

Manual de fiscalización

Refuerzo de la función de fiscalización
en las Administraciones Tributarias
de América Latina y el Caribe

Centro Interamericano de Administraciones
Tributarias



Internacional Bureau of Fiscal Documentation

IBFD Publications BV

Dirección de oficinas:
H.J.E. Wenckebachweg 210
1096 AS Amsterdam
Países Bajos

Dirección postal:
P.O. Box 20237
1000 HE Amsterdam
Países Bajos

Teléfono: 31-20-554 0100
Fax: 31-20-622 8658
www.ibfd.org

© 2003 Ministerio de Finanzas, Países Bajos

Reservados todos los derechos. Está prohibido reproducir, almacenar en un sistema de almacenamiento de datos y transmitir esta publicación de cualquier forma y por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, grabado, o de otro tipo, sin el consentimiento previo y por escrito del editor.

En los casos en que esté permitido copiar partes de esta publicación en virtud del artículo 16B de la Ley de 1912 sobre Propiedad Intelectual junto con el Decreto del 20 de junio de 1974, Stb. 351, tal y como ha sido modificado por el Decreto del 23 de agosto de 1985, Stb. 471, y el artículo 17 de la Ley de 1912 sobre Propiedad Intelectual, se deberán pagar los intereses legalmente debidos a Stichting Reprorecht (P.O. Box 882, 1180 AW Amstelveen). En caso del uso de partes de esta publicación para antologías, manuales de estudio y otras compilaciones (artículo 16 de la Ley de Propiedad Intelectual de 1912) se deberá contactar con el editor.

ISBN 90-76078-62-9
NUR 826

PREFACIO

El presente manual trata de la función de fiscalización ejercida por las Administraciones Tributarias. En él, se hace hincapié en la descripción del proceso de gestión de riesgos y de los recursos necesarios para el desarrollo del mismo. Asimismo se presta atención a aspectos de la función de fiscalización en situaciones especiales, así como al reclutamiento, la selección y la capacitación de nuevos funcionarios con tareas fiscalizadoras.

Estoy muy satisfecha con la publicación de este manual puesto que la ejecución de las leyes fiscales ya empieza en el momento en que se reflexiona sobre su contenido y en que se redactan, y no sólo a la hora de evaluar las declaraciones de impuestos. El manual refleja muy bien este enfoque. En conexión con lo anterior, cabe destacar que la Administración Tributaria de los Países Bajos tiene la misma posición ante el ministro responsable políticamente, que el departamento para la política fiscal y legislativa. Esta posición nos permite ejercer influencia sobre el contenido de los textos legislativos, ya durante su elaboración. A fin de cuentas, las leyes han de ser factibles y ejecutables. Si a la hora de redactar la ley se pueden evitar problemas en su ejecución, más tarde no será preciso tomar (costosas) medidas ejecutorias.

El manual es asimismo el producto de una buena colaboración internacional. Los funcionarios de diferentes Administraciones Tributarias de América del Norte, América Latina y Europa Occidental afiliadas al CIAT debatieron y fijaron conjuntamente los temas y el contenido del manual en sesiones intensas, basándose en las directrices formuladas por el CIAT al encargar la tarea.

Los Países Bajos se enorgullecen de haber podido prestar su colaboración a este proyecto del CIAT, incluida la publicación del manual. He dado encantada mi visto bueno a la solicitud de publicarlo y me complace que el libro esté ante nosotros como un resultado palpable de todos los esfuerzos.

Por último espero que el presente manual sirva de fuente de inspiración y guía en el desarrollo de la función fiscalizadora de las Administraciones Tributarias durante los próximos años.

Jenny Thunissen
Directora General de la Administración Tributaria y Aduanera holandesa

PREFACIO DEL CIAT

Dentro de las diversas funciones de la Administración Tributaria, la función de fiscalización se presenta como la de mayor complejidad y tiene por cometido, en un sentido amplio, controlar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes, tanto materiales como formales.

Esta función tiene un rol preponderante para la eficacia de la administración, siendo un instrumento fundamental en el combate a la evasión para resguardar una equitativa aplicación del sistema tributario, un adecuado nivel de ingresos fiscales, así como para promover el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

Para contribuir efectivamente a la promoción del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, las estrategias de las administraciones más avanzadas se basan en: por un lado, que se implementen todo tipo de medidas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento, pero, al mismo tiempo, que el incumplimiento de sus obligaciones tributarias sea considerado por esos mismos contribuyentes como un riesgo, ante la existencia de una alta probabilidad de ser auditados y sancionados. A diferencia de una percepción de impunidad, la percepción de ese riesgo constituirá un fuerte incentivo para el cumplimiento espontáneo y oportuno de las obligaciones tributarias.

El ejercicio correcto de la función de fiscalización está condicionado a que se alcancen, entre otros, algunos atributos claves en esa función, como lo son:

- La profesionalidad de los funcionarios, en términos de altos niveles de capacidad técnica, sentido ético y de servicio, que proyecte hacia la sociedad la imagen de una Administración Tributaria justa, eficiente y eficaz;
- La transparencia y certeza de las normas y procedimientos que deben ser observados, que les permita conocer y prever a los ciudadanos lo que les cabe esperar de esas actuaciones y, al mismo tiempo, que le otorguen a la administración facultades suficientes para actuar y acceder a informaciones de interés fiscal; y
- La implantación y aprovechamiento de sistemas de información y de moderna tecnología, que posibilite la aplicación de criterios objetivos en la programación y ejecución del proceso de fiscalización y que, al mismo tiempo, permitan monitorear paso a paso la marcha de ese proceso.

Alcanzados esos atributos, la consecución de los objetivos de la función de fiscalización se verán facilitados. Esto ocurrirá porque la presencia de esos atributos supone:

- Primero, propiciar una actitud de respeto a la Administración Tributaria y una mayor aceptación de los tributos por la ciudadanía;
- Segundo, ofrecer una garantía de equidad ya que todos los contribuyentes serán tratados con justicia, en base a evaluaciones objetivas de sus conductas, evitando formas de actuación

discrecionales que puedan llevar a constituir procedimientos arbitrarios; y

- Tercero, poder establecer un efectivo control de las obligaciones tributarias, detectando el incumplimiento referente a las distintas brechas que tradicionalmente se observan y que son: la de los contribuyentes que no se han inscripto, la de los contribuyentes que inscriptos no declaran, la de los contribuyentes que declaran en forma incorrecta, insuficiente o dolosa, la de los contribuyentes que declaran correctamente pero no pagan.

No obstante la trascendencia de la función de fiscalización, en muchos países se presenta como un área poco desarrollada frente a los avances alcanzados en otras funciones, fundamentalmente por la escasez de recursos y/o por la falta de una estrategia adecuada, así como por su natural complejidad. Aun en aquellos países en que esta función alcanzara mayores logros, los cambios producidos en el actual entorno económico y tecnológico en que se mueven las Administraciones Tributarias, han generado nuevos desafíos y también nuevas oportunidades que resultan de interés analizar.

Todo lo hasta aquí expresado pone de manifiesto la importancia de este Manual de Fiscalización del CIAT, ya que siendo el producto de la reflexión y de las experiencias de funcionarios de elevada calificación en el campo del control de las obligaciones tributarias, constituirá una referencia necesaria para el fortalecimiento de la función de fiscalización en todos nuestros países miembros.

También, cabe destacar la amplitud de los temas abordados en el presente Manual, que cubren la casi totalidad de los aspectos que hacen a la función de fiscalización, desde el análisis inicial para la definición de políticas y estrategias de control hasta las técnicas de auditoría, pasando por aspectos organizacionales, de recursos humanos y de nuevos desafíos relacionados a la fiscalización.

Finalmente cabe agradecer a los países miembros que con la coordinación de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, han colaborado en el desarrollo de esta iniciativa, a través de la participación de altos y calificados funcionarios del área de fiscalización de sus Administraciones Tributarias: Argentina, Brasil, Canadá, Chile, España, Estados Unidos, Francia y, muy especialmente, a los Países Bajos que con su reconocida generosidad, ha asumido el auspicio del Grupo de Trabajo, así como la gerencia del mismo y prestó su apoyo permanentemente al desarrollo de cada una de las etapas, a través de un muy selecto grupo de funcionarios de su Administración Tributaria.

Jorge Cosulich
Secretario Ejecutivo del CIAT

JUSTIFICACIÓN

El presente manual es el producto de una intensa colaboración internacional entre representantes de las Administraciones Tributarias de América del Norte, América Latina y Europa Occidental. El proyecto se realizó bajo la presidencia de los Países Bajos. La invitación para ocupar la presidencia fue acogida como un honor especial y fue aceptada con agrado. El manual sólo ha podido elaborarse gracias a la contribución sumamente intensa y dedicada de todos los participantes en el proyecto.

En el proyecto han participado activamente dos grupos de trabajo, a saber, un grupo holandés encargado de la redacción del manual y un grupo de trabajo internacional. Sobre la base de las directrices que formuló el CIAT al encargar la tarea, los funcionarios de la Administración Tributaria holandesa redactaron una versión en borrador de los capítulos. Estos borradores se debatieron intensamente durante cuatro sesiones celebradas por el grupo de trabajo internacional, compuesto por representantes de ocho países del CIAT, el grupo holandés encargado de la redacción y el propio CIAT. El grupo de trabajo holandés elaboró una versión definitiva de los capítulos basándose en los resultados de estos fructíferos debates. Por lo tanto, el manual incluye modelos, procedimientos y técnicas que reflejan criterios e ideas ampliamente compartidos.

El objetivo del manual es ofrecer a las Administraciones Tributarias puntos de referencia para su futuro desarrollo. El punto de partida de cada cambio será que una Administración Tributaria se formule la siguiente pregunta: dónde estoy y adónde quiero ir. El modelo de análisis del Capítulo 1 ofrece el punto de apoyo para hacerlo, mostrando las circunstancias relevantes y las dependencias mutuas que influyen en la actual posición de la organización, y ayudando a discernir las posibilidades que hay para cambiar aspectos del modelo y las consecuencias que ello puede tener. El modelo muestra asimismo que existen fuertes diferencias culturales, organizacionales, legales y de otra índole entre las Administraciones Tributarias. Por lo tanto no existe una sola pauta que siempre sea válida para la organización y el ejercicio de la función de fiscalización por parte de las Administraciones Tributarias. Sin embargo, en la medida de lo posible, el grupo de trabajo internacional ha intentado ofrecer enfoques metódicos para la solución de varios problemas. Se trata de cuestiones sobre las cuales los miembros del grupo de trabajo internacional consideran que el método de trabajo propuesto es bueno y recomendable. En diversos lugares del manual se han incluido este tipo de buenas prácticas.

Es preciso recalcar una y otra vez que en cualquier parte del mundo, existe una condición importante para poder ejecutar la legislación tributaria, que precede a todas las demás condiciones: el disponer de una organización ejecutoria íntegra. La remuneración adecuada de los funcionarios y la eliminación del clientelismo y los privilegios constituyen condiciones necesarias para garantizar la integridad de la organización. Las tareas y actividades de las Administraciones Tributarias han de emanar de la ley y no han de estar sujetas a influencias políticas.

La creciente globalización e internacionalización hacen necesario mirar más allá de las fronteras nacionales. Las Administraciones Tributarias han de buscar cada vez más la colaboración para poder hacer frente a los desarrollos sociales. Es importantísimo que los países firmen acuerdos fiscales a fin de hacer posibles la colaboración internacional y el intercambio de información. En el ámbito nacional, recurrir a entidades financieras para la función de recaudación constituye un paso importante en el camino hacia una organización profesional y para tal fin se deberán concluir acuerdos adecuados con los bancos.

Uno de los obstáculos que apareció durante los debates mantenidos en el grupo de trabajo internacional sobre las diferentes partes del manual era que cada país atribuía un significado propio a conceptos como *fiscalización*, *validación*, *verificación* y *auditoría*. Se trata de conceptos que a nivel nacional sólo pueden comprenderse en el propio contexto de cada país. Para poder comprender el manual es necesario conocer las definiciones de los conceptos antes mencionados tal como los ha definido el grupo de trabajo internacional. Por consiguiente, al leerlo no hay que olvidar que conceptos aparentemente conocidos sólo se utilizan en el manual con el significado que se les ha atribuido específicamente. En diversos casos, el lector tendrá que traducirlos a su vez a la situación de su propia organización. En la introducción volveremos a tratar esta cuestión.

Quiero dar las gracias a todos los participantes en el grupo de redacción holandés y al primer presidente, Cees van Vliet, por el entusiasmo y la profesionalidad con los que han contribuido a la elaboración del presente manual. Y, junto con el grupo de redacción, quiero también agradecer a todos aquellos que les han facilitado información, comentarios críticos o que han contribuido de otra forma a la creación de este manual.

Asimismo estoy muy agradecido al grupo de trabajo internacional que ofreció unos comentarios positivos y críticos en un buen ambiente de trabajo sobre los textos escritos por los Países Bajos. Gracias a estos comentarios, este manual, que en un principio era un buen producto holandés, pudo convertirse en un producto internacional bueno y sólido. Hemos trabajado realmente juntos para lograrlo. Y por muy críticas que fueran las observaciones realizadas durante las sesiones de trabajo, ello no impidió nunca que el grupo disfrutara conjuntamente de unas agradables veladas. Por supuesto, también quiero expresar mi agradecimiento al CIAT que tuvo la idea de elaborar este manual. Por ello quiero dar las gracias al CIAT a través de dos representantes: el Secretario Ejecutivo, Jorge Cosulich Ayala, y el Director de Planificación Estratégica y Estudios Claudino Pita, cuyos amplios conocimientos han ayudado a hacer que este proyecto sea un éxito.

Debo también expresar mi gratitud a Matthijs Alink, que adoptó la idea de este proyecto y que, como principal responsable de lograr que el manual efectivamente se redactara, me invitó a participar y a presidir el grupo de trabajo en la etapa final.

Por último quiero dar las gracias a Jenny Thunnissen, que como directora general de la Administración Tributaria holandesa ha confiado en mí y ha hecho posible este proyecto.

Willem Velthuisen,
Presidente

Miembros del grupo preparatorio holandés:

Frans Besselink
Cees Bredius
Jolanda Breuer
Roel Dekker
Lisette van der Hel-van Dijk
André Kamps
Jan Melsen
Willem Velthuisen
Cees van Vliet

Participantes del grupo de trabajo internacional

Willem Velthuisen/C.W. van Vliet (presidente)	Países Bajos
Juan Carlos Carsillo	Argentina
Paolo de Souza Cardoso	Brasil
Flavio Gonçalves Martins Araujo	Brasil
Dan Trahan	Canadá
Enrique Rojas Hidalgo	Chile
Jorge Trujillo Puentes	Chile
Jean-Luc Chevalier	Francia
Edmond Lacroix	Francia
Tomás Moreno	España
Inmaculada Vela Sastre	España
Dan Robison	Estados Unidos
Tom Smith	Estados Unidos
Claudino Pita	CIAT

CONTENIDO

Prefacio		iii
Prefacio del CIAT		iv
Justificación		vi
Introducción		xvii
Capítulo 1	El modelo analítico	1
1.0.	Resumen	1
1.1.	Introducción	1
1.2.	El lugar de la política de validación, verificación y auditoría en la Administración Tributaria	2
1.2.1.	El modelo analítico	2
1.2.2.	Limitaciones del manual	4
1.2.3.	El programa de implantación de la nueva legislación	4
1.3.	El contexto	6
1.3.1.	Legislación	6
1.3.1.1.	Las leyes que proporcionan la base de la tributación	7
1.3.1.2.	Poderes formales: derechos y obligaciones	7
1.3.1.2.1.	Las competencias de la Administración Tributaria	10
1.3.1.2.2.	Reglamentos en relación con las declaraciones y pagos de impuestos	10
1.3.1.2.3.	Obligación de proporcionar información y de mantener y conservar libros y registros	12
1.3.1.2.4.	Obligación de ofrecer acceso	15
1.3.1.2.5.	El derecho a ser representado	15
1.3.1.2.6.	Derechos y obligaciones en las relaciones internacionales	16
1.3.2.	Cultura	16
1.3.3.	Estructura y características de la Administración Tributaria	18
1.3.4.	Desarrollos	18

1.3.4.1.	Globalización e internacionalización	18
1.3.4.2.	Digitalización e informatización	19
1.3.4.3.	Otras tendencias	21
1.3.5.	Gestión de Recursos Humanos (GRH)	22
1.3.6.	Otros factores de entorno	22
1.4.	Estrategias de tratamiento y objetivos	22
1.4.1.	Estrategias de tratamiento	22
1.4.1.1.	Brindar asistencia a los contribuyentes	24
1.4.1.2	Promover la cooperación y una actitud positiva, y eliminar las razones y oportunidades de incumplimiento	26
1.4.1.3.	Ejecución preventiva de la ley	27
1.4.2.	Objetivos	29
1.5.	Instrumentos	31
1.5.1.	El ciclo de planificación y control	31
1.5.2.	Desarrollo organizacional, procesos de estructuración, TI y GRH	35
1.5.3.	Política de verificación y auditoría	36
Capítulo 2:	Organización, gestión de recursos humanos, y planificación y control	39
2.0.	Resumen	39
2.1.	Introducción	39
2.2	Desarrollos organizacionales	41
2.2.1.	Introducción	41
2.2.2.	Tareas o actividades	41
2.2.3.	Agrupamiento de las actividades en funciones o cargos	43
2.2.3.1.	Verificación	43
2.2.3.2.	Auditoría	44
2.2.3.3.	Relaciones entre niveles y dentro de los niveles	45
2.2.4.	Agrupamiento de funciones en grupos de trabajo (equipos), divisiones/secciones y departamentos	45
2.2.5.	Desarrollo organizacional	50
2.2.6.	Gestión de proyectos	50
2.2.6.1.	Introducción	50
2.2.6.2.	Características de la gestión de proyectos	51
2.2.6.3.	Planificación y control de la gestión de proyectos	52

2.3.	Perfiles de competencia, reclutamiento y selección, capacitación y educación	53
2.3.1.	Perfiles de competencia	53
2.3.2.	Reclutamiento y selección de funcionarios de auditoría	56
2.3.3.	Capacitación y educación para la verificación y la auditoría	59
2.3.3.1.	Introducción	59
2.3.3.2.	Valores de la Administración Tributaria	60
2.3.3.3.	Aprendizaje continuado (por ejemplo cursos de reciclaje, y capacitación y educación continuadas)	61
2.3.3.4.	Organización de la capacitación	61
2.3.3.5.	Perfiles de capacitación como herramienta de gestión	62
2.3.3.6.	Enfoque integrado para el reclutamiento y la capacitación de auditores	64
2.3.3.7.	Estructura organizacional: facilitar la capacitación	66
2.4.	Planificación y control	68
2.4.1.	Introducción	68
2.4.2.	Planificación	69
2.4.3.	Control	69
2.4.3.1.	Desarrollo de la función de control	72
2.4.3.2.	Tanteador	72
2.4.3.3.	Controlador financiero	72
2.4.3.4.	Controlador gerencial	73
2.4.3.5.	Aseguramiento de la calidad	73
Capítulo 3:	Gestión de riesgo y las formas de tratamiento relacionadas con dicha gestión.	75
3.0.	Resumen	75
3.1.	Introducción	75
3.2.	Información básica; registro de todas las personas sujetas al pago de impuestos; el archivo maestro	76
3.2.1.	Introducción	76
3.2.2.	Contenido de una base de datos	76
3.2.3.	Integridad de la base de datos de contribuyentes	78
3.3.	Gestión del riesgo	79
3.3.1.	Introducción	79

3.3.2.	Marco de gestión del riesgo	80
3.3.2.1.	Identificación y clasificación de riesgos	81
3.3.2.2.	Reducción del riesgo	88
3.3.2.3.	Detección del riesgo	89
3.3.2.4.	Selección	91
3.3.2.5.	Cobertura de los riesgos	93
3.3.2.6.	Evaluación	93
3.3.3.	Integridad fiscal; riesgo sujeto	94
3.4.	Estrategia de tratamiento traducida en formas de tratamiento	96
3.4.1.	Actividades proactivas	98
3.4.1.1.	Suministro activo de información	100
3.4.1.2.	Control proactivo / “actualizado”	101
3.4.2.	Actividades reactivas / de control	104
3.4.2.1.	Validación	104
3.4.2.2.	La verificación	107
3.4.2.2.1.	La política de ajuste y los ingresos tributarios	109
3.4.2.2.2	Las determinaciones de oficio	109
3.4.2.3.	Auditoría	110
3.4.2.3.1	Organización y gestión	111
3.4.2.3.2	Mantenimiento de archivos	111
3.4.2.4.	Etapas de objeción y recurso	112
Capítulo 4:	Instrumentos para apoyar la fiscalización y la auditoría	114
4.0.	Introducción	114
4.1.	Fuentes de información	115
4.1.1.	Fuentes de información objetivas	115
4.1.1.1.	Introducción	115
4.1.1.2.	Conocer la empresa	117
4.1.1.3.	Información de terceras partes	119
4.1.1.3.1.	Observaciones generales	119
4.1.1.3.2.	Tipos de información de terceras partes	119
4.1.1.3.3.	¿Quién puede ser sometido a una investigación de terceras partes?	120
4.1.1.3.4.	El privilegio de no-divulgación	121
4.1.1.3.5.	Información de terceras partes	121
4.1.1.3.6.	La función de la información de terceras personas	121
4.1.1.3.7.	Información suministrada y recopilada	122

4.1.1.3.8.	Informantes	123
4.1.1.3.9.	Bancos	124
4.1.2.	Fuentes subjetivas de información	124
4.1.2.1.	Obligaciones contables, relaciones con la naturaleza y el tamaño de las actividades de negocios	124
4.1.2.1.1.	¿En qué consisten los “libros, registros y otros documentos”?	124
4.1.2.1.2.	La relación entre los libros y las cuentas y el tamaño de la empresa	126
4.1.2.1.3.	Tasas y cantidades fiscales fijas aplicables a empresas pequeñas	127
4.1.2.1.4.	Diferencias entre el balance comercial y fiscal.	128
4.2.	La Caja de Herramientas	129
4.2.1.	Formas de ejecución de la legislación tributaria: la caja de herramientas	129
4.2.1.1.	Introducción	129
4.2.1.2.	Verificación	130
4.2.1.3.	Acuerdos preliminares	130
4.2.1.4.	Observaciones en el sitio	132
4.2.1.5.	Visita a la empresa	133
4.2.1.6.	Visitas a empresas nuevas	134
4.2.1.7.	Auditorías parciales	135
4.2.1.8.	Auditorías completas	136
4.2.2.	Proceso de auditoría	136
4.2.2.1.	Introducción	137
4.2.2.2.	Etapas 1: Planificación	137
4.2.2.3.	Etapas 2: Ejecución del programa de auditoría	140
4.2.2.4.	Etapas 3: Formarse un juicio	144
4.2.2.5.	Etapas 4: Presentación del Informe	145
4.2.3.	Los conceptos y técnicas de auditoría	145
4.2.3.1.	Los conceptos técnicos	146
4.2.3.1.1.	Verificar si está completo y correcto	146
4.2.3.1.2.	Controles formales y sustantivos	147
4.2.3.2.	Enfoque de auditoría	147
4.2.3.2.1.	Introducción	147
4.2.3.2.2.	Los enfoques sintéticos y analíticos	148
4.2.3.2.3.	El enfoque orientado hacia los datos y el enfoque orientado hacia la organización	149
4.2.3.3.	Técnicas de auditoría	150
4.2.3.3.1.	Introducción	150

4.2.3.3.2.	Análisis cuantitativo	151
4.2.3.3.3.	Revisión analítica	151
4.2.3.3.4.	Verificación de correlación	153
4.2.3.3.5.	Control en función de datos estándares	153
4.2.3.3.6.	Comparación de capital	154
4.2.3.3.7.	Métodos indirectos	154
4.2.3.3.8.	La prueba de detalles	156
4.2.3.3.9.	Verificación de existencia	156
4.2.3.3.10.	Compleitud de los efectos netos por cobrar	156
4.2.3.3.11.	Prueba de procedimiento	157
Capítulo 5:	Aspectos especiales	158
5.1.	Auditoría PED	158
5.1.1.	Introducción	158
5.1.2.	Desarrollo de la auditoría PED	159
5.1.2.1.	Digitalización	159
5.1.2.2.	Internacionalización	160
5.1.2.3.	Comercio electrónico	160
5.1.3.	El lugar de la auditoría PED dentro de la Administración Tributaria	160
5.1.3.1.	Introducción	160
5.1.3.2.	Productos de la auditoría PED	161
5.1.4.	La auditoría del PED y la organización	165
5.1.4.1.	Introducción	165
5.1.4.2.	Medidas organizacionales	166
5.1.5.	Áreas de aplicación de la auditoría PED	168
5.1.5.1.	Introducción	168
5.1.5.2.	Tareas dentro del proceso de auditoría PED	169
5.1.5.3.	Empresas grandes y medianas y la organización de auditorías PED	170
5.1.5.4.	Empresas pequeñas y la organización de auditorías PED: Auditfile y Clair	170
5.2.	Intercambio de información y cooperación internacional mutua	172
5.2.1.	Introducción	172
5.2.2.	Reglamentos internacionales	173
5.2.2.1	Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información	173

5.2.2.2.	Los tratados específicos sobre intercambio de información y asistencia mutua.	176
5.2.3	Modalidades de intercambio de información	179
5.2.3.1	Intercambio de información a solicitud	179
5.2.3.2.	Intercambio automático de información	180
5.2.3.3.	Intercambio espontáneo de información	180
5.2.3.4.	Asistencia en persona	181
5.2.3.5.	Libros y contabilidad llevados en el extranjero	181
5.2.4.	Auditorías simultáneas	182
5.2.4.1.	El concepto de auditoría simultánea	182
5.2.4.2.	Posición dentro del contexto de la cooperación internacional	182
5.2.4.3.	Forma y contenido de una auditoría multilateral	183
5.2.4.4.	La reciprocidad en una auditoría multilateral	183
5.2.4.5.	Etapas en auditorías multilaterales	184
5.2.5.	Análisis de riesgo	185
5.2.6.	Perfiles de riesgo	185
5.2.6.1.	Perfiles de riesgo: precios de transferencia	185
5.2.6.2.	Perfiles de riesgo: Impuesto al Valor Añadido	186
5.2.7.	Conocimiento de procesos de auditoría fiscal	186
5.3.	Transacciones internacionales	187
5.3.1.	Introducción	187
5.3.2.	Dos conceptos: afiliación y el principio de “independencia de las partes” (arm’s length)	189
5.3.3	Precios de transferencia	190
5.3.3.1.	Estudio	190
5.3.3.2.	Investigación exploratoria	192
5.3.3.3.	La investigación sobre precios de transferencia	196
5.3.3.4.	Determinación de los precios comerciales	198
5.3.3.5.	El Tratado Modelo de la OCDE y la fijación de precios de acuerdo con el principio de ‘partes independientes.	201
5.4.	Violaciones financieras y lavado de dinero	204
5.4.1.	El lugar del lavado de dinero	204
5.4.2.	La cooperación internacional en la lucha contra el lavado de dinero	206
5.4.2.1.	Grupo de Acción Financiera Internacional contra el lavado de dinero (GAFI)	206
5.4.2.2.	Países y territorios no-colaboradores	207
5.4.2.3.	Guía de referencia	207

5.4.2.4.	Otras organizaciones comparables al GAFI	207
5.4.2.5.	Bancos multilaterales	208
5.4.3.	El lavado de dinero y las Administraciones Tributarias	208
5.4.3.1.	Introducción	208
5.4.3.2.	Lavado de dinero dentro de la empresa: volumen de negocios ficticio	208
5.4.3.3.	Lavado de dinero dentro de la empresa: gastos ficticios, activos y Préstamos.	209
5.4.3.4.	Lavado de dinero y la empresa: otros aspectos	210
5.4.3.5.	Lavado de dinero en la vida privada	210
5.4.3.6.	Otros métodos de lavado de dinero:	211
5.5.	Comercio electrónico	213
5.5.1.	Introducción	213
5.5.2.	¿A qué servicios se extiende el comercio electrónico?	215
5.5.3.	Las conclusiones de Ottawa	216
5.5.4.	Verificación de la situación y el lugar de negocio del cliente	217
5.5.5.	Presencia del negocio	219
5.5.6.	Enfoques recomendados para los mecanismos de recaudación tributaria	221
5.5.7.	Enfoques recomendado.	222
5.5.7.1.	Transacciones de negocio a negocio	222
5.5.7.2.	Transacciones de negocio a consumidor	222
5.5.8.	Otras restricciones	223
5.5.9.	El Internet, la auditoría y los riesgos fiscales	225
Anexos		227

INTRODUCCIÓN

El presente manual trata de la función de fiscalización de las Administraciones Tributarias. Para que las Administraciones Tributarias puedan funcionar de manera profesional es necesario que cumplan diversas condiciones. Así pues, entre otras cosas, las Administraciones Tributarias han de poder realizar su trabajo con independencia de las influencias políticas, los funcionarios han de recibir una remuneración suficiente, y ha de garantizarse la integridad de la organización y de los funcionarios. Las Administraciones Tributarias han de ser transparentes en sus actuaciones, es decir previsibles y verificables para el ciudadano. A modo de ejemplo (aunque es posible dar muchos más) prestaremos atención a la descripción de la misión de la Administración Tributaria francesa.

La misión de la Administración Tributaria francesa (ATF) se basa en el artículo 13 de la Declaración de los derechos humanos y del ciudadano del 26 de agosto de 1789:

“Una contribución común es esencial para mantener la fuerza pública y cubrir los gastos administrativos; dicha contribución ha de repartirse de forma igual entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.”

Por consiguiente, la ATF ha de contribuir dentro de los límites de su ámbito de intervención a una mejor aceptación de los impuestos y al financiamiento equitativo de los gastos públicos. Dentro de dicho marco, aspira a promover en todas las circunstancias el más alto nivel de espíritu comunitario fiscal, es decir, que el contribuyente cumpla voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

Tal propósito ha de aplicarse a cada una de las actividades de la ATF:

- La Administración Tributaria ha de reforzar el contenido y la calidad de los servicios que proporciona a los usuarios a fin de facilitar su tarea. Tal mejora implicará un uso muy significativo de nuevas tecnologías de la información y la comunicación como complemento de los servicios que ya proporciona la ATF. Se reforzará la calidad del contacto en sus diversas formas, especialmente por medio de la aplicación de normas de calidad. Este procedimiento contribuirá a convertir a la ATF en una organización de servicio, ubicada en el centro de los servicios públicos;
- La Administración Tributaria debe intentar promover la comprensión de la legislación fiscal y la aceptación de los impuestos, en conformidad con las reglas que establece y los procedimientos que utiliza. Al mismo tiempo, ha de incrementar su capacidad de reacción para luchar contra el fraude fiscal y reforzar la calidad de sus operaciones de control. Apoyada por sus agentes y su personal, motivada y dedicada a prestar un servicio de calidad, la ATF ha de modernizar la gestión de sus recursos humanos y buscar apoyo para la organización y reducción del tiempo de trabajo a fin

de contribuir a que sus empleados se beneficien de los avances sociales que permiten una mejor organización del trabajo. Asimismo ha de reforzar las cualificaciones de su personal, ofrecerles capacitación en las nuevas tecnologías, y contribuir a sus esfuerzos para facilitar las tareas gerenciales, además de ofrecerles aplicaciones y equipo informáticos para trabajar dentro de un marco de trabajo renovado. Valiéndose de estas opciones estratégicas, la ATF ha de ofrecer un mejor servicio público a un mejor coste.

Todos estos proyectos habrán de examinarse en relación con:

- las ventajas para los usuarios que han de beneficiarse de unos mejores servicios;
- las ventajas para los funcionarios que además de beneficiarios, también son actores de la modernización de la ATF;
- las ventajas que les aportará a todos los contribuyentes el aumento de productividad logrado por la ATF en la administración de sus costes.

Como noción general conviene darse cuenta de que la función de fiscalización abarca actividades de tanto de alto como de bajo coste. La validación y verificación son muy baratas en comparación con la auditoría. Por consiguiente se recomienda organizar estos procesos de fiscalización de manera que la validación sea la única forma de control para la mayor parte de las declaraciones, que la verificación lo sea para una parte más pequeña y que sólo sea necesario llevar a cabo actividades de auditoría en una parte limitada de las declaraciones.

Tal y como se mencionó en la Justificación, en el presente manual se utilizan términos conocidos en todas las Administraciones Tributarias, pero cuya interpretación suele variar. Por ello consideramos conveniente definir ahora algunos términos esenciales. No con la intención de obligar al lector a utilizar estos términos de la misma manera en su propio país, sino para dejar claro lo que significan estos términos en el presente manual.

Ejecución de la legislación fiscal (*enforcement*): todas las actividades encaminadas a promover el cumplimiento de la legislación fiscal, que van desde influir en la legislación, pasando por servicios al ciudadano, todas las actividades de fiscalización y, por último, el enjuiciamiento penal.

Fiscalización: validación, verificación y auditoría.

Validación: en el proceso de validación se incluyen todas las actividades que cumplen los siguientes requisitos. Ha de tratarse de una revisión inicial con una cobertura total, que consista en un procesamiento masivo en el que los datos y cálculos no se interpretan, sino sólo se comparan para descubrir incoherencias en las declaraciones de impuestos. No hay interacción con el contribuyente. El resultado de la validación puede ser que la declaración de impuestos es correcta o que necesita un posterior tratamiento (verificación o

auditoría).

Verificación: en el proceso de verificación se incluyen todas las actividades que se ciñen a las siguientes descripciones: revisión documental, fiscalización en oficina o inspección de escritorio. En el proceso de verificación se utiliza la información interna y el contacto con el contribuyente suele realizarse por teléfono, carta o correo electrónico (aunque no exclusivamente). El resultado de la verificación puede ser que la declaración de impuestos es correcta, que es preciso realizar ajustes o que la declaración necesita un posterior tratamiento (auditoría).

Auditoría: en el proceso de auditoría se incluyen todas las actividades que se ajustan a la siguiente descripción: fiscalización, control externo, auditoría de campo y auditoría contable. La auditoría suele realizarse en el establecimiento del contribuyente. El resultado de la auditoría puede ser que la declaración de impuestos es correcta o que es preciso realizar ajustes.

Grandes, medianas y pequeñas empresas: muchas Administraciones Tributarias adoptan criterios para dividir el conjunto de empresas en grandes, medianas y pequeñas empresas. Los criterios que se manejan dependen de la envergadura de las actividades económicas de un país. Asimismo en algunos casos se recurre a los mismos criterios aplicados, por ejemplo, a la presentación de informes de las personas jurídicas. Por lo tanto, no existe ningún criterio uniforme.

CAPÍTULO 1

EL MODELO ANALÍTICO

1.0. Resumen

En el Capítulo 1 se introduce un modelo analítico. El modelo describe la necesidad de una misión para la Administración Tributaria, los factores de contexto relevantes, su relación con la estrategia de tratamiento y las posibilidades de usar instrumentos para mejorar el funcionamiento de la Administración. El modelo es dinámico y todos los aspectos son interdependientes. Por medio del modelo se pueden determinar las circunstancias que se verán afectadas a la larga y las posibilidades de cambio a corto plazo.

1.1. Introducción

Los impuestos son tan antiguos como el mundo. En el transcurso de los siglos, sin embargo, los procesos de producción se han tornado crecientemente complejos y los servicios se han convertido en un pilar fundamental de muchas economías. Como consecuencia de que el sostén principal de las economías ha pasado de la agricultura a la industria y los servicios, y de que los Estados-nación se están transformando a través de tendencias tales como la globalización, la digitalización y la internacionalización, las exigencias que ha de cumplir la Administración Tributaria en su trabajo de monitorización han cambiado. A medida que las bases de la legislación tributaria se tornan más abstractas, se hacen más pesadas las exigencias relacionadas con la ejecución de la legislación fiscal. La imposición y recaudación de impuestos no son las únicas tareas. Además, la Administración Tributaria debe promover el cumplimiento mediante un control más estricto, y debe dedicar crecientes esfuerzos a la organización de la política de validación, verificación y auditoría tributarias, así como a aumentar y mejorar los servicios y asistencia a los contribuyentes. Por lo tanto, la Administración Tributaria está asumiendo un papel cada vez más activo en la ejecución de la legislación tributaria, aspirando no sólo a garantizar un terreno de juego nivelado entre los contribuyentes (o actores económicos) sino también a que se cumplan los objetivos de ingresos del Estado¹. En consecuencia, las Administraciones Tributarias deben dedicar recursos adicionales a la organización de una política de inspección y auditoría.

Este manual analiza los aspectos relevantes de la política de verificación y auditoría. El Capítulo 1 describe un modelo analítico que muestra las interrelaciones e influencias mutuas de los aspectos de entorno relevantes (el contexto), las estrategias de tratamiento seleccionadas, los instrumentos, y los objetivos. Además,

¹ Corresponde al Parlamento / a la legislación determinar los tipos y la cantidad de impuestos a ser recaudados y a la Administración Tributaria asegurar que se respete la letra y el espíritu de los impuestos.

el modelo rige la estructura del libro.

1.2. El lugar de la política de validación, verificación y auditoría en la Administración Tributaria

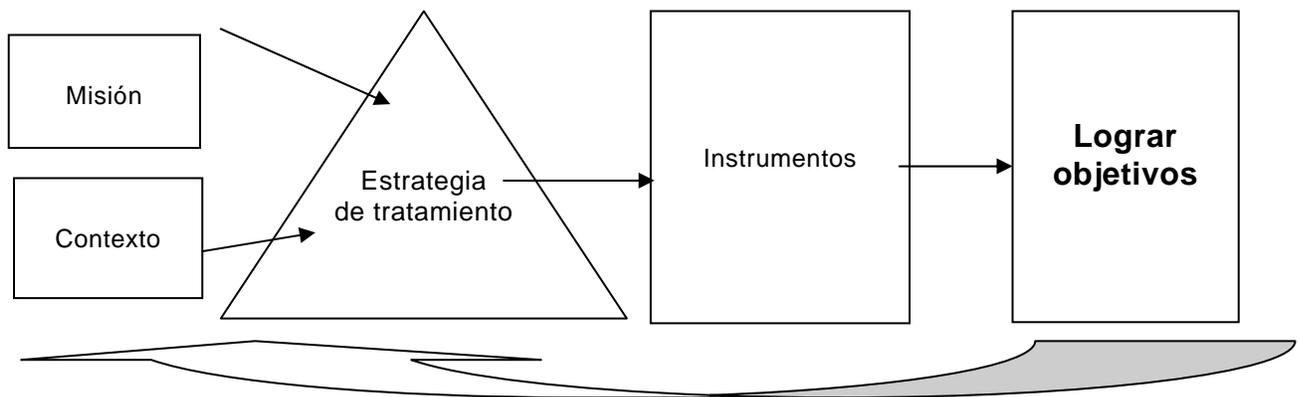
1.2.1. El modelo analítico

El Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias² ofrece un gran número de ejemplos de declaraciones de misión de Administraciones Tributarias (p. 22 a 25, inclusive). Aunque el mandato legal de una Administración Tributaria es determinado por la legislación, su visión sobre cómo cumplir con dicho mandato, incluyendo sus valores esenciales, se reflejan en su Declaración de Misión. En algunos países, el énfasis está en prestar servicios a los ciudadanos, mientras que en otros países, la efectividad y eficiencia de la Administración Tributaria es el objetivo primordial, y, en un tercer grupo, la imposición y recaudación son los elementos dominantes de la declaración de misión. La política de verificación y auditoría está estrechamente relacionada con la misión escogida.

La figura 1 muestra las interrelaciones entre los aspectos relevantes al formular la política de ejecución de la ley. En el anexo 1 se incluye una versión más extensa del modelo. Las circunstancias relevantes en un país, es decir, el contexto, constituyen el punto de partida. Entre los elementos de este contexto se incluyen la legislación, cultura, estructura y características de la Administración Tributaria, tendencias y desarrollos, gestión de recursos humanos (GRH) y factores de entorno. Por legislación se entiende el contexto legal en el que se deben imponer los impuestos e incluye tanto leyes impositivas como tales (la base del impuesto) como las leyes que fijan los derechos y obligaciones del contribuyente y de la Administración Tributaria. La cultura de un país es un hecho constante y determina si dentro de la política de ejecución de la ley se hace énfasis en el cumplimiento voluntario, o más bien en la verificación y auditoría. Las tendencias y desarrollos abarcan fenómenos tales como la globalización, la internacionalización y la digitalización de la actividad económica. La GRH incluye aspectos tales como la capacidad gerencial disponible, el nivel de capacitación y educación de los empleados (las condiciones de reclutamiento) y, por ejemplo, la integridad de los funcionarios públicos. Ejemplos de factores de entorno los constituyen los aspectos no fiscales que pueden afectar a la política de ejecución de la ley, por ejemplo, el tamaño del territorio de un país en relación con el tamaño de su Administración Tributaria, la naturaleza de la economía, el régimen político y la relación entre el Gobierno y sus ciudadanos (incluida la envergadura de los programas sociales, etc.), así como los hábitos y costumbres, etc.

² Publicación del CIAT de 2000

Figura 1. El modelo analítico



El contexto y la misión determinan la *estrategia de tratamiento* deseada. Esta estrategia de tratamiento siempre se representa como una pirámide, a la que se refiere como la pirámide de ejecución de las leyes. En la base de esta pirámide se encuentran los servicios al público y las actividades de índole preventiva. Se trata de actividades dirigidas a la totalidad de la población de contribuyentes, que se caracterizan por un número limitado de actividades por contribuyente y por la naturaleza indirecta de los contactos con los contribuyentes. Esta estrategia se basa en que la mayoría de los contribuyentes cumplirán sin necesidad de tomar muchas medidas especiales, mientras la información y la infraestructura necesarias sean fácilmente accesibles. No obstante, se reconoce que para lograr un terreno de juego nivelado entre los contribuyentes, algunos contribuyentes requerirán una atención más estrecha. A medida que se va subiendo en la pirámide, el número de contribuyentes va bajando y va aumentando la cantidad, la intensidad y el grado de personalización de las medidas de ejecución de la ley, así como los recursos humanos dedicados a tales medidas. La forma más intensa de ejecución de la ley, el enjuiciamiento penal por fraude, se encuentra en la cúspide de la pirámide.

Los *instrumentos* se utilizan para lograr los objetivos formulados dado el contexto y la estrategia de tratamiento seleccionada. Por ejemplo, para abordar y eliminar cualesquiera deficiencias identificadas. Algunos instrumentos son: el ciclo de planificación y elaboración de presupuestos, los procesos de estructuración, la capacitación y educación, el desarrollo organizacional y, finalmente, los métodos y técnicas de verificación y auditoría.

El modelo de la figura 1 ilustra que el contexto determina cuál es la estrategia de tratamiento óptima. En la medida en que la Administración Tributaria controla los asuntos, los instrumentos proporcionan apoyo para lograr los objetivos dentro del contexto existente y aplicar la estrategia de tratamiento seleccionada. En este sentido, el modelo también se puede usar como una herramienta analítica para determinar qué acciones son necesarias a fin de lograr los objetivos.

1.2.2. Limitaciones del manual

Este manual se limita expresamente al ámbito de la política de verificación y auditoría de las Administraciones Tributarias y no aborda el fraude o los comportamientos criminales identificados mediante la ejecución de la ley ni tampoco el subsiguiente enjuiciamiento. El tratamiento de aspectos penales en el contexto de la política de ejecución de la legislación fiscal constituye una función importante que deberá tratarse en un manual separado. Dicho manual deberá abarcar temas tales como: la rigurosa separación entre las medidas administrativas de ejecución de la ley y el enjuiciamiento penal, la importancia de ambos para garantizar los derechos del contribuyente, el cambio de atmósfera, la política de sanciones y multas, y la cuestión de determinar la verdad fiscal frente al derecho a guardar silencio. Estos temas son demasiado importantes como para discutirlos dentro del marco del tratamiento de la política de verificación y auditoría.

El manual también se limita al ámbito de la ejecución de las legislaciones fiscales y, por lo tanto, no se extiende a la ejecución de la ley por parte de la Administración de Aduanas. Si bien la Administración de Aduanas con frecuencia forma parte de la misma organización que la Administración Tributaria, la naturaleza de sus actividades ejecutorias difiere. Por lo tanto, la ejecución de las leyes por las Administraciones de Aduanas igualmente debería tratarse en un manual separado.

1.2.3. El programa de implantación de la nueva legislación

Los impuestos se imponen en virtud de la ley. Un requisito previo para implementar debidamente la ley es que la legislación sea factible y ejecutable. A fin de prevenir futuros problemas en la verificación y auditoría, se recomienda, dentro de las posibilidades que ofrezca el marco legal de cada país, incorporar un llamado programa de implantación. Este programa evalúa el borrador de ley basándose en los aspectos de lo que constituye una buena legislación, calcula lo que en la bibliografía tributaria suelen denominarse los “costos de cumplimiento” (para los contribuyentes) y los “costos administrativos” (para la Administración Tributaria), y define claramente los costos y la estrategia de implantación, incluida la prueba de factibilidad. Se debe asegurar una introducción correcta, oportuna y completa no solamente en la redacción y promulgación de las leyes y reglamentos sino también en el proceso de implantación.

Es necesario, periódicamente, evaluar las disposiciones legales y tomar otras iniciativas comparables para que el legislador pueda comprobar si (todavía) se están logrando los efectos deseados de las leyes y reglamentos.

En los Países Bajos, el programa de implantación consta de las siguientes etapas:

- Evaluación de la factibilidad y ejecutabilidad de la legislación;
- cálculo de los costos de implantación (incidentales y estructurales);

- establecimiento de la estrategia de implantación dentro de la organización;
- ejecución de la nueva legislación de manera no ambigua; y
- evaluación de la nueva legislación (después de algunos años).

La pregunta sobre el tipo de legislación fiscal, o sobre si esa legislación es necesaria, es un asunto político y no una pregunta que deba responder el programa de implantación.

El proceso de promulgación de la nueva legislación abarca los siguientes papeles y/o actores:

- un papel legislativo: las leyes nuevas y enmendadas se crean a iniciativa del funcionariado político, por ejemplo a raíz de experiencias con la implantación de la ley. La redacción de (nuevos) textos legislativos puede haberse delegado a un departamento especial;
- un papel de asesoría organizacional: este papel incluye diversos aspectos. Se brinda asesoría respecto a la factibilidad, ejecutabilidad y costos de la legislación. La *asesoría sobre la factibilidad* se refiere a aspectos fiscales de naturaleza técnica, las consecuencias para la estructura organizacional de la Administración Tributaria, así como para la planificación de sus operaciones, las consecuencias para la informatización, cualquier efecto sobre las obligaciones y los costos que ello supone para el contribuyente, cualesquiera efectos sobre los ingresos no fiscales, y la información al contribuyente. La *asesoría sobre la ejecutabilidad* de la nueva legislación se refiere a su aceptación por la sociedad, si es reconocible (simplicidad y claridad: véase ejemplo al final), el alcance de los reglamentos, la sensibilidad al mal uso y abuso, y las posibilidades de control y sanciones. La *asesoría sobre los costos de implantación* se refiere a la necesidad de reclamar presupuestos adicionales si la nueva legislación hace aumentar las tareas o actividades de la Administración Tributaria. Entre estos costos se incluyen aumento de la plantilla, modificación o ampliación de los programas y equipos informáticos, costos del material informativo y educativo, etc. Al calcular estos costos, es preciso establecer una distinción entre costos excepcionales (implantación de una sola vez) y estructurales (continuos);
- un papel de asesoría fiscal: se recomienda evaluar la nueva legislación desde un punto de vista fiscal en relación con sus aspectos políticamente sensibles y de política tributaria;
- papel de implantación: se debe informar a los funcionarios fiscales y al público que entrará en vigor una nueva legislación, la fecha en que será efectiva, e igualmente de qué modo debe aplicarse y ejecutarse la nueva legislación. A tal fin, se deberá incorporar la nueva legislación en el material de capacitación e información; y
- monitoreando el avance: se deberá monitorear el avance del proceso legislativo y la subsiguiente implantación, así como los efectos y resultados reales.

Dependiendo de la forma en que un país haya reglamentado la ejecución de la

ley, las entidades no-fiscales también podrán estar involucradas en el proceso legislativo. La verificación del cálculo de los costos de implantación, la aprobación de cualesquiera reclamos presupuestarios, la administración de los recursos asignados, y la estimación de las implicaciones para los ingresos tributarios son tareas que pueden delegarse a uno o más departamentos, pero las actividades deben ser coordinadas.

Legislación reconocible

En los Países Bajos, la ley ha encomendado a la Administración Tributaria la realización del programa de implantación. La nueva legislación se evalúa en función de los siguientes aspectos concretos relacionados con su carácter reconocible, simplicidad y claridad:

- grupos meta adecuada y claramente definidos;
- el uso de conceptos y definiciones no ambiguos y claros;
- el uso de criterios claros;
- el uso de métodos, reglas de valoración, tasas y montos fijos;
- evitar umbrales y límites superfluos y difíciles de aplicar, o cálculos complicados;
- minimizar el número de excepciones a la regla;
- minimizar las opciones entre las cuales el contribuyente puede escoger.

1.3. El contexto

Para poder aplicar el modelo analítico, es necesario tener una idea clara de las circunstancias y condiciones relevantes: el contexto. En cada país, las circunstancias serán ponderadas de manera diferente. Aunque no se pretende que la descripción de los factores del contexto en este documento sea exhaustiva, sí cubre las circunstancias y condiciones más importantes.

1.3.1. Legislación

La legislación abarca tanto la base de la tributación como los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de la Administración Tributaria. El presente manual describe los detalles de ambos aspectos de la ley. Obviamente, otras leyes del país también tendrán un impacto, por ejemplo, una Carta de los derechos del ciudadano, el código penal, leyes sobre transacciones financieras, u otras organizaciones gubernamentales.

Las leyes son, en primer lugar, hechos inalterables, aunque pueden verse influidas por la Administración Tributaria. El grado en el que puede ejercerse esta influencia depende de la posición de un departamento legislativo dentro de la estructura del Gobierno y la relación con otros actores en el proceso legislativo. Por ejemplo, el nivel de segregación/integración entre la Administración Tributaria (Departamento de Ingresos) y el formulador de la política fiscal (Departamento de Finanzas).

1.3.1.1. Las leyes que proporcionan la base de la tributación

Como mínimo, las leyes tributarias establecen a quién (el sujeto) y sobre qué (el objeto) se pueden imponer impuestos, y en qué momento. Incluyen disposiciones sobre la forma en que se debe calcular la obligación tributaria. La base, el objeto y el sujeto de la tributación tienen un impacto directo en la manera de estructurar el proceso de ejecución de la ley. Si el sujeto es el eslabón final en la cadena de negocios (por ejemplo, el impuesto sobre las ventas a nivel detallista), el proceso involucrará a un gran número de contribuyentes, incluidas numerosas pequeñas y medianas empresas. Por otro lado, un impuesto a nivel del fabricante tendrá una base de contribuyentes mucho más limitada y con frecuencia será más estable debido a la necesidad de inversiones en equipo de producción. Esto influirá no sólo en la estrategia de tratamiento a ser seleccionada, sino también en la forma en que dicha estrategia se corresponde con los planes, capacitaciones, política de auditoría y otros programas específicamente diseñados para grupos meta.

Por ejemplo, una modificación de la ley que resulte en que el gravamen cambiara de los productores al comercio al detalle, tendría grandes implicaciones en la forma en que la Administración Tributaria opera y está organizada.

Por ejemplo, una enmienda de la ley cuyo efecto es que los impuestos se desplazan de los productores al comercio detallista, tendría grandes implicaciones para el funcionamiento y la organización de la Administración Tributaria.

En Canadá, el Impuesto sobre las Ventas a los Fabricantes fue revocado en 1991 y reemplazado por el Impuesto sobre Bienes y Servicios (sistema de impuesto al valor añadido de múltiples etapas). El resultado fue que el registro tributario aumentó de 70.000 licenciarios a 1,6 millones de contribuyentes, lo cual repercutió enormemente en el número de funcionarios necesarios, la capacidad de procesamiento automatizado, etc.

1.3.1.2. Poderes formales: derechos y obligaciones

Existe una correlación directa entre el mandato de la Administración Tributaria de promover y asegurar el cumplimiento de la ley, y el respeto que el Estado demuestra por los derechos individuales de sus ciudadanos. Por lo tanto, en sus operaciones la Administración Tributaria debe ser transparente y ayudar a los ciudadanos valerse de la posibilidad de objetar y apelar contra las decisiones de la Administración Tributaria.

A menudo, los derechos de los contribuyentes se consignan en una 'Carta de Derechos', o 'Carta del Ciudadano'³. Algunos de estos derechos son insertados en leyes; otros se consignan en Directivas operativas (internas) para la Administración Tributaria. Entre los principales derechos destacan:

³ Véase la publicación del CIAT *Manual para las Administraciones Tributarias*, julio de 2000, pp. 15-21.

- el derecho de igualdad ante la ley, que en algunos casos se estatuye como una prohibición de los privilegios;
- el derecho a ser representado;
- el derecho a la seguridad jurídica, es decir, que los impuestos sólo se pueden gravar en virtud de reglamentos legales previos. La seguridad jurídica también supone que las decisiones deben implantarse dentro de un período razonable de tiempo y deben ser claramente anunciadas al contribuyente. Igualmente supone que los contribuyentes deben tener la posibilidad de interponer una objeción o apelación (ante un organismo imparcial);
- respeto por el contribuyente, lo cual se manifiesta tanto en la actitud de los funcionarios fiscales como en la prestación de apoyo (activo) a los contribuyentes en relación con sus problemas fiscales;
- el derecho a la privacidad y confidencialidad: los contribuyentes proporcionan muchos datos personales y de negocios y, por lo tanto, deben tener la confianza de que estos datos serán tratados con cuidado.

Del mismo modo en que los derechos del contribuyente constituyen obligaciones para la Administración Tributaria, los poderes de esta última dan lugar a obligaciones del ciudadano. Todos los poderes de la Administración Tributaria deben ser reglamentados por ley, y no pueden derivarse de directrices y órdenes oficiales (internas). Los poderes analizados aquí se refieren al área de competencia de los funcionarios fiscales, los reglamentos relativos a las declaraciones y al pago de los impuestos, la obligación de proporcionar información y las reglas respecto al derecho de no-revelación de especialistas en ciertos tipos de profesiones, la obligación de mantener libros y registros, un período definido de retención y la obligación de ofrecer acceso. Finalmente, se harán algunas observaciones con respecto a poderes especiales, tales como la autoridad para reconocer a una persona como representante de un contribuyente y los derechos y obligaciones en las relaciones internacionales.

El equilibrio complejo entre ejecución y promoción del cumplimiento de la ley, o ¿cómo se puede asociar la relación con el contribuyente con el respeto a los derechos de éste?

