Posibles enfoques para el tratamiento |
|---|---|---|---|
| *menos* Pérdidas anticipadas | 75 | Duración | Definición y amortización |
| Base imponible | 100 | | |

| Tema | Posibles enfoques |
|---|---|
| Concesiones | Requiere inversión en cada proyecto a través de una entidad de propósito especial<br>Requieren segregación de propiedades y separar la contabilidad por proyecto |
| Incentivos - incluyendo la depreciación acelerada, moratorias fiscales y créditos de inversión | Limitar a la medida de lo posible |

## 6. GASTOS DE EXPLORACIÓN Y PARA EL DESARROLLO MINERO

En la minería, los recursos tienden a estar ubicados en zonas remotas y por ende difíciles de localizar y extraer. Así, la mayoría de los regímenes fiscales ofrecen incentivos para buscar y desarrollar los recursos; por lo tanto, según la normativa vigente, siempre existen problemas en cuanto a la definición de los gastos que son deducibles para cada fase de la operación. Para los gobiernos, el objetivo político es generalmente facilitar la extracción del recurso y recoger una porción de los ingresos asociados con ello. Así, las concesiones para incentivar el desarrollo y la ubicación de los recursos son a menudo bastante generosas, en comparación con los tipos de transacciones para otras operaciones similares.

Donde hay una tendencia para un tratamiento preferencial de exploración o para el desarrollo de la minería, los mineros buscarán la posibilidad de hacer entrar más gastos en estas categorías. Los tipos de concesiones otorgadas son las siguientes:

- Deducción inmediata contra otros ingresos de explotación minera
- Cuarentena indefinida de las pérdidas asociadas con una fase(s) en particular
- Elevar o aumentar los gastos subvencionables para compensar utilidades futuras
- Transferibilidad de los gastos a partes relacionadas; o mantener los gastos en los cambios de titularidad
- Delimitar; reglas que rigen el uso del gasto

Desde una perspectiva de cumplimiento se convierten en áreas clave:

- La definición del proyecto
- El gasto para cada fase y su tratamiento.
- Si el gasto es indirecto; y si es así, cómo se calcula
- El tratamiento del gasto que se realiza en una fase anterior siendo reclamada en la fase posterior
- El aumento que sólo se aplica a los gastos subvencionables
- Poner en cuarentena y la transferencia de este gasto

Para cada fase, el equipo de cumplimiento tiene que poder utilizar con éxito los tratamientos disponibles y garantizar que el minero sólo obtenga la deducción de los gastos elegibles. No es necesario responder cada recibo, aunque se requiere el examen de los tratamientos contables y pruebas apropiadas de los gastos.

Un problema común con los gastos, en relación con esta fase del proyecto, es que los bienes de capital terminan siendo reciclados en deducciones una vez que la mina comienza a operar. Esto incluye situaciones en las que se permite que el activo sea inmediatamente amortizado y donde la legislación permite la transferencia de los gastos a otros proyectos. Existe un incentivo para clasificar este gasto y cumplir con los requisitos de transferencia.

Como la definición de exploración está a menudo vinculada a definiciones en otras leyes, pueden surgir problemas cuando hay cambios con el tiempo, o enmiendas a estas definiciones o fases, sin que se reconozca la relación a los ingresos tributarios.

La mayor preocupación para el gasto en esta área, es que a menudo se limitan los períodos de revisión a disposición de la autoridad tributaria. Como las fases antes de la producción pueden tomar años (incluso décadas), existe el riesgo que el gasto pasará sin ser revisado, ya que las empresas involucradas no obtendrán ingresos o pagarán impuestos; por lo tanto, los filtros de riesgo de cumplimiento necesitan garantizar que los mineros con gastos en esta categoría sean revisados antes de que expiren los plazos de revisión.

**Cambios de titularidad, reestructuración y los costos de adquisición de la mina**

Los proyectos mineros se someten a cambios en su titularidad a lo largo de su vida útil. La entidad o estructura que pone a producir a la mina, a menudo está separada de la entidad que inicialmente emprendió la exploración; y aun en los casos donde esta entidad permanece, el proyecto probablemente habrá adquirido socios, a través de varios tipos de arreglos.

En algunos casos, donde el contribuyente (arrendatario en el país) no ha cambiado, estos cambios tienen lugar en el extranjero y a menudo en paraísos fiscales, donde hay poca transparencia tributaria; De esta forma se limita la capacidad de la Agencia Minera del gobierno o de la autoridad tributaria para determinar la titularidad definitiva de los proyectos, esto conduce a una reducción en los ingresos de los impuestos sobre las ganancias, como resultado de los cambios no realizados ‘en el país’.

**Cambios de titularidad y reestructuración**

Debido a los cambios en la titularidad a lo largo de la vida de la mina, los contribuyentes planean sus estrategias para aprovechar las concesiones legislativas.

Esto, junto con los proyectos mineros ejecutados con muchos socios que entran y salen, hace que la autoridad tributaria tenga un papel muy importante en el programa de cumplimiento al dar seguimiento a los cambios de titularidad de la mina. La reestructuración de los proyectos inyecta nuevo capital o deuda al proyecto y los fondos se aplican a otras actividades, asegurándose que la posición fiscal del proyecto no cambie en el tiempo. Según la legislación del país, los cambios de titularidad también pueden realizarse de manera que limiten o eviten el impuesto sobre las ganancias de capital.

**Acuerdos de cesión de derechos**

Los costos asociados con el desarrollo de las operaciones mineras significan que los contribuyentes firmaran acuerdos para atraer a otros socios para que sean parte del proyecto. Estos acuerdos a menudo se llevan a cabo mediante un proceso de cesión, por el que una de las partes adquiere una participación en el proyecto, a través de los gastos de una cantidad fija o fluctuante de capital. La naturaleza y estructura de la inversión en el proyecto pueden difuminar las líneas entre el gasto deducible y la tenencia accionaria; también puede ser difícil determinar el derecho a deducciones, debido a que el proyecto cambia con el tiempo y otros contribuyentes potenciales podrían sumarse al proyecto.

Para la autoridad tributaria, es importante tener la capacidad de mirar a través de la transacción y determinar cómo se ha estructurado la misma. Si la transacción incluye una combinación de inversiones específicas para la tenencia accionaria, entonces el gasto tendría que haber ocurrido para que se admita la deducción. En algunos casos, el uso de un acuerdo de cesión puede eliminar las disposiciones tributarias sobre las ganancias de capital, ya que los cambios en el porcentaje de titularidad no cambian las definiciones en la legislación.

**Montos y reconocimiento de los ingresos**

Determinar la cantidad de ingresos (o el precio de venta gravable) es a menudo el centro de las actividades de cumplimiento, como el precio final de venta generalmente es establecido fuera de las fronteras del país y es difícil de verificar o gravar; y en la mayoría de los casos, el monto del precio de venta se determina mediante una reducción en el precio de venta, para reflejar los gastos más allá de los límites tributarios del país. Muchos regímenes de regalías incluyen calculan ajustes en el precio de venta tomando en cuenta los costos de venta y transporte; mientras que en el caso de los impuestos de renta y alquiler, a menudo en países con impuestos más bajos, el desarrollo

de centros de ventas y mercadeo puede crear la posibilidad de mover las ganancias del país de origen al país con impuestos más bajos.

Cuando la venta se produce después de que el mineral ha pasado el punto de gravamen, el momento para reconocer los ingresos también puede convertirse en un problema, debido a una diferencia de tiempo y a una prórroga para el pago de impuestos, en donde existan considerables diferencias de tiempo entre el movimiento de minerales y el reconocimiento de los ingresos.

**Los acuerdos de precios de transferencia**

En este trabajo no se propone concentrarse en los precios de transferencia; basta decir que existen posibilidades para los precios de transferencia durante todo el proceso minero como consecuencia del tamaño de las empresas implicadas, y de los propios proyectos mineros. La mayoría de los gobiernos han adoptado las directrices de la OCDE sobre la determinación de un precio justo para los propósitos de la administración tributaria.

Como se observa a continuación, la integración vertical y las transacciones entre partes relacionadas son comunes en la industria minera. El tratamiento efectivo de estas transacciones requiere que la autoridad tributaria tenga la capacidad para desafiar los acuerdos abusivos y aplicar un régimen justo para los contribuyentes. Las legislaciones que permiten que los contribuyentes determinen las metodologías son muchas veces cuestionadas, lo que conduce a juicios largos donde el resultado es incierto debido a la naturaleza y complejidad de las metodologías utilizadas.

**Acuerdos de comercialización y ventas**

Los acuerdos de comercialización y ventas de las empresas mineras se han añadido a la larga lista de posibilidades para que la industria minera utilice los precios de transferencia, con el fin trasladar sus ingresos fuera del país. Los contribuyentes han creado centros de ganancias para llevar a cabo las ventas y comercialización de todos sus recursos, argumentando que de esta forma alcanzan el precio más alto por su materia prima.

Algunos de los problemas asociados con estos centros es que obtienen sus ganancias de un porcentaje del precio de venta, que es significativamente excesivo en comparación con el valor añadido, o el riesgo asumido por el centro de comercialización y venta.

Con el fin de minimizar la capacidad de los contribuyentes para aplicar esta metodología, algunos países han introducido una deducción prescrita para esta actividad, particularmente para las regalías y los impuestos de renta sobre los recursos.

Una alternativa a esto es fijar el precio de venta del mineral, en función al valor negociado en el día que el mineral abandona el país. Aunque estos métodos producen un resultado más seguro, no reparten el capital entre los contribuyentes, lo cual les permite obtener mayores deducciones.

**Gasto**

Los gastos en proyectos mineros son a menudo bien controlados a través de la presencia de contadores in situ, de firmas de contabilidad locales y de servicios prestados por empresas de contabilidad globales; por lo tanto, rara vez surgen problemas relativos al gasto real incurrido. Más bien, por lo general el problema está en identificar cual es el proyecto minero y determinar si es o no tratado correctamente.

Así como se desarrollan los proyectos mineros, también se desarrollan sofisticados procesos de contabilidad y registro, ya que los cambios en la titularidad y estructura a menudo requieren que se adopten nuevos sistemas de contabilidad, sin perder el historial y los detalles.

Para la actividad de cumplimiento, diseñada para facilitar la capacidad de un proyecto para rastrear transacciones en el tiempo, es importante garantizar que las deducciones sean reclamadas una sola vez por proyecto; sobre todo cuando se ha perdido el historial de deducciones tomando en cuenta que las pérdidas se acumulan con el tiempo.

En el caso de grandes empresas mineras, con varias operaciones en un solo país, el prorrateo correcto de los gastos para el proyecto es de suma importancia; y donde haya disposiciones de cesiones, también se requerirá una asignación anterior y posterior de los límites del proyecto. Si hay diferentes tasas aplicables a las actividades mineras, a diferencia de otras operaciones de negocios, la capacidad para garantizar que el gasto se asigne correctamente también es importante. Para la autoridad tributaria, es necesario contar con asesoramiento en gestión pública para que los contribuyentes tengan claro la interpretación de las normas por parte de la autoridad.

**Gastos de capital, depreciación y subarriendos**

Como en la minería hay un intenso uso de capital, los gobiernos generalmente ofrecen incentivos a empresas mineras, generalmente a través de la desgravación inmediata o la amortización acelerada. Esto crea problemas con la definición de lo que es un activo de la minería y el tratamiento de esos activos donde hay un cambio de uso. La definición de los activos de explotación minera es a menudo asociada con el uso del activo, que puede cambiar con el tiempo y facilitar el planeamiento fiscal sobre el trato de los activos al final de su vida útil. Por ejemplo, donde una empresa construye caminos que luego transfiere al estado, puede surgir una pregunta sobre el tratamiento apropiado de los activos. El tratamiento de los vehículos que se utilizan tanto en el sitio y fuera del sitio, también permite que las empresas eviten los derechos de aduana y obtengan deducciones para los vehículos que no son utilizados en la minería.

Frecuentemente el agrupamiento de activos está permitido con el fin de reducir los costos de cumplimiento, y esto también puede reducir la transparencia relacionada con los activos; particularmente donde las compañías utilizan activos en varios sitios. Por ejemplo, si se utiliza un taladro para múltiples predios, pueden surgir preguntas en cuanto quien posee el activo y quién tiene derecho a la depreciación, así como los montos a ser devueltos.

La venta y reajuste de precios de los activos pueden permitir mover los ingresos a negocios no vinculados a la minería y reducir la renta de los recursos, ya que el gasto en el arrendamiento del activo reduciría las ganancias y los impuestos de arrendamiento.

A raíz de las mejoras en la minería surgen preguntas sobre si el gasto es de ingreso o de capital. Se debe determinar que mejora minera puede o debe ser capitalizada en lugar de ser deducida inmediatamente. Como cada país tiene sus propias normas de gasto siempre existe el riesgo de que los contribuyentes reclamen una deducción inmediata.

**Costos de rehabilitación**

Una parte integral de las operaciones mineras es el agotamiento de los recursos, de los cuales, para la mayoría de los países, requiere alguna forma de ‘hacer el bien’. Por lo general se incluyen en este proceso las concesiones fiscales relativas a la devolución de impuestos previamente pagados; o la asignación de una deducción, para fondos que han sido reservados para cumplir con una responsabilidad futura.

## 7. LOS SEGUROS

Los pagos de seguros normalmente serían una deducción para las empresas mineras mundiales, ya que a menudo tienen pólizas de seguro a nivel corporativo y, como mínimo, este gasto se carga a los proyectos sobre la base de recuperación del costo total. Para el impuesto sobre la renta, es razonable permitir una deducción por el gasto donde en realidad se paga; y allí se demuestra la existencia de políticas, que a menudo cubren actividades de minería, incluyendo los pasivos de las oficinas centrales y directores. La asignación de los costos de la política requiere que el oficial de cumplimiento determine el vínculo entre el gasto y el proyecto minero.

Una preocupación de la autoridad tributaria es cuando el seguro está sujeto a disposiciones de seguros cautivos. Aquí, la identificación de los gastos deducibles y la compensación del riesgo que está siendo aplicado, pueden no coincidir con la realidad comercial de las transacciones de plena competencia. El uso creciente de seguros cautivos por las grandes corporaciones dificulta determinar los pagos a los seguros.

En el caso de los impuestos de arrendamiento y cesiones, pólizas de seguro y otros gastos son importantes para la deducción se limite a lo que es realmente atribuible al proyecto minero. Sin embargo, donde la póliza de seguro se basa en el perfil de riesgo global de la empresa, la metodología del prorrateo debe garantizar que los gastos de los proyectos mineros no son desproporcionalmente cobrados. Además, el reconocimiento de los ingresos asociados con reclamos sobre la política, que se refieren al proyecto, deben ser devueltos por el proyecto.

Con el seguro, se debe invocar la política, y si esto ocurre en la sede de la Corporación, no puede haber ningún reconocimiento en las cuentas de la operación del negocio de la entidad para la cual se produjo el evento; como por ejemplo si se implementa una de las aseguradoras cautivas a través de un arreglo de auto seguro no habrá ningún pago a la compañía. La identificación de los reclamos y pagos podrán observarse en las cuentas de los socios, donde han recibido pagos del operador del proyecto para perdidas en la producción; y también puede haber casos en que algunos socios no realicen reclamos contra sus seguros y no se devuelva ningún pago.

**Investigación y desarrollo**

A la Investigación y al desarrollo a menudo se les ofrece tratamientos fiscales favorables, por lo que hace que las empresas clasifiquen algunos gastos como I & D.

Muchas empresas globales cobran a todas sus entidades asociadas una cuota, que se utiliza en la creación de agrupaciones para gastos de I & D (costos de investigación mutua), que podrán ser utilizadas en cualquier jurisdicción, pero no garantizan que la entidad sea excluida de pagar una cuota por el uso de la tecnología creada o el método de minería utilizado.

Los gobiernos desean que las empresas se desarrollen e innoven para reducir sus costos y así aumentar su rentabilidad. Sin embargo, estos arreglos pueden minimizar aún más sus ganancias, a través del gasto I & D. que no trae tal incremento en la rentabilidad de las empresas.

## 8. PAGOS POR EL USO DE TECNOLOGÍA O PROPIEDAD INTELECTUAL

El pago de regalías privadas por recursos o el uso de la tierra, tecnología y propiedad intelectual, requiere que el oficial de cumplimiento pueda distinguir los pagos para determinar si se debe permitir el proyecto minero. Cuando el terrateniente tiene derecho a recibir una regalía o pago por pérdida del uso de su propiedad, por lo general se permite una deducción para efectos del impuesto sobre la renta, pero no por los impuestos de regalías; y el tratamiento de estos pagos dependerá de la legislación.

Cuando este pago se realiza mediante una prestación en especie de bienes y servicios, puede haber problemas en cuanto al valor real de la deducción. Por ejemplo, la construcción de una escuela, aldea o centro comercial puede crear activos con mayor valor que el que fue gastado. Además, cuando la parte relacionada completa el proyecto de la empresa, puede ser difícil determinar la deducción permitida.

Los pagos por el uso de la tecnología o los derechos asociados con los métodos de mejora de la productividad (por ejemplo patentes) pueden ser reclamados por las empresas, lo que es difícil cuestionar o negar por parte de la autoridad tributaria. A menudo estos pagos se hacen a otra empresa del grupo global, convirtiéndose en un gasto real para la entidad contribuyente, los cuales son difícil de negar o ajustar.

## 9. COSTOS LABORALES

Generalmente, los costos laborales son deducibles en relación con los proyectos y la determinación de qué impuestos se debe aplicar al personal entrante y saliente y a los contratistas. Como las minas o campos por lo general están geográficamente distantes de las principales ciudades, los viajes a casa, los subsidios y otros beneficios son la base de los paquetes salariales, y el tratamiento fiscal de estos subsidios se puede complicar por la residencia y el estatus de cada trabajador.

Los empleadores generalmente incluyen beneficios significativos en los paquetes de empleo del personal clave, que a veces puede requerir retención de impuestos, donde el beneficio supera los umbrales o da bonos vinculados a los resultados de rendimiento. Además, muchos regímenes también incluyen requisitos para cotizaciones de salud, seguridad social y ahorro para el retiro, que son deducidos de los salarios y que luego son remitidos; con la diversa gama de empleados trabajando en un sitio, las empresas deben ser prudentes y evitar cometer errores en cuanto a la situación del empleado. Para ello, como parte del plan de cumplimiento, se debe realizar un examen de los pagos del personal y del apoyo brindado al mismo.

### Acuerdos de compra obligatoria con proveedores y prestadores de servicios

En el sector minero, la interacción entre el negocio de la minería y la extracción, beneficio, transporte y venta a menudo incluye a terceros; y en muchos de estos acuerdos los contratos tienen cláusulas de ‘obligatoriedad a comprar y pagar’, por el que la empresa debe pagar por los servicios prestados, sean o no capaces de entregar el material.

Para las empresas mineras, el uso de acuerdos obligatorios de pago es común cuando se trata con terceros proveedores de infraestructura, mineros por contrato o procesadores de minerales. En estos casos, se podría argumentar que el descuento para asegurar el servicio debe permitir deducciones en los periodos de no-suministro de minerales. En el caso de acuerdos de obligatoriedad de compra o pago cuando el servicio es proporcionado por el operador del proyecto, un socio de la empresa conjunta o terceros vinculados, se hace difícil evaluar si la deducción reclamada es razonable.

El tratamiento de estos tipos de acuerdos debe considerarse a la luz del gravamen aplicado. El tratamiento en regalías y recursos de los impuestos de arrendamiento puede ser diferente al que se aplica al

impuesto sobre la renta, ya que es mejor que estos pagos se realicen completamente. Para la autoridad tributaria, la capacidad de poder limitar las deducciones donde no ha habido una actividad minera sólo sería posible si la legislación específicamente limita o excluye la deducción.

## 10. FINANCIACIÓN DE LOS PROYECTOS

Los proyectos mineros requieren importantes inversiones de capital, y la manera en que se invierte el dinero puede brindar ventajas fiscales significativas para la empresa y el inversionista. Donde las transacciones involucran instrumentos financieros complejos que cruzan muchas fronteras, es más probable que haya controladores fiscales para la estructuración.

### Arreglos de financiamiento de deuda

Cómo una empresa financia sus operaciones depende del ciclo de inversiones y de los ingresos esperados en el mercado. La complejidad de los arreglos disponibles para las empresas sólo está restringida por la creatividad del sector de servicios financieros. Es importante señalar que estos arreglos generalmente implican grandes sumas de dinero, del cual los inversionistas esperan obtener un beneficio significativo; generalmente superior a los que ofrecen los intereses sobre depósitos bancarios.

Con proyectos del sector minero usualmente largos y de gran capital, los inversionistas y prestamistas buscan que haya seguridad sobre el financiamiento de los proyectos y que el capital que han invertido este protegido. Para las autoridades tributarias, el desafío está en determinar si la financiación es en realidad el financiamiento de deuda, o más bien cae en la categoría de inversión de capital.

### Deuda vs capital

La distinción entre deuda y capital para el financiamiento de proyectos dependerá del marco legislativo del país involucrado y es particularmente complejo en relación las transacciones para determinar el tratamiento fiscal apropiado de la inversión; esto podría ser más complicado en los casos donde el mismo instrumento es diferente en distintos países o regiones. Para la entidad minera activa, hay un incentivo para que la financiación sea contabilizada como deuda, hasta los límites de la subcapitalización.

Desde la perspectiva del administrador tributario, la información obtenida anualmente debe indicar donde hay un movimiento de capital a deuda, y los filtros de riesgos deben utilizarse para identificar estas empresas para mayores controles de cumplimiento.

Algunos de los tipos de inversiones que pueden provocar problemas son cuando:

- Un inversionista obtiene una regalía sobre el depósito de minerales en pago de intereses regulares
- Un inversionista compra un interés en la empresa y se compromete a comprar una cantidad fija de los recursos, ya sea a un precio fijo o fluctuante
- Un inversionista se compromete a vender su participación del mineral en la puerta de la mina para re-comprar un producto beneficiado en una etapa posterior

En cada uno de estos casos, dependerá de la autoridad tributaria determinar la naturaleza de la inversión, de acuerdo con las disposiciones legislativas relativas a la inversión.

**Cargos de interés**

Debido a la complejidad de financiamiento de un proyecto minero, puede ser difícil determinar si el interés cobrado se refiere a un préstamo a través de medios ordinarios o a una transacción entre empresas relacionadas, y es importante establecer que los cargos de interés pueden ser reclamados como una deducción contra el impuesto sobre las ganancias. Las tasas de interés cobradas al país de origen a menudo pueden vincularse con el costo de la deuda para el país (e.g. LBTR + 200bp) y en estos casos, es probable que el cargo por intereses sea mucho más alto que la tasa de interés real, que el grupo económico sería capaz de llevar al mercado.

Diversas técnicas de cumplimiento pueden aplicarse para identificar la fuente de los fondos y la naturaleza de los préstamos; sin embargo, si no hay ningún apoyo legislativo para limitar la deducción del interés exigible por la entidad, entonces los montos contratados se reclamarán. Aquí también las autoridades tributarias limitan las deducciones según el marco legal. La capacidad que tienen las compañías globales para sacar a empresas nacionales de los flujos del mercado proviene de su capacidad para utilizar el capital a tasas significativamente por debajo de las que están disponibles a las entidades nacionales.

**Subcapitalización**

Cuando un país aplica una prueba de subcapitalización, es importante que la información de las declaraciones contenga los detalles necesarios en el momento de la presentación, permitiendo así que la autoridad tributaria pueda establecer los tratamientos en el momento de la presentación y realizar comentarios específicos de los contribuyentes, basados en sus respuestas.

Todavía habría un requisito en la actividad regular de cumplimiento para asegurar que se está realizando esto donde existen significativas deducciones de deuda hechas por la compañía. Donde la financiación es a nivel del grupo económico, y la empresa necesita destinar estos fondos a proyectos específicos, podría crear un problema. Esto puede ocurrir donde las disposiciones de cesión crean subunidades individuales, y en estos casos la legislatura debe determinar a qué nivel se debe aplicar la prueba. Para la autoridad tributaria, entre más se ajusta la prueba fuera de la transacción actual, más difícil es determinar los gastos subvencionables.

**Cobertura y derivados**

El tratamiento de cobertura y derivados es a menudo una zona de contención en la tributación de las empresas mineras; especialmente donde la empresa es capaz de reducir sus operaciones a través de un contrato de cobertura o derivado y el tratamiento fiscal de las ganancias o pérdidas se convierte en el área de mayor contención.

El tratamiento varía dependiendo del tipo de impuesto que se aplica y otras normativas de los proyectos. A menudo el tratamiento para las regalías es diferente al impuesto sobre la renta y los impuestos de arrendamiento; con ello, la empresa requiere asegurar que sus cuentas permitan estos arreglos, para determinar el ingreso correcto por cada impuesto. Donde se utilizan estos instrumentos financieros, el personal de cumplimiento deberá examinar tanto las transacciones reales, como el efecto que tiene el producto en el impuesto a pagar.

Para el legislador, es necesario tener claridad sobre el arreglo que está siendo gravado. La recaudación de los ingresos, ya sea por regalías, impuesto de arriendo o impuesto sobre la renta debe tener sus propias reglas sobre el tratamiento de las ganancias y pérdidas por el uso de productos financieros, incluyendo coberturas y derivados.

## Concesiones

Las concesiones son comunes en la legislación sobre la industria minera y se utilizan para definir el proyecto minero, así como limitar la cantidad de gasto de minería que se puede aplicar al proyecto gravado. Los impuesto a los recursos de arriendo utilizan disposiciones de concesiones para reducir la compensación de los gastos de un proyecto a otro, y siempre el diseño y la definición de la concesión tendrá un efecto directo sobre la responsabilidad de los proyectos.

## Definición de concesión

La definición de concesión en un proyecto de explotación minera se asocia generalmente a los límites de arrendamiento de explotación minera del proyecto, y aunque esto proporciona un grado de certeza, como los límites de un proyecto de minería a menudo cambian con el tiempo, el efecto que éstos tienen para permitir las deducciones en un proyecto puede ser profundo. Otro de los problemas asociados con la definición de la concesión es la creación del contribuyente ascendente y descendente dependiendo de las tasas de impuesto y el tratamiento de las deducciones, es posible que los contribuyentes puedan ser sujetos al arbitraje basados en el límite creado por la concesión.