Un ejemplo de Chile⁴:

- a) La disminución de la evasión tributaria implica no solo complementar las atribuciones de la Administración Tributaria, sino también mejorar sustancialmente la forma en que se usan las facultades disponibles. Esto es particularmente importante ya que si los contribuyentes perciben una administración justa, respetuosa y equitativa en el uso de las atribuciones de control, entonces la legitimidad para sustentarlas o aumentarlas en el tiempo será mayor.
- b) Para mejorar la percepción de equidad y justicia por parte de los contribuyentes se requiere resolver una dicotomía aparente:

⁴ Extractado del documento de propuestas de Optimización de Fiscalización y Tribunales Tributarios, Servicio de Impuestos Internos de Chile, Subdirección de Fiscalización, 1999.

- Por una parte la necesidad de generar un enfoque del contribuyente como cliente o usuario, donde la calidad de la atención y el bajo costo de cumplimiento de la obligación tributaria sean consideradas como variables a optimizar;
 - Y por otra, la necesidad de focalizar la acción de fiscalización y control en los contribuyentes que manifiestan la tendencia a evadir impuestos.
- c) Un modo de conciliar estos enfoques:
- Considerar que los “buenos” contribuyentes deben ser considerados como clientes o usuarios que con su aceptación del sistema lo refuerzan y apoyan y;
 - Los “malos” contribuyentes enfrentarán dificultades, en el costo que deben enfrentar como consecuencia de las infracciones cometidas y en el tiempo que el SII dedica a verificar sus actuaciones, establecer responsabilidades, determinar cuantía de perjuicios y realizar procedimientos de cobro.
- d) Se requiere desarrollar habilidades que quizás no han sido hasta ahora centrales en la atención de contribuyentes, tales como comunicación y manejo de objeciones y conflictos. Por otra parte implica además relevar algunos conceptos como los derechos de los contribuyentes, que deben explicitarse y difundirse.
- e) Un cambio de visión como el propuesto solo es posible en la medida que exista un “discurso” que oriente y comunique un enfoque de este estilo. Es necesario desarrollar frases tipos o eslóganes como los siguientes: "Los buenos contribuyentes son nuestros clientes ". A ellos debemos asegurarles que compitan en igualdad de condiciones con el resto, a través de la disminución de la evasión. O por ejemplo: "Parte de nuestra misión es disuadir a los malos contribuyentes, dificultando la evasión y promover a los buenos contribuyentes facilitando su atención y disminuyendo el costo del cumplimiento de sus obligaciones".
- f) Para este propósito se requiere, primero que todo, consensuar el enfoque propuesto entre los funcionarios del Servicio Impuestos Internos, elegir un vocabulario adecuado para expresar, promover este enfoque y difundirlo a través de todas las instancias regulares de contacto y comunicación e incorporarlo como criterio en los desarrollos de gestión que se lleven a cabo, tales como el diseño de procesos, la administración de roles, la supervisión, entre otros.
- g) La relevancia de este cambio cultural se basa en la existencia de una mezcla de enfoques en el SII, donde coexisten visiones distintas. Una visión tradicional que percibe a los contribuyentes como “evasores en potencia” y que privilegia generar y sustentar posiciones de dominancia de los fiscalizadores respecto de los contribuyentes en toda instancia de contacto y relación, que podemos denominar "enfoque Pro Fisco". Y un enfoque orientado a generar una percepción de equidad y justicia en la relación servicio – contribuyente, y por lo tanto a generar mayor legitimación para sustentar o incrementar las atribuciones institucionales, que podemos denominar "enfoque de orientación a la satisfacción de usuarios".

Hay muchas maneras de tomar en consideración los derechos del contribuyente y al mismo tiempo promover el cumplimiento de la ley. Los poderes de la

Administración Tributaria no sólo deben estar determinados por ley, o por lo menos estar enmarcados dentro de la misma, sino igualmente deben darse a conocer a los contribuyentes, independientemente del medio que se use (papel: código fiscal; informatizado: sitio web). A continuación se ofrecen algunos ejemplos.

En Francia, los contribuyentes que van a ser sujetos a una auditoría o una verificación a fondo de su situación tributaria (para personas naturales) reciben, conjuntamente con el aviso informándoles de la auditoría, un folleto que contiene las garantías que disfrutarán durante todo el procedimiento.

En España, los derechos del contribuyente están estipulados en una ley específica. Al inicio de cualquier auditoría se debe informar a los contribuyentes sobre sus derechos y deberes respecto al proceso.

En junio de 2000, la Agencia de Aduanas e Impuestos de Canadá (CCRA) publicó un folleto titulado: "Lo que usted debe saber sobre las auditorías" y un cuestionario llamado: "Cuestionario de Evaluación de Servicio al Cliente". De acuerdo con su misión de promover el cumplimiento mediante la educación, el servicio de calidad y medidas ejecutorias adaptadas a las necesidades, la CCRA envía el folleto a todos los contribuyentes individuales y pequeñas empresas que serán sujetos a una auditoría. El propósito del folleto es mejorar el cumplimiento mediante la educación del contribuyente. En él, se ofrece a los contribuyentes individuales y a las empresas de bajo nivel de ingresos una visión general del proceso de auditoría, así como una explicación de sus derechos y obligaciones en la misma. Se ha desarrollado un cuestionario para evaluar el impacto del folleto así como las opiniones de los clientes respecto al desempeño del CCRA. Este "Cuestionario de Evaluación de Servicio al Cliente" se envía una vez terminada la auditoría, a una parte de los contribuyentes auditados, seleccionados al azar. Se recopilan y se analizan todas las respuestas garantizando la confidencialidad y el anonimato. Este proceso continuo, junto con otras encuestas y herramientas de investigación de la CCRA, se usa para mejorar las prácticas y procedimientos generales de auditoría.

1.3.1.2.1. *Las competencias de la Administración Tributaria*

Los funcionarios fiscales deberán tener las competencias necesarias para actuar en su calidad oficial. Esta es una necesidad en sí, pero también puede ser importante en relación con el tipo de tareas y funciones que deben desempeñar. La delegación de competencias implica una delegación en cadena; es decir, cada eslabón en la cadena deriva sus competencias del eslabón anterior. En cada legislación se ha de establecer el régimen de delegación competencias

1.3.1.2.2. *Reglamentos en relación con las declaraciones y pagos de impuestos*

A cada persona que deba pagar impuestos sobre cierto período, se le debe dar la oportunidad de pagar su obligación. El instrumento más importante para obtener y

procesar datos sobre la obligación tributaria es el formulario de declaración (tributaria). Los reglamentos para la presentación de declaraciones son razonables si tanto la obligación de rellenar los formularios enviados como de presentar las declaraciones están establecidas en la ley. La Administración Tributaria también debe estar autorizada a practicar una liquidación provisional en aquellos casos en que un formulario de declaración es presentado en el momento acordado.

El momento de liquidación depende del tipo de declaración de impuesto. En un sistema de autoliquidación, los pagos se pueden efectuar simultáneamente con la presentación de la declaración. En dicho sistema, el contribuyente debe calcular por sí mismo la cantidad de impuesto que adeuda, dejando para más tarde la verificación de la exactitud y suficiencia de los pagos. Por otro lado, en un sistema de liquidación administrativa, la Administración Tributaria establece el monto del impuesto adeudado (posiblemente después de una auditoría tributaria) usando el formulario de declaración presentado por el contribuyente. Si, en fecha posterior, se detecta un error o imprecisión, es posible corregir el error o imprecisión dentro de un período razonable de tiempo.

En la mayoría de los países, un período razonable de tiempo para la (re)liquidación del impuesto sobre la renta y de sociedades es, en general, tres o cinco años. Los períodos varían según el tipo de impuesto y el grupo de contribuyentes (personas naturales o jurídicas). El período de liquidación puede comenzar al final del período de que trata la declaración o después de la fecha en que se presenta la declaración de impuestos original. En algunos casos, el período para liquidar el impuesto se puede ampliar mediante un acuerdo escrito firmado dentro del período de prescripción entre la Administración Tributaria y el contribuyente. El límite general de tres o cinco años puede modificarse en circunstancias especiales. En estas circunstancias se incluyen situaciones en las que no se presenta declaración de impuesto o la declaración presentada es fraudulenta.

El uso de instituciones financieras, como los bancos, puede conllevar una importante mejora de la calidad del proceso de recaudación y la calidad de la información.

En Brasil, es obligatorio que las personas jurídicas presenten un formulario específico que indique las cantidades de impuestos adeudadas y les permite vincular los montos pagados en la red bancaria a los diferentes débitos. Considerando los millones de contribuyentes que pagan estos impuestos a través de decenas de millones de formularios de depósito tributario, es evidente que este enlace representa una mejora significativa en la calidad de la información si se compara con la situación anterior.

Los contribuyentes no deben poder eludir la obligación de pagar sus impuestos. Las medidas para facilitar la recaudación de las deudas tributarias incluyen:

- dar a las obligaciones tributarias precedencia sobre otras obligaciones y deudas;
- permitir a la Administración Tributaria recurrir a créditos y/o activos del contribuyente;

- permitir la compensación de las deudas tributarias con dinero adeudado al contribuyente;
- permitir la intensificación de los procedimientos de recaudación de impuestos en el caso de sospecha de malversación de los recursos;
- tener acceso a información de terceras personas y cuentas por pagar;
- establecer la obligación de terceras personas; y
- disposiciones sobre sanciones monetarias (multas) y encarcelamiento.

1.3.1.2.3. *Obligación de proporcionar información y de mantener y conservar libros y registros*

Para fines de verificación y auditoría, la obligación de proporcionar información es esencial. Ésta puede suponer que el propio contribuyente debe proporcionar los datos, pero también que ha de ofrecer acceso a los libros y registros. Esta obligación también puede imponerse a terceras personas que mantengan o posean documentos pertinentes. Si una tercera persona mantiene o posee información pertinente que le fuera revelada en su calidad de titular de cierto cargo o profesión (por ejemplo, abogados y sacerdotes), se puede hacer una excepción a la obligación de proporcionar información. En estos casos, las autoridades tributarias ceden la oportunidad de descubrir la verdad ante los valores sociales que son considerados más importantes.

Por ejemplo, en Canadá, el Privilegio de Abogados y Clientes otorga a los clientes el derecho a no revelar una opinión legal a cualquier persona, incluido al juez en un tribunal. Este principio también se aplica a la CCRA, cuando recibe una opinión legal sobre un asunto tributario de un abogado del Departamento de Justicia.

Para evaluar las actividades de compañías que operan a escala internacional, especialmente aquellas compañías cuya casa matriz se encuentra en el extranjero, se debe tener la posibilidad de recuperar información de esa casa matriz extranjera sobre temas relacionados con los asuntos tributarios de la sociedad residente. A tal fin, se debe establecer la obligación de proporcionar información sobre las relaciones internacionales, a la vez que firmar acuerdos para el intercambio de información con otros países. En estos últimos se deben incluir disposiciones para prevenir la doble tributación.

Para las compañías el trío de obligaciones de proporcionar información, mantener libros y registros y conservar los mismos constituye una unidad lógica. Sin la obligación de registrar el proceso de negocios, combinada con la obligación de conservar estos registros, un contribuyente mal intencionado podría simplemente evadir la obligación de proporcionar información.

En la legislación (tributaria) de la mayoría de los países se pueden encontrar indicaciones acerca de los requisitos de contabilidad.

Por ejemplo, la legislación brasileña establece requisitos especiales para la

contabilidad comercial y tributaria, entre ellos sobre la apertura y cierre de los libros de contabilidad certificados por un auditor profesional, sobre el registro de libros ante las autoridades públicas, sobre la numeración secuencial tipográfica de las páginas, etc. Cualesquiera otros documentos e información que se encuentren en la empresa auditada o que estén en posesión de terceras personas relacionadas con dicha empresa, pueden ser usados en la auditoría tributaria. Sin embargo, las cuentas del contribuyente prevalecen sobre estos elementos complementarios, a menos que haya pruebas de lo contrario.

En Francia, el artículo 54 del Código General Tributario establece que si la contabilidad se lleva en lengua extranjera, ésta se deberá hacer traducir por un traductor jurado a solicitud de la administración.

Debido a la tendencia de creciente informatización, las empresas llevarán cada vez más sus libros y registros en formato electrónico. Sin embargo, para cumplir con sus obligaciones de informar, no debe ser suficiente entregar un disquete a la Administración Tributaria: la información debe entregarse en un formato legible y comprensible, que muestre claramente la naturaleza de las transacciones y las obligaciones tributarias. Por eso no solamente se deben conservar los libros y registros, sino también el software informático con el que se crean los libros y registros. Esto, de hecho, constituye una ampliación de la obligación de conservar libros y documentos.

En la mayoría de los países, la legislación tributaria se está adaptando con miras al uso de archivos electrónicos.

Un buen ejemplo es Brasil, donde la Administración Tributaria ha establecido normas que los contribuyentes deben cumplir al presentar archivos electrónicos, tanto si se trata de registros contables como de otra información que afecte a dichos registros. La premisa básica es que si el contribuyente usa el procesamiento de datos para el registro de sus operaciones y los registros contables respectivos, entonces está obligado a mantener los archivos, sistemas y documentación respectiva en buen estado y a disposición de la autoridad tributaria. La Administración Tributaria no exige que el contribuyente guarde los datos en un formato específico, pero sí que presente dichos datos según las normas establecidas cuando así se le solicite.

Con la difusión de la tecnología informática en la administración de las empresas, las leyes que rigen su uso para fines tributarios se han tornado más exigentes y abarcan a un espectro cada vez más amplio de contribuyentes obligados a cumplir con las mismas.

El tamaño de las empresas y la naturaleza de sus operaciones influyen en la organización del sistema contable. Las disposiciones respecto a la organización se limitan al tipo de registros que deben mantenerse. Entre los libros y registros comunes destacan el diario de caja y registro bancario, así como los diarios de compras y ventas.

Algunos países tienen normas detalladas sobre la manera de llevar los libros. Así, a las empresas se les puede exigir que lleven registros de lo siguiente:

- libro diario (un recuento diario de las operaciones que modifican el estado de los activos de la compañía)
- libro mayor (resumen y totales de las entradas en el libro diario)
- registro de inventario (toma periódica de existencias)
- registro de pagos (registro de compras de materias primas, productos en preparación, mercaderías y productos elaborados)
- registro permanente de inventario de propiedades (para empresas en el sector de bienes raíces)
- manejo de combustibles (para revendedores)
- registro de ganancias fiscales reales (para demostrar la renta imponible)
- registro del impuesto sobre productos industrializados (para las industrias)

Como complemento opcional, también se pueden utilizar libros específicos para los registros de negocios, por ejemplo:

- libro de caja
- cuentas corrientes

La obligación de retención se aplica a todos los documentos relevantes y por consiguiente no está restringida a ciertos registros. El período de tiempo durante el cual se deben conservar los libros y registros debe ser mayor que el plazo durante el cual se permite corregir los errores en las declaraciones de impuestos correspondientes a años que ya han sido saldados. Las empresas que tienen un sistema contable totalmente informatizado deben tomar medidas adicionales para garantizar que ciertos programas de software puedan convertir los datos contables en un formato legible y comprensible. En vista de que la obligación de mantener y conservar libros y registros es esencial para la obligación de proporcionar información, se deben establecer sanciones en caso de incumplimiento de estas obligaciones.

El período de prescripción para la manutención de registros establecido en la legislación variará de un país a otro y estará relacionado con un periodo de tiempo razonable para la (re)liquidación de los impuestos sobre la renta y de sociedades.

Por ejemplo, en Canadá, el período de prescripción es de seis años, contados a partir del final del último año fiscal al que se refieren los registros y libros y cuentas.

En Estados Unidos, el período de prescripción es de tres años, aunque existe la posibilidad de ampliarlo en circunstancias especiales. Los registros electrónicos deben mantenerse en formato electrónicamente legible durante el mismo período de retención.

1.3.1.2.4. *Obligación de ofrecer acceso*

La obligación del contribuyente de ofrecer acceso a su establecimiento, particularmente si se trata de una residencia, debe reconciliarse con el derecho a la privacidad y las garantías respecto a la salvaguarda de la vida privada. Una adecuada implantación de las leyes tributarias puede requerir la inspección de un espacio (por ejemplo, un edificio de oficinas, un automóvil, un hogar, etc.) y el decomiso de registros. Por lo tanto, en vista del conflicto que puede existir entre estos poderes extraordinarios aunque esenciales y el derecho a la privacidad, se deberán formular reglamentos legales para la entrada en establecimientos. Estos reglamentos deberán estipular claramente las circunstancias en las que se pueden ejercer estos poderes, la autoridad que tiene competencia para otorgarlos y el proceso para solicitarlos.

En la mayoría de los países, los funcionarios de la Administración Tributaria pueden entrar en las propiedades, lugares de trabajo y otros establecimientos o ubicaciones donde se llevan a cabo actividades u operaciones sujetas a impuestos, donde se encuentran bienes sujetos a tributación o donde hay hechos imponibles o pruebas de tales hechos, si se considera útil para cualquier práctica particular.

1.3.1.2.5. *El derecho a ser representado*

Sin medidas adicionales, la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente sería desigual. Un recurso del contribuyente es que tiene derecho a ser representado, por ejemplo, por un asesor fiscal. Así, se puede hacer sustituir por un experto en las discusiones con la Administración Tributaria. Sin embargo, un contribuyente no siempre es capaz de reconocer a personas que son totalmente ineptas como representante. La complejidad de la legislación sin duda contribuye a esta incapacidad.

En todos los países, los contribuyentes tienen derecho a ser representados por un asesor. Estas personas son reconocidas como representantes calificados para actuar en nombre de los contribuyentes en procesos ante la Administración Tributaria. Pueden ser abogados, contadores públicos autorizados, agentes registrados, miembros de la familia, empleados de una organización de contribuyentes y empleados a tiempo completo de un contribuyente. Los agentes registrados son personas que han demostrado capacidad en asuntos tributarios y cumplen con los requisitos establecidos por la Administración Tributaria. Los contribuyentes pueden autorizar al representante para que reciba e inspeccione información tributaria confidencial y realice cualesquiera actos en nombre del contribuyente, con respecto a todo tipo de asuntos tributarios específicos, como la firma de acuerdos, autorizaciones u otros documentos.

La responsabilidad del representante en lo que se refiere a presentar a tiempo una declaración precisa y veraz implica que, en caso de que la declaración de impuestos sea falsa o incorrecta, se puede sancionar al representante. Los distintos países han resuelto este problema de distintas formas.

En Canadá, las sanciones a terceras personas entraron en vigor en junio del 2000, y están dirigidas a quienes aconsejan a otros que presenten sus declaraciones basándose en información falsa o engañosa (como por ejemplo, los promotores de refugios tributarios fraudulentos), o que hacen la vista gorda ante información falsa proporcionada por sus clientes para fines tributarios (preparadores de declaraciones de impuestos).

En Brasil, los contadores, conjuntamente con los contribuyentes, son responsables de cualquier falsificación de documentación o irregularidad contable cometida con el propósito de defraudar los impuestos. En este caso, sin perjuicio de cualquier acción penal, el profesional puede ser declarado inepto para la certificación de documentos sujetos a fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

En los Países Bajos, un arma que tiene la Administración Tributaria para excluir a este tipo de representantes, es su capacidad para negarse formalmente a aceptar a una persona como representante de sus clientes por un determinado período de tiempo. El representante debe haberse comportado mal en varias ocasiones y debe estar claro que no es apto para realizar el trabajo. Si el representante está en desacuerdo, siempre puede recurrir a un tribunal. Naturalmente, como se trata de una medida para sancionar al representante, el contribuyente puede escoger otro representante: él todavía tiene derecho a ser representado.

1.3.1.2.6. *Derechos y obligaciones en las relaciones internacionales*

En general, los derechos y obligaciones en las relaciones internacionales están sujetos a los mismos principios que las relaciones fiscales nacionales. Sin embargo, los gobiernos nacionales no siempre podrán hacer valer estos derechos, aunque las obligaciones sigan existiendo. Por lo tanto, se deberá crear una obligación separada de proporcionar información en asuntos internacionales e igualmente se deberán firmar acuerdos que reglamenten el intercambio de información con otros países.

Con la globalización de la economía, el intercambio de información y la cooperación administrativa entre los Estados desempeñan un papel cada vez más esencial en la lucha contra el fraude fiscal. Es importante que se firmen acuerdos que aseguren el intercambio de información automático y espontáneo entre los países, en las áreas en las que hay reciprocidad. En el Capítulo 5, apartado 2, (Intercambio de información y cooperación mutua internacional) se tratará más a fondo la necesidad de acuerdos fiscales.

1.3.2. Cultura

La cultura de un país es una condición sobre la que una Administración Tributaria no puede influir, o puede influir solamente de forma muy limitada. Tal como lo ha

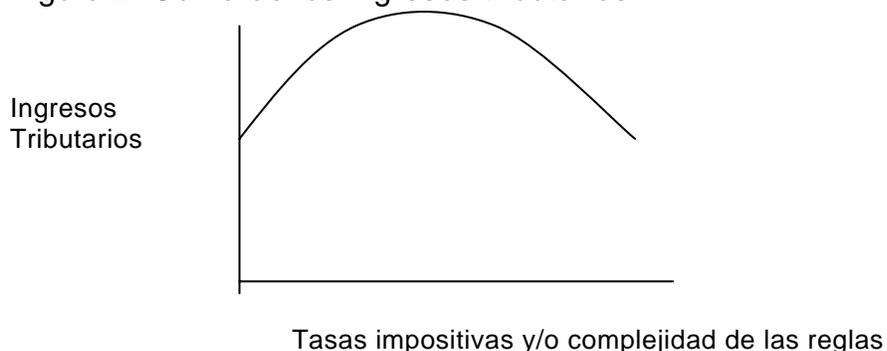
demostrado Hofstede⁵, la cultura difiere de un país a otro. Hofstede utiliza cuatro criterios (distancia hacia el poder, individualista frente a colectivista, masculinidad frente a feminidad, y evitación de la incertidumbre) para destacar las diferencias de cultura entre los países. Es necesario entender cuál de estos criterios prevalece para identificar una misión adecuada y la consecuente estrategia de tratamiento que encaje dentro de la cultura de un país.

Aparte de los aspectos culturales, el comportamiento de los contribuyentes está determinado por una multitud de otras consideraciones. Estas consideraciones constituyen la base para formular la estrategia de tratamiento más adecuada en cada caso:

- consideraciones económicas: el contribuyente compensa sus costos (impuestos) con los beneficios proporcionados por el Gobierno (beneficios sociales y tareas de las que se encarga);
- consideraciones legales: el contribuyente tiende a hacer uso del margen de interpretación que ofrecen las leyes tributarias. Además, procurará mantener sus obligaciones tributarias tan bajas como sea posible, aprovechando cualquier rendija en las leyes;
- consideraciones administrativas/organizativas: el mantenimiento de libros y registros razonables para fines tributarios (además de los necesarios para la práctica comercial) implica gastos adicionales;
- consideraciones sociales: en un país puede existir un alto grado de cumplimiento, mientras que en otro país la elusión y evasión tributarias son un deporte nacional; y
- finalmente, los elementos del propio sistema tributario, tales como la complejidad de las reglas y la cuantía de las tasas, pueden influir en la voluntad de cumplir con las leyes tributarias.

Se supone que las tasas de impuestos tienen un nivel óptimo. Los incrementos adicionales de las tasas a niveles por encima de dicho nivel óptimo, finalmente traerían como resultado, en general, ingresos tributarios inferiores. De acuerdo con esta teoría, la carga tributaria se comporta como la curva Laffer. Existen suposiciones similares con respecto a la complejidad del reglamento.

Figura 2: Curva de los ingresos tributarios



⁵ Véase la publicación del CIAT *Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*, julio de 2000, p. 212.

1.3.3. Estructura y características de la Administración Tributaria

La estructura y características de la Administración Tributaria son, en principio, hechos inalterables, como lo son las leyes. Los cambios en la estructura pueden ser dictados por las circunstancias del contexto, o por fuerzas internas. La estructura y las características deben ser acordes con la misión y las estrategias de tratamiento, de modo que la organización opere eficaz y eficientemente. El punto de partida puede ser: una estrategia de tratamiento enfocada en el contribuyente, la especialización en cierto tipo de impuesto o la forma en que se combaten el fraude y la evasión fiscal. Estos enfoques traen como resultado, respectivamente, una estructura organizacional orientada hacia los clientes u orientada hacia grupos meta, una organización basada en los diversos tipos de impuestos, o una organización dirigida hacia diversas formas de ejecución de la ley.

Una de las características es la forma en que es administrada la organización. A nivel operacional, la estrategia de tratamiento debe traducirse en objetivos que habrán de incorporarse en los planes anuales. El grado en que se logran estos objetivos es monitoreado (entre otras cosas) por medio de informes periódicos. El Capítulo 5 del *Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias* publicado por el CIAT, analiza extensamente la aplicación de instrumentos para medir desempeños, como el Balanced Scorecard, factores críticos de éxito e indicadores de desempeño.

Los siguientes factores son esenciales para el buen funcionamiento de una Administración Tributaria:

- una Administración Tributaria debe estar exenta de influencias políticas en sus actividades diarias;
- una Administración Tributaria debe ser una organización estable, totalmente íntegra y exenta de corrupción. Para prevenir la corrupción, se requiere un buen nivel de remuneración y no se debe permitir que los funcionarios de la Administración Tributaria tengan clientes privados;
- una Administración Tributaria debe ser una agencia gubernamental; y parte de las actividades pueden ser privatizadas o tercerizadas solamente bajo condiciones de seguridad.

1.3.4. Desarrollos

El mundo cambia rápidamente. El Gobierno como organizador de la sociedad, y la Administración Tributaria como parte de ese Gobierno, deben adaptarse para hacer frente a nuevas exigencias.

1.3.4.1. Globalización e internacionalización

La globalización e internacionalización influyen en la capacidad de recaudar impuestos y auditar a los contribuyentes, así como en las posibilidades de arbitraje.

Las empresas que operan internacionalmente ya no consideran las fronteras nacionales como un impedimento para sus actividades. Para poder establecer un sistema tributario justo a escala nacional, las autoridades tributarias han de tener acceso a todos los datos que pueden ser pertinentes, incluso a los que se encuentren en el extranjero. Por lo tanto, las autoridades tributarias deben intensificar su intercambio internacional de información y han de aumentar la colaboración y cooperación en el ámbito de la auditoría tributaria.

Se puede recurrir a diversas formas de intercambio de datos internacionales cuando la información que se puede obtener en el propio país es insuficiente. El intercambio de información debe basarse en convenios bilaterales, interregionales o multilaterales que contengan acuerdos respecto al intercambio de información. Existe la posibilidad de intercambio automático de información, intercambio espontáneo e intercambio a solicitud. Otra posibilidad es la de brindar asistencia personal. Esto significa que el funcionario tributario de un país puede estar presente, a solicitud, durante una investigación en otro país.

Aparte del intercambio de información antes mencionado, existe la posibilidad de realizar auditorías fiscales simultáneas. Las auditorías fiscales simultáneas se basan en un acuerdo entre Estados para investigar simultáneamente los asuntos fiscales de un contribuyente o un grupo de contribuyentes con respecto a un período de tiempo acordado.

En los Capítulos 4 y 5 se presentará una descripción más detallada del intercambio de información y de la cooperación internacional.

Otro aspecto de la globalización e internacionalización es que podría ser necesario cambiar las bases de la tributación o modificar los tratados tributarios debido al cambio de los flujos de comercio, capital y producción que pasan de ámbito nacional al internacional, así como a la aparición de los refugios tributarios. Las empresas que sacan partido de estas tendencias, con frecuencia son las grandes empresas internacionales o multinacionales. La posibilidad de decidir en qué país operarán les convierte en actores sumamente importantes, pues la decisión de tener o no un establecimiento en un país, o de reubicar un establecimiento tiene un gran impacto en la economía y las oportunidades de empleo de dicho país. Los representantes de la Administración Tributaria deben tener la formación y experiencia necesarios para dirigir a un equipo de auditoría multidisciplinario y han de ser capaces de defender la posición y los intereses de la Administración Tributaria. A medida que aumenta el volumen de tales actividades, las Administraciones Tributarias establecen organizaciones de auditoría separadas para atender a las grandes empresas, usando enfoques de equipos de auditoría, con asistencia de áreas de auditoría especializadas (asuntos internacionales, elusión, evaluadores, especialistas informáticos, etc.).

1.3.4.2. Digitalización e informatización

La digitalización (que se refiere al software y al contenido) y la informatización (que

se refiere al hardware) son dos otras tendencias que surgieron durante la década pasada. Con frecuencia se ha planteado la pregunta respecto a las consecuencias que podría tener el comercio electrónico para la tributación.

Sólo se podrá dar una respuesta cuando se hayan cristalizado estas tendencias y quede claro qué efectos tendrá el comercio electrónico sobre las posibilidades de aplicar impuestos. Sin embargo, en este momento ya está claro que se está poniendo en duda en un contexto tributario, el concepto fundamental de “establecimiento permanente”.

La digitalización también incluye el creciente uso de equipo informático para fines contables. En consecuencia, está cambiando la forma en que se procesan y se utilizan los datos, documentos, sistemas contables y la información resultante tanto administrativa como gerencial, lo cual exige un enfoque distinto de dichos aspectos por parte de las Administraciones Tributarias. En la práctica ya se ha planteado la pregunta de si un disquete que contiene la contabilidad de una compañía forma parte de los ‘libros y registros’ que deben entregarse para cumplir con las obligaciones de proporcionar información.

En muchos países, dicha pregunta ha dado lugar a una modificación de la ley: el concepto de ‘libros y registros’ ahora se ha ampliado para incluir también el concepto de ‘soportes de datos’.

El uso intensivo de los recursos de la tecnología informática para respaldar el suministro de información a través de declaraciones electrónicas ofrece grandes oportunidades para mejorar el desempeño de las Administraciones Tributarias. El proceso se puede organizar de forma más eficiente (pues el equipo informático puede hacer gran parte del trabajo) y más eficaz. Los formularios electrónicos ofrecen gran flexibilidad y permiten solicitar asistencia en función del contexto y los recursos de búsqueda, con lo cual aumenta significativamente la calidad de la información disponible. Además, la eliminación de la necesidad de transcribir formularios, que anteriormente eran presentados en formato impreso, hace aún más fácil para las autoridades ser fieles a la información que facilita el contribuyente. El porcentaje de contribuyentes que aprovecha esta posibilidad varía de un país a otro.

En este momento, Brasil es el país con los mejores resultados en este ámbito; en 2002, el 100% de las declaraciones de personas jurídicas, y el 99% de las declaraciones de personas naturales fueron presentadas por vía electrónica. Por otra parte, cabe añadir que para las personas jurídicas es obligatorio presentar sus declaraciones por vía electrónica.

El impacto de fenómenos como la globalización, la internacionalización, la digitalización y el comercio electrónico se analiza con frecuencia en conferencias internacionales de las Administraciones Tributarias. Sin embargo, los retos importantes que se tienen que resolver varían de un país a otro:

- implantación de un archivo de contribuyentes fiable y actualizado;

- implantación de una base de datos con verificaciones cruzadas fiables;
- mejoramiento de la tasa de cumplimiento voluntario con las obligaciones tributarias;
- una recaudación más eficiente por medio de medidas ejecutorias;
- implantación de una carrera administrativa que garantice la capacitación, independencia e integridad del personal.

Conjuntamente con los retos, existe también una tremenda oportunidad para que las Administraciones Tributarias aumenten su eficiencia y efectividad. La digitalización influye de muchas formas en las relaciones con los contribuyentes. La comunicación implica la prestación de servicios (suministro de información), así como el procesamiento digital de las declaraciones (tributarias) a nivel interno. La transición hacia la 'e-Administración Tributaria' cambiará de manera profunda el tipo de empleados requeridos: gran parte del trabajo de oficina está siendo asumido por el equipo informático. Las declaraciones digitales también ofrecen mayores oportunidades para mejorar e intensificar la selección de las declaraciones a ser auditadas, así como para mejorar la efectividad y eficiencia de los procesos de verificación y auditoría.

1.3.4.3. Otras tendencias

En lo que se refiere a las demás tendencias actuales, no siempre es posible prever inmediatamente sus consecuencias para la tributación.

Hoy en día, y de acuerdo con los modelos económicos prevalecientes, existe una tendencia de reducción del control gubernamental sobre el mercado. A medida que desaparezcan o se debiliten los mecanismos de control de los que se valían en el pasado las Administraciones Tributarias, habrá que investigar si son necesarias medidas de compensación.

El creciente individualismo ha contribuido a que las Administraciones Tributarias se reestructuren a sí mismas como organizaciones orientadas hacia el cliente, capaces de personalizar sus procedimientos.

Las cuestiones globales pueden afectar al funcionamiento de las Administraciones Tributarias. En todo el mundo, el medio ambiente se ha convertido en un tema importante. Ello puede tener consecuencias para la Administración Tributaria en muchos ámbitos. La prohibición de la producción y comercialización de ciertos bienes como una medida para proteger el medio ambiente, puede dar lugar a comportamientos fraudulentos con respecto a la legislación medioambiental, y así potencialmente con respecto a la legislación fiscal.

También las tendencias poblacionales demográficas y culturales pueden provocar cambios. Un ejemplo de lo anterior lo son las tendencias de creciente criminalidad, que a su vez constituyen una incitación hacia el lavado de dinero. Aunque no es en primer lugar un delito fiscal, el lavado de dinero hace aún más importante el crecimiento de la economía informal o el circuito negro.

1.3.5. Gestión de Recursos Humanos (GRH)

Además de la estructura organizacional de la Administración Tributaria, el número de empleados y su nivel de capacitación y educación forman parte del contexto actual. La integridad es importante para el funcionamiento efectivo y eficiente de la organización. La definición de lo que abarca la integridad se ve influida en parte por la cultura de un país y el efecto de la política en el proceso de ejecución de la ley. El Capítulo 2 tratará con más detalle los aspectos de GRH.

1.3.6. Otros factores de entorno

Otros factores de entorno importantes son el tamaño geográfico de un país, el tamaño de su economía y su influencia en los países vecinos y otros socios comerciales, la medida en que es accesible y tiene acceso a otros mercados, las políticas tributarias competitivas de sus principales socios comerciales, la naturaleza de su economía (por ejemplo, agrícola o rica en recursos naturales frente a altamente industrializada; dependiente de importaciones al consumo frente a exportador), el grado de control de su economía frente a dependiente de capital de inversiones extranjeras, la política en materia de inversiones extranjeras, el sistema político de adopción equilibrada de medidas sociales a través del sistema tributario frente a uno de mercado abierto, y sus propias costumbres y prácticas. En resumen, se trata de parámetros no-fiscales que afectan a todas las actividades en un país y que la Administración Tributaria debe tener en cuenta al formular estrategias de tratamiento.

Por ejemplo, en una economía de exportación la adopción de un modelo de impuesto al valor añadido de múltiples etapas puede ofrecer ventajas en comparación con otros tipos de impuesto sobre las ventas de consumo. Un impuesto de múltiples etapas con un mecanismo de restitución de los impuestos de insumos permite exportar productos con una tasa de impuestos del 0%, aumentando así la competitividad de los productos nacionales en el mercado internacional.

1.4. Estrategia de tratamiento y objetivos

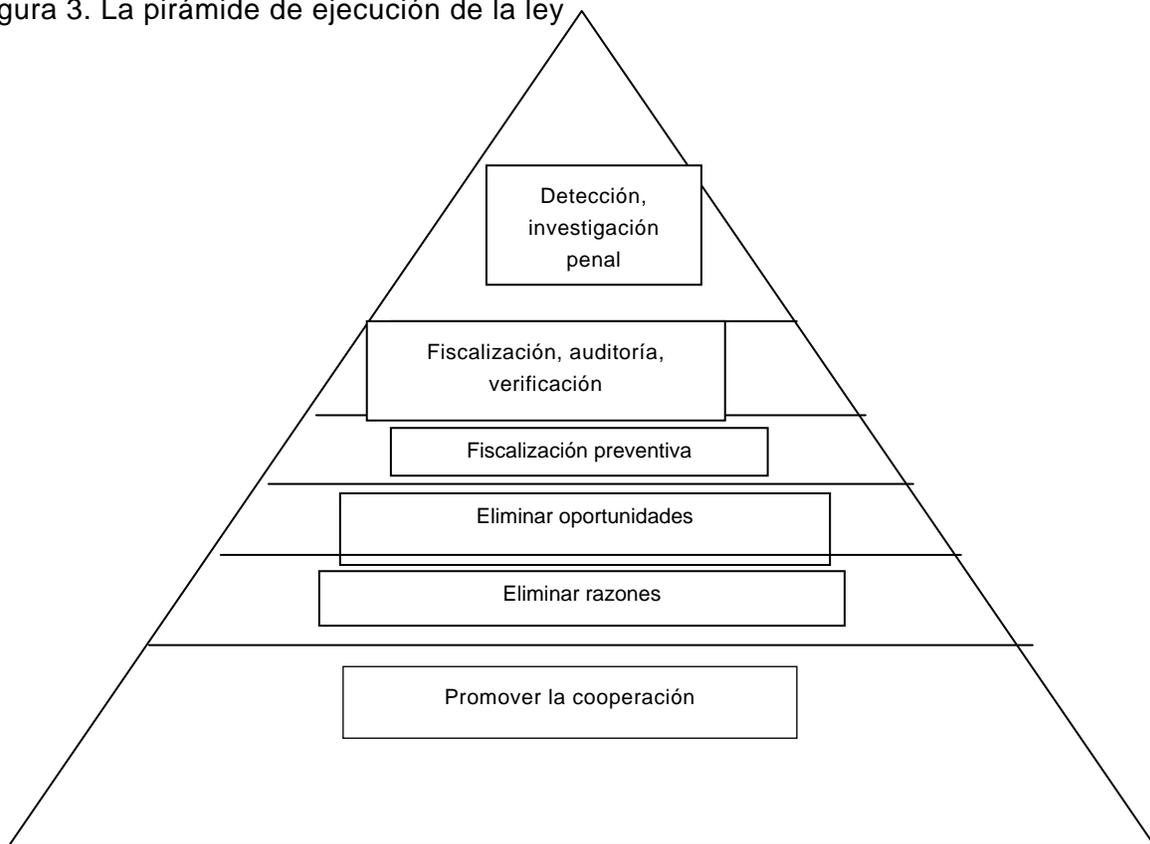
En la misión de una Administración Tributaria, se define claramente la tarea central de ésta y se describe lo que debe hacer. La estrategia de tratamiento debe ser apropiada para el contexto dentro del cual se implantará. Asimismo, la estrategia de tratamiento y los objetivos a alcanzar deben ser consecuentes con las misiones que han sido formuladas.

1.4.1. Estrategias de tratamiento

La figura 3 muestra la posición del concepto de estrategia de tratamiento dentro de un triángulo, la llamada pirámide de ejecución de la ley. En esta pirámide se pueden

posicionar todas las formas de atención dirigidas al contribuyente. En la base se encuentran las formas de atención que tienen más bien la naturaleza de servicios o medidas preventivas para facilitar el cumplimiento a los contribuyentes. Estas actividades están dirigidas a todos los contribuyentes. Más arriba en la pirámide, las formas de atención se convierten cada vez más en medidas ejecutorias. El número de contribuyentes a ser sometidos a estas formas de atención más intensas será menor, por cuanto un número de contribuyentes cumplirá voluntariamente sin o con tratamiento limitado. Asimismo, los recursos disponibles deben ser distribuidos entre las diversas formas de tratamiento de la manera más efectiva y eficiente. Una estrategia de tratamiento puede incluir algunas o todas las formas siguientes de ejecución de la ley, que van desde servicios hasta investigaciones y enjuiciamientos por fraude.

Figura 3. La pirámide de ejecución de la ley



Las dos estrategias de tratamiento en la parte inferior del triángulo tienen un fuerte carácter de prestación de servicios y su objeto es influir en el comportamiento de los contribuyentes eliminando las causas emanantes de la propia Administración Tributaria. Estas estrategias son fundamentales para cualquier Administración Tributaria. Su importancia en relación con las medidas de carácter más ejecutorio variará en función del contexto de cada país (es decir, la legislación, el nivel de educación, la relación del público con su Gobierno, la declaración de misión/filosofía de la Administración Tributaria, etc.).

1.4.1.1. Brindar asistencia a los contribuyentes

La legislación tributaria es casi invariablemente considerada compleja y con frecuencia, éste es, en efecto, el caso. Por consiguiente, cuando los contribuyentes tienen contacto con la Administración Tributaria, es posible que no se sientan seguros sobre la correcta interpretación de la ley. Estos contribuyentes pueden cometer errores no intencionados en sus declaraciones de impuestos, mayormente debido a la ignorancia. Al brindar asistencia específica a diversos tipos de contribuyentes (mediante servicios en Internet, folletos, anuncios de televisión, teléfonos de asistencia (gratuitos), facilitación activa de información a nuevas empresas, asistencia directa en la preparación de los formularios, y todo tipo información por escrito, desde folletos detallados sobre asuntos fiscales complejos dirigidos a profesionales fiscales, hasta folletos informativos simplificados para las pequeñas empresas, etc.) se pueden evitar errores innecesarios en la declaración.

Reducción de las inconveniencias para los contribuyentes

¿Qué deseamos que piensen los contribuyentes sobre el desempeño de la Administración Tributaria?

Como muchas otras Administraciones Tributarias, el Servicio de Impuestos Internos de Chile ha acometido un análisis de sus procedimientos tributarios, con miras a mejorar la impresión que tienen los contribuyentes del servicio. El trabajo realizado en este proceso de cambio claramente identifica tres aspectos necesarios para mejorar la calidad del servicio y así promover una nueva cultura en la Administración Tributaria y lograr una nueva imagen entre los contribuyentes. Se trata de los siguientes aspectos:

- información recibida por los contribuyentes en el transcurso de los procedimientos relacionados con los impuestos;
- tratamiento mostrado por el SII hacia los contribuyentes durante el proceso; y
- costos incurridos por el tiempo y recursos invertidos en el proceso, tanto por parte del contribuyente como del Servicio.

Información (transparencia)

Los contribuyentes desean, necesitan y tienen derecho a saber en qué consisten los procedimientos tributarios manejados por el Servicio de Impuestos Internos, cuánto tiempo requieren y cuáles son las consecuencias potenciales. Igualmente, los contribuyentes desean y tienen derecho a saber cuáles son sus derechos en el proceso y qué procedimientos están disponibles para presentar información o ejercitar sus derechos.

Si no se cumplen estos aspectos, los contribuyentes percibirán que el proceso no es transparente y por consiguiente, se considerarán en una posición más débil. También probablemente piensen que el proceso de fiscalización los sanciona antes de permitirles demostrar su comportamiento

real.

El logro de esta meta implicará la implantación consistente de la política de transparencia impuesta por el Gobierno actual, que ha recalcado la necesidad de proporcionar a los contribuyentes toda la información relacionada con las reglas, procedimientos y jurisprudencia tributarios del Gobierno a fin de facilitar su deber de cumplir con las obligaciones tributarias.

Trato justo, equitativo y respetuoso

La ejecución debe ser eficaz a la hora de detectar las irregularidades fiscales a la vez que consecuente con el modelo de sistema tributario prevaleciente en Chile, que se basa en el principio de la buena fe y en el cálculo de los impuestos por los contribuyentes. A tal respecto, los procedimientos gubernamentales deben ser apropiados para los objetivos pretendidos, así como estandarizados y uniformes para garantizar un trato justo y equitativo con niveles adecuados de calidad al aplicar los procedimientos.

Bajo costo de ejecución de la ley (eficiencia):

Los procedimientos de inspección gubernamentales deben minimizar los costos potenciales para el contribuyente. La cantidad de tiempo requerida para cumplir con las obligaciones tributarias debe ser lo más breve posible, a fin de minimizar cualquier inconveniencia para los contribuyentes y su actividad de negocio. Los procedimientos deben simplificarse para hacerlos más comprensibles a los contribuyentes a fin de minimizar su necesidad de asesoría en los procedimientos de inspección y en la tramitación de reclamaciones.

Para ayudar a los contribuyentes a fin de facilitarles el cumplimiento con sus obligaciones, existen varios servicios de información y ayuda. Incluso es posible preparar las declaraciones de impuestos a aquellas personas que lo soliciten. Existen los siguientes servicios:

Servicios de información:

- servicios prestados masivamente, sin solicitud previa
 - sesiones de información o clínicas tributarias;
 - publicidad en los medios de comunicación masivos;
 - publicación de folletos explicativos;
 - edición de manuales sobre los principales impuestos; y
 - cartas de información
- servicios prestados sobre una base individual:
 - información general sobre tributación proporcionada por teléfono; y
 - servicios de consulta para dar seguimiento a los procesos de devolución de impuestos.

Ayuda con las declaraciones de impuestos:

- formularios simplificados del impuesto sobre la renta;
- Programa de Enseñanza de Impuestos y programas para nuevos inversionistas y empresarios inmigrantes (Canadá);
- programas informatizados de ayuda (también a través de Internet);
- preparación de los formularios tributarios;
- envío de datos tributarios a cada contribuyente para ayudarlo a completar la declaración de impuestos.

Servicios electrónicos:

- ejecución de sanciones administrativas;
- programas informatizados fáciles para el usuario;
- presentación de declaraciones de impuestos.

1.4.1.2. Promover la cooperación y una actitud positiva, y eliminar las razones y oportunidades de incumplimiento

A pesar de que la información general esté disponible, un número de contribuyentes tendrá que tratar directamente con la Administración Tributaria: desde un problema específico de una pequeña empresa hasta un asunto complejo de una multinacional con una transacción aún no o no debidamente cubierta mediante las políticas y procedimientos actuales. Un primer nivel, muy bajo, de control o ejecución de la ley también conllevará alguna interacción con los contribuyentes.

No se puede dejar de enfatizar la responsabilidad de la gerencia superior de garantizar que dichos contactos entre los funcionarios y contribuyentes sean tan profesionales y corteses como sea posible, a fin de promover la cooperación actual y futura así como la actitud positiva del público.

Las demoras indebidas y la brusquedad al responder al teléfono o las cartas, las largas filas de espera en los mostradores de servicio, el abuso de poderes y las decisiones arbitrarias, etc., solamente pueden generar una falta de respeto mutuo, resentimiento y comportamiento negativo hacia la Administración Tributaria, errores y omisiones intencionados en las declaraciones de impuestos, y la pérdida de una oportunidad para promover el cumplimiento voluntario al más bajo nivel de intervención. En consecuencia, finalmente se necesitarán mayores recursos de auditoría (mayores costos) para lograr el mismo fin, en un ambiente de mayor confrontación.

Las dos estrategias de tratamiento ubicadas en la parte inferior del triángulo tienen el carácter de prestación de servicios y su objeto es influir en el comportamiento de los contribuyentes eliminando las experiencias negativas provocadas por el comportamiento de la propia Administración Tributaria.

Prevenir inconveniencias para el contribuyente o normas de servicio: compromiso con la asistencia al contribuyente

En muchos países existen formas de asistencia al contribuyente. Los tipos de asistencia están directamente relacionados con dos importantes tendencias: la importancia en rápido aumento del uso de Internet y el uso de instituciones financieras. Estas dos significativas tendencias conllevarán una despersonalización de los contactos entre los empleados de la Administración Tributaria y los contribuyentes.

En el área de asistencia al contribuyente, se deben desarrollar normas claras, específicas y mensurables para los diversos procedimientos que los contribuyentes realizan con mayor frecuencia en la Administración Tributaria, considerando aspectos como el tiempo requerido para cada procedimiento, el tiempo que el contribuyente debe esperar antes de ser atendido, el número de visitas requeridas para resolver el problema o manejar el procedimiento, etc. Hay varios métodos para medir la calidad de los servicios prestados. Un método más bien mecánico es el uso de indicadores de calidad. Otro, más dinámico, es el uso de cuestionarios para evaluar la opinión de los contribuyentes sobre los servicios que les presta la Administración Tributaria.

Entre los indicadores de calidad utilizados para evaluar los servicios prestados destacan los siguientes:

- número de ciudadanos asistidos por los servicios telefónicos;
- número de servicios prestados a través de Internet;
- tiempo promedio para la devolución de impuestos;
- tiempo promedio de respuesta a cartas;
- tiempo promedio para la decisión sobre recursos;
- ninguna llamada telefónica sin seguimiento; y
- promoción del uso de nombres de familia en la correspondencia administrativa.

1.4.1.3. Ejecución preventiva de la ley

Otro enfoque más orientado a la verificación y la auditoría, es la estrategia preventiva. Para una exitosa implantación de esta estrategia, es importante la transparencia. El objetivo consiste en dejarle claro al contribuyente, antes de que rellene su formulario de declaración de impuestos, que, como mínimo, una o más partes del formulario serán sometidas a un detenido examen. Al mismo tiempo, se hace saber al contribuyente que la Administración Tributaria posee contrainformación para dicha comprobación. El efecto máximo, es decir, que el mayor número de contribuyentes presente declaraciones correctas, se logra mediante la transparencia: los contribuyentes saben qué parte de su declaración será examinada en cualquier caso, y que hay información pertinente disponible para poder comprobar las declaraciones.

Un ejemplo de una acción preventiva es realizar observaciones *in situ* en las empresas con el fin de registrar las operaciones y desarrollos actuales. Ello puede incluir registrar el número de personas que trabajan en un local comercial, las existencias, verificar si el diario de caja se mantiene al día, etc. La información

recopilada se usará en primer lugar para seleccionar las declaraciones de impuestos que merecen mayor atención. El objetivo es que el contribuyente, sabiendo que la Administración Tributaria posee información pertinente sobre las actividades imponibles, presente una declaración de impuestos correcta. En esa perspectiva, se trata de una acción preventiva, aun cuando también puede considerarse como una actividad preparatoria.

Para las personas naturales, las medidas preventivas incluyen anunciarles que se va a prestar atención adicional a uno o más rubros de sus declaraciones de impuestos.

Existen diferentes enfoques que se pueden aplicar a la hora de asistir al contribuyente.

Los contribuyentes saben que la Administración Tributaria almacena muchos datos que le han sido proporcionados por terceras personas. Esto, en sí, influye sobre la declaración que se presenta. Además, es bien sabido que la declaración será sometida a verificación cruzada en un equipo informático con datos que la Administración Tributaria tiene a su disposición.

En España, la Administración Tributaria no sólo utiliza los datos para la verificación cruzada. A solicitud de los contribuyentes, los datos de que dispone la Administración Tributaria son enviados a las personas para facilitarles la preparación de las declaraciones y evitar cualquier posible error en las mismas. Se trata de una iniciativa orientada al contribuyente individual. Muchos otros países, como por ejemplo los Países Bajos, no proporcionan información disponible a los contribuyentes, porque no están seguros si dichos datos son completos.

En Canadá, una iniciativa muy eficaz y de bajo costo es recopilar errores y omisiones frecuentes cometidos por un determinado grupo de individuos o sectores (por ejemplo, los farmacéuticos que omiten dar cuenta de “rebajas por volumen” proporcionadas por fabricantes de medicamentos), e informarles mediante una inserción en la correspondencia o usando a sus asociaciones para que revisen las declaraciones previamente presentadas a fin de realizar posibles ajustes. Los resultados respecto al cumplimiento han sido bastante positivos.

Después de discutir las estrategias de prestación de servicios y preventivas, ahora se presentarán las estrategias fiscalizadoras. Se pueden distinguir tres posibilidades: validación, verificación y auditoría. En principio, no resulta eficaz examinar con exactitud todos los rubros en una declaración de impuestos. Por lo tanto, se debe hacer una distinción entre (partes de) declaraciones que deben y que no deben examinarse. La distinción se hace en base a criterios de selección.

Para aplicar con éxito los criterios de selección, es preciso desarrollar un método de selección. Los criterios relevantes deben ser claros y deben poder usarse en la detección e investigaciones penales. El proceso de selección debe separar las declaraciones que no requieren mayor atención de las que deben ser verificadas y

las que deben ser sometidas a una auditoría. Algunos criterios sencillos son: el tiempo transcurrido desde una verificación previa de auditoría, la industria en la que opera el contribuyente, etc. Los criterios más sofisticados para partes muy específicas de una declaración de impuestos, exigen sistemas y métodos de selección más avanzados.

Un aspecto que nunca se debe olvidar es que, si se organizan bien, la validación y la verificación son mucho más baratas que la auditoría. Por lo tanto, desde el punto de vista de la eficiencia es importante mejorar continuamente el proceso de validación.

Por ejemplo, la Administración Tributaria brasileña realiza periódicamente revisiones sumarias de las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por personas naturales y jurídicas, incluidos algunos aspectos específicos. Este procedimiento permite analizar rápida y electrónicamente rubros específicos en las declaraciones de un gran grupo de contribuyentes. Aquellos que encajan dentro de los parámetros definidos para el procedimiento de verificación son retenidos para un análisis individual.

El principal objetivo de esta validación es garantizar que las autoridades tributarias hagan sentir su presencia entre el mayor número posible de personas imposables, mediante un procedimiento masivo que aumente la posibilidad de detectar aquellos contribuyentes que no estén cumpliendo con el reglamento tributario.

La política de verificación y auditoría no se tratará a fondo en este momento, sino que se describirá con mayor detalle más adelante en este manual. Debido a la clara distinción que en él se establece entre acción administrativa y ejecución penal, este manual se abstiene de discutir más a fondo la detección e investigación de los delitos penales, es decir, el enfoque penal.

1.4.2. Objetivos

Las estrategias de tratamiento determinan la combinación de actividades que se van a realizar, y los objetivos se fijan para orientar las actividades e indicar su grado de intensidad. Los objetivos son formulados a nivel estratégico y luego traducidos a nivel operacional.

A nivel estratégico se pueden definir muchos objetivos, como se puede ver en las declaraciones de misión de las Administraciones Tributarias de varios países. Algunos ejemplos de dichos objetivos, que pueden ser combinados en una sola declaración de misión, son⁶:

- optimizar los ingresos tributarios correctos;

⁶ Véase la publicación del CIAT *Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*.

- combatir el fraude;
- aumentar la eficacia y eficiencia;
- actuar de forma concurrente;
- promover la igualdad ante la ley;
- aumentar la calidad de las leyes y reglamentos;
- tratar a los contribuyentes respetuosamente;
- aprovechar y desarrollar las habilidades de los empleados.

Un aspecto inseparable de los objetivos es la rendición de cuentas sobre las actividades que se han llevado a cabo para lograr estos objetivos. Los objetivos deben cumplir cinco condiciones, cuyas iniciales forman la palabra **SMART** según las siglas en inglés. Los objetivos deben ser:

1. **S**pecific (específicos);
2. **M**easurable (mensurables);
3. **A**mbitious (ambiciosos);
4. **R**ealistic (realistas); y
5. **T**imely (oportunos).

En cualquier caso se deben cumplir estas condiciones SMART al traducir los objetivos estratégicos en objetivos operacionales. Pueden formularse en términos de números, cantidades, porcentajes (particularmente en el caso de objetivos respecto a insumos y resultados), o en términos de efectos del comportamiento (el resultado) o metas logísticas (capacidad de procesamiento). En todos estos casos, se deben formular las metas y normas.

Los objetivos también tienen una función de comunicación, tanto hacia los empleados como hacia las otras partes interesadas de la organización (por ejemplo los contribuyentes, los políticos, los asesores, etc.), pues explican a los empleados lo que la organización desea lograr y, particularmente si los objetivos se traducen al nivel de los empleados individuales, cuál es su propia contribución para lograr estos objetivos. A las otras partes interesadas, también les indican lo que la organización aspira lograr.

El informar respecto al progreso logrado en la consecución de los objetivos proporciona valiosa información sobre la forma en que se está ejecutando el proceso, así como respecto a la suficiencia de la estrategia de tratamiento seleccionada. Esta información puede entonces ser usada para adaptar la propia estrategia de tratamiento o los objetivos. A través de esta retroalimentación se crea un sistema dinámico en el que se aclaran las relaciones entre la estrategia seleccionada y el objetivo formulado. Hay disponible un número de instrumentos para realizar ajustes a los procesos o a la organización. Éstos se presentan en el siguiente apartado.

1.5. Instrumentos

En el modelo analítico, los instrumentos son los elementos que vinculan las estrategias de tratamiento con los objetivos a alcanzar. Estos instrumentos pueden clasificarse en tres grupos. El primer grupo corresponde al ciclo de planificación y control. El segundo grupo incluye los instrumentos para desarrollar la organización, estructurar los procesos, proporcionar apoyo de TIC y GRH, mientras que el último grupo se refiere a la política de verificación y auditoría.

1.5.1. El ciclo de planificación y control

Como se señaló anteriormente, los objetivos estratégicos se formulan teniendo en cuenta el contexto y las estrategias de tratamiento que son posibles. A continuación, los objetivos estratégicos son traducidos en metas. Finalmente, estas metas operacionales constituyen la base de planes de acción y programas anuales. En este proceso de traducción en planes anuales y planes de acción, se utilizan estándares y metas en relación con cada uno de los objetivos. Se debe reconocer que dadas las limitaciones con respecto a la capacidad y/o los recursos, la decisión de hacer algo implica que habrá que dejar otras cosas de lado.

Existe más de un modelo de planificación. A continuación se presentan los modelos de Brasil y España.

La Administración Tributaria brasileña dispone de criterios y directrices técnicas y objetivas para la selección de contribuyentes a ser verificados o auditados, con el fin de aumentar el grado de riesgo para los contribuyentes incumplidores y así, indirectamente, aumentar la recaudación tributaria. El Plan de Trabajo preparado de acuerdo con estos criterios es sometido a evaluaciones periódicas, tanto cualitativas como cuantitativas, con respecto a su cumplimiento; estas evaluaciones se realizan en todas las Administraciones Tributarias regionales. Entre las directrices importantes del Plan de Trabajo, que se están repitiendo gracias a los resultados positivos obtenidos, se incluyen: intensificar la fiscalización de empresas grandes y medianas y llevar a cabo acciones tributarias con respecto a los contribuyentes e impuestos en el ámbito financiero que sean consistentes con los estudios sobre los sectores económicos realizados de forma centralizada.

La AEAT de España dispone de un instrumento básico de planificación, el Plan Anual de Objetivos, que es una expresión básica y cuantificada de los resultados que se propone lograr la organización durante el año. Éstos se clasifican según áreas de actividad, ya sea en el ámbito de asistencia y mejoramiento de la relación con los ciudadanos, o en el control del cumplimiento tributario. En el año 2000, la AEAT añadió un programa especial de calidad a sus herramientas de planificación. El objetivo de este programa era promover procesos adicionales a los relacionados en el Plan Anual de Objetivos. La implantación de estos nuevos procesos es esencial para garantizar la administración integrada, efectiva y

eficiente de la AEAT.

Cada año se actualiza el Programa Director cuatrienal de Control Tributario. El programa tiene en cuenta los siguientes factores: por un lado, el análisis del entorno económico y social donde se lleva a cabo la evasión tributaria y por el otro, la subsiguiente aplicación de un número de principios que han de inspirar la auditoría tributaria. Entre estos principios, cabe mencionar una estrecha colaboración entre las diferentes administraciones, un equilibrio entre los diferentes medios de control, una actuación dinámica y proactiva para garantizar la adaptación continua de los procesos al entorno y una optimización de los recursos materiales y humanos.

La implantación táctica del Programa Director se lleva a cabo sobre una base anual, a través del Plan General de Control Tributario, un instrumento que integra y coordina las acciones de control en las diferentes áreas de la AEAT e incluye los ámbitos de control prioritario en un determinado año.

El análisis de las tendencias recientes puede servir como punto de partida a la hora de formular los objetivos operacionales. Basándose en la situación actual se ha de analizar dónde se encuentran los indicadores significativos o los aspectos relevantes para el control de las organizaciones. Los conocimientos adquiridos a partir de los análisis se utilizan en la (re)formulación de los objetivos. Estos indicadores de desempeño deben cubrir perspectivas diferentes para un mejor monitoreo del desempeño. Con respecto a los ingresos generados mediante el impuesto sobre la renta, es importante entender la(s) fuente(s) de la(s) que emanan los ingresos tributarios, cuándo esos flujos alcanzan volúmenes mínimos o máximos, etc. Por ejemplo, el 80% de los ingresos tributarios se reciben del 20% de los contribuyentes: las grandes empresas; no obstante, esta categoría con frecuencia genera sus ingresos en el ámbito internacional, lo que supone una estrecha relación entre los ingresos imponible y la economía global. Los sectores de recursos (naturales) son particularmente propensos a grandes variaciones. Todo esto confirma la necesidad de adquirir un entendimiento de los diversos tipos de actividades y procesos imponibles.

Otros aspectos importantes tienen que ver con la vulnerabilidad de la organización y de los procesos, es decir, los riesgos. Estos riesgos consisten en riesgos materiales, formales y de discontinuidad. Los poderes y posibilidades legales dados a la Administración Tributaria pueden limitar su capacidad de eliminar riesgos. Finalmente, también se pueden producir riesgos debido a las expectativas de partes interesadas en la Administración Tributaria.

Los objetivos pueden establecerse tanto de forma centralizada como descentralizada. La elección de cualquiera de estos dos enfoques depende de la estructura y la forma en que se organizan las tareas en las oficinas principales. Si los objetivos se fijan de forma descentralizada, la oficina principal tiene sobre todo un papel de coordinación. Estas tareas de coordinación pueden abarcar diversos aspectos, como la pericia técnica, los esfuerzos de capacitación, aspectos

culturales (regionales), etc. Si los objetivos se establecen de forma centralizada, la oficina principal tiene un papel directivo, fijando los parámetros (nacionales) e imponiendo políticas para la estructura de la organización y la realización de los programas.

Para traducir los objetivos en programas anuales y planes de acción, es necesario conocer la capacidad disponible y la capacidad necesaria. La cantidad de capacidad disponible suele estar fuera del control de la Administración Tributaria y es el resultado de decisiones políticas. Los modelos de determinación de la capacidad son, en la mayoría de los casos, instrumentos para asignar la escasa capacidad a las diversas actividades. Para conocer la capacidad necesaria se deben llevar a cabo los siguientes pasos:

- identificar y describir en detalle los procesos de trabajo;
- medir el volumen de los procesos de trabajo;
- establecer estándares de tratamiento para dichos procesos; y
- calcular la capacidad necesaria.

Comparando los resultados de estos cálculos con la capacidad disponible, se evidencian los cuellos de botella. Éstos constituyen la base para hacer opciones y establecer los programas anuales y planes de acción. No obstante, a largo plazo, se puede, en efecto, influir en la capacidad disponible: el objetivo puede ser una Administración Tributaria más pequeña, pero mejor preparada, o se puede elegir entre mucho trabajo manual o una extensa informatización.

La distribución de la capacidad y los recursos se hace a través de los sistemas de presupuestación. Se pueden asignar presupuestos de muchas maneras diferentes. Cualquiera que sea el sistema utilizado, éste funcionará debidamente en la medida en que sea aceptado por sus usuarios. La objetividad en el sistema de presupuestación aumenta su aceptación: la estandarización es una de las formas de mejorar la objetividad. Se pueden estandarizar diferentes aspectos: insumos, resultados o efectos. El presupuesto también se puede establecer como una suma global o a través de una tasa anual fija de incremento del presupuesto del año anterior. Es importante percatarse de que, a medida que los estándares se vinculen a factores más complejos, los costos de control de la organización aumentarán. Sin embargo, estos costos pueden ser más que compensados por la mayor eficiencia y la seguridad de que se van a monitorear los objetivos estratégicos globales. La estandarización no sólo aumenta la aceptación del sistema de asignación, sino que también crea posibilidades para rendir cuentas, por ejemplo, a través de informes periódicos.

El control a través del ciclo de planificación y el sistema de presupuestación se puede lograr mediante cuatro herramientas directivas complementarias, conocidas como palancas de control⁷. Simons describe cómo las organizaciones procuran lograr un equilibrio entre innovación y control, a partir de la estrategia de negocios.

⁷ Robert Simons, *Levers of control* (Harvard Business School Press, 1995)

Para una exitosa implantación, Simons distingue cuatro variables claves que deben ser analizadas, cada una por su propia herramienta (sistema). Su teoría se ilustra mediante un diagrama.

Sistemas de creencias: usados para inducir la búsqueda de nuevas oportunidades y proporcionar dirección	Sistemas de límites: usados para trazar límites para la búsqueda de oportunidades.
<i>Valores esenciales</i>	<i>Riesgos a ser evitados</i>
<i>Incertidumbres estratégicas</i>	<i>Variables de desempeño crítico</i>
<i>(Factores críticos de éxito)</i>	<i>(Factores críticos de éxito)</i>
Sistemas de control interactivos: usados para crear una organización en proceso de aprendizaje y promover la generación de nuevas ideas y estrategias	Sistemas de control diagnósticos: usados para motivar, monitorear y recompensar el logro de ciertos objetivos.

Los cuadros del diagrama más o menos representan lo contrario uno del otro; por ejemplo, el sistema de límites indica las restricciones dentro de las cuales se permite que se realicen los procesos de innovación (en el cuadro opuesto).

Sistema de creencias

Los valores esenciales de la organización se hacen evidentes y son continuamente comunicados. A cada persona dentro de la organización se le señala permanentemente la dirección en la que se buscan y exploran nuevas oportunidades. La comunicación se puede producir de muchas formas diferentes.

Sistema de límites

Las áreas a explorar se delimitan identificando los riesgos que hay que evitar. Asimismo, al restringir claramente las oportunidades se indica la dirección que han de seguir las actividades de los funcionarios y empleados, así como de la organización en su totalidad.

Sistemas de control diagnósticos

Los sistemas de control diagnósticos se usan para motivar a las personas a lograr ciertas metas, así como para monitorear y recompensar el progreso. El monitoreo puede realizarse a través de factores críticos de éxito o indicadores de desempeño, o bien, a través de sistemas de ciclo de control. Mediante la medición, se pueden comparar los logros con el objetivo. Los resultados de los análisis de variación sirven de base para ajustar los objetivos. Estos sistemas operan más bien de forma mecánica y no son muy sensibles a las influencias externas.

Sistemas de control interactivos

Los sistemas de control interactivos se utilizan para crear una 'organización en proceso de aprendizaje' y para promover la generación de nuevas ideas y estrategias. El principal objetivo de estos sistemas es crear mayor conciencia por parte de la organización respecto a su entorno. Las señales externas con respecto a su funcionamiento dan lugar a ajustes en la organización. Estas señales pueden ser recopiladas tanto activa como pasivamente.

1.5.2. Desarrollo organizacional, procesos de estructuración, TI y GRH

Se debe verificar continuamente si la organización todavía está en armonía con las estrategias de tratamiento a implantar y si estas estrategias de tratamiento encajan en el contexto pertinente. El punto de partida de este análisis es la organización existente: ¿Cómo está estructurada la Administración Tributaria? ¿Es una organización orientada al cliente, a la ley tributaria o a procesos? ¿Se enfatizan más bien los empleos o las habilidades en los empleados? ¿Cómo se dirige y administra la organización?

La sociedad cambia continuamente, y a un ritmo acelerado. Estos cambios influyen en el funcionamiento de las Administraciones Tributarias, que ocasionalmente también se adaptan a dichos cambios. Los procesos de cambio en las organizaciones solamente pueden tener éxito si reúnen las tres condiciones siguientes:

- las personas deben tener un sentido claro y urgente de la necesidad del cambio;
- el objetivo final de los cambios (dónde quiere llegar finalmente la organización) debe ser conocido y entendido por todos; y
- los pasos iniciales en el proceso de cambio deben reconocerse y aceptarse.

Si la organización tiene éxito en su proceso de cambio, la primera condición será cada vez menos importante en los cambios subsiguientes.

Parte de la estructura organizacional es la forma en que se ha desarrollado el proceso de ejecución de la ley. Las exigencias que debe cumplir este proceso de ejecución de la ley, emanan directamente de la estrategia de tratamiento seleccionada. Si la actuación concurrente (es decir, verificar y auditar en el momento en que se llevan a cabo las operaciones de negocio) es esencial para el proceso de ejecución de la ley, el análisis de riesgo debe permitir la selección de los casos correctos. Si la organización se basa en el concepto del cliente, la accesibilidad a toda la información tributaria pertinente del cliente es un prerrequisito.

No solamente las estructuras y procesos influyen en la posibilidad de traducir las estrategias de tratamiento en objetivos a alcanzar, sino también los instrumentos.

Además de los edificios y el equipo de oficina, la informatización es el componente más importante y costoso. Las inversiones en informatización influirán en aspectos logísticos como el procesamiento de flujos masivos de datos (aumento de la eficiencia) y aspectos de la ejecución de la ley (aumento de la efectividad de selección de casos).

Las organizaciones están compuestas, antes que nada, por seres humanos. Ellos constituyen el verdadero capital. Al formular los objetivos, se debe hacer una evaluación de la medida en que los empleados poseen las habilidades requeridas. Si la respuesta a esta pregunta es negativa, o si tienen las competencias equivocadas, se deben tomar medidas adicionales. El nivel educativo de los empleados debe ajustarse a las demandas o, alternativamente, se debe aumentar la disponibilidad de herramientas (tales como listas de verificación).

Considerando la complejidad de la legislación tributaria, la Administración Tributaria debe aspirar a ofrecer una pauta técnica para el trabajo de auditoría realizado por sus auditores. Una iniciativa puede ser la publicación de manuales sobre impuestos y sus respectivos procedimientos de auditoría aplicables, para servir como una obra de consulta y catalogar temáticamente la legislación tributaria en torno a los objetivos específicos de cada auditoría tributaria. Un buen manual garantiza un nivel mínimo de desempeño, ofrece asistencia a los auditores y contribuye a una mayor transparencia de la Administración Tributaria en su totalidad.

1.5.3. Política de verificación y auditoría

La estrategia de tratamiento escogida determina las características específicas de la política de ejecución de la ley. Dicha política puede estar centrada en aspectos de prestación de servicios y prevención, en aspectos de verificación y auditoría o en una combinación de ambos tipos. Se debe establecer una distinción entre la política de verificación y auditoría (Capítulo 3: sobre la gestión del riesgo) y la ejecución de dicha política (Capítulo 4: sobre las herramientas).

La política de prevención incluye una amplia gama de medidas, que van desde la creación de una legislación a prueba de fraude, hasta la facilitación activa y pasiva de información centrada en la prevención de errores y la actuación concurrente. En el párrafo 2.3 de este Capítulo se ha prestado mucha atención a cómo la factibilidad y ejecutabilidad pueden tenerse en cuenta en la preparación de nuevas leyes. En este enfoque, la legislación es parte de las medidas dirigidas a la prevención.

Otras medidas tienen principalmente la naturaleza de servicios. El propósito de estos servicios podría ser prevenir que el contribuyente cometa errores innecesarios al cumplimentar el formulario de declaración. Esta política se implanta proporcionando información y educando al público. La educación e información se pueden suministrar a través de folletos, publicidad en la radio y televisión, anuncios en los periódicos, Internet y revistas especializadas. En algunos países es posible completar la declaración de impuestos con la ayuda de la Administración Tributaria.

La simplificación del formulario de declaración y la mejora de la legibilidad pueden ser medidas complementarias para prevenir errores innecesarios.

La actuación concurrente es una medida preventiva que forma parte de la política de verificación y auditoría, e implica que la Administración Tributaria inicia sus procedimientos tan pronto ocurran actos imponibles conforme a una ley tributaria. En este enfoque, la Administración Tributaria no espera a iniciar sus operaciones hasta que el contribuyente haya presentado una declaración de impuestos. La conexión entre la violación (cumplimentar erróneamente el formulario de declaración) y la respuesta inmediata con una rápida sanción será aparente.

La política de verificación y auditoría abarca muchas actividades. Sobre la base de la estrategia de tratamiento se decide si se debe o no hacer distinciones dentro del conjunto de la población de contribuyentes e identificar diferentes subgrupos. Para los subgrupos así identificados, se formulará una política de ejecución de la ley.

El siguiente aspecto es decidir si se deben hacer selecciones (dentro de cada subgrupo) o si se tratarán todos los casos. Los contribuyentes pueden seleccionarse de diversas formas: de acuerdo con el riesgo o la importancia tributaria, las actividades comerciales, los sectores industriales, la periodicidad, el tipo de fraude o de abuso a ser combatido, el tipo de impuesto, etc. Independientemente del enfoque escogido, el proceso de selección invariablemente consta de tres pasos:

- ¿En qué criterios debe basarse la selección? (Por ejemplo, ¿dónde están los riesgos? ¿qué actividades de negocio existen? ¿qué tipos de fraude pueden distinguirse?, etc.);
- ¿Cómo separar las declaraciones que requieren verificación de las que no lo requieren?
- ¿Cómo tratar a los contribuyentes así seleccionados?

La medición y análisis de los resultados crean un círculo de aprendizaje dentro de este proceso.

Los problemas seleccionados son manejados efectivamente. Los métodos más adecuados dependen de la naturaleza del problema. Así pues, en un caso puede ser conveniente el apoyo por parte de los funcionarios tributarios usando un plan de tratamiento o una lista de verificación (detallada) enfocada en el problema, mientras que en otro caso el uso de contrainformación puede ofrecer la solución más efectiva. Otros recursos pueden ser la colaboración estrecha con otros entes, o iniciativas para modificar la ley.

Las posibilidades de resolver problemas también dependen de las posibilidades de apoyo informatizado. Por ejemplo, para usar contrainformación mediante sistemas informáticos, la información debe procesarse utilizando números de identificación únicos asignados a los contribuyentes. Además, la contrainformación debe estar disponible a tiempo y debe ser de suficiente calidad. Esto impone fuertes exigencias

a la fuente de la contrainformación. Asimismo, la auditoría de sistemas contables informatizados requiere auditores con conocimientos especiales, por ejemplo, auditores expertos en el procesamiento electrónico de datos.

Para implantar la política de verificación y auditoría es necesario combinar conocimientos, a fin de ayudar a decidir desde qué perspectiva se harán las selecciones. También se requiere la aportación estructurada de conocimientos en los enfoques diseñados para tratar con los contribuyentes seleccionados. Los conocimientos pueden organizarse de acuerdo con las mismas categorías que se utilizan en el proceso de selección: de acuerdo con la legislación tributaria, según el sector industrial o según el grupo meta. Asimismo, los conocimientos pueden agruparse de acuerdo con temas específicos que no necesariamente tienen que coincidir con otras perspectivas de organización, tal como los conocimientos de TIC.

CAPÍTULO 2

ORGANIZACIÓN, GESTIÓN DE RECURSOS HUMANOS Y PLANIFICACIÓN Y CONTROL

2.0. Resumen

El Capítulo 1 examinó distintos instrumentos como parte del modelo analítico. Estos instrumentos también pueden denominarse “funciones de la organización”. El presente capítulo aborda tres de estas funciones desde el punto de vista de las actividades de verificación y auditoría.

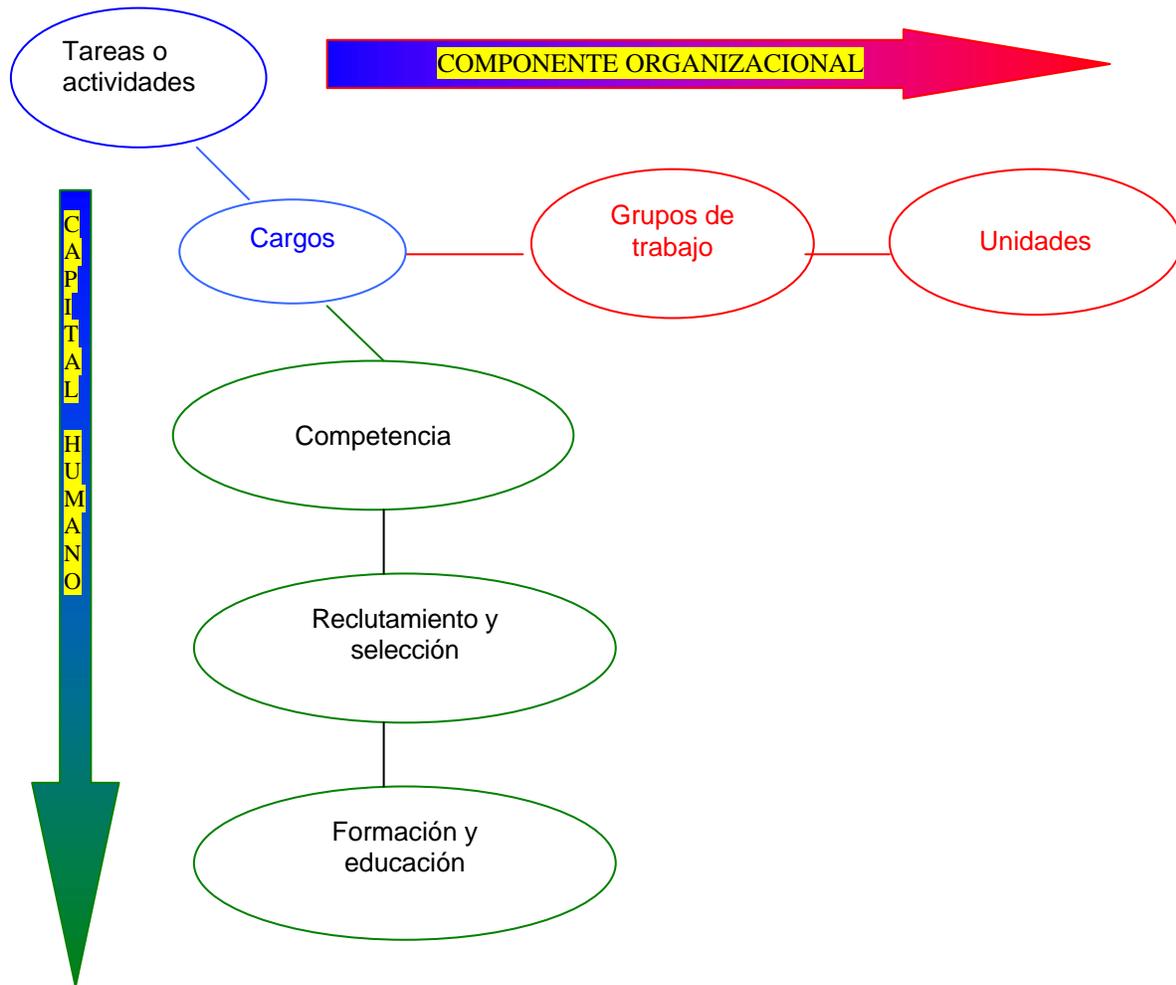
En el apartado 2.2. se estudian algunos aspectos organizacionales con referencia al *Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias* (CIAT 2000). Se tratan algunos fundamentos del desarrollo organizacional, así como de la gestión de proyectos como un método específico de organizar actividades de ejecución de la ley.

El apartado 2.3. trata de la gestión de recursos humanos y ofrece un enfoque integrado del reclutamiento y la capacitación. Tanto los aspectos organizacionales como los aspectos de recursos humanos son un resultado lógico de las tareas que han de realizar las Administraciones Tributarias y están relacionados con estas tareas.

Por último, el apartado 2.4. examina las funciones de planificación y control, sus procesos y su importancia.

2.1. Introducción

Las Administraciones Tributarias son, por naturaleza, organizaciones ejecutorias especializadas en la legislación fiscal. Las tareas y actividades que se desprenden de este mandato serán descritas desde un punto de vista organizacional. Las Administraciones Tributarias, al igual que cualquier otra organización, tienen que hacer frente a la escasez de recursos en relación con los objetivos a alcanzar, sobre todo a los niveles técnicos más altos. Por consiguiente, estas organizaciones han de concentrar su atención en un uso eficaz y eficiente de los recursos humanos y financieros, para detectar a tiempo las principales áreas de incumplimiento.



Hay cuatro principales áreas de incumplimiento. En primer lugar la integridad del registro de los contribuyentes (la “brecha de registro”): el contribuyente ha de ser conocido y ha de estar registrado con antelación a la tributación. A continuación, los contribuyentes registrados han de cumplimentar sus declaraciones de impuestos y pagar la cantidad de impuestos debidos (la “brecha de declaración y la “brecha de recaudación”). Por último, las funciones de verificación y auditoría garantizan que la declaración es correcta y completa, en conformidad con la ley.

El presente capítulo se concentra sobre todo en los aspectos de verificación y auditoría. Los apartados 2.2. y 2.3. examinarán cómo pueden organizarse estas funciones y cuál es su relación con la gestión de los recursos humanos, tal como se ilustra en el siguiente modelo.

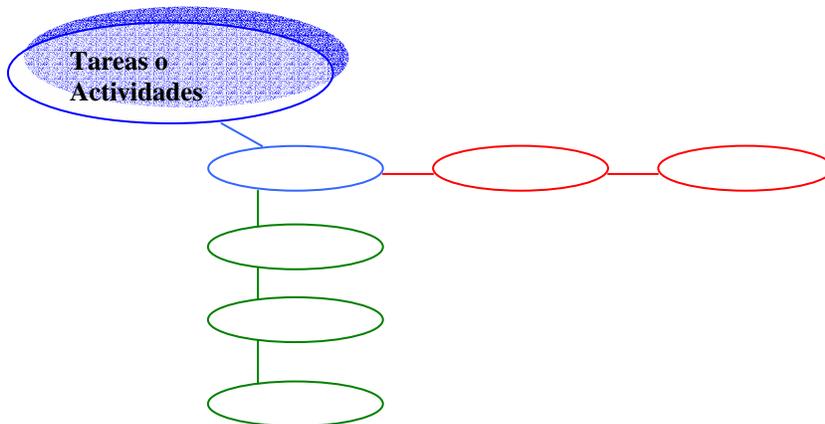
2.2 Desarrollos organizacionales

2.2.1. Introducción

El objetivo de la verificación y la auditoría es averiguar si los contribuyentes cumplen sus obligaciones legales, y fomentar el cumplimiento mediante unas reglas de juego iguales para todos los contribuyentes. El incumplimiento puede ser el resultado de intentos deliberados de evadir los impuestos o bien de errores honestos, causados por la ignorancia del contribuyente y por la complejidad de la legislación. Los riesgos pueden describirse como la probabilidad de incumplimiento dentro de un contexto específico, que ha de definirse para comprenderlo y para abordarlo adecuadamente (por sector, tamaño de empresa, etc.).

La gestión de riesgos consiste en un enfoque de conjunto para determinar los posibles ámbitos de incumplimiento y asignar los recursos de acuerdo con ello. El Capítulo 3 ofrece más detalles sobre la gestión de riesgos, el análisis de riesgos y la pirámide de ejecución de la ley. En lo que se refiere a la eficiencia y la eficacia, la gestión de riesgos y los análisis de riesgos darán como resultado diversas actividades de ejecución de la ley, como por ejemplo la validación (informatizada), la verificación y la auditoría.

2.2.2. Tareas o actividades



En diferentes países se utilizan términos distintos para las actividades relacionadas con la ejecución de la legislación tributaria. Por ello es preciso empezar definiendo los términos que se utilizarán en el presente manual: validación, verificación y auditoría. La validación, la verificación y la auditoría son actividades que forman parte de los procesos primarios de una Administración Tributaria y tienen por objeto comprobar que la información proporcionada por el contribuyente es correcta, completa y oportuna. Todos los procesos primarios se describen en el Capítulo 3 del *“Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias”* (CIAT 2000). Las tres actividades forman parte de la función de fiscalización del proceso de ejecución de la ley.

La *validación* es un proceso de revisión primaria (informatizada) y puede describirse de la siguiente manera: captura de datos de todas las declaraciones de impuestos (procesamiento masivo) para finalidades contables y detección de errores en los cálculos y otras incongruencias. No hay interacción o sólo una interacción limitada con el contribuyente, esencialmente por correspondencia, como por ejemplo cartas estándares.

La *verificación* es el proceso que también se conoce por inspección de escritorio. Se verificarán las declaraciones de impuestos que no pudieron ser validadas tras el procesamiento informatizado. El verificador utiliza información interna y el contacto con el contribuyente se realiza principalmente por carta, teléfono o correo electrónico, aunque también es posible el contacto personal en la oficina de la Administración Tributaria. La verificación también puede utilizarse para revisar las declaraciones, como en el caso de las pequeñas empresas y/o de proyectos especiales que se centran en deducciones específicas, análisis adicionales de un determinado sector, etc.

La *auditoría* es el proceso también conocido como fiscalización, control externo, auditoría de campo o auditoría contable. La auditoría suele realizarse en el establecimiento del contribuyente e incluye la inspección de los libros, los archivos y los registros del contribuyente.

Las actividades de la función de fiscalización pueden organizarse de muchas formas distintas. En algunos países, la estructura de la Administración Tributaria responde a las tareas arriba distinguidas. Por ejemplo, en Canadá la organización de la Administración Tributaria refleja las tres actividades siguientes:

Validación inicial (informatizada)

Éste es el primer paso de control (normalmente a través del procesamiento masivo, introduciendo la información en una base de datos), que ofrece una valoración inicial de la declaración de impuestos en cuanto a integridad, exactitud, documentación de apoyo, y una valoración básica del riesgo según criterios predefinidos que exigen un juicio/discreción limitados.

Esta función es realizada en Centros de Procesamiento y principalmente corre a cargo de personal a nivel administrativo. Cualquier discrepancia importante se comunica a la División de Fiscalización. Este personal de nivel administrativo no forma parte del grupo que se encargará de la función de verificación y auditoría.

Verificación

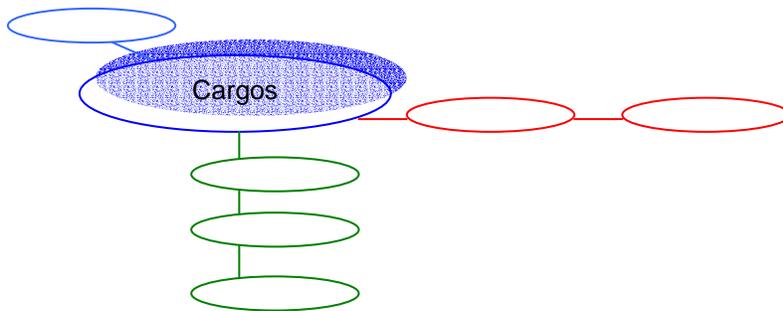
La verificación consiste en una “inspección de escritorio” de las declaraciones de impuestos, principalmente para contribuyentes individuales con unos ingresos limitados como por ejemplo agricultores, profesionales y pequeñas empresas. Los contactos con los contribuyentes se realizan por teléfono y/o por carta. No se efectúan visitas al establecimiento del contribuyente; sin embargo, la función ofrece un nivel eficiente de valoración de riesgos y de uso de los recursos. Los casos no resueltos o sospechosos se transfieren a la función de auditoría.

Auditoría

La función de auditoría apoya el mandato de la Administración Tributaria de fomentar el cumplimiento de la legislación tributaria por medio de un programa equilibrado de educación, servicio y medidas ejecutorias activas. Su papel consiste en auditar en el establecimiento del contribuyente los documentos fuente, libros y registros, así como las declaraciones del impuesto sobre la renta de empresas y corporaciones de todos los tamaños.

Al crear una estructura organizacional, es preciso agrupar las diferentes clases de actividades relacionadas con la validación, la verificación o la auditoría en tareas y cargos individuales, los cuales se reagrupan primero en secciones y luego en departamentos. La manera en que se combinan las actividades en cargos y unidades operativas afectará a cuestiones como la eficiencia de la coordinación y el control, la especialización, así como los costes implicados en la realización de estas actividades. Así pues, es preciso asignar los cargos a las personas más idóneas, teniendo en cuenta el grado de dificultad a la hora de tratar con contribuyentes específicos, el nivel de conocimientos y pericia necesario, y el grado de discreción y autonomía del empleado. Otros factores que influyen en la estructura son, por ejemplo, consideraciones geográficas (tamaño del país y nivel de concentración de los centros económicos), la disponibilidad de conocimientos y el enfoque cultural/gerencial de la (des)centralización.

2.2.3. Agrupamiento de las actividades en funciones o cargos



Sin embargo, en la práctica puede haber algunos cargos con actividades mixtas que permiten variar el énfasis, y en los que se integran parcialmente las actividades de verificación y auditoría. Por ejemplo, para adecuar la carga de trabajo y ofrecer una mayor flexibilidad en delegaciones más pequeñas o para procesar expedientes con un bajo grado de complejidad.

2.2.3.1. Verificación

La verificación implica el análisis en la delegación de los diferentes datos contenidos en la declaración de impuestos para evaluar si la información es razonable, si es coherente con los diversos datos disponibles para control cruzado (la relación entre el volumen de negocios y el número de empleados, los tipos de IVA y las exenciones/deducciones son

acordes con la índole de la actividad comercial en esa rama de la industria y coinciden con la información facilitada por terceras personas, como por ejemplo, organizaciones de la seguridad social o bancos).

Aunque no se realizan visitas, la verificación puede ofrecer un nivel eficiente de valoración del riesgo y un uso eficaz de los recursos, al menor coste posible. A raíz de las incoherencias y anomalías reveladas por la verificación de documentos, se solicita más información al contribuyente. Los contactos con los contribuyentes se realizan por teléfono y/o por correspondencia. A falta de una explicación satisfactoria, se le expedirá al contribuyente una notificación de ajuste o bien, la declaración se remitirá para su auditoría.

La verificación puede incluir las siguientes tareas:

- valorar la plausibilidad de las declaraciones de impuestos comprobando los datos y evaluando la información facilitada por terceras partes;
- verificar, analizar e interpretar las cuentas anuales de las empresas a fin de obtener una imagen adecuada de éstas y valorar la plausibilidad de los beneficios declarados;
- tramitar notificaciones de disconformidad y, eventualmente, emitir liquidaciones complementarias, posiblemente con incrementos;
- proponer contribuyentes para que sean sometidos a una auditoría de sus libros y registros, y
- ofrecer asesoramiento experto en casos de apelación.

Las diferencias en el nivel de verificación se deben a la complejidad de las declaraciones de impuestos. En general, existe una relación entre el tamaño de la empresa y la complejidad de dicha declaración: cuanto más grande sea la empresa, más compleja será su declaración de impuestos.

2.2.3.2. Auditoría

Si la revisión de los registros y las explicaciones que el contribuyente ha ofrecido no permite aclarar la posición fiscal de la empresa por medio de la verificación, la Administración Tributaria puede llevar a cabo una auditoría en las instalaciones de la empresa. El auditor que lleva a cabo la auditoría puede investigar los libros, archivos, registros y documentos relevantes utilizados en la empresa. La auditoría es un instrumento valioso para evaluar la cantidad imponible que más se ciñe a la situación real. Debido a la diferencia en complejidad, muchos países disponen de una organización con diferentes unidades para las auditorías de empresas grandes/multinacionales, empresas medianas y pequeñas. Para hacer frente a los problemas provocados por el amplio espectro de actividades a las que se dedican las empresas, existen todo tipo de sistemas de apoyo para el auditor. Estos sistemas pueden variar desde trabajar en equipos especializados en determinada(s) línea(s) de negocio hasta el apoyo por parte de todo tipo de especialistas (no sólo especialistas fiscales).

Las actividades de auditoría pueden incluir las siguientes tareas:

- hacerse una idea de la índole y de las operaciones de la empresa y de su organización interna;
- comprobar si el sistema de contabilidad es correcto y completo, si se realiza a tiempo y si es plausible en relación con el registro de las actividades comerciales en sus libros y cuentas;
- evaluar la existencia, la estructura y el funcionamiento del sistema contable, así como de las medidas de control interno incluidas; realizar análisis y valoraciones de riesgos basados, entre otras cosas, en los resultados de los análisis cuantitativos y las características de la industria; y
- realizar auditorías/inspecciones de libros y registros siguiendo programas de auditoría detallados.

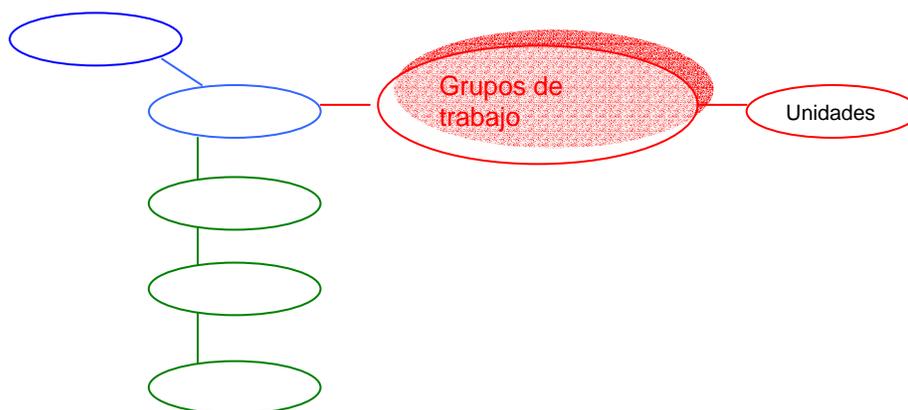
2.2.3.3. Relaciones entre niveles y dentro de los niveles

Dentro de cada de nivel de complejidad de las actividades, es posible distinguir diferentes papeles. Esta distinción tiene que ver sobre todo con el nivel de conocimientos y el grado de experiencia del funcionario en cuestión y, en última instancia, con la clasificación del personal como una sólida política de motivación y retención.

El empleado que llega a la Administración Tributaria empieza desde el nivel inferior y tiene que aprender el oficio. Lo hace por medio de cursos técnicos progresivos, la exposición a expedientes de creciente complejidad y con el apoyo y el asesoramiento de un empleado con más experiencia (capacitación en el puesto de trabajo). El funcionario de nivel inferior no sólo aprende el estilo y los contenidos de la organización, sino también los valores y el rendimiento esperados. Lo que se recalca es la competencia y la integridad de la conducta de los funcionarios mientras realizan sus tareas, como requisito previo para que una Administración Tributaria tenga credibilidad.

No sólo es necesario que haya cohesión dentro de los niveles de actividades, sino también entre los diferentes niveles de actividades. El empleado que trabaje bien podrá ir avanzando por los niveles hasta llegar al más alto, encargándose de los casos más complejos que requieren un enfoque multidisciplinario y amplio de las tareas. Este empleado brinda asesoramiento y es la fuente de información para los empleados menos experimentados.

2.2.4. Agrupamiento de funciones en grupos de trabajo (equipos), divisiones/secciones y departamentos



Después del agrupamiento de las actividades de verificación y auditoría, el siguiente paso del proceso es el agrupamiento de estas funciones en equipos y delegaciones. Este enfoque de la estructura organizacional conllevará la creación de delegaciones locales (unidades), delegaciones (inter)regionales y una delegación central.

Tal como se describe en el Manual de Organización del CIAT, las Administraciones Tributarias establecen una distinción entre la organización a nivel central y a nivel operativo (de campo), y segregan su organización en uno o una combinación de los siguientes modelos:

- enfoque funcional;
- enfoque de legislación tributaria;
- enfoque orientado al contribuyente.

Las características de una estructura organizacional funcional son:

- alto grado de especialización de las tareas funcionales (es decir, verificación y auditoría);
- orientación interna; y
- el apoyo de TI puede ser relativamente simple.

Un ejemplo del modelo funcional al nivel central es la situación canadiense. En Canadá, el modelo funcional constituye el núcleo del sistema de responsabilidades de la Administración Tributaria. El modelo refleja la visión y los valores que aplica la CCRA en la planificación y gestión de sus programas y servicios, así como en la asignación de sus recursos.

El modelo funcional confiere la responsabilidad global del desarrollo de la política y los programas nacionales, así como del logro de los resultados programáticos nacionales a las funciones (programas) de la delegación principal.

La responsabilidad del diseño de los programas (así como de los aportes al desarrollo de la política y de los programas) corresponde a las regiones, reflejando la descentralización de las operaciones al campo, con gran cantidad de centros de atención (seis regiones y 43 Oficinas de Servicios Tributarios, dependientes de las

delegaciones regionales).

Principales tareas y responsabilidades de la delegación principal y de las regiones

Los programas funcionales de la delegación principal son responsables de:

- efectuar la planificación estratégica para las funciones que les han sido asignadas:
 - fijar las prioridades nacionales, así como los objetivos y prioridades programáticos a corto y largo plazo; y
 - determinar los resultados programáticos específicos que se han de lograr a nivel nacional;
- desarrollar planes de negocio anuales para su línea de negocio, función o programa, de común acuerdo con las Delegaciones Regionales;
- facilitarles a las regiones el apoyo necesario para lograr los resultados programáticos fijados y alcanzar los niveles de servicio al cliente fijados como objetivos;
- brindarles a las regiones asesoramiento y orientación funcional y técnica sobre aspectos programáticos específicos, como por ejemplo capacitación, gestión del riesgo y gestión de determinados casos/expedientes de importancia nacional o que tienen un impacto programático considerable;
- monitoreo y elaboración de informes sobre el rendimiento de los programas a nivel nacional, y llevar a cabo actividades de aseguramiento de la calidad; y
- comunicar las prioridades, objetivos y actividades de la Administración Tributaria a los clientes y otras partes interesadas.

Las organizaciones regionales son responsables de:

- establecer una estructura de gestión regional concordante con las estrategias, prioridades, objetivos y valores programáticos y corporativos:
 - fijar las prioridades y los objetivos específicos de la región; y
 - gestionar los recursos regionales, incluidos los recursos humanos;
- diseñar programas, niveles de atención al cliente y servicios de alta calidad con el fin de apoyar los objetivos y los resultados propuestos del programa nacional:
 - determinar los resultados operacionales a conseguir de común acuerdo con la delegación principal y de forma consistente con el nivel de recursos aprobados; y
 - alcanzar los resultados fijados como objetivos dentro del contexto de presiones y retos regionales;
- suministrar aportes al diseño, desarrollo e implantación de las políticas y los programas nacionales:
 - brindar asesoramiento a las oficinas de la delegación principal sobre la fijación de los objetivos y las prioridades nacionales;
 - monitorear el desempeño operacional y presentar informes sobre los resultados; e
 - identificar oportunidades de mejora para el desarrollo de programas y sistemas.

Las características de una estructura organizacional orientada a la legislación son:

- alto grado de especialización en cuanto a la legislación;
- orientación interna; y
- el apoyo de TI puede ser relativamente simple.

Las características de una estructura organizacional orientada al cliente (o integrada) son:

- enfoque integrado de todos los aspectos fiscales de los contribuyentes;
- el conocimiento va dirigido al contribuyente y a la línea de negocios en que está trabajando, más que a la especialización en tareas o a la legislación;
- el apoyo de TI orientado al cliente será relativamente complejo (y caro); y
- los conocimientos y pericia de los empleados fiscales aumentan aún más.

No es excepcional que los países creen una división orientada al contribuyente dentro de la organización para categorías específicas de contribuyentes.

Por ejemplo, en Francia, se ha creado una única Dirección de Grandes Empresas en París, con el fin específico de aumentar la efectividad a la hora de abordar los problemas fiscales relacionados con el fenómeno de la globalización, que son particularmente sensibles en las grandes empresas cuyos temas en juego sobrepasan los límites nacionales. Sin embargo, el enfoque orientado al contribuyente no se limita a las grandes empresas. Cada empresa tiene su propia persona de contacto en la Administración Tributaria. Esta persona es responsable de mantener el contacto con el contribuyente, asegura que los expedientes fiscales sean completos, les llama la atención a los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones y se encarga de recaudar los impuestos. Esta estructura, que ya existía para las empresas grandes, se introducirá antes del fin de 2005 para las empresas medianas y pequeñas.

En la mayoría de los casos existe en la organización una combinación de los distintos modelos; por ejemplo, un modelo funcional al nivel central y uno de orientación al cliente al nivel local.

Por ejemplo, la Administración Tributaria brasileña ha instituido unidades especiales para las instituciones financieras y los asuntos internacionales. Sus dos objetivos básicos son el de permitir un monitoreo más estrecho y más a fondo de las actividades cuyo carácter específico requiere un tratamiento especial, y difundir los conocimientos adquiridos en el curso de dichas actividades entre las demás unidades de la Administración Tributaria.

Un desarrollo nuevo es la creación de dos unidades que se dedicarán exclusivamente a actividades de ejecución de la ley. De hecho, ello supone en parte un retorno al modelo funcional. La creación de estas unidades especializadas tiene por objeto separar las actividades de auditoría/verificación para la mayoría de los contribuyentes de mayor tamaño del país, de las demás tareas de la autoridad tributaria, como por ejemplo la evaluación, recaudación y los servicios al contribuyente, que llevan a cabo otras delegaciones de la Administración Tributaria.

La existencia de una unidad especializada en asuntos internacionales es esencial para poder abordar temas complejos que han surgido o cuya importancia ha aumentado debido a la globalización. Reflejando estos temas, esta unidad especial está estructurada en divisiones especializadas en los tres principales objetivos de la auditoría de asuntos internacionales:

- transferencia de precios;
- tributación internacional; y
- valoración aduanera.

Las experiencias adquiridas en estas áreas nutren los sistemas de selección de los contribuyentes a fiscalizar y los sistemas de apoyo a la auditoría fiscal, permitiendo así la difusión de los conocimientos obtenidos.

En general se puede decir que las ventajas del modelo funcional u orientado a la legislación son los inconvenientes del modelo orientado al cliente. Frente al alto grado de especialización en la legislación o las tareas funcionales, se sitúan los conocimientos inferiores sobre la línea de negocios de los contribuyentes. Por contraste, una organización orientada al cliente estará también más orientada al exterior, tendrá más conocimientos de las líneas de negocios y, como tal, estará menos especializada en la legislación o las tareas funcionales. A pesar de las ventajas de la especialización, existe una tendencia a que, debido a la complejidad de la sociedad y el mayor énfasis en el contribuyente como cliente, actualmente las organizaciones sean cada vez más híbridas.

La Administración Tributaria española estudia actualmente (2003) la posibilidad de crear unidades especiales que asumirían las tres tareas (validación/verificación, auditoría y recaudación) para “determinados” contribuyentes.

Se ha observado que en algunos casos las obligaciones tributarias se están transfiriendo a organizaciones con pocos fondos o sin fondos, lo cual hace que sea imposible recaudar los impuestos pagaderos. Para una descripción extensa de la estructura organizacional española, véase el Anexo 2.

Las unidades de auditoría se reagrupan en delegaciones locales que dependen de las delegaciones (inter)regionales y de una delegación central. Cada Administración Tributaria en el mundo tiene un órgano central –que algunas veces opera de forma independiente y otras forma parte del Ministerio de Finanzas–, cuya responsabilidad es diseñar la estrategia de auditoría de la Administración Tributaria. Esta delegación central también es responsable de la estrategia de ejecución de la ley y de la implantación de esta política.

Las diversas delegaciones locales, unidades (incluidas las unidades especiales de verificación y auditoría), equipos y auditores fiscales individuales están subordinados a esta delegación central y posiblemente a algunas delegaciones (inter)regionales. Esto significa que los siguientes funcionarios son responsables de la implantación de la política de ejecución de la ley: un director en la delegación central (posiblemente un director en una delegación regional), jefes de delegaciones locales, jefes de equipo y empleados individuales.

2.2.5. Desarrollo organizacional

Una importante pregunta para cualquier organización es si el actual modelo sigue siendo adecuado para la tarea a realizar. ¿En qué momento debería cambiarse el actual modelo por uno nuevo, o cuándo debería cambiarse el modelo funcional por un modelo orientado al cliente? Dentro del contexto de este manual no es posible tratar todos los aspectos relevantes de esta cuestión. Además, cada administración opera dentro de su propio contexto, expectativas y cultura. No obstante, he aquí algunas consideraciones.

Lo primero que hay que hacer es analizar el modelo actual: lo que funciona y lo que no funciona. Este análisis sólo puede realizarse si la organización controla la ejecución del plan de trabajo, por ejemplo, cuando los objetivos y el resultado están claramente definidos y se registra correctamente la producción con el fin de satisfacer las necesidades gerenciales. Ello parece evidente, pero puede verse sesgado, puesto que si la organización no tiene el control, hay un problema gerencial. Asimismo, en primer lugar, la reorganización de la estructura en sí no basta para resolver este tipo de problema. Además, para la estrategia de reorganización es esencial conocer a fondo los patrones culturales.

La siguiente pregunta es qué cambio se espera conseguir: ¿producción más alta (es decir, unos ingresos tributarios más altos), un cambio en las actitudes y una mejor motivación de los empleados, o una mejor adaptación al entorno? ¿Las mejoras esperadas han de proceder sólo de los cambios organizacionales, o es preciso que la Administración tenga en cuenta otros elementos?

Una vez que se inicia el proceso de reorganización, es importante que los pasos a dar y el ritmo de cambio se ajusten a las posibilidades de la organización. Es preferible dar dos pasos pequeños que puedan ser asumidos por la organización, que un paso (demasiado) grande que no pueda serlo. Además es interesante darse cuenta de que la reorganización puede generar costes adicionales (y excesivos) de adaptación del sistema de información gerencial.

2.2.6. Gestión de proyectos

2.2.6.1. Introducción

Incluso cuando la elección de un determinado tipo de organización se ha hecho conscientemente, es posible que exista un riesgo fiscal que exige un enfoque diferente. En estos casos, la gestión de proyectos puede ser un enfoque apropiado para abordar este tipo de riesgos, que no se pueden enfrentar mediante la organización fija. Cuando se descubren determinados patrones o prácticas (construcciones) fiscales fraudulentas, o nuevas fuentes de contrainformación con las actividades normales de verificación o auditoría, la organización ha de tener la posibilidad de transferir lo que ha descubierto al nivel nacional. Lo mismo se aplica a proyectos especiales o únicos que han de ser tramitados por la Administración Tributaria.

La implicación del nivel nacional no es sólo necesaria debido a la importancia del fraude o las fuentes de conrainformación, sino también debido a los aspectos políticos, estratégicos y publicitarios de tal enfoque. Además, un enfoque nacional garantiza que se tendrán en cuenta adecuadamente las cuestiones jurídicas y operativas.

2.2.6.2. Características de la gestión de proyectos

La Administración Tributaria puede abordar el riesgo fiscal utilizando la estructura y los instrumentos de la gestión de proyectos. La gestión de proyectos se caracteriza por:

- escalonamiento: iniciativa, estudio de viabilidad, investigación preliminar, ejecución, y evaluación;
- coordinación por parte de un departamento central que se encarga de controlar la admisión, el arranque y el progreso del proyecto;
- obligación de informar sobre cualquier proyecto en curso;
- toma de decisiones a nivel global: un grupo directivo permanente para los estudios de viabilidad y las investigaciones preliminares; dirección central responsable y a cargo de la ejecución a escala nacional de las acciones y los proyectos;
- uso de escenarios, planes de acción, y software estándares;
- control del progreso;
- presentación de informes estandarizada.

Diferentes tipos de proyectos

Los proyectos pueden distinguirse según su cobertura: proyectos regionales para los riesgos regionales, o proyectos nacionales. En esencia, ambos tipos son formas de proyectos nacionales; sólo que algunos riesgos pueden limitarse a una región. Por ejemplo, los riesgos fiscales de la pesca de bajura son en principio riesgos de envergadura nacional, pero sólo unas pocas partes del país cuentan con pescadores marinos entre sus contribuyentes.

Los proyectos también pueden diferenciarse en cuanto a su tamaño y sus consecuencias para la administración tributaria. Por ejemplo, abordar un riesgo fiscal en el sector hotelero exigirá un mayor esfuerzo que hacer frente a un riesgo fiscal en la explotación de zoológicos. Asimismo, también puede variar la índole del riesgo fiscal: descubrir ventas ocultas o descubrir personal no declarado exige una mayor acción investigadora que supervisar un acuerdo de garantía en un determinado negocio. Estas diferencias pueden dar como resultado que se establezca una distinción entre las acciones a escala nacional (de alto impacto) y las búsquedas específicas (menor impacto). Los términos utilizados para describir los proyectos y las acciones hacen referencia a su impacto.

Los proyectos pueden también iniciarse después de que se haya detectado (un caso de) fraude. Ello conlleva el peligro de que toda la atención se centre en un pequeño número de grandes casos de fraude, mientras que el riesgo fiscal es causado por un grupo de contribuyentes mucho más grande. Normalmente, los riesgos muestran una forma piramidal: en la parte inferior de la pirámide hay muchos casos de pequeño

fraude; en el centro un grupo defraudador de importancia y en la parte superior un pequeño número de casos en los cuales el fraude ha alcanzado grandes cantidades. Cuando los departamentos antifraude sólo se interesan por la parte superior fraudulenta, olvidan abordar las causas subyacentes. Después de algún tiempo, surgirá un nuevo grupo superior fraudulento compuesto por personas diferentes. Por esta razón es necesario revelar las causas subyacentes y encontrar una estrategia para eliminarlas. Ello puede lograrse colaborando con las delegaciones tributarias regulares.

Los proyectos también pueden centrarse en un emplazamiento específico. Ejemplos de tales proyectos son investigaciones sobre:

- un proyecto de construcción grande, o un grupo de proyectos de construcción;
- la construcción de una carretera, un ferrocarril, un canal, etc., incluidas todas las instalaciones técnicas;
- un evento grande, como por ejemplo un acontecimiento deportivo internacional;
- una propiedad industrial, o una zona portuaria donde haya mucho tráfico ilegal;
- una zona residencial con una importante depravación social y muchas actividades ilegales.