## Determinar la cantidad de ingresos

Con la creación de una concesión, uno de los problemas que surge es que la venta final no se produce en la concesión, lo que a menudo significa que las empresas necesitan determinar el precio de venta, basado en fórmulas legales o mediante un cálculo posterior neto. Ambos métodos crean una base para el cálculo, y las autoridades tributarias deben realizar una extensa actividad de cumplimiento en esta área con el fin de determinar que los ingresos y la metodología se están aplicando correctamente.

La naturaleza de la metodología de cálculo deberá cambiar al igual que los procesos y los cambios tecnológicos, como es el caso de la legislación que no está al día con los cambios en las prácticas de negocios. La discrepancia entre el precio de venta actual y la cantidad de ingresos calculados en la concesión, puede ser causa de prolongadas disputas entre el minero y el administrador.

## Gastos permitidos

El cálculo de los gastos permitidos, como los ingresos, incluirá la cuarentena de deducciones fuera de la concesión. La asignación del

gasto en aumento o disminución hace que el cálculo de la cantidad permitida sea subjetivo. La necesidad de prorratear el gasto entre el aumento y disminución también hace difícil que el Informe de las empresas sea preciso y consistente, ya que los operarios y maquinaria a menudo realizan tareas en ambos lados de la concesión.

**Cambio legislativo**

Mientras el cambio legislativo es parte de la buena gobernanza, los gobiernos a menudo encuentran que la industria reacciona mucho en cuanto a la cantidad y los tipos de cambios que se aplican. Por lo general, los gobiernos eligen reducir las quejas mediante la introducción de nuevas leyes, con cláusulas de derechos adquiridos para mantener las reglas de los contribuyentes actuales, que tiene el efecto de ampliar la legislación obligando al administrador a lidiar con múltiples conjuntos de normas.

Las concesiones otorgadas en la legislación, incluso aquellas con cláusulas de extinción, crean una distinción entre las actividades existentes y las nuevas, y los contribuyentes buscarán ampliar los proyectos existentes en un intento por mantenerlos dentro de la concesión existente, mientras que los nuevos proyectos que están excluidos de la concesión buscan maneras de llevar estos proyectos dentro de los límites de la concesión a través de la combinación de proyectos.

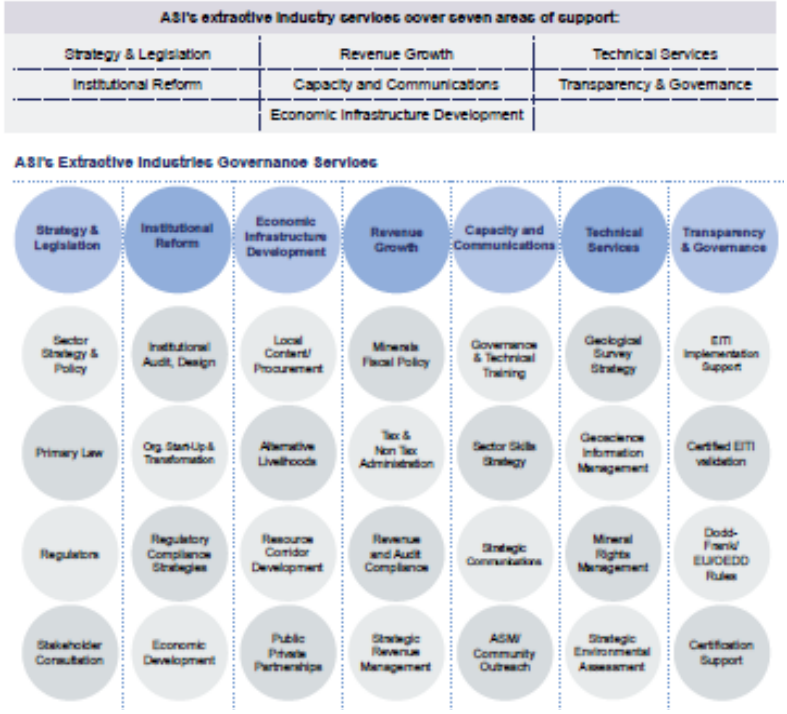
## 11. CONCLUSIÓN

De lo anterior se observa que la auditoría a las empresas mineras requiere una administración tributaria fuerte y una legislación sólida. Cada uno de ellas desempeña un papel importante para garantizar el cumplimiento de las empresas mineras. Para que la administración pueda desarrollar y mantener el personal, la misma tiene poder efectivamente capacitarse. El fortalecimiento de las capacidades requiere más habilidades de auditoría y formación, necesarios para implementar una estrategia integrada. Existe la oportunidad de utilizar el conocimiento obtenido a través del cumplimiento y el uso de proveedores de servicios externos que ofrezcan mejorar la productividad del personal de cumplimiento y aprendizaje en la organización.

Para desarrollar una legislación sólida, los gobiernos deben estar dispuestos a abordar cuestiones difíciles y arriesgarse a enfrentar un sector de la economía, para que el conjunto de la economía se beneficie de las ganancias en el sector minero. Mediante el uso de la

metodología de diseño integrado en la preparación y aplicación de la legislación, los gobiernos se aseguran de que los contribuyentes y la comunidad comprendan los beneficios y los costos de las opciones de la política. Es a través de este enfoque integrado que la legislación lograra sus objetivos, y los contribuyentes y la comunidad participaran en el diseño del sistema. Tener transparencia en el desarrollo de la legislación y la recaudación de los ingresos confirmará o no el éxito de la legislación y ofrecerá al gobierno la oportunidad de ajustar la política para lograr el resultado deseado.

Para los gobiernos y autoridades tributarias que están buscando apoyo en estas áreas, Adam Smith International tiene una gama de consultores experimentados que pueden ayudarlo a alcanzar sus metas y mejorar sus resultados.



**Subuema 3.2**

# AUDITORIA DEL SECTOR MINERO

**Alejandro Burr**
Director Subrogante
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

***Contenido:*** *1.Introducción. 2. Importancia de la minería en Chile. 3. Tributación minera en chile. 4. Contexto institucional de la fiscalización minera en chile 5. Auditoría tributaria a la minería en chile. 6. Conclusiones.*

## 1. INTRODUCCIÓN

Cuando la administración tributaria fiscaliza a las grandes mineras se ve enfrentada a un desafío importante por la complejidad que presenta esta industria. En efecto, en este negocio se conjugan una multiplicidad de variables transaccionales y operacionales que es preciso conocer para lograr un efectivo control. Además de considerar los aspectos propios de la tributación aplicada en cada país y el tratamiento de las operaciones transnacionales y de precios de transferencias, también se deben tener presentes las normas regulatorias (permisos de exploración y explotación, seguridad minera, comercialización de minerales); aduaneras (determinación de contenido y cantidad de mineral en la exportación); laborales y ambientales (cierre de faenas), pues tienen incidencia en materias tributarias.

La experiencia del Servicio de Impuestos Internos (SII) se ha construido sobre la base de una actividad constante desarrollada por años, pues Chile (como se señaló antes) es un país donde la minería explica parte importante del producto interno bruto, de las exportaciones y de los ingresos tributarios. En este contexto, el SII ha tomado decisiones estratégicas respecto de la forma de controlar al grupo de las grandes mineras, y ha hecho ingentes esfuerzos para entregar a los fiscalizadores la capacitación necesaria y un marco metodológico e institucional que les permita enfrentar con éxito su labor de control.

Este documento da cuenta de la temática general señalada precedentemente y se estructura como sigue: en la sección 3 se entrega una visión sinóptica de por qué es importante la minería en

Chile. En la sección 4 se hace un breve resumen de los aspectos medulares de la tributación minera en el país. Luego, en la sección 5 se presenta una descripción de las principales instituciones fiscales encargadas de la regulación y fiscalización de la actividad minera. Finalmente, en la sección 6 se describe cómo se ha enfrentado la auditoría tributaria de la industria minera.

## 2. IMPORTANCIA DE LA MINERÍA EN CHILE

Chile posee una población y un territorio equivalentes al 0,2% de los respectivos totales mundiales, mientras que su PIB representa el 0,3% del PIB mundial. De acuerdo a estas dimensiones Chile posee una importancia relativa más bien baja. Sin embargo, y en lo que dice relación con la actividad minera, nuestro país es un actor relevante pues se encuentra dentro de los primeros lugares en lo que a reservas y participación en la producción se refiere (ver tabla 1)[1].

**Tabla 1: Importancia de la minería chilena a nivel mundial**

| Mineral | Participación en las Reservas Mundiales | Participación en la Producción Mundial | Ranking en la Producción Mundial |
|---|---|---|---|
| Cobre | 28% | 32% | 1° |
| Molibdeno | 21% | 14% | 3° |
| Plata | 14% | 5% | 8° |
| Oro | 8% | 2% | 14° |
| Renio | 52% | 52% | 1° |
| Minerales industriales | | | |
| Nitratos Naturales | 100% | 100% | 1° |
| Yodo | 24% | 61% | 1° |
| Litio | 58% | 35% | 1° |

Sin lugar a dudas la actividad minera ha sido por muchos años la piedra angular de la economía chilena y, en este contexto, la minería del cobre destaca por sobre todas las actividad mineras extractivas. Algunas cifras permiten dimensionar lo anterior:

- Chile contribuye con un 32% de la producción mundial de cobre
- Chile posee un 28% de las reservas de cobre probadas a nivel mundial
- Las exportaciones de cobre representan el 55% del total exportado por el país

1 *"Competitividad de la Minería Chilena"; presentación del Vicepresidente de COCHILCO con motivo del lanzamiento del anuario de estadísticas 1993-2012 de dicha institución, efectuado el 19 de junio de 2013.*

Las finanzas públicas chilenas se han visto beneficiadas en los últimos años a raíz de la bonanza en el precio del cobre (súper ciclo). Los principales efectos provocados por los buenos precios en el período 2000 - 2008[2] han sido: aumento del ahorro del gobierno central; se ha pasado de un déficit a superávit efectivo; se han incrementado los ingresos tributarios netos y los aportes que hace CODELCO al fisco y, acumulación de recursos en fondos especiales; entro otros.

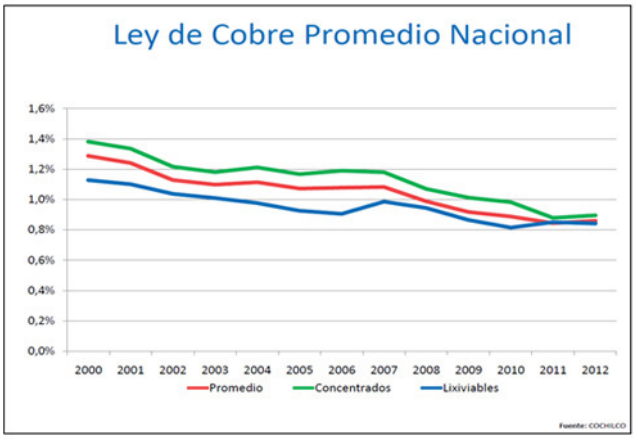
En efecto, las estadísticas de la Dirección de Presupuesto respecto de la composición de los ingresos fiscales del Gobierno Central (2000 - 2011) muestran que un 73% tuvo como fuente ingresos tributarios; 12,2% provinieron de los aportes de CODELCO (impuestos más transferencias); 6,1% de imposiciones previsionales, y el resto desde diversas fuentes (donaciones, rentas de la propiedad, ingresos operaciones, etc.).

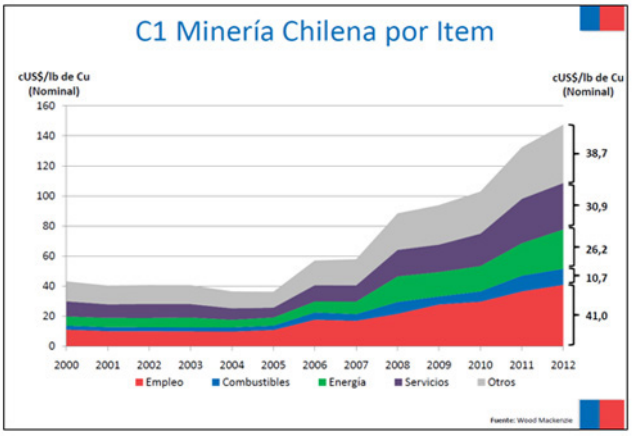
En lo que se refiere al impuesto a la renta, el Informe de Seguimiento de Impuestos 2010-2012 publicado en el sitio Web del SII, destaca que las empresas mineras representan un 30,2% del total de pagos provisionales mensuales del impuesto a la renta de primera categoría. Si a lo anterior se le suman los pagos provisionales por impuesto específico a la actividad minera y las retenciones por pago del impuesto adicional, las empresas mineras concentran el 35,9% de los pagos mensuales por impuesto a la renta. En esta línea, al analizar la evolución del precio nominal del cobre (promedio anual, Bolsa de Metales de Londres) y el porcentaje que representa el impuesto a la renta sobre los ingresos tributarios, se puede constatar una correlación directa entre ambas variables (coeficiente 0,95).

Otro antecedente a considerar proviene de las estadísticas elaboradas por la Comisión Chilena del Cobre (COCHILCO) en sus Boletines Mensuales, donde se indica que en el período 2008 – 2011, el 99,7% de la producción de cobre mina se exportó. Por otra parte, entre el año 2000 y 2011 más del 99% de los embarques físicos de cobre, medidos en toneladas métricas de cobre fino, se explica por CODELCO y las grandes mineras privadas (GMP). En promedio la participación de CODELCO alcanzó un 33,3%, mientras que el de las GMP llegó a un 66,5%. De acuerdo al último Boletín de COCHILCO, el número de empresas mineras (CODELCO y GMP) que dan cuenta de estas cifras es menor a 30 compañías.

2 *"Efectos del Cobre en las Finanzas Públicas Chilenas", José Yáñez, Revista Contabilidad y Sistemas, Depto. Control de Gestión y Sistemas de Información, Facultad de Economía y Negocios, U. de Chile, 2008.*

Asimismo, se debe considerar que junto con el súper ciclo del precio del cobre, el costo de producción de las mineras ha aumentado, explicado en parte por el agotamiento de las leyes de mineral de los yacimientos y por el incremento en el costo de insumos estratégicos (ver los siguientes gráficos)[3].




Sin dejar de mencionar la complejidad técnica de esta industria, en lo que se refiere a sus procesos productivos y transaccionales, resulta atendible implementar distintos mecanismos de control tributario para cuidar el interés fiscal asociado a este sector de la economía.

3 *"Competitividad de la Minería Chilena", presentación del Vicepresidente de COCHILCO con motivo del lanzamiento del anuario de estadísticas 1993-2012 de dicha institución, realizado el 19 de junio de 2013.*
*De acuerdo a la nomenclatura Brook Hunt C1 equivale al costo de mina, más el costo de planta, más los gastos generales y más los gastos de venta.*

## 3. TRIBUTACIÓN MINERA EN CHILE

Desde un punto de vista tributario, el sector de la minería se define como una actividad eminentemente ligada a la extracción, producción y comercialización de los recursos minerales no renovables, exceptuando los hidrocarburos, con el objeto de obtener un beneficio económico.

La naturaleza jurídica de las empresas que pueden realizar actividades de la minería es variada. Así se observan sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades contractuales, cooperativas y empresas públicas. A nivel individual se tienen los pequeños empresarios o mineros artesanales (pirquineros).

### 3.1. Regímenes tributarios

En relación al impuesto a la renta de primera categoría, éste se aplica a las rentas de todas las empresas mineras, independiente de su tamaño, tipo de organización o domicilio. La forma de determinar la renta imponible permite clasificar a los contribuyentes en tres grupos:

- Renta efectiva: en esta categoría caen las sociedades anónimas y en comandita por acciones; los productores mineros con ventas anuales superiores a 36 mil toneladas de mineral metálico no ferroso o cuyas ventas anuales, cualquiera sea el mineral, excedan las 2 mil Unidades Tributarias Anuales (UTA), y mineros que opten por tributar según renta efectiva.
- Renta presunta: en esta categoría se agrupan los medianos y pequeños productores que no tributan según renta efectiva, y pequeños mineros artesanales que opten por tributar de acuerdo a renta presunta.
- Impuesto único: se aplica a pequeños mineros artesanales, quienes trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propio o ajeno, con o sin la ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden también en esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios y las cooperativas mineras, siempre que los socios o cooperados tengan (todos) el carácter de mineros artesanales.

### 3.2. Impuesto específico a la actividad minera

En el Título IV (bis) de la Ley sobre Impuesto a la Renta se establece un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero. En los artículos 64 bis y 64 ter de

la referida ley se entregan las definiciones necesarias para identificar a los sujetos del impuesto, el hecho gravado, la base imponible y las tasas del impuesto.

En resumen, el impuesto a que se refiere el título antes señalado se aplica a la renta imponible operacional del explotador minero de acuerdo a lo siguiente:

- Los explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a 12 mil toneladas métricas de cobre fino están exentos de este tributo.
- A los explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50 mil toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente de 12 mil toneladas métricas de cobre fino, se les aplica una tasa de acuerdo a tabla establecida en la Ley.
- A los explotadores mineros cuyas ventas anuales excedan el valor equivalente a 50 mil toneladas métricas de cobre fino, se les aplica una tasa progresiva que varía de acuerdo al margen operacional minero, tasa que se encuentra establecida en la Ley.

### 3.3. Inversión extranjera (decreto ley n°600)

De acuerdo a estadísticas del Comité de Inversiones Extranjeras de Chile (sitio Web www.ciechile.gob.cl), desde 1974 a 2011 los sectores económicos que más inversión extranjera han recibido en Chile son el minero (34%) y el eléctrico (18%), seguidos por Telecomunicaciones y Servicios Financieros (9%).

A la luz de estos antecedentes, el Estatuto de la Inversión Extranjera, Decreto Ley N° 600, cobra gran importancia para la minería chilena pues norma la autorización a inversionistas extranjeros para convenir contratos de inversión con la Republica de Chile y fija dos opciones tributarias a ser aplicadas a estas inversiones:

- Una tasa invariable, fija, de 42% como carga impositiva total efectiva, o
- El régimen tributario general del Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional a la Renta.

Dadas las disposiciones del Decreto Ley N° 600, para las empresas mineras que habían suscrito contratos de inversión extranjera antes de la entrada en vigencia de la Ley que estableció el impuesto específico a la actividad minera en 2005, y su modificación de 2010, se abrieron opciones para que pudieran adscribirse a este tratamiento tributario

con algunas regalías relativas a una disminución de tasas según el tiempo de vigencia de cada contrato.

## 4. CONTEXTO INSTITUCIONAL DE LA FISCALIZACIÓN MINERA EN CHILE

La fiscalización de la actividad minera en Chile tiene diversas miradas y actores. Así, por una parte se tiene la administración de las concesiones mineras de exploración y explotación y la fiscalización de la seguridad minera llevada a cabo por el Servicio Nacional de Geología y Minería, y los permisos ambientales para la exploración y explotación a cargo de la Superintendencia del Medio Ambiente. A lo anterior se suma la fiscalización de los contratos de exportación de cobre y sus derivados efectuada por la Comisión Chilena del Cobre, el control de las exportaciones por parte del Servicio Nacional de Aduanas y el control de la tributación interna por parte del Servicio de Impuestos internos. A continuación se realiza una breve descripción de cada una de estas instituciones que, en conjunto, conforman la institucionalidad fiscalizadora de la actividad minera en Chile.

### 4.1. Servicio nacional de geología y minería

El Servicio Nacional de Geología y Minería, también conocido por su acrónimo SERNAGEOMIN, es un servicio público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios. Depende del Ministerio de Minería, y su finalidad es contribuir al conocimiento geológico y geofísico del territorio nacional.

Entre sus objetivos estratégicos se tienen: asesorar al Estado en materias de propiedad minera, elaborar las estadísticas mineras de Chile y fiscalizar las condiciones de seguridad minera. Respecto de este último objetivo, el SERNAGEOMIN busca incrementar la cantidad, calidad y cobertura de las fiscalizaciones en seguridad minera en las instalaciones/faenas a fin de disminuir la accidentalidad. Asimismo, busca impulsar, regularizar y hacer seguimiento a los proyectos de explotación y cierre de instalaciones/faenas mineras en la pequeña minería, y responder oportunamente a las autoridades ambientales respecto de las solicitudes de evaluación de impacto ambiental en materias de su competencia.

### 4.2. Superintendencia del medio ambiente

La Superintendencia del Medio Ambiente (SMA) es un servicio público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, y se encuentra sometido a la supe vigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio del Medio Ambiente.

A la SMA le corresponde de forma exclusiva ejecutar, organizar y coordinar el seguimiento y fiscalización de las Resoluciones de Calificación Ambiental, de las medidas de los Planes de Prevención y/o de Descontaminación Ambiental, del contenido de las Normas de Calidad Ambiental y Normas de Emisión, y de los Planes de Manejo, cuando corresponda, y de todos aquellos otros instrumentos de carácter ambiental que establezca la ley.

La SMA desarrolla tres modalidades de fiscalización: una de carácter directo, a través de sus propios funcionarios; otra mediante organismos sectoriales, pudiendo encomendarles determinadas labores de fiscalización sobre la base de los programas y subprogramas que se definan para tal efecto y, finalmente, mediante terceros debidamente acreditados y autorizados por la Superintendencia.

El Superintendente del Medio Ambiente tiene la facultad exclusiva de aplicar sanciones a quienes incumplan las disposiciones ambientales, se trate de entidades privadas o públicas. Sancionar implica cumplir con un conjunto de principios y estándares orientados a asegurar que la decisión sea consistente y sólidamente fundada: una respuesta proporcional y previsible al incumplimiento, mediante un procedimiento racional y justo.

### 4.3. Comisión chilena del cobre

La Comisión Chilena del Cobre (COCHILCO) es un organismo técnico y altamente especializado creado en 1976. Desde esa fecha asesora a los Gobiernos en materias relacionadas con la producción de cobre y sus subproductos, y respecto de todas las sustancias minerales metálicas y no metálicas, exceptuando el carbón y los hidrocarburos.

Además, resguarda los intereses del Estado en sus empresas mineras mediante la fiscalización de los contratos de exportación de cobre y evaluación de la gestión e inversiones de éstas (en especial en relación a la inversión extranjera), y asesora a los ministerios de Hacienda y Minería en la elaboración y seguimiento de sus presupuestos.

Las áreas de gestión de COCHILCO se encuentran radicadas en las Direcciones de Estudios y Políticas Públicas, de Fiscalización y de Evaluación de Gestión Estratégica.

En ellas se ejecutan funciones claves como la elaboración de estadísticas, informes y estudios relevantes para el sector minero; la fiscalización de la gestión de las empresas mineras del Estado (CODELCO y ENAMI), y el asesoramiento a los ministros de Hacienda y Minería.

### 4.4. Servicio nacional de aduanas

El Servicio Nacional de Aduanas (SNA) es un servicio público de administración autónoma, con patrimonio y personalidad jurídica propios, y que se relaciona con el poder ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda.

A este Servicio le corresponde vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos del país, 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. Lo anterior, basado en su potestad aduanera, vale decir, el conjunto de atribuciones de que está facultado para controlar el ingreso y salida de mercancías hacia y desde el territorio nacional y para dar cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias que regulan las actuaciones aduaneras. Quedan también sujetas a dicha potestad las personas que pasen por las fronteras, puertos y aeropuertos, y la importación y exportación de los servicios respecto de los cuales la ley disponga intervención de la Aduana.

Su principal producto estratégico es el despacho de mercancías, donde se contemplan las operaciones de ingreso, salida, tránsito y zona franca. Sobre las salidas o exportaciones de mercancías, la minería en 2012 representó en torno al 64% del valor total exportado. En particular para la exportación de minerales en la forma de graneles o concentrados, el SNA ha establecido procedimientos de control específico para certificar la cantidad y contenido mineral del concentrado despachado.

### 4.5. Servicio de impuestos internos

El Servicio de Impuestos Internos (SII) es un servicio público descentralizado, con patrimonio y personalidad jurídica propios, que se relaciona con el ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda. Al igual que Aduanas, el SII es una institución fiscalizadora del Estado. De acuerdo a la Ley, sus funciones son la “aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, 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”. El Código Tributario y su Ley Orgánica determinan cómo debe desarrollarlas. Básicamente, al SII le corresponde:

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes a fin de asegurar su aplicación y fiscalización.
- Supervigilar el cumplimiento de las leyes tributarias que le han sido encomendadas y conocer y asumir la defensa del fisco ante los Tribunales de Justicia en los juicios sobre aplicación e interpretación de leyes tributarias.
- En lo que se refiere a los contribuyentes, debe crear conciencia tributaria e informarlos sobre el destino de sus impuestos, y las sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

El Servicio de Impuestos Internos, en línea con la tendencia de otras administraciones tributarias, creó el año 2001 la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC). En esta unidad operativa se concentran los 1500 más grande contribuyentes a nivel nacional, que dan cuenta del 65% de la tributación nacional aproximadamente. Este conjunto de empresas cumplen con una serie de requisitos establecidos por resolución, donde uno de ellos establece específicamente que los contribuyentes de la Gran Minería están bajo la jurisdicción de esta unidad. Dado lo anterior, la DGC se ha organizado de manera tal de controlar a las mineras principalmente a través del Grupo de Auditoría N°2 (grupo sector minería) y del Grupo de Auditoría N°6 (grupo de precios de transferencias) pertenecientes al Departamento de Grandes Empresas Internacionales y al Departamento de Apoyo a la Fiscalización y Comercio Exterior, respectivamente.

## 5. AUDITORÍA TRIBUTARIA A LA MINERÍA EN CHILE

Para contextualizar el tema de las auditorías a la industria minera en Chile, a continuación se hace una breve revisión del ciclo de un proyecto minero y su incidencia tributaria, y se esquematiza la estructura genérica de los holdings mineros en Chile.

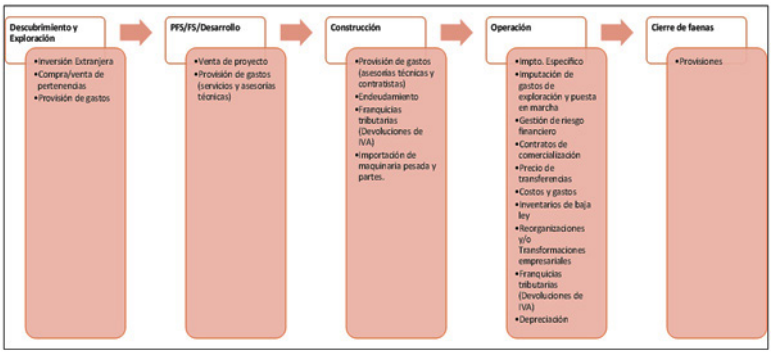
Además, se entrega información sobre el proceso de formulación de una auditoría tributaria y se describen las figuras tributarias controladas. Asimismo, se proporciona un ejemplo aplicado de auditoría y se hace un detalle de las buenas prácticas de auditoría levantadas a partir de la experiencia de los grupos de la Dirección de Grandes Contribuyentes. Por último se presentan algunos resultados y se plantean ciertos temas que podrían dar pie a futuras auditorías.