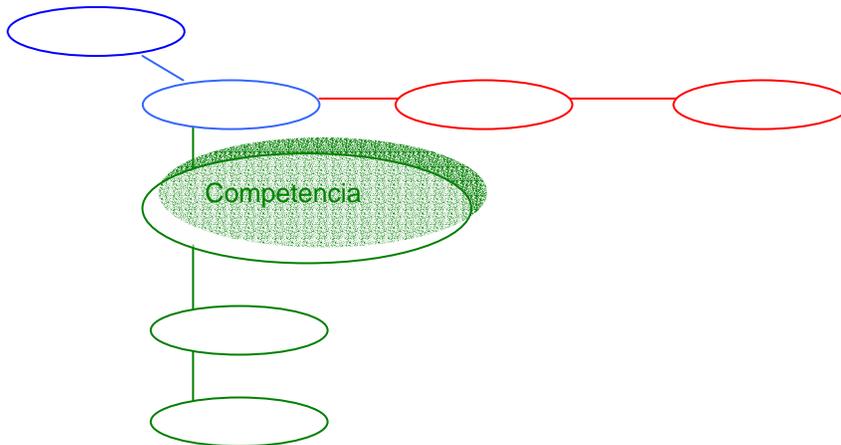
Normalmente, estos emplazamientos no se seleccionan porque sea allí donde se ha establecido una empresa o donde estén ubicadas sus sedes principales, sino porque es donde tienen lugar determinadas actividades. Las actividades de escalonamiento, de toma de decisiones y de control del proceso también se aplican a proyectos centrados en un emplazamiento específico. Por lo general, una diferencia es la duración del proyecto: los trabajos de construcción y las obras de infraestructura suelen tardar muchos años en completarse, lo cual hace que la atención disminuya. En otros casos, la cantidad de atención se mantiene alta a pesar de que los riesgos ya se han cubierto. Además, los esfuerzos de la Administración Tributaria pueden hacer que los riesgos cambien. Por consiguiente, los proyectos prolongados han de incluir siempre una fase de planificación de como mucho un año que tenga sus propios objetivos, análisis, valoración de riesgos y presentación de informes.

2.2.6.3. Planificación y control de la gestión de proyectos

El estatus especial y los nuevos aspectos que conlleva cada proyecto crean una necesidad adicional de instrumentos de planificación y control. La planificación será difícil porque el proyecto casi siempre abordará un campo de batalla nuevo y desconocido. Las investigaciones preliminares sirven no sólo para llegar a conocer el tipo de fraude y los posibles instrumentos para combatir este tipo de fraude, sino también para establecer los primeros estándares en este campo. Una vez iniciado el proyecto es preciso seguir recabando información para evaluar de forma constante el desarrollo del proyecto. Es esencial informar cuanto antes sobre cualquier desviación. Así pues, una primera medida puede ser el número de notificaciones distribuidas, o el número de reuniones iniciales. Las medidas para más adelante en el proceso también son importantes, tanto cuantitativamente (cifras) como cualitativamente (rendimiento y número de horas dedicadas). Las cifras han de reflejarse en tablas, recalando las situaciones especiales y las desviaciones/atrasos. Para controlar los procesos, es preciso disponer de respuestas directas de múltiples etapas.

2.3. Perfiles de competencia, reclutamiento y selección, capacitación y educación

2.3.1. Perfiles de competencia



Un sistema de recursos humanos basado en la competencia parte de la idea de que el buen rendimiento se conseguirá teniendo a las personas adecuadas, con las habilidades adecuadas, en los puestos de trabajo adecuados, en el momento adecuado. Una competencia puede definirse como cualquier habilidad, conocimiento o característica conductual observable y/o mensurable que contribuye a una buena ejecución del trabajo. Las actividades y responsabilidades identificadas de los individuos que llevan a cabo una política de cumplimiento tributario son la base de las competencias asociadas con estas tareas. Por lo general, la competencia tiene dos componentes principales: la definición y la escala.

La definición explica qué significa la competencia. De este modo se crea un lenguaje común que todo el mundo en la organización puede comprender del mismo modo.

Asimismo, cada competencia lleva asociada unos niveles de pericia, o una escala que establece un patrón de conducta general para cada nivel, por ejemplo: aptitud de experto, conocimientos y aptitud profundos; aptitud sólida y buenos conocimientos laborales; aptitud básica; o conciencia básica.

Para cada cargo en la organización suelen desarrollarse perfiles de competencia. Un perfil de competencia para un cargo es una serie de competencias “clave” predefinidas y niveles de pericia asociados necesarios para desempeñar con éxito un determinado cargo. En lo que respecta a los empleados individuales, la atención se centrará en los perfiles de competencia de los cargos de verificador y auditor. Pero dado que no son las únicas personas responsables de la calidad y de la cantidad de las liquidaciones fiscales o de las auditorías realizadas, también se presta atención —a veces sólo brevemente— a

los perfiles de competencia de otros cargos involucrados en el proceso de recaudación y auditoría.

Los siguientes perfiles de competencia para los puestos presentarán las competencias de: los puestos de verificador y auditor; el jefe de una unidad; el jefe de departamento; un jefe de equipo; y el director de una delegación central (que también puede aplicarse al director de una delegación (inter)regional).

Los empleados individuales han de tener las competencias necesarias para contribuir a la realización de los objetivos y metas de su organización y equipo. Cada miembro individual del equipo ha de ser plenamente consciente de la misión de la Administración Tributaria y de la integridad esperada. El miembro del equipo ha de operar de acuerdo con la identidad corporativa a la que se aspira.

Más específicamente, se espera que los empleados encargados de la verificación y la auditoría tengan las siguientes competencias:

- comunicación interactiva eficaz;
- habilidades de escritura;
- nivel apropiado de confianza en sí mismo;
- conocimiento de los principios de buena gobernanza;
- conocimiento de la legislación, las políticas y los procedimientos;
- conocimiento de las normas en materia de práctica de la prueba;
- conocimientos sobre auditorías (sobre todo los auditores);
- conocimientos sobre la tecnología de oficinas; y
- conocimiento de los valores en los que se apoya la Administración Tributaria

La Administración Tributaria también debe tener un catálogo que contenga una lista de todas las competencias de la organización, junto con una definición de dichas competencias. De esta manera, todo el mundo dentro de la organización tendrá la misma idea sobre lo que significa para la organización una determinada competencia.

Cabe destacar que en algunos países los auditores nunca actuarán en procedimientos legales, mientras que en otros sí lo harán, como asesores principalmente. Además, en algunos países la diferencia entre verificación y auditoría no está tan claramente definida o no existe del todo, en cuyo caso el auditor documental deberá tener los mismos conocimientos que el verificador.

Además de las competencias mencionadas, que son de un tipo más general, es posible asociar los siguientes niveles de pericia a estas competencias. Las tareas a un nivel bajo/medio de pericia suelen ser realizadas en contextos detallados y de acuerdo con unas pautas estrictas en ámbitos que son limitados en cuanto a su carácter y su alcance, pero que requieren algunos análisis, enfoques, interpretaciones, respuestas y una conducta determinados por el propio empleado.

Entre las actividades de nivel bajo/medio cabe incluir: facilitar información sobre cuestiones de índole más bien general y llevar la correspondencia sobre cuestiones

rutinarias dentro de las tareas, así como contribuir a la transferencia de experiencias, conocimientos prácticos e información fáctica, y tomar parte en debates asumiendo un papel de apoyo. Este nivel también incluye organizar su propio trabajo.

Entre las tareas generales a nivel alto/medio de pericia se incluye organizar el propio trabajo y, si se presenta la ocasión, (ayudar a) apoyar las actividades de otros, especialmente a los empleados del nivel medio, y llevar a cabo discusiones (negociaciones). Normalmente, existen interfaces con otras disciplinas sobre las cuales se puede interactuar. Los funcionarios en este nivel han de tener en cuenta los intereses sociales y aspectos como las interrelaciones financieras, económicas, fiscales y jurídicas.

Además del entendimiento práctico, la experiencia y la capacidad para resolver problemas, las competencias exigidas a un nivel alto/medio son principalmente unos conocimientos avanzados de la legislación y los reglamentos fiscales y de los fundamentos teóricos. Asimismo es preciso tener un espíritu abierto a temas que van más allá de la propia disciplina, sobre todo con respecto a los desarrollos en la sociedad que pueden ser relevantes para los procesos fiscales.

Las competencias exigidas a un nivel de pericia avanzado/graduado están vinculadas a aptitudes de pensamiento analítico y sistemático/metodológico, el uso del sentido creativo, la solución innovadora de problemas y el juicio independiente, así como la capacidad de aplicar las habilidades de consulta y negociación en situaciones con un carácter política/administrativamente y fiscal/jurídicamente complejo. Es imperativo tener un espíritu totalmente abierto hacia los desarrollos relevantes para la sociedad.

El siguiente esquema muestra las competencias de un jefe de unidad/delegación tributaria local, de un departamento y de un equipo:

Competencias	Jefe de unidad	Jefe de departamento	Jefe de equipo
Elaborar y definir el marco de política central al nivel del/de la:	unidad	departamento	equipo
Ofrecer retroalimentación y contribuir al marco de política central al nivel del/de la:	delegación central	unidad	departamento
Gestionar y dirigir al/ a los	jefes de departamentos y/o equipos	jefes de equipos	equipo
Elaborar / traducir en objetivos y metas (contratos de desempeño gerencial)	objetivos centrales al nivel del departamento/ equipo	objetivos de la unidad al nivel del equipo	objetivos de equipo al nivel individual
Inspirar y asesorar a los subordinados del/de la	unidad	departamento	equipo

Un jefe de equipo necesita las competencias arriba mencionadas para dirigir las actividades de línea; si el jefe de un equipo también estuviera encargado de tareas de gestión funcionales, tendrá que poseer conocimientos materiales en el ámbito del equipo.

Cada vez más, los jefes de equipo actúan como un instructor de los miembros de su equipo. Esta instrucción es individual y por consiguiente va dirigida a la contribución individual de un miembro del equipo. Este papel instructor exige que el jefe del equipo delegue responsabilidades a los miembros del equipo. Lo ideal es que el miembro del equipo realice y complete cualquier tarea delegada y al mismo tiempo desarrolle las habilidades necesarias.

El director de una delegación central ha de tener competencias y habilidades de liderazgo en un sentido amplio. El director ha de ser capaz, entre otras cosas, de determinar la política de auditoría central y de formular principios realistas para tal política. Estos principios han de apuntar a la finalización un número realista de verificaciones y auditorías, especificando su calidad requerida, el modo en que los subordinados serán dirigidos e instruidos, y las actividades de capacitación y reciclaje para los empleados.

2.3.2. Reclutamiento y selección de funcionarios de auditoría



Cada Administración Tributaria querrá tener una idea adecuada de la composición de su plantilla y su estructura de personal, así como de sus necesidades a corto y a medio plazo. La necesidad/demanda de nuevos empleados dentro de la Administración Tributaria frente a la oferta de posibles empleados en el mercado laboral son factores importantes que dictan la estrategia de reclutamiento y selección de la Administración.

Las actividades de reclutamiento de nuevos empleados van dirigidas tanto a recién graduados como a empleados procedentes de otras organizaciones. Entre los graduados recientes se encuentran aquellas personas que han completado su educación secundaria, los que han completado una formación profesional (avanzada) después de la educación secundaria, o los que tienen una licenciatura universitaria. El grupo de los recién graduados ofrece la ventaja de que una Administración Tributaria puede encargarse de su capacitación, desarrollo y de ofrecerles orientación en los métodos y estilos de la organización. Un inconveniente de este grupo en comparación con quienes han tenido un empleo anterior, es su falta de experiencia práctica.

Cada organización ha de tener una serie de herramientas que ayuden a guiar el proceso de selección. El principio rector es 'la persona adecuada en el lugar adecuado'. Un procedimiento de reclutamiento y selección cuidadoso y bien meditado es una condición clave. El procedimiento y las herramientas siguientes pueden utilizarse con éxito en el reclutamiento y la selección de empleados para la verificación y la auditoría. Independientemente de cómo se ha organizado el proceso de reclutamiento y selección, existen reglas generales aplicables a cualquier Administración Tributaria. El reclutamiento y la selección se han de llevar a cabo a partir de unos procedimientos, conocimientos y competencias adecuados de los candidatos, y no han de basarse en la pertenencia a cualquier partido político, creencia o familia, ni tampoco en amistades.

Por lo tanto, es muy importante organizar el proceso de selección de tal manera que se consiga un grado de transparencia muy alto. Un alto grado de transparencia significa unos concursos abiertos, dándoles a las partes interesadas acceso a todas las etapas del proceso y divulgándose públicamente las ofertas de empleo futuras y los requisitos que han de cumplir los candidatos. Entre los requisitos se pueden incluir restricciones legales admisibles, así como las cualificaciones mínimas para ser nombrado en el cargo. También la información sobre el proceso de selección en sí debe ser pública; por ejemplo, el hecho de que se evaluarán los conocimientos técnicos de los solicitantes y que éstos habrán de someterse a un examen psicológico.

No basta con tener reglas generales, sino que también es esencial incorporar en la organización la garantía de que estas reglas generales serán aplicadas. Ello puede conseguirse de distintas maneras. Por ejemplo, en los Estados Unidos el sistema que rige las decisiones de selección para todos los cargos dentro del Gobierno federal se basa en tres premisas:

- el reclutamiento de personas cualificadas se llevará a cabo de tal manera que la plantilla resultante sea una mezcla representativa de la sociedad;
- las decisiones de selección se basarán únicamente en la capacidad de una persona de desempeñar las tareas del cargo; y
- todos los solicitantes serán tratados de forma justa e igualitaria, independientemente de su afiliación política, raza, color, religión, origen nacional, sexo, estado civil, o impedimento físico.

Con ese fin, se requieren concursos abiertos para llenar todos los cargos en el Gobierno. Además, el proceso de selección es dirigido y monitoreado por las organizaciones de trabajadores dentro de las agencias federales y por otras agencias. Estas organizaciones tienen la responsabilidad de asegurar la integridad continuada del proceso de selección. Asimismo, una vez seleccionados, la mayoría de los empleados del Gobierno federal trabajan con el fin de alcanzar un estatus profesional (*career status*). Dicho estatus se alcanza tras tres años continuos de empleo y les brinda protección contra medidas arbitrarias como el despido sin motivo.

Tras la solicitud de cobertura de una vacante, la función de Recursos Humanos procede a preparar invitaciones abiertas para solicitudes, que incluirán básicamente:

- el título del puesto vacante;
- los requisitos generales del cargo, por ejemplo experiencia;
- los requisitos específicos del cargo, por ejemplo el nivel de estudios;
- competencias del cargo;
- documentos que ha de presentar el candidato;
- procedimientos de solicitud y presentación;
- procedimientos de selección y contratación.

Cuando un candidato presenta su solicitud, se comprueba si cumple con los requisitos incluidos en las notificaciones para poder proceder al proceso de preselección. En esta fase, se aplican diferentes instrumentos de evaluación:

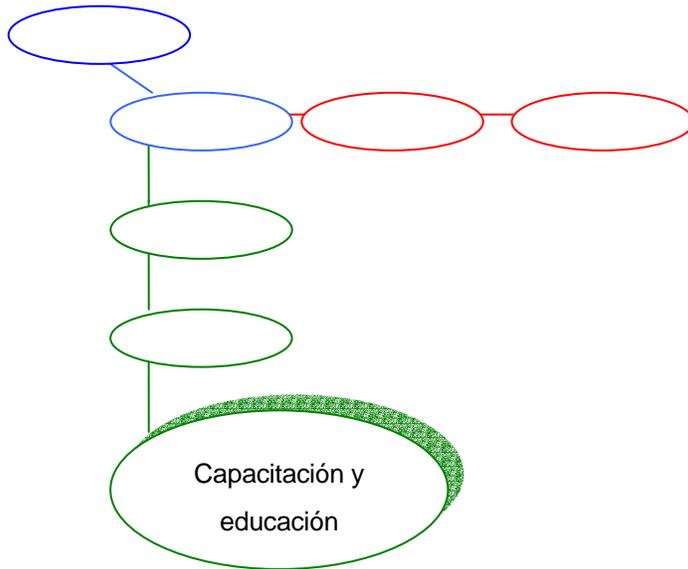
- un examen de conocimientos generales a fin de preseleccionar a los candidatos que estén interesados en el cargo y que dispongan de algunos conocimientos de lo que sucede en la Administración Tributaria y en la sociedad;
- un test psicométrico para medir las capacidades intelectuales de los candidatos;
- “*assessment centres*” para evaluar la conducta de los candidatos en situaciones similares al puesto de trabajo;
- un test psicométrico para averiguar si los candidatos tienen capacidad para convertirse en funcionarios fiscales al nivel de “*career status*”, si disponen de madurez emocional y de autodominio para adaptarse adecuadamente al entorno laboral de la Administración Tributaria;
- entrevistas con los candidatos.

No es posible desvincular el reclutamiento de la capacitación. Asimismo éstos han de guardar relación con la naturaleza del trabajo a realizar. Entre los factores condicionantes que influirán en la manera global de abordar la contratación de personal para los cargos de verificación/auditoría en una Administración Tributaria se incluyen, entre otros:

- la naturaleza y el grado de complejidad de la legislación (o legislaciones) administradas: las legislaciones referentes al impuesto sobre la renta tienden a ser más complejas que las referentes a los impuestos sobre las ventas/IVA. Las economías abiertas necesitan una serie de disposiciones para hacer frente a las multinacionales y las posibles escapatorias;
- la integración de diversos impuestos: las Administraciones Tributarias integradas realizan las auditorías del impuesto sobre la renta y las del IVA para las pequeñas empresas, bajo el “concepto generalista”, con una especialización gradual a medida que aumenta la complejidad de los expedientes;
- la cultura de la Administración de servicio público: la medida en que se posiciona como un Empleador Líder (con programa de capacitación y desarrollo), su sistema de remuneración y las oportunidades de promoción que ofrece; el reclutamiento de profesionales y la seguridad de empleo;
- la sofisticación de la Administración Tributaria: informatización, segregación de funciones, la medida en que la estructura organizacional contribuye al desarrollo de los recursos;

- la geografía y economía del país: el tamaño del país y la necesidad de tener muchas delegaciones, enfoque gerencial de la concentración y/o la descentralización, nivel general de educación, empresas predominantemente agrícolas y pequeñas frente a urbanas o dominadas por multinacionales, etc.

2.3.3. Capacitación y educación para la verificación y la auditoría



2.3.3.1. Introducción

Dependiendo de la organización estratégicamente elegida, los empleados/funcionarios pueden trabajar independientemente bajo la supervisión de un jefe de equipo, o cada uno de los empleados/funcionarios dentro de un equipo puede rendir cuentas al siguiente eslabón superior. Por consiguiente, la auditoría puede estar integrada por los siguientes eslabones: el ayudante de auditoría al auditor fiscal; el auditor fiscal al jefe de auditoría; el jefe de auditoría al jefe de equipo. En relación con la función de verificación es posible distinguir una serie de vínculos sucesivos.

El modelo de aprendiz-oficial-maestro concuerda con la estructura en la que un empleado rinde cuentas al siguiente eslabón superior. Sin embargo, si se ha elegido el concepto de un auditor que actúa de forma totalmente independiente y que rinde cuentas al jefe de equipo, este último pedirá a los miembros más experimentados (los maestros) que hagan de consejeros y de fuente de información para los miembros experimentados del equipo (los oficiales), que a su vez serán los mentores de los miembros nuevos e inexperimentados del equipo (los aprendices).

El nivel de pericia a alcanzar depende del nivel identificado para el cargo en cuestión. La capacitación requerida para cada persona depende de la anterior educación formal del funcionario, de su formación específica en auditorías, y de su experiencia, actitud y conducta (pruebas de aptitud individual) en la práctica. La anterior capacitación y

educación puede clasificarse en niveles bajo/medio, medio, alto/medio y avanzado/graduado.

En todos los países participantes en el grupo de trabajo internacional existen dos tipos de capacitación: la capacitación inicial para nuevos empleados y la capacitación a lo largo de la carrera. La envergadura y la duración de la capacitación inicial dependen en gran parte de la calidad y la adecuación de la educación (universitaria) ofrecida en un país. La capacitación inicial consta de distintas partes:

- capacitación básica/instrucciones técnicas (legislación tributaria, verificación, auditoría, procedimientos, ética y disciplina, aspectos de política, la organización de la Administración Tributaria y una introducción a los sistemas y a la tecnología de la información);
- capacitación práctica: generalmente en un cargo correspondiente a la especialidad asignada;
- visitas de orientación a otras partes de la Administración Tributaria.

En algunos países, una parte de la capacitación se centra en el trabajo del Ministerio.

2.3.3.2. Valores de la Administración Tributaria

Una Administración Tributaria debe ser incorruptible y debe querer tratar a los contribuyentes con respeto. Los empleados de la Administración Tributaria han de dar ejemplo de estos valores a través de sus actitudes, conducta y comportamiento. Evidentemente, las actitudes deseadas dependen del proceso en el cual está involucrado el empleado. En procesos en los que se recalca la prestación de servicios se esperan actitudes diferentes y una conducta diferente (orientadas al contribuyente) que en el proceso de verificación y auditoría de campo (centradas en la detección). Pero en todo caso, la conducta ha de reflejar los valores de la Administración Tributaria y ha de ser correcta y respetuosa para con los ciudadanos.

La pregunta clave para las Administraciones Tributarias es cómo mantener vivos los valores de la organización. Existen varias soluciones posibles.

Por ejemplo, la Administración Tributaria francesa optó por discutir el tema de los valores profesionales con los empleados, durante varios seminarios. El tema se dividió en tres subtemas:

(1) Contacto con los contribuyentes:

- valores éticos (secreto profesional, integridad, lealtad y neutralidad);
- valores con respecto a los servicios ofrecidos al público (disponibilidad, actitud abierta y eficiencia).

(2) Contribución a la comunidad:

- valores civiles (igualdad ante la tributación, moral fiscal y garantía de derechos);
- valores con respecto a la responsabilidad profesional (compromiso, capacidad profesional, responsabilidad y capacidad de adaptación).

(3) Funcionamiento interno

- valores sociales (igualdad de oportunidades, respeto por el individuo, solidaridad y diálogo social);
- valores gerenciales (diálogo profesional, responsabilidad, apoyo, reconocimiento y liderazgo).

2.3.3.3. Aprendizaje continuado (por ejemplo cursos de reciclaje, y capacitación y educación continuadas)

Aunque un empleado cumpla las competencias requeridas para su trabajo actual, gracias a actividades tales como una sólida educación formal, los empleados han de mantener y mejorar sus niveles de conocimientos y habilidades siguiendo cursos de capacitación (o de reciclaje) y actividades de educación continuada. Para tal fin, algunas Administraciones Tributarias han creado sus propias organizaciones de capacitación y educación, y otras han entablado una cooperación con institutos de capacitación externos. El superior inmediato y el empleado individual deberían discutir periódicamente las competencias en las que se ha de trabajar para ayudar al empleado a cumplir los requisitos de su actual cargo así como sus futuras aspiraciones laborales. Convendría trazar un “plan de aprendizaje individual” en el que se describa la formación, por ejemplo los cursos de capacitación formales, encargos en el puesto de trabajo, y libros a leer, que ayudarán al empleado a la hora de adquirir y/o mejorar sus competencias de una forma continua.

Se espera de las Administraciones Tributarias que mantengan un nivel profesional. Para lograr este objetivo, es necesario capacitar continuamente a los empleados. Por lo tanto, muchos países tienen programas de capacitación tanto para los empleados nuevos como para los existentes.

Las Administraciones Tributarias deben dedicar una cantidad suficiente de recursos a la capacitación inicial o continuada de los empleados. El ofrecer programas de capacitación continuada no constituye, en sí, una garantía suficiente de que los empleados participarán en dichos programas. Es posible que los gerentes locales tiendan a posponer la capacitación educativa en favor de la producción directa. Por lo tanto, es aconsejable fijar objetivos anualmente para que todos los empleados profesionales reciban un número fijo de horas de educación profesional continuada. La cantidad de horas necesarias dependerá, entre otros factores, de la complejidad de la legislación y los cambios en la misma, así como de los desarrollos en, por ejemplo, las tecnologías de la información.

2.3.3.4. Organización de la capacitación

La capacitación ha de ser una función muy importante en una Administración Tributaria y se considera esencial para el fomento de la eficiencia y la eficacia de sus empleados en cualquier organización basada en conocimientos. Asimismo es una de las herramientas más poderosas para crear y mantener la credibilidad y la cooperación del

público general. Ahora bien, se trata de una enorme inversión que ha de gestionarse de forma adecuada.

Tal como mencionamos anteriormente, los perfiles de capacitación son elementos esenciales a la hora de organizar la capacitación. Es preciso crear una unidad centralizada que pueda prever y coordinar las necesidades basándose en los planes de reclutamiento y las vacantes esperadas en el campo, y establecer un programa de cursos de acuerdo con ello. El material de los cursos deberá revisarse periódicamente a fin de que sea siempre relevante. Habrá que capacitar a un número suficiente de capacitadores, para que los cursos sean impartidos de forma competente y oportuna.

Un nuevo desarrollo en los últimos años es la capacitación a distancia, facilitada por el uso de Intranet. El uso de este método de capacitación ofrece varias ventajas en comparación con la educación tradicional en un salón de clase. Un número ilimitado de empleados puede seguir la capacitación en el momento en que les venga bien, y a su propio ritmo. Se necesitan menos docentes, se reducen los gastos de viaje, etcétera, y es más fácil encajar la capacitación en el trabajo normal de los empleados.

Muchos países han tomado la iniciativa de desarrollar programas de aprendizaje a distancia.

Por ejemplo, en Brasil se desarrolló el curso de capacitación a distancia en Auditoría Fiscal, que capacitó a más de 2.000 auditores tributarios durante un año. La capacitación se organizó en módulos mensuales, y estaba integrado por los siguientes componentes: un texto de estudio, ejercicios, un foro virtual para responder a preguntas, y pruebas. La herramienta utilizada permite a los participantes realizar pruebas cuando lo deseen, con un determinado límite de tiempo y una corrección electrónica inmediata.

Dependiendo del tamaño de las delegaciones de campo, pueden necesitarse coordinadores locales de la capacitación, que actuarán como facilitadores. Algunos cursos se impartirán de forma más eficaz al nivel local (según la frecuencia, las necesidades inmediatas, la complejidad del tema, la disponibilidad de capacitadores, etc.).

2.3.3.5. Perfiles de capacitación como herramienta de gestión

Es preciso desarrollar perfiles de capacitación para cada cargo. El objetivo del perfil es ofrecer una clara idea de la capacitación necesaria para cada puesto y asegurar una mayor uniformidad, de acuerdo con las expectativas de la dirección sobre el programa. Los perfiles están interrelacionados, en el sentido de que se van superponiendo uno encima del otro a medida que un individuo progresa en su carrera profesional.

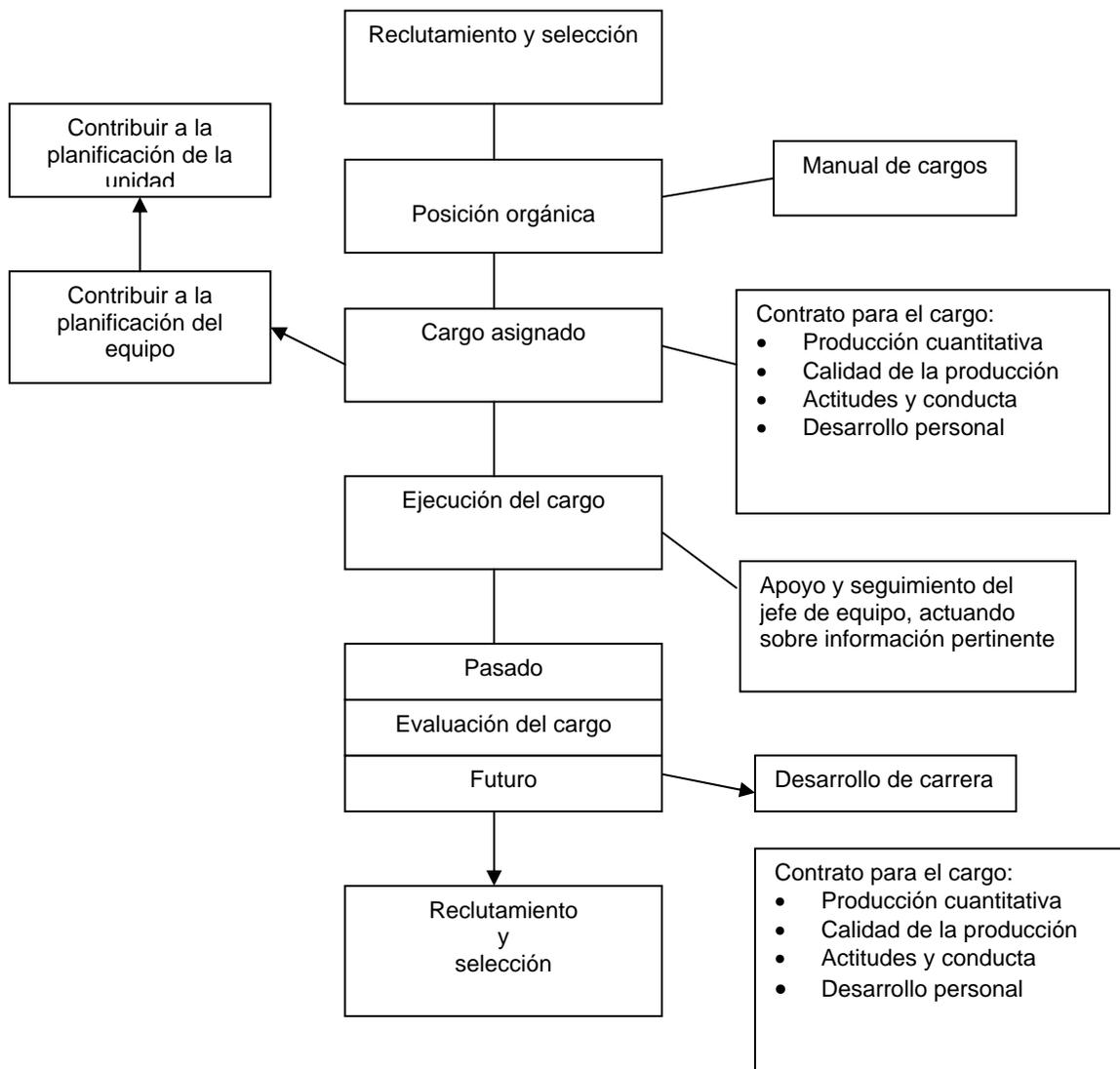
El gerente ha de discutir el perfil de capacitación específico en un diálogo abierto con el empleado en cuestión y juntos han de determinar qué cursos ha de seguir el empleado, y cuándo, dependiendo de su anterior experiencia laboral y conocimientos. El momento adecuado para este ejercicio es al ser nombrado para un puesto, con revisiones que se

efectuarán por lo menos una vez al año en el momento de la evaluación del rendimiento laboral.

El proceso de evaluación laboral y de comprobación del desempeño es un proceso continuo y cíclico. Debe ser tan transparente como el proceso de selección y reclutamiento.

En Chile, por ejemplo, la promoción de empleados se basa en un sistema competitivo en el que se consideran distintos factores de acuerdo con el escalafón de cada empleado. Entre estos factores se incluyen: prioridad en el rango, el tiempo durante el cual se ha ocupado el actual nivel, la puntuación individual de desempeño y una puntuación basada en un examen técnico (para los cargos gerenciales) o una evaluación por escrito de los conocimientos técnicos (para los empleados de rango inferior). El objetivo de este programa es detectar las potencialidades y las actitudes positivas de los empleados hacia el trabajo, es decir, promover al personal con mayores méritos, que se distinga por su eficacia y capacidad. Para garantizar la transparencia las promociones son avaladas por procesos estructurados de selección en los que participan cuerpos colegiados de diferentes niveles, y los factores que inciden en las decisiones se hacen de conocimiento público.

Más en general, el proceso de evaluación laboral y de comprobación del desempeño es un proceso continuo y cíclico, tal como lo ilustra el siguiente diagrama:



Proceso cíclico

2.3.3.6. Enfoque integrado para el reclutamiento y la capacitación de auditores

La verificación es una importante fuente con miras al reclutamiento y al desarrollo de recursos para la función de auditoría. El reclutamiento se realiza externamente o dentro de otras funciones como la de Recaudaciones y Atención al Contribuyente, con la posibilidad de ofrecer una capacitación básica y gradual en la legislación referente al impuesto sobre la renta y para el desarrollo de “habilidades suaves” como la comunicación en un entorno seguro y controlado.

El anexo 4 ofrece un típico perfil de capacitación de un puesto de Funcionario de Verificación en Canadá, en el cual se combina la capacitación formal en el aula con la

capacitación en el puesto de trabajo a lo largo de un periodo de 12 meses. El perfil establece claras expectativas para los gerentes y los empleados, fomenta la coherencia del rendimiento laboral en diversas delegaciones, y sin embargo sigue ofreciendo la flexibilidad suficiente como para tener en cuenta el trasfondo y la experiencia personal.

Función de auditoría

La función de auditoría apoya el mandato de la Administración Tributaria de fomentar el cumplimiento de la legislación tributaria por medio de un programa equilibrado de educación, servicio y medidas ejecutorias activas. Su papel consiste en auditar en el establecimiento del contribuyente los documentos fuente, libros y registros, así como las declaraciones del impuesto sobre la renta de empresas y corporaciones de todos los tamaños.

El reclutamiento puede realizarse tanto interna como externamente. Reclutamiento interno es sinónimo de reclutamiento cerrado. Reclutamiento abierto quiere decir que cualquiera puede solicitar el puesto, incluso los que todavía no trabajan en la Administración Tributaria. Sin embargo, como esta función forma parte de una organización profesional, resulta aún más importante aplicar estrictamente el requisito del nivel educacional mínimo para poder ofrecer al personal una carrera profesional atractiva, en la que se minimice la probabilidad de bloqueo de puestos por falta de aptitud (académica) para ascender en la organización y se mantenga al personal motivado e interesado. El requisito mínimo es un título universitario (o una carrera universitaria prácticamente finalizada) en un ámbito comercial, con formación adecuada en contabilidad, o bien, un nombramiento profesional en contabilidad.

Concursos nacionales: Estos procesos tienen la ventaja de ser bastante eficaces, pues permiten tramitar un gran número de solicitantes con unos recursos limitados. Por ejemplo, una única campaña de marketing en las universidades de un país en una determinada época del año, como por ejemplo antes de la graduación de primavera, puede ahorrar mucho tiempo y energía a las delegaciones locales que de lo contrario tienen que replicar el mismo proceso. Asimismo, una vez que ya entran los reclutados, la capacitación se puede llevar a cabo de forma coordinada. Y, dado que se abre el proceso a varios mercados, si en un lugar no existen vacantes, existe la posibilidad de reclutar talento de otras partes del país donde en ese momento la economía no es tan dinámica y donde por lo tanto hay más oferta de empleados. Los concursos nacionales aumentan la coherencia y la transparencia, y constituyen un buen instrumento para facilitar la contratación de grupos subrepresentados (programas de equidad/acción positiva). Por último, un concurso nacional tiene la ventaja de que se ofrecen oportunidades iguales a todos los ciudadanos cualificados para un puesto de trabajo gubernamental.

Concursos locales: Por definición, los concursos locales son más reactivos pero permiten una respuesta más inmediata a la demanda. Asimismo reflejan las necesidades y la familiaridad con la zona geográfica. Sin embargo, a fin de promover la transparencia y asegurar unos niveles de rendimiento y servicio similares en todo el

país, han de ser apoyados mediante declaraciones de cualificaciones y perfiles de capacitación nacionales.

El reclutamiento abierto o externo se puede llevar a cabo:

– A escala nacional (una o varias veces al año). Las ventajas de un concurso nacional son:

- se puede acceder a la selección más amplia de candidatos, independientemente del estado de la economía regional en aquel momento;
- mayor transparencia debido a que se aplican estándares nacionales y se ofrecen oportunidades a todos los ciudadanos;
- la capacitación masiva y centralizada resulta más eficiente y económica; y
- se facilita la contratación de grupos específicos.

– A escala regional o local. Las ventajas de este método son:

- permite responder mejor a las necesidades inmediatas y a corto plazo;
- la capacitación se centrará en las necesidades locales inmediatas. Sin embargo, en la medida en que resulte más eficiente coordinar o impartir los cursos en un mismo lugar, la delegación central puede reservar plazas a lo largo del año para estos reclutas en un programa de capacitación planeado a nivel central.

2.3.3.7. Estructura organizacional: facilitar la capacitación

La estructura organizacional de una Administración Tributaria es el resultado de muchos factores: la cultura de los servicios públicos del país, los recursos financieros y la pericia disponibles, el grado de sofisticación en lo que se refiere a la segregación de funciones, la alineación con la base de contribuyentes, etc. Para abordar la capacitación de forma exhaustiva se deben cumplir los siguientes requisitos: debe haber un solo centro responsable dedicado a esta función; deben desarrollarse y respetarse los perfiles; y el modelo organizacional debe promover y facilitar el desarrollo de su baza más importante: los recursos humanos.

En los distintos países se han organizado de formas muy variadas los programas de capacitación.

Canadá ofrece un ejemplo de un enfoque integrado. En este país, la estructura organizacional basada en los contribuyentes y en la complejidad de las cuentas está integrada con la capacitación progresiva del personal, como una trayectoria profesional natural en la que se utiliza una combinación de capacitación formal y capacitación en el lugar de trabajo.

Auditoría de pequeñas empresas

La división de auditoría de pequeñas empresas es responsable de auditar las declaraciones de impuestos de autónomos, pequeñas empresas (individuos y corporaciones) así como de asociaciones, con ingresos brutos de hasta 15 millones de dólares canadienses.

Características: Éste constituye el mayor grupo de la población de contribuyentes. Se adopta un enfoque de evaluación del riesgo a fin de identificar mejor el incumplimiento. Los registros no son sofisticados, apenas hay o no hay controles internos, y el control gerencial efectivo suele ser realizado por uno o pocos individuos. La atención se centra en la educación y la visibilidad, como una medida disuasiva para el incumplimiento. Gran parte de los esfuerzos de auditoría tienen que ver con la economía sumergida, donde las pruebas indirectas y el enfoque patrimonial forman la principal base para identificar los ingresos no declarados. Asimismo, ésta es la división de entrada para los nuevos funcionarios de Auditoría, y donde se proporciona gran parte de la capacitación formal y en el lugar de trabajo.⁸

Auditoría de medianas empresas

Esta división tiene que ver con contribuyentes con ingresos de entre los 15 y 250 millones de dólares canadienses.

Características: Debido al tamaño de las empresas, el sistema de contabilidad es más sofisticado, informatizado, con controles internos que incluyen segregación de funciones, acceso a asesoramiento fiscal y estados financieros auditados. Las operaciones tienden a ser más estables, posiblemente con dos o más líneas de negocios y varios emplazamientos, posiblemente con algunas transacciones internacionales y una mayor sofisticación en la planificación fiscal.

El auditor profesional cuenta con algunos años de experiencia en el trabajo, ha estado expuesto a una variedad de sistemas de contabilidad y ha tratado con muchos sectores de la economía. Mientras que en términos generales sigue siendo una auditoría de una sola persona, el auditor tiene acceso a ámbitos especializados a petición (internacional, evasión de impuestos, comercio electrónico, especialista de la industria, etc.).

División de auditoría de grandes empresas

Esta división vigila el cumplimiento de las empresas más grandes del país (250 millones de dólares canadienses o más).

Características: La comunidad de las grandes empresas ofrece retos y oportunidades para una Administración Tributaria:

- estructura organizacional compleja integrada por servicios funcionales (gerenciales o corporativos);
- integración horizontal y vertical;
- complejas transacciones nacionales e internacionales con precios de transferencia (internacionales) en condiciones que no son de plena competencia;
- amplio uso de profesionales fiscales capaces de una interpretación agresiva de la legislación y las complejas reglas fiscales;

⁸ En Canadá, un funcionario dedica más del 12% de su tiempo anual a la capacitación en este nivel, que se divide en tres grados, desde Funcionario de Auditoría a Auditor (categoría profesional).

- entidades controladas servidas por muchas delegaciones locales en el país con potencia para la aplicación incoherente de impuestos y pudiendo causar un importante impacto en los ingresos del Gobierno.

Debido al gran tamaño y complejidad de las multinacionales ya no cabe esperar que un único auditor posea el nivel de experiencia necesario para realizar unas auditorías eficaces. Hoy en día, las Administraciones Tributarias han adoptado el concepto de “*Account Executive*” (director de cuentas), un auditor profesional con experiencia que dirige la auditoría de todo un conglomerado a través de un enfoque de auditoría en equipo. A cada equipo se le asigna permanentemente un grupo de auditores de empresas que se familiarizan con un expediente/sector específico y elaboran un plan de auditoría exhaustivo. Con ese fin, cuentan con las contribuciones de varios expertos que son miembros plenos del equipo, por ejemplo: expertos en asuntos fiscales internacionales, evasión de impuestos, tecnología de la información, o en el sector industrial en cuestión, o, según se necesite, especialistas en la evaluación del valor de empresas o de propiedades inmobiliarias u otros especialistas multidisciplinarios.

En el Anexo 4 se presenta un perfil de capacitación típico que cubre el amplio espectro desde auditor de verificación hasta auditor de las empresas más grandes. En el Anexo 5 se incluye una versión simplificada del Programa canadiense de reclutamiento y capacitación de auditores.

La estructura arriba expuesta permite al *account executive* ser sobre todo un jefe de equipo, rodeado y apoyado por la pericia técnica necesaria.

2.4. Planificación y control

2.4.1. Introducción

Cada Administración Tributaria querrá manejar sus diversos procesos (incluida la auditoría fiscal), tanto cuantitativa como cualitativamente, por medio de un sistema de planificación y control. A través de la planificación y el control, una Administración Tributaria aspira a asegurar la integridad de sus operaciones, y contribuir a la igualdad y la seguridad ante la ley, así como a la justicia.

Anteriormente hemos señalado dónde están ubicadas las diferentes responsabilidades. Los directores de divisiones, los jefes de unidades y los jefes de equipo son responsables de la planificación y la ejecución de los contratos gerenciales. Ellos traducirán los contratos acordados en planes, y a continuación monitorearán y controlarán la ejecución de los mismos, tanto en términos cuantitativos como cualitativos, o bien encargarán su monitoreo y control. Por lo tanto, resulta esencial disponer de un sistema efectivo de planificación, presentación de informes y rendición de cuentas.

2.4.2. Planificación

Una de las responsabilidades del director de la delegación central es la de definir la política central de ejecución de la legislación tributaria. Esta política se refleja en planes de política (que normalmente abarcan periodos de 5 años) y los planes anuales derivados de ellos. Los directores de las delegaciones regionales y de las divisiones son responsables de determinar la política y los planes anuales de la delegación o división, y de la ejecución de los mismos. Los jefes de unidades son responsables del plan de la unidad y de su ejecución; los jefes de equipo son responsables del plan de su equipo y de su ejecución. Por último, cada empleado es responsable de su contribución personal a la realización del plan de equipo.

Cualquier acuerdo sobre la realización de los planes anuales y las condiciones bajo las cuales han de lograrse, deben consignarse en contratos gerenciales, concretamente: contratos de desempeño gerencial entre el director de la delegación central y los directores de las divisiones; entre los directores y los jefes de unidad; entre los jefes de unidad y los jefes de equipo; y entre los jefes de equipo y los empleados individuales.

Cabe observar que los contratos de desempeño han de incluir asimismo o han de tener un vínculo directo con los presupuestos.

En este proceso de planificación resulta importante la comunicación a los empleados de los objetivos que ha de alcanzar la organización en conjunto, incluida la contribución que se espera de los empleados. Esta comunicación no sólo debería acompañar a los planes anuales, sino que la dirección deberá aprovechar cada oportunidad que tenga para subrayar estos objetivos. Por ejemplo, en publicaciones en los medios de comunicación (internos y externos) sobre la Administración Tributaria, han de recalcarse su misión, sus objetivos y sus valores. Asimismo, la organización en conjunto ha de comportarse de acuerdo con estas directrices. La comunicación también ha de establecer unos límites claros: lo que la organización explícitamente no desea que se haga. Aparte de las publicaciones en los medios de comunicación, es preciso aprovechar todas las oportunidades para comunicar los objetivos a los empleados: desde visitas de la directiva a las delegaciones locales hasta la evaluación anual del rendimiento laboral.

2.4.3. Control

El control es el proceso que determina si se están alcanzando –y en qué medida se están alcanzando– los objetivos (en términos de eficiencia y eficacia), y qué riesgos se están enfrentando. Como parte del proceso de control se ofrece asesoramiento –solicitado y espontáneo– sobre la necesidad de efectuar ajustes. Las personas que son responsables del logro de los objetivos (en casi todos los casos se tratará de la dirección de Administración Tributaria) han de realizar estos ajustes.

En Francia se ha desarrollado un programa de acción diagnóstico para mejorar el control del proceso:

La dirección central de auditoría evalúa cada año los objetivos del programa de auditoría y pasa los objetivos a cada dirección de auditoría. Este programa de acción diagnóstico es un instrumento para apoyar el diálogo entre la dirección central, los directores y los gerentes de las delegaciones. Este programa comprende los siguientes elementos:

- un diagnóstico global de las tareas y recursos disponibles;
- análisis del rendimiento e indicación de posibles márgenes de progreso;
- establecimiento de unas prioridades claras y realistas;
- evaluación de las acciones.

El programa de acción constituye la elaboración detallada de dichas directrices.

- directrices específicas con respecto a las prioridades, incluido un cronograma, que están relacionadas entre sí, adaptadas a los medios y equipadas con un instrumento de medición;
- análisis de las acciones necesarias (organización, métodos de trabajo, el uso de medios, medidas de apoyo, capacitación, cooperación en la solución de problemas ajenos a la auditoría, consultas conjuntas, medios de comunicación);
- organización de la ejecución de las acciones delegando las tareas definidas a nivel central al nivel gerencial inferior en la organización y otorgándoles los medios necesarios a tal fin.

Para manejar el proceso de ejecución de la legislación tributaria, la función de control es un instrumento importante. Antes de tratar la función de control conviene definir quiénes son las partes interesadas en la Administración Tributaria. Es posible distinguir varias partes interesadas:

- la política (parlamento y ministros);
- organizaciones internacionales;
- el poder judicial;
- asesores fiscales y contables;
- la opinión pública: medios de comunicación y ciencia;
- los contribuyentes;
- los empleados;
- el órgano de Contraloría estatal;
- otros cuerpos gubernamentales.

La función de control no sólo debe estar dirigida al funcionamiento interno, sino también a las expectativas de los interesados externos. Por ejemplo, no sólo son interesantes las cifras sobre la eficacia y eficiencia, la satisfacción de los empleados, la tasa de enfermedad, etc., sino que desde un punto de vista financiero también son interesantes las cifras sobre la cantidad de impuestos recaudados, los costes reales (presupuesto) y la cantidad de impuestos no pagados. O cuál es la opinión de los contribuyentes, sus asesores, los medios de comunicación y la ciencia acerca del funcionamiento de la organización. Además, es necesario hacerse una idea de la satisfacción del “consumidor”, si ha habido una publicidad negativa sobre la Administración Tributaria, si se han presentado muchas quejas, etc.

De acuerdo con “*Levers of control*” de Simons⁹, es preciso establecer una distinción entre, por un lado, el mecanismo de control más bien diagnóstico (mecánico), relacionado con las variables de rendimiento crítico, y, por otro, los sistemas de control interactivos relacionados con incertidumbres estratégicas. Los sistemas diagnósticos tienen a menudo como resultado factores de éxito críticos e indicadores de rendimiento para medir el rendimiento. Los sistemas diagnósticos están orientados hacia el interior y utilizan cifras disponibles dentro de la organización. Los sistemas interactivos están más orientados al exterior y abarcan instrumentos como la evaluación por parte de clientes, los paneles de clientes, el uso de auditorías operativas para recalcar determinados aspectos de las operaciones, la evaluación comparativa y más en general el uso de evaluaciones.

Un ejemplo del uso de evaluaciones en el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos:

El Sistema de Medición de la Calidad (Quality Measurement System- QMS) mide y evalúa la calidad de las fiscalizaciones tributarias. Se evalúa una muestra estadísticamente válida de casos para asegurar un alto nivel de calidad, consistencia con las leyes tributarias y cumplimiento de las normas de auditoría y cumplimiento de las normas de auditoría. Los datos procedentes de las evaluaciones se utilizan para dar retroalimentación a la dirección, para mejorar el servicio al cliente, como herramienta analítica a fin de mejorar el servicio al cliente, como herramienta analítica a fin de mejorar las fiscalizaciones, para identificar necesidades de capacitación y para aumentar la consistencia de las fiscalizaciones.

Dentro de la función de control cabe distinguir varios niveles y perspectivas:

- el control estratégico, gerencial y operativo; estas formas de control van dirigidas sobre todo a los resultados producidos;
- el control de proceso, dirigido a las diversas funciones que pueden distinguirse, como recaudación, validación, verificación y auditoría;
- el control financiero, que va dirigido a la función financiera y que monitorea las transacciones y los flujos de dinero;
- el control de calidad que complementa el control cuantitativo igualmente importante.

El control puede dividirse además en:

- control duro (resultado estadístico), es decir, el control basado en cifras;
- control suave (actitudes, conductas y comportamiento).

Un aspecto que exige un cuidado y una atención continuos es la integridad. El carácter de la organización de una Administración Tributaria hace que sus empleados estén en contacto inmediato con dinero, bienes y flujos de bienes, y con el gran interés financiero de empresas y personas privadas. En estos contactos, los funcionarios fiscales han de ser siempre objetivos e incorruptibles. La organización ha de ofrecer garantías en este sentido.

⁹ Robert Simons, *Levers of control* (Harvard business school press, 1995)

2.4.3.1. Desarrollo de la función de control

Se está evidenciando una cierta evolución del papel de la función de control, en la que cabe distinguir diversas etapas. Sin embargo, cabe señalar que estas etapas dependen de la fase de desarrollo de la propia organización con respecto a los procesos (orientación hacia el interior u orientación al cliente), la tecnología (sistemas separados o integrados), y la organización (burocrática o empresarial).

Un aspecto decisivo en este sentido es qué papel de control se reserva la dirección:

Un ejemplo de cómo se traduce una directiva central para las delegaciones locales, es el trabajo de los equipos de la *Direction Générale des Impôts* en Francia.

Un aspecto esencial del trabajo de estos equipos es la descentralización de tareas y medios, vinculado con una creciente responsabilidad de que las opciones elegidas y las decisiones tomadas se ajusten a las necesidades del contexto local. Esta política, basada en la gestión por objetivos y en un extenso diálogo sobre la política gerencial, va acompañada de medidas de control internas para garantizar la calidad y la fiabilidad del trabajo realizado. Ello incluye aplicar correctamente las leyes y directrices fiscales, gestionar el riesgo de protección de los datos informatizados, asegurar la salvaguarda de las personas y los bienes, y aplicar valores éticos.

En primera instancia, el control interno corre a cargo del jefe del equipo de auditoría y en segunda instancia a cargo de los representantes de la dirección. El control interno tiene que ver con:

- la seguridad del auditor (por ejemplo resistencia al auditor, amenazas, robo de material o de información);
- la ética profesional (conducta, responsabilidad, actuar conforme a las propias reglas y obligaciones);
- los riesgos organizacionales en relación con las auditorías (planificación, legalización de documentos de apelación, auditorías en el emplazamiento del contribuyente, multas, recaudación, resolución de conflictos).

2.4.3.2. Tanteador

El papel más elemental del control consiste en llevar la cuenta de todas las transacciones que tienen lugar dentro de la organización, por ejemplo, la facturación, las adquisiciones, los salarios, los registros de producción, etc. El controlador que se ajuste a esta descripción se denomina "tanteador". Este nombre refleja asimismo su foco de atención: llevar el tanteo. Siempre que el tanteo se lleve de forma adecuada y fiable, la gestión se considerará apropiada.

2.4.3.3. Controlador financiero

En una fase de desarrollo más avanzada, el tanteador se convierte en un controlador

financiero. Además de investigar si el tanteo se lleva adecuadamente, el controlador comprueba si ello se realiza de forma eficaz: el proceso ha de ser adecuado y rápido. El controlador financiero concentra su atención tanto en el registro de las transacciones como en los diversos informes basados en dichos registros. Al mismo tiempo, comprueba si todo se hace al coste más bajo posible. La conciencia sobre los costes de sus propias actividades y los de otros está muy desarrollada.

2.4.3.4. Controlador gerencial

Una fase posterior en el desarrollo es el controlador gerencial. Los sistemas, rutinas y procedimientos, a través de los cuales se registran los resultados, están en su lugar adecuado; son fiables, y su eficacia se comprueba con regularidad y de forma crítica. Sin embargo, el controlador de la gestión aporta algunas nuevas habilidades y perspectivas. El controlador gerencial se concentra en el gerente, al que considera como un cliente al que hay que servir, en primer lugar, escuchando y comprendiendo sus requisitos e intentando anticiparse a sus necesidades. Este tipo de controlador no responde a preguntas sólo produciendo cifras, sino también ofreciendo una opinión basada en información relevante. Ayudará a la hora de preparar proyecciones, estará implicado en la fijación del presupuesto, y dará la voz de alarma si se exceden los presupuestos. El controlador gerencial tiene la ambición de ser un 'socio en el negocio'.

2.4.3.5. Aseguramiento de la calidad

Aquí, la noción de aseguramiento de la calidad se extiende a la planificación y al control. Además de lo que se ha dicho sobre el papel de la función de control, y el del controlador, la calidad dentro del marco de la planificación y del control se garantiza a través de:

- la valoración del trabajo realizado por o en nombre del director de equipo;
- la valoración del trabajo realizado por los expertos técnicos;
- la supervisión de los empleados más experimentados (mentores);
- la supervisión como parte del asesoramiento;
- la supervisión dentro de grupos de especialistas.

Un ejemplo del último punto puede encontrarse en los Países Bajos: el coordinador de auditoría.

En cada delegación/unidad local de la Administración Tributaria holandesa, para cada proceso, incluido el de auditoría fiscal, se ha nombrado a un funcionario encargado de asegurar y mejorar la calidad de las actividades relacionadas con ese proceso. Ese funcionario encabeza funcionalmente un grupo de empleados expertos en auditoría fiscal dentro de dicha delegación/unidad local. En dicha calidad, el funcionario es responsable de:

- llevar a cabo las auditorías más difíciles;
- efectuar controles internos para medir la calidad de las auditorías llevadas a cabo por los demás auditores fiscales dentro de la delegación/unidad;
- preparar propuestas para mejorar la calidad (por ejemplo, mediante capacitación y educación, o mediante un cambio organizacional);
- coordinar la implantación de nuevas técnicas de auditoría;

- coordinar la implantación de nuevas leyes y reglamentos.

Asimismo, sirve como un punto de contacto y un asesor para otros auditores fiscales cuando éstos se enfrentan a cuestiones complicadas.

CAPÍTULO 3

GESTIÓN DEL RIESGO Y LAS FORMAS DE TRATAMIENTO RELACIONADAS CON DICHA GESTIÓN

3.0. Resumen

El aspecto principal del Capítulo 3 lo constituye el contexto y el marco de gestión del riesgo. La gestión del riesgo se define como un proceso sistemático en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis del riesgo y con miras a lograr un resultado óptimo. Este capítulo trata de los pasos que se requieren en dicho proceso.