## 5.1. Ciclo de vida de un proyecto minero

Existen diversas formas de presentar el ciclo de vida de un proyecto minero. Sin embargo, en la mayoría de los modelos disponibles el denominador común puede ser explicado por las siguientes fases: descubrimiento y exploración; pre-factibilidad, factibilidad y desarrollo; construcción; operación, y cierre de faenas.

Tal como se muestra en la Figura 1, en cada una de estas fases o etapas existen hechos o transacciones que generan una serie de contingencias tributarias, las cuales deben ser consideradas al momento de efectuar una auditoría. Cuando se trata de una empresa que se dedica a la explotación minera (extracción y procesamiento de mineral), y se integra verticalmente, esto es, está presente en cada una de las etapas del proyecto, a los desembolsos que tienen lugar en las etapas previas a la operación se les denomina gastos de operación y puesta en marcha, los cuales tienen una norma especial de imputación.

**Figura 1: Ejemplo de hechos gravados a través de la fases de un proyecto minero**

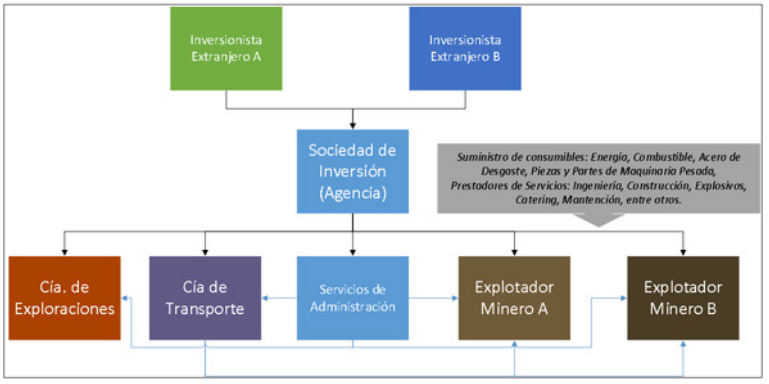



Sin embargo, si la empresa minera en vez de estar integrada verticalmente está organizada de acuerdo a una estructura de holding específica (ver sección 6.2), el tratamiento de cada uno de los hechos gravados se hará de acuerdo a la configuración empresarial que se adopte. En este sentido, por ejemplo, los gastos de exploración estarán radicados en la empresa del holding que cumple esta función, de manera similar ocurre con los servicios compartidos de administración.

## 5.2. Estructura de las grandes mineras privadas en chile

Si bien todas las grandes mineras presentan estructuras societarias diferentes, se pueden identificar algunos elementos comunes, los cuales se han esquematizado en la Figura 2. Por lo general, se adopta una organización tipo holding que tiene que ver, entre otras cosas, con el ciclo del proyecto minero, con definiciones estratégicas de los dueños (por ejemplo mantener bajo su tutela la exploración minera), con la magnitud de la inversión (conformar consorcios), y con las disposiciones legales de cada país (principalmente laboral y tributaria).

**Figura 2: Esquema de un holding minero en Chile**




Por la escala de inversión requerida, la mayoría de los proyectos asociados a la gran minería demandan la conformación de consorcios constituidos por grandes empresas transnacionales. El esquema de la Figura 2 refleja este hecho identificando a los inversionistas extranjeros (A y B), que por lo general establecen una sociedad de inversión (agencia) en Chile[4].

El cómo se estructure un holding minero va a depender de cada caso. Algunos elementos comunes son los siguientes:

- Por lo general, las distintas compañías de un holding comparten, por ejemplo, los servicios de administración (entre ellos el financiero-contable).

4 *Si bien también existen casos donde el inversionista extranjero opera directamente la empresa explotadora minera.*

- También es posible observar que -ya sea por las restricciones que impone la norma relativa al impuesto específico a la actividad minera o por la lógica de sus unidades de negocio- los holding tienden a mantener por separado los distintos proyectos mineros.
- Por otro lado, y considerando tanto los riesgos del negocio como los aspectos estratégicos, muchos holding deciden mantener una empresa dedicada exclusivamente a la exploración minera.
- Por motivos de economía laboral, se busca también externalizar todos los servicios que no sean en esencia parte del negocio minero.
- Los holdings establecen relaciones de mediano o largo plazo con los proveedores de aquellos consumibles más importantes (energía, combustible, acero de desgaste, partes y piezas).
- Dado lo crítico y estratégico que es para el negocio minero el suministro de energía, muchos holdings mineros forman parte de consorcios ligados al negocio de la generación eléctrica.
- Finalmente, aquellos holdings que exportan productos a granel (concentrado de cobre por ejemplo), tienden a consolidar todo el negocio minero. Así, el destino de los concentrados suelen ser refinerías del mismo grupo mientras que otra empresa del grupo se hace cargo de la comercialización final.

### 5.3. Proceso de formulación de las auditorías

Normalmente el proceso de formulación de las auditorías tributarias tiene su punto de partida en dos fuentes: desde el SII o desde el propio contribuyente, con motivo de alguna solicitud particular (por ejemplo solicitud de devolución de IVA por concepto de exportación o de activo fijo).

Las auditorías emanadas desde el SII pueden provenir desde la Dirección Nacional o desde la Dirección de Grandes Contribuyentes. En ambos casos el diseño de la auditoría a ejecutar sigue el mismo proceso, el cual se inicia con la identificación de una figura evasiva, el planteamiento de una hipótesis de trabajo, objetivos a lograr, estrategia de fiscalización y acciones de control específicas a ejecutar. Finalmente todo el trabajo es documentado a través de una Pauta e Instructivo de Fiscalización y Anexos que permiten apoyar la labor a realizar, los cuales son sometidos, antes de la ejecución de la auditoría, a la opinión de las unidades operativas que desarrollarán el trabajo de revisión.

A continuación se presenta una descripción más detallada sobre cada etapa del proceso de formulación de las auditorías:

- **Identificación de la figura evasiva a controlar:** la figura guarda relación con el incumplimiento de la ley tributaria y/o con las instrucciones emanadas desde el SII. La identificación se origina en base al conocimiento que se tiene del contribuyente, del sector económico y/o negocio[5]. También puede surgir a raíz de una revisión efectuada a un contribuyente en particular, o de noticias en la prensa.
- **Criterios de selección de contribuyentes:** se definen reglas lógicas conducentes a develar características anómalas o patrones de incumplimiento tributario. Dada estas reglas y criterios de corte, se pueden identificar un conjunto de contribuyentes que cumpla con ellas.
- **Hipótesis de trabajo:** se refiere a la definición de un supuesto de evasión, apoyada principalmente por la figura evasiva detectada.
- **Objetivos a lograr:** se consignan los sustentos de hecho y de derecho de la hipótesis planteada, identificando los elementos que inciden en ella, señalando, a su vez, los hitos principales a demostrar o verificar a través de la auditoría para lograr las pruebas y evidencias que permitan detectar y determinar las diferencias y efectuar el cobro de los impuestos que correspondan.
- **Estrategia de fiscalización:** corresponde a la definición de acciones planificadas para abordar la auditoría, las que se verán materializadas a través de las acciones de fiscalización. Lo anterior, a fin de orientar la revisión hacia la verificación de la hipótesis de trabajo y el cumplimiento de los objetivos planteados.
- **Acciones de fiscalización:** corresponden a las acciones concretas que deben llevar a cabo los funcionarios fiscalizadores a fin de obtener evidencia suficiente que permita comprobar la existencia de la figura evasiva identificada.
- **Instancia de foro de discusión:** es una instancia de trabajo colaborativo que se utiliza a fin de recoger la opinión y experiencia de las unidades operativas que deberán llevar a cabo el trabajo de auditoría. Estas opiniones y experiencias son recogidas en pos de la eficacia y eficiencia de la auditoría a realizar.

Generado el programa de fiscalización, y validado por las unidades operativas que correspondan, se procede a la ejecución de la auditoría por parte de los funcionarios fiscalizadores del SII.

5 *En este caso particular los negocios son los relacionados principalmente con la gran minería del cobre, oro y plata, hierro y los no metálicos relacionados con el cloruro de sodio, nitratos y algunas concesiones de litio vigentes.*

### 5.4. Figuras tributarias controladas

Dentro del ámbito de acción de los grupos a cargo de la fiscalización de las grandes empresas mineras en la DGC, las figuras tributarias que con mayor frecuencia se han abordado se asocian a planificaciones tributarias agresivas, gasto tributario, impuesto específico a la actividad minera y precios de transferencia.

#### 5.4.1. Planificaciones tributarias agresivas

Corresponde al uso de prácticas elusivas destinadas a disminuir la base imponible, o el desplazamiento de ella para obtener una menor carga tributaria o beneficios tributarios que de otra manera no sería posible alcanzar. En relación con el tema minero se ha observado:

a. Uso de híbridos financieros: operaciones efectuadas aprovechando la estructura societaria del grupo económico, y su localización en distintos territorios, que buscan que las empresas inversoras obtengan retornos sin pagar impuestos, disfrazando el concepto como operaciones de financiamiento, con distintos tratamientos tributarios, lo que permite el no pago de impuestos en los territorios involucrados.
b. Uso de pérdidas tributarias: dado que la legislación tributaria chilena no define un plazo para la extinción y arrastre de las pérdidas tributarias y que, además, éstas pueden ser usadas para recuperar los impuestos pagados asociados a las utilidades obtenidas, se desplazan gastos e ingresos desde o hacia fuera de Chile para generar bases imponibles negativas o mantenerlas.
c. Otros: disfrazar como un pago por cesión de contrato de regalías el precio pagado por la adquisición de una pertenencia minera; esto le permite al adquirente de la pertenencia minera deducir como gasto en un solo período tributario el total pagado, en lugar de hacerlo en varios períodos de acuerdo a la vida del yacimiento, como correspondería si se considerará como valor de adquisición de una pertenencia minera. Adicionalmente, el contribuyente procura que el mayor valor obtenido en la enajenación del contrato de regalías se produzca en el extranjero, a través de un relacionado, no residente en Chile, no pudiéndose gravar en Chile dicho mayor valor.
d. Vender a relacionados mineral en forma de roca mineralizada a un muy bajo valor, con el fin de disminuir la tributación del Impuesto Específico a la Actividad Minera, siendo el relacionado quien vende al cliente final y el que obtiene la mayor parte de la renta, la que no queda afecta a IEAM, por no calificar éste como explotador minero, desde el punto de vista de la legislación chilena.

### 5.4.2. Gasto tributario

Se trata del uso de gastos no tributarios para disminuir utilidades tributarias afectas a Impuesto de Primera Categoría -determinado mediante la aplicación de la tasa sobre la base imponible respectiva. Para su control se requiere del conocimiento de la actividad minera y de los conceptos que componen sus gastos y costos, así como también de la normativa y pronunciamientos vigentes. Así por ejemplo, se han efectuado revisiones para verificar la correspondencia de los gastos de pre-stripping y stripping[6], de los gastos asociados a la compra de terrenos para la instalación de tranques de relaves.

### 5.4.3. Impuesto específico a la actividad minera (IEAM)

El sistema tributario chileno establece un Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM), el cual se aplica sobre una base que se determina rebajando de los ingresos obtenidos exclusivamente de la actividad minera, los costos relacionados con esta actividad. Por lo tanto, resulta importante para la fiscalización determinar que los conceptos imputados correspondan efectivamente a la explotación minera. Por otro lado, el Decreto Ley N° 600 otorga a los inversionistas extranjeros la posibilidad de acceder a la invariabilidad tributaria por cierta cantidad de años. Sin embargo sus constantes modificaciones, especialmente respecto de la minería, han dado como resultado que las utilidades obtenidas en dichas inversiones se graven con distintas tasas. En efecto, una empresa puede estar afecta a varias tasas dependiendo de cuantos proyectos de inversión posea y a qué artículo del DL N° 600 se encuentre acogido. Además, para determinar la tasa se deben sumar las ventas de explotadores mineros relacionados. Por las razones antes expuestas, es necesario analizar constantemente las tasas aplicadas, los contratos y sus modificaciones, y verificar las ventas entre empresas relacionadas, entre otros.

Un ejemplo desde la perspectiva de los ingresos es la extracción de minerales desde desechos con contenido de mineral, sin gravarlos con el Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM). Desde la perspectiva de los costos o gastos se tiene: dar tratamiento al stripping como gasto del período, en lugar de darle tratamiento de costo del mineral extraído; no efectuar el agregado de la “provisión por cierre de mina”; la no agregación de gastos de imputación común a la Renta Líquida Operacional Minera (RIOM). Finalmente, y considerando la tasa aplicada, se ha detectado la aplicación de la tasa asociada a la invariabilidad tributaria a proyectos mineros afectos al régimen general.

6 *Proceso de destape o de remoción de material estéril o mineral económicamente no explotable, el cual se debe retirar para acceder al mineral económicamente explotable.*

### 5.4.4. Precios de transferencia

La fiscalización de precios de transferencia se orienta al examen de las operaciones transfronterizas en las cuales se fijen o acepten condiciones y/o valores diferentes a los establecidos por empresas independientes en condiciones normales de mercado, por lo cual la revisión se orienta tanto a los precios de venta del producto (cálculo del valor del cátodo o concentrado) y condiciones de venta del mismo, como al valor de los componentes o materias primas que forman parte del producto.

**Respecto de lo anterior se ha observado:**

a. Determinación del precio de venta de cátodos y concentrados: se trata de contratos de abastecimiento de cobre entre el contribuyente y empresas relacionadas que fijan precios y condiciones que escapan a los normales de mercado sin una efectiva razón de negocios.
b. Condiciones de venta a *traders* relacionados: existencia de contratos de suministro de cobre firmados entre el contribuyente y una empresa relacionada (ubicada en un territorio de baja o nula tributación) la que actúa como revendedor (*trader*), mediante los cuales se realiza una deducción asociada al valor del cobre y que responde a transferencias de funciones y riesgos.
c. Condiciones de compra de ácido sulfúrico como componente del proceso productivo: la revisión se origina al detectar un aumento importante en el gasto de uno de los principales componentes para producir los cátodos de cobre, el ácido sulfúrico. Al revisar facturas y contratos se observa que existe una gran disparidad en los precios del producto ácido sulfúrico, junto a la existencia de diversos proveedores entre los cuales existen empresas comercializadoras del producto, como así también empresas productoras del mismo, además de la existencia de un precio fijo en el caso de los proveedores relacionados.
d. Análisis de costos por seguros y transportes: revisión de las bases de distribución de ambos conceptos, ya que principalmente son contratados en forma centralizada por la matriz del grupo minero ubicada en el exterior.
e. Análisis de operaciones de financiamiento: contratos de royalties y acuerdos para adquirir derechos en la producción de minerales. En este caso la operación corresponde a la compra de un derecho (intangible) y que supone la participación de la compradora en un porcentaje de venta de la producción.

### 5.4.5. Buenas prácticas de auditorías

En el desarrollo de las auditorías se han identificado prácticas que facilitan y ayudan a la fiscalización de las grandes empresas mineras en Chile, a saber:

a. Visitas a terreno y reuniones de trabajo con el contribuyente: sirven para conocer el negocio y para contrastar los hechos contables con la realidad.
b. Organización de reuniones con otros organismos de la Administración Pública que se relacionan con el tema minero, como SERNAGEOMIN y COCHILCO, o asistir a charlas organizadas por dichas instituciones o por el SII. Esto permite contar con información desde otras perspectivas del negocio, en particular bases de datos que no posee el SII, y desarrollar la colaboración para resolver consultas desde una fuente distinta al propio contribuyente.
c. Buenas relaciones con los contribuyentes fiscalizados: gracias a las buenas relaciones con los encargados de las empresas fiscalizadas, se han organizado charlas y visitas explicativas de los procesos productivos, se ha logrado el acceso a información de manera rápida y oportuna, y se han logrado acuerdos respecto de temas tributarios controvertidos, evitando perdidas de recursos en instancias administrativas y judiciales.
d. Capacitaciones intragrupos: permiten compartir el conocimiento personal, y es un mecanismo de retroalimentación respecto de aquellas revisiones o programas de fiscalización que involucran a más de una empresa minera.
e. Exposición de casos relevantes: es una instancia en la que cada equipo de trabajo de distinto ámbito expone sus casos más importantes en cuanto a resultados obtenidos o temas controvertidos. Permite obtener una visión distinta respecto del caso, y compartir la identificación de conductas evasivas presentes en distintas industrias.
f. Mantener una coordinación operativa continua entre los grupos vinculados a auditorías en temas mineros (de auditoría, de precios de transferencia y de comercio exterior). Con esto se logra un canal directo de comunicación para consultar respecto de las diversas materias controladas por cada grupo a un contribuyente en particular.
g. Capacitación externa, asistencia a seminarios y charlas relacionadas con el rubro: así se obtiene contacto directo con los agentes que participan en la industria (empresas de exploración, grandes proveedores, organismos públicos relacionados, etc.), donde se analizan los problemas e inquietudes que afectan a las empresas mineras.

### 5.4.6. Antecedentes estadísticos de auditorías aplicadas

Entre los años 2010 y 2012 se despacharon 127 casos de auditoría a 58 empresas relacionadas con la gran minería en Chile, lo que entrega una razón en torno a 2,2 auditorías cada 3 años a este grupo empresas, de acuerdo a distintas temáticas tributarias. Para el global de las empresas a nivel nacional esta razón alcanza 1,2. Estos indicadores reflejan la focalización que se tiene en este grupo particular de empresas.

A abril de 2013 se había concluido un 63% de los casos antes mencionados y la duración promedio de estas auditorías fue de 9 meses. Según el tipo de impuesto o figura, la duración promedio se movió en un rango entre 7 y 15 meses. En la Tabla 2 se muestran más estadísticas relativas a estos casos.

**Tabla 2: Porcentaje de casos de auditorías concluidos por tipo de programa según año de despacho**

| Tipo de programa | 2010 | 2011 | 2012 | Total x tipo | Distribución |
|---|---|---|---|---|---|
| Renta | 100% | 88% | 37% | 60% | 59% |
| IVA e IVA Exportador | 88% | 0% | 18% | 59% | 20% |
| Auditoría Integral | 75% | 100% | 100% | 82% | 11% |
| Tributación Internacional | 100% | 100% | 33% | 80% | 10% |
| **Total x año** | **91%** | **86%** | **34%** | **63%** | **100%** |

Tal como se aprecia en la Tabla 2, el 59% de los casos de auditoría está vinculado con figuras o impuestos de la Ley de la Renta, seguidas por un 20% de casos relacionados con IVA, 11% con auditorías integrales y 10% con tributación internacional. Además, se observa la evolución de casos terminados por año: 91% para 2010, 86% para 2011 y 34% para 2012.

### 5.4.7. Figuras tributarias a controlar en el futuro

Como corolario de lo visto en las subsecciones anteriores, en lo que sigue se plantean algunas figuras o temáticas asociadas a la gran minería que no han sido abordadas totalmente por el SII. Estas figuras tributarias representan desafíos que se deben acometer dada su importancia en la industria minera, puesto que obedecen a nuevas formas de planificación tributaria que en la mayoría de los casos excede nuestras fronteras.

### 5.4.8. Revisión de los costos

La fiscalización tributaria que ha llevado a cabo el SII se ha enfocado principalmente a los ingresos y gastos tributarios, con un menor énfasis en el análisis y revisión de los costos, entre ellos: energía, acero de desgaste, partes y piezas, combustibles, pago a los contratistas, materias primas, mano de obra, etc. Se ha visto en la prensa, y es comentado por las propias empresas, que las variaciones observadas en sus resultados en los últimos años se han debido principalmente a fuertes variaciones en los costos, los que seguirán afectando sus operaciones en el futuro. Este aumento de los costos se vería agravado por el fenómeno del agotamiento de las leyes de minerales de los yacimientos.

### 5.4.9. Análisis tributario de los holdings

Como se señaló previamente, algunas de las principales empresas mineras en Chile corresponden a empresas creadas con capitales extranjeros, que tienen sus matrices en el exterior, y que para mejorar sus rendimientos a nivel global se encuentran integradas tanto horizontal como verticalmente. Es por esto que las fiscalizaciones deben comprender no solo la visión parcial de la empresa extractiva, sino que además deben comprender los movimientos a lo largo y ancho del conglomerado de empresas que componen el holding minero transnacional.

## 6. CONCLUSIONES

Dada la importancia de la minería en Chile, el Estado a través de los años ha creado una institucionalidad destinada a abordar materias específicas de control y ha promovido la especialización en instituciones de carácter más transversal (como lo es la Administración Tributaria) para dar cobertura a los diversos ámbitos donde esta industria tiene su mayor impacto. En lo particular, el Servicio de Impuestos Internos ha creado grupos de trabajo para la fiscalización de las grandes mineras, que se coordinan con las demás instituciones a efecto de lograr mejores resultados en sus auditorías. El SII también promueve permanentemente el perfeccionamiento de sus funcionarios de manera que se mantengan al día en sus conocimientos sobre esta industria.

En este contexto, se tiene cada vez más conciencia de que el conocimiento del ciclo del negocio minero, y sus procesos asociados, resulta fundamental para el éxito de las auditorías tributarias que se diseñen, toda vez que las diferencias que se determinen se realizarán

sobre bases fundadas técnicamente. El foco de las capacitaciones de los funcionarios se ha ido orientando en este sentido y se ha ejecutado tanto desde el punto de vista institucional (convenios con otras entidades), como desde un punto de vista de las buenas relaciones con los contribuyentes (empresas) quienes a través de visitas guiadas han transferido conocimiento de parte importante de sus procesos productivos.

La industria minera es compleja no solo por sus procesos productivos sino que también porque sus transacciones comerciales en la mayoría de los casos son transnacionales.

Dada esta realidad, la complejidad del control tributario sobre estas empresas radica en parte importante en la estructura de holding. En el caso chileno, la mayoría de las grandes mineras son administradas por conglomerados transnacionales con operaciones a nivel global. Estos grupos empresariales estructuran su holding en Chile con el objetivo de reducir al máximo su carga impositiva y, además, sus relaciones comerciales (exportaciones) las realizan con partes relacionadas en el exterior.

En su labor fiscalizadora, el SII ha desarrollado en los últimos años auditorías con énfasis en figuras tributarias relacionadas con planificaciones tributarias agresivas, gasto tributario, impuesto específico a la minería y precios de transferencia, a partir de las cuales se ha podido recoger buenas prácticas en materias de fiscalización que guardan relación, principalmente, con la necesidad de coordinación. Esta coordinación se da en diferentes niveles y ámbitos de acción: entre los distintos grupos de trabajo al interior de la institución; entre el SII y las instituciones fiscales con competencias en materias mineras; y entre los grupos de fiscalización y las mismas empresas mineras.

Los desafíos futuros que el SII identifica para la fiscalización de las grandes mineras tienen que ver con incrementar el conocimiento para abordar temas complejos de la industria, como lo son la auditoría de costos y la estructura de estas empresas; en este último caso dirigiendo la atención al control tributario de las operaciones de los holding mineros.

**Subtema 3.2**

# AUDITORÍA DEL SECTOR MINERO

**Jane Stalker**
Coordinador
Servicios de Especialistas en Industrias
Agencia Canadiense de Ingresos
(Canadá)

***Contenido:*** *1. Introducción. 2. Datos sobresalientes del régimen fiscal canadiense de la minería. 2.1. Características generales del régimen fiscal canadiense de la minería. 2.2. Incentivos fiscales para la minería. 3. Auditoría de empresas mineras canadienses. 3.1. Evaluación de riesgos. 3.2. Áreas de concentración de la auditoría de una empresa minera. 3.3. Dificultades para realizar la auditoría. 3.4. Recursos para los auditores de la CRA. 4. Conclusión.*

**Ver Presentación PPT**

## 1. INTRODUCCIÓN

Canadá es un país minero que produce más de 60 minerales y metales. También es un líder de la minería mundial, y en 2012 llevó a cabo el 37 por ciento de la exploración minera en todo el mundo[1]. Si bien los beneficios económicos pueden ser lucrativos, la minería conlleva altos riesgos y requiere grandes cantidades de capital. Encontrar un yacimiento explotable puede insumir una enorme cantidad de trabajo de exploración, y luego puede llevar muchos años desarrollar la mina para que empiece a producir.

Además de estos factores de riesgo, la realidad es que las empresas mineras son vulnerables al carácter volátil y cíclico de los precios.

Las disposiciones tributarias de Canadá para las entidades mineras reconocen estos riesgos comerciales. Los incentivos fiscales no sólo fomentan la exploración y el desarrollo de minas nuevas, sino que les permiten a las empresas mineras recuperar buena parte del capital que invierten antes de pagar impuestos.

---

1 *Fuente: Ministerio de Recursos Naturales de Canadá*

Debido al régimen fiscal especial y al carácter único de la industria, las auditorías de las empresas mineras presentan desafíos especiales para el gobierno. Este documento tiene el propósito de examinar los puntos a los que el personal de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) presta especial atención cuando audita a las empresas mineras, así como los recursos que tiene a disposición.

## 2. DATOS SOBRESALIENTES DEL RÉGIMEN FISCAL CANADIENSE DE LA MINERÍA

### 2.1. Características generales del régimen fiscal canadiense de la minería

Bajo el modelo federalista de Canadá, el país está dividido en diez provincias y tres territorios, cada uno de los cuales tiene su propio gobierno provincial o territorial. El impuesto sobre la renta se paga tanto a nivel federal como provincial/territorial. Las provincias y los territorios también perciben un impuesto o regalía sobre la minería.