No obstante, la gestión del riesgo no puede existir por sí sola. Hay una interrelación crucial entre la gestión del riesgo y la estrategia de tratamiento. Esta interrelación nos lleva a las formas de tratamiento, que se tratarán en este capítulo: en primer lugar, las actividades proactivas (proporcionar información activamente y el control proactivo de datos de forma actualizada) y, en segundo lugar, las actividades de control reactivas (validación, verificación y auditoría). La gestión del riesgo y las formas de tratamiento deberán abordar la “brecha de declaración”, la “brecha de recaudación” y la “brecha de declaración incorrecta”.

Pero antes de que estas brechas puedan ser abordadas, se tiene que considerar otra brecha, a saber, la “brecha de registro”. Es esencial que todos los contribuyentes estén total y correctamente registrados. Por lo tanto, la primera parte de este capítulo se refiere a esta brecha.

3.1. Introducción

La ejecución de la ley consta de tres componentes: la interpretación y puesta en práctica de la ley, la fiscalización y la prestación de servicios. El proceso de verificación y auditoría es parte del componente de “fiscalización”.

Por un lado, la ejecución de la ley debe satisfacer todos los requisitos de igualdad ante la ley, mientras que por otra parte, por razones del desempeño efectivo y eficiente de sus tareas, la Administración Tributaria debe ser selectiva en cuanto al grado de intensidad de su actividad fiscalizadora. Ello significa que la ejecución debe ser eficaz y basada en argumentos racionales, y que no debe ser arbitraria. Ser selectivo significa tener una política de selección. La política de selección se apoya en la gestión del riesgo.

Sin embargo, antes de que podamos estar seguros de que la política de selección satisface todos los requisitos de igualdad ante la ley, debemos estar seguros de que todos los contribuyentes se encuentren en nuestra base de datos. El primer paso esencial es registrar total y correctamente a todos los contribuyentes.

3.2. Información básica; registro de todas las personas sujetas al pago de impuestos; el archivo maestro

3.2.1. Introducción

En gran medida, la Administración Tributaria depende de una base de datos de los contribuyentes fiable y completa. Esta base de datos puede adoptar dos formas: digital y física en el sentido de archivos y expedientes en papel. La sofisticación de la tecnología usada varía de un país a otro, y afecta a la medida en que la información está disponible en formato digital: desde una base de datos de contribuyentes sencilla hasta estructuras de bases de datos complejas, en las que se usan exclusivamente declaraciones de impuestos digitales. El tamaño de los expedientes físicos es inversamente proporcional al nivel de sofisticación. En este capítulo no se tratarán los requisitos para salvaguardar los sistemas físicos y digitales.

3.2.2 Contenido de una base de datos

El contenido de los archivos de la propia Administración Tributaria incluye los nombres, direcciones (ocasionalmente el mismo contribuyente tiene más de una), cuentas bancarias, etc. Estos datos establecen la identidad de los contribuyentes individuales. Los datos históricos, tales como direcciones anteriores con su fecha de cambio, también deben conservarse y quedar disponibles durante algunos años. Para ello, se deben tomar provisiones separadas: (i) digitalmente, en la forma de campos de datos históricos, y/o (ii) físicamente, como listas de cambios. Se deben establecer y supervisar adecuadamente procedimientos que regulen el cambio de los datos existentes y la autorización para cambiarlos. A fin de evitar inconvenientes y errores, debe haber una sola base de datos básica que rijas todas las bases de datos y archivos derivados.

En muchos países, se han acordado vínculos con bases de datos externas, tales como las de los datos civiles de los municipios, bases de datos de las Cámaras de Comercio, agencias de seguridad social, organizaciones de seguros de enfermedad, etc.

Es muy importante tener números de identificación únicos y permanentes, porque:

- muchos de los datos de los contribuyentes cambiarán (por ejemplo, la dirección) pero el número de identificación será permanente;
- se evitan malentendidos en cuanto al contribuyente de que se trata;
- toda la información y datos disponibles sobre el contribuyente pueden ser vinculados a este número único de identificación, tras lo cual son fácilmente accesibles a través de dicho número;
- se facilita la comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente;
- el número de identificación puede ser el vínculo entre diferentes bases de datos.

Una base de datos puede incluir los siguientes datos:

- datos sobre la aplicabilidad de cierto instrumento tributario;
- datos sobre el procesamiento de las declaraciones de impuestos;
- datos sobre las declaraciones de impuestos recibidas: información sobre la composición y las cantidades declaradas;
- datos históricos sobre las declaraciones de impuestos y otro comportamiento en el pasado;
- señales e indicios para el tratamiento y la selección generados por la propia Administración Tributaria, tanto de forma “actualizada” como en el pasado.
- datos sobre las liquidaciones de impuestos practicadas, provisionales, complementarias o adicionales, sobre los ajustes, la correspondencia y el pago de las mismas, así como sobre las decisiones sobre multas, la verificación del pago de estas multas, etc.;
- datos sobre los impuestos que un contribuyente ha de pagar.

Una de las tareas de la ejecución de la legislación tributaria consiste en señalar activamente la existencia de una deuda tributaria, incluso en los casos en que las personas tienen la obligación de registrarse por iniciativa propia. Las señales de registro y el propio registro deben incluirse de manera correcta y completa en la base de datos básica. Estos datos constituyen el punto de partida del subsiguiente proceso administrativo.

Datos sobre el procesamiento de las declaraciones de impuestos

¿En qué fecha cabe esperar las declaraciones de impuestos? ¿Han llegado a tiempo? Procedimientos existentes para las declaraciones de impuestos atrasadas y/o pendientes. Los controles de progreso inician acciones de la Administración Tributaria como el envío de cartas recordatorio, imposición de multas, etc.

Datos sobre las declaraciones de impuestos recibidas: información sobre la composición y las cantidades declaradas

Además de esta información, la declaración de impuestos puede incluir datos que se pueden utilizar en el proceso de selección. Por ejemplo, la información sobre la profesión del contribuyente no tendrá consecuencias directas respecto al nivel o la composición de los importes, pero sí constituye un rubro distintivo para la selección del riesgo. Igualmente pertenece a esta categoría la información aclaratoria adicional. Por ejemplo: “¿Ha cambiado el sistema de valoración de las acciones?” “¿Ha hecho el contribuyente uso de un crédito tributario?” “En caso afirmativo, ¿por qué importe?”

Datos históricos sobre las declaraciones de impuestos y otro comportamiento en el pasado

El comportamiento de un contribuyente en el pasado puede ser un factor importante para la selección del riesgo. Diversos estudios han demostrado que el

comportamiento incorrecto en un área constituye asimismo un indicador útil de comportamiento incorrecto en otras áreas, incluyendo el área de tributación. Véase también el apartado 3.3 de este capítulo.

Señales e indicios para el tratamiento y la selección generados por la propia Administración Tributaria, tanto de forma “actualizada” como en el pasado

Es importante que cada tratamiento, liquidación y decisión se registre, a fin de crear una pista de auditoría (*audit trail*), que se pueda seguir posteriormente. Dependiendo de la técnica, existen diversas posibilidades para crear estas pistas: notas escritas a mano, sellos, formularios para notas en un formato fijo, versiones digitales de dichos formularios.

Datos sobre las liquidaciones de impuestos aplicadas, provisionales, complementarias o adicionales, ajustes, correspondencia, decisiones sobre multas, verificación del pago de estas multas, etc.

Cada sistema debe incluir garantías de que en efecto se han practicado las liquidaciones de impuestos, que dichas liquidaciones se ajustan a los datos, y que, cuando cualquier procedimiento digital o manual dé lugar a ajustes, estos ajustes serán implementados. Todo esto debe ser verificable posteriormente.

3.2.3 Integridad de la base de datos de contribuyentes

La Administración Tributaria debe tener la seguridad de que la base de datos de los contribuyentes es completa. A tal fin, se pueden adoptar varias medidas, como por ejemplo:

- legislación adecuada: cada uno debe tener la obligación de registrarse por su propia iniciativa;
- procedimientos fáciles para que los ciudadanos puedan registrarse;
- vínculos con bases de datos externas;
- medidas activas encaminadas a asegurar que la base de datos esté completa.

En algunos países, se ha creado un departamento separado hasta para cada distrito, con el fin de asegurar que las bases de datos y archivos sean completos. A los departamentos se les puede llamar Servicio Activo, Control Operacional, etc. En efecto, su trabajo consiste en identificar las verdaderas formas de empresa en varias ubicaciones y distritos, a fin de comparar sus observaciones con los datos que aparecen en las bases de datos y archivos, y señalar cualesquiera diferencias encontradas en otros departamentos. Se debe designar a un nivel superior, común, áreas de atención especial, que pueden ser geográficas (qué distritos), tácticas (qué sectores, qué tamaños mínimos de actividades de negocio), y estratégicas (reglas de conducta para los funcionarios tributarios). Un departamento de observación que esté bien organizado y debidamente ubicado en la estructura organizacional ha demostrado ser valioso para el adecuado funcionamiento de una Administración Tributaria. Su trabajo parece ser también de

gran valor para la aceptación de la tributación por parte de la sociedad (principio de igualdad).

Todo lo contrario a este tema de la recopilación de datos, lo constituye el problema del fraude de identidad. Con frecuencia, se emite un número de registro fiscal que, en algunos países, está vinculado a otras funcionalidades, como por ejemplo derechos y obligaciones sociales, seguro médico, educación, etc. En países con un alto grado de integración administrativa, esto crea el riesgo de “fraude de identidad”. A los ojos del ciudadano, la inclusión en la vida social, los derechos civiles elementales, la seguridad social y el derecho a trabajar dependen únicamente de si les ha sido asignado un número de registro multifuncional. El tener un número de registro de este tipo puede convertirse en una meta en sí, y es posible que se intente obtener dicho número usando papeles de identidad falsos, o “tomando prestado” el número de otra persona. Así, puede suceder que un número de registro sea usado por diez o más personas naturales. Éste es un aspecto importante, porque de esta manera un número de identificación específico tendrá vinculados información y datos erróneos, lo que conducirá a errores en la tributación.

3.3. Gestión del riesgo

3.3.1. Introducción

Establecer el contexto

La “gestión del riesgo” puede definirse como un proceso sistemático en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis del riesgo y con miras a lograr un resultado óptimo.

El proceso de gestión del riesgo suele ser un proceso continuo, que ha de ajustarse al entorno en el que funciona la Administración Tributaria. Dicho entorno está sujeto a cambios, que repercutirán en los riesgos y en la evaluación del riesgo. Los cambios pueden ser de naturaleza diversa, como por ejemplo cambios en el mercado resultantes de nuevas tecnologías (por ejemplo: Internet), cambios técnicos, etc. Estos cambios pueden crear nuevos riesgos, o hacer necesario que se reconsideren los riesgos existentes.

Se deben realizar análisis para minimizar los daños y maximizar los beneficios. Así, el proceso de gestión del riesgo requiere no sólo decisiones operacionales, sino también un compromiso y decisiones de alto nivel de la gerencia superior. Se trata de decisiones sobre aspectos como: cómo ajustar la organización a los principales ámbitos de atención, y cómo asignar recursos (tanto humanos como técnicos).

La retroalimentación continua del proceso de gestión del riesgo también ayudará a la gerencia superior a fijar metas y objetivos para el proceso global de control tributario, desarrollar planes de control y asignar recursos presupuestarios y refinar

la toma de decisiones en estas áreas. La retroalimentación también puede ser de gran importancia al nivel político, a la hora de formular estrategias para el futuro.

Usando las técnicas de gestión del riesgo, se pueden emplear los recursos tanto humanos como de otro tipo para lograr un equilibrio óptimo entre ejecución de la ley y apoyo a los contribuyentes.

La retroalimentación procedente de las evaluaciones también permite a la gerencia y al nivel operacional ser más proactivos en el ámbito de control, en lugar de adoptar una posición reactiva. Además, permitirá a las unidades de inteligencia mejorar la identificación de medidas antifraude, e implantarlas en el momento oportuno.

La gestión del riesgo aporta muchos beneficios, siendo los principales:

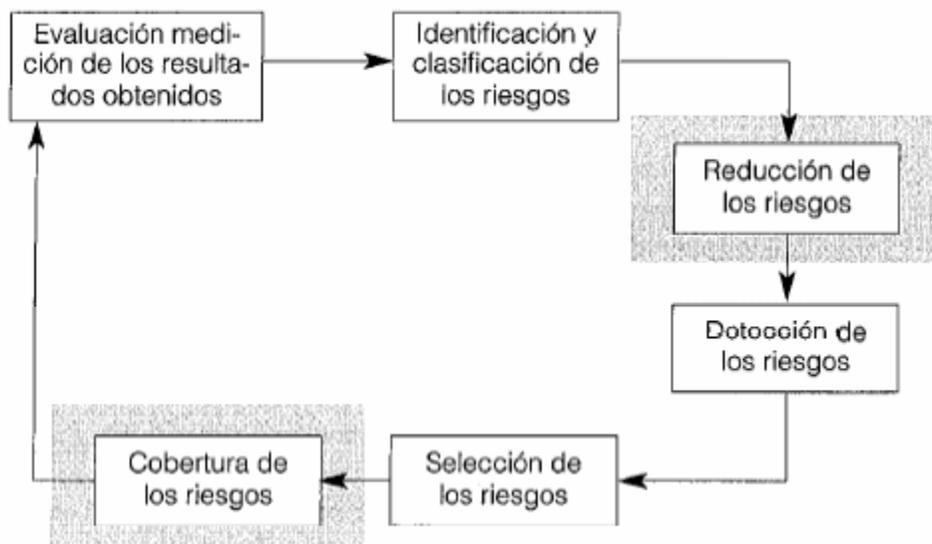
- igualdad de trato y confianza del público;
- posibilidades para la fijación de metas centrales;
- la capacidad para ajustar entre sí los recursos y los riesgos;
- decisiones estratégicas eficaces;
- libera a los contribuyentes cumplidores de la carga de una auditoría fiscal;
- mejora el uso de recursos, con lo cual se pueden lograr mejores resultados;
- permite que se realice el trabajo de manera más sistemática;
- crea mejores posibilidades de comunicación y cooperación;
- las decisiones se basarán en análisis realizados de acuerdo con un enfoque científico;
- estudio de diversas medidas para influir en el comportamiento de cumplimiento;
- alternativas para reducir los riesgos y la relación entre las alternativas;
- análisis de riesgos y uso de recursos para lograr una óptima implantación de la ley.

El análisis de riesgos es la clave para el proceso de gestión del riesgo. En principio, puede existir por sí solo, pero para aprovechar plenamente los beneficios del análisis de riesgos éste debe efectuarse dentro de un marco estructurado de gestión del riesgo.

El análisis de riesgos es un proceso proactivo y dinámico a través del cual se identifican, analizan y evalúan sistemáticamente los riesgos con el fin de proporcionar una base para las decisiones sobre acciones futuras. Asimismo, monitorea y revisa el desarrollo de los riesgos, midiendo el cumplimiento de los contribuyentes.

3.3.2. Marco de gestión del riesgo

Debido a las diferencias en legislación, administración y organización, no existe un marco común. No obstante, el siguiente modelo identifica los pasos que son necesarios en dicho proceso de gestión del riesgo:



3.3.2.1. Identificación y clasificación de riesgos

El primer paso en la gestión de riesgos es identificar y clasificar el riesgo objeto teórico y los hechos y eventos fiscalmente relevantes, relacionados con dicho riesgo. Para cada evento y hecho fiscalmente relevante, se debe establecer qué riesgos objeto crea con respecto a los diversos instrumentos tributarios. Un evento o hecho fiscalmente relevante puede crear riesgos objeto con respecto a varios instrumentos tributarios imponible. El objetivo de esta etapa es ser lo más completos posible. Si no se identifican y clasifican los riesgos adecuadamente, ello tendrá un impacto en las etapas subsecuentes, y finalmente no se cubrirán los riesgos.

Estudios de fenómenos

Se pueden llevar a cabo actividades de fiscalización con el fin de investigar un fenómeno económico, como por ejemplo una nueva línea de negocios o sector, o bien, para profundizar los conocimientos sobre un sector existente o un instrumento de auditoría actual. Una característica de este tipo de investigaciones es la incertidumbre, la imposibilidad de realizar predicciones y la falta de procedimientos eficientes, debido a lo cual es necesario intentar diferentes rutas y métodos para saber qué funciona y qué no. Estas incertidumbres, junto con la necesidad de experimentación, hacen que la investigación de fenómenos exija mucho tiempo y capacidad, una planificación apropiada y la supervisión del progreso.

Esta investigación consiste en los siguientes pasos: reconocer la necesidad para la investigación, formular los términos y los objetivos de las actividades de investigación, planificar de forma aproximada la capacidad, el alcance y el tiempo requerido, obtener la aprobación, seleccionar los contribuyentes y los

auditores/investigadores fiscales apropiados, asignar los cargos, llevar a cabo los procedimientos, realizar evaluaciones interinas, preparar los resultados y elaborar informes.

A modo de ejemplo, se describe a continuación la metodología utilizada en los Países Bajos para identificar y clasificar los riesgos fiscales en sectores y líneas de negocio individuales.

Los contribuyentes pertenecientes al mismo sector o línea de negocio, con frecuencia presentan tendencias similares en cuanto a la incidencia de riesgos y las oportunidades, o falta de oportunidades, para detectarlos y hacerles frente. Algunos sectores ofrecen mejores oportunidades para mantener hechos pertinentes fuera de la vista de la Administración Tributaria. Además, las “normas y valores” pueden variar substancialmente de un negocio a otro.

La metodología se ha estructurado a fin de vincular (virtualmente) todos los sectores a un grupo meta en particular. A cada uno de estos grupos meta se les asigna un equipo de funcionarios tributarios. Es tarea de los funcionarios tributarios asignados a un grupo meta específico establecer, probar y mantener actualizada su descripción del sector económico, intercambiar conocimientos y experiencias con respecto a aspectos específicos del sector y actuar como centro interno de conocimientos para toda la Administración Tributaria. Obviamente, estos funcionarios tributarios tienen un papel importante que desempeñar en la identificación y clasificación de los riesgos: son ellos los responsables de elaborar y analizar los riesgos sectoriales.

La Administración Tributaria de los Países Bajos distingue los siguientes grupos meta:

- agricultura y pesca
- sector de la construcción
- hostelería
- comercio
- distribución y reparación de vehículos a motor
- transporte y almacenamiento
- servicios comerciales
- servicios médicos
- servicios personales
- manufactura
- servicios financieros
- servicios de organizaciones sin fines de lucro

Esta metodología permite obtener un mayor entendimiento de las categorías de empresas / contribuyentes. Concentrando estos conocimientos en un número limitado de empleados y recopilando, registrando y difundiendo estos conocimientos sistemáticamente, se mejora la visión y las posibilidades de investigar el comportamiento fiscal (incluyendo la situación, riesgos, motivos, etc.)

de ciertos grupos de contribuyentes. Además, el enfoque sectorial refuerza el tratamiento eficaz en condiciones de igualdad ante la ley y, por lo tanto, tiene un impacto neutral en la competencia (véanse los apartados sobre detección y selección más adelante). Desde un punto de vista externo, esta metodología hace que la Administración Tributaria holandesa sea más fácilmente accesible a grupos de empresas / contribuyentes, ya que usualmente están organizados por sector económico. Por ejemplo, el enfoque brinda oportunidades para realizar ciertos acuerdos con las organizaciones comerciales o sectoriales (dentro de los límites de la ley).

Finalmente, el método operacional sectorial facilita la adaptación de los servicios de apoyo a las necesidades de los funcionarios tributarios. Dado que, en parte, los trabajos y tareas se asignan a los empleados de acuerdo con el sector, la capacitación, el suministro de información y las instrucciones se pueden ajustar a sus necesidades específicas.

En Francia la investigación y clasificación se abordan de otra manera:

Los servicios a cargo de la investigación y los estudios (1.200 funcionarios)

Los casos a ser fiscalizados se seleccionan sobre la base de documentos. Sin embargo, este tipo de control no permite la detección de la totalidad de aspectos que requieren un control fiscal externo. En algunos casos, se necesitan otros medios. La búsqueda de la información es un elemento importante de la efectividad del control externo.

Estructura

Al nivel nacional:

- *La Dirección Nacional de Investigaciones Fiscales* (DNEF, por sus siglas en francés) ejerce, para el beneficio de todos los Servicios que participan en el control fiscal, una misión de investigación, centralización, procesamiento y difusión de información, sea en el caso de datos específicos para apoyar directamente la programación o datos de índole documental para proporcionar a los fiscalizadores información metodológica. Si hay alguna sospecha de fraude, la DNEF puede decidir realizar un procedimiento de fiscalización y confiscación a cargo de un juez.
- *La Brigada Nacional de Investigaciones Económicas* (BNEF). Los agentes de esta Brigada brindan apoyo a la Policía Judicial dentro del marco de su lucha contra la delincuencia financiera.

Al nivel interregional:

- *Las Brigadas de Estudios y de Programación* (BEP, por sus siglas en francés) están bajo la autoridad directa del Director de la división de control fiscal de la Dirección Interregional de Control Fiscal. Su papel es evaluar la información y determinar la programación del control fiscal externo, coordinar las acciones de

investigación a nivel interregional en colaboración con las SDR (Secciones de Documentación e Investigación).

Al nivel local:

- *Las Brigadas de Control e Investigación* (BCR) se encuentran establecidas en cada Dirección del Servicio Tributario, siendo sus corresponsales en cada Dirección Interregional, las unidades que constituyen las BEP. Su misión es buscar información para la programación del control fiscal externo.

Procedimientos fiscales

La DNEF está a cargo, bajo el control del juez, de establecer los procedimientos de visita y confiscación requeridos para descubrir las pruebas materiales de los casos más graves de fraude, en coordinación con las BCR, por medio de la acción de las BII (Brigadas Interregionales de Intervención) y las BEP a nivel interregional.

Dentro del marco del derecho de comunicación, obtienen de terceros documentos útiles para el cálculo, control y recaudación de los impuestos. Este derecho de comunicación también se encuentra a disposición de las BCR y las BEP.

Los servicios de investigación también tienen facultades para emprender investigaciones en empresas para detectar violaciones de las obligaciones de facturación que deben ser cumplidas por los contribuyentes sujetos a IVA. Este procedimiento permite la intervención inesperada entre los contribuyentes. Si se observan irregularidades en dichas intervenciones, se procederá entonces a la fiscalización de los registros contables.

Contactos externos:

En la ejecución de su misión, los servicios de investigación trabajan en coordinación con otras Direcciones del Ministerio de Economía y Finanzas (aduanas, jurisdicción y consumo). Mantienen relaciones con la policía para compilar datos útiles para el control fiscal. También ejercen el derecho de comunicación ante los representantes de la Procuraduría, los Tribunales, las Cámaras de Cuentas Regionales y todos los servicios gubernamentales.

En Argentina, se ha creado una unidad de fiscalización por especialidad económica a nivel central, con injerencia en todo el país y es la encargada de la realización de estudios sectoriales para detectar cuáles son los sectores económicos con un potencial de evasión mayor, identificar las brechas de evasión, identificar sus modos de operación, cuáles son las principales causas que determinan esa evasión y también idear mecanismos que permitan atenuar o contrarrestar esa evasión. Todo este accionar se plasma en un manual de procedimiento que es distribuido al resto de la organización para que sea aplicado en las demás inspecciones que realicen sobre las actividades reveladas.

A modo de ejemplo se identifican los pasos que lleva este tipo de operatoria y que son realizados por profesionales especialistas en impuestos así como también con

profesionales que tengan injerencia en la actividad que se encuentra en estudio:

1. Identificar el sector económico más importante en función de la potencial evasión que pueda tener, utilizando entre otros métodos de medición de la relación de insumo-producto, aquellas actividades de las que, sobre la base de experiencias propias del área operativa o sobre la base de denuncias que recibe la organización, sabemos que son proclives a ser evasoras.
2. Una vez identificado este conjunto de contribuyentes o este sector económico que tiene como vinculación justamente la actividad económica, se hace un estudio exhaustivo de las normas impositivas, tributarias y previsionales vinculadas al sector.
3. Se realizan relevamientos, consultas y entrevistas con entidades representativas del sector. Muchas veces las propias cámaras son aliados nuestros en este tema porque ellos están buscando la transparencia de su propio mercado.
4. Estos grupos multidisciplinarios realizan cursos de capacitación técnica relacionados con las actividades bajo estudio. (Se trata de utilizar organismos estatales o privados que tengan que ver con la actividad en cuestión).
5. Una vez definida la hipótesis de evasión, se realizan pruebas de campo, es decir fiscalizaciones a cargo del mismo grupo que realizó este trabajo previo. Estas pruebas piloto son fundamentales porque son la base que nos va a permitir fundamentar el trabajo.
6. Finalmente, ese trabajo y todas estas experiencias se plasman en un documento escrito que es redactado por los propios inspectores que estuvieron en el estudio previo para luego ser replicados al resto de la organización mediante la entrega de ese material, que es un manual de procedimientos, y eventualmente con la realización de algún curso de capacitación o talleres técnicos en donde los inspectores que participaron en el desarrollo de este estudio sectorial le transmiten su experiencia al resto de la organización.

Este tipo de operatoria tiende a jerarquizar el trabajo del inspector y crea una imagen ante el contribuyente que observa que un inspector posee conocimientos previos vinculados a su negocio, obviamente respeta más la gestión de ese fiscalizador y seguramente la Administración tendrá mucho más éxito al tratar de disminuir los niveles de evasión existentes.

En términos generales, la política de la Autoridad Tributaria Federal de Brasil claramente define los límites entre, por un lado, la actividad de planificación, que consiste en seleccionar quién va a ser inspeccionado y qué es lo que se ha de auditar, y la actividad de inspección en sí, que debe llevarse a cabo de manera eficiente y técnica, sin perder de vista el objetivo previamente definido.

Análisis del riesgo de cambio en Brasil

Los riesgos respecto a la recaudación de impuestos se producen prácticamente cada día. Cualquier cambio pequeño que ejerza un impacto en la actividad económica o en el estado de los actores económicos puede afectar a la autoridad tributaria. Asimismo, las decisiones legales o las leyes nuevas son factores de

riesgo. En el caso del concepto brasileño, existen 6 actores principales para hacer frente al riesgo:

1. Es necesario que las personas que realizan este tipo de evaluación conozcan a fondo el sistema tributario brasileño.
2. Es necesario que este grupo sea consciente de todos los tipos de información, informes y datos financieros internos y externos que podrían afectar a la actividad económica brasileña.
3. Estas personas también deben estar pendientes de los cambios en la legislación y las decisiones legales en materia tributaria.
4. La Autoridad Tributaria debe disponer de sistemas de información con datos que estén lo más actualizados posible, a fin de poder simular el impacto de cualquier cambio sobre la recaudación tributaria y posibles medidas correctivas.
5. Una vez que se disponga de la información, y conociendo su impacto, es necesario tener la capacidad para proponer formas de impedir que el cambio ocurra o saber cómo superarlo, si ocurre, para evitar pérdidas tributarias.
6. Cuando se haya producido el cambio y la Autoridad Tributaria haya tomado las medidas consideradas oportunas, es necesario monitorear los resultados para evaluar la acción y las posibles correcciones.

Los dos aspectos cruciales para la monitorización efectiva del riesgo son la educación y capacitación de los funcionarios implicados en esta actividad, y un sistema que permita efectuar análisis de riesgos y simulaciones rápidos y fiables.

La Autoridad Tributaria Federal está continuamente tratando de promover la capacitación de los funcionarios que trabajan en esta área, al ser consciente de la complejidad y dificultad de capacitar a personal calificado. Las medidas van desde cursos internos y externos de corta duración hasta permitir a los funcionarios asistir a cursos de postgrado tanto en Brasil como en el extranjero. El funcionario que trabaja en el análisis de riesgos debe estar bien capacitado e informado, aparte de ser capaz de proponer alternativas en situaciones adversas.

El uso de sistemas adecuados de información es otro punto fuerte de la Autoridad Tributaria Brasileña, al disponer de un sistema de generación de hojas de cálculo, que ofrece acceso a todas las declaraciones del impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas desde 1996, estando este último grupo dividido en SIMPLE, Utilidad Presunta, Utilidad Real e Inmune y Exento (véase también el apartado 4.1.2.1.3.). El software está estructurado para permitir el acceso rápido – en unos cuantos minutos – a todos los campos de estas declaraciones. También es posible acumular datos por Estado, distrito, actividad económica del contribuyente, volumen de negocios, utilidad o renta, etc. El programa permite realizar búsquedas combinadas, cuando sea posible especificar detalladamente uno o más campos de la declaración (por ejemplo, tal vez queramos saber qué industrias de bebidas están operando en Río de Janeiro con un volumen de negocios que sobrepase R\$ 10 millones y que hayan experimentado pérdidas en 1999).

Con este enfoque, basado en personas y sistemas, la Autoridad Tributaria Federal de Brasil ha podido hacer frente con bastante éxito a todos los retos que han surgido a raíz de cambios en los últimos años.

La ponderación de los riesgos es parte de su clasificación

Al “ponderar” el riesgo teórico (es decir, determinar la urgencia y necesidad de su detección), se deben considerar dos elementos: el *alcance (grado)* del riesgo, y el *monto* del mismo.

- El *alcance del riesgo* indica la probabilidad de que, en efecto, un riesgo se materialice. Se debe establecer o evaluar el alcance (o grado) de cada riesgo identificado. Estas evaluaciones pueden hacerse en términos de ‘alto’, ‘mediano’ o ‘bajo’ o en porcentajes. Si un riesgo es ‘alto’ existe una probabilidad razonable de que el evento fiscalmente pertinente no genere, o sólo lo haga parcialmente, los ingresos que corresponden de acuerdo con la ley. El término ‘ingresos’ se usa intencionalmente por cuanto el riesgo puede ser tanto con respecto a la imposición como a la recaudación de los impuestos. Un riesgo ‘bajo’ significa una probabilidad pequeña de que el ingreso realmente generado sea inferior al ingreso adeudado de acuerdo con la ley. Por ejemplo, cuando el volumen de negocios de una compañía se basa en transacciones en efectivo, el riesgo de que el volumen de negocios no sea totalmente declarado es generalmente alto. Cuando el volumen de negocios de una compañía se basa en transacciones bancarias, el riesgo es generalmente bajo.
- También se debe establecer o evaluar el *monto* de cada riesgo. Dentro de este contexto, ‘monto’ se refiere principalmente a la pérdida económica que sufrirá la Administración Tributaria si el riesgo en cuestión se materializa. Inicialmente, se evalúa la importancia en el ámbito macroeconómico. Además de la importancia financiera de los riesgos en cuestión, se debe también prestar atención a aspectos tales como ‘imagen’, ‘prestigio’ y sentar precedentes.

Por ejemplo, en general, la cantidad de dinero implicada en la venta de grandes activos por parte de una empresa es mucho mayor que la cantidad implicada en los gastos de automóvil deducibles de una empresa.

‘Ponderar’ el alcance y el monto de un riesgo teórico puede tener como resultado (provisionalmente) que se deje de prestar atención a este riesgo. Desde la perspectiva de la gestión del riesgo, esto implica que el riesgo ya no va a ser *detectado*. En términos relativos el riesgo se considera insuficientemente grave como para merecer que se le dedique atención y, por lo tanto, se designa como un riesgo no potencial. Éste es el caso cuando el interés financiero de un evento fiscalmente pertinente que provisionalmente se considera como ‘bajo’, es posteriormente vinculado a un riesgo de alcance bajo o mediano.

Si tras ponderar el alcance y el monto de un riesgo se decide iniciar su detección (ponderación de riesgo teórico), se refiere al riesgo como riesgo potencial. Por otra

parte, el alcance y el monto del riesgo potencial también influyen en el establecimiento de un parámetro de señalización. Este aspecto se discutirá posteriormente.

Una tercera alternativa consiste en buscar formas de reducir un riesgo.

3.3.2.2. Reducción del riesgo

Hay un proverbio bien conocido que dice que “más vale prevenir que curar”. Este dicho también se aplica al sistema de gestión del riesgo. Prevenir o reducir un riesgo es mejor (tanto más efectivo como más eficiente) que ‘reparar’ un riesgo posteriormente.

Para el tratamiento fiscal, siempre se ha de prever la posibilidad (futura) de evolucionar hacia un enfoque *preventivo* o *proactivo*. En esencia, ello conlleva prevenir riesgos y adelantar el momento en que se presta atención a un problema: desde la actuación “de forma actualizada” hasta la actuación preventiva. Prevenir la pérdida de ingresos tributarios es el enfoque tanto más eficiente (se minimiza la pérdida de ingresos) como más efectivo de ejecución de la ley fiscal.

Al crear oportunidades para un enfoque genérico (conjunto, colectivo), la acción preventiva generalmente requiere menos esfuerzo que la acción correctiva. Asimismo, se puede decir que la acción preventiva concuerda con el papel cambiante del gobierno en la sociedad (véase el Capítulo 1).

La reducción del riesgo conlleva la disminución o prevención de un riesgo. Se puede considerar como una forma especial de cobertura del riesgo. Mediante la reducción del riesgo, disminuye la probabilidad de que el contribuyente eluda sus deberes y obligaciones. En términos de gestión del riesgo, la reducción del riesgo implica que para cada riesgo se debe establecer si se puede reducir el riesgo de antemano y, en caso afirmativo, en qué forma se puede hacer. Si se utiliza debidamente la reducción del riesgo, los riesgos pueden dejar de existir, o su alcance puede disminuir. En consecuencia, se pueden establecer los parámetros a un nivel superior de modo que se generen menos señales. No obstante, el evento fiscalmente pertinente todavía ocurre, pero el riesgo de que los ingresos tributarios sean insuficientes disminuye gracias a las medidas de reducción del riesgo. Así pues, se requieren menos acciones para cubrir los distintos riesgos.

Un riesgo no siempre es consecuencia del comportamiento intencionado del contribuyente, sino que también puede ser el resultado de una falta de conocimiento fiscal. También puede suceder que un riesgo ocurra particularmente en ciertas circunstancias, o en ciertos (grupos de) contribuyentes, por ejemplo en empresas recién montadas. Estos empresarios con frecuencia no están al tanto de todas las consecuencias fiscales de sus actividades.

Se puede reducir un riesgo, entre otras cosas, mediante las siguientes medidas genéricas:

- legislación: substituyendo los elementos de alto riesgo de la legislación por unos menos arriesgados;
- educación: tanto en general como para cierta legislación (por ejemplo, la legislación nueva), o dirigida a contribuyentes específicos (por ejemplo, empresas que se inician);
- acuerdos, por ejemplo con organizaciones comerciales o sectoriales, así como con contribuyentes individuales (por ejemplo, sobre la interpretación del derecho fiscal en circunstancias especiales);
- aumentando la probabilidad de ser descubierto según la percibe el contribuyente.

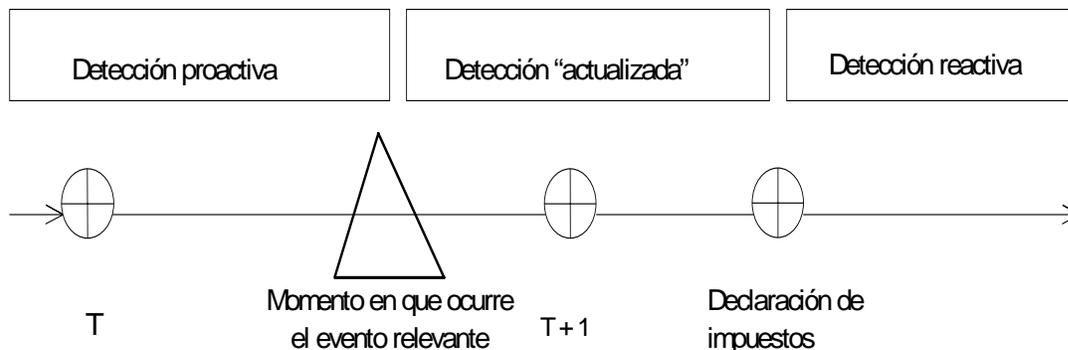
Estos aspectos serán tratados de forma más detallada en el apartado 4.1.

El resultado de la reducción del riesgo es que se eliminan algunos riesgos, por lo que se convierten en un riesgo 'no potencial'. Si un riesgo no puede prevenirse completamente, pero se logra reducirlo, el resultado será que se fijen a un nivel más alto los límites del parámetro e igualmente que se requiera menos capacidad para cubrir el riesgo.

3.3.2.3. Detección del riesgo

La detección del riesgo significa: establecer si se *ha producido*, o se *producirá* un riesgo con cierto grado de probabilidad. A continuación, es preciso determinar las posibilidades de detección de cada posible riesgo.

La detección del riesgo se puede hacer en diversos momentos. La detección es *proactiva* si el evento fiscalmente pertinente todavía se tiene que producir. La detección activa / "actualizada" se produce en el momento en que el evento fiscalmente pertinente ocurre, o cuando ya ha ocurrido pero aún no se ha presentado ninguna declaración de impuestos. La detección se conoce como *reactiva* si los procedimientos de detección se establecen sobre la base de una declaración presentada (por ejemplo, la señal de una reducción significativa de los activos).



Se debe dar preferencia a la detección proactiva, seguida de la detección “actualizada”. Sólo si estos dos enfoques no pueden ser implementados entonces debe intentarse la detección reactiva en base a la(s) declaración(es) de impuestos.

Cuando un evento fiscalmente pertinente (y, por lo tanto, el riesgo asociado al mismo) se detecta en la etapa más temprana, ello hace posible la cobertura del riesgo proactiva o “actualizada”. En este caso es posible llevar a cabo consultas previas para establecer las consecuencias fiscales del evento fiscalmente pertinente. A continuación, se puede salvaguardar el interés financiero (fiscal) practicando una liquidación provisional (adicional).

Cuanto más se aleja el momento de aplicar el impuesto del momento en que se devenga la renta, mayor será el riesgo de pérdida en la recaudación de impuestos. Además del efecto de liquidez – que las arcas del tesoro se llenen antes– el principio de ‘pago según se devenga’ también aumenta la cantidad de impuestos recaudados.

Otro efecto de cubrir un riesgo en la etapa proactiva o “actualizada”, tiene que ver con el comportamiento del contribuyente. Cuanto más cerca esté el momento de acción del momento en que se produce el evento fiscalmente pertinente, más fácil resultará lograr un cambio de comportamiento. El control enfocado, la tributación inmediata, y ‘quien la hace la paga’ son principios apropiados en este contexto. Otro aspecto que merece mención, es que el actuar en las etapas proactiva o “actualizada”, significa que se puede disponer de la máxima cantidad de información. Los documentos fundamentales todavía están disponibles. Asimismo, es cuando más sabe el contribuyente sobre el evento fiscalmente pertinente.

Desde el punto de vista del funcionario tributario, existen dos formas de detección: detección activa y detección pasiva. Las actividades de detección son pasivas si el funcionario tributario es informado de un riesgo, *sin* ninguna acción de su parte (normalmente se tratará de un aviso automático generado por el sistema informático). La detección activa implica que es necesaria la acción o acciones de un funcionario tributario.

Las acciones de un funcionario tributario pueden tener lugar externamente, por ejemplo, en el emplazamiento del contribuyente, pero también pueden tener lugar en la ‘delegación tributaria’, por ejemplo, si se detectara un riesgo o evento fiscalmente pertinente en la declaración de impuestos o en las cuentas anuales.

En vista de que la detección activa requiere una cantidad de tiempo considerable y con frecuencia sólo puede llevarse a cabo para un contribuyente a la vez, es necesario utilizar este instrumento de manera muy consciente.

La detección activa se utilizará particularmente en el caso de:

- eventos fiscalmente pertinentes o riesgos de gran alcance y monto; y/o
- contribuyente(s) con integridad fiscal (relativamente) baja.

Cuando sea posible, se debe dar preferencia a una forma pasiva (e informatizada) de detección, por razones de eficiencia así como de efectividad (rapidez y cobertura total).

Las fuentes a ser detectadas son:

- datos del contribuyente (declaraciones en que se agrupan y declaran eventos fiscalmente pertinentes y otros informes);
- datos de terceras personas (inteligencia);
- datos generados internamente por la Administración Tributaria (señales internas).

Un ejemplo de esta última categoría es cuando se detecta al efectuar una comparación entre empresas que las ventas de cierto contribuyente han disminuido en un período de tiempo, mientras que las de sus competidores en la misma línea de negocios han aumentado (análisis de tendencia).

3.3.2.4. Selección

Una vez que se ha detectado un riesgo, surge la pregunta de si es necesario señalar el riesgo al funcionario tributario. Esto se conoce como la “ponderación de riesgos potenciales”: se evalúa en qué medida es urgente señalar el riesgo al funcionario tributario. Esta ponderación es necesaria, ya que de otro modo le serían señalados al funcionario tributario todos los eventos fiscalmente pertinentes detectados, lo que podría resultar superfluo.

El que un hecho fiscalmente pertinente deba o no ser señalado depende de tres factores:

- En primer lugar, la importancia financiera del evento fiscalmente pertinente. Los eventos fiscalmente pertinentes con una baja importancia financiera generalmente también tienen consecuencias fiscales limitadas, con lo cual resulta innecesario señalar los eventos fiscalmente pertinentes con importancia financiera limitada.
- En segundo lugar, el alcance del riesgo implicado en el riesgo objeto. El riesgo objeto se define como la probabilidad de que las consecuencias fiscales de los eventos fiscalmente pertinentes no sean incluidas, o sean sólo parcialmente incluidas, en la declaración de impuestos (provisional o final) del instrumento o instrumentos tributario(s) en cuestión. En general, el alcance del riesgo objeto se establecerá de forma centralizada.
- En tercer lugar, el nivel de integridad fiscal del contribuyente en cuestión. Él es el responsable final de que la(s) declaración(es) presentada(s) sean correctas y completas. El riesgo objeto crea la posibilidad, constituye una probabilidad de que las consecuencias fiscales no sean incluidas, o sean incluidas sólo

parcialmente en la declaración. El alcance de esta probabilidad se determina en función del grado de integridad (fiscal) de la empresa y sus propietarios. Un alto nivel de integridad puede compensar totalmente el riesgo objeto, mientras que un bajo nivel de integridad posiblemente no compense dicho riesgo. La integridad del contribuyente se conoce como el riesgo sujeto, y se refleja en su comportamiento fiscal. En el apartado 3.3 se trata de forma más detallada el concepto de integridad fiscal (el riesgo sujeto).

Un criterio importante para la asignación de la capacidad disponible es si un riesgo ocurre 300 o tres millones de veces al año. Para poder evaluar un riesgo debidamente, es necesario tener cierta noción de la importancia fiscal de un riesgo; ¿la cantidad total de impuestos implicados, es un millón o 100 millones? Asimismo, para juzgar en qué medida son urgentes las medidas de detección, es importante saber si existen dificultades en el 100% de los casos, o sólo en el 10%. En este último caso, la detección debe ser más rigurosa, para asegurar que se identifique precisamente ese 10%, a fin de someterlos a una inspección detenida. Las mismas consideraciones se aplican a la hora de ponderar los contribuyentes; se debe obtener información tanto sobre el número de contribuyentes involucrados, como sobre su importancia.

Determinando el peso de estos tres factores (importancia fiscal, alcance del riesgo objeto y grado de integridad fiscal) será posible establecer un umbral (parámetro o límite de tolerancia) para su nivel de atención. Con este parámetro se puede determinar el peso del riesgo potencial.

Solamente un evento fiscalmente pertinente detectado (pasiva o activamente) que esté *por encima* de este umbral se considerará un riesgo pertinente y dará lugar a una señal para el inspector / auditor tributario.

El parámetro / umbral para los contribuyentes con baja importancia fiscal y un bajo nivel de riesgo objeto será más alto que para los contribuyentes con un riesgo e importancia altos.

Un ejemplo de la práctica en Brasil:

Sistema de Gestión y Auditoría (Siga)

La Autoridad Tributaria Brasileña dispone de un instrumento potente y flexible para seleccionar contribuyentes para la inspección. Dicho instrumento se basa en tecnología Data Warehouse, que permite el análisis de riesgos con respecto a un universo de 15 millones de personas naturales y 4 millones de personas jurídicas que presentan declaraciones cada año.

Aparte de la información proporcionada por las declaraciones, la información recopilada de terceras partes, la información proporcionada a las autoridades tributarias a nivel estatal y municipal, la información sobre transacciones financieras, transacciones que tienen que ver con la propiedad privada y bienes raíces sujetos a inscripción registral, posesión de vehículos, aeronaves y barcos,

constituyen una fuente importante de datos para referencia cruzada, además de cualquier otra información relevante relacionada con un contribuyente o grupo de contribuyentes que podría ser de interés fiscal.

Aparte de permitir el almacenamiento y la recuperación de una inmensa cantidad de información, Siga también permite que se hagan investigaciones sectoriales desde el nivel nacional al nivel municipal, lo que a su vez permite que se implanten programas de inspección dirigidos a cierta localidad o región en vista de su importancia económica y fiscal.

3.3.2.5. Cobertura de los riesgos

Cuando se ha señalado un riesgo, es preciso atacarlo. He allí un riesgo pertinente.

La forma en que se cubre dicho riesgo puede depender del sector, de la intensidad de atención, o del propio evento fiscalmente pertinente. En cada caso, se deben hacer esfuerzos para cubrir el riesgo mediante la forma de tratamiento más efectiva y eficiente. Al cubrir el riesgo, el funcionario tributario deberá contar preferiblemente con el apoyo de un programa de tratamiento específico para ese riesgo. Un programa de tratamiento indica al funcionario tributario lo que debe hacer para hacer frente al riesgo pertinente.

En esencia, la cobertura de un riesgo implica evaluar si las consecuencias fiscales de un evento fiscalmente pertinente han sido total y correctamente incluidas en los libros y cuentas, y en la declaración de impuestos. Si ello no se ha hecho, es un caso de incumplimiento, que requiere que se elimine el efecto financiero del incumplimiento. Ello se puede lograr corrigiendo la liquidación final (en los casos en que se utilizan técnicas de auditoría reactivas), o practicando una liquidación provisional adicional (en el caso de una detección y cobertura del riesgo proactivas o “actualizadas”).

Un riesgo de recaudación se puede cubrir exigiendo (o habiendo exigido) garantías, identificando posibilidades de recuperación, mediante acuerdos de pago, o consiguiendo que alguien salga garante.

3.3.2.6. Evaluación

La evaluación y retroalimentación son elementos esenciales del proceso de gestión del riesgo. La evaluación es necesaria para aprender del proceso y aumentar su precisión. La evaluación hace posible refinar el modelo del proceso, y lograr mayor eficiencia. La retroalimentación de los resultados y conclusiones del proceso de evaluación contribuye en gran medida a la toma de decisiones de la Administración Tributaria. Por lo tanto, es necesario evaluar no solamente cada paso individual sino también el proceso como un todo.

La retroalimentación tendrá un doble impacto:

- En primer lugar, proveerá información con respecto a las decisiones sobre la estrategia, la política y los planes de auditoría y sobre la planificación general de las actividades operacionales de auditoría. También será una herramienta esencial para la asignación de recursos humanos y técnicos.
- En segundo lugar, los resultados tendrán un impacto directo en el propio modelo. En vista de que la evaluación debe cubrir los cuatro pasos, al igual que el proceso como un todo, el resultado se podría traducir directamente en decisiones que refuercen los diversos pasos, así como el proceso en sí. Si la auditoría tributaria está principalmente basada en el análisis del riesgo, será de gran importancia evaluar periódicamente el modelo y su resultado.

Cuando el resultado de un riesgo es inferior a lo que las actividades de investigación habían pronosticado, hay que buscar las razones. ¿Se está tratando el riesgo de manera equivocada? ¿Ha dejado de ser un riesgo? ¿O existe otra razón para el resultado desalentador?

Aparte de la información obtenida mediante la fiscalización de los riesgos señalados, la información proveniente de fiscalizaciones aleatorias (efectuadas sin razón especial) puede proporcionar retroalimentación adicional. Las fiscalizaciones al azar pueden dar información sobre riesgos no identificados.

A tal fin, algunos países cuentan con un sistema de pruebas aleatorias, por ejemplo, el 1% de todas las fiscalizaciones son aleatorias.

Un ejemplo de una práctica en los Estados Unidos:

En los Estados Unidos, el Servicio de Impuestos Internos (IRS) efectúa periódicamente el Programa Nacional de Investigación, cuyo fin es medir los niveles de cumplimiento voluntario y que constituye una herramienta muy eficaz a la hora de identificar problemas de incumplimiento específicos. Como parte del programa, se examina una muestra pequeña y estadísticamente válida de declaraciones para reunir datos que permitan al IRS actualizar los modelos informatizados que se utilizan para seleccionar las declaraciones que han de ser sometidas a una fiscalización. La información facilita la selección de las declaraciones que tengan el máximo riesgo de incumplimiento.

3.3.3. Integridad fiscal; riesgo sujeto

El punto de partida de la estrategia de tratamiento es que un contribuyente debe recibir la atención que se merece; cuanto mayor sea el riesgo de que un contribuyente no cumpla sus obligaciones tributarias, mayor será la atención que requiere por parte de la Administración Tributaria. El riesgo que se asigna a un contribuyente individual consta de dos componentes: la importancia fiscal y el riesgo sujeto fiscal. Para que la importancia fiscal y el riesgo sujeto sean conceptos operacionales, se debe desarrollar un modelo con el cual se puedan

medir y registrar la importancia fiscal y el comportamiento fiscal. Mediante este modelo es posible codificar cada contribuyente individual. De este modo se crean grupos homogéneos que constan de contribuyentes que, sobre la base de su comportamiento fiscal y su riesgo fiscal, merecen igual atención.

Se hace una excepción para las empresas muy grandes. Éstas no se clasifican como grupo homogéneo y las clasificaciones arriba mencionadas no se usan para la selección de esas empresas. Debido a su gran importancia fiscal y los problemas especiales (por ejemplo, aspectos internacionales), deben tratarse individualmente. Para estas empresas, el tratamiento debe hacerse a la medida. Esto lo tienen que hacer los especialistas.

Se puede establecer una clasificación de acuerdo con la importancia fiscal de los contribuyentes, por ejemplo, midiendo la deuda tributaria (total) en un año civil. La siguiente es una posible clasificación de importancia fiscal:

Código	Importancia fiscal	Volumen de negocios por año
3	Baja	Por ejemplo, menos de 100.000
2	Mediana	Por ejemplo, entre y 100.000 y 500.000
1	Alta	Por ejemplo, más de 500.000

También son posibles otras clasificaciones, por ejemplo, una clasificación basada en el comportamiento de pago de los contribuyentes.

La forma de determinar los límites y diseñar las categorías depende de las circunstancias de cada país. Por un lado, la clasificación debe ser distintiva y, por el otro, demasiadas categorías traerán como resultado un gran número de mutaciones. El punto de partida para este tipo de clasificación podría ser categorías que comprendan respectivamente el 25%, 50% y 25% de los contribuyentes.

Se puede establecer una clasificación del riesgo sujeto fiscal midiendo el comportamiento fiscal demostrado por un contribuyente en el pasado reciente. Por razones de igualdad ante la ley, sin embargo, es muy importante que los criterios sobre los que se basa la determinación del riesgo sujeto puedan ser aplicados de manera objetiva. Algunos ejemplos de esos criterios son:

- comportamiento con respecto a las declaraciones de impuestos para todos los instrumentos tributarios durante los últimos doce meses (presentación a tiempo, cumplimiento con las obligaciones);
- comportamiento de pago (regularidad y posibles atrasos);
- posibles ajustes después de inspecciones efectuadas en el pasado (montos y naturaleza);
- disposición para consultas preliminares;
- complejidad fiscal;
- calidad de los registros y cuentas;
- comportamiento de la línea de negocio;
- comportamiento de la dirección;

- comportamiento del contador.

Una categoría especial la conforman los contribuyentes que no tienen un pasado fiscal, es decir, las nuevas empresas. Se recomienda clasificar a estos contribuyentes en un grupo separado hasta que hayan desarrollado un historial fiscal.

Al igual que en la clasificación sobre la base de importancia fiscal, el número de categorías de riesgo fiscal no debe ser excesivamente grande. Por ejemplo:

Código	Riesgo fiscal	Criterio
S	Desconocido (empresas nuevas)	Sin antecedentes
A	Bajo riesgo (fiable)	Comportamiento cumplidor
B	Riesgo promedio (impredecible)	Elementos de ambos
C	Alto riesgo (no fiable)	Comportamiento incumplidor
D	Muy alto riesgo (fiscalmente penal)	Enjuiciamiento penal fiscal

La combinación de las clasificaciones de importancia fiscal y riesgo sujeto fiscal produce la siguiente matriz:

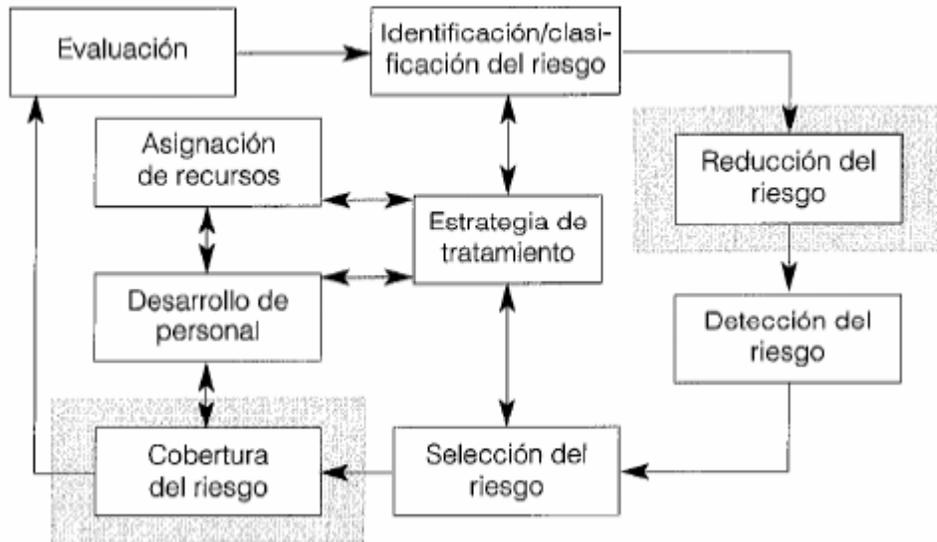
		Bajo	Promedio	Alto	Muy alto
Alto		1A	1B	1C	
Promedio	S	2A	2B	2C	D
Bajo		3A	3B	3C	

Con esta matriz es posible clasificar a todos los contribuyentes en un número limitado de grupos. La clasificación puede luego usarse en el proceso de selección. Véase también el apartado 3.3.2.4.

3.4. Estrategia de tratamiento traducida en formas de tratamiento

Existe una interrelación entre el proceso de gestión del riesgo y la estrategia de tratamiento. La estrategia de tratamiento refleja el grado de atención, la forma y la intensidad del tratamiento. La medida en que la estrategia de tratamiento definida se implantará realmente en la práctica depende de aspectos como la capacidad disponible y el nivel de capacitación y desarrollo del personal. El diagrama de la siguiente figura ilustra esta interrelación.

Modelo de ejecución de la ley: relación entre estrategia de tratamiento, asignación de recursos, riesgos y forma de tratamiento



En función de la estrategia de tratamiento seleccionada, es posible aplicar varias formas de tratamiento. El presente apartado ofrece una descripción de las principales características de estas formas de tratamiento.

La elaboración de la estrategia de tratamiento se basa en la pirámide de ejecución de la ley que incluye todas las formas de tratamiento.



La forma de tratamiento establece el modo en que se ha de cubrir un riesgo. Obviamente, las formas genéricas de tratamiento también sirven para mejorar el cumplimiento.

Dentro de la pirámide de ejecución de la ley se distinguen dos principales flujos de actividades específicas, junto con sus formas asociadas de tratamiento:

Principal flujo de actividades	Forma de tratamiento	Ejemplos
Actividades proactivas / "actualizadas"	1. Facilitar información activamente 2. Verificaciones proactivas / "actualizadas"	Visitas a empresas nuevas Visitas a empresas, consultas preliminares, observación en el establecimiento del contribuyente
Actividades de prueba / reactivas	3. Validación 4. Verificación 5. Auditoría	Auditorías parciales, auditorías totales, investigaciones intensivas, investigaciones de fraude, campañas

Las actividades proactivas / "actualizadas" consisten, por un lado, en el suministro activo de información (específicamente dirigida a un contribuyente), y por el otro, en una amplia variedad de formas de tratamiento que se toman de los siguientes niveles de la pirámide de tratamiento:

- eliminar oportunidades;
- fiscalización preventiva.

3.4.1. Actividades proactivas

Un riesgo se puede reducir, entre otras cosas, por las siguientes medidas genéricas:

- legislación: sustitución de elementos de alto riesgo de legislación por otros menos arriesgados;
- educación: tanto en general como para determinada legislación (por ejemplo, una ley nueva) o dirigida a contribuyentes específicos (por ejemplo, las empresas nuevas);
- acuerdos, por ejemplo, con organizaciones comerciales o sectoriales, así como contribuyentes individuales (para aclarar de antemano al contribuyente la interpretación de la ley fiscal en circunstancias específicas);
- aumentar la probabilidad percibida de ser descubierto.

Las actividades legislativas se concentran en el Ministerio de Finanzas. Este método de reducción del riesgo con frecuencia requiere la aprobación del parlamento.

En el área de la reducción del riesgo, el empleado individual de la Administración Tributaria, el inspector o el auditor fiscal desempeña una tarea especial en la facilitación de información y la realización de consultas preliminares o la aclaración previa de la legislación. Con frecuencia estas actividades darán lugar a liquidaciones provisionales adicionales (más adelante en este capítulo se tratará en mayor detalle este aspecto).

La probabilidad percibida de ser descubierto es la evaluación realizada por los contribuyentes del riesgo que corren de que la Administración Tributaria descubra y ataque su incumplimiento. La probabilidad percibida puede aumentarse mediante un tratamiento apropiado con fiscalizaciones visibles y llamando la atención hacia las mismas mediante publicidad.

Muchos países llevan a cabo un programa de comunicación e información dirigido a los contribuyentes en el periodo precedente a la presentación de las declaraciones de impuestos por parte de las personas privadas y las empresas, acerca de los aspectos más complejos de la legislación y las dudas más frecuentes. Este programa utiliza los medios de comunicación masivos, incluido Internet, y ofrece asistencia mediante centros de llamada o de atención al cliente a fin de aclarar cualquier duda y obtener información sobre la presentación de datos de buena calidad en las declaraciones presentadas.

Un ejemplo de la reducción del riesgo en los Países Bajos es la consulta que han mantenido durante años la Administración Tributaria y las organizaciones sectoriales.

A través de estas reuniones, las partes llegan a acuerdos sobre una gran cantidad de normas en el sector agrícola, lo que permite reducir considerablemente el riesgo de que se cometan errores en relación con estos rubros en la declaración de impuestos.

España está promoviendo la celebración de acuerdos con los contribuyentes sobre aspectos relacionados con la valoración de transacciones específicas. Los acuerdos deben haberse concluido antes de que se realicen las transacciones. Los mismos tienen que ver con los siguientes aspectos:

- transacciones entre empresas asociadas entre sí;
- la adopción de subcapitalización;
- una estimación previa de los costos de investigación científica o innovación tecnológica;
- valoración de los gastos en formas distintas al dinero;
- una estimación de los costos de la gerencia y el control de una filial española.

El acuerdo o el rechazo debe hacerse dentro de los 6 meses tras la solicitud del contribuyente.

En Argentina se viene utilizando con muy buen resultado en la ejecución de los controles masivos-fiscalizaciones preventivas, la utilización de tecnologías

portátiles (notebooks y palm). Como mecanismos de control, en cuya ejecución se utilizan elementos técnicos tales como notebooks y conexiones inalámbricas, se encuentran:

- Control Caminero y de facturación. En estos casos, se utiliza una notebook conectada a Internet a través de una interfase de transmisión de datos (tales como una conexión celular que utilice un sistema de trunking o PCS, o bien satelital), en virtud de lo cual puede consultarse información actualizada al instante. Las consultas son realizadas en forma on-line y sus respuestas son almacenadas automáticamente, por lo cual se eliminó la gestión de ingreso posterior de los datos en las oficinas y se posibilitó la detección de utilizaciones múltiples de comprobantes. En este tipo de control puede determinarse al instante si los comprobantes relevados son válidos (cuentan con la autorización de la AFIP), si están vigentes (no vencidos), si los datos referenciales consignados corresponden a sujetos inscriptos, si el controlador fiscal instalado está declarado, si corresponde a un equipo homologado por la AFIP, etc.
- Verificación de alta temprana Previsional. Utilizando el mismo equipamiento indicado en el punto anterior, es posible verificar el otorgamiento del alta como trabajador, mecanismo que se utiliza en el mismo momento del relevamiento del personal. Dentro de las funcionalidades de las consultas desarrolladas, puede constatarse al instante la nómina completa de sujetos dados de alta en la firma verificada, la fecha de otorgamiento del alta temprana, si los empleados se encuentran declarados por más de un empleador, etc., o bien otorgar el alta de oficio por parte del inspector.

3.4.1.1. Suministro activo de información

Una de las formas de actividad proactiva / “actualizada” consiste en facilitar información de manera activa a personas y/o grandes grupos de contribuyentes.

Si la información va dirigida a individuos, quiere decir que el contribuyente recibe información a la medida de sus necesidades. Un ejemplo de educación e información individual son las visitas a las empresas nuevas. El objetivo de estas visitas es proporcionar información sobre las leyes y reglamentos fiscales. Al empresario recién empezado también se le indicarán sus obligaciones contables de acuerdo con lo que se exige de su empresa. Por consiguiente, la visita a un nuevo empresario tendrá por objeto eliminar cualquier causa de comportamiento fiscal inaceptable, ofreciéndole la información que necesite.

Ejemplo de una práctica en Brasil:

Registro Especial en la Autoridad Tributaria para ciertas actividades

Algunas actividades económicas que se caracterizan por un alto riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias, exigen medidas más estrictas por parte de la Autoridad Tributaria para cubrir este riesgo.

Los sectores que realizan estas actividades, como la fabricación de bebidas alcohólicas, cigarrillos, producciones de material audiovisual y sonido, entre otras, están sujetos a un tipo de control que les impone obligaciones que tienen que ser cumplidas antes de que inicien sus actividades. Este control se conoce como Registro Especial.

Este instrumento de control incluye proporcionar información anticipada respecto al producto que se producirá, en qué cantidades y para qué destino, y pruebas de la capacidad efectiva de producción, así como de la aptitud fiscal de los socios y directores. Además, la actividad sujeta al Registro Especial sólo puede realizarse dentro del ámbito de este instrumento, lo que significa que si las condiciones para otorgarlo cesan, éste será revocado y la actividad ya no podrá continuar realizándose.

Los sellos de control fabricados por la Casa de la Moneda, y que deben ser aplicados a algunos productos con mayor riesgo de evasión tributaria, solamente son suministrados por la Autoridad Tributaria a los titulares del Registro Especial vigente, particularmente en el caso de cigarrillos y bebidas alcohólicas.

La educación masiva se logra mediante campañas de información que pueden ser organizadas por la propia Administración Tributaria. En dichas campañas se informa a los contribuyentes, por ejemplo, de la nueva legislación que está siendo promulgada. Para estas campañas se pueden usar diversos medios, que varían de extensos espacios televisivos a cartas personalizadas.

Ejemplo de una práctica en los Países Bajos

En los Países Bajos se decidió que los propietarios de máquinas de juegos deben mantener un registro escrito de las cuentas. Gracias a ello, los ingresos son más fáciles de auditar.

A todos los propietarios de máquinas de juegos conocidos por la Administración Tributaria holandesa se les envió una carta en la que se les indicaba esta obligación. Como seguimiento, los empleados de la Administración Tributaria les hicieron una visita informativa.

3.4.1.2. Control proactivo / “actualizado”

Uno de los objetivos que surgen del objetivo estratégico de cumplimiento es ‘optimizar los ingresos tributarios’ en términos tanto del momento de recepción de los pagos, como de la recepción de unos pagos completos. Un instrumento importante para lograr este objetivo consiste en trabajar “de forma actualizada”. Sin embargo, para poder trabajar de esta forma, es necesario que también se lleven a cabo actividades de detección proactivas y “actualizadas”. Por supuesto, debe haber una base legal para realizar estos tipos de control.

Ejemplo de una práctica en Argentina:

Fiscalización preventiva: orientada ya no por tipo de contribuyente, sino con el objeto de demostrar la presencia de la Administración Tributaria ante el contribuyente y es utilizada para lograr un cambio de conducta en el mismo. Estos tipos de operativos son realizados a los efectos de corroborar el cumplimiento de los regímenes de facturación y registro de operaciones vigentes, y son de escasa duración, pero de gran repercusión en el ámbito de la opinión pública, por la gran cantidad de actuaciones de inspección que se realizan. Este tipo de fiscalización se basa en un conjunto de acciones a ser desarrolladas en los domicilios donde realiza su actividad económica el contribuyente, o en lugares públicos en donde se concentra un importante flujo comercial o de transporte.

Por lo expuesto, son de carácter masivo y pueden estar orientadas a contribuyentes específicos (domicilios predeterminados), o a determinadas zonas geográficas, buscando la creación de riesgo ante la presencia y accionar del personal afectado a estas tareas.

En este caso la duración de la inspección es muy corta y generalmente se agota instantáneamente al cumplirse con la tarea descripta; sin perjuicio de ello. frecuentemente, la información recabada una vez compilada, analizada y comparada con los datos aportados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas muestran inconsistencias que originan el inicio de algún otro tipo de actividad fiscalizadora por parte de la Administración, ya sea una auditoría de oficina o, en la mayoría de los casos, una fiscalización de campo.

Visto desde la perspectiva de la Administración Tributaria, el trabajar “de forma actualizada” debe llevar tanto a un flujo de efectivo más rápido (“pago según se devenga”) como a la probabilidad reducida de pérdidas de recaudación. Trabajar “de forma actualizada” también significa que los ‘hechos’ todavía son observables y que los documentos de referencia todavía están disponibles. Ello permite fijar de forma más rápida y adecuada el monto de la deuda tributaria. Mediante métodos que influyen en el comportamiento (política de ‘quien la hace la paga’), se puede cambiar la conducta de la empresa y así lograr que una mayor parte de los ingresos tributarios lleguen ‘autónomamente’. Esto tiene un efecto positivo en la totalidad del flujo de caja entrante.

Trabajar “de forma actualizada” también conlleva beneficios para el contribuyente. Una empresa sin duda valorará la rapidez y los conocimientos de la Administración Tributaria, y por su naturaleza, una empresa estará más enfocada en el presente y el futuro que en el pasado.

Ejemplo de una práctica en los Países Bajos:

La función de la liquidación provisional (para los impuestos sujetos a liquidación)

La cobertura del riesgo pertinente puede dar lugar a la celebración de un acuerdo según el cual las consecuencias fiscales de un hecho fiscalmente pertinente se reflejarán en la declaración de impuestos (final) (orientado hacia el futuro). Dentro del contexto de una tributación inmediata, esto significa que la liquidación provisional impuesta anteriormente ha de ser ajustada mediante una liquidación provisional adicional. A su vez, las consecuencias fiscales de estos acuerdos son traducidas en una liquidación provisional adicional. La liquidación provisional (adicional) refleja continuamente la cuantía verdadera de la deuda tributaria correspondiente a la información disponible (la situación esperada). Las posibles diferencias se deben al hecho de que la Administración Tributaria no está informada o no está al tanto de que el mercado toma otro giro o de que se ha hecho otra opción fiscal.

Otra consecuencia de este procedimiento es que, si los acuerdos celebrados en el transcurso del año han sido implantados de forma fiscalmente correcta, la liquidación final no será, o no será apenas diferente de la liquidación provisional adicional, en cuyo caso resulta innecesario controlar la liquidación final. Asimismo, esto significa que cualquier diferencia importante entre la liquidación provisional (adicional) y la liquidación final puede reflejar diferentes desarrollos en el mercado o una opción fiscal diferente. De esta manera, una diferencia substancial entre la liquidación provisional (adicional) y la liquidación final se convierte en importante fuente (general) de detección (o criterio de selección) que, después de una investigación adicional, puede llevar a la detección de diversos riesgos.

También puede ocurrir que un contribuyente o su consultor presente una solicitud provisional de una liquidación adicional reducida. Esto es también una señal (general) importante en el contexto del tratamiento “actualizado”, por cuanto indica que está sucediendo o ha sucedido algo especial con consecuencias fiscales en la entidad en cuestión. Especialmente en la categoría de ‘alta atención’, dicha señal casi siempre será motivo para visitar al contribuyente en cuestión y para evaluar de forma más detenida la solicitud de liquidación reducida. La situación fiscal esperada deberá ser ajustada en conformidad con la señal recibida. Así pues, el sistema de liquidaciones provisionales se convierte en una forma de establecer liquidaciones. Los malos estimadores, sin embargo, reciben puntos de sanción adicional que son usados para determinar la categoría de riesgo a la que pertenecen y, por lo tanto, para determinar la intensidad de la atención que requieren los contribuyentes.

Finalmente, lo contrario de la solicitud de una liquidación reducida es la ‘determinación de oficio reducida’. Si, como consecuencia de una calamidad y disminución en la actividad económica (por ejemplo, una inundación, fiebre porcina, o BSE en el ganado), es casi seguro que se producirá una reducción en el nivel de resultados operacionales, el tratamiento “actualizado” trae como consecuencia que el oficial fiscal consulte activamente al contribuyente o a su consultor a fin de acordar una reducción del monto de la liquidación provisional. Esto se aplica particularmente a los contribuyentes en las categorías de bajo

riesgo. De este modo, la Administración Tributaria compensa el buen comportamiento fiscal que ha demostrado el contribuyente.

El trabajar “de forma actualizada” también significa que una vez que el riesgo ha sido cubierto “de forma actualizada” y ha sido ‘cobrado’ mediante una liquidación provisional adicional, la Administración Tributaria ya no puede echarse para atrás. Ésta es una consecuencia lógica en vista de la propuesta seguridad acelerada ante la ley y la propuesta reorientación del énfasis hacia las liquidaciones provisionales. Se requiere, no obstante, que las actividades y procedimientos corrientes tengan un nivel cualitativo suficientemente alto.

El tratamiento proactivo o “actualizado” puede dar lugar a una revisión de la liquidación provisional. Mediante esta revisión se hace evidente el valor añadido (el ingreso) de trabajar “de forma actualizada”.

3.4.2. Actividades reactivas / de control

Las actividades de control son las que se llevan a cabo para controlar las declaraciones de impuestos presentadas, y dan como resultado una opinión sobre las mismas.

3.4.2.1. Validación

Dentro del contexto de un enfoque orientado a los riesgos, la selección (final) de las declaraciones de impuestos sirve como una red de seguridad en la detección de riesgos identificados y riesgos que no han sido detectados anteriormente.

En este proceso resulta muy eficaz y eficiente utilizar equipo informático, pero los elementos del proceso también pueden realizarse sin este equipo.

La función de red de seguridad se basa en el argumento de que un buen número de riesgos puede ser detectado mucho antes de la llegada de la declaración del impuesto sobre la renta personal o declaración del impuesto sobre la renta de sociedades en la delegación tributaria (trabajo “actualizado”). Así pues, la selección de las declaraciones de impuestos tiene solamente una utilidad limitada (red de seguridad). Sin embargo, un gran número de riesgos solamente puede ser detectado sobre la base de la declaración final, particularmente en casos donde se han tomado decisiones técnicamente fiscales después del cierre de los libros. La selección de las declaraciones de impuestos se concentra específicamente en estos riesgos.

Para poder seleccionar los riesgos en el momento de la llegada de la declaración de impuestos, es necesario establecer criterios válidos en todo el país e incorporarlos en sistemas (informáticos) para el procesamiento de las declaraciones de impuestos. Estos criterios de selección deben ser aplicables a

todas las personas sujetas al pago de impuestos. Al establecer estos criterios de forma centralizada, se mejora considerablemente la liquidación de las declaraciones de impuestos de acuerdo con el principio de igualdad ante la ley.

El sistema de selección de declaraciones de impuestos se ajusta al principio de la “atención asignada”: se debe prestar más atención a medida que aumenta la importancia fiscal y/o riesgo fiscal.

En principio, las declaraciones de impuestos que están en las categorías de bajo riesgo pueden ser procesadas, pero ello sólo dará como resultado la selección de ciertas declaraciones por un riesgo en particular, si hay ‘motivo de rechazo’. Un ‘motivo de rechazo’ es una señal de un posible error en la declaración de impuestos que merece atención más de cerca por parte del personal de procesamiento.

Las declaraciones de impuestos de contribuyentes que pertenecen a la categoría de riesgo medio e importancia media serán rechazadas para su comprobación adicional a fin de determinar si manifiestan uno o más riesgos de un conjunto relativamente pequeño de riesgos (detección activa de riesgos). Si estas declaraciones de impuestos en efecto incluyen alguno de estos riesgos, son transferidas al inspector o auditor.

Las declaraciones de impuestos de los contribuyentes que pertenecen a una categoría particular de atención, por ejemplo S (empresas nuevas), o D (muy alto riesgo), siempre deben ser rechazadas a fin de ser tramitadas por un inspector / auditor.

La detección y la selección se basan en reglas y criterios de selección. Estas reglas y criterios han sido desarrollados y propuestos por oficiales tributarios con mucha experiencia. La dirección de la Administración Tributaria finalmente decide qué criterio de selección se incorporará en el sistema para el procesamiento de las declaraciones.

Obviamente, al establecer las reglas y los criterios de selección se tendrá en cuenta la capacidad disponible. Parte de la capacidad disponible se reservará para las consultas preliminares, la detección y la selección activas. Además de la detección y selección pasivas, se realizan procedimientos de detección y selección activa para los cuales se han de poner a disposición recursos humanos a nivel de unidad, ya que la detección y selección activas no pueden informatizarse (por ejemplo, la observación en el sitio).

Muchos países, entre ellos Brasil, los Países Bajos y España, han informatizado la recepción y la lectura de las declaraciones de impuestos. Lo han hecho con el fin de minimizar la cantidad de trabajo manual requerido para introducir en los sistemas los datos de las declaraciones en función de los cuales es posible controlar de forma sistemática las declaraciones presentadas.

A modo de ejemplo, presentamos a continuación la práctica de España:

- Desarrollo de sistemas de apoyo para la cumplimentación de las declaraciones de impuestos. Los contribuyentes sólo tienen que introducir algunos datos. El sistema de apoyo prepara la declaración de impuestos. Esta declaración de impuestos puede enviarse a la Administración Tributaria a través de Internet o puede imprimirse y enviarse por correo. Cuando se imprime una declaración de impuestos, la primera página incluye un código específico. Este código representa los datos de la declaración de impuestos y puede ser leído por el equipo informático. De esta forma se minimiza la cantidad de información que tiene que introducir manualmente la Administración Tributaria. Estos sistemas de apoyo están disponibles para la mayoría de los impuestos importantes. Por ejemplo, el 90% de las declaraciones del impuesto sobre la renta son procesadas de este modo.
- Declaraciones de impuesto por Internet. En España es generalizado el uso de Internet en los contactos con la Administración Tributaria. Las grandes empresas tienen la obligación de presentar sus declaraciones de impuestos mensuales por Internet. Otras empresas no tienen esa obligación. Igualmente, el 10% de las personas naturales presentan sus declaraciones por medio de Internet.

Una metáfora

De lo anterior se puede concluir que las personas eventualmente pueden ser reemplazadas por robots, que las personas ya no pueden contribuir personalmente debido a la unidad de política y ejecución. Tal vez la siguiente metáfora pueda arrojar cierta luz sobre este tema.

Mediante sus acciones de ocultación, evasión y elusión, los contribuyentes pueden frustrar el sistema de tributación previsto por el gobierno. El dinero que se escapa de las arcas del Estado constituye una violación de las reglas y, por ende, es un riesgo contra el que hay que luchar. Los riesgos así identificados y clasificados son de severidad diversa, en términos tanto de importancia fiscal como de intensidad con la que deben ser abordados.

El comercio y la industria, y en particular el sector informático se enfrentan a un problema similar: luchan contra los riesgos causados por los virus. Estos virus pueden afectar a los programas y archivos informáticos, haciendo que el sistema funcione de manera menos fluida de lo que debiera. Por cuanto se trata de equipos informáticos en los hogares, la importancia de estos riesgos suele ser baja. Se recomienda al propietario que incorpore en su sistema un programa uniforme de reconocimiento de virus. Este detector es actualizado de manera continua o periódica y el propietario está razonablemente protegido de las influencias externas fatales. En la medida en que los virus muestren patrones conocidos, el detector hará su trabajo a la velocidad de la luz e indicará cualquier intento por invadir el sistema. Los expertos están dedicados constantemente a detectar e investigar nuevos virus. Si descubren alguno, complementan el programa de detección y lo actualizan.

Tanto para el sector informático en el mundo de negocios como para las Administraciones Tributarias no basta con disponer solamente de un método informático para cubrir riesgos. Se necesita mucho más. A medida que los intereses aumentan, el sector informático debe desplegar armas potentes, además de los programas de detección de virus universalmente disponibles, a fin de prevenir cualquier daño al software y los archivos de datos.

Por lo tanto, las grandes empresas y organismos gubernamentales, pondrán a trabajar a los empleados mejor adiestrados y equipados para impedir que los datos vitales se vean afectados.

En una Administración Tributaria, los funcionarios más competentes de las unidades se dedicarán pues a determinar si la ley tiene alguna brecha, y si dichas brechas se usan para frustrar la aplicación de impuestos. En la metáfora, esto puede compararse con los daños causados a los programas informáticos.

Además, otros especialistas de una Administración Tributaria utilizan sus conocimientos para detectar riesgos vitales en contribuyentes con una cierta probabilidad de que presenten dichos riesgos. Este es el enfoque individual usado para los grandes contribuyentes. Cuanto más capaz sea la Administración Tributaria de cubrir riesgos mediante patrones fijos, más tiempo les quedará a los inspectores/auditores y especialistas para concentrarse en contribuyentes individuales y abordar sus riesgos de forma individual.

De lo anterior queda claro que la Administración Tributaria intentará liberar la mayor cantidad posible de “tiempo de calidad” usando equipos informáticos para estructurar el proceso de cobertura de riesgo.

Algunos oficiales quizás sientan que el trabajar con herramientas y directrices uniformes (tales como un programa de auditoría) es como una especie de “camisa de fuerza”. Sin embargo, el verdadero especialista pronto descubrirá que estas herramientas y directrices no le impiden aplicar sus conocimientos profesionales. En la estructura presentada aquí, al profesional solamente se le ofrecen las herramientas con las que pueda trabajar de forma más rápida y eficiente.

Las actividades que se llevan a cabo durante la etapa de cobertura del riesgo, es decir, abordar los riesgos, engloban varias formas de tratamiento, como la auditoría de oficina y la auditoría de campo.

3.4.2.2. La verificación

La verificación es una forma de fiscalización que se lleva a cabo en las oficinas de la Administración Tributaria. Los instrumentos a disposición del inspector obviamente son de menor envergadura que los que se usan para realizar una auditoría en el emplazamiento del contribuyente. Al evaluar la declaración de impuestos, el inspector puede usar datos que están disponibles en la delegación

tributaria y las respuestas que un contribuyente haya dado a preguntas que el verificador (auditor de escritorio) le haya formulado telefónicamente, por escrito o en un contacto personal con el contribuyente en las oficinas de la Administración Tributaria.

Algunos ejemplos de datos que pueden estar a disposición del verificador (auditor de escritorio) son:

- datos de intereses devengados por el contribuyente y los saldos de las cuentas bancarias (de acuerdo con los extractos de cuenta de los bancos);
- datos sobre pagos efectuados por compañías de seguro y cuotas de seguros pagadas;
- datos sobre sueldos y salarios (de acuerdo con los informes del empleador);
- datos sobre participaciones en empresas y dividendos recibidos (de acuerdo con los informes de los bancos);
- datos sobre otros gravámenes e impuestos;
- datos relacionados con el valor de la propiedad;
- datos sobre hipotecas (de acuerdo con los extractos de cuenta de los bancos);
- escrituras y documentos de notarios públicos;
- datos diversos que ha recopilado la Administración Tributaria (por ejemplo, en auditorías de empresas);
- datos sectoriales;
- bibliografía sobre aspectos tributarios técnicos.

Por supuesto, es mucho más eficaz y eficiente si los datos están disponibles en formato digital y una gran parte de esos datos son parte de la base de datos de los contribuyentes.

Al aplicar el modelo de gestión del riesgo, el auditor de escritorio abordará el 'motivo de rechazo' de cualquier contribuyente rechazado por el sistema informático, es decir, el riesgo seleccionado, sin necesidad de controlar completamente la declaración de impuestos por si es necesario efectuar otros ajustes. Obviamente, ello no significa que deba descuidarse cualquier motivo evidente de ajuste, aun si la declaración de impuestos no fue rechazada por ese motivo. El sentido común tendrá que decidir con qué nivel de minuciosidad se deben tratar los otros riesgos de la declaración de impuestos.

Ejemplo de una práctica en Argentina

Durante el año 2001 se definió una herramienta informática de cruzamiento de información, entre los datos registrados en las bases de datos de la Administración Tributaria argentina e información exógena de los Registros de la Propiedad Inmueble, Registro de la Propiedad Automotor, Registro Nacional de Aeronaves, Agentes de Retención, Principales compradores del mercado interno, etc.

Dicha base se encuentra operativa en todas las áreas de verificación, la que contiene información regionalizada por el domicilio del contribuyente, adaptándola

a las necesidades de esta metodología, a través de la implementación de distintas funcionalidades informáticas vinculadas a las etapas de este proceso, a saber:

- preselección;
- análisis y selección de casos;
- emisión automática de citaciones;
- control de gestión de toda la operatoria realizada.

El auditor de escritorio debe tomar notas sistemáticamente de la verificación, en papel o en formato digital. Ello facilita la recuperación y permitirá tener más claros los resultados y conclusiones en una auditoría interna o durante las etapas de objeción y/o de recurso.

Los contribuyentes deben ser informados de los ajustes realizados. En un número de países, es costumbre ponerse en contacto con el contribuyente antes de efectuar cualquier ajuste previsto. Este contacto puede realizarse durante una entrevista en la delegación tributaria, por teléfono, o mediante el envío de una notificación previa. Después de la entrevista en la unidad tributaria o de la llamada telefónica, también se envía una notificación previa, a menos que se haya llegado a un acuerdo durante las conversaciones.

En muchos países se informa al contribuyente sobre cualquier ajuste no solamente mediante una notificación previa, sino también a través de una notificación de ajustes claramente redactada.

Ejemplo de una práctica en los Países Bajos:

En los Países Bajos, no es necesario establecer contacto alguno antes de efectuar ajustes (previstos) en las declaraciones de impuestos, si dichos ajustes consisten exclusivamente en:

- ajustes negativos de la renta declarada, o
- errores aparentes de cálculo y copiado.

3.4.2.2.1. *La política de ajuste y los ingresos tributarios*

No resulta eficaz implantar todos los ajustes que puedan proceder, porque los ajustes pequeños causan indignación innecesaria y porque los costos operacionales de implantar ajustes pequeños son mayores que el ingreso tributario a obtener de estos ajustes.

3.4.2.2.2 *Las determinaciones de oficio*

No todos los contribuyentes presentan sus declaraciones de impuestos a tiempo. En estos casos, la liquidación se practicará mediante una determinación de oficio. Esto implica estimar la deuda tributaria mediante una verificación.

Para las liquidaciones que se practican mediante determinaciones de oficio, el punto de partida debe ser que la deuda tributaria sea establecida lo más correctamente posible.

3.4.2.3. Auditoría

Este apartado presenta el modelo del proceso de auditoría fiscal. El punto de partida de este proceso de auditoría es el encargo de auditoría. Si después del proceso de selección se decide que es necesario prestar más atención a cierto contribuyente, se prepara un encargo de auditoría. Una consideración importante a la hora de juzgar si se debe realizar o no una auditoría es, por supuesto, si hay suficiente capacidad disponible.

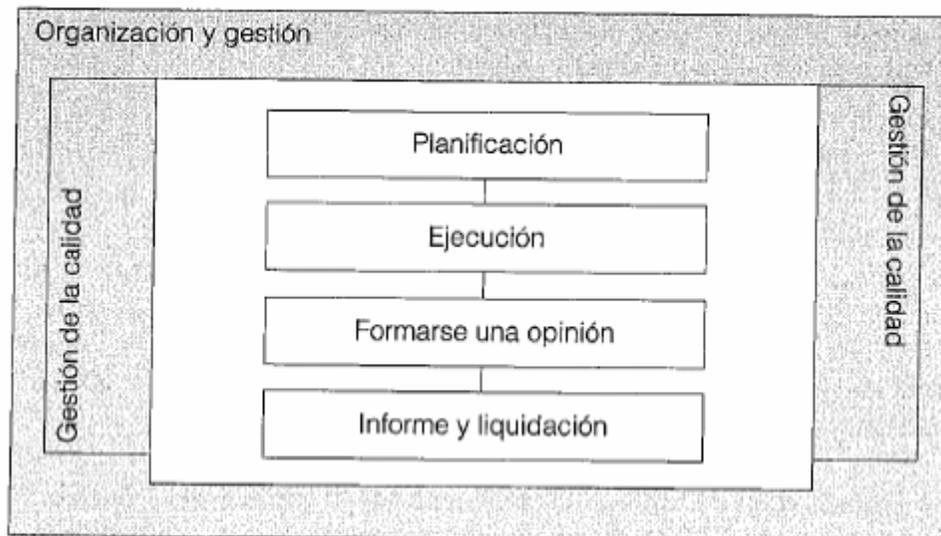
En general, en el encargo de auditoría se estipula que se han de fiscalizar libros, registros y otros documentos, principalmente con el objetivo de determinar si las declaraciones de impuestos (o partes de ellas) son aceptables. Para ello el auditor tributario comprueba si la declaración de impuestos es correcta y completa. El segundo objetivo de la fiscalización de los libros, registros y otros documentos es establecer si el contribuyente ha cumplido con los demás reglamentos y obligaciones que le han sido impuestos por el legislador. Estas disposiciones y obligaciones pueden haber sido consignadas en leyes tributarias (véase el Capítulo 1). De estos dos objetivos se derivan objetivos específicos de auditoría que se refieren a la forma en que se aplica la política de auditoría y que están enfocados en un contribuyente individual, o en un grupo de contribuyentes.

Con respecto a la auditoría de libros y registros, el encargo de auditoría establece qué entidad (o qué partes de una entidad) y qué declaraciones de impuestos (o partes de ellas) deben ser auditadas. Esto es importante para el auditor fiscal, ya que el encargo de auditoría indica lo que se espera de él.

El proceso de auditoría

Para cumplir debidamente con su encargo, el auditor fiscal debe tomar decisiones sobre la naturaleza y el alcance de su auditoría que sean justificadas desde el punto de vista técnico. Para ello debe conocer los procesos comerciales de la entidad, al igual que del grupo meta del cual la entidad forma parte.

Como marco para estas decisiones, se distinguen varios pasos en el proceso de auditoría de la Administración Tributaria. Estos pasos se incluyen en el modelo siguiente.



Este modelo sirve de guía para la descripción del proceso de auditoría. El siguiente apartado trata de la estructura organizacional en la que se basa el modelo. En el Capítulo 4 se elabora este modelo en mayor detalle en relación con los aspectos de ejecución.

3.4.2.3.1 *Organización y gestión*

La estructura organizacional y la gestión del proceso de auditoría deben garantizar a la Administración Tributaria que la ejecución del proceso de auditoría cumpla con los requisitos de calidad.

Gestión de la calidad

Dentro de cada una de las unidades de una Administración Tributaria debe haber un conjunto de medidas operacionales que estén dirigidas a garantizar la calidad del proceso de auditoría.

3.4.2.3.2 *Mantenimiento de archivos*

En cada etapa del proceso de auditoría, los funcionarios implicados deben llevar un registro de los procedimientos que han llevado a cabo y de las conclusiones pertinentes. Este registro debe incluirse en el archivo de auditoría. El mantenimiento de archivos hace posible asumir la responsabilidad de un enfoque y una ejecución efectivos y eficientes de la auditoría tributaria.

Desde el encargo de auditoría hasta la etapa de presentación del informe, el archivo de auditoría debe dar acceso a los datos usados, los motivos y argumentos y las decisiones tomadas con respecto al enfoque utilizado, la planificación del proceso y la ejecución de los procedimientos de una auditoría.

El archivo de auditoría debe incluir, por lo menos, el encargo de auditoría, el programa de auditoría (el enfoque), los resultados y conclusiones, una copia del informe de auditoría, un registro de tiempo, y un registro del que se pueda deducir que los procedimientos han sido evaluados y quién los ha evaluado. En general, el objeto al cual va dirigida la auditoría de campo es una declaración de impuestos y los libros, registros y otros documentos sobre los que se ha basado la misma. No obstante, una auditoría también puede estar dirigida a las posibilidades de cobrar un crédito tributario, por ejemplo, una investigación de las posibilidades de embargo (investigación de cobro).

En vista del creciente volumen de información disponible para la Autoridad Tributaria y las múltiples posibilidades de utilizar esta información en procedimientos de auditoría, se ha desarrollado en muchos países un sistema informático que busca toda la información concerniente a un contribuyente específico en diversas bases de datos integradas por los datos recibidos de los contribuyentes a través de declaraciones y datos recopilados de terceras personas.

3.4.2.4. Etapa de objeción y recurso

Si un contribuyente no está de acuerdo con la liquidación que le ha sido impuesta, debe tener derecho a objetar. Éste debe ser uno de los derechos del contribuyente.

Por supuesto, su escrito de objeción debe ser considerado por la Administración Tributaria, y ésta deberá tomar una decisión sobre la objeción. El contribuyente debe tener un periodo de tiempo razonable para objetar, la objeción debe ser tratada por una persona independiente y todo el procedimiento debe ser transparente.

En Argentina existe un procedimiento especial para evitar objeciones innecesarias:

La descarga de los casos por el inspector y el seguimiento de aquellas actuaciones que no fueron conformadas por el contribuyente y deben seguir el carril de la determinación de oficio, siendo conveniente que antes de que se descarguen las actuaciones, el jefe del área de determinación de oficio, avale el descargo del inspector a los efectos de que si se tiene que aportar algún elemento de prueba o documentación adicional, la misma sea realizada en la etapa de fiscalización, permitiéndose mediante este procedimiento evitar la no-substanciación de los procesos determinativos posteriores a la fiscalización.

En los Estados Unidos, como en muchos otros países, los contribuyentes pueden objetar contra las evaluaciones de auditoría por medio de un proceso de objeción administrativa. Una oficina especial ofrece un foro para las objeciones de los contribuyentes, que es independiente de la función de fiscalización del IRS.

Gracias a este proceso, más del 90% de los casos en que no hubo acuerdo al nivel de fiscalización, se resuelven sin litigación.

Después de la etapa de objeción, el contribuyente tiene derecho a interponer recurso contra la liquidación de impuesto que se le ha aplicado.

Una institución independiente de la Administración Tributaria deberá tramitar estos recursos contra la liquidación tributaria. De este modo se garantiza la “Trías Política” (segregación entre el poder legislativo, ejecutivo y judicial).

Ejemplo de una práctica en los Países Bajos:

En los Países Bajos, el contribuyente puede interponer recurso ante los tribunales de justicia. En estos tribunales de justicia, se han designado jueces especiales que tratan exclusivamente los casos tributarios.

CAPÍTULO 4

INSTRUMENTOS PARA APOYAR LA FISCALIZACIÓN Y LA AUDITORÍA

4.0. Introducción

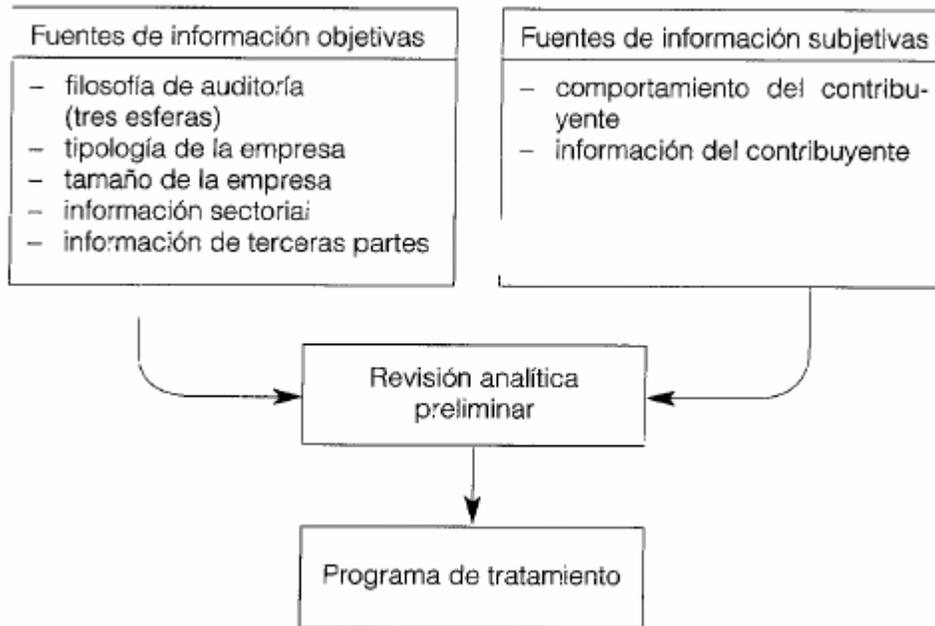
En el Capítulo 3 se describieron los análisis de riesgos como un instrumento de selección. El Capítulo 4 presenta la información requerida, el enfoque de auditoría y los instrumentos disponibles para auditar un contribuyente o grupo de contribuyentes específico.

La premisa de este Capítulo es que la Administración Tributaria debe tener a su disposición toda la información requerida para tratar a contribuyentes en general, y para una auditoría tributaria en particular. A efectos de una tributación justa, una Administración Tributaria tiene que saber todos los hechos fiscalmente pertinentes sobre los contribuyentes, incluidos los que operan a escala internacional. El requisito de tener disponibles todos los datos fiscalmente pertinentes de los contribuyentes tiene dos dimensiones: la de las obligaciones del contribuyente y la de las competencias de la Administración Tributaria. Las obligaciones de los contribuyentes con relación a la información pueden dividirse en dos categorías:

- obligaciones relacionadas con el suministro de información con miras a la tributación del propio contribuyente; y
- obligaciones con miras a la tributación de terceros.

La base de la información disponible a una Administración Tributaria son los libros, registros y otros documentos del contribuyente. De ahí que sea tan crucial la reglamentación sobre la obligación de llevar cuentas, así como la obligación de guardar libros, registros y otros documentos. En cuanto a las obligaciones de facilitar información con miras a la tributación de terceros, son de particular importancia las obligaciones de información de los contadores públicos, los consultores fiscales, los bancos y organismos gubernamentales. Las competencias pueden traducirse en pautas que se aplican a una auditoría tributaria, véase el Capítulo 1. Bajo esta reglamentación y pautas, podría ocurrir que los derechos de los contribuyentes establecen límites a las competencias del auditor de impuestos.

Hay información objetiva, que no está influenciada por el comportamiento de los contribuyentes, e información subjetiva, que es la información de y sobre el contribuyente en cuestión. Para poder elaborar un programa de tratamiento que sea efectivo y eficiente, el auditor deberá recopilar información tanto subjetiva como objetiva. Con este fin es necesario llevar a cabo un análisis del riesgo durante la revisión analítica preliminar.



4.1. Fuentes de información

4.1.1. Fuentes de información objetivas

4.1.1.1. Introducción

¿Qué es una auditoría tributaria?

La auditoría tributaria puede describirse como controlar observaciones utilizando estándares objetivos. Dentro de este contexto, las actividades de negocios pueden considerarse como estándares, mientras que las declaraciones de impuestos son las observaciones. Los libros y registros y otros datos contables constituyen el vínculo entre el estándar y la observación. La base para esta premisa puede encontrarse en la teoría de las tres esferas.

La teoría de las tres esferas:

La primera esfera es la propia realidad. La realidad es lo que una Administración Tributaria desea aprender. Esto puede lograrse observando las actividades y los procesos. Por supuesto que esta observación se puede llevar a cabo en el momento de efectuar una auditoría, pero la información no sería muy fiable por cuanto habría una tendencia a ocultar cosas durante el periodo de la auditoría. Asimismo, es posible que las actividades empresariales se lleven a cabo en otro lugar (trabajo de construcción) o en otro momento (un bar nocturno). No obstante, siempre es útil ver lo que está pasando. Una forma más efectiva de observar la realidad es una "observación *in situ*": una visita de sorpresa a una empresa, que tenga un programa bien meditado.

La esencia es: “si uno no ha estado allí, nunca va a conocer plenamente la realidad”. En vista de que la Administración Tributaria no puede observar continuamente las actividades de una empresa, los procedimientos internos y medidas de control de la misma son importantes. Ellos pueden brindar cierta medida de certeza, especialmente en las empresas grandes. Las medidas de control interno de una empresa son parcialmente irremplazables: no importa cuánto trabajo y esfuerzo invierta el auditor tributario en la auditoría, nunca va a poder reemplazar estos controles internos.

La segunda esfera es el reflejo de la realidad, es decir, los libros, registros y otros documentos. El reflejo de la realidad comienza con los documentos y registros básicos, seguidos de los cómputos, los asientos contables, el libro mayor, el balance de comprobación, los ajustes después de fin de año y las cuentas anuales. La correspondencia, ofertas, registros de pedidos entrantes, las programaciones de los itinerarios de los vehículos de la empresa, las estimaciones de costos, análisis de costos, informes internos, etc., no deben ignorarse. Durante la reunión introductoria de la auditoría deberá quedar claro a qué se dedica la empresa y qué es útil o importante para ella. Es esencial conocer la línea de negocios de la empresa.

La tercera esfera es la “imagen inversa” de la segunda esfera: el formulario de la declaración de impuestos, el informe de la empresa presentado a la Administración Tributaria junto con sus anexos. En estos últimos, se incluyen una selección de los libros, registros y otros documentos con los ajustes y cálculos específicos exigidos o regulados en las leyes y reglamentos tributarios.

Sobre todo en las empresas grandes, la auditoría tributaria tiende a enfocarse en la correlación entre las esferas segunda (libros y registros) y tercera (declaración de impuestos), dejando de lado la primera esfera (realidad) de la empresa. Esto es lo que hace que la auditoría sea “*formal*”, se presta atención a las formalidades. No obstante, una auditoría tributaria debe “mirar detrás” de las cifras y cuentas y tener un fuerte componente *material (o sustantivo)*.

La solución para auditar empresas grandes es: dividir la información en *procesos rutinarios* y *procesos no-rutinarios*. Rutinario se refiere al flujo principal del trabajo que se lleva a cabo dentro de una empresa grande. La empresa habrá implementado un conjunto de procedimientos para controlar estas actividades rutinarias. Auditando los controles internos, el auditor tributario podrá evaluar eficientemente los riesgos, de modo que se pueda prestar más atención a los procesos no-rutinarios, es decir, las excepciones, lo inusual.

Al auditar empresas pequeñas, se debe prestar atención a los aspectos materiales. En vista de que la organización de una empresa pequeña no suele ser tan estructurada, los controles internos serán irremplazables. El auditor tributario debe ser consciente de esto y buscar otros métodos e información de terceros.

4.1.1.2. Conocer la empresa

Tipología de la empresa

Saber cómo administrar una empresa es saber cómo auditarla.

Las empresas pueden dividirse en tipos estándares, en función de los eventuales controles internos y correlaciones existentes dentro de la empresa. En el Anexo 6 se ofrece un resumen de los diferentes tipos de estándares. Una clasificación global podría ser: empresas agrícolas, minería, venta al por mayor, venta al por menor, producción en masa, producción unitaria, servicios basados en el espacio puesto a disposición, servicios (con algún flujo) de bienes, servicios basados en el tiempo puesto a disposición, otros servicios, servicios financieros, y organizaciones sin fines de lucro. Esta clasificación determina globalmente los tipos posibles de control interno, los registros específicos, los sistemas contables que se deben esperar y sus relaciones de auditoría.

Algunos ejemplos de estas relaciones de auditoría:

Sociedades mercantiles: Hay una fuerte correlación entre lo que entra y lo que sale. Las adquisiciones más un porcentaje promedio (margen bruto) deberá ser el volumen de negocios. En ocasiones incluso se puede contar el número de artículos que entran y salen. Luego de estos cálculos, el auditor debe juzgar si los desechos, las pérdidas de mercancías y los descuentos son aceptables. A veces hay normas internas dentro de la empresa, muchas veces existen normas para líneas específicas de negocio.

Empresas productoras: No hay ninguna correlación directa utilizable entre las mercancías que entran y que salen, pero los productos acabados se elaboran con una cierta cantidad de mano de obra, materia prima y horas máquina. Se requieren modelos de cálculo, cálculos del precio de costo, normas de producción y recibos. Asimismo, resultan útiles los informes de producción y los análisis internos. La forma en que la empresa vigila su eficiencia es la forma de auditar. A menudo existen normas utilizables para líneas específicas de negocio.

Bancos y compañías de seguros: Para estas empresas el auditor solamente podrá confiar en el control interno y en los flujos de dinero dentro de la empresa. Para una compañía de seguros podrá utilizar las relaciones entre las primas y los reclamos. En muchos países, los bancos y las compañías de seguros son tratados por equipos de expertos especializados, ya que los riesgos y cantidades de impuestos son altos y se requiere conocimiento experto para identificar los riesgos fiscales y las formas de detección.

Información sectorial

La documentación sobre el sector económico es importante para el proceso de selección y como apoyo a la auditoría. ¿Cuáles son los procesos en este sector?

¿Cuáles son los riesgos especiales en esta sucursal? ¿Qué enfoque de auditoría se requiere? También son importantes los benchmark de referencia de los sectores. Compare las cifras de la compañía en cuestión con las cifras promedio en el sector: pérdidas específicas, reducciones, correlaciones, y otras normas. La mejor forma de tratar esto es mediante un sistema de recopilación organizada de información específica. La fuente puede ser, por ejemplo, las auditorías tributarias, o la información recopilada por la propia línea de negocios.

Un ejemplo de Estados Unidos:

En los Estados Unidos, el IRS utiliza proyectos de Iniciativa de Cumplimiento para identificar y cuantificar las áreas de incumplimiento. Generalmente, estos proyectos consisten en un estudio, encuesta u otro análisis de un grupo de personas naturales o empresas dentro de una profesión, sector, área geográfica o actividad económica específica. Su objetivo es identificar, medir o analizar el cumplimiento de las leyes tributarias, y determinar si es necesario adoptar cualquier medida correctiva. A menudo son multifuncionales y resultan particularmente útiles para los contribuyentes empresariales pequeños. Antes de que pueda iniciarse un proyecto de Iniciativa de Cumplimiento, es necesario contar con la aprobación de varios niveles gerenciales.

Un ejemplo de Francia:

La auditoría de pequeñas empresas es facilitada por la existencia de monografías (estudios estadísticos de ciertas profesiones), guías publicadas por la Autoridad General de Inspección Tributaria sobre una profesión específica, y un programa informático llamado "Synfonie" (utilizado sobre todo para analizar auditorías previas), gracias a los cuales es posible establecer índices promedio de estas empresas, facilitando así el trabajo del auditor, que puede comparar los resultados de la pequeña empresa que está auditando con los índices promedio correspondientes a la profesión. Obviamente, se trata de una labor inicial, que el auditor deberá elaborar en mayor detalle en el curso de su trabajo.

Tratamiento equitativo

Es importante tratar del mismo modo a todas las empresas dentro de una línea de negocio. De otro modo, las empresas podrán remitirse a otro caso, favorable para ellas, al interponer recurso. Para mantener la igualdad del tratamiento pueden establecerse reglas por tipo de industria. Estas reglas pueden estar basadas en acuerdos con las organizaciones sectoriales: ¿qué depreciación es aceptable?, ¿qué costos son aceptables?, ¿hay alguna forma de registro obligatoria?, etc. Es posible desarrollar estadísticas recopilando información de muchas empresas. Igualmente, se pueden utilizar las estadísticas recopiladas por otras personas.

4.1.1.3. Información de terceras partes

4.1.1.3.1. *Observaciones generales*

Este apartado trata de las obligaciones que tienen las personas naturales o empresas con relación a la tributación de terceros. Trataremos sucesivamente quién puede estar sujeto a una investigación de terceras partes, la recopilación de información, la cooperación activa y pasiva y las consecuencias de rehusarse a cooperar, la posición de los contadores públicos, los consultores fiscales, los bancos y los organismos gubernamentales.

Un ejemplo de los Estados Unidos:

En los Estados Unidos, los contribuyentes a veces se niegan a facilitar la información necesaria para la fiscalización, o son incapaces de facilitarla. En estos casos, el IRS tiene la autoridad de exigirle al contribuyente o a una tercera parte, por medio de un requerimiento legalmente ejecutable, que preste testimonio y/o presente documentos a fin de determinar correctamente los impuestos adeudados por cualquier persona o entidad. El requerimiento a prestar testimonio se utiliza para obtener confesiones del contribuyente, para que éste explique determinadas transacciones y para enterarse de la existencia y la ubicación de registros. Un requerimiento a presentar documentos se utiliza para obtener del contribuyente o de una tercera parte los libros y registros relacionados con una o varias transacciones o periodos tributarios específicos. Si la parte requerida incumple el requerimiento, el IRS puede proceder a su ejecución por vía judicial.

4.1.1.3.2. *Tipos de información de terceras partes*

Se pueden distinguir tres tipos:

- Información masiva que se suministra periódicamente en grandes cantidades y con frecuencia de manera digital, en función de los sistemas establecidos en cada país. Este tipo de información con frecuencia se puede comparar directamente (uno a uno) con datos en las declaraciones de impuestos, dando lugar a la generación de señales o a la introducción de ajustes. Dado que el público está enterado de este proceso, la mayoría de las declaraciones presentadas serán correctas. Sin embargo, si estos flujos se detuvieran, el comportamiento con respecto a las declaraciones de impuesto se deterioraría masivamente.
- Información masiva que, frecuentemente en combinación con otros datos internos y externos, genera una señal de que existe un riesgo. Por ejemplo, el número de exámenes de conducir, registrados por una organización central, se puede comparar con el volumen anual declarado por escuelas de conducir. Esto proporcionará una

relación que sirva de punto de partida para seleccionar a los contribuyentes que presentan riesgos.

- Información específica que puede usarse para una determinada auditoría. Por ejemplo, información sobre una transacción específica.

Buena Práctica en España

El primer tipo de información de terceras partes se aplica a gran escala en España, donde se recopila información por medio del Modelo 347, que es la fuente de información principal en la fiscalización de los contribuyentes españoles. La información del Modelo 347 tiene las siguientes características: En España se requiere que cada compañía presente una declaración de sus compras y ventas en la medida en que el valor implicado en estas transacciones con individuos exceda cierto monto. Esta declaración deberá incluir las transacciones que la empresa realizó tanto con otras empresas como con personas naturales. La empresa deberá indicar el número de identificación fiscal de cada uno de ellos. La información se almacena en una base de datos y se utiliza a efectos de conciliación, así como el cruce con declaraciones de impuestos.

Una buena práctica en Brasil:

A fin de maximizar la cantidad y la calidad de la información obtenida de terceras partes, las Autoridades Tributarias brasileñas han desarrollado el Sistema Integrado de Recaudación (Sinco), que se distribuye entre las entidades contribuyentes cuya relevancia en la economía, en términos de la cantidad de transacciones y de socios comerciales, justifique la recopilación de los datos respectivos. Como una de las prioridades del sistema, se recopilan datos de los recibos de compra y venta, y permite al contribuyente:

- sacar datos de su sistema de contabilidad, en diversos formatos;
- validar sus datos básicos a partir de registros fiscales;
- compactar los datos, codificándolos para su transmisión;
- enviar los archivos de los datos generados a través de Internet, creando un recibo digitalmente verificado.

4.1.1.3.3. ¿Quién puede ser sometido a una investigación de terceras partes?

Una pregunta importante es si se puede someter a cualquier persona natural, jurídica y organización a una investigación de terceras partes. En caso afirmativo, entonces las siguientes preguntas son qué información se puede exigir y si existe la obligación de guardar documentos. En la mayoría de los países, la legislación obliga a las empresas, los dueños de negocios y organizaciones a cooperar en una investigación de terceras partes, mientras que normalmente las personas naturales sólo tienen una obligación legal limitada de cooperar y casi ninguna obligación de guardar registros y libros. A

menudo, la ley solamente les exige que cooperen para los fines de sus propias declaraciones de impuestos.

4.1.1.3.4. *El privilegio de no-divulgación*

Para poder proteger las funciones y posiciones sociales, la mayoría de los países han aprobado reglamentos por medio de los cuales se otorga a las personas que ejercen ciertas profesiones el privilegio de no-divulgación. Consecuentemente, la información confiada a ellos como parte de sus deberes profesionales es considerada como información confidencial que se les prohíbe revelar a otros. Entre estos “otros”, frecuentemente figura la Administración Tributaria.

Algunos ejemplos son: las profesiones médicas, sacerdotes, abogados, a veces los bancos, auditores y asesores fiscales. En la mayoría de los países, tal privilegio no puede invocarse con relación a las declaraciones de impuesto del propio contribuyente, como tampoco puede invocarse para impedir una auditoría de la situación fiscal de una compañía. Sin embargo, generalmente no se permite el uso de esta información para los casos de terceras partes. Con frecuencia la legislación establece una distinción entre información utilizable y protegida, por ejemplo, información financiera frente a información médica. Las profesiones protegidas y los detalles de cada protección varían de un país a otro.