Si se tienen en cuenta los riesgos comerciales distintivos que enfrentan las empresas mineras (como ya se señaló en la Introducción), el sistema tributario de Canadá presenta ventajas:

a) El régimen fiscal minero de Canadá reconoce la naturaleza de alto riesgo y capital elevado de la industria, y permite recuperar gran parte del capital invertido en una mina antes de pagar los impuestos.

b) La volatilidad de precios y la naturaleza cíclica de la minería se mitigan al no gravar los años fiscales que no resultan rentables. A nivel federal, los impuestos se basan en la renta imponible, que por lo general se calcula deduciendo de los ingresos los gastos razonables incurridos para obtener dichos ingresos. Del mismo modo, la mayoría de las regalías e impuestos mineros provinciales y territoriales no se basan en los ingresos brutos o la producción neta de fundición, sino en los beneficios netos de producción. También hay normas generosas para trasladar las pérdidas a ejercicios anteriores o pasarlas a cuenta nueva.

c) Otra de las ventajas es que el régimen fiscal minero en Canadá es lo suficientemente estable como para que las empresas mineras cuenten con más certeza, en materia fiscal, al planificar la vida de la mina a largo plazo.

A continuación presentamos algunas de las complejidades del sistema canadiense:

a) Otros impuestos que perciben los gobiernos federales y provinciales no se basan en los ingresos. Entre los ejemplos se cuentan los impuestos sobre la nómina, los impuestos a las ventas y los impuestos sobre bienes raíces.

b) Las reglas impositivas especiales destinadas a abordar el carácter único de la industria de los recursos llevan a un régimen fiscal complicado. Esto se magnifica por los regímenes de impuestos y regalías mineras propios de las distintas provincias y territorios.

c) En general, las provincias y los territorios tienen jurisdicción sobre los derechos mineros de sus tierras y cuentan con sus propios reglamentos sobre la explotación minera.

### 2.2. Incentivos fiscales para la minería

El sistema tributario de Canadá cuenta con varios incentivos fiscales para la industria minera, destinados a fomentar la exploración, el desarrollo de minas nuevas y la inversión de capitales en la minería. Los objetivos en general consisten en aumentar la actividad económica, el empleo y la competitividad a nivel mundial. Estos incentivos incluyen:

a) Gastos de exploración en propiedades mineras canadienses.

Esto incluye el costo de:

- la exploración “local” (exploración de la fase inicial): los gastos que se realizan con el propósito de determinar la existencia, ubicación, extensión o calidad de un recurso mineral en Canadá; y
- el desarrollo de preproducción: los gastos que se realizan para comenzar a desarrollar una mina nueva, y los que se realizan antes de que alcance niveles de producción comercial[2].

Estos costos se acumulan en un fondo acumulativo de impuestos sin fecha de vencimiento del cual la empresa minera puede hacer una deducción fiscal opcional de hasta el 100% del fondo. El costo de los bienes amortizables queda excluido.

2 *A eliminarse para el año 2017. En su lugar, dichos costos serán gastos de desarrollo canadienses a una tarifa de anulación de pérdida contable más baja del 30 por ciento.*

b) Gastos de desarrollo en propiedades mineras canadienses.

Esto incluye:

- los costos de adquisición de las propiedades mineras canadienses; y
- el costo de los trabajos subterráneos permanentes, que se genera una vez que la mina inicia su producción.

En este caso también se acumulan estos costos en un fondo acumulativo de impuestos sin fecha de vencimiento, del cual la empresa minera puede hacer una deducción fiscal opcional de hasta el 30% del saldo. El costo de los bienes amortizables queda excluido.

c) Deducción de capital acelerada

Por lo general, los costos de las propiedades mineras amortizables, (tales como edificios, molinos, equipos, etc.) reúnen las condiciones necesarias para amortizarlos, a efectos fiscales canadienses, a una tasa del 25% sobre el saldo decreciente. No obstante, si los costos son respecto de una mina nueva, o de una ampliación importante en una mina existente, pueden ser elegibles para una tasa de amortización del 100%[3].

d) Gastos relativos a propiedades mineras en el extranjero

Si una empresa canadiense posee propiedades mineras en otros países, puede acumular los costos de estas propiedades mineras extranjeras, y los costos de exploración correspondientes, en un fondo acumulativo de impuestos sin fecha de vencimiento para cada país. La empresa puede reclamar una deducción fiscal del menor de sus ingresos provenientes de los recursos extranjeros en dicho país, así como el 30% del saldo del fondo acumulativo.

e) Crédito fiscal a la inversión

Las empresas mineras también pueden ganar créditos fiscales a la inversión sobre los costos elegibles de exploración y preproducción del 5% y el 10% respectivamente, que se pueden utilizar para reducir la deuda tributaria. Se pueden trasladar a ejercicios anteriores hasta tres (3) años y pasarlos a cuenta nueva hasta 20 años[4].

---

3 *A eliminarse para el año 2020.*

4 *El crédito del 5% por gastos de exploración se eliminará para el año 2013. El crédito del 10% por gastos de desarrollo se eliminará para el año 2015.*

## 3. AUDITORÍA DE EMPRESAS MINERAS CANADIENSES

### 3.1 Evaluación de riesgos

Los auditores de la Agencia Canadiense de Ingresos analizan cada entidad de gran tamaño y priorizan los expedientes de alto riesgo para auditarlos. (Ver el documento preparado por Canadá sobre "Herramientas Informáticas para Análisis de Riesgo y Auditorías") Algunos de los factores de riesgo que analizamos son:

- Si la entidad es una corporación multinacional o un grupo empresarial
- Si hay algún paraíso fiscal involucrado
- Si la entidad tiene un historial de planificación fiscal agresiva
- Si los posibles ajustes de auditoría serían significativos
- Problemas, prácticas y tendencias de la industria
- Historia de auditorías previas de la entidad
- Si se ha llevado a cabo una adquisición, una fusión, una venta importante o una reorganización
- La situación impositiva de la entidad (por ejemplo: ¿Tiene una serie de años de pérdida?)

### 3.2 Áreas de concentración de la auditoría de una empresa minera

Dado que Canadá cuenta con cuantiosos incentivos fiscales para la minería, es importante que los contribuyentes reclamen los incentivos correctos. A su vez, nuestros auditores garantizan que los gastos declarados como gastos de exploración en propiedades mineras canadienses, elegibles para una tarifa de anulación de pérdida contable de hasta el 100%, cumplan con los requisitos de nuestra legislación. Por ejemplo:

- Como se señaló anteriormente, existe un requisito de finalidad para la elegibilidad de los gastos de exploración. Por lo tanto, los auditores deben verificar que los costos sean "con el propósito de determinar la existencia, ubicación, extensión o calidad de un recurso mineral en Canadá".
- Los gastos de preproducción se deben realizar con el propósito de que una mina <u>nueva</u> en Canadá alcance un nivel de producción. Por ende, los auditores deben verificar que el proyecto sea una mina nueva, y no una mina existente o la ampliación de una mina existente. En relación con este tema, consultamos a menudo a los geólogos e ingenieros del Ministerio de Recursos Naturales de Canadá, que es un ministerio gubernamental independiente.

- Dado que los costos de preproducción elegibles reciben este tratamiento favorable, resulta importante la fecha de cierre de la etapa de preproducción, es decir, la fecha en que la mina alcanza una producción en cantidades comerciales razonables. Del mismo modo, nuestros auditores deben verificar que los gastos declarados sean realmente de producción pre comercial.

Otras áreas de concentración son las siguientes:

- Reservas para el cierre de minas, costos de rehabilitación de terrenos y limpieza del sitio. Si bien éstos se acumulan a efectos de los estados financieros, estos costos futuros aún no se han incurrido y no se pueden deducir de los impuestos.
- La compra y venta de propiedades mineras tiene reglas impositivas específicas.
- El punto en el que termina la minería y comienza la fabricación tiene implicaciones fiscales.
- Precios de transferencia: Es posible que el auditor deba verificar que una operación transfronteriza con una parte que tenga un vínculo de dependencia se haya llevado a cabo a un precio de mercado (no controlado) comparable. Esta valoración por lo general no es dificultosa para muchas ventas de minerales, si éstos están en su estado final, ya que dichos productos tienen precios públicos de mercado que se pueden verificar fácilmente. (Puede resultar problemático si todavía hay que refinar el mineral cuando sale de Canadá, como en el caso de los diamantes en bruto o el oro que no tiene la pureza suficiente para colocarlo en el mercado). La determinación del precio de transferencia adecuado es un tema más polémico en relación con los honorarios de gestión y los pagos por conocimientos especializados.
- Cobertura: es un problema, tanto en el caso de las coberturas de precios de productos básicos como en el de las coberturas de transacciones cambiarias, en especial cuando la compañía canadiense presta la cobertura a otras empresas extranjeras relacionadas.
- Como en cualquier otra industria, nuestros auditores analizan:

    - Si una transacción se debe realizar sobre la cuenta de capital o ingresos.
    - Transacciones cambiarias
    - Si la empresa está involucrada en esquemas de planificación fiscal agresiva
    - Si el grupo empresarial emplea paraísos fiscales
    - Si ha hecho abuso de convenios

### 3.3 Dificultades para realizar la auditoría

Una de las dificultades para nuestros auditores en relación con la industria de la minería es que puede haber una demora significativa entre el momento en que la empresa minera realiza los gastos y el momento en que se auditan. Una mina puede tardar diez años en empezar a obtener ganancias y pagar impuestos.

El problema del desfase temporal se puede ver agravado por la rotación de personal, que puede ser alta en las empresas mineras, sobre todo en el norte de Canadá. Esto puede provocar dificultades en la verificación de las declaraciones de impuestos.

Otra de las dificultades que enfrentan nuestros auditores es el hecho de que las empresas pequeñas, debido a su tamaño reducido, pueden tener sistemas contables y de documentación débiles, así como pocos empleados y fondos insuficientes para todo lo que no sea exploración. Por ejemplo, subcontratan gran parte de su trabajo y las facturas no siempre detallan el tipo de trabajo que se realizó.

Por último, la experiencia nos indica que no hay dos minas idénticas. Por lo tanto, al auditor le puede resultar útil realizar una visita al sitio. No obstante, la realidad es que las minas se encuentran por todo el territorio de Canadá, a menudo en lugares remotos, de modo que las visitas pueden no resultar logística o financieramente viables.

### 3.4 Recursos para los auditores de la CRA

Nuestros auditores emplean los siguientes recursos cuando auditan a las empresas mineras:

- Informes anuales de la empresa
- Minutas de las reuniones de accionistas
- Comunicados de prensa
- El sitio Web de la empresa
- Información presentada ante el organismo regulador provincial o territorial correspondiente. Esto incluye los planes de explotación minera y los de rehabilitación del terreno.
- Informes de analistas de valores, que pueden indicar los antecedentes y los planes de explotación minera.
- Una visita al sitio cuando sea posible.
- Un curso de capacitación interno de la CRA sobre tributación minera en nuestro sitio Web.
- Jurisprudencia del tribunal de justicia.

- El Formulario T1134 de la CRA, donde el contribuyente debe declarar sobre sus filiales en el extranjero, y el Formulario T106, donde el contribuyente debe declarar las transacciones no sujetas a precio de mercado llevadas a cabo con no residentes.
- Bases de datos internas y externas, como ser la de opiniones técnicas de la CRA, la de la Dirección General de Estadísticas de Canadá y de las editoriales externas que se especializan en asuntos fiscales.

Los auditores pueden consultar al especialista en minería en el área de Servicios de Especialistas de las Industrias de la CRA. Nuestros especialistas cuentan con mucha experiencia en materia de auditorías de sus respectivas industrias, y son una excelente fuente de asistencia técnica, conocimientos relacionados con la industria y criterio comercial. Brindan sesiones de capacitación e información, y les ayudan a los auditores a evaluar los riesgos y la situación de sus expedientes. El especialista en minería también preside las reuniones del Comité Nacional de Dirección sobre Minería, donde los expertos en minería de la CRA se reúnen para debatir y resolver los problemas actuales de importancia nacional.

Nuestros auditores también pueden consultar o hacer referencia a otras áreas especializadas dentro de la CRA, como planificación fiscal internacional y planificación fiscal agresiva, o a los responsables de las interpretaciones técnicas. Fuera de la CRA, pueden solicitar los conocimientos especializados de los geólogos e ingenieros del Ministerio de Recursos Naturales de Canadá, o la asesoría legal del Ministerio de Justicia de Canadá.

## 4. CONCLUSIÓN

La industria minera es inusual, ya que puede llevar muchos años de exploración encontrar un yacimiento que se pueda explotar, más años para desarrollar dicha mina, y la propia mina puede mantenerse productiva durante muchos años. (Algunas minas en Canadá llevan varias décadas operando). Las operaciones mineras también están expuestas a las fluctuaciones de precios de los productos básicos y son vulnerables a ciclos de pérdidas y ganancias. El régimen fiscal de Canadá para la minería tiene por objeto mitigar en cierta medida estos factores, al tiempo que fomenta la exploración para el desarrollo de nuevos yacimientos.

Los auditores de empresas mineras de la CRA necesitan conocimientos especializados sobre este régimen fiscal y sobre la industria minera, así como una conciencia de los elementos de riesgo en los que deben

centrarse sus auditorías. Debido a la presencia internacional de las empresas mineras canadienses, los auditores también deben estar atentos a las cuestiones de auditoría internacionales, tales como los precios de transferencia. Según nuestra experiencia en la CRA, la mejor manera de abordar estas necesidades son la capacitación, la transferencia efectiva de conocimientos y la disponibilidad de expertos dedicados, tanto dentro de la CRA como en otros departamentos del gobierno federal.

**Subtema 3.3**

# AUDITORIA DEL SECTOR DE LAS TELECOMUNICACIONES

**João Morais Canedo**
Subdirector General de la Autoridad Tributaria y Aduanera
(Portugal)

***Contenido:*** *Resumen. 1. Introducción. 2. Seguimiento e inspección/auditoría del sector de las telecomunicaciones. 3. La inspección/auditoría tributaria. 4. Riesgos fiscales específicos en las auditorías a las empresas de telecomunicaciones. 5. Conclusiones.*

## RESUMEN

Este trabajo es parte del tema 3 - Auditoría Tributaria: Programas de Especialización por Segmentos de Mercado, de la Conferencia Técnica del CIAT bajo el tema Prevención y Control de la Evasión Fiscal, que tiene como objetivo presentar el enfoque operacional de la Autoridad Tributaria y Aduanera (AT) en el ámbito del seguimiento y auditoría de las empresas del sector de las telecomunicaciones, donde gran parte de la actividad se centra en un número muy reducido de empresas, estructurados en grupos económicos con actividad internacional.

La metodología seguida en este trabajo se basa en la presentación del modelo de organización de la actividad de la inspección tributaria en el ámbito de la AT y, puesto que gran parte del negocio de las telecomunicaciones se centra en las grandes empresas que están bajo la supervisión de la Unidad de Grandes Contribuyentes, en la exposición de la estrategia de abordaje realizada por esta Unidad, basada en el programa de gestión de riesgos de cumplimiento tributario y del modelo operacional de auditoría, donde se desarrollan las diferentes etapas del proceso, desde la preparación del plan de auditoría hasta el tratamiento de los riesgos y se describen los riesgos fiscales específicos más relevantes del sector de las telecomunicaciones por cada uno de los ciclos de transacciones de las empresas, teniendo en cuenta para cada uno de ellos el conocimiento del negocio, la identificación y evaluación de los riesgos y el tratamiento de los riesgos a través de procedimientos de auditoría dirigidos a la reducción de riesgos a niveles apropiadamente bajos.

Se concluye al final que, dado el elevado grado de concentración de empresas del sector de las telecomunicaciones, se aplicó un modelo de monitoreo continuo de todas las empresas con actividad relevante en materia de telecomunicaciones, que hay riesgo de cumplimiento fiscal significativo en el sector, con alta probabilidad de ocurrencia y alta materialidad.

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1 La Administración Tributaria y Aduanera (AT)

El Autoridad Tributaria y Aduanera (AT) fue creada el 1 de enero de 2012, por el Decreto-Ley n. º 118/2011, de 15 de diciembre, como resultado de la fusión de la Dirección General de Impuestos (DGCI), de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales sobre el Consumo (DGAIEC) y de la Dirección General de Informática y Apoyo a los Servicios Tributarios y Aduaneros (DGITA), en reemplazo de las funciones de los organismos extintos.

La Autoridad Tributaria y Aduanera es un servicio de la administración directa del Estado dotado de autonomía administrativa para disponer de las unidades orgánicas descentralizadas a nivel regional, designadas por las direcciones de finanzas y aduanas, y en el ámbito local, designadas por los servicios financieros.

La Autoridad Tributaria y Aduanera tiene como misión principal administrar los impuestos sobre la renta, impuestos sobre el patrimonio, impuestos sobre el consumo, los derechos de aduana y otros impuestos que se le atribuyan por ley, así como ejercer el control sobre la frontera de la Unión Europea y del territorio aduanero nacional, a efectos fiscales, económicos y de protección de la sociedad, de conformidad con las políticas establecidas por el Gobierno y el Derecho de la Unión Europea.

Corresponde a la Autoridad Tributaria y Aduanera verificar que se cumplan los objetivos de recaudación de ingresos por parte del Estado, a fin de lograr el objetivo redistributivo del sistema fiscal y una mayor equidad y justicia fiscal.

Para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, las estrategias adoptadas por la administración fiscal pasan por la implementación de medidas destinadas a facilitar dicho cumplimiento, junto con medidas adecuadas de prevención y control, especialmente en el nivel de actuación de la Inspección Tributaria, que creen en los contribuyentes la percepción que el incumplimiento de las obligaciones tributarias tiene un alto riesgo de detección y sanción.

## 1.2. La inspección tributaria y aduanera en el ámbito de la AT

### 1.2.1. Organización operativa

La Autoridad Tributaria se divide en varias áreas de operación, siendo una de ellas la inspección tributaria, que se encarga, entre otras tareas, de realizar auditorías fiscales.

La Inspección Tributaria y Aduanera tiene por misión promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, a través de medidas de acompañamiento de los hechos fiscales y la prevención y el control del fraude y la evasión fiscal y aduanera, tratando de brindar un servicio eficiente en el campo de la prevención, análisis y corrección, a fin de contribuir a la justicia y la equidad tributaria.

La actuación de la Inspección Tributaria y Aduanera tiene como objetivo constituir una fuerza de cambio en la imagen de la Autoridad Tributaria y Aduanera y de la importancia de los impuestos para la vida en sociedad, ayudando a maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y aduaneras, y promover y garantizar la seguridad de los ciudadanos.[1]

La Inspección Tributaria y Aduanera opera en dos niveles territoriales:

- Nivel central
- Nivel regional

### 1.2.2. Inspección Tributaria y Aduanera a nivel central

El nivel central tiene dos direcciones de servicios operativos dirigidas a combatir el fraude fiscal que son la Dirección de Investigación del Fraude y de Acciones Especiales (DSIFAE) y la Dirección de Servicios Antifraude Aduanero (DSAFA) y la Unidad de Grandes Contribuyentes (UGC), que, entre otras atribuciones, ejerce las funciones de inspección tributaria en relación con los contribuyentes que, dada su gran importancia económica y fiscal, son considerados como grandes contribuyentes.

Los contribuyentes que a los efectos de inspección y gestión tributaria se asignan a la Unidad de Grandes Contribuyentes son seleccionados por dos indicadores principales: el volumen de negocios y el pago total de los impuestos, siendo el registro correspondiente, en resumen, el siguiente:

1 *Plan Nacional de Actividades de la Inspección Tributaria y Aduanera de 2013*

Unidad monetaria: Millones €

| CRITERIOS DE SELECCIÓN | N.º contribuyentes | Volumen de Negocios | Total de impuestos pagados | % ejecución OE 2011 |
|---|---|---|---|---|
| **Mayor volumen de negocios** | | | | |
| Empresas no financieras (VN > 200 M€) | 156 | 102.889 | 9.224 | 29,9% |
| Bancos y otras instituciones financieras (VN > 100 M€) | 26 | 23.766 | 2.900 | 9,4% |
| Empresas aseguradoras (VN > 100 M€) | 17 | 5.309 | 462 | 1,5% |
| **Mayor valor de impuestos pagados - empresas no seleccionadas por el criterio anterior** | | | | |
| Empresas no financieras (IMP > 20 M€) | 60 | 5.985 | 2.294 | 7,4% |
| Bancos y otras instituciones financieras (IMP > 20 M€) | 2 | 16 | 104 | 0,3% |
| Empresas aseguradoras (IMP > 20 M€) | 2 | 0 | 78 | 0,3% |
| **Mayor valor de rendimientos globales - SGPS, empresas no seleccionadas por el criterio anterior (> 200 M€)** | 4 | 3 | 14 | 0,0% |
| **Sociedades integradas en grupos abarcados por el RETGS en que alguna de las sociedades integrantes fue seleccionada por los criterios anteriores** | | | | |
| Sociedades dominantes | 32 | 157 | 183 | 0,6% |
| Sociedades dominadas | 548 | 7.937 | 547 | 1,8% |
| **Sociedades que mantienen en control de sociedades seleccionadas por los criterios anteriores y que no integran El grupo cubierto por el RETGS** | 7 | 31 | 14 | 0,0% |
| **TOTAL** | **854** | **146.093** | **15.820** | |
| **Ejecución Presupuestaria del Estado de 2011 (ingreso fiscal total)** | | | **34,2** | **46,2%** |
| **Ejecución Presupuestaria del Estado de 2011 (ingresos fiscales con exclucion de los organismos estatales con entregas de impuesto > € 1,0) (M€ 3,343)** | | | **30.898,0** | **51,2%** |

### 1.2.3 Inspección a nivel regional

A nivel regional la inspección tributaria opera a través de 21 direcciones de finanzas y 1 dirección regional autónoma (Madeira), con facultades de supervisión e inspección en relación con los contribuyentes ubicados en las respectivas áreas geográficas, excepto los que hayan sido seleccionados por los criterios antes mencionados y se encuentren dentro del ámbito de competencia de la Unidad de Grandes Contribuyentes.

## 2. SEGUIMIENTO E INSPECCIÓN/AUDITORÍA DEL SECTOR DE LAS TELECOMUNICACIONES

### 2.1. La Unidad de Grandes Contribuyentes (UGC)

El sector de actividad de las telecomunicaciones está muy concentrado, correspondiendo el 90% del volumen de negocio generado a seis empresas, que, dada su importancia económica y tributaria, son supervisados e inspeccionados de forma centralizada por la Unidad de Grandes Contribuyentes (UGC).

La misión de la UGC es asegurar en el área de la gestión tributaria las relaciones con los contribuyentes que se le asignen, fomentar y apoyar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y ejercer con relación a ellos la acción de inspección y justicia tributaria, en el ámbito de un nuevo modelo de relación basado en procesos de cooperación y transparencia entre las partes.

La implementación de procesos de integración y de coordinación específica en el tratamiento de los grandes contribuyentes permite aumentar la eficacia y eficiencia de la actuación de la administración tributaria, mejorar la calidad del servicio prestado a los contribuyentes y reducir los litigios relacionados.

Por lo tanto, la Unidad de Grandes Contribuyentes, en el marco de su misión, busca establecer una relación de cooperación y transparencia con los grandes contribuyentes que permita promover el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales en el momento adecuado y por el monto adeudado, acercándolos a lo que es potencialmente exigido por ley y promoviendo la confianza en el sistema tributario.

**Objetivos**

La Unidad de Grandes Contribuyentes, tiene sus objetivos basados en dos pilares principales:

a) Mantener y aumentar los ingresos fiscales de los principales contribuyentes, favoreciendo el cumplimiento tributario voluntario, asegurando que las declaraciones de impuestos de los grandes contribuyentes representen de forma verdadera y apropiada su situación fiscal;
b) Reducir el contencioso administrativo y judicial tributario con los grandes contribuyentes.

**Estrategias**

Las estrategias de la Autoridad Tributaria y Aduanera para alcanzar los objetivos establecidos para los grandes contribuyentes enfatizan una relación basada en los principios de la cooperación y la transparencia, fomentando y apoyando el respectivo cumplimiento tributario voluntario.

Las principales líneas de desarrollo estratégico para grandes contribuyentes se basan en:

a) La segmentación de los contribuyentes, identificando los contribuyentes de bajo riesgo y los que no son de bajo riesgo, de acuerdo con su nivel de cumplimiento tributario, de cooperación y de transparencia;
b) La revisión periódica de los riesgos de cumplimiento con respecto a la generalidad de los contribuyentes, sobre una base voluntaria y de cooperación, facilitando la correspondiente auto-evaluación y compartiendo la visión de la Autoridad

Tributaria y Aduanera sobre su posición en el espectro del cumplimiento tributario;

c) La implantación de un modelo de supervisión colaborativa del cumplimiento fiscal de los contribuyentes clasificados como de bajo riesgo, con base en una relación menos intrusiva y basada predominantemente en la revisión periódica y conjunta de los riesgos de cumplimiento;
d) La orientación de inspección para los contribuyentes que no son de bajo riesgo fiscal, buscando, si hay correcciones, anticipar el resultado final del proceso posterior a la inspección asegurando que sea probable o muy probable la regularización voluntaria de las correcciones, el pago de los cargos adicionales o la decisión favorable en un litigio;
e) La prestación de asistencia técnica personalizada a los contribuyentes de bajo riesgo y otros contribuyentes que no sean considerados de bajo riesgo, pero se consideren importantes (claves) por tener una influencia significativa en el sistema fiscal y que cumplan con los requisitos definidos para este fin, a través de la institucionalización de interlocutores específicos.

## 2.2 Programa de Gestión de Riesgo de Cumplimiento Tributario

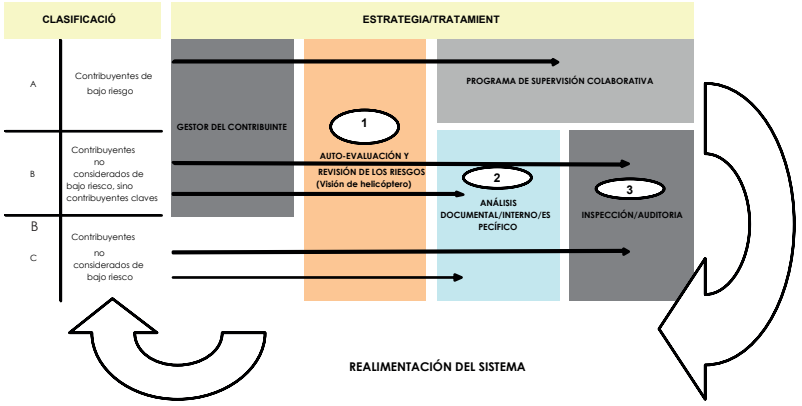
### 2.2.1 Visión general del modelo

El enfoque de la Unidad de Grandes Contribuyentes, en términos de inspección y gestión tributaria, se basa en un modelo de Gestión de Riesgo de Cumplimiento Tributario que tiene como objetivo general la identificación y evaluación de los riesgos del cumplimiento tributario y la elección del tratamiento de los riesgos más adecuados a cada contribuyente de conformidad con las estrategias definidas.

El modelo se basa en tres diferentes niveles de intervención:

- Revisión de los riesgos de cumplimiento tributario, dirigida a todos los contribuyentes (visión de helicóptero);
- Análisis interno de la declaración o cualquier otro elemento documental o contable considerados importantes para los contribuyentes que requieran una evaluación más a fondo de los riesgos potenciales derivados del proceso de auto-evaluación y revisión de los riesgos de la fase anterior;
- Inspección / Auditoría, para los contribuyentes que no estén clasificados como de bajo riesgo, siempre que existan riesgos tributarios específicos o de los sistemas de información y control interno importantes.

El modelo se desarrolla en resumen de acuerdo con el siguiente proceso de clasificación y de tratamiento de los riesgos:




### 2.2.2 Revisión de los riesgos de cumplimiento tributario

La revisión de los riesgos de cumplimiento tributario constituye una estrategia destinada a mejorar el conocimiento de los contribuyentes sobre la base de la cooperación institucional, buscando el cumplimiento voluntario, la autorregulación de los incumplimientos y la definición del tipo de abordaje adecuado para cada uno.

Una revisión de los riesgos de cumplimiento tributario tiene como objetivo permitir la identificación y evaluación de los riesgos de los contribuyentes, en conjunto con la Autoridad Tributaria y Aduanera, estimulando su auto-evaluación, a fin de permitir la reducción de estos riesgos a niveles adecuadamente bajos y de esa forma permitir la reducción al mínimo de los costos asociados a los procedimientos que impliquen una afectación importante de importantes recursos de ambas partes, contribuyendo a una reducción de disputas y al aprovechamiento de ventajas legales derivadas de la resolución oportuna de los incumplimientos.

La revisión de los riesgos de cumplimiento, una vez al año para la mayoría de los contribuyentes, determinará si otros procedimientos adicionales deben desarrollarse para cada contribuyente en términos de análisis de declaración o inspección / auditoría específica o general.

El nivel de revisión de los riesgos de cumplimiento tributario determina la clasificación de los contribuyentes que son de bajo riesgo y los que no son de bajo riesgo, considerando de manera general los siguientes indicadores:

| Grupo | Indicadores |
|---|---|
| Importancia y complejidad - riesgos inherentes | ▪ Rendimiento económico potencial<br>▪ Nivel de complejidad organizativa, estructuras internacionales y partes relacionadas<br>▪ Susceptibilidad a cambios en la sociedad y organizativos frecuentes |
| Gobierno | ▪ Cooperación<br>▪ Transparencia<br>▪ Record de cumplimiento<br>▪ Deudas tributarias |
| Sistemas de información - riesgos de control | ▪ La confiabilidad de los sistemas de información y control interno |
| Riesgos tributarios específicos - reconocimiento de las diferencias tributarias y la planificación fiscal | ▪ Reconocimiento de las diferencias contables y tributarias<br>▪ Participación en la planificación tributaria que no resulte exclusivamente en actividades comerciales genuinas |
| Contribución tributaria efectiva | ▪ Eficiencia y contribución en el IRC<br>▪ Eficiencia en el IVA<br>▪ Eficiencia fiscal versus desempeño económico y financiero |

### 2.2.3. Análisis interno y documental

En esta etapa, después de la evaluación de los riesgos y destinada a los contribuyentes no considerados de bajo riesgo en esta etapa, se pretende profundizar en los temas considerados como contentivos de riesgo a nivel de cumplimiento, a través del análisis de las declaraciones de impuestos y otros documentos de naturaleza contable o fiscal, junto con los propios contribuyentes, a fin de evaluar si los riesgos son significativos y buscando reducirlos a niveles suficientemente bajos, concluyendo en la necesidad o no de procedimientos de auditoría para su resolución.

### 2.2.4. Inspección/Auditoría

La inspección / auditoría es un recurso escaso por lo que debe ser predominantemente orientada a los contribuyentes que no sean de bajo riesgo.

Su existencia y funcionamiento asegura la prevención del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias principales y accesorias, proporcionando un elemento de disuasión contra la evasión y el fraude fiscal.

Sin embargo, la idea de que el cumplimiento y la verdad fiscal se obtienen exclusivamente a través de los procedimientos de inspección no siempre es válida, sobre todo en el universo de los grandes contribuyentes, ya que el cumplimiento forzado a través de liquidaciones adicionales, donde la sostenibilidad no siempre está garantizada conduce, por regla general, a largos y costosos procesos de litigio con incertidumbres importantes en el resultado final.

En consecuencia, la Autoridad Tributaria y Aduanera debe centrarse en los grandes contribuyentes y una relación que reduzca significativamente el uso de recursos investigativos, dirigiendo principalmente las inspecciones / auditorías a los contribuyentes que no son de bajo riesgo.

## 3. LA INSPECCIÓN/AUDITORÍA TRIBUTARIA

### 3.1. Estrategia global, proceso de abordaje y plan de auditoría

El proceso de abordaje de la auditoría para la contabilidad y fiscalidad de las empresas consiste en la división del trabajo en los principales ciclos de transacciones de las empresas, que a su vez se dividen en áreas contables-fiscales, donde cada área está delimitada por las cuentas (de balance y resultados), que registran las transacciones y eventos relacionados con cada ciclo y el marco fiscal de las operaciones correspondientes.

Los principales ciclos de transacciones de las empresas son:

- Ciclo de funcionamiento, que cubre las áreas contables-fiscales de los gastos corrientes, los ingresos corrientes y los inventarios;
- Ciclo de inversión, que incluye las áreas contables-fiscales de inversión en activos fijos tangibles e intangibles e inversiones financieras;
- Ciclo de financiación, que se refiere a las áreas contables-fiscales de capital propio y pasivos financieros.

Para los contribuyentes que en el ámbito del programa de gestión de riesgo de cumplimiento tributario se concluya requieran un tratamiento de riesgo adicional - inspección / auditoría - se prepara un plan de auditoría, con base en dos fases: la primera de ellas complementa parcialmente las dos fases anteriores de identificación y evaluación de riesgos, y la segunda de respuesta a los riesgos evaluados a través de la elaboración de un programa de trabajo específico y la definición de los procedimientos de auditoría para examinar las cuentas y la información fiscal y la correspondiente documentación de respaldo:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Plan de Auditoría | Identificación y evaluación de riesgos | Comprensión de la empresa y su entorno -evaluación de riesgos inherentes | Analizar la información financiera y tributaria |
| | | | Conocer los factores sectoriales y reguladores, la naturaleza de la entidad, las políticas contables, los riesgos del negocio |
| | | Comprensión del sistema de control interno - evaluación del riesgo de control | |
| Respuesta a los riesgos evaluados | Programación del trabajo – definición del riesgo de detección/definición de los procedimientos para la obtención de la prueba | | |

## 3.2. Identificación y evaluación de los riesgos de auditoría

### 3.2.1. La identificación de los riesgos de auditoría

Los riesgos de empresas generalmente se dividen en dos categorías:

- Riesgos inherentes derivados de las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad y de formas de planificación fiscal que afectan sólo el resultado fiscal, con independencia de los controles internos relacionados con la empresa, y que se relacionan con el negocio de la empresa, modelo de gobierno y las características tributarias de la actividad;
- El riesgo de control, derivado de la probabilidad de que los sistemas de información puedan generar información que podría distorsionar el resultado contable y en consecuencia fiscal y que no sea detectado por los sistemas de control interno de la empresa.

**Comprensión de la empresa y su entorno - Identificación de los riesgos inherentes**

Esta es la primera etapa de la planificación y tiene como objetivo identificar los riesgos inherentes, mediante la comprensión de la empresa y su entorno, particularmente el negocio, el gobierno y la información financiera y tributaria del período:

El conocimiento de la empresa y la entidad es identificar las tendencias y los niveles de desempeño económico, financiero y fiscal que puedan influir en los resultados contables y el cumplimiento tributario.

Las situaciones a considerar en el negocio son, particularmente, los factores económicos generales, las características del sector de actividad, tipo de negocio, el tipo de producto y/o bienes y/o servicios, los mercados en los que opera, ubicación, la competencia.

**El negocio del sector de las telecomunicaciones**

En el contexto del trabajo de planificación a que se refieren los párrafos anteriores, en la etapa del conocimiento de la empresa y del sector de actividad, es evidente que las telecomunicaciones son un sector regulado por la Ley núm. 5/2004, de 10 de febrero, que establece el régimen jurídico aplicable a las redes y servicios de comunicaciones electrónicas y recursos y servicios asociados y define las competencias de la autoridad reguladora nacional en la materia.

El regulador es ICP-Autoridad Nacional de Comunicaciones, en lo sucesivo denominada ICP-ANACOM, que, en el ejercicio de sus funciones, asume los derechos y obligaciones atribuidas al Estado en las leyes y reglamentos aplicables, en particular en lo que respecta a los servicios públicos las comunicaciones, su fiscalización, la definición de delitos y la aplicación de las sanciones correspondientes.

El operador histórico, titular de la red fija en Portugal, es PT Comunicaciones, que es a la vez el mayor operador nacional de telecomunicaciones.

El sector de las telecomunicaciones en Portugal, se compone de 827 empresas, físicas y jurídicas, inscritas bajo la clasificación de operadores de telecomunicaciones[2], que se subdividen en tres subsectores y también en un grupo de entidades registradas como otras actividades de telecomunicaciones, relacionados con otros servicios de telecomunicaciones de carácter accesorio que no se dedican propiamente a la transmisión de señal:

- Telecomunicaciones por cable (198)
- Telecomunicaciones inalámbricas (57)
- Telecomunicaciones por satélite (10)
- Otras actividades de telecomunicaciones (562)

2 *Código de Actividades Económicas (CAE) 61 – Telecomunicaciones, datos 2012, Fuente: AT*

La facturación total de este sector ascendió en 2012 a € 6908 millones, correspondiendo el 90% de este monto a 6 grandes operadores, que también corresponde al 80% de la utilidad contable, lo que refleja una alta concentración de la actividad de telecomunicaciones, según puede verse en la siguiente tabla:

**Año 2012** Unidad: millones de euros

| Contribuyentes | Facturación | Resultado contable |
|---|---|---|
| PT COMUNICAÇÕES | 1.739 | -86 |
| VODAFONE PORTUGAL | 1.199 | 134 |
| TMN-TELECOMUNICAÇÕES MOVEIS NACIONAIS | 1.153 | 251 |
| LYCATELCOM ZONA FRANCA DA MADEIRA | 758 | 0 |
| OPTIMUS-COMUNICAÇÕES | 730 | 63 |
| ZON TV CABO PORTUGAL | 653 | 30 |
| **Total 6 principales operadores** | **6.232 (90%)** | **392 (80%)** |
| Otros operadores | 676 | 102 |
| **Total** | **6.908** | **494** |

De acuerdo con la tabla anterior, los principales operadores de telecomunicaciones que explotan el negocio de las comunicaciones móviles y de datos son Vodafone, TMN, Optimus y ZON, y los principales operadores de distribución, selección y agregación de servicios de programas de televisión a disposición del público son Zon TV Cabo, PT Comunicaciones/MEO, Vodafone y Optimus, siendo también, como se menciona anteriormente, PT Comunicações el mayor operador de red fija.

Por último, otro operador que aparece en la tabla es Lycatelcom, una empresa propiedad de capitales del Reino Unido y con sede en la Zona Franca de Madeira (con beneficios de la exención del impuesto sobre la renta), que se dedica a la prestación de servicio de tarjetas virtuales de llamadas.

El volumen de negocio de las telecomunicaciones en Portugal ha ido disminuyendo desde 2010, con reducciones entre 4% y 7% en los últimos dos años.

**Las características de las entidades del sector de las telecomunicaciones**

Las situaciones a tener en cuenta con respecto a las entidades sujetas a la inspección / auditoría, son, en particular, la estructura empresarial, los propietarios del capital, actitudes y políticas de los socios y gerentes de operaciones, rotación de personal, el desempeño financiero y la existencia de conflictos.

La información financiera y tributaria de la entidad se obtiene a través de la información proporcionada en el sitio institucional en el Internet, el informe de gestión, los estados financieros, la auditoría legal de las cuentas, declaraciones de impuestos, información empresarial simplificada (IES), el proceso de los documentos fiscales, etc.

Se verifica en este contexto que las entidades más importantes que operan en el sector de las telecomunicaciones son empresas con capital internacional, organizadas en grupos económicos que cotizan en la Bolsa de Lisboa (NYSE-Euronext) (PT, TMN, Optimus y Zon) y con operaciones multinacionales (Vodafone y Lycatelcom).

**Comprensión del sistema de control interno - identificación del riesgo de control**

El riesgo de control se refiere especialmente a la forma de organización de la empresa, como resultado de las deficiencias en los sistemas de control y/o negligencia de gestión que puedan causar distorsiones en los estados financieros y declaraciones de impuestos.

Los principales elementos a evaluar son el entorno de control, el sistema de información - sistema de contabilidad - y los procedimientos de control.

Esta etapa de planificación tiene como objetivo identificar las debilidades en los controles relacionados con los flujos reales y los flujos financieros, los registros contables de las transacciones y las liquidaciones de impuestos extra-contables.

### 3.2.2. La evaluación de los riesgos de auditoría

Después de la identificación de los riesgos, es necesario evaluar su impacto en la auditoría plasmado en dos variables, es decir, la probabilidad de ocurrencia y la materialidad.

Con la evaluación de la probabilidad de ocurrencia se pretende determinar si el(los) riesgo(s) son probables de materializarse en distorsiones de la utilidad contable y/o fiscal (más probable que no ocurra de que ocurra), probable de materializarse en distorsiones de la utilidad contable y/o fiscal (más probable que ocurra de que no ocurra) o altamente probable, evento casi seguro a materializarse en las distorsiones en los ingresos financieros o irregularidades fiscales.

En cuanto a la materialidad de las transacciones o eventos de riesgo se evalúa si es baja, mediana o alta, teniendo en cuenta la materialidad

en este contexto como una magnitud relativa que se refiere a los principales indicadores de la empresa (facturación, contabilidad de los ingresos o el valor de los activos o del capital propio), el valor de las distorsiones de la contabilidad de los ingresos y/o fiscal que se considere afecta la opinión de los usuarios.

### 3.2.3. La respuesta a los riesgos evaluados

A la Inspección/Auditoría compete diseñar e implementar los procedimientos operativos con el fin de responder a los riesgos evaluados de representación errónea de los estados financieros y / o las declaraciones de impuestos[3], con relación a los contribuyentes que no sean de bajo riesgo y evidencien riesgos significativos de cumplimiento.

## 4. RIESGOS FISCALES ESPECÍFICOS EN LAS AUDITORÍAS A LAS EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES

Entre los riesgos de cumplimiento que generalmente son específicos a las entidades auditadas, queremos destacar en esta parte del trabajo, los riesgos tributarios específicos del sector y transversales para las empresas operadoras de telecomunicaciones, divididos de acuerdo a los ciclos de las transacciones de las empresas.

### 4.1. En la auditoría al ciclo operativo

### A) Pagos por la utilización de la capacidad de transmisión de satélites

### A1) Conocimiento del negocio

Los operadores de televisión y empresas de telecomunicaciones suelen establecer contratos con empresas no residentes (cuya actividad consiste en la gestión de la contratación de la capacidad de satélite) que prevén la transferencia de derechos de uso de la capacidad de transmisión de emisores transpondedores (o respondedor) alojados en los satélites, con el fin de obtener la señal para la transmisión de canales de televisión.

Teniendo en cuenta las características de los referidos contratos, así como los elementos que componen el contrato de alquiler la Autoridad Tributaria y Aduanera mantuvo hasta el año 2009 su uso como un arrendamiento operativo, mientras que los contribuyentes lo consideraron como un contrato de prestación de servicios.

3 *ISA 330 (Rectificativa) – Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados – OROC, 2010*

De la posición de la AT se derivó que los ingresos pagados calificarían como “ingresos derivados del uso o de la concesión del uso de equipos agrícolas, industriales, comerciales o científicos” y por lo tanto considerados como obtenidos en territorio portugués y aquí tributados mediante retención en la fuente.

Siendo los pagos correspondientes a los no residentes, tributados retención en la fuente, en el ámbito de los Convenios de Doble Tributación, algunos[4] incluyen salarios (ingresos) pagados por el “uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”, bajo la definición de royalties, siendo así adeudada la retención en la fuente a una tasa que oscila entre 5% y 15%.

Pero la versión de 2010 del Modelo de Convención para evitar la doble tributación aclaró en el párrafo 9.1 de los comentarios al art. # 12, no sólo que estos pagos no constituyen royalties sino también que “no son efectuados por el uso o por la concesión de uso de los bienes (....)”. Pero aclaró que “en lo que respecta a las convenciones que incluyen el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos bajo la definición de royalties la calificación de la renta depende de cada contrato, concluyendo que, en los casos en que el cliente (empresas de radiodifusión y telecomunicaciones) no maneje a los emisores transpondedores (o respondedor) por no tener acceso físico al mismo, entonces los pagos se consideran como servicios a incluirse en el art. 7º de las CDT y no como ingresos por el uso o concesión al uso de los equipos.”

De la calificación realizada por los sujetos pasivos como prestación servicios bajo las provisiones convencionales la tasa de retención en la fuente es del 0%.

Hasta el 2009, inclusive, de esta divergencia en la calificación y diferencial de las tasas de retención resultaron correcciones en el ámbito de las auditorías, en espera de la decisión sobre la calificación al operador titular de la calificación tributaria sobre estos ingresos, que de acuerdo a la legislación nacional no se consideran obtenidos en el territorio nacional.

4 *Esto se deriva de la definición del término royalties en el apartado 2 art. # 12 incluir sólo hasta la versión de la MCDT de 1977 “las remuneraciones pagadas por el uso o concesión al uso de equipos industriales, comerciales o científicos”, más adelante se incluyeron en la definición de royalties a elección de cada país.*

**A2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

El riesgo surge de las diferentes calificaciones de ingresos (prestación de servicios o royalties) pagados a entidades no residentes, derivados de la utilización de la capacidad de transmisión por satélite a la luz de las posiciones contractuales.

En concreto, el riesgo es considerar, erróneamente, a la luz del contrato establecido, que el cliente no maneja los transpondedores (o respondedor) y por lo tanto los ingresos se califiquen como servicios de comunicaciones, cuando deberían ser "ingresos derivados del uso o la concesión del uso de equipos agrícolas, industriales, comerciales o científicos" y por lo tanto incluidos en la definición de royalties de acuerdo con determinadas CDT.

(CIRC, art.ºs 4.º, 94.º y 98.º)

**A3) Respuesta a los riesgos evaluados – procedimientos de auditoría**

i. Análisis de los Estados Financieros para la identificación de estas posiciones contractuales (como norma se reconocen bajo la forma de arriendo financiero, no activos intangibles[5]);
ii. Confirmar la naturaleza de la renta a través del análisis de los contratos;
iii. Analizar la Declaración Modelo 30 - Los pagos a entidades no residentes para la liquidación de pagos efectuados;
iv. Analizar la cuenta corriente del proveedor, titular del satélite, para medir el momento del pago de la renta y la tasa de retención;
v. Validar los formularios RFI (de retenciones en la fuente).

**B) Asignación de puntos dentro de las comunicaciones móviles**

**B1) Conocimiento del negocio**

Las compañías de comunicaciones operan programas de fidelización de algunos de sus clientes, en los que, en función del consumo, los mismos tienen derecho a puntos de fidelización que se puede canjear

5 *En cuanto a la contabilidad, el contribuyente registra este contrato financiero de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad 17 - NIC 17 - Arrendamientos, que establece las políticas contables apropiadas respecto de los Arrendamientos Financieros y Operativos. Por lo tanto, el contrato objeto de examen se registra como activo y pasivo en el balance general por el valor contractual acuatlizado a la fecha de adquisición.*

por equipos, accesorios y descuentos en las posteriores compras de servicios. Ante la ausencia de normas de contabilidad o interpretaciones relativas a la contabilización de programas de fidelización de clientes, las empresas dentro del SNC, adoptaron la interpretación " IFRIC 13 Programas de Fidelización de Clientes" (IFRIC 13)[6].

La interpretación requiere que en estas transacciones, el importe inicialmente recibido se asigne entre los ingresos relacionados con el tráfico consumido y los puntos que el cliente obtuvo para registrar los ingresos por reconocer. El reconocimiento contable por hacerse sobre la base de la IFRIC 13 es incompatible con la regla tributaria portuguesa prevista en el Código del Impuesto sobre la Renta Corporativa [7].

**B2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

En el sector de las telecomunicaciones, especialmente en el contexto de las comunicaciones móviles hay una asignación de puntos, siendo la regla de reconocimiento efectuada de acuerdo con la IFRIC 13 que difiere de la regla fiscal para el reconocimiento de las prestaciones de servicios, prevista en el Código impuesto Sobre la Renta, por lo que existe el riesgo de no tomar en cuenta los ingresos por prestaciones de servicios en la esfera fiscal, en términos legales, si el contribuyente no incluye en la base imponible, del respectivo ejercicio, los valores que se encuentran a efectos contables diferidos.
(IFRIC 13)

**B3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

vi. Evaluar si el contribuyente aplica al IFRIC 13
vii. Si procede validar si los valores que se difieren anualmente en la contabilidad se han aumentado a la Cuenta de Resultados
viii. Validar si los valores que se transfieren anualmente a un resultado contable se deducen del Estado de Resultados

6 *En POC las empresas contabilizaban estas transacciones reconociendo en resultados el monto total recibido por el tráfico consumido y registando una provisión para hacer frente al costo estimado derivado de la utilización de los puntos atribuídos.*

7 *Art.º 18, nº 3 b) del Código de Impuestos sobre la Renta*

## C) Crédito de impuesto por doble tributación internacional

### C1) Conocimiento del negocio

Cuando las empresas residentes, incluidas en los grupos económicos de telecomunicaciones, obtienen rendimientos en el extranjero, derivados de prestaciones de servicios y royalties, éstos están sujetos a retención en la fuente de acuerdo con las tasas de la ley del Estado de origen, o activando la CDT, en su caso, a una tasa reducida. Estos ingresos también se gravan en Portugal, de acuerdo con el principio de tributación mundial, previsto en el Código de Impuesto sobre la Renta Corporativa.

Esta doble tributación jurídica se puede mitigar mediante la deducción de la recaudación del impuesto sobre la renta (IR) (i) de los impuestos pagados en el extranjero, (ii) de una fracción del IR o (iii) del impuesto adeudado cuando aplique la CDT en términos legales bajo ciertas condiciones.

### C2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico

Los grupos económicos de telecomunicaciones generalmente realizan la prestación de servicios fuera del territorio nacional, utilizando el mecanismo de crédito tributario por doble imposición internacional (CDI), para evitar la doble tributación, por lo que el riesgo asociado puede verse, sobre todo a nivel del cálculo de la fracción y de las condiciones para su deducción por el incumplimiento de las condiciones de deducción, es decir, por (i) la falta de presentación de la prueba de impuesto pagado en el extranjero, (ii) una deducción de impuesto mayor a la permitida (en particular, si el cálculo de una fracción del IR a la tasa del impuesto grava la utilidad bruta y no líquida), (iii) la deducción del impuesto pagado y no del impuesto a pagar bajo los términos de la CDT o también (iv) la deducción del impuesto todavía no pagado a pesar de que los ingresos ya se encuentren incluidos en la base imponible.

**(CIRC, art.º 91.º)**

### C3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría

i. Verificar el detalle de los ingresos obtenidos en el extranjero, por importe, país de origen y pagador y la prueba documental emitida por la autoridad fiscal en la forma en que se pagó el impuesto en el país respectivo;

ii. Comprobar las cargas asociadas con la obtención de ingresos y los documentos de pagos e ingresos por estos pagos;
iii. Evaluar si los ingresos obtenidos en el extranjero se registran contablemente como ingresos en el año que se examina;
iv. Proceder a la comparación entre el impuesto pagado en el extranjero, debidamente confirmado por el contribuyente, y la fracción del Impuesto Sobre la Renta (IR), calculado antes de la deducción, correspondiente a los ingresos que el país en cuestión puedan someterse a tributación neta de gastos o pérdidas directa o indirectamente sustentados para su obtención;
v. Comprobar si la cantidad del crédito fiscal por doble imposición internacional deducido en el momento del cobro, coincide con la menor de las siguientes cantidades;
   - Impuesto sobre la renta pagado en el extranjero;
   - Fracción del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que el país en cuestión puedan someterse a tributación neta de gastos o pérdidas directa o indirectamente incurridos en su obtención;
   - Impuestos pagados en el extranjero, de conformidad con la Convención para Eliminar la Doble Tributación firmado por Portugal, cuando la misma exista.

## D) Pagos a entidades no residentes

### D1) Conocimiento del negocio

En el sector de las comunicaciones a menudo hay pagos a entidades no residentes derivados de la compra de licencias de software para ser incorporados en los teléfonos móviles o para el desarrollo de aplicaciones informáticas específicas y sus respectivos contratos de servicios, sobre los cuales se adeuda la retención en la fuente a la tasa estipulada en la legislación interna, o a la tasa de la Convención para Eliminar la Doble Tributación, si existiera y se acciona correctamente.

### D2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico

En el sector de las telecomunicaciones existen frecuentes adquisiciones en el extranjero de licencias de uso de *software* para incluir serán en los teléfonos móviles o en los sistemas informáticos, y sus respectivos contratos de servicio técnico, los cuales están asociados los pagos a entidades no residentes. Esta situación está asociada con el riesgo de calificación de pagos como servicios cuando deberían ser royalties.