4.1.1.3.5. *Información de terceras partes*

El principal objetivo de la información de terceras partes es su uso como contrainformación. La función, propósito y uso de la información de terceras partes emanan del deber de la Administración Tributaria de hacer cumplir la ley. Utilizando esta información se pueden señalar o cubrir riesgos. La información puede ser masiva (por ejemplo, datos provenientes de bancos sobre los intereses devengados) e individual (por ejemplo, piezas de información sobre la venta en efectivo de cierto activo).

Se podrían aplicar dos restricciones a la recopilación y el uso de la información de terceras partes. En primer lugar, la carga que le crea al comercio y la industria debe mantenerse a un mínimo por lo que debe haber un uso específico de la información. En segundo lugar, se deberá evitar que la recopilación y el uso de la información distorsione o interfiera con la competencia.

4.1.1.3.6. *La función de la información de terceras personas*

La información de terceras personas tiene la siguiente función:

- detectar riesgos y fraude potencial;
- prevención;
- garantizar la igualdad de trato.

Es importante que se obtenga y prepare información que sea buena y significativa. La información deberá ser de buena calidad: debe ser fiable y tener un valor adicional para el proceso de ejecución de la legislación tributaria. La información masiva tendrá principalmente un efecto preventivo. Los elementos individuales de la información revelarán puntos problemáticos, un suceso o hecho fiscal de riesgo.

4.1.1.3.7. *Información suministrada y recopilada*

Parte del flujo de información es procesado a una escala masiva. Con frecuencia, la legislación obliga a los facilitadores de información a llevar anualmente su información a la Administración Tributaria, y en la mayoría de los casos deberá ser en formato digital. La información también puede ser recopilada por la Administración Tributaria, por ejemplo durante campañas especiales, obteniendo información en un sector específico, o sobre una base individual.

Algunos ejemplos del uso de información de terceras partes.

Los Países Bajos:

En los Países Bajos, se llevó a cabo una campaña nacional en torno a los gastos de viajes: se recopiló información de las agencias de viajes relacionada con los gastos de vacaciones, lunas de miel y otros gastos recreativos que habían sido facturados por las agencias de viajes como viajes de negocios. Se reunió como prueba todo tipo de información tal como facturas, comprobantes de reservaciones, boletos, y correspondencia. A continuación, se realizaron investigaciones a los compradores de los viajes que tenían facturas sospechosas.

Francia:

En Francia se llevó a cabo una campaña similar. Otro tipo de campaña usual tiene que ver con las compras de automóviles, embarcaciones y aviones muy caros, o trabajadores en casas privadas. Estas investigaciones permiten descubrir los pagos efectuados en efectivo (montos que no han sido declarados).

El derecho a la investigación: Los servicios de investigación tienen facultades para emprender investigaciones en empresas a fin de detectar violaciones de las obligaciones de facturación que deben ser cumplidas por los contribuyentes sujetos a IVA. Este procedimiento permite la intervención inesperada entre los contribuyentes, pudiéndose interrogar al gerente. Si se observan irregularidades en dichas intervenciones, se procederá entonces a la fiscalización de los registros contables.

Argentina:

Hay varios sistemas de información de terceras partes que le permiten a la agencia tributaria hacer verificaciones cruzadas de los datos en las declaraciones presentadas por el contribuyente con otra información recibida. Este procedimiento puede conllevar a casos donde se realiza una auditoría de campo o de oficina, dependiendo de la importancia del contribuyente.

Uno de estos sistemas se conoce como CITI COMPRAS y se completa mensualmente, con la información enviada en la forma de archivos electrónicos (enviados por 6.500 contribuyentes) que contienen los datos de compra clasificados por transacción, incluyendo la identificación del proveedor implicado en la transacción. Esta información representa el 65% de todos los créditos tributarios en todo el país.

Brasil:

En Brasil, los gastos relacionados con médicos, dentistas, hospitales y clínicas son deducibles del impuesto sobre la renta de las personas naturales. Con este fin, el contribuyente que haya incurrido en dichos gastos deberá facilitar información en su declaración anual sobre la identidad de la entidad a la que se hizo el pago y sobre la cuantía del pago, con la obligación de guardar el recibo correspondiente por si se necesitase como prueba del pago. Tanto los individuos – médicos, dentistas, fisioterapeutas, etc. – como las entidades jurídicas que reciban este tipo de ingresos, están obligados a declararlos, mientras que los hospitales también deben declarar el valor de los pagos efectuados directamente a los profesionales. Mediante la verificación cruzada de estos datos, las Autoridades Tributarias son capaces de detectar los siguientes riesgos:

- que una persona privada reduzca su deuda tributaria declarando un pago ficticio;
- que un profesional (médico, dentista, etc.) no declare un ingreso recibido;
- que el seguro de enfermedad o el hospital no declare un ingreso o pago efectuado a un profesional de salud.

4.1.1.3.8. *Informantes*

En ocasiones se ofrece información espontánea a la Administración Tributaria. La fuente de información puede ser conocida y abierta, o anónima.

- Si la fuente de información es conocida, la información, en sí, es utilizable. No obstante, uno siempre debe preguntarse por qué se ha ofrecido la información. Cuando hay otros motivos de por medio, la información perderá fiabilidad. Las ex-esposas y ex-empleados frustrados tendrán otros intereses y tenderán a exagerar.
- Si la información se ofrece de forma anónima, el uso es muy limitado. El valor como prueba es casi nulo. Cuando más puede ser señal para que se enfoque la auditoría en un riesgo específico. Se debe ser muy cuidadoso con el uso de esta información. Existen grandes casos de fraude muy conocidos que se iniciaron con información anónima, aunque también hay muchos ejemplos de empresas inocentes que fueron gravemente afectadas por este tipo de información.

En algunos países está permitido pagar por información útil. Algunas veces el pago constituye un porcentaje de los ajustes resultantes. Esta información sólo es utilizable si el país en cuestión tiene reglamentos específicos que permitan estos pagos.

4.1.1.3.9. **Bancos**

A menudo los bancos están obligados a proporcionar ciertos tipos de datos, tales como datos sobre intereses, dividendos y regalías. Estos datos son entregados sistemáticamente de forma masiva. El tipo de datos que debe proporcionarse, varía de un país a otro.

Asimismo, es posible que los bancos estén obligados a proporcionar acceso a archivos de crédito de los clientes. En estos casos, habrá legislación específica que describa en qué casos y a qué información se puede acceder. Con frecuencia el procedimiento requiere que primero se realicen intentos para obtener información del contribuyente. Frecuentemente hay legislación específica para combatir las actividades criminales o la evasión fiscal.

Algunos ejemplos del uso de información bancaria.

Argentina:

Hay un sistema de información bancaria que deberá ser completado mensualmente por todos los bancos (alrededor de 90 informantes) que informa sobre todas las autorizaciones de pago mayores de \$8.000, clasificadas por cliente. Dicha información se realiza a través de una aplicación que se puso en vigencia mediante una norma de la Administración.

Francia:

Dentro del marco del derecho a la comunicación, es posible obtener información de los bancos. Las reglas tributarias permiten la comprobación de todos los documentos mantenidos por los establecimientos de crédito (extractos de cuentas, copias de cheques, transacciones de préstamos, etc.), sin que sea necesario obtener autorización del titular de las cuentas correspondientes. Cada auditor tiene una base de datos. Este procedimiento generalmente se aplica en el momento de auditar una cuenta, al fiscalizar una situación tributaria personal o al controlar declaraciones de herencia. Asimismo, a las autoridades tributarias les está permitido, previa solicitud, tener acceso a las operaciones internacionales de transferencia de capital realizadas por personas naturales o asociaciones domiciliadas o establecidas en Francia.

4.1.2. Fuentes subjetivas de información

4.1.2.1. Obligaciones contables, relaciones con la naturaleza y el tamaño de las actividades de negocios

4.1.2.1.1. *¿En qué consisten los “libros, registros y otros documentos”?*

La legislación de la mayoría de los países tiene disposiciones relacionadas con las obligaciones contables, por ejemplo la obligación general de llevar libros y cuentas que puedan utilizarse para varios tipos de impuestos. Normalmente, la ley también establece obligaciones específicas relacionadas con ciertos tipos de impuestos, tales

como la obligación de llevar un registro de las compras y ventas para la imposición del Impuesto al Valor Añadido. A menudo se ha creado una sanción legal por medio del desplazamiento o la inversión de la carga de la prueba en caso de que los contribuyentes no cumplan con estas obligaciones.

La obligación general contable requiere que se lleven registros de los sucesos y las actividades que son parte del proceso de negocio. Estos registros deben consistir en libros diarios (libros como el libro de caja y bancario, el libro diario de compras y el libro mayor de ventas), convergiendo en un libro mayor general y, ocasionalmente, libros mayores auxiliares de las cuentas por cobrar, deudas y/o existencias.

Para empresas pequeñas, la contabilidad puede consistir en unos cuantos libros diarios, complementados por una simple declaración resumida en la forma de un balance de comprobación, que es preparado sin la utilización de un libro mayor general. Hay una relación clara entre el tamaño del negocio y la complejidad de los libros y las cuentas que se esperan. También existe una relación entre la naturaleza del negocio y la forma exacta de la obligación contable.

Una parte esencial de las obligaciones contables, es el requisito de que los libros y cuentas reflejen completa y correctamente los procesos de negocios. Como señalamos en la introducción, ello en realidad no constituye un requisito formal con respecto a la contabilidad, sino un requisito material (o sustantivo).

También hay sistemas en los que se deben utilizar obligatoriamente libros (certificados) con hojas prenumeradas, a lo que se une la prohibición de quitar cualquiera de estas hojas numeradas. Aunque ciertos países puedan aplicar este tipo de reglas, su significado es muy limitado. Dado que los libros obligatorios deberán ser, obviamente, impecables, la empresa realizará una selección previa de lo que será o no revelado o contabilizado. Además, este sistema resulta anticuado en una era de libros y cuentas digitales. Aparte de las reglas específicas que puedan existir para circunstancias especiales, estos sistemas deberán considerarse obsoletos.

Además de los libros y cuentas como un registro de los sucesos y procesos financieros, cada empresa tiene muchas otras formas de registros: ofertas, registros de pedidos enviados, aceptaciones y aprobaciones de mercancías recibidas; órdenes de pago, registros de producción, listas de inventarios, estimaciones y cálculos de costos, instrucciones de precios y listas de precios, agendas, etc. La lista varía de acuerdo con el tipo de negocio. Por lo tanto, se deberá establecer una distinción entre, por un lado, los libros y cuentas, y, por otro, todos los registros de la empresa. Los requisitos legales generalmente se aplican solamente a los libros y cuentas. No obstante, muchos países imponen obligaciones limitadas con relación a los demás registros, en particular, la de proporcionar acceso a los registros y, por consiguiente, la de llevar registros. Para la auditoría tributaria, estos registros diversos son una fuente de información esencial además de los libros y cuentas de la empresa y constituyen una importante base para muchas técnicas y métodos de auditoría. Estos registros se crean con el fin de hacer posibles los procesos de negocios de la empresa, o para aumentar la eficiencia y efectividad de dichos procesos. Por lo tanto, la misma empresa depende, en mayor o

menor grado, de que estos registros sean correctos y completos. Consecuentemente, estos registros suelen proporcionar una base segura para controlar las cifras y transacciones que han sido registradas en los libros y cuentas. Algunos ejemplos son: la planificación semanal del personal frente a las cuentas de salarios, los registros de expedición de materiales frente a los registros de ventas, las listas de entregas de los conductores frente a los registros de ventas, la agenda de la oficina frente a los registros de los servicios entregados, las listas de precios frente a las ventas registradas, etc. Aquí también, existen relaciones entre los registros y el tamaño y la naturaleza de la empresa.

4.1.2.1.2. *La relación entre los libros y las cuentas y el tamaño de la empresa*

Las empresas pequeñas llevan libros y cuentas simples. No sólo es bajo el número de transacciones, lo que limita el tamaño de los diversos registros, sino que también su complejidad es reducida y por lo tanto no requieren registros diferenciados. Además, el tiempo y las destrezas contables del dueño de la empresa serán limitados. Por lo tanto, cabe esperar un sistema contable poco complicado. A la inversa, es relativamente simple dejar parte del proceso de negocios fuera de los libros y cuentas, ya que el dueño maneja sus asuntos comerciales él mismo. El prestar demasiada atención a los aspectos formales de estos libros y cuentas podría llevar a una falsa certeza.

Un instrumento legal que se utiliza con frecuencia es la obligación de utilizar una caja registradora y de entregar siempre un recibo de caja a los clientes. Este requisito puede tener cierto efecto restringido. El Gobierno no podrá controlar sino a medias el cumplimiento de la obligación de entregar recibos de caja, con lo cual la efectividad del sistema depende de la actitud del público general. Las opiniones y percepciones del público general con relación a la tributación son esenciales para esta actitud. Sin embargo, aun si el público espera recibir un recibo de caja, podría producirse incumplimiento con una parte de los clientes, por ejemplo los que están de paso, turistas, clientes conocidos, etc. Por lo tanto, el sistema nunca puede ofrecer plena certeza. Por otro lado: es mejor tener cierta certeza, a no tener ninguna. En las auditorías y otras investigaciones también se deberán comprobar aspectos técnicos como las entradas de las cajas registradoras, los conteos de efectivo, el cambio de los rollos, etc. Existen muchos ejemplos de propietarios de tiendas astutos, que cuentan su efectivo en el curso del día y después de ello continúan vendiendo productos “para su cuenta privada”. Igualmente cabe mencionar el gran hotel que disponía de seis cajas registradoras y una perfecta organización de efectivo, pero de la que solamente cinco de los seis flujos de dinero aparecían en los libros.

Una buena práctica del uso de las posibilidades técnicas en Argentina:

Se reglamentó la utilización de los ‘Controladores Fiscales’, que son equipos de facturación similares a las cajas registradoras o impresoras, que pueden emitir tiques o facturas. La característica principal de estos equipos es que poseen una memoria EPROM en la que se almacenan los totales vendidos por jornada comercial, y los impuestos contenidos en dichas operaciones. Esa memoria ‘fiscal’ no puede ser borrada, y constituye una base para estimar la declaración por parte de los

contribuyentes. Los equipos cuentan con una salida serial destinada únicamente a que los inspectores de la AFIP puedan obtener la información contenida en la memoria fiscal, en la ocasión en que lo requieran. Esta tarea puede ser llevada a cabo por cualquier inspector contando simplemente con una notebook y el software desarrollado por la AFIP a tal fin.

En la medida en que crecen las empresas, se produce una creciente separación de funciones, especialización y separación de la gerencia y la propiedad, y aumenta la necesidad de planificación e información. Para poder vigilar los sucesos y procedimientos de negocios, se desarrollarán y establecerán medidas de control interno, políticas internas, procedimientos, análisis, etc. La Administración Tributaria y la empresa tienen el interés común de asegurar que todos los ingresos sean contabilizados y que todos los gastos e inversiones sean clasificados y registrados correctamente en los libros. Pero también es posible que haya algún tipo de confabulación o conspiración silenciosa entre los dueños de la compañía, la gerencia y el personal en contra de las autoridades tributarias. Por ejemplo, es posible que el personal de planificación presente una imagen correcta, mientras que los libros y cuentas presenten una imagen distinta del negocio. Otra posibilidad es que todas las ventas sean contabilizadas y entregadas a la gerencia al final del día, pero que solamente se registre una parte de los ingresos en el libro de caja. Por consiguiente, los demás registros además de los libros y cuentas se convierten en documentos muy importantes para la auditoría tributaria. Tal como se explicó anteriormente, depende en gran medida de la naturaleza del negocio qué registros deben esperarse.

4.1.2.1.3. *Tasas y cantidades fiscales fijas aplicables a empresas pequeñas*

Como mencionamos anteriormente, los libros y cuentas tienen solamente una importancia limitada en empresas pequeñas. Un método para compensar esto es la introducción de tasas y cantidades fijas. Normalmente, ello se realiza por medio de legislación, que permite fijar la tributación sobre una o más bases simples. El nivel de los montos o porcentaje fijos puede establecerse cada año. Es posible que la empresa solicite este procedimiento, pero también puede aplicarse a pesar de que la empresa ha solicitado que se le apliquen procedimientos de tributación normales. También es posible que la ley establezca arreglos fijos para todas las empresas que cumplan con determinados criterios. En los casos en que se aplican arreglos fijos, se requiere una base imponible fácilmente verificable y difícil de manipular. Por ejemplo, muchos países tienen montos y tasas fijas para hoteles y otros negocios de hostelería, tales como unos beneficios fijos por metro cuadrado o por silla. También se usan montos a tanto alzado: conductores de taxis en grandes ciudades, peluqueros y otros pequeños servicios públicos. Una mezcla de estos sistemas lo constituye el porcentaje fijo de las ventas como única tributación para las tiendas, en cuyo caso resultará útil el registro de caja obligatorio. La auditoría en sí puede limitarse al sistema de facturación y registro de caja, más los recibos.

Estas medidas resultan ser muy efectivas. Una ventaja adicional es que la capacidad de auditoría limitada de la Administración Tributaria puede utilizarse para otras compañías.

Resulta útil analizar los reglamentos de otros países para crear un sistema de trabajo fácil que se adapte a la situación específica de su propio país.

Algunos ejemplos del uso de tasas fiscales:

España:

Los propietarios individuales de pequeñas empresas pagan IVA e impuesto sobre la renta, en función de ciertos criterios, como por ejemplo los metros cuadrados utilizados, el número de empleados, la electricidad utilizada, el número de automóviles, etc.

Argentina:

Los contribuyentes de tasa fija o de régimen simplificado (monotributarios) son controlados mediante procedimientos especiales de cruce con información de terceras partes (información bancaria), lo que permite detectar la inscripción indebida de estos contribuyentes en el régimen o su inscripción en una categoría incorrecta. Estos casos se detectaron con mayor frecuencia en el sector de servicios.

Brasil:

Las microempresas y las pequeñas empresas tienen la opción de pagar impuestos según un régimen simplificado, en el que todas las obligaciones de ingresos y de seguridad social de la empresa son sustituidas por una recaudación mensual única, cuyo monto se determina en función de una tabla de porcentajes progresivos que van del 3% al 9%. Este sistema de recaudación simplificada se llama SIMPLE. Además de SIMPLE, existe un sistema del impuesto sobre la renta para las empresas, basado en unos beneficios estimados en función de las actividades de la empresa. Esta posibilidad se ofrece a las empresas de tamaño mediano con unos ingresos totales de hasta 24 millones de BRL, con algunas excepciones.

En muchos países existen sistemas similares:

Grecia utiliza los metros cuadrados y el número de sillas en la tributación de los bares y restaurantes. Bulgaria tiene una tasa fija para los taxis. Bélgica permite cálculos de IVA simplificados para las pequeñas empresas.

4.1.2.1.4. *Diferencias entre el balance comercial y fiscal*

El cálculo de los beneficios imponible y la preparación del balance de situación fiscal se basan en las cuentas anuales de la empresa. Sin embargo, puede haber motivos para no reflejar beneficios imponible en estas cuentas:

- En el balance comercial (el que se presenta a los bancos, al propietario y que sirve de base para compensar a los gerentes) se suele tender a presentar unos beneficios y un valor altos, con lo cual se reconocerán beneficios lo más pronto posible. En un balance y cuenta de ganancias y pérdidas fiscales, suele observarse lo contrario: no reconocer las ganancias hasta que sea estrictamente necesario. Cuando se permiten diferentes métodos de valoración, la tendencia es optar por el método que

lleve a una baja valoración. De esta manera se pospone el pago de impuestos, a veces por uno o más años, o incluso por un tiempo virtualmente indefinido, mientras que la compañía exista en el tamaño que tiene actualmente. Por lo tanto, a menos que la ley prohíba el uso de balances diferentes, habrá dos balances diferentes: uno comercial y otro fiscal.

- Las leyes y disposiciones fiscales, así como la jurisprudencia fiscal, pueden tener su propio conjunto de reglas de valoración que podrían ser diferentes a las de los sistemas comerciales usuales. Por ejemplo, la depreciación de activos directamente contra el patrimonio de una empresa no se permite para propósitos fiscales. Asimismo, para fines de tributación, cualquier cambio en el sistema de valoración deberá contabilizarse completamente en los beneficios fiscales de la empresa, mientras que para fines comerciales es suficiente reflejar la influencia de los cambios en el resultado del año precedente. Las valoraciones fiscales normalmente se basan en los costos históricos, mientras que en los balances comerciales con frecuencia se permite una valoración al costo corriente.
- Hay numerosas limitaciones legales para los deducibles por un lado, y para los créditos y exoneraciones fiscales por otro. Por ejemplo, las multas impuestas por el gobierno generalmente no son deducibles, y la deducción de ciertos pagos por artículos de lujo frecuentemente está sujeta a restricciones. A menudo se permiten desgravaciones fiscales adicionales para promover objetivos sociales o económicos. También la tributación única de empresas (sólo se grava la empresa holding, o sólo la empresa en cuyo capital participa aquélla) equivale a una exoneración fiscal.

Los reglamentos fiscales deberán exigir una plena justificación de las diferencias, indicando los montos y la razón de cualquier diferencia. Esta 'reconciliación abierta' constituirá la base de la validación, verificación y de los análisis de riesgo de la auditoría.

4.2. La Caja de Herramientas

4.2.1. Formas de ejecución de la legislación tributaria: la caja de herramientas

4.2.1.1. Introducción

Una vez que se ha seleccionado una declaración de impuestos para su fiscalización adicional, la siguiente pregunta será cuánta atención se ha de dedicarles. Existen las siguientes opciones, en orden ascendente de la capacidad requerida: controlar la declaración de impuestos desde el escritorio, en cuyo curso probablemente se harán preguntas por escrito al contribuyente (verificación); auditoría parcial; auditoría completa; o una extensa investigación de fraude. La opción que se elija depende del motivo por el cual la declaración de impuestos se seleccionó en primer lugar. Si se seleccionaron muchas declaraciones de impuestos debido a un problema específico con la declaración de impuestos, se puede adjuntar un formulario estándar para

tratamiento, asegurando así que el problema sea reconocido por el funcionario y que su tratamiento tenga un nivel mínimo de calidad.

4.2.1.2. Verificación

La verificación desde el escritorio de una delegación tributaria es una forma de tratamiento que requiere poca capacidad para cada declaración de impuestos. El funcionario tributario procesa todas las declaraciones de impuestos seleccionadas para su fiscalización adicional. El tratamiento preciso que se dé a cada declaración se determinará en función de la razón por la cual se seleccionó y de las instrucciones de tratamiento estándares para el problema señalado.

4.2.1.3. Acuerdos preliminares

Los acuerdos preliminares incluyen todos los contactos con el contribuyente sobre las consecuencias fiscales de sucesos ocurridos, intenciones o planes, antes de que sean reflejados en una declaración de impuestos. Estos acuerdos preliminares se refieren a la aceptabilidad de la forma en que cada aspecto es tratado e incorporado en una declaración de impuestos futura. Los acuerdos se pueden celebrar a solicitud del contribuyente, pero también es posible que la Administración Tributaria tome la iniciativa.

Este instrumento solamente puede ser utilizado si ambas partes están dispuestas a ello y tienen la posibilidad legal de celebrar acuerdos vinculantes. La postura de la Administración Tributaria en este sentido dependerá del grado de fiabilidad del contribuyente. Las posibilidades legales difieren de un país a otro. En muchos países la Administración Tributaria no puede o no quiere estar legalmente obligada por acuerdos.

Cabe destacar que estos acuerdos siempre se refieren a la interpretación de las leyes tributarias: qué se aceptará y qué no. Por lo tanto, siempre han de estar dentro de las leyes tributarias vigentes. Cualquier interpretación que sobrepase estos límites debe ser evitada.

Entre las ventajas de los acuerdos preliminares para ambas partes se incluyen:

- La empresa obtiene certidumbre. El problema en la declaración de impuestos será tratado de la forma acordada, y cualquier otro tratamiento sin duda dará lugar a acciones por parte de la Administración Tributaria. Las empresas consideran todo el asunto de la tributación como un efecto colateral de sus actividades de negocios, como un factor de complicación en sus planes y decisiones. De ahí que les guste tener certidumbre sobre las consecuencias fiscales.
- La Administración Tributaria frecuentemente encuentra una fuerte resistencia si se debe corregir la forma en la que los sucesos han sido reflejados en la declaración de impuestos. Ambas partes toman sus posiciones y sigue una batalla en la forma de negociaciones o procedimientos legales. La forma en que se procesa el suceso

objetado en la declaración de impuestos es un hecho indisputable y cualquier ajuste tiene como consecuencia una tributación adicional. En las discusiones preliminares, las diferencias de opinión son menos intensas, la empresa está más bien insegura y resulta más fácil llegar a un acuerdo sobre las consecuencias fiscales, de modo que se pueden evitar los problemas posteriores.

La naturaleza de los asuntos discutidos en los acuerdos preliminares varía. En muchos casos se trata de agilizar las consecuencias fiscales de decisiones previstas que afectan a los intereses de terceros, como por ejemplo los empleados. Por ejemplo, un nuevo plan de pensiones para el personal, un nuevo sistema de reembolso, etc. Asimismo es posible que se discutan preliminarmente aspectos que en una etapa posterior serán irrevocables, tales como la obligación de guardar los archivos digitales, la organización de ciertas partes del sistema contable, la forma en la se ajustan los costos intraempresa, precios de transferencia, etc. Además, las empresas necesitan y aprecian tener a tiempo certidumbre sobre decisiones importantes cuyas consecuencias fiscales no anticipadas podrían ser desastrosas. Por ejemplo, la sucesión gerencial, el financiamiento de grandes adquisiciones, una profunda reestructuración, y (nuevamente) los precios de transferencia (APAs).

Una buena práctica en los Estados Unidos:

El IRS ha implementado el Programa de Acuerdo Pre-Presentación (*Pre-Filing Agreement Program*), mediante el cual el contribuyente puede solicitar que se fiscalicen aspectos específicos relacionados con una declaración de impuestos aún no presentada. Este programa también establece un marco dentro del cual el contribuyente y el IRS pueden abordar juntos, en un ambiente de colaboración, la resolución de las cuestiones fiscalizadas. Una fiscalización preliminar de este tipo a menudo permite resolver estas cuestiones de forma mucho más efectiva y eficiente que una fiscalización posterior a la presentación, dado que el contribuyente y el IRS tienen acceso antes a los registros y al personal relevante para la cuestión. Asimismo, la fiscalización preliminar le asegura al contribuyente un mayor grado de certidumbre sobre la cuestión fiscalizada, en un momento más temprano que en el caso de una fiscalización posterior. Por lo tanto, el uso de fiscalizaciones preliminares resulta beneficioso tanto para los contribuyentes como para el IRS al mejorar la calidad del cumplimiento tributario al tiempo que se reducen sus costos, cargas y retrasos.

Una buena práctica de consultas formales en Brasil:

El contribuyente tiene la posibilidad de presentar una consulta formal por escrito y recibir la respuesta también por escrito. Este proceso administrativo protege al contribuyente de la posibilidad de cualquier postura discrepante de la expuesta en la respuesta que recibió a su consulta, al menos hasta que dicha postura sea rectificadas por medio de otra decisión de las Autoridades Tributarias.

Los acuerdos preliminares entrañan cierto riesgo de que los funcionarios tributarios tomen una decisión errónea, con importantes consecuencias en el futuro. La causa

podría ser su falta de experiencia y conocimientos, que puede resultar en una subestimación de los problemas. Otra causa puede ser la falta de distancia hacia la empresa (miopía organizacional) o incluso la falta de integridad. Ambos riesgos pueden reducirse mediante la exigencia de que se sigan procedimientos fijos, que los acuerdos sean concluidos por lo menos por dos funcionarios tributarios y que dichos acuerdos solamente sean válidos después de haber sido confirmados por escrito por los superiores o un tercer especialista. Además, es necesario un sistema de rotación laboral de los auditores fiscales, especialistas y gerentes de cuentas.

4.2.1.4. Observaciones en el sitio

Una 'observación en el sitio' es una visita a una compañía para obtener una imagen actualizada de la realidad. El objetivo de la observación en el sitio no es lograr resultados de auditoría inmediatos. Sin embargo, las conclusiones de una observación en el sitio podrían dar origen a la fiscalización de los libros y registros en algún momento posterior. Durante la observación, se podrían realizar acuerdos para mejorar el comportamiento del contribuyente con relación a sus declaraciones de impuestos, mejorar el sistema contable o las obligaciones de retención. Estos datos y acuerdos podrían servir como una pauta para el tratamiento de la compañía en el futuro.

El principal objetivo de una observación en el sitio es la recopilación de datos actuales:

- recopilación de datos sobre el alcance de las actividades: capacidad, horario laboral, hora de cierre, personal requerido, actividades adicionales;
- contar el número de empleados presente, con la posibilidad de exigir que se presenten documentos de identificación;
- recolección de listas de precios, tasas y tarifas;
- comprobación de la organización de las cajas, incluido el posible conteo del dinero en caja.
- toma de inventario y de la gama de productos;
- evaluación de los registros contables y del cumplimiento con las obligaciones de retención.

Se puede estandarizar la forma de llevar a cabo una observación para ciertas líneas de negocio.

En vista de que una Administración Tributaria no es un departamento de policía, generalmente es preferible un enfoque abierto hacia los contribuyentes. En un enfoque abierto cada observación comenzará con la identificación del funcionario tributario ante el contribuyente. Otra buena costumbre será enviar posteriormente una copia del informe interno al contribuyente. Las excepciones a esta regla requerirán de una razón especial.

Una 'observación visual' es una observación en el sitio que no implica contactos con la empresa. Se puede realizar tanto dentro de la empresa como desde la vía pública.

Debido a que el funcionario tributario no se identifica durante su observación visual, sus actividades son fácilmente percibidas por los contribuyentes como furtivas y por lo tanto son contradictorias al enfoque abierto. Por ello debe haber un motivo especial para justificar este tipo de acción. Una observación visual podría considerarse:

- Si existe una probabilidad razonable de disturbios en caso de que el funcionario tributario se identifique. Por ejemplo, en medio de un gran público. En tales casos el funcionario tributario presenta su documento de identificación tan pronto como sea posible en el momento apropiado e informa al contribuyente sobre los hechos que ha observado.
- Si existe un riesgo razonable de seguridad para el funcionario tributario.
- Si es virtualmente imposible comunicarse con cualquiera de los miembros de la empresa en ese momento, por ejemplo al observar las actividades de una compañía de taxis o escuela de manejo.

Debe haber una base legal en virtud de la cual la Administración Tributaria esté autorizada para llevar a cabo una observación en el sitio. Dicha legislación podrá estipular en qué oficinas se puede entrar en qué momentos, y qué limitaciones deben observarse al efectuar las observaciones. Es importante que una observación en el sitio se implemente de manera correcta y uniforme. El carácter preventivo de la observación en el sitio y la política de apertura son primordiales.

Muchos países disponen de departamentos especiales para este tipo de observaciones. En vista de que las técnicas requieren destrezas especiales y el número de auditores es limitado, podría ser una buena idea separar la observación en el sitio de la auditoría usual. El problema luego será la distancia organizacional entre el departamento especial y los equipos de auditoría. Se deberán tomar medidas para asegurar una buena comunicación periódica.

Un ejemplo de observaciones en el sitio en Brasil:

Durante las observaciones en el sitio se lleva a cabo un proceso cuyo fin es verificar situaciones en las que no existen indicios directos de transacciones fiscales ilegales, o solicitar información de terceras partes. Además del trabajo de inteligencia fiscal, que generalmente tiene lugar sin identificación por parte del funcionario tributario en cuestión, también es normal que los auditores visiten los establecimientos de los contribuyentes o de terceras partes para solicitar o confirmar información que podría indicar si es necesaria una inspección.

4.2.1.5. Visita a la empresa

Visitar la empresa puede ser un instrumento. La visita consiste en una reunión con los propietarios o ejecutivos, ya sea a solicitud de la empresa o a iniciativa de la Administración Tributaria.

Este instrumento encaja en una política de enfoque proactivo de los contribuyentes. Los objetivos de la visita son:

- Hablar de los asuntos fiscales actuales. Las grandes empresas se enfrentan continuamente a problemáticas fiscales, lo que da lugar a debates, preguntas, objeciones, etc.
- Recopilar información sobre el estado actual de los asuntos de la empresa, tanto sobre los desarrollos generales que tienen un impacto sobre la empresa como sobre ciertos eventos específicos fiscalmente relevantes. Por ejemplo: una adquisición reciente, una reestructuración, una inversión significativa, cambios importantes en la administración de la compañía, etc.
- Evaluar la situación de la empresa (aspecto de “observación en el sitio” de la visita).

Por supuesto, se deberán evitar las visitas informales a empresas sin razones o resultados concretos. La visita consume tiempo valioso para ambas partes, y el contribuyente algunas veces ha requerido la costosa asistencia de consultores externos. En la práctica, este instrumento resulta ser efectivo solamente si hay razón suficiente para una reunión.

4.2.1.6. Visitas a empresas nuevas

Una categoría especial de visitas a empresas son las visitas a empresas nuevas. Este grupo de empresas en particular ofrece la posibilidad de reorientar en una etapa temprana muchos aspectos, mientras se observa en el sitio las condiciones actuales, incluyendo el sistema contable. Se pueden aclarar los temas fiscales comunes del sector, así como los procedimientos especiales en el tratamiento fiscal tales como las observaciones en el sitio, auditorías e investigaciones y las consecuencias de una declaración de impuestos tardía o pagos tardíos, etc. También surge una primera impresión sobre la fiabilidad de la empresa y su dueño. Las visitas a empresas nuevas sirven un doble propósito: ejecución de la ley y proporcionar servicio. Estos servicios antes que nada han de prevenir problemas futuros. Por supuesto, sólo es necesario visitar a los verdaderos empresarios nuevos, no a las filiales nuevas de empresas existentes.

Algunas buenas prácticas en la forma de abordar a las empresas nuevas:

Canadá:

Las empresas nuevas se visitan dentro del plazo de un año y medio después de su inicio. Aparte de utilizarse como un instrumento preventivo, las visitas también tienen el objetivo de recopilar información de riesgo.

Los Países Bajos:

Alrededor del 40% de todas las empresas nuevas son visitadas por las razones antes mencionadas.

Un modelo de riesgo basado en CART determina qué compañías son seleccionadas en función de distintos parámetros como la línea del negocio, ingresos, renta familiar, propiedad inmueble, sexo, edad, nacionalidad y comportamiento previo. El modelo permite predecir razonablemente qué compañías requieren atención adicional.

4.2.1.7. Auditorías parciales

Una auditoría parcial es una fiscalización de libros, registros y otros documentos en la que sólo se investiga un riesgo (fiscal) específico. También se conoce por el nombre de “auditoría temática”. Por ejemplo, la valoración de una única partida del balance o la correcta aplicación de un reglamento fiscal específico. Un aspecto esencial de las auditorías parciales es la limitación respecto al alcance de la auditoría, circunstancia que se indica tanto de antemano como en el informe posterior. Por tanto, quedan reservados todos los derechos con relación a los aspectos que no han sido fiscalizados.

Una auditoría parcial permite que se realicen fiscalizaciones específicas y planificadas. Los temas y elementos seleccionados son el producto de una evaluación y selección del riesgo a nivel central tal como se describe en el Capítulo 3.

Un uso efectivo de este instrumento requiere los reglamentos tributarios correctos. Los principios legales existentes podrían crear obstáculos en su uso. Sin embargo, estos obstáculos no son ocasionados por la auditoría parcial en sí, ya que corresponde a la Administración Tributaria decidir qué es lo que se va a examinar y qué no. Los obstáculos emanan de las competencias de la Administración Tributaria para instituir una investigación y corregir cualesquiera aspectos que no han sido examinados. Posiblemente sea necesario renunciar a estas competencias. Muchos países tienen un sistema en el cual la fiscalización de libros y cuentas cierra cierto periodo de tiempo, al cual la Administración Tributaria no puede retornar. En tal sistema la Administración Tributaria solamente tiene una oportunidad para auditar un periodo. En este caso, la auditoría parcial tendría como consecuencia que la Administración Tributaria perdiera todos los derechos con relación a los aspectos no fiscalizados. Este tipo de reglas generalmente se ha introducido para proporcionarle mayor claridad a la persona que está siendo auditada. Esta claridad es importante. El alcance de una auditoría parcial deberá ser claro en la notificación, ejecución y el informe de la misma. Una legislación que prohíbe la corrección posterior de cualquiera de los aspectos no-fiscalizados frustra el enfoque orientado hacia el riesgo. Obliga a la Administración Tributaria a fiscalizar siempre todos los riesgos pertinentes o seleccionar determinados riesgos, perdiendo así sus derechos con relación a los riesgos no-seleccionados. El sistema de auditorías que cierran un periodo deberá ser sustituido por un sistema en el cual la Administración Tributaria es capaz de evaluar diferentes riesgos en diferentes momentos.

Algunas buenas prácticas de auditorías parciales:

Francia:

La auditoría parcial (llamada “auditoría flash”) también puede llevarse a cabo siempre que sea necesario intervenir rápidamente, como por ejemplo en los siguientes casos:

- circunstancias especiales (cese de actividades, procedimientos legales, requisitos aduaneros con relación al IVA);
- riesgos estimados identificados a raíz de una auditoría de oficina que se limitan a un aspecto específico;

- determinados reembolsos del IVA (nuevas empresas, empresas de poca duración, sectores de riesgo).

La auditoría parcial también puede referirse a un periodo limitado (un mes, o un semestre). Se deben respetar los derechos de todos los contribuyentes y el método se ajusta al contexto limitado de una auditoría “flash”.

La realización de auditorías parciales requiere el entendimiento y la aceptación de este instrumento de parte del auditor.

Asimismo requiere un buen líder de equipo, que tiene que organizar el trabajo, evaluar el riesgo y elegir entre una auditoría regular y una parcial. Para evitar cualquier malentendido con el contribuyente, la notificación de la auditoría enviada a este último antes del inicio del procedimiento antes mencionado ha de indicar claramente el periodo y los impuestos en los que se enfoca auditoría.

Los Estados Unidos:

El IRS ha desarrollado un proceso de auditoría denominado Fiscalización Específica sobre Aspectos Limitados (*Limited Issue Focused Examination*, LIFE). LIFE es un proceso de fiscalización rápido y fluido que se concibió para asegurar el uso lo más productivo posible de los recursos de fiscalización mediante la concentración en las declaraciones de impuestos con mayor riesgo de incumplimiento.

En la Fiscalización Específica sobre Aspectos Limitados sólo se fiscalizan los aspectos que tienen el mayor impacto material en la deuda tributaria. En la mayoría de los casos, la limitación del número de temas seleccionados hará disminuir el tiempo necesario y permitirá al IRS dedicar sus recursos a las demás áreas críticas del programa.

El proceso de realización de una LIFE es bastante sencillo e incluye el uso de un análisis pleno de los riesgos para identificar los aspectos críticos de una declaración. LIFE ofrece la opción de eliminar algunos de los pasos obligatorios de cumplimiento y fiscalización actualmente requeridos. El proceso requiere el establecimiento de umbrales de importancia relativa durante la planificación de la fiscalización.

Mientras el proceso de fiscalización es hasta cierto punto adversario, ambas partes tienen un interés común en concluirlo a tiempo y de forma eficiente y justa. LIFE otorga a los contribuyentes una parte de la responsabilidad de la finalización de estas fiscalizaciones. Un requisito clave del proceso LIFE es que los contribuyentes firmen un acuerdo sobre los principales aspectos de la auditoría, incluida la presentación de reclamos.

4.2.1.8. Auditorías completas

El que una auditoría sea “completa” no se refiere a que se estén investigando todos los riesgos posibles sino que significa que, dentro de las restricciones del tiempo disponible y las posibilidades, se tratarán los riesgos más grandes. Siempre hay restricciones en cuanto al tiempo disponible. Por consiguiente, a los riesgos de mayor importancia

financiera se les asignará la prioridad más alta, así como a cualquier riesgo que pueda investigarse con poco esfuerzo.

En muchos países la auditoría completa es el procedimiento tradicional. Los demás métodos son relativamente nuevos y son considerados como excepciones a esta forma de auditoría. A medida que los análisis sistemáticos de riesgos se tornan mejores y más extensos y que los funcionarios tributarios hacen más suyo el concepto de orientación al riesgo, las auditorías completas podrían convertirse en la alternativa excepcional, a favor de las auditorías parciales usuales. En las empresas pequeñas suelen existir únicamente unos cuantos riesgos de importancia. En estos casos la diferencia entre la auditoría parcial y completa se torna confusa, con lo cual podría ser más eficiente llevar a cabo siempre una auditoría completa.

Una auditoría completa es necesaria cuando hay muchos riesgos y preguntas sobre el contribuyente.

Buena práctica en Francia:

Si en una auditoría ordinaria se descubre la ocultación de ventas, la auditoría no se termina y se transfiere a otro servicio, sino que el auditor puede recurrir a un procedimiento especial: el derecho a visita y confiscación, que es un derecho a registrar que tienen las autoridades tributarias. El derecho a visita y registro solamente puede ejercerse en el caso de una fuerte sospecha de un fraude tributario con el IVA o un impuesto directo (actividad profesional).

Este procedimiento permite las visitas a todos los establecimientos profesionales y privados y la confiscación de todos los documentos y archivos que posiblemente puedan servir como prueba material del fraude. Solamente ciertos auditores tienen la capacidad legal para implementar este procedimiento. Cada año se presentan cientos procedimientos de este tipo en los casos más importantes de fraude fiscal.

4.2.2. Proceso de auditoría

4.2.2.1. Introducción

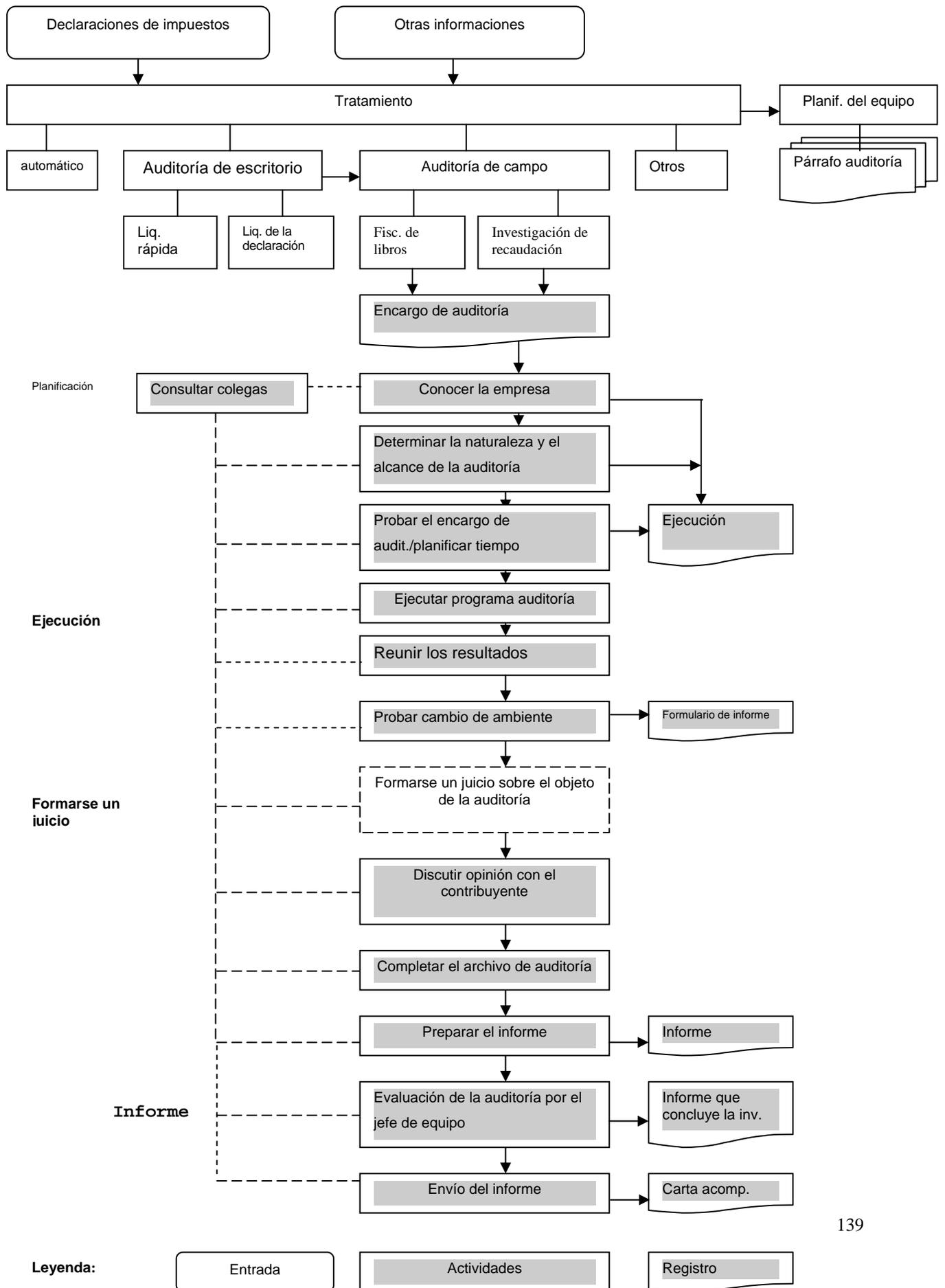
El proceso de auditoría comprende las siguientes etapas:

Etapas	Descripción	
1	Planificación	Traducir el encargo de auditoría en un programa de auditoría
2	Ejecución	Ejecutar el programa de auditoría
3	Formarse un juicio	Resumir los resultados de la auditoría y formarse un juicio sobre la base de estos resultados
4	Presentación del informe	Presentar un informe con el fin de proporcionar información que sea importante para la tributación y/o recaudación de impuestos.

Cada etapa se basa en los resultados de la anterior, estructurando así todo el proceso de auditoría. Los resultados también pueden llevar a ajustar los procedimientos que se han realizado en la etapa anterior.

El siguiente diagrama ofrece un resumen del proceso de auditoría y sus principales etapas. Para cada una de las etapas se ofrece un resumen de los procedimientos a ser realizados. El auditor tributario prepara un registro de estos procedimientos y las conclusiones a ser incluidas en el archivo de auditoría.

Diagrama: las principales etapas del proceso de auditoría.

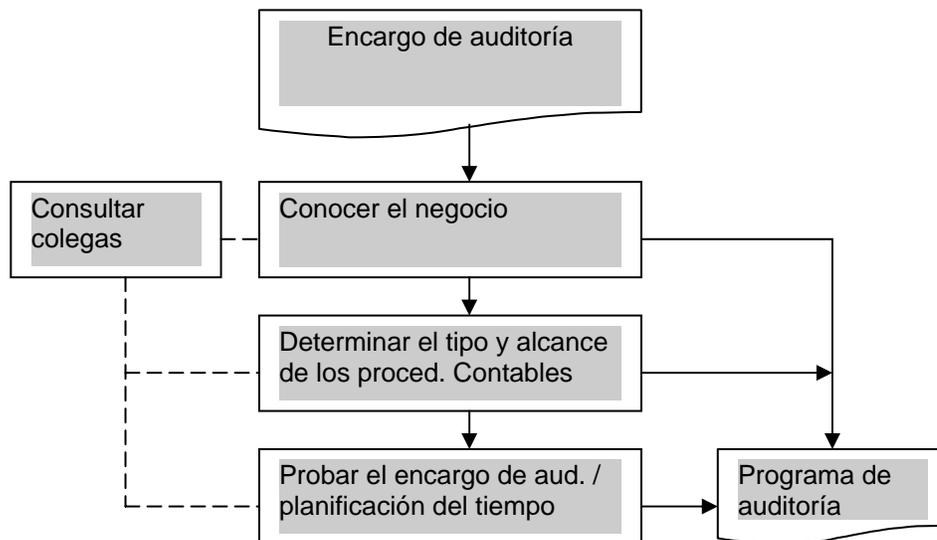


4.2.2.2. Etapa 1: Planificación

Planificación de la auditoría

Preparar un plan es esencial para estructurar y llevar a cabo una auditoría tributaria efectiva y eficiente. Para hacer tal plan, es necesario conocer el proceso de negocio del contribuyente, y del sector o línea de negocios en el que opera.

En la primera etapa del proceso de auditoría se prepara un programa para la auditoría. El punto de partida es el encargo de auditoría, ya que éste señala el objeto así como el objetivo de la auditoría y, por lo tanto, el área que ha de cubrir el programa de auditoría. El auditor tributario registra los resultados de las actividades de planificación en un programa de auditoría.



Todas las decisiones que se toman en esta etapa del proceso de auditoría, y todos los datos y consideraciones sobre las que se basan, se registran e incluyen en el archivo de auditoría.

Los procedimientos de la etapa de planificación incluyen:

- recopilar datos sobre la empresa;
- efectuar una revisión analítica preliminar;
- efectuar un análisis de riesgo sobre la base de los datos que el auditor tributario ha recopilado para y obtenido de la revisión analítica preliminar;
- probar el encargo de auditoría en función de los resultados de la revisión analítica preliminar;
- preparar un cronograma para los procedimientos basándose en el tiempo que se piensa necesitar para la auditoría.

Sobre la base de los resultados de estos procedimientos el auditor tributario puede establecer:

- qué sub-objetos debe controlar (por ejemplo, trabajo en curso, cuentas de autoseguro, gastos) a fin de formarse un juicio del objeto de la auditoría como un todo (por ejemplo, la declaración de impuestos);
- lo profundo que debe ser el control de cada sub-objeto;
- qué combinación efectiva y eficiente de procedimientos de auditoría debe llevarse a cabo para recopilar la información que necesita para formarse un juicio;
- cuál será finalmente el contenido del encargo de auditoría; y
- cómo planificará su tiempo.

Realizando los procedimientos de auditoría incluidos en el programa de auditoría, el auditor tributario obtiene la información que requiere para formarse un juicio. Esto se conoce como la prueba de auditoría. Las actividades de auditoría deben constituir una base sólida para una opinión firme sobre un objeto de auditoría. Una base sólida se logra conociendo al sujeto, y mediante la profundidad y coherencia adecuadas de los procedimientos de auditoría. Ello significa que se debe determinar un sistema de procedimientos de auditoría de un modo profesional que sea tanto eficiente como efectivo. La profundidad debe basarse en el análisis del riesgo: el alcance de los procedimientos depende de la importancia fiscal, el riesgo fiscal y la relación entre los gastos y el rendimiento de la auditoría.

Realización de la revisión analítica preliminar

Antes de que el auditor tributario pueda empezar a preparar su programa de auditoría, deberá compilar los datos sobre el contribuyente a ser auditado. Estos datos pueden ya estar en posesión de la Administración Tributaria, o pueden obtenerse del contribuyente. El auditor tributario someterá los datos recopilados a un análisis preliminar. A tal fin, ordena, clasifica y analiza los datos. Busca los vínculos y relaciones entre los datos.

De todos los datos disponibles, trata de derivar conexiones, tendencias, puntos de atención especial y preguntas que deben ser tratadas en la auditoría. Asimismo toma en consideración la información que sirvió de base para seleccionar a la entidad / declaración de impuestos para la auditoría.

La revisión analítica preliminar no sólo usa datos cuantitativos, sino también información cualitativa.

La auditoría de empresas muy grandes a menudo tiene una fase de análisis y una fase de auditoría de los riesgos fiscales seleccionados. La primera fase, los análisis preliminares, será precursora de una o más auditorías parciales.

En esta fase preliminar o exploratoria se analizan globalmente las cifras anuales en la oficina principal de la empresa o grupo de empresas. Ello incluye una revisión analítica de las cuentas anuales consolidadas, un análisis de la correspondencia entre las

cuentas anuales comerciales y fiscales, y una breve revisión de las cuentas anuales de las filiales y establecimientos. Cualquier aspecto que llame la atención podrá discutirse con el contador de la empresa o grupos de empresas. En función de este análisis se seleccionarán uno o más aspectos. La especificación y fiscalización de estos aspectos se hará bajo el título de una auditoría parcial. Este enfoque crea claridad y hace posible llevar a cabo un análisis de riesgo en situaciones complejas. Además, de este modo los escasos recursos de la Administración Tributaria al más alto nivel operacional se pueden usar de la forma más eficiente posible. Las limitaciones y suposiciones de una auditoría parcial previamente descritas se aplican también a este enfoque.

Un ejemplo: Se establece una fase preliminar en la compañía petrolera X, que tiene muchos establecimientos en todo el país y filiales en toda Suramérica. En esta fase preliminar se detecta que se incurrió en pérdidas notables en las actividades de extracción de dos establecimientos, así como que la exploración en el Golfo de México genera altos beneficios no imponibles. A continuación, ambos aspectos se seleccionan para una auditoría parcial y se someten a una investigación adicional.

Análisis del riesgo al nivel de una declaración de impuestos

Al determinar qué procedimientos deben seguirse para lograr el objetivo deseado, el auditor tributario vigila constantemente la relación costo / beneficio de la auditoría tributaria.

Un instrumento para determinar los procedimientos a realizar es el análisis del riesgo. Para el proceso de selección, ya se llevó a cabo un análisis del riesgo a nivel de la base de contribuyentes. Al preparar el programa de auditoría, se requiere un análisis de riesgo adicional, es decir un análisis del riesgo al nivel de la declaración de impuesto individual. Para este análisis, el auditor usa los datos que ha recopilado y derivado de la revisión analítica preliminar. Sobre la base de estos datos, realiza una estimación más detallada de la probabilidad de que, dado el propósito de la auditoría, la declaración de impuestos incluya imprecisiones significativas. El auditor registra los elementos sobre los que se basa esta estimación y los incluye en los procedimientos de auditoría.

Es posible – e incluso probable – que el auditor tenga que ajustar los riesgos estimados inicialmente en función de la información que va obteniendo durante la auditoría.

Prueba del encargo de auditoría

El auditor tributario probará su encargo de auditoría sobre la base de los resultados de la revisión analítica preliminar. A tal fin, evalúa si es necesario ajustar el encargo de auditoría y, en caso afirmativo, cómo hay que ajustarlo. Además, evalúa si su conocimiento y destrezas son suficientes para realizar las auditorías adecuadamente. El encargo de auditoría puede cambiarse luego de consultar con el jefe del equipo. En algunos casos se puede decidir – previa consulta con los funcionarios tributarios en cuestión– que es mejor asignar la auditoría a otro auditor tributario. Si se ha decidido ajustar el encargo de auditoría, las consideraciones que lleven a esa decisión se registran en el archivo de auditoría.

Anuncio de una auditoría tributaria

En la mayoría de los países el auditor tributario notifica la auditoría tributaria al contribuyente. Estas notificaciones sirven para informar claramente al contribuyente sobre el alcance de la auditoría tributaria y para eliminar la impresión de que se trata de un ataque sorpresivo.

Si se ha decidido ajustar el encargo de auditoría, y ya se ha informado al cliente respecto al alcance de la misma, se le deben informar los cambios inmediatamente. La buena comunicación con el contribuyente ayuda a evitar que éste tenga expectativas injustificadas. El alcance de la auditoría también será señalado en el informe.