Este riesgo surge principalmente si, en el ámbito de las normas convencionales, el contribuyente considera los ingresos pagados como servicios (retención a una tasa de 0%) no reteniendo por tanto ningún impuesto, cuando los mismos correspondan a royalties, siendo entonces debida a una retención en la fuente a una tasa que varía entre 5% y 15%, dependiendo de la CDT.
(CIRC, art.ºs 4.º, 94.º e 98.º)

**D3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

i. Valorar a través del análisis de los Estados Financieros y el Informe Anual y Cuentas datos económicos para justificar los pagos a entidades no residentes (por ejemplo No.: adiciones ocurridas en el ejercicio a los activos fijos tangibles (equipos básicos) o los activos intangibles (licencias);
ii. Analizar la Declaración de Pagos a entidades no residentes, con el fin de identificar todos los pagos efectuados a los no residentes;
iii. Seleccionar los pagos de una suma más significativa y sobre los cuales no se haya hecho la retención en la fuente;
iv. Analizar los contratos con no residentes seleccionados previamente para la calificación de la renta y si se concluye por la calificación de los royalties, analizar la cuenta corriente del proveedor no residente para determinar el momento del pago de la renta y si la retención en la fuente se hizo a la tasa y en el momento adecuado;
v. Solicitar los formularios RFI, en su caso exista una CDT.

**E) Atribución a los funcionarios de prestaciones de servicios gratuitos**

**E1) Conocimiento del negocio**

En el ámbito de una política comercial agresiva de fidelización de clientes las compañías de comunicaciones están ofreciendo a sus empleados y sus familias beneficios como descuentos y condiciones especiales para la adquisición de bienes y servicios en varias tiendas, a través de protocolos establecidos con las respectivas marcas de telecomunicaciones y equipos electrónicos, hay casos en los que el servicio se presta de manera gratuita.

**E2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

Las empresas de telecomunicaciones a veces asignan servicios gratuitos a sus empleados, cuyo riesgo consiste en la no tributación en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas y en el IVA.

**E3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

i. Identificar y detallar los beneficios otorgados a los trabajadores;
ii. Identificar la lista de los trabajadores cubiertos por el beneficio y la respectiva cuantificación en términos legales.

**4.2 En la Auditoría al Ciclo de Inversión**

**F) Beneficios fiscales – Régimen Fiscal de Ayuda a la Inversión (RFAI)**

**F1) Conocimiento del negocio**

El Fiscal Régimen de Ayuda a la Inversión (RFAI) fue creado por ley autónoma en 2009 para entrar en vigor sólo en ese año, pero se amplió posteriormente a los Presupuestos del Estado de 2010, 2011, 2012 y 2013[8].

Este beneficio se atribuye a determinados sectores de actividad, incluyendo el de ancho de banda, que incluye a las empresas de telecomunicaciones, al igual que los proveedores de servicios de telefonía móvil, fija y los operadores de distribución de televisión[9].

El beneficio fiscal consta de una deducción en el cobro hasta un monto equivalente al 25% del mismo, una cantidad igual al 20% (inversiones hasta 5 M €) o 10% (inversión de más de 5 millones €) de la inversión en activos fijos tangibles e intangibles, con algunas restricciones, tales como edificios y vehículos. Estos límites pueden ser más bajos, si la inversión se realiza en regiones con tasas más bajas, de acuerdo con el mapa nacional de ayudas estatales para fines regionales.

---

8 *Artículo 232.º OE 2013 Régimen fiscal de ayuda a la inversión*
*"El régimen fiscal de ayuda a la inversión introducido en 2009 (RFAI 2009), aprobado por el artículo 13.º de la Ley n.º 10/2009,de 10 de marzo, se mantiene en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013."*

9 *Ley nº 2/2007, de 30.07, artº 2º, nº 1 , e) «Operador de distribución» la sociedad responsable por la selección y agregación de servicios de programas televisivos y por su puesta a disposición al público, a través de redes de comunicaciones electrónicas;*

**F2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

Como sector que utiliza beneficios fiscales a la inversión, ya que el mismo abarca las inversiones en banda ancha, el riesgo consiste en (i) la consideración inadecuada de activos no elegibles, (ii) la deducción por límites superiores, (iii) la venta de los activos antes de la expiración período obligatorio de su posesión (cinco años) o (iv) el informe para los ejercicios siguientes de beneficios deducibles en un año determinado, como forma de gestión de pago del IR.

**(Ley No. 10/2009, de 10 de marzo)**

**F3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

i. Identificar el marco del contribuyente en el impuesto sobre la renta y la actividad bajo la cual está inscrito, así como el ejercicio efectivo de la actividad;
ii. Comparar con las actividades elegibles para efectos del RFAI;
iii. Confirmar en el Proceso de Documentación Fiscal del contribuyente la documentación requerida: documento corroborando la inexistencia de las deudas tributarias, la justificación del beneficio (cálculo), el documento comprobatorio de la inversión correspondiente, el impuesto que dejó de ser recaudado;
iv. Comprobar si la inversión declarada por la empresa es coherente con los aumentos en las cuentas de activos fijos tangibles, los activos intangibles y las inversiones en curso en las notas;
v. Consultar la lista detallada de inversiones calificadas por el contribuyente como relevantes y construir una muestra representativa del universo con el uso de técnicas estadísticas y proceder al análisis documental de la muestra seleccionada para la prueba: la elegibilidad (por ejemplo: terrenos, construcción y ampliación de edificios), la adquisición como nuevo, la adquisición en el año;
vi. Cuantificar la inversión correspondiente, teniendo en cuenta las disposiciones legales y el resultado derivado del análisis documental y clasificar usando los códigos que rigen la depreciación fiscal;
vii. Construir un mapa para supervisar el mantenimiento de la inversión correspondiente hasta el final de los cuatro años subsiguientes;

viii. Verificar la lista de puestos de trabajo creados en el año que requiera el RFAI identificar el trabajo (función), los trabajadores (nombre, número de empleados y NIF) y el tipo de contrato de trabajo y la relación con la inversión realizada, evidenciando los cálculos del incremento neto producido en el año y el promedio de los últimos 12 meses;

ix. Calculado sobre la base de la inversión relevante el beneficio tributario correspondiente dado el beneficio fiscal de años anteriores no deducido debido a la recolección insuficiente, el beneficios fiscal calculado para el año y la limitación (hasta un 25% de la recaudación);

x. Desarrollar un mapa de seguimiento del beneficio del RFAI;

xi. Verificar en los 4 años siguientes a la constitución el mantenimiento de los presupuestos de constitución del beneficio fiscal: los activos fijos intangibles que incluyan los bienes objeto del beneficio y la permanencia de los empleados, o su sustitución por otros, manteniéndose el puesto de trabajo y si los supuestos se mantienen, proceder al cálculo del IRC que dejó de pagarse proporcional al valor de los bienes que no se hayan mantenido o la terminación del derecho al beneficio si no se comprueba la creación neta de puestos de trabajo.

## G) Gastos por el desmantelamiento de activos fijos tangibles

### G1) Conocimiento del negocio

Las empresas de telecomunicaciones a menudo incurren en gastos por la eliminación de las antenas situadas en la propiedad de los demás, que cubren no sólo la propia remoción, sino también la restauración de los respectivos locales, al final del período de uso.

Después de 2010, con la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad, la estimación inicial de estos costos se incluirá en el costo de los activos fijos tangibles si se amortiza el costo. Sin embargo, el reglamento tributario portugués de las depreciaciones refiere que, a los efectos del cálculo de las cuotas respectivas, los elementos del activo deben ser valuados a su costo de adquisición o producción, lo que da lugar a que la amortización de dichos elementos del costo de adquisición no se acepte a efectos fiscales.

Además, este gasto es deducible sólo cuando esté efectivamente sustentado, es decir, en el momento de la remoción de las antenas y la restauración del lugar.

**G2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

De acuerdo con la Norma Contable y de Información Financiera 7 (NIIF 7), se añaden los costes de la remoción de los activos al coste de esos mismos activos, y su coste se amortiza, por lo que el riesgo se deriva del hecho de que los contribuyentes con cierta frecuencia, consideran indebidamente estas amortizaciones a efectos de determinar la base imponible.

**(NCRF 7, § 17 y D.R. n.º 25/09, art.º 2º)**

**G3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

i. Validar la depreciación total del año, incluida en el mapa de depreciaciones con un valor constante en la Cuenta de Resultados;
ii. Valorar si en el mapa de depreciaciones el punto correspondiente a las antenas incluye la estimación para estos gastos;
iii. En caso que se incluya, comprobar si la respectiva depreciación se incrementó en el Estado de Resultados o sea que no compitió por la base imponible.

**H) Devaluaciones excepcionales**

**H1) Conocimiento del negocio**

Las devaluaciones excepcionales de activos en materia de telecomunicaciones se derivan no sólo de la rápida evolución que se produce en determinados tipos de activos fijos tangibles utilizados en el desarrollo de esta actividad, tales como teléfonos móviles y antenas (negocio de las comunicaciones móviles), las cajas (negocio de televisión pagada) y los postes y cables aéreos (negocio de las comunicaciones fijas), sino también los desastres (por ejemplo: fuego) o los fenómenos naturales (por ejemplo: vientos fuertes, terremotos).

Las amortizaciones de activos se reconocen contablemente como un gasto del ejercicio, correspondiente al valor neto contable de los bienes, siendo fiscalmente relevantes cuando se verifican determinadas circunstancias, y previa presentación de documentos, específicamente el acta de (i) rebaja (los activos devaluados fueron blanco de rebaja fiscal), (ii) abandono (en el caso de las cajas que, teniendo en cuenta el binomio coste-beneficio son abandonadas en la casa de los clientes).

**H2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

En el sector de las telecomunicaciones ocurren frecuentes depreciaciones excepcionales de activos impulsadas principalmente por la evolución tecnológica excepcionalmente rápida de los mismos, existiendo el riesgo de no verificación de todas las circunstancias exigidas por la ley, para que se consideraren como gasto fiscal, siendo los riesgos motivados por (i) la devaluación excepcional no tiene fundamento en causas legales (ii) el valor neto contable solicitado es incorrecto (iii) la no presentación de los elementos exigidos, es decir, el acta, el listado detallado de los bienes y la evidencia de su valor neto contable).

**(CIRC, art.º 38.º)**

**H3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

i. Comprobar el desglose detallado de los elementos objetivos de amortización excepcional y validar si contienen todos los elementos requeridos por la ley, incluyendo la descripción de las mercancías sujetas a rebaja, el año y valor de adquisición y el valor neto contable;
ii. Comprobar el acta de rebaja, el abandono o la prueba de desmantelamiento de la razón de la depreciación excepcional, acompañado del desglose detallado de los bienes rebajados, y firmada por dos testigos;
iii. Seleccione una muestra representativa del universo de bienes y comprobar las mercancías sujetas a muestreo, la prueba de su adquisición de las mismas (factura o documento equivalente) y los registros contables de su reconocimiento y amortización acumulada y validar si:
    - Los bienes objeto de rebaja se registran en el activo de la empresa;
    - Las depreciaciones se registran de acuerdo con los porcentajes permitidos por la ley para tal fin;
    - El valor residual coincide con el valor indicado por el contribuyente a efectos de la amortización excepcional.

## 4.3 Auditoría al Ciclo De Financiamiento

### I) Obtención de fondos de una filial no residente

### I1) Conocimiento del negocio

Como resultado de su gran tamaño, los grupos económicos insertados en el sector de las telecomunicaciones tienen necesidades de medios financieros más allá de los que puedan conseguir en el mercado bancario nacional. Por esta razón, entre otras, mantienen, por lo general una sociedad en Holanda, que tiene la tarea de recaudación de fondos en el mercado internacional (por ejemplo, Londres) y el posterior traslado de los mismos a las empresas portuguesas.

### I2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico

Los fondos obtenidos por una empresa internacional perteneciente al grupo, que a su vez los obtiene en el mercado externo y los cede, a través de una remuneración determinada, tienen asociado el riesgo de que estas operaciones financieras no apliquen el Principio de Libre Competencia en la tasa de interés que se cobra entre las empresas.
**(CIRC, art.º 63.º)**

### I3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría

i. Detallar la toma de fondos efectuada por cada empresa portuguesa, detallando el tipo de interés y el plazo de la operación y otras condiciones;
ii. Validar la toma de fondos correspondientes, realizada por la filial en Holanda;
iii. Analizar de acuerdo con el principio de plena competencia;

### J) La carga financiera de las empresas holdings

### J1) Conocimiento del negocio

Las empresas holdings están sujetas a un régimen fiscal con base en el cual no contribuyen para el cálculo de la base imponible, las pérdidas y ganancias realizadas acerca del capital social, así como la carga financiera asociada a la adquisición de dichas acciones de capital. La Autoridad Tributaria y Aduanera estableció a través de la doctrina administrativa la metodología de cuantificación de los gastos financieros que no contribuyen a la renta imponible.

**J2) Identificación y evaluación del riesgo fiscal específico**

Mientras que en el sector organizado en un grupo económico, con empresas holding y sub-holdings, las empresas de telecomunicaciones han asociado el riesgo de la deducibilidad fiscal de la carga financiera por los contribuyentes a (i) no determinar la cantidad correcta de los gastos financieros por no utilizar la fórmula establecida en las normas administrativas, (ii) no incluir todas las realidades subyacentes en el concepto de cargas financieras, (iii) la valoración de los cargos a excluir únicamente en relación con el final del año fiscal cuando, teniendo en cuenta la fórmula para el cálculo, dicho cálculo debe ser por referencia al final de cada mes.

**(EBF, art. º 32. º y Circular 7/2004)**

**J3) Respuesta a los riesgos evaluados - procedimientos de auditoría**

i. Determinar a partir de los balances mensuales los importes relativos a los activos productivos (préstamos financieros, préstamos en efectivo, valores, depósitos bancarios, etc.), y los montos en relación a los pasivos que devengan intereses (préstamos bancarios, bonos, papeles comerciales, etc. ) y elaborar el mapa con esta información;

ii. Determinar mensualmente el monto de los pasivos que devengan intereses y los activos productivos;
   - Si los activos productivos superan los pasivos que devengan intereses, no se calcula la carga financiera, a adicionar a la renta imponible.
   - Si los pasivos que devengan intereses superan los activos productivos, el exceso dará lugar a la valoración de cargos financieros no deducibles de impuestos;

iii. Determinar la cantidad restante de los pasivos que devengan intereses a las cuotas de capital – al costo histórico - (por el valor de lo que se consideran eventuales prestaciones complementarias / auxiliares) como porcentaje del total de activos brutos de la empresa;

iv. Determinar sobre la base de estados financieros mensuales, el importe de los gastos financieros apoyados mensualmente en pasivos que devengan intereses (intereses, garantías bancarias y otras), su peso relativo del total de pasivos que devengan intereses, y a este valor se aplica la relación calculada en d).

## 5. CONCLUSIONES

La industria de las telecomunicaciones se caracteriza especialmente por su alto grado de concentración de actividades en un número muy reducido de empresas, por utilizar una tecnología muy avanzada y por la estructura empresarial formada por grupos económicos de dimensión internacional.

Dada la concentración de la actividad, la estrategia de control utilizada por la Autoridad Tributaria y Aduanera consiste en dar seguimiento a todas las empresas importantes del sector sobre una base anual, a través de la revisión anual de los riesgos y auditorías recurrentes.

Los principales riesgos fiscales de los contribuyentes del sector telecomunicaciones se refieren a aspectos que caracterizan a las empresas del sector, es decir, la organización en grupos económicos - carga financiera de las empresas gestoras del capital social - el uso elevado de alta tecnología - pagos a no residentes por prestaciones de servicios y royalties, beneficios por inversiones en tecnología, gastos de desmantelamiento de activos materiales - y la internacionalización de la actividad – y la obtención de financiación de filiales no residentes.

Como resultado de las auditorías en el sector de las telecomunicaciones se ha encontrado un elevado número de correcciones a los ingresos fiscales declarados por las empresas.

**Siglas utilizadas**

**AT** – Autoridad Tributaria y Aduanera

**CIRC** – Código del Impuesto sobre la Renta Corporativa

**CDT** – Convención para Eliminar la Doble Tributación

**CDI** – Crédito de Impuesto por Doble Tributación Internacional

**EBF** – Estatuto de Beneficios Fiscales

I**FRIC** – International Financial Reporting Interpretations Committee

N**CRF** – Norma de Contabilidad y Reporte Financiero

**RFI** – Retención en la Fuente Internacional

**UGC** – Unidad de Grandes Contribuyentes

**Subtema 3.4**

# UNIDADES DE INTELIGENCIA FISCAL Y PROGRAMAS DE PREMIACIÓN A DENUNCIANTES SOBRE FRAUDE TRIBUTARIO

**Flávio Araujo**
Coordenador General de Relaciones Internacionales
Secretaria da Receita Federal
(Brasil)

***Contenido:*** *Presentación. 1. La unidad de inteligencia fiscal de la Receita Federal de Brasil. 2. Generar conocimiento sobre inteligencia fiscal. 3. Uso de fuentes humanas de información. 4. Recursos de naturaleza confidencial. 5. Apoyo legal/normativo. 6. Datos estadísticos. 7. Conclusiones y recomendaciones.*

**Ver Presentación PPT**

Este documento presenta los principales aspectos de la gestión de fuentes humanas de información y pago de recompensas a informantes en el contexto de la unidad de inteligencia Fiscal de la Secretaría de la Receita Federal de Brasil (RFB).

Contextualiza el escenario con una breve historia de la inteligencia Fiscal en la administración tributaria federal brasileña, con énfasis en el desarrollo de la unidad de inteligencia Fiscal en la RFB, fundada hace 17 años. Analiza el producto principal de la actividad, la producción de conocimiento para apoyar las acciones para combatir el fraude y los ilícitos fiscales y aduaneros (incluyendo los de materia penal eventualmente detectados), destacando la importancia del uso de fuentes humanas de información en dicho proceso.

En cuanto a la gestión de fuentes humanas, destaca el reclutamiento de informantes, proporciona acción de inteligencia que, a pesar de su peculiar sensibilidad y complejidad, ha motivado inversiones en la unidad de inteligencia Fiscal de la RFB con miras a la posibilidad de resultados. También contiene aspectos regulatorios, legales y conceptuales del pago de informantes, así como las estadísticas de estas actividades en los últimos años.

Concluye por la continuidad de la inversión en el aprendizaje y perfeccionamiento de la técnica, así como los instrumentos de apoyo, recomendando que esta buena práctica sea evaluada por las unidades de inteligencia de las administraciones tributarias que todavía no la han ejecutado.

## PRESENTACIÓN

Este documento presenta los principales aspectos de la gestión de fuentes humanas de información y pago de recompensas a informantes en el contexto de la unidad de inteligencia Fiscal de la Secretaría de Federal de Brasil (RFB).

Para hacer esto, contextualiza la actividad de inteligencia fiscal en Brasil y cuenta con breves conceptos que buscan facilitar la comprensión de la información presentada, además de los datos de los aspectos legales y estadísticos involucrados.

## 1. LA UNIDAD DE INTELIGENCIA FISCAL DE LA RECEITA FEDERAL DE BRASIL

En la década del 70, la Secretaria de la Receita Federal (SRF) comenzó a utilizar grupos de fiscalización especiales, bajo la supervisión de la entonces Coordinación del sistema de fiscalización (Cofis), para que el cumplimiento de su deber en la lucha contra la evasión fiscal y evasión de divisas fuese mas eficiente.

A principios de 1990, durante la investigación de la Receita Federal sobre corrupción en las altas esferas del gobierno, se detectó la necesidad para que la institución dispusiera de un grupo de auditores mejor capacitados técnicamente y con mejores herramientas de investigación para actuar contra fraudes fiscales complejos y de alcance nacional. Así, a mediados de 1993 se constituyó el Grupo Especial de Inteligencia, compuesto por servidores seleccionados de distintas unidades de la institución, el cual pasó a estar bajo el control y fiscalización de la Coordinación General de Fiscalización (Cofis).

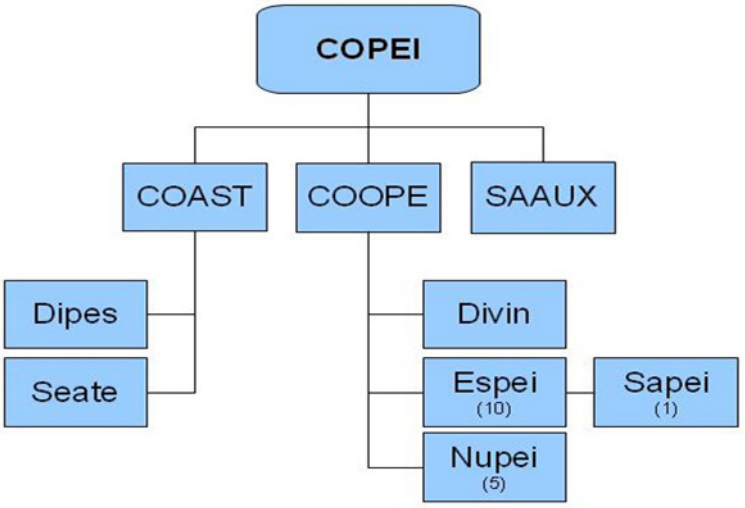
A finales de 1994 se creó la Coordinación de Inteligencia Fiscal, que inicialmente contenía en su estructura solo 2 (dos) oficinas regionales, una en la ciudad de Rio de Janeiro (RJ) y la otra en San Paulo (SP). En el curso del año 1995, debido a la demanda por equipos especializados en las otras regiones fiscales, las mismas comenzaron a estructurarse de forma informal, lo que dio origen a las oficinas regionales de Recife (PE), Salvador (BA) y Curitiba (PR).

Siguiendo la misma línea, donde las crecientes demandas indicaban la estructuración de un área de inteligencia capaz de actuar a nivel nacional, a principios de 1996 se crearon la Coordinación General de Pesquisa e Investigación de la entonces Receita Federal -SRF, que inicialmente fue implementada con una coordinación operativa, dos divisiones y 10 (diez) oficinas regionales. Algún tiempo después, la necesidad de instalar las unidades de inteligencia Fiscal en lugares estratégicos de la institución condujo a la creación, inicialmente a través de memorandos de entendimiento, de centros activos de investigación y la actividad de investigación en las ciudades de Vitória (ES) y Manaus (AM). Estos centros se mantuvieron en esta condición de 1998 a 2001, año en que fueron oficializadas junto con la creación de dos nuevas unidades del género: los centros de pesquisa e investigación (Nupei), de las ciudades de Foz do Iguaçu (PR) y Santos (SP).

Los cambios en la normativa que se produjeron en 2007, como consecuencia de la creación de la actual Secretaría de la Receita Federal de Brasil-RFB, contemplan el Copei con cuatro unidades más, tres de ellas permanecen en la actual estructura: la Coordinación de Asuntos Estratégicos, el Servicio de Aplicaciones Tecnológicas y el centro de Pesquisa e investigación en Campo Grande (MS).

El último cambio de normatva contempla el Copei con una sección especial en la ciudad de Natal (RN). Así, la coordinación general de pesquisa e investigación cuenta hoy con la siguiente estructura y organigrama:

| Unidad | Cuantitativa |
|---|---|
| Coordinación General de Pesquisa e investigación-Copei | 1 |
| Coordinación - Coope, Coast | 2 |
| División-Divin, Dipes | 2 |
| Oficina de Pesquisa e investigación-Espei (uno en cada RF) | 10 |
| Centro de Pesquisa e investigación-Nupei (Campo Grande, Manaos, Vitoria, Santos, Foz do Iguaçu) | 5 |
| Servicio-Seate | 1 |
| Sección especial de Pesquisa e investigación-Sapei (Navidad) | 1 |
| Sección-Saaux | 1 |




En el marco de la RFB, la estructura de inteligencia fiscal tiene su funcionamiento basado en:

I. Producir conocimiento para asistir a la toma de decisiones, proporcionando subsidios a la planificación, implementación y mejora de las actividades de la institución;
II. Planear, coordinar y ejecutar actividades para combatir los crímenes, fraudes e ilícitos tributarios y aduaneros, el lavado y el encubrimiento de bienes, derechos y valores y cualquier otro delito cometido contra la administración pública federal, o en detrimento de las arcas nacionales, incluyendo aquellos que contribuyen a cometerlo.
III. Planificar, coordinar y ejecutar acciones integradas con órganos de investigación y persecución penal con el fin de frenar la práctica de delitos, el fraude y los ilícitos enumerados en la sección (II) de este artículo;
IV. Representar la institución en sistemas, órganos, comités, consejos y organismos involucrados en la actividad de inteligencia en todos los niveles de la administración pública, en particular los relacionados con la inteligencia de estado, seguridad pública, financiera destinada a la lucha contra el blanqueo de dinero;
V. Proponer políticas y directrices relativas a la seguridad institucional, con el debido respeto por las competencias y las iniciativas de otras áreas.

La actualización progresiva de la estructura de inteligencia fiscal de la RFB, verificada a lo largo de sus 17 años de existencia, refleja la importancia estratégica de sus actividades, no sólo para la institución,

sino también para la sociedad brasileña como un todo, entendiendo que dicha estructura es esencialmente necesaria para identificar y combatir organizaciones que cometen ilícitos cuyas características, alcance y amplitud merecen una atención especial del estado brasileño.

## 2. GENERAR CONOCIMIENTO SOBRE INTELIGENCIA FISCAL

La inteligencia fiscal opera principalmente en la generación de conocimiento para apoyar futuras acciones, incluso en relación con los aspectos penales que eventualmente sean detectados. Tales conocimientos de inteligencia se generan a través de una metodología específica, por iniciativa propia o en respuesta a las demandas internas y externas de otras unidades de la RFB o de otras administraciones públicas.

La Metodología que se utiliza para la generación del conocimiento es un proceso regular de acciones sistemáticas de recaudación y análisis de datos, cuyo resultado es el conocimiento generalizado y materializado a través de documentos de inteligencia.

Los datos son cualquier representación de un hecho o situación (objeto), que puede clasificarse en:

a) Disponible: son de libre acceso para aquellos que buscan; y
b) Denegado: no tienen acceso

Se entiende por conocimiento cualquier manifestación intelectual apreciado por el agente responsable de su producción, el cual deberá utilizar todas las fuentes posibles de información, entendido así cualquier persona, organización o documento.

Las acciones de inteligencia para obtener los datos necesarios y suficientes para la producción de conocimiento en general, son de dos tipos:

a) Recolectar: consiste en la actividad, generalmente abierta para obtener los datos disponibles, es decir, de libre acceso a aquellos que buscan obtenerlos
b) Búsqueda: consiste en una acción que no es abierta para obtener datos que no están disponibles (datos negados), mediante la aplicación de personal, materiales y técnicas especializadas.

Entre las acciones más efectivas para la generación de conocimiento de inteligencia figura el uso de fuentes humanas de información.

## 3. USO DE FUENTES HUMANAS DE INFORMACIÓN

El uso de personas como una fuente de información representa un importante y probablemente la forma más antigua de obtención de inteligencia. La explotación de este trabajo se remonta a la antigüedad, cuando la mayoría de las fuentes de información disponibles hoy (medios electrónicos, fotos, muestras, registros documentales, etc.) no existían o eran pocas.

A lo largo de la historia las humanas fuentes han demostrado ser un recurso extremadamente confiable y eficaz en el proceso de recopilación de información. En períodos de guerra y, en particular, el período de la guerra fría fueron espléndidos en el reclutamiento de espías dentro de la estructura del enemigo. En la historia penal de los países más avanzados también hay ejemplos de crímenes que se han resuelto con la ayuda de informantes.

Con la llegada de nuevas tecnologías, la importancia del uso de fuentes humanas fue reduciéndose en las últimas décadas, considerando las inmensas instalaciones de instrumentos como las intercepciones telefónicas y equipo de vigilancia, telemática, señal, captura de imágenes y comunicaciones por satélite, etc. las cuales proporcionan la obtención de información.

Sin embargo, los acontecimientos terroristas ocurridos en la última década, cuyo máximo exponente fue el atentado de las torres gemelas del 11 de septiembre de 2001 en Nueva York, rescata la importancia dada a la utilización de fuentes humanas alrededor del mundo, ya que toda esta tecnología disponible no fue capaz de evitar este tipo de eventos. Los reportes en los medios evidencian esta tendencia:

> *"El FBI (Oficina Federal de investigaciones) recientemente ha visitado varias universidades en Nueva Inglaterra, con el objetivo de buscar estudiantes universitarios, personal y maestros que podrían convertirse en informantes de la Agencia nacional policial. El argumento del FBI para esta iniciativa en la Universidad es la amenaza presentada por espías extranjeros y terroristas que roban investigaciones de fundamental importancia"*[1].

1 *http://www.wsws.org/pt/2007/jul2007/por2-j03.shtml*

> *"El FBI aconsejado por la CIA para reclutar miles de informantes confidenciales en los Estados Unidos como parte de un amplio esfuerzo para ampliar sus capacidades de inteligencia. (...)Para afrontar el aumento de supuestas fuentes humanas, el FBI también planea revisar su sistema de base de datos para que pueda administrar los registros y verificar la exactitud de la información de más de 15.000 informantes."*[2]

En Brasil, el uso exhaustivo de interceptaciones telefónicas por la policía judicial, seguida por frecuentes declaraciones en los medios de comunicación exponiendo la técnica empleada, ha llevado a los criminales a ser cada vez más cautelosos en sus comunicaciones, especialmente en las conversaciones telefónicas y el intercambio de mensajes electrónicos. Tal situación ha reducido progresivamente la eficacia de los medios tecnológicos en la recopilación de información, destacando la necesidad de usar fuentes humanas para la actividad de inteligencia.

Actualmente, se puede decir que las fuentes humanas de información son tan importantes tal cual lo han sido a lo largo de la historia de inteligencia y deben considerarse como complementarias a las metodologías operativas y tecnológicas y viceversa.

Es en este contexto, se debe comprender que no se puede prescindir de este valioso recurso de búsqueda, que la inteligencia Fiscal de la RFB ha invertido durante tantos años para aprender las técnicas de desarrollo y gestión de fuentes humanas, así como en su propia doctrina y metodología de formato.

Las fuentes humanas de información es un término genérico dado a cualquier persona para que proporcione información a un determinado organismo de inteligencia o de investigación. Es el género que incluye varias especies o tipos, dependiendo de las características o la aplicación de la fuente.

La clasificación y la terminología utilizada para las distintas especies de fuentes de información no es uniforme: cada órgano, conforme a su doctrina y sus necesidades, define sus propios criterios.

En la inteligencia Fiscal de la RFB son reconocidas las siguientes fuentes humanas de información:

---

2 *ABC NEWS 25/07/2007*

### 3.1 Denunciante

Denunciante es cualquier persona pública que voluntariamente denuncia al organismo sobre cualquier acto ilegal o irregular, no se enmarcan a esta categoría familiares, amigos, compañeros de trabajo o servidores públicos cuando tienen una función institucional.

El denunciante puede dirigirse al organismo a través de diversos medios (en persona, por teléfono, carta, correo electrónico), anónimamente o identificándose.

Los denunciantes anónimos generalmente tienen poco potencial ya que no están dispuestos a un contacto personal con los servidores del organismo para lograr una mejor comprensión y uso de la información que poseen. Sin embargo, pueden haber casos en que, aunque sea anónimo, si el denunciante se dispone a mantener contactos futuros con el organismo, dejando un número de teléfono, correo electrónico, o incluso aceptando la posibilidad de tener contacto personal.

Los denunciantes identificados tienen el mayor potencial como fuente de inteligencia, ya que además de estar dispuestos a hablar con el servidor del organismo, sus informaciones tienden a ser más verdaderas, detalladas y específicas. Aunque los mismos estén identificados, es natural que gran parte de ellos esperen que su colaboración sea confidencial, una condición que siempre debe ser respetada por el organismo.

### 3.2 Colaborador

Se trata del individuo quien colabora con el organismo con información o servicios, basados en una relación de confianza mutua. Esta categoría incluye a los miembros de la comunidad de inteligencia, empleados de organizaciones públicas o privadas y los contactos personales, que pueden clasificarse así:

a) Institucional

Son los funcionarios o empleados de empresas privadas, que aunque representen los intereses de su institución, colaboran con una unidad de inteligencia.

b) Personal

Son los contactos que tienen los servidores para obtener información en base a sus relaciones personales, como amigos, familiares, miembros de la familia.

c) Servidor del organismo

Son los servidores que trabajan permanentemente en el organismo, pero no pertenecen a las tablas de su unidad de inteligencia Fiscal.

### 3.3 Testimonial

Fuente que autoriza que su testimonio pueda ser utilizado para instruir los procesos administrativos o judiciales. Estas fuentes se clasifican como testimoniales desde el momento de esa autorización lo que no dispensa la confidencialidad de su identidad en la etapa de investigación.

### 3.4 Informante

En el curso de una acción de inteligencia, son situaciones comunes donde el agente, después de agotar todas las fuentes de información disponibles, concluye que solo podría avanzar mediante el uso de una fuente humana que pertenezca a la organización que tenga acceso a la misma. Además de obtener información, esta fuente también puede tener el propósito de crear instalaciones para el organismo, tales como garantizar el acceso a un agente a documentos, personas o instalaciones.

De allí que reclutar una fuente de interés, es una acción que pretende convencer a una persona que no pertenece a la Agencia de inteligencia para actuar en beneficio de la misma. Es un proceso sensible que involucra relacionarse con un individuo, con el fin de obtener su cooperación en el suministro de información y (o) servicios para la organización...

Como regla general, para que se justifique su contratación, la fuente deberá ser productiva, proporcionar información en cantidad y calidad, o que sólo pueda lograrse mediante una relación cuidadosa en cuanto a duración, proximidad y fiabilidad. En vista de los riesgos inherentes a este proceso, es esencial que la agencia domine absolutamente la situación, que sólo se logra a través de control estricto de la fuente, con el fin de asegurar que se comporte estrictamente dentro de los parámetros y condiciones pre-establecidos al principio de la relación.

Es así como el informante se denomina como la fuente que después de pasar un exhaustivo proceso de selección, funciona sigilosamente y bajo un estricto control por parte de las organizaciones. Lo que lo difiere de las otras fuentes humanas de información es el control y la interferencia que la organización ejerce sobre sus actividades y su comportamiento.

Es importante destacar que un denunciante, dependiendo de sus características, su acceso a la información y los intereses de la agencia, podría convertirse en informante. Para ello, el denunciante también deberá pasar por un proceso de selección que permita a la organización conocerlo y controlarlo, siendo esta la principal forma por la que algunas agencias de inteligencia fiscal construyen sus redes de informantes.

### 3.4.1 Pago a informantes

Básicamente existen dos tipos de pagos que se pueden realizar a un informante: reembolsos y premios (o recompensas).

### 3.4.2 Reembolsos

Los reembolsos son montos pagados a un informante para el reembolsar los gastos derivados de su actividad como una fuente de información, tales como compensaciones, herramientas de comunicación, vivienda, alimentación, etc...

Si los reembolsos a gastos de un informante son previamente acordados, tiene que estar claro de antemano, cuáles serán en realidad. Los gastos no acordados previamente no deben ser compensados y la apertura de las excepciones puede conducir a cargos frecuentes y excesivos por parte del informante.

### 3.4.3 Premios o recompensas

Premios, también conocidos como recompensas, son importes pagados a un informante para la información o los servicios prestados, siempre en función a la satisfacción de la organización por los resultados alcanzados. Es fundamental dejar claro las reglas y montos de las recompensas desde el comienzo de la contratación del informante, teniendo cuidado con promesas que no podrán ser cumplidas.

En ciertas situaciones, para mantener la motivación de la fuente para que continúe actuando como informante, puede ser necesario recompensarlo financieramente de forma regular, independientemente de los resultados obtenidos, y estos premios se deducirán del valor final del premio acordado.

La unidad de inteligencia Fiscal de la RFB no desarrolla programas específicos de recompensa a los informantes que pueden contribuir a la aclaración de fraude fiscal. Cada acción de inteligencia donde surge

la necesidad para la contratación de un informante es cuidadosamente evaluada en cuanto a su capacidad, relevancia, pertinencia, viabilidad y oportunidad

## 4. RECURSOS DE NATURALEZA CONFIDENCIAL

El uso de informantes puede contribuir decisivamente al éxito de las acciones de inteligencia Fiscal en el combate a crímenes, fraude fiscal y aduanero y lavado y ocultación de bienes, derechos y valores, así como en trabajos que van más allá de intereses fiscales, en algunos casos, los asuntos de seguridad nacional. Como por ejemplo las investigaciones que involucran la financiación del terrorismo, actualmente una de las preocupaciones mundiales más grandes en la agenda de varios organismos internacionales como la ONU, la OEA, GAFI, etc.

Uno de estos ejemplos es la inteligencia fiscal de la RFB en la Operación de Carbono, realizada conjuntamente con la policía Federal y los fiscales federales, que se centró en el desfalco y contrabando de diamantes, incluyendo los llamados “diamantes de sangre” utilizados para financiar grupos guerrilleros que operan en países africanos.

Además de estas irregularidades se encontraron pruebas sólidas de varios otros delitos: evasión fiscal, lavado de dinero, evasión de divisas, conspiración, corrupción, falsificación de documentos públicos, ambientales, entre otros. En una de las investigaciones de la DEA (Agencia Antidrogas de Estados Unidos), la ONU y la Interpol, se encontró sobre la participación de ciudadanos extranjeros involucrados con organizaciones terroristas internacionales.

Dentro del contexto en el que se inserta la actividad de inteligencia Fiscal, esta actúa fuertemente en la lucha contra el crimen organizado, por lo cual no se recomienda que los practicantes de actos delictivos, especialmente las organizaciones criminales, sean conscientes de las herramientas que puedan utilizarse para desentrañar sus crímenes.
Así, el uso de los recursos presupuestarios/financieros de forma confidencial es un instrumento que permite que la ejecución de acciones de inteligencia Fiscal pueda completarse con seguridad y con pleno éxito. Esto se debe a que los gastos se realizan de forma confidencial, lo que va desde la compra o alquiler de equipo especializado para pagar a informantes, pueda lograrse con reserva y sin la carga de papeleo típicamente asociada a los procesos ordinarios de utilización de recursos por parte de organismos del estado, aun cuando son debidamente controlados y auditados por los órganos de control externo.

## 5. APOYO LEGAL/NORMATIVO

En Brasil, el Decreto Presidencial No. 93.872 de 23 de diciembre de 1986 establece la unificación de los recursos de la cuenta del tesoro nacional, actualiza y consolida la legislación pertinente y establece otras disposiciones, estando su actual redacción en el Decreto Nº 6.370, de 01 de febrero de 2008 (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6370.htm) y el Decreto Nº 7.37226 De noviembre de 2010 (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7372.htm).

El art. 45 del Decreto 93.872, con la nueva redacción dada por el Decreto Nº 6.370, especifica que se podrá conceder fondos al servidor público cuando los gastos a incurrir no puedan estar sujetos al proceso normal, especificando los siguientes casos:

I. para satisfacer los gastos eventuales, incluyendo viajes y servicios especiales que requieren pago puntual;
II. cuando el gasto deba realizarse en secreto de acuerdo a la clasificación establecida en el Reglamento; y
III. para sufragar los gastos pequeños, entendiendo que son aquellos cuyo valor, en cada caso, no exceden el límite establecido en el Ministro de Finanzas.

Conforme al artículo 47 del mismo reglamento, la modalidad de "suministro de fondos" tiene la intención de cumplir con particularidades de organismos esenciales como la Presidencia, la Vicepresidencia de la República, el Ministerio de finanzas el Ministerio de salud, el Departamento de policía Federal del Ministerio de justicia, las divisiones del Ministerio de Relaciones Exteriores en el extranjero como son las oficinas militares y de inteligencia.

La inclusión del Ministerio de finanzas y en particular de su órgano de inteligencia Fiscal, como destinatarios de la presente normativa, ha permitido la ejecución de las tareas típicas de dichas actividades de negocios, de allí se entiende que están legalmente autorizados los gastos de acciones confidenciales, como lo es el pago de informantes.

La reglamentación, aplicación y otorgamiento de fondos para sufragar los gastos de carácter confidencial, en el marco de la unidad de inteligencia Fiscal de la administración tributaria federal brasileña, se llevó a cabo a través de la Normativa de Funcionamiento MF/SRF Nº 01, de 31 de marzo de 2005, aprobado por el Ministro de Finanzas ordenanza No. 70, 01 de abril de 2005.

Esta norma tiene como finalidad regular la concesión, aplicación y aprobación de fondos para gastos confidenciales bajo la coordinación general de Pesquisa e investigación-Copei y de sus unidades regionales y locales, representados por las oficinas de pesquisa e investigación-Espei y Centros de pesquisa e invetigacion - Nupei- que particularmente:

- Busca adecuar sistemáticamente la actual legislación para su concesión;
- Busca estandarizar los procedimientos para facilitar su aplicación y certificación; y
- Busca adecuar los procedimientos a las particularidades de Copei, sus Espei y Nupei, no se refieren a los gastos especiales.

En cuanto a los procedimientos de disciplinarios la Normativa de Funcionamiento MF/SRF Nº 01, de 31 de marzo de 2005, prevé la formalización del proceso para cada otorgamiento de fondos, que se mantendrá en la coordinación general de pesquisa e investigación, a disposición del órgano competente de control interno y control externo, a cargo de la oficina del Tribunal de cuentas de la Unión.

Al contar con los recursos asignados en la ley anual de presupuesto (Presupuesto 001- Acciones de carácter Confidencial), la unidad de inteligencia Fiscal de RFB esta regularmente sujeta a auditoría de la Secretaria Federal de Control Interno de la Contraloría General de la Unión, no habiendo obtenido ningún tipo de advertencia en sus actuaciones de auditores a lo largo de los años.

## 6. DATOS ESTADÍSTICOS

Con respecto a los gastos corrientes en los rubros del presupuesto sobre “acciones de confidencialidad”, cabe mencionar que las más representativas en cuanto a su ejecución, son en este orden: otros servicios a terceros-personas jurídicas, Consumibles; y otros servicios a terceros-personas física.

Este último rubro, “Otro servicios de terceros – personas físicas”, se concentran los pagos realizados, tanto en concepto de reembolso, como de premios (o recompensas) efectuados a informantes por la unidad de inteligencia Fiscal de la RFB.

Como se indica anteriormente, se ha invertido a lo largo de los años en el aprendizaje de las técnicas de desarrollo y gestión de fuentes humanas, así como en la doctrina y la metodología.

Este aspecto, además de los cuidados que deben tomarse en la implementación de la acción de inteligencia de tal naturaleza, justifica la baja expresión de los siguientes gastos, que representan la ejecución del pago de informantes realizados por la unidad de inteligencia Fiscal de la RFB durante los últimos tres años.

| TOTALES | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 2012 | | 2011 | | 2010 | |
| Valor | Cantidad | Valor | Cantidad | Valor | Cantidad |
| R$ 16.550.00 | 40 | R$ 18.490.00 | 34 | R$ 12.352.00 | 28 |

## 7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La RFB tiene hoy una extensa estructura administrativa, operacional, base de datos y recursos tecnológicos que legalmente se enfocan en los impuestos y aduanas, siendo de carácter incidental, pero no menos importante, la lucha contra los delitos de orden tributario, fraude aduanero, corrupción y lavado de dinero.

A partir de un contexto en que tales ilícitos son comúnmente practicados por grandes grupos criminales, la RFB actualmente desempeña un papel importante en el esfuerzo del estado para combatir la delincuencia organizada, aquí corresponde destacar la perfecta alineación de la institución con la estrategia del Gobierno Federal para invertir en la creación y optimizando de las áreas de inteligencia de diversos órganos comprometidos en dicha misión.

A lo largo de 17 años de existencia, la unidad de inteligencia Fiscal de la RFB viene continuamente perfeccionando su doctrina y metodología, incluyendo en ese alcance el desarrollo y la gestión de fuentes humanas de información, actividad de naturaleza compleja y delicada, pero que conlleva un alto potencial para obtener información necesaria para la lucha contra los ilícitos fiscales y aduaneros.

En este contexto, a pesar de los pocos casos prácticos evidenciados en los últimos años, podemos decir que se han obtenido resultados satisfactorios con el pago de informantes sin poder prescindir de este valioso recurso debido a las investigaciones infructuosas sobre fraude crímenes, fraudes e ilícitos tributarios y aduaneros y el lavado y el encubrimiento de bienes, derechos y valores.

Por lo tanto se justifica la continuidad de la inversión en el aprendizaje y perfeccionamiento de técnicas, así como del apoyo regulatorio, recomendando que esta buena práctica sea evaluada por las unidades de inteligencia de las administraciones tributarias que todavía no la han ejecutado.

**Subtema 3.4**

# UNIDADES DE INTELIGENCIA FISCAL Y PROGRAMAS DE PREMIACIÓN A DENUNCIANTES SOBRE FRAUDE TRIBUTARIO

**Jan-Erik Bäckman**
Director de Impuestos
Jefe de la Unidad de Investigaciones
Agencia Tributaria
(Suecia)

***Contenido:*** *Resumen. 1. Antecedentes. 2. Movilización nacional – una misión conjunta del Gobierno. 3. La estructura de la movilización. 4. Dirección estratégica y prioridades. 5. Hechos y resultados concretos. 6. Conclusiones y experiencias logradas hasta el momento.*

## Resumen

Esta presentación trata de una movilización nacional emprendida por el Gobierno Sueco contra el crimen organizado. La misma constituye un trabajo conjunto de varias autoridades suecas para combatir el crimen económico y organizado. El objetivo consiste en interrumpir y detener el delito, ser más fuertes juntos e ir en busca del dinero. La Agencia Tributaria de Suecia desempeña un papel clave en esta movilización que también constituye parte importante de nuestra estrategia de cumplimiento.

En resumen, la movilización incluye medidas para establecer fuerzas de tareas y un Centro de Inteligencia en el país para garantizar una amplia representación de todas las autoridades colaboradoras. Abarca además, herramientas de evaluación de riesgos y amenazas desarrolladas conjuntamente, así como la priorización conjunta a nivel estratégico y operacional y finalmente que el recurso esté disponible cuando se requiera.

Constituye un trabajo a largo plazo y las experiencias hasta el momento son buenas. Juntos somos más fuertes; no obstante, también hay obstáculos y desafíos por delante.

## 1. ANTECEDENTES

Durante muchos años, la Agencia Tributaria de Suecia (STA) ha estado combatiendo el fraude y los delitos tributarios. Ello constituye parte vital de nuestra estrategia de cumplimiento. Es importante demostrarles a los contribuyentes que cumplen que aquéllos que cometen fraude con los impuestos e incurren en delitos son atrapados.

Ello mantiene la confianza de los contribuyentes en el sistema y autoridad tributarios, al igual que en las autoridades comunes. Constituye una señal de buen gobierno y de una sociedad que funciona bien.

En 1998 se autorizó a la STA para que emprendiera sus propias investigaciones penales dentro de la Agencia Tributaria, por lo que se establecieron las Unidades de Investigación de Fraude Tributario como parte de la administración tributaria. Estas unidades fueron organizadas como parte de las regiones tributarias en el país. Sólo estaban autorizadas para trabajar con casos asignados por la Fiscalía. En muchas investigaciones se requiere la colaboración entre la Fiscalía, la Unidad de Investigación de Fraude Tributario y la Policía.

En un mundo global es necesario que nos comuniquemos de manera rápida y fácil – por ejemplo, el flujo de caja por medio de diversos tipos de sistemas de pago y transacciones – a través de fronteras nacionales y entre personas y organizaciones.

Las actividades penales se ocultan en transacciones y organizaciones legales y también con mayor frecuencia influyen los negocios normales. Esto aumenta mediante una mayor cooperación entre organizaciones criminales. Ellos también hacen uso de medios más violentos y su capacidad de beneficiarse de las actividades criminales también aumenta. Por medio de diversos proyectos, los criminales actúan con mayor poder y rapidez. Es por ello que los entes tributarios y sus socios deben actuar con mayor poder y rapidez para alcanzar y ganar la batalla contra el crimen!

Nuestra experiencia es que la cooperación entre las autoridades es necesaria y crucial para combatir el crimen. En la mayoría de los casos, logramos exitosamente la cooperación, pero cuando se trata de asignar recursos con frecuencia esto acarrea problemas. Las diferentes autoridades establecen prioridades diferentes y en ocasiones los recursos necesarios no están disponibles cuando se requieren. Por ejemplo, la policía maneja y asigna recursos para diferentes tipos de delitos, por ejemplo, delitos de violencia, delitos

de drogas, tráfico de seres humanos y el fraude. Cuando se trata de investigaciones de fraude tributario, los recursos policiales, por lo tanto, no siempre están disponibles.

Otro problema en esta colaboración es la ley de Confidencialidad. Constituye un obstáculo intercambiar información sobre una base general; por ejemplo, comparar diferentes bases de datos para seleccionar casos penales no es correcto de acuerdo con la ley de Confidencialidad. No obstante, está bien intercambiar información en casos de investigaciones específicas.

## 2. MOVILIZACIÓN NACIONAL – UNA MISIÓN CONJUNTA DEL GOBIERNO

En base a estos antecedentes, en el 2008 el Gobierno Sueco decidió que debería haber un nuevo tipo de cooperación entre las autoridades en la lucha contra el crimen. Es decir, un mayor enfoque en recursos seguros y competencia. Por lo tanto, el Gobierno asignó a diversas autoridades la misión conjunta de interrumpir y detener el crimen organizado, a ser más fuertes actuando en conjunto e ir en busca del dinero. El objetivo era combatir el crimen organizado enfocándose en los criminales más severos.

¿Qué había de nuevo en esta cooperación?

- Dirección y planificación común a nivel estratégico.
- Recursos asignados y competencia en cada autoridad, así como acuerdos conjuntos en las acciones.
- Implementación coordinada mediante todas las herramientas de autoridad disponibles.

Lo más importante en esta nueva forma de cooperación es la priorización en común del tipo de delito a ser perseguido, así como la decisión común sobre la selección de casos para investigaciones penales y otras medidas. La consecuencia es que el interés propio de las autoridades participantes no constituye el principal enfoque. Por ejemplo, la determinación por las agencias tributarias del pago correcto de impuestos en cada caso, no es lo que se enfoca. Más bien, la determinación del impuesto como herramienta útil para quitarles las ganancias a los infractores constituye parte vital de la cooperación. Dicha cooperación también tiene que ver con el trabajo de análisis e inteligencia.

Esta cooperación también le permite a la Agencia Tributaria acceso a recursos de la policía como los fiscales, al igual que a métodos

avanzados de inteligencia. Es decir, le brinda a la Agencia Tributaria mejores herramientas en su manejo diario de las declaraciones de impuestos.

La Agencia Tributaria dispone de herramientas muy efectivas contra los delitos. Podemos subir los impuestos y embargar cuentas bancarias y propiedades a fin de asegurar el pago.

Las siguientes autoridades han sido designadas por el Gobierno Sueco para participar en la movilización nacional contra el crimen organizado.

- La Policía Sueca
- La Agencia Tributaria de Suecia
- La Agencia Sueca de Aplicación de la Ley
- La Oficina de Delitos Económicos
- La Fiscalía
- La Aduana Sueca
- El Guardacostas Sueco
- El Servicio de Seguridad Sueco
- El Servicio Sueco de Prisión y Libertad Condicional
- La Junta Sueca de Migración
- La Junta Administrativa del Condado
- La Oficina de Seguridad Social

El trabajo se emprendería en conjunto en un esfuerzo por luchar contra el peligroso crimen organizado.

## 3. LA ESTRUCTURA DE LA MOVILIZACIÓN

La misión incluye medidas para:

- Establecer equipos de tareas en ocho autoridades policiales locales así como en la Policía Penal Nacional
- Establecer ocho Centros Regionales de Inteligencia (CRI) conjuntamente con las agencias de cooperación
- Desarrollar un Centro Nacional de Inteligencia (CNI) conjuntamente con las agencias de cooperación
- Garantizar una amplia representación de todas las agencias de cooperación en el Consejo Operacional (CO) a fin de poder llegar a decisiones concluyentes

Se le solicitó a la Policía Sueca que asumiera la responsabilidad de toda la coordinación con respecto a la implementación de la misión. El Gobierno expresó claramente que el punto de partida de la misión

sería una evaluación conjunta de amenaza, lo que llevaría a decidir sobre una estrategia nacional común. La tarea también incluía informar los resultados de los esfuerzos especiales para combatir el peligroso crimen organizado.

El esfuerzo conjunto de la autoridad contra el peligroso crimen organizado entró en vigencia el 1° de Julio de 2009. Actualmente la organización la componen un Consejo de Cooperación y un Consejo Operacional, una secretaría, un Centro Nacional de Inteligencia (CNI), ocho Centros Regionales de Inteligencia (CRI) y ocho equipos de tareas. Esta plataforma común se describe a continuación.

**El Consejo de Cooperación**

El Consejo de Cooperación lo componen los comisionados de las agencias. Su principal tarea es decidir la dirección estratégica de la empresa conjunta a ser llevada a cabo por la autoridad. Anualmente el Consejo de Cooperación solicita al CNI una evaluación de riesgo y amenaza común para la autoridad, en relación con el peligroso crimen organizado. En base a esta evaluación, se toma una decisión estratégica anual.

La decisión tomada por el Consejo de Cooperación es la que rige para las actividades del Consejo Operacional. El Consejo de Cooperación se reúne dos veces al año bajo la presidencia del Comisionado Nacional de Policía y las decisiones siempre se toman por consenso.

**El Consejo Operacional**

El Consejo Operacional consta de los gerentes operacionales de las agencias representados en el Consejo de Cooperación. Los representantes del Consejo disponen del mandato de su autoridad o policía regional para tomar decisiones operacionales, lo que, inter alia, significa que el recurso estará disponible cuando se requiera. El Consejo Operacional tiene la tarea de priorizar y decidir sobre el uso de grupos de acción y otros recursos multidisciplinarios. El Consejo Operacional se reúne cada dos semanas con el jefe de la Policía Criminal Nacional, quien la preside y las decisiones siempre se toman en consenso.

**Secretaría del Consejo de Cooperación y del Consejo Operacional**

La tarea principal de las oficinas es planificar y preparar los casos, hacer propuestas para la toma de decisiones y monitorear las reuniones del Consejo de Cooperación y del Consejo Operacional. Además, la

secretaría es responsable del seguimiento y la preparación anual de un informe para el gobierno sobre el resultado del esfuerzo conjunto de las agencias contra el peligroso crimen organizado.

**El Centro Nacional de Inteligencia (CNI)**

EL CNI lo forman las autoridades colaboradoras, salvo la Fiscalía. El Centro está a cargo de una función estratégica que conlleva el análisis de inteligencia, así como una función operacional en lo que respecta la coordinación de inteligencia.

Una de las principales tareas del CNI consiste en determinar un riesgo común para la autoridad y realizar una evaluación de la amenaza, lo que constituye la base para las decisiones sobre la dirección estratégica a seguir. Igualmente, con la colaboración de los CRI, desarrollan métodos, determinan las necesidades de inteligencia que se deben satisfacer y garantizan la coordinación del flujo de información entre los ocho CRI.

Igualmente llevarán a cabo un inventario sistemático sobre los factores que facilitan el peligroso crimen organizado a fin de mejorar la lucha contra este crimen. El CNI tiene como responsabilidad primaria la preparación de un informe de desempeño que mida el efecto del trabajo conjunto en los resúmenes de casos actuales vinculados a personas estratégicas y sus redes.

**Centro Regional de Inteligencia (CRI)**

La principal tarea de los CRI consiste en el trabajo de inteligencia entre agencias en la región. El CRI debe incluir un comité directivo con ejecutivos y un grupo con funcionarios de las autoridades de colaboración y del Servicio de Inmigración. Los centros se encuentran en ocho ubicaciones en el país. La composición de los grupos y frecuencia de reuniones varía, pero en general los funcionarios trabajan juntos alrededor de tres días a la semana. Todas las propuestas de acción a ser decididas en el Consejo Operacional deben haber sido procesadas por el CRI o el CNI.

**Equipos de tareas**

Los equipos de tareas trabajan en investigaciones preliminares, vigilancia, inteligencia y son un total de 200 policías dispersos en las siete regiones de policía y la Policía Nacional. Los equipos los conforman gerentes / líderes, investigadores, analistas, secretarios y administradores. La composición y tamaño de los equipos de tareas varían. Los equipos trabajan a nivel nacional y de manera flexible y casi exclusivamente en acciones decididas por el Consejo Operacional.

## 4. DIRECCIÓN ESTRATÉGICA Y PRIORIDADES

La dirección estratégica para la tarea conjunta la constituyen los infractores y su red con gran capacidad para usar a las compañías para fines delictivos, amenazar y ofrecer coimas a los funcionarios y testigos, etc., y que hacen uso de la violencia.

**Resumen de prioridades:**

Grupos delictivos suecos con gran capacidad para

- crear redes y organizaciones criminales,
- amenazar los sistemas sociales,
- involucrándose en mercados y negocios legales.

Se da prioridad a los actores y grupos donde hay posibilidad de confiscar dinero y propiedades.

El enfoque está en grupos criminales internacionales (que tienen conexión con Suecia) que negocian con

- drogas y trafican con seres humanos
- involucrados en fraude, corrupción, lavado de dinero y otras actividades que se relacionan con la presencia de grupos criminales en la economía legal, que tienen influencia o impacto en el sistema político o judicial.

Es importante ir en pos del dinero. Las ganancias del delito con frecuencia tienen que ver con el dinero. Por lo tanto, es crucial rastrear y quitarles el dinero a los criminales en el combate contra el crimen.

## 5. HECHOS Y RESULTADOS CONCRETOS

Hasta el momento hemos realizado 36 operaciones desde que se iniciaran en el 2009 y los tribunales han sentenciado a 136 personas a 421 años de prisión.

Vemos que los grupos multicriminales se involucran cada vez más en el crimen económico. Van en pos del dinero en el sistema tributario, es decir, eligen como blanco las devoluciones del IVA o el sistema de deducción de impuestos y las devoluciones de pagos por restaurar viviendas.

En Suecia, la Agencia Tributaria está autorizada a obtener información sobre transacciones en cuentas bancarias. Comparamos los archivos computarizados de las cuentas obtenidas con datos de ciertos casos investigados en el plan de acción nacional contra la evasión tributaria.

Como resultado de ello, identificamos casas de cambio manejadas por delincuentes. Una buena parte del dinero del crimen desaparece sin que ninguna persona identificada finalmente reciba el dinero. Las transacciones con frecuencia son ordenadas mediante una llamada telefónica o un código sin dejar rastros. Los criminales adquieren conocimiento de los especialistas en actividades o conceptos criminales (intermediarios o agentes del crimen) sobre cómo llevar a cabo operaciones criminales avanzadas.

De todas formas, esta comparación de datos constituye una herramienta muy útil para rastrear e identificar a los actores criminales y su red.

Las ganancias del crimen se han convertido en parte del negocio legal y por lo tanto crean un impacto negativo en la competencia justa de los negocios corrientes. Las actividades criminales son cada vez más frecuentes en el sector público, por ejemplo, en los cuidados de salud y escuelas encomendados a terceras personas. Hemos identificado a varios actores en esta área.

## 6. CONCLUSIONES Y EXPERIENCIAS LOGRADAS HASTA EL MOMENTO

Las principales conclusiones de la lucha contra el crimen organizado son:

- La cooperación de todas las autoridades involucradas es la única forma de progresar – juntos somos más fuertes.
- El claro patrocinio gubernamental a dicha iniciativa es absolutamente vital.

Este es un trabajo a largo plazo y logramos avanzar cada año. No obstante, también hay obstáculos. Uno de los mayores obstáculos es que resulta difícil cambiar del enfoque regional al nacional y priorizar.

**En resumen, se listan las siguientes experiencias y desafíos**

Positivo:

- La estrecha colaboración entre diversas autoridades tanto en acciones operacionales como investigaciones de inteligencia nos hacen más fuertes y más exitosos.
- Aprendizaje mutuo entre diferentes competencias.
- El trabajo a largo plazo no se ve perturbado por los eventos diarios.
- El seguimiento conjunto apoya el desarrollo del método.

Negativo:

- Dificultades para cambiar del enfoque regional al nacional.
- Toda decisión debe ser tomada por consenso, lo que hace que el sistema sea un poco lento.

También anticipamos desafíos:

- Desarrollar el intercambio de información y el trabajo de inteligencia.
- Adquirir más destreza y mayor competencia en los combates contra el crimen – personal de investigación, fiscales y personales en el tribunal.

# PROGRAMA TÉCNICO

**CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT**
**Nairobi, Kenia**
**9 al 12 de septiembre de 2013**

**PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES**

**TEMA PRINCIPAL: "PREVENCION Y CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA"**

## Lunes, 9 de septiembre

**Mañana**

09:00 - 10:00 **Ceremonia Inaugural**

- Palabras por el Secretario Ejecutivo del CIAT, Sr. Márcio F. Verdi.
- Palabras por el Presidente del Consejo Directivo,
- Palabras de Bienvenida Comisionado General, Autoridad de Ingresos de Kenia, Sr. John Njiraini,
- Palabras por el Secretario de Gabinete del Ministerio de Finanzas de Kenia, Sr. Henry Rotich

10:00 - 10:30 Conferencia Inaugural:
Banco de Desarrollo Africano, Gabriel Negatu

10:30 - 11:00 Foto oficial, café e integración

**TEMA 1: AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LA ERA DIGITAL**

**Moderador:** Carlos Sánchez, Director General de los Recursos de la Seguridad Soc8ial, Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP, Argentina

11:00 - 11:25 **Orador:** Jaco Tempel, Subdirector de Asuntos Fiscales, Administración de Impuestos y Aduanas, Países Bajos (30´)

11:25 - 11:50 **Orador:** Enrique Sánchez-Blanco, Jefe de la Unidad de Coordinación de las Relaciones, Agencia Tributaria, España (30´)

11:50 - 12:10 **Comentarista:** Raúl Zambrano, Director de Asistencia Técnica y Tecnología de la Información, CIAT (20´)

12:10 - 12:30 Debate (20´)
12:30 - 14:00 Almuerzo

**Tarde**

**Subtema 1.1: Auditoría de Registros Contables Informatizados**

**Moderador:** Allison Raphael, Presidenta encargada, Dirección General de Hacienda Pública, Trinidad y Tobago

14:00 - 14:20 **Orador:** Flávio Araujo, Coordenador General de Relaciones Internacionales, Secretaria da Receita Federal do Brasil (20´)

14:20 - 14:40 **Orador:** María Elena Barberan, Jefa Nación del Departamento de Grandes Contribuyentes, Servicio de Rentas Internas, Ecuador (20´)

14:40 - 14:55 Debate (15´)

14:55 - 15:15 Café e integración

**Subtema 1.2: Herramientas de Riesgo y Software para Auditorías – Minería de datos**

**Moderador:** Paul Martens, Asesor de Asistencia Técnica, Fondo Monetario Internacional

15:15 - 15:35 **Orador:** Alejandro Burr, Director Subrogante, Servicio de Impuestos Internos, Chile (20´)

15:35 - 15:55 **Orador:** Martine Meunuer, Jefe de la Dirección Interregional de Auditoría Tributaria, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia (20´)

15:55 - 16:15 **Orador:** Dino Iliopoulos, Gerente Nacional, Programas de Grandes Negocios, División de Auditoría de Grandes Negocios, Dirección Internacional y de Grandes Negocios, Canadá (20´)

16:15 - 16:35 Debate (20´)

**Subtema 1.3: Control fiscal del Comercio Electrónico**

**Moderador:** Alice Owuor, Comisionada de Impuestos Nacionales - Medianos y Pequeños Contribuyentes, Servicio de Ingresos, Kenia

16:35 - 16:55 **Orador:** Giampiero Ianni, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional, Guardia de Finanza, Italia (20´)

16:55 - 17:15 **Comentarista:** Márcio F. Verdi, Secretario Executivo, CIAT

17:15 - 17:30 Debate (15´)

**Martes, 10 de septiembre**

**Mañana**

**TEMA 2: TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS**

**Moderador:** Carlos Vargas, Director General, Dirección General de Tributación, Costa Rica

09:00 - 09:20 **Orador:** Henry Saka, Autoridad de Ingresos de África del Este (20´)

09:20 - 09:40 **Orador:** Binod Sinha, Comisionado de la Coordinación de Impuesto sobre la Renta y Sistemas / Consejo Central de Impuestos Directos, India (20´)

09:40 - 10:00 **Orador:** Juana Maribel Sea Paz, Profesional I Fiscalización, Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia (20´)

10:00 - 10:20 Debate (20´)

**Subtema 2.1: Presentación de Informaciones sobre Transacciones Financieras.**

**Moderador:** Heriberto Erik Ariñez Bazzan, Presidente a.i., Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia

10:20 - 10:40 **Orador:** Karina Venier, Subdirectora General de la Subdirección General, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (20´)

10:40 - 11:00 **Orador:** Flávio Araujo, Coordenador General de Relaciones Internacionales, Secretaria da Receita Federal do Brasil (20´)

11:00 - 11:20 Debate (20´)

11:20 - 11:40 Café e integración

11:40 - 12:10 Presentación sobre publicaciones, programas y proyectos CIAT

12:10 - 17:00 Almuerzo y Excursiones

**Miércoles, 11 de septiembre**

**Mañana**

**TEMA 3: AUDITORÍAS TRIBUTARIAS: PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL**

**Moderador:** Rajul Awasthi, Especialista en Desarrollo Senior, Banco Mundial

09:00 - 09:25 **Orador:** Pancrasius Nyaga, Comisionado de Impuestos Internos a cargo de Grandes Contribuyentes, Autoridad de Ingresos de Kenia (25´)

09:25 - 09:50 **Orador:** Karina Venier, Subdirectora General de la Subdirección General, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (25´)

| | | |
|---|---|---|
| 09:50 - 10:15 | **Orador:** | Martine Meunier, Jefe de la Dirección Interregional de Auditoría Tributaria, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia (25´) |
| 10:15 - 10:40 | Debate (25´) | |
| 10:40 - 11:00 | Café e integración (20´) | |

**Subtema 3.1: Auditorías de los Sectores de Gas, Petróleo y Lubricantes**

**Moderador:** Alan Carter, Economista Tributario Senior, International Tax Dialogue

| | | |
|---|---|---|
| 11:00 - 11:25 | **Orador:** | María Elena Barberan, Jefa Nación del Departamento de Grandes Contribuyentes, Ecuador (25´) |
| 11:25 - 11:50 | **Orador:** | Heriberto Erik Ariñez Bazzan, Presidente a.i, Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia (25´) |
| 11:50 - 12:15 | **Orador:** | Fredrik Aksnes, Director Internacional, Dirección General de Impuestos Administración Tributaria, Noruega (25´) |
| 12:15 - 12:40 | Debate (25´) | |
| 12:40 - 14:10 | Almuerzo | |

**Tarde:**

**Subtema 3.2: Auditoría del Sector Minero**

**Moderador:** Bheki Mthetwa, Jefe del Equipo de Auditoría, Servicio de Impuestos Internos, Sudáfrica

| | | |
|---|---|---|
| 14:10 - 14:35 | **Orador:** | Stephen Wilcox, Especialista en Administración de Impuestos a los Recursos, Adam Smith International (25´) |
| 14:35 - 15:00 | **Orador:** | Alejandro Burr, Director Subrogante, Servicio de Impuestos Internos, Chile (25´) |

15:00 - 15:25 **Orador:** Jane Stalker, Coordinador, Industrias de Recursos, Servicios de Especialistas en Industrias, Dirección Internacional y de grandes Negocios, Canadá (25´)

15:25 - 15:50 Debate (25´)

15:50 - 16:10 Café e integración (20´)

**Subtema 3.3: Auditoría del Sector de las Telecomunicaciones**

**Moderador:** Carlos Six, Gerente General de Administración Tributaria, Finanzas Público Servicio Federal, Bélgica

16:10 - 16:35 **Orador:** João Morais Canedo, Subdirector General de la Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal (25´)

16:35 - 17:00 Debate (25´)

## Jueves, 12 de septiembre

**Mañana**

**Subtema 3.4: Unidades de Inteligencia Fiscal y programas de premiación a denunciantes sobre fraude tributario**

**Moderador:** Logan Wort, Secretario Ejecutivo, Foro Africano de Administración Tributaria

09:00 - 09:20 **Orador:** Flávio Araujo, Coordenador General de Relaciones Internacionales, Secretaria da Receita Federal do Brasil (20´)

09:20 - 09:40 **Orador:** Stefano Gesuelli, Jefe de la Misión Italiana, Guardia de Finanza, Italia (20´)

09:40 - 10:00 **Orador:** Jan-Erik Bäckman, Director de Impuestos, Jefe de la Unidad de Investigaciones, Agencia Tributaria, Suecia (20´)

10:00 - 10:20 **Orador:** Norbert Steilen, Director del Programa de Aseguramiento de Ingresos, Organización Mundial Aduanera (20´)

10:20 - 11:45 Debate (25´)

11:45 - 11:05 Café e integración (20´)

11:05 - 11:25 Herramienta del Fondo Monetario Internacional para el Diagnóstico de las Administraciones Tributarias (20´)

11:25 - 12:30 **Panel de Discusión:**

**Moderador del Panel:** CIAT

- Los litigios y su impacto en la auditoría (Análisis de los autos procesales en una apelación; La Legalidad de Auditorías en base a signos externos de riqueza).
- Derechos de los Contribuyentes (en el proceso de auditoría).
- Tribunales Administrativos Especializados (puede incluir proceso “presencial” o “virtual”)

**Miembros del Panel:** Carlos Six, Bélgica; Brian McCauley, Canadá; Juliet Kamande Kenia; Egil Martisen, Noruega.

12:30 - 14:00 Almuerzo

**Ceremonia de Clausura**

14:00 - 14:10 Evaluación del evento (10´)

14:10 - 14:40 Consideraciones finales sobre el tema de la Conferencia – Michael Waweru (30´)

14:40 - 15:10 **Otras actividades**

- Invitación a la próxima Asamblea General y Conferencia Técnica
- Palabras de agradecimiento a la Autoridad de Ingresos de Kenia

15:10 - 15:25 Palabras de clausura por el Presidente del Consejo Directivo (15´)

15:25 - 15:45 Café y despedida

# LISTA DE PARTICIPANTES

**Conferencia Técnica del CIAT**
Nairobi, Kenia
Septiembre 9-12, 2013

## LISTA DE PARTICIPANTES

**ADAM SMITH INTERNATIONAL**

**Graeme Keay**
Senior Tax and Legal Adviser

**Stephen Wilcox**
Resource Tax Administration Specialist

**ANGOLA**

**Nara Júnior**
Técnica
Proyecto Ejecutivo para la Reforma Tributaria

**Alice Neves**
Directora Nacional de Impuestos
Dirección Nacional de Impuestos

**ARGENTINA**

**María Luisa Carbonell**
Directora de la Dirección de Asuntos Int.
Administración Federal de Ingresos

**Carlos Alberto Sanchez**
Director General
AFIP

**Karina Venier**
Subdirectora General de la Subdirección General
AFIP

**ATAF**

**Frankie Mbuyamba**
Research Manager
ATAF

**Thulani Shongwe**
Multilateral Cooperation
African Tax Administration Forum

**BANCO MUNDIAL**

**Rajul Awasthi**
Senior Specialist
Investment Climate Department, IFC

**Moses Kajubi**
Senior Operations Officer Business Taxation
World Bank Group

**BARBADOS**

**Anderson Padmore**
Chief Management Accountant of Our
Inland Revenue Department

**BÉLGICA**

**Carlos Six**
General Manager of the Tax Administration
Fps Finance

**BOLIVIA**

**Heriberto Erik Ariñez Bazzan**
Presidente a.i.
Servicio de Impuestos Nacionales

**Juana Maribel Sea Paz**
Profesional I Fiscalizacion
Servicio de Impuestos Nacionales

**BRASIL**

**Flavio Araujo**
Coordinador-General de Relaciones Internacionales
Receita Federal de Brasil

**CANADÁ**

**Brian McCauley**
Assistant Commissioner
Canada Revenue Agency

**Bruce Snider**
Manager, International Relations
Canada Revenue Agency

**CATA**

**Duncan Onduru**
Executive Director

**CHILE**

**Alejandro Burr**
Director Subrogante
Servicio de Impuestos Internos

**Maria Bernardita Moraga**
Jefa de Gabinete
Subdirección de Estudios
Servicio de Impuestos Internos

**CIAT**

**Marcio Verdi**
Secretario Ejecutivo
CIAT

**Raúl Zambrano Valencia**
Director de Asistencia Técnica
CIAT

**Maria-Raquel Ayala**
Directora de Capacitación y Formación del Talento
CIAT

**Francisco Beiner**
Director de Operaciones y Gestión Institucional
CIAT

**Socorro Velazquez**
Dir., Planning and Organizational Development
CIAT

**COSTA RICA**

**Carole Quesada**
Subdirectora General de Hacienda
Ministerio de Hacienda

**Carlos Vargas Durán**
Director General
Dirección General de Tributación

**Maribel Zùñiga Cambronero**
Directora de Relaciones Tributarias
Dirección General de Tributación

**CROWN AGENTS**

**Michael Canvin**
Director, Tax
Crown Agents

**ECUADOR**

**Martiza Malena Barberán Benavides**
Jefe Nacional del Área de Grandes Contribuyentes
Servicio de Rentas Internas

**EL SALVADOR**

**Yoni Adalberto Girón Escobar**
Jefe División Jurídica
Dirección General Impuestos Internos

**Jose Ernesto Morales Olmedo**
Coordinador de Grupos de Fiscalización
DGII

**ESPAÑA**

**Luis Cremades**
Jefe de la Misión Española
AEAT España

**Enrique Sánchez-Blanco Codorniu**
Jefe Unidad de Relaciones Internacionales
Agencia Tributaria de España AEAT

**ETHIOPIA**

**Guled Abdo**
LII

**Desta Bezabh**
LII

**Zeymi Jemon**
LII

**FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (IMF)**

**Paul Martens**
Technical Assistance Advisor
International Monetary Fund

**FRANCIA**

**Martine Meunier**
Head of the Interregional Tax Audit Directorate
DGFIP

**Isabelle Gaetan**
Head of Mision
DGFIP

**GIZ**

**R. Alexis Nzitonda**
Advisor on Tax Harmonization in East African Commu

**GUATEMALA**

**Gladis Gil**
Directora Suplente
Superintendencia de Administración Tributaria

**Ariel Guerra**
Intendente de Fiscalización
Superintendencia de Administración Tributaria

**Carlos Muñoz**
Superintendente
Superintendencia de Administración Tributaria

**Edgar Alfredo Pape Yalibat**
Director Suplente
Superintendencia de Administración Tributaria

**HAITÍ**

**Jean-Baptiste Clarck Neptune**
Directeur General
Direction Generale des Impots

**INDIA**

Sudha Sharma
Chairperson
Central Board of Direct Taxes

**Binod Sinha**
Commissioner of Income Tax
Coordination & Systems
Central Board of Direct Taxes

**ITALIA**

**Giampiero Ianni**
Head of International Cooperation Office
Guardia di Finanza

**Stefano Gesuelli**
Head of the Italian Mission at Ciat
Guardia di Finanza

**INTERNATIONAL TAX COMPACT ( ITC)**

**Heidi Wagner**
Advisor

**Alan Carter**
Senior Tax Economist

**KENIA**

**John Njiraini**
Commissioner General
Kenya Revenue Authority

**Lucy Njoe**
Senior Assistant Comm
Kenya Revenue Authority

**Pancrasius Nyaga**
Commissoner Doemstic Taxes
Kenya Revenue Authority

**Emmah Omwenga**
Assistant Comm.
Kenya Revenue Authority

**Kennedy Onyonyi**
Senior Deputy Commissioner in Charge of Marketing

**Alice Owuor**
Commissioner of Domestic Taxes - Medium and Small

**Special Guest**

**Michael Gitau Waweru**
Former Commissioner General
Kenya Revenue Authority

**LESOTHO**

**Thabo Letjama**
Commissioner General
Lesotho Revenue Authority

**Realeboha Mathaba**
Commissioner
Lesotho Revenue Authority

**MALAWI**

**Henry Ngutwa**
Director of Investigations
Malawi Revenue Authority

**MALASIA**

**Abdul Hamid Hashim**
Principal Assistant Director
Inland Revenue Board of Malaysia

**Syed Hisham Syed Mansor**
Director
Inland Revenue Board of Malaysia

**NICARAGUA**

**Sayda Jenniffer Dávila García**
Jefe de Programación y Control de Fiscalización
Dirección General de Ingresos

**NORUEGA**

**Fredrik Aksnes**
Head of Department
Norwegian Tax Adiministration

**Egil Martinsen**
International Director
Norwegian Tax Administration

**PAÍSES BAJOS**

**Jaco Tempel**
Deputy Director Fiscal Affairs
Netherlands Tax and Customs Administration

**PERÚ**

**Enrique Vejarano**
Superintendente Nacional Adjunto de Tributos
SUNAT

**PORTUGAL**

**Jose Antonio Azevedo Pereira**
Diretor-geral
Autoridade Tributaria E Aduaneira

**João Canedo**
Subdiretor-gera
Autoridade Tributária E Aduaneira
Unidade Dos Grandes Contribuintes

**Maria Angelina Silva**
Subdiretora-geral
Autoridade Tributária E Aduaneira

**SEYCHELLES**

**Gayathri Andre**
Manager Large Audit
Seychelles Revenue Commission

**Elma Athanase**
Compliance Program and Policy Analyst
Seychelles Revenue Commission

**SINT MAARTEN**

**Guilliano Saturnilia**
Head Audit and Criminal Investigation
Tax Administration Sint Maarten

**SUDÁFRICA**

**Bethuel Bhekokwakhe Mtetwa**
Team Leader
South African Revenue Service

**Itumeleng Phogojane**
Operational Specialist
SARS

**SOUTH SUDAN**

**Joseph Kenyi Mumo**
LII
South Sudan

**SUECIA**

**Jan-Erik BackmanTax**
Director, Head of Research Unit
Swedish Tax Agency

**Lars Ake Leijkvist**
Head of Management Staff
Swedish Tax Agency

**TANZANIA**

**Rished Bade**
Deputy Commissioner General
Tanzania Revenue Authority

**Lucas Mwessy Kaigarula**
Manager Audit
Tanzania

**Felix Lema**
Tax Officer
Tanzania Revenue Authority

**Lusekelo Muraseba**
Commissioner For Tax Investigation
Tanzania

**Ramadhan Idd Muya**
Manager Audit
Tanzania

**TRINIDAD & TOBAGO**

**Mary Allison Raphael**
Ag. Chairman
Inland Revenue Division

**Phyllis Siew**
Asst. Commissioner
Board of Inland Revenue

**URUGUAY**

**Alejandro Grilli**
Director de Área
DGI

**WCOOMD**

**Steilen Norbert**
Technical Officer
World Customs Organization

**ZAMBIA**

**George C. Siame**
LII

**Berlin Msiska**
LII

Todo el material y contenido de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en el Centro de Publicaciones de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, apartado postal 0834-02129, Panamá, República de Panamá.