El auditor tributario concluirá esta fase del proceso de auditoría registrando los resultados de las actividades de planificación en (un primer borrador del) el programa de auditoría. El programa de auditoría incluye:

- los objetos y sub-objetos que el auditor debe controlar para formarse un juicio sobre el objeto de la auditoría en su totalidad;
- los criterios a utilizar a la hora de controlar los diversos sub-objetos; y
- el tipo y el alcance de los procedimientos de auditoría que se realizarán para cada instrumento tributario.

El programa de auditoría tiene dos funciones. Con anterioridad a la auditoría sirve de guía para los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo, mientras que posteriormente permite evaluar los procedimientos realizados (aseguramiento de la calidad).

Ejemplo de un mandato de auditoría muy estricto en Brasil

Operaciones tributarias y guías tributarias

En el modelo adoptado por la Autoridad Tributaria Federal Brasileira, que se caracteriza por una acción tributaria puntual previamente preparada, independientemente de cuántos puntos de auditoría deben ser controlados, el alcance de un proceso de auditoría se delimita cuando los contribuyentes son seleccionados para ser inspeccionados.

En vista de que la selección se basa en parámetros técnicos, el inspector recibe la información sobre el alcance de la inspección en forma de una o más operaciones tributarias, que constituyen conjuntos de procesos de auditoría correlacionados que, a su vez, son documentados detalladamente en guías tributarias. Por lo tanto, el inspector tributario sabe, al recibir el mandato del proceso de auditoría, lo que la organización espera que haga, el modo en que debe llevar a cabo su investigación y los aspectos formales y materiales a ser observados con respecto a cualquier requerimiento. De esta manera, se establece de forma muy clara el alcance de la auditoría, pero se deja muy poca flexibilidad al auditor y muy poco campo para tomar iniciativas.

4.2.2.3. Etapa 2: Ejecución del programa de auditoría

En esta etapa del proceso de auditoría, el auditor tributario implanta el programa de auditoría que ha preparado. Este programa de auditoría señala las rutas que ha de seguir la auditoría. La información que se obtiene durante la ejecución de la auditoría puede indicar que se debe ajustar el programa de auditoría preparado antes de iniciar la auditoría. Por ejemplo, es posible que la nueva información lleve al auditor a la conclusión de que uno o más elementos no han sido considerados o han sido considerados erróneamente en el análisis de riesgo.

Además, durante la ejecución de la auditoría se puede hacer evidente que los instrumentos de auditoría no son aplicables o suficientes, o que para esta auditoría en particular, se podrían haber logrado mejores resultados utilizando otros procedimientos de auditoría. En tales casos, el auditor tributario tendrá que ajustar el programa de auditoría. La modificación del programa de auditoría puede resultar en una ampliación o reducción, dependiendo de la nueva información. Por lo tanto, la preparación de un programa de auditoría no es un proceso estático, sino interactivo y dinámico.

En términos técnicos, tanto de la perspectiva de auditoría como fiscal, el auditor tributario debe ser consciente de los límites de su conocimiento y destrezas. Antes, durante y después de los procedimientos de auditoría debe preguntarse si es necesario consultar con otros especialistas o solicitar su ayuda. El que el auditor consulte con otros especialistas, significa que la auditoría dé como resultado un mejor juicio sobre la declaración de impuestos. Asimismo mejorará la calidad de la auditoría tributaria. El auditor tributario también incluye en el archivo de auditoría todas las decisiones, datos y consideraciones sobre las que se basan estas decisiones.

Buena práctica de evaluación comparativa en Francia:

Es posible realizar una evaluación comparativa (benchmarking) antes y durante la auditoría con un software llamado OASIS. Se trata de una evaluación general del riesgo en una población total, un segmento o un grupo de contribuyentes. El programa permite seleccionar contribuyentes para auditorías. Analiza los principales elementos de las declaraciones de impuestos, para una evaluación rápida y una auditoría de primer nivel.

OASIS también es una herramienta flexible de propósitos múltiples:

- una base de datos extraída de las declaraciones del IVA, del impuesto sobre la renta y corporativas: IVA, estados de pérdidas y ganancias y balances de situación;
- todos los meses hay datos nuevos sobre el IVA;
- puede ser utilizado por procesadores locales de impuestos, auditores y equipos de evaluación de riesgos;
- los modelos de evaluación pueden adaptarse a las necesidades locales.

OASIS facilita las selecciones:

- permite los análisis horizontales, verticales y de índices;

- los usuarios pueden implementar criterios e índices existentes o crear nuevos;
- los criterios son derivados de la experiencia pasada;
- tres principales categorías: comportamiento inusual en las declaraciones, cambios en el comportamiento fiscal, sectores asociados con el riesgo.

OASIS profundiza el análisis:

- después de la selección de uno o varios contribuyentes, OASIS proporciona un análisis automático financiero y fiscal de cada declaración;
- OASIS proporciona índices y comentarios y constituye la base para una auditoría de primer nivel.

4.2.2.4. Etapa 3: Formarse un juicio

En esta etapa del proceso de auditoría, el auditor tributario recopila y resume los resultados de la auditoría, y se forma un juicio sobre la declaración de impuestos basándose en dichos resultados.

Existen dos posibilidades:

- no hay razón para que la Administración Tributaria realice alguna acción adicional; y
- los resultados de la auditoría dan motivo para tomar medidas adecuadas, normalmente la introducción de correcciones, acompañadas o no de la imposición de una multa y/o acuerdos para el futuro.

Luego de la reunión de conclusión con el contribuyente y la determinación de la posición de la Administración Tributaria, el auditor completa el archivo de auditoría. A todos los registros se les da su posición final en el archivo. Así se crea un archivo fácilmente accesible que proporciona información sobre la preparación, ejecución y los resultados de la auditoría.

4.2.2.5. Etapa 4: Presentación del Informe

El objetivo de esta etapa es brindar información que pueda resultar importante para la tributación y/o recaudación futura de los impuestos. El auditor tributario prepara un informe de auditoría en el que describe cuidadosa y claramente tanto el encargo como los resultados de la auditoría tributaria.

Mediante el envío de una copia de la parte pública del informe al contribuyente, y llenando el formulario de estadística, se concluye el proceso de auditoría.

Ejemplo de un documento de infracción en Brasil:

Conclusión del proceso de auditoría: documento de infracción

Luego de realizar los procesos de auditoría programados, y si éstos revelan irregularidades fiscales, el inspector tributario debe oficialmente calcular el pago de impuesto adeudado mediante un documento conocido como documento de infracción.

Este documento incluye los requisitos legales para permitir, por un lado, que el contribuyente requerido tenga pleno conocimiento de los hechos que se le atribuyen mediante la auditoría, incluyendo principalmente, el instrumento legal violado y, por el otro, que la autoridad pública pueda cobrar por vía administrativa o judicial el pago adeudado.

Para implementar este requerimiento, el inspector tributario dispone de dos sistemas computarizados que le permiten, de manera integral:

- Investigar y probar los valores relacionados con el impuesto adeudado: una tarea realizada mediante un sistema de documento de trabajo, o sistema de documento de inspección, que ofrece un modelo técnico para probar las infracciones, independientemente de quién sea el inspector tributario que esté a cargo del caso;
- Cálculo de los incrementos legales y emisión del documento de infracción, con los registros siendo proporcionados por la inspección tributaria e indicando los instrumentos legales violados.

4.2.3. Los conceptos y técnicas de auditoría

4.2.3.1. Los conceptos técnicos

4.2.3.1.1. Verificar si está completo y correcto

A los contribuyentes no les gusta pagar demasiado impuesto o pagarlo antes de tiempo. Esto tiene consecuencias para la dirección del proceso de auditoría con relación a las diferentes partes de la misma (partidas del balance de situación, ventas, costos laborales y similares). Hay dos enfoques:

- Verificaciones sobre si está correcto; verificar si lo que ha sido reportado y contabilizado de hecho debió haber sido reportado y contabilizado, es decir, si es correcto; y
- Verificaciones sobre si está completo; verificar si todo lo que debería reportarse y contabilizarse de hecho ha sido reportado y contabilizado, es decir, si está completo.

El que una fiscalización de un elemento deba enfocarse en si el mismo es correcto o completo, depende del interés que el contribuyente tiene en la forma de contabilizar el elemento. La naturaleza del elemento mismo no es relevante para la decisión. Suponiendo que el contribuyente no desea pagar demasiados impuestos o pagarlos antes de tiempo, en general los intereses del contribuyente hacen que:

- Sea más probable que los activos sean infravalorados que sobrevalorados. La dirección de la auditoría será “ ser completo”;
- Sea más probable que los pasivos sean sobrevalorados más que infravalorados. La dirección de la auditoría será “ ser correcto”;

- Sea más probable que los ingresos reportados en la cuenta de ganancias y pérdidas sean demasiado bajos que demasiado altos. La dirección de la auditoría será “ ser completo”;
- Sea más probable que los costos reportados en la cuenta de ganancias y pérdidas sean demasiado altos que demasiado bajos. La dirección de la auditoría será “ser correcto”.

4.2.3.1.2. *Controles formales y sustantivos*

Por medio de un control formal el auditor establece si el contribuyente ha cumplido con las reglas y reglamentos. Otras formas de controles formales son las que verifican la exactitud aritmética y la relación numérica (por ejemplo entre el monto de una factura y la cantidad registrada en los libros).

Por medio de un control sustantivo, los auditores tributarios establecen si los diferentes elementos de un proceso de negocio han sido o no registrados de forma correcta y debida. Los análisis cuantitativos y las verificaciones de existencia constituyen controles sustantivos.

En una investigación se controlan frecuentemente tanto los aspectos formales como materiales de los distintos objetos de la investigación.

4.2.3.2. *Enfoque de auditoría*

4.2.3.2.1. *Introducción*

Durante una investigación el auditor tributario recaba información en base a la cual forma su juicio. Esta información se conoce como “pruebas de auditoría”. El auditor obtiene pruebas de auditoría – para cada objetivo de la auditoría – llevando a cabo los procedimientos de auditoría. El conjunto de todos los procedimientos de auditoría para los diferentes objetivos de la auditoría se conoce como la “mezcla de auditoría”. El auditor registra los procedimientos en el programa de auditoría. Cada aplicación de una técnica de auditoría dirigida hacia la obtención de la prueba de auditoría se conoce como un “procedimiento de auditoría”. El método por medio del cual se recaban pruebas de auditoría – el “enfoque de auditoría”– determina el tipo de (de los) procedimiento(s) de auditoría implicado(s) (orientado hacia los datos, orientado hacia la organización, etc.).

Un enfoque de auditoría es una forma cuidadosamente meditada de realizar procedimientos de auditoría. Esto algunas veces se conoce como un “método de auditoría”.

Para lograr los objetivos de auditoría, se pueden seguir diferentes enfoques:

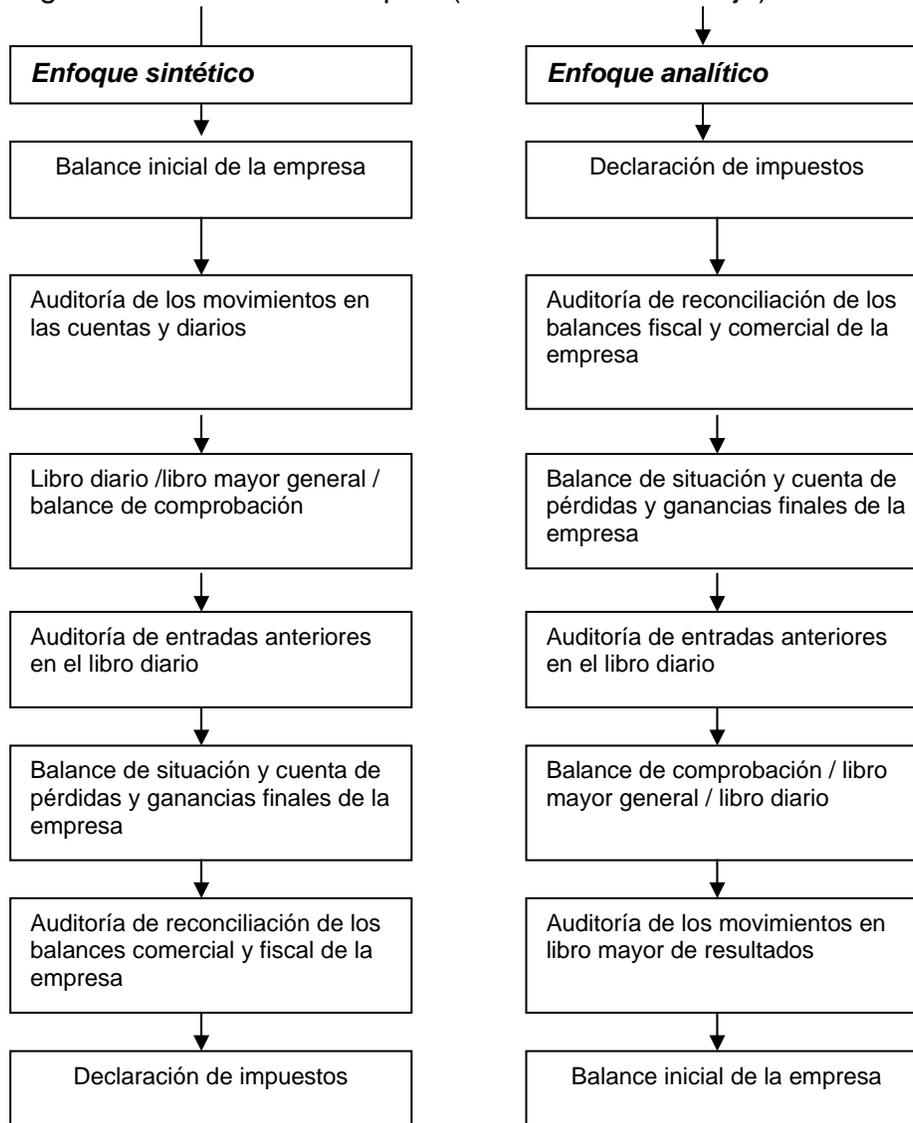
- el enfoque sintético (también: procedimiento progresivo);
- el enfoque analítico (también: procedimiento retrogresivo);
- el enfoque orientado hacia los datos; y

- el enfoque orientado hacia la organización.

Los instrumentos y los medios con los cuales el auditor recaba pruebas de auditoría se conocen como “técnicas de auditoría”.

4.2.3.2.2. *Los enfoques sintético y analítico*

La siguiente figura ilustra ambos enfoques (de arriba hacia abajo):



En el enfoque sintético el auditor sigue el mismo camino utilizado para derivar las cifras para la declaración de impuestos. En el enfoque analítico se sigue la dirección contraria. En otras palabras, en el enfoque sintético el auditor sigue el camino desde los datos básicos hasta la declaración de impuestos; para el enfoque analítico comienza con los totales de la declaración de impuestos y va retrocediendo en el tiempo hasta llegar a los datos básicos (o detalles) en la medida que lo considere necesario. Sin embargo no siempre es necesario seguir cada paso del enfoque sintético por medio de los libros y cuentas. Además, el auditor podrá desear procesar él mismo los datos básicos hasta

llegar a los totales, tras lo cual podrá comparar sus resultados con las cifras de la declaración de impuestos.

El enfoque analítico, en general, requiere menos trabajo que el enfoque sintético. Esto se debe a que en el enfoque analítico el auditor utiliza análisis cuantitativos siempre que sea posible.

Con relación a los enfoques sintético y analítico se señala lo siguiente:

- Para la aplicación de ambos enfoques el auditor debe saber lo fiables que son las entradas internas y los documentos externos pertinentes a la investigación. Hasta qué punto es posible formarse un juicio sobre la fiabilidad de estos documentos (¡y la medida en que están completos!) depende mucho de la efectividad del sistema de control interno.
- Este enfoque comienza con los detalles, pero ello no implica que deba controlarse cada detalle.

Siempre que sea posible la auditoría podrá utilizar verificaciones de correlación (de totales).

4.2.3.2.3. *El enfoque orientado hacia los datos y el enfoque orientado hacia la organización*

Toda empresa tiene una organización interna. La organización contable y las medidas para el control interno son parte de esta organización interna. Generalmente, esta combinación se conoce como AO/IC (*Accounting Organization/Internal Control*). El proceso de contabilidad refleja los (resultados de los) procesos de negocios, por ejemplo, en la forma de informes de ventas, balances de situación y cuentas de pérdidas y ganancias. La fiabilidad de estos documentos depende de la efectividad de la estructura y el funcionamiento de la AO/IC.

Si el auditor quiere determinar hasta qué punto es completo o correcto un documento controlando los datos correspondientes, seguirá el enfoque orientado hacia los datos. Si el auditor desea determinar la efectividad de la estructura, de la implementación y del funcionamiento del AO/IC, por medio del cual se obtuvieron los documentos, su enfoque se llama "orientado hacia la organización". Se trata de una forma indirecta de formarse un juicio.

El auditor podrá confiar en la AO/IC en su investigación en los siguientes casos:

- Si la AO/IC es técnicamente factible, porque el auditor puede verificar si la estructura, la implementación y el funcionamiento de esa AO/IC es (suficientemente) efectiva. Dependiendo de su juicio, el auditor podrá limitar la ejecución de los procedimientos de auditoría orientados hacia los datos;
- Si la AO/IC es eficiente. Éste es el caso si al formarse un juicio sobre la estructura, implementación y funcionamiento de la AO/IC (por medio de procedimientos

orientados hacia la organización) requiere menos tiempo que realizar procedimientos orientados hacia los datos.

Si el contribuyente utiliza un sistema computarizado de procesamiento de datos, se podrá utilizar el siguiente enfoque:

- Auditoría alrededor del equipo informático;
- Auditoría del procesamiento informático.

El “auditar alrededor del equipo informático” a menudo es orientado hacia los datos. Un enfoque orientado hacia la organización también podrá utilizarse si el auditor puede confiar en la AO/IC “fuera del equipo informático”. El enfoque según el cual se audita el procesamiento informático es orientado hacia la organización. Éste es el dominio del auditor de Procesamiento Electrónico de Datos (EDP, por sus siglas en inglés).

El enfoque que elija el auditor puede variar dependiendo del objetivo de la auditoría. Así, el programa de auditoría de una fiscalización de libros y registros (es decir, una investigación orientada hacia los resultados) incluye tanto procedimientos de auditoría orientados hacia los datos como orientados hacia la organización. Además de estar orientado hacia los datos o hacia la organización, un procedimiento de auditoría específico también puede ser sintético o analítico.

4.2.3.3. Técnicas de auditoría

4.2.3.3.1. *Introducción*

Las técnicas de auditoría son instrumentos con los cuales el auditor recaba pruebas de auditoría. Se pueden distinguir las siguientes técnicas:

- realizar comparaciones;
- realizar cálculos;
- solicitar información y/o acceso a libros, registros, documentos y otros portadores de datos;
- verificar los hechos por medio de documentos externos y/o registros internos;
- llevar a cabo procedimientos sobre muestras aleatorias; y
- realizar observaciones en el sitio.

Las anteriores son técnicas básicas que pueden aplicarse de muchas formas. Asimismo, son utilizadas en diferentes combinaciones. Todas éstas se conocen como “técnicas de auditoría”.

Una forma particular de realizar comparaciones es comparar los datos con (o controlarlos a partir de) datos estándares. Las formas para solicitar información y/o para obtener acceso a libros, registros, documentos y otros portadores de datos incluyen:

- investigación de terceras partes;
- solicitud de información del contribuyente que está siendo auditado; y
- solicitud de acceso al archivo de auditoría del contador público.

Entre las formas particulares de verificar hechos por medio de documentos externos y/o registros internos se incluyen las siguientes:

- la reconciliación de entradas en las cuentas con facturas; y
- la reconciliación de entradas en las cuentas con la información obtenida de terceras partes, que pueden ser contribuyentes o no (la llamada “inteligencia”).

En general, es más probable que los documentos provenientes de fuera de la empresa sean “fiables” y “objetivos” que los registros internos. Entre las técnicas que son una combinación de las técnicas básicas se incluyen la revisión analítica, la verificación de correlación (de totales), el recuento de existencias, los controles de origen, los controles de expiración; las comparaciones de capital; y la prueba chi-cuadrado.

4.2.3.3.2. *Análisis cuantitativo*

Los análisis cuantitativos se llevan a cabo mediante la aplicación de las siguientes técnicas de auditoría:

- revisión analítica o revisión analítica de control;
- verificación de correlación (de totales);
- control a partir de datos estándares;
- comparación de capital; y
- la prueba chi-cuadrado.

4.2.3.3.3. *Revisión analítica*

La revisión analítica es un análisis económico e interpretación de grupos y series de cifras preparadas de antemano. Una revisión analítica en general sólo tiene sentido si los datos son editados y preparados. La eliminación de elementos extraordinarios (por ejemplo, sustraer los beneficios especulativos de los resultados operacionales) y la reducción de distintas cantidades bajo un denominador común (términos monetarios) son formas de preparación.

El valor de la revisión analítica para la fiscalización depende, entre otras cosas, de la fiabilidad de los datos asociados en el análisis. Las medidas de control interno pueden ser una forma importante de preparación de datos, si aseguran suficientemente la fiabilidad de los datos. En una revisión analítica, el análisis y la interpretación de los resultados suelen ir juntos.

El análisis y la interpretación económicos implican:

1. el establecimiento de correlaciones, el establecimiento de relaciones o el monitoreo de los desarrollos;
2. la interpretación de estas conexiones, relaciones o desarrollos según los estándares teóricos, estándares empíricos o datos exógenos a la empresa o la unidad económica;
3. la búsqueda de explicaciones sobre la existencia o no-existencia de una conexión o relación o la ocurrencia de un desarrollo en particular.

Así, una revisión analítica comprende una cadena de procedimientos. El encontrar correlaciones puede ser una parte del proceso, pero no se debe confundir una revisión analítica con una verificación de correlación. En este último procedimiento se presume que existe una correlación. También el control basado en datos estándares puede ser parte de los procedimientos dentro de la revisión analítica.

La revisión analítica que se está realizando para obtener pruebas de auditoría se conoce como la “revisión analítica de control”. Además, también hay una “revisión analítica preliminar”. Este tipo de revisión analítica no forma parte del análisis cuantitativo, debido a que no produce pruebas de auditoría. La revisión analítica preliminar tiene los siguientes objetivos:

- obtener una impresión general del contenido de la declaración de impuestos;
- identificar sub-objetos que deben auditarse;
- señalar desarrollos notables;
- señalar cambios en la naturaleza de las operaciones;
- ampliar y/o actualizar los conocimientos que tiene el auditor de la empresa. Sobre la base de este conocimiento el auditor evalúa el riesgo inherente;
- señalar problemas que podrían afectar a la continuidad de la empresa.

Esta lista muestra que la revisión analítica preliminar se centra en aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. La revisión analítica preliminar ayuda a determinar el contenido del programa de auditoría y puede dar como resultado una lista de preguntas para la reunión introductoria. Las formas que podría tomar una revisión analítica preliminar, incluyen:

- comparaciones con (un) periodo(s) anterior(es);
- análisis de índices: las partidas del balance de situación y/o de la cuenta de pérdidas y ganancias están relacionadas entre sí. Ejemplos de esto son el margen de beneficio bruto y el volumen de negocios;
- análisis de tendencias; el auditor establece sobre la base de datos de periodos anteriores si las cifras muestran o no una tendencia particular. En caso afirmativo, el auditor extrapola las cifras del pasado al periodo bajo revisión. Compara la cantidad esperada sobre la base de la tendencia con las cifras reales de la declaración de impuestos.
- comparación con otras empresas.

¿Cómo ayudará la revisión analítica al auditor tributario?

La verdadera destreza de la auditoría no es controlar A con B, C con D, etc. El ‘arte’ de la auditoría consiste solamente en controlar lo que está mal. Trate de limitar el trabajo analizando las cifras disponibles y, después de eso, concéntrese en lo que es improbable y lo que probablemente esté mal. Esto hará la auditoría mucho más eficiente y efectiva. Tal como se describió anteriormente, existen muchas técnicas disponibles. Pero resulta muy difícil explicar qué técnica es requerida, en qué medida y en qué situación. Al auditor experimentado le bastará con hacer unos pocos análisis para saber en dónde enfocarse, pues reconoce patrones y relaciones. Escoger lo que *no* se va auditar también es un proceso que requiere experiencia. Un auditor poco experimentado probablemente vaya a auditarlo todo, porque no quiere omitir posibles

ajustes. Luego de auditar lo improbable varias veces, y concluir que todo el trabajo adicional apenas produce ajustes adicionales detectados, estará más dispuesto a optar por no auditar lo improbable. En algunos casos, auditar lo improbable puede producir resultados inesperados. Estos patrones y situaciones se añadirán a las técnicas de análisis personales. Por lo tanto, el uso del análisis es muy importante, aunque muy difícil de enseñar.

4.2.3.3.4. *Verificación de correlación*

La verificación de correlación o asociación es una evaluación para determinar que los datos estén completos y/o sean correctos al vincular estos datos con los otros datos. El auditor compara lo que ha sido registrado en el sistema contable (la posición factual) con su cálculo de lo que debió haber sido el caso (la posición normativa). Las verificaciones de correlación casi siempre se aplican a los totales y por lo tanto son una forma de análisis cuantitativo. Solamente en casos excepcionales una verificación de correlación puede tener la forma de una prueba de detalles.

El valor de esta técnica de auditoría para la fiscalización depende de:

- la fiabilidad de las series de cifras y las posiciones desde las cuales parte el auditor. El auditor deberá, por lo tanto, evaluar la exactitud e integridad de estos puntos de partida; y
- la validez de la correlación. El auditor tiene que establecer si de hecho existe la relación funcional presumida.

Si se cumple con estas condiciones, la verificación de la correlación proporciona una sólida prueba de auditoría. En una verificación de correlación el auditor calcula una posición normativa. La comparación de la posición factual con esta posición normativa *establecida independientemente* no es lo mismo que controlar en función de datos estándares.

Para la verificación de correlación el auditor podrá utilizar datos estándares. Éste será el caso, por ejemplo, si utiliza una receta industrial (datos estándares) para determinar la cantidad del producto final (la posición normativa) que debió manufacturarse con los materiales que han sido consumidos.

4.2.3.3.5. *Control en función de datos estándares*

Las fuentes de datos estándares incluyen la vida social y económica (por ejemplo, las leyes y regulaciones), ciencia económica y la propia empresa (por ejemplo, sus presupuestos). Estos datos no son establecidos por el auditor. Se puede establecer una distinción entre los datos estándares que tienen validez general y los que solamente son válidos para una empresa en particular (estándares específicos). Algunos estándares generales son establecidos por ley, por ejemplo, las leyes y regulaciones fiscales. Otros estándares son los índices, como por ejemplo el margen de beneficio bruto, que se aplican a toda la industria.

Los datos estándares específicos pueden derivarse de estatutos y contratos, de presupuestos y estimaciones y de recetas industriales y costos predeterminados.

El valor de la aplicación de esta técnica de auditoría para la fiscalización depende particularmente de la fiabilidad de los datos estándares (el auditor tiene que saber cómo se derivan los estándares o los datos estándares), y si el estándar es válido en una situación en particular o no. El auditor tiene que ser consciente de la razón por la cual se ha desarrollado el estándar. Por ejemplo, el margen de beneficio bruto que se aplica a una industria específica es de naturaleza general. La situación de una empresa específica dentro de esta industria podrá desviarse tanto de la regla general, por ejemplo debido a su ubicación altamente desfavorable, que este margen de beneficio bruto no sea aplicable.

4.2.3.3.6. *Comparación de capital*

La comparación de capital es una técnica enfocada en los activos, pasivos, ingresos y desembolsos del contribuyente.

Todas las propiedades de una persona o familia, al final del año, menos todas las propiedades del comienzo del año, constituyen la cantidad de dinero ganada en alguna forma el año anterior. Se calculan todas las fuentes de ingresos de este año, tanto gravables como no gravables. El dinero puede ir en dos direcciones: consumo por el contribuyente y su familia, o propiedades que todavía existan al final del año. El consumo se puede referir a gastos privados conocidos, como por ejemplo el pago de alquiler, la escuela, etc. El resto del consumo se refiere a gastos del hogar.

Así pues, todas las propiedades en el día uno, más todas las fuentes de ingresos, menos todas las propiedades al final del año, menos todos los gastos privados conocidos, determinarán los gastos del hogar. Estos “retiros privados netos” se comparan con la cantidad que cabría esperar sobre la base de los estándares sociales y económicos. Si el resultado de este cálculo es bajo, o negativo, entonces debe haber habido una fuente de ingresos desconocida.

Esta técnica puede ayudar a descubrir fuentes o beneficios ocultos.

4.2.3.3.7. *Métodos indirectos*

Existen varios métodos de cálculo para evaluar y recalculan el volumen de ventas y los beneficios de una empresa. Estos métodos no se basan en la contabilidad existente, sino que se recalculan de forma indirecta. Por ejemplo, el volumen de ventas se calcula a partir de las compras, usando información y estándares industriales. En muchos países estos métodos resultan útiles cuando existen pruebas de que la contabilidad no es fiable.

Algunos ejemplos del uso de métodos indirectos en los Estados Unidos:

El IRS utiliza cinco métodos indirectos básicos para reconstruir la renta.

El Método del Depósito Bancario analiza todos los depósitos bancarios y todos los gastos pagados en efectivo y por cheque. Este método calcula la renta mostrando qué es lo que ha ocurrido con los fondos del contribuyente. La suma de todos los depósitos imponible más todos los gastos de efectivo es la renta total. El Método de Fuente y Aplicación de Fondos analiza el flujo de entrada y de salida de efectivo del contribuyente durante un periodo dado. Los gastos que excedan las fuentes conocidas de ingresos imponible y no-imponible declarados se considera renta no-declarada. El Método del Patrimonio Neto compara el patrimonio neto al comienzo y al final de un año imponible. El aumento del patrimonio neto de un contribuyente ajustado para los ingresos no-imponible y los gastos no-deducibles, dará como resultado la renta gravable. El Método del Porcentaje del Margen Comercial reconstruye los ingresos utilizando porcentajes o índices que se consideran típicos para el negocio fiscalizado. A partir de los datos de negocios similares se establecen cálculos de porcentajes para determinar las ventas brutas, el coste de ventas, los beneficios brutos y los beneficios netos. El Método de Unidad y Volumen determina las entradas brutas aplicando cifras de precios y beneficios al volumen de negocio que realiza el contribuyente. Las unidades del volumen de negocio que realiza el contribuyente se determinan ya sea a partir de los libros y registros del contribuyente, ya sea a partir de las fuentes de terceras partes.

Una buena práctica en los Países Bajos:

La prueba de chi-cuadrado puede probar, por medio de procedimientos estadísticos, si un registro de caja contiene entradas ficticias. La investigación científica lleva a la conclusión de que cada persona tiene una cierta preferencia por, o aversión a, ciertos dígitos. Cuando se le solicita a una persona que escriba una lista de números al azar, por ejemplo, el número 8 puede ser el más frecuente, mientras que el número 3 puede serlo menos. Mediante las estadísticas se puede calcular la probabilidad de que la lista resultante de dígitos sea al azar. Las listas de dígitos hechas por seres humanos tienden a tener una probabilidad de casi cero de ser aleatorias. Así, se puede dar prueba de que los números son ficticios. Especialmente las ventas diarias en un registro de efectivo pueden someterse a esta prueba. Si las ventas son ficticias, las estadísticas lo probarán. Se tiene que cumplir con una condición: deben haber suficientes dígitos disponibles para producir un resultado estadístico utilizable. Aproximadamente un año de ventas diarias proporcionará un resultado utilizable. En el tribunal el método de chi-cuadrado puede ofrecer una prueba adicional. No servirá cuando sea la única prueba, pero contribuirá como parte de la evidencia total.

4.2.3.3.8. *La prueba de detalles*

La prueba de detalles es el procedimiento de auditoría orientado hacia los datos en el que se controlan entradas separadas. Aunque estas pruebas se enfocan en entradas específicas, su objetivo es determinar las cantidades totales de determinadas cuentas. Por lo tanto, se pueden verificar todas las entradas (observación completa) o bien, se puede limitar el número de observaciones (observación parcial). Una técnica de auditoría que se utiliza frecuentemente en una prueba de detalles, es la verificación de los hechos con documentos externos y/o registros internos. También se puede utilizar el muestreo.

4.2.3.3.9. *Verificación de existencia*

Si, dentro de un enfoque orientado hacia datos, se usa una verificación existencial (de existencia), se considera que es una prueba de detalles. La verificación existencial procura establecer que lo que los libros y cuentas pretenden o implican, en efecto existe. Las técnicas de auditoría utilizadas para las verificaciones de existencia incluyen:

- toma de inventarios; mediante su observación personal el auditor tributario establece la existencia de, por ejemplo, determinadas mercancías o bienes (incluido el dinero en efectivo), suministros, equipo, instalaciones y vehículos;
- verificaciones de expiración; el auditor determina si un elemento específico del balance de situación ha sido liquidado o pagado al final del año financiero. Si este elemento ha sido liquidado o pagado, se desprende que debió haber existido anteriormente. Un ejemplo es el recibo de una cantidad que estaba incluida en el balance de situación como efecto a cobrar. Una verificación de expiración también da una idea del valor de un rubro. Así, por ejemplo, es menos probable que un efecto por cobrar fue debidamente depreciado si una verificación de expiración muestra que se ha recibido el monto nominal;
- la verificación de origen; el auditor establece en qué momento en el tiempo se creó un determinado rubro del balance de situación. Por ejemplo, el auditor puede establecer cuándo se crearon los rubros en una lista de cuentas pagaderas controlando las facturas en cuestión. Si encuentra facturas del año financiero anterior, el monto que aparece en el balance de situación para el rubro de 'cuentas pagaderas' es demasiado alto.

4.2.3.3.10. *Complejidad de los efectos netos por cobrar*

Realizando una verificación de expiración para los efectos netos a cobrar en (los primeros meses de) el próximo año, el auditor puede establecer hasta qué punto es completo el rubro 'efectos a cobrar' del balance de situación. Si encuentra facturas del año financiero anterior, debe concluir que el monto del rubro efectos a cobrar en el balance de situación es demasiado bajo.

4.2.3.3.11. Prueba de procedimiento

Todas las técnicas de auditoría con las que el auditor desea establecer la existencia y la efectividad de las medidas de control interno establecidas con el fin de prevenir, detectar y corregir los errores importantes en las declaraciones de impuestos y/o en las cuentas anuales de la empresa, se conocen como pruebas de procedimiento. Las pruebas de procedimiento son procedimientos de auditoría orientados hacia la organización. Una prueba de procedimiento puede consistir en:

- recopilar información;
- verificar hechos a partir de los documentos;
- realizar observaciones en el sitio;
- verificar si una acción en particular (probablemente) se ha llevado a cabo controlando las rúbricas, etc.;
- procesar rubros independientemente; y
- verificar datos.

Al evaluar el funcionamiento del sistema de control interno el auditor puede también utilizar la revisión analítica, verificaciones de correlación y pruebas a partir de datos estándares. Si el auditor aplica estas técnicas de auditoría dentro del contexto de un enfoque orientado hacia la organización, ello constituye una prueba de procedimiento.

CAPÍTULO 5

ASPECTOS ESPECIALES

5.1. Auditoría PED

5.1.1. Introducción

La rápida evolución en las últimas décadas en el área de la informática y sus aplicaciones en la contabilidad han tenido un importante impacto en la forma en que las Administraciones Tributarias deben estructurar y organizar las tareas de ejecución de la ley. Los procesos tradicionales vinculados al intercambio de información en papel desaparecerán gradualmente. Los libros, registros y documentos en papel serán reemplazados por datos de facturas transmitidos electrónicamente mediante vínculos de datos y registrados en conductores electrónicos de datos. Los libros y cuentas ya no se mantendrán en el mismo país en el cual está establecida una empresa.

Todos estos cambios hacen necesario ajustar las actividades de fiscalización. Un enfoque diferente también abre nuevas oportunidades, ya que la aplicación de la tecnología de la información puede llevar a unos procedimientos más efectivos y eficientes. Para implantar este enfoque diferente, la organización debe tener especialistas altamente educados y capacitados en el área de auditoría y verificación en un entorno informatizado. El número de especialistas requeridos también aumentará significativamente.

Cuando la administración tributaria desea hacer uso de datos electrónicos del contribuyente, se requiere legislación para tener acceso a esos datos. Los datos deben proporcionarse en un formulario que sea legible y comprensible, que muestre claramente la naturaleza de las transacciones y su sujeción a impuestos. Ello requiere no solamente que se guarden los libros y registros, sino también el software informático con el que se han creado los libros y registros. Esto, en efecto, constituye una ampliación de la obligación legal de conservar libros y documentos.

Asimismo, las sociedades con un sistema contable deben tener la obligación de adoptar medidas adicionales para garantizar que ciertos programas de software sean capaces de convertir los datos contables en un formato legible y comprensible. En vista de que la obligación tanto de llevar como de guardar los libros y registros es esencial para cumplir con la obligación de suministrar información, se deben establecer sanciones por el incumplimiento de estas obligaciones.

5.1.2. Desarrollo de la auditoría PED

Algunas tendencias mundiales influyen en el desarrollo de la auditoría PED (o EDP, por sus siglas en inglés), particularmente la digitalización, internacionalización y el comercio electrónico.

5.1.2.1. Digitalización

Nos encontramos en el umbral de una sociedad que cambiará dramáticamente a consecuencia de la tecnología informática. La digitalización tendrá consecuencias importantes para esta sociedad, y por ende, para las Administraciones Tributarias. El ritmo de las tendencias que han surgido en años recientes indudablemente se acelerará. Es un hecho incuestionable que la tecnología de la información se desarrollará de manera logarítmica. Los costos de la informatización disminuirán al mismo ritmo. Dichas disminuciones en costos harán de la automatización una herramienta común en las empresas medianas y pequeñas. Por ejemplo, en los países de la Unión Europea, actualmente entre el 70% y 80% de las empresas llevan sus libros y cuentas de forma electrónica. Una consecuencia práctica para las Administraciones Tributarias es que los registros básicos sobre las actividades de negocios solamente serán accesibles electrónicamente. La auditoría de dichos libros requiere cualidades y habilidades diferentes de los auditores tributarios.

Los procesos habituales relacionados con el intercambio de información en papel desaparecerán. La tecnología moderna creará oportunidades para operar independientemente del tiempo y lugar. La aplicación de avances tales como el Internet, el comercio a través de medios electrónicos, videoconferencias y correo electrónico ya es un fenómeno común. Están surgiendo nuevos modelos de negocio, tales como Proveedores de Servicio de Aplicaciones y alojamiento de aplicaciones¹ data warehousing², tarjetas de compras³, entornos ERP⁴, y también subastas a través de Internet, portales de compra en línea⁵, compras conjuntas a través de Internet (sitios de abastecimiento e intercambio en la red), y trueque⁶.

¹ Los libros y registros con frecuencia son totalmente mantenidos por terceras personas a través de Internet. Esto significa que toda la empresa depende de la forma en que están organizados los procesos por estas terceras personas.

² Los datos se registran y recuperan a través de Internet o Intranet, independientemente de la ubicación del usuario. No hay transparencia respecto a dónde están ubicados los datos. La organización usuaria en un lugar determinado depende fuertemente de la organización en un lugar diferente.

³ Un nuevo método de pago en el que una organización externa, generalmente un banco o una institución similar, se ocupa total o parcialmente del proceso de facturación.

⁴ Entornos informatizados grandes, integrados y complejos en los que una organización individual depende fuertemente de los consultores externos.

⁵ Los pedidos no son procesados directamente por el proveedor y entregados al cliente, sino que se utilizan intermediarios en Internet.

⁶ Debido a que no hay vinculación directa con el flujo de dinero, puede resultar difícil supervisar y hasta enterarse de las transacciones. También puede resultar un problema determinar el valor fiscal.

5.1.2.2. Internacionalización

La digitalización reduce la importancia de la distancia geográfica en todo el mundo. Las fronteras de los países se borran y desaparecen. El comercio internacional continuará desarrollándose. Mediante una red de satélites de comunicaciones, cada lugar en la tierra será directamente accesible (en línea en tiempo real).

Las empresas estarán cada vez más entrelazadas, no solamente a través de vínculos legales, sino también a través de relaciones comerciales. Aún en la actualidad los departamentos de contabilidad de las empresas usan sistemas de otras empresas que no son parte de su 'propia' entidad.

Existen interrelaciones a través de toda la cadena de valores. No está claro dónde están ubicados los libros y cuentas (electrónicas). En sociedades de operaciones internacionales, la ubicación donde se guardan y conservan físicamente los sistemas contables (sistemas informáticos) no la determinan las fronteras nacionales, sino los motivos económicos y fiscales.

5.1.2.3. Comercio electrónico

La digitalización brinda muchas oportunidades para el comercio electrónico (comúnmente conocido como *e-commerce*). A través del comercio electrónico una empresa puede negociar en todo el mundo, para lo que solamente requiere una inversión en un equipo informático con conexión telefónica o de Internet. El comercio electrónico brinda pues, nuevas oportunidades para la evasión tributaria y nuevas formas de fraude. Este avance debe instar aún más a las Administraciones Tributarias a intercambiar información a través de las fronteras.

5.1.3. El lugar de la auditoría PED dentro de la Administración Tributaria

5.1.3.1. Introducción

La auditoría PED es parte tanto del proceso de ejecución de la ley en general, como de la auditoría tributaria en particular y refuerza dichos procesos. Con este fin, la auditoría PED evalúa el suministro de información en un entorno caracterizado por la aplicación de la tecnología de la información. La evaluación del suministro de información está dirigida a lograr ciertos objetivos de auditoría y a optimizar la fiscalización. Esencialmente, el enfoque de auditoría de un auditor de PED de una Administración Tributaria no es diferente al de un auditor de PED externo.

El auditor de PED de una Administración Tributaria lleva a cabo procedimientos de auditoría en el área de 'automatización y control'. La auditoría PED incluye las siguientes *tareas principales*:

- Formarse un juicio de la estructura y funcionamiento de los sistemas de procesamiento de datos que utilizan los contribuyentes;
- Guiar y respaldar los procedimientos de auditoría de los especialistas tributarios proporcionando herramientas de informatización;
- Señalar oportunamente los nuevos avances en el área de la tecnología informática y buscar y formular respuestas apropiadas dentro del enfoque de auditoría;
- Asesorar a otros especialistas de auditoría PED.

La auditoría PED dentro de la Administración Tributaria puede dividirse en procedimientos de auditoría y actividades de consulta. Desde un punto de vista técnico, se puede establecer una distinción entre “investigaciones organizacionales” y la “automatización de auditoría”. Estos dos conceptos se pueden definir del modo siguiente:

(1) Una investigación organizacional consiste en:

- Explorar la informatización en su totalidad; dirigida a:
 - Preparar un esbozo de su auditabilidad y fiabilidad;
 - Evaluar las complejidades de su auditoría;
 - Asesorar respecto a la estructura de una auditoría, específicamente en relación con el uso de software de auditoría; y
 - Establecer salvaguardas para el registro y conversión de datos y hacer que los datos estén disponibles;
- Investigar un sistema de información específico, con el fin de:
 - Establecer su contribución a la auditabilidad y fiabilidad de la empresa usuaria;
 - Asesorar respecto a la estructura de la auditoría, específicamente en relación con el uso de software de auditoría;
 - Establecer salvaguardas para el registro y conversión de datos y hacer que los datos estén disponibles; y
 - Establecer las posibles consecuencias del sistema en relación con aspectos fiscales.

(2) La automatización de auditoría incluye:

- Asesorar y respaldar la aplicación de herramientas generales de automatización;
- Asesorar sobre la aplicación de herramientas específicas de automatización que están o pueden estar disponibles en una empresa; y
- Aplicar software de auditoría en la medida en que se requieran conocimientos informáticos específicos.

5.1.3.2. Productos de la auditoría PED

Al realizar las tareas principales de la auditoría PED, se obtiene como resultado los productos que se describen a continuación desde la perspectiva de la auditoría tributaria. Las actividades son parte integral del proceso de auditoría. El objetivo

es permitir al auditor de PED respaldar el proceso de fiscalización en un área amplia. Este apoyo está dirigido en particular a mejorar la eficacia y eficiencia de la implementación de los procesos de aplicación de la ley.

(1) *Investigación preliminar*

La 'investigación preliminar' consiste en hacer un inventario de la tecnología informática aplicada por el contribuyente. La minuciosidad de la investigación preliminar puede variar de hacer un inventario de la tecnología informática de la empresa hasta una investigación condicional. Una investigación condicional es aquella que, en principio, establece si una empresa puede o no ser auditada, y si es así, si una auditoría se puede llevar a cabo dentro de un periodo razonable de tiempo.

Con respecto a la tecnología informática, dicha investigación debe determinar cómo interactúan la tecnología informática y el control interno de un contribuyente. Se hace una evaluación respecto a si las medidas de control interno irremplazables dependen de la tecnología informática. Además, la auditoría PED evalúa el papel que desempeña la tecnología informática, en tal de apoyo al manejo de información dentro de la empresa.

Algunos productos de una 'investigación preliminar' se pueden considerar 'una investigación preliminar parcial'. Ellos incluyen una investigación del cumplimiento de la obligación de guardar libros, registros y otros documentos, así como la investigación del Intercambio Electrónico de Datos (IED). En un sistema IED, todos los datos de los pedidos y facturas son intercambiados electrónicamente.

(2) *La relación entre análisis de riesgo de la auditoría y la calidad de la tecnología informática*

Luego de la investigación preliminar, el auditor de PED consulta con el auditor tributario. A continuación, formula algunas combinaciones de procedimientos de auditoría que pueden usarse como alternativas, indicando para cada una de estas combinaciones lo que la auditoría PED contribuirá a los procedimientos. Por lo tanto, se debe establecer qué información previa se puede obtener de la auditoría PED. El consejo del auditor tributario puede ser complementado con una auditoría de sistema por parte del propio auditor de PED, o mediante una revisión de una auditoría de sistema realizada por una tercera persona.

(3) *Auditoría de sistema en programas de software estándares*

Las auditorías de sistema no sólo se llevan a cabo con los sistemas individuales de los contribuyentes, sino también con paquetes estándares de proveedores de software. Este software estándar incluye aplicaciones desarrolladas por empresas de software que son usadas por (grandes) grupos de contribuyentes. La razón de realizar este tipo de auditorías, es que es más eficiente investigar el software en la fuente (es decir, el productor del software), poniendo los resultados a disposición

para su uso en las investigaciones referidas en el punto 1 anterior. El alcance de dicha investigación puede variar de una verificación limitada, pasando por investigar si se ha incluido Auditfile y, en caso afirmativo, cómo se ha hecho (véase: buena práctica en 5.1.5.4), hasta una auditoría completa de sistema.

(4) *Recopilación y conversión de datos*

Qué datos han de ser recopilados y convertidos es algo que surge directamente de la etapa de planificación de la auditoría. En la investigación preliminar se ha establecido qué datos electrónicos del contribuyente pueden ser usados en la auditoría PED. La tarea de recopilar y recuperar datos puede ser asignada a uno de los miembros del equipo de auditoría PED. El resultado de estas actividades es incorporado a la investigación preliminar. En general, esta adición no afecta a la cantidad de tiempo necesaria para la auditoría. En casos excepcionales, se requieren investigaciones adicionales a fin de tener datos disponibles para la auditoría.

(5) *Análisis de datos*

Qué datos van a ser analizados y cómo también es un resultado de la etapa de planificación. Este análisis define lo que se puede y no se puede lograr con los datos disponibles en una auditoría específica. Algunos ejemplos de instrumentos específicos de este análisis son:

- Auditorías respecto a si los metadatos⁷ están completos y correctos;
- Auditorías respecto a si los datos que han sido transferidos están completos y correctos;
- Selecciones, muestras al azar (no-selectivas), y técnicas de extracción de datos (*data mining*).

(6) *Transferencia de conocimientos en la ejecución de auditorías (que puede incluir su evaluación) por medio del equipo informático.*

El uso de equipo informático en una auditoría tributaria es preeminentemente competencia del auditor tributario. Esta área incluye la generación de datos disponibles y la comparación de situaciones reales con normativas. Si los auditores tributarios aplicarán en efecto estas herramientas, depende de sus conocimientos y experiencia. La auditoría PED tiene un papel innovador y de apoyo conjuntamente con el objetivo de transferir conocimiento.

(7) *Apoyo específico de auditorías tributarias*

El ‘apoyo específico de auditorías tributarias’ se refiere a evaluar y/o estructurar y aplicar modelos que respalden los procedimientos de auditoría tributaria. La caja

⁷ Metadatos son datos sobre el significado de otros datos. Por ejemplo, un conjunto de cifras tiene como significado ‘una cuenta del libro mayor general’; otro conjunto tiene como significado ‘una cantidad de dinero’.

de herramientas de PED se utiliza de común acuerdo con las personas que llevan a cabo los procedimientos de auditoría. Poner a disposición datos internos es parte de este tipo de instrumentos y servicios. Algunos ejemplos son: proporcionar datos procesados de bases de datos a nivel nacional, así como transformar y facilitar ciertos productos intermedios para obtener interfases de usuario más rápidas.

Buena práctica en la Comunidad Europea

A continuación se describe el proceso de auditoría según fue establecido en una conferencia celebrada en junio de 2000, en la que participaron auditores de PED de todos los Estados Miembro de la UE.

El proceso de auditoría informatizada

(1) Planificación

- El auditor de PED debe trabajar con los otros miembros del grupo de auditoría para crear un plan de auditoría.
- El auditor de PED planificará la auditoría PED para enfocar los objetivos de la auditoría global.

(2) Mapa del sistema. El auditor de PED establecerá:

- qué datos están disponibles en el sistema y cómo se accede a ellos;
- entradas y salidas, así como las conexiones entre diferentes partes de los sistemas;
- fiabilidad de los datos, incluidos los controles mantenidos sobre el sistema, los controles internos y la validación del sistema;
- documentación del fabricante sobre el sistema.

El auditor de PED documentará el sistema usando la información disponible y técnicas adecuadas. El auditor de PED confirmará que la información documentada es precisa, pertinente y una útil representación del procesamiento, cálculos y controles tributarios por parte del sistema.

(3) Evaluación del sistema

El auditor de PED evaluará el sistema para determinar sus fortalezas y debilidades desde el punto de vista tributario

(4) Desarrollar una estrategia de control

El auditor de PED considerará los objetivos del plan de auditoría, las fortalezas y debilidades del sistema, los recursos disponibles y decidirá lo que se va a controlar y cómo se va a hacer.

(5) Captura de datos

El auditor de PED especificará y obtendrá de la empresa los datos a controlar, a cuyo fin utilizará software de conversión y auditoría.

(6) Validación

El auditor de PED verificará que los datos en los que se basan las declaraciones son correctos y completos.

(7) Ejecutar la estrategia de control

El auditor de PED controlará los datos contables para detectar y cuantificar los errores y asegurar el cumplimiento con los controles del sistema, produciendo informes de excepción y control, según sea necesario.

(8) Presentar un informe sobre la auditoría PED

El auditor de PED producirá un informe final de acuerdo con la ley del Estado Miembro. El informe puede abordar aspectos como el funcionamiento del sistema, el trabajo realizado, los resultados y las recomendaciones.

(9) Acción futura

El auditor de PED monitoreará la implantación de las recomendaciones, y evaluará el resultado.

5.1.4. La auditoría del PED y la organización

5.1.4.1. Introducción

El campo especializado de la auditoría PED como parte de la política de ejecución de la ley seguida por la Administración Tributaria, se caracteriza por una escasa capacidad y una pericia muy avanzada, un ritmo de avance sumamente acelerado, una complejidad constantemente creciente de los aspectos de TI y la acumulación de los aspectos técnicos de la auditoría y la auditoría PED. Al incluir esta pericia y sus procesos en la estructura de la organización, se debe prestar atención a aspectos tales como la educación y capacitación (de auditores tanto PED como no-PED), adquisición y transferencia de conocimientos, desarrollos en la disciplina (incluyendo métodos estadísticos y paquetes estándares de software de auditoría) y asesoramiento gerencial sobre la caja de herramientas de PED a ser usada y la inversión requerida. Además, se deben tomar medidas para organizar y utilizar de manera óptima la escasa capacidad de auditoría PED.

Un factor a considerar es que, aunque los auditores tributarios regulares son crecientemente hábiles tanto en auditoría como en informatización, la influencia de la tecnología informática en el entorno de auditoría tributaria también aumenta rápidamente, haciendo la tecnología informática más y más compleja. Para evaluar el impacto de TI en la auditoría tributaria se requiere apoyo de la disciplina especializada de auditoría PED, por cuanto todo el área se ha tornado demasiado

amplia y profunda para esperar que todos los auditores tributarios sean competentes en ello.

5.1.4.2. Medidas organizacionales

El manejo de las características señaladas anteriormente debe ser la esencia de la organización. La implantación centralizada de la auditoría PED será necesaria mientras los avances sean tan turbulentos como lo son actualmente y los funcionarios de esta área especializada sigan siendo escasos. Los siguientes factores hacen necesario un enfoque centralizado.

Aspectos técnicos de la auditoría PED

Una organización adecuada para la auditoría PED requiere un marco profesional que pueda servir como referencia y ofrezca normas para la evaluación ('qué') y ejecución ('cómo'). En el desarrollo y mantenimiento de estas normas de evaluación y ejecución, se recomienda su organización centralizada. Los avances en el área de la tecnología informática, auditoría, auditoría tributaria, y auditoría PED son parte de la disciplina y técnicas de la auditoría PED. Los auditores de PED deben informar a su Administración Tributaria de estos avances, y traducirlos en propuestas de políticas – incluyendo normas de evaluación y ejecución – y aplicaciones prácticas. Al hacerlo, deberán formular las limitaciones con respecto a las otras características. El monitoreo de la calidad de los productos e instrumentos es un aspecto importante a ser considerado.

Con respecto al aspecto de 'disciplina y técnicas' se deben considerar dos funciones adicionales más: la aplicación de auditorías estadísticas y los paquetes estándares de software de auditoría.

- La función de auditoría estadística es una función de asesoramiento sobre la aplicación de métodos y técnicas estadísticas en la auditoría. Incluye trazar un mapa de la influencia que ejercen los métodos y técnicas cuantitativos en la metodología de auditoría, generando tanto descripciones como normas. La relación con la propia característica de 'disciplina y técnicas de auditoría' surge, por un lado, de la necesidad de usar instrumentos de auditoría PED al tomar muestras, y por el otro, de la metodología de auditoría. Las posibilidades que ofrece la auditoría estadística para describir y prescribir métodos de auditoría son indispensables a la hora de describir y prescribir métodos y técnicas para la auditoría PED.
- El objetivo de los paquetes estándares de software de auditoría consiste en identificar la influencia de tales paquetes en las posibilidades y restricciones de realizar la auditoría PED para beneficio de los especialistas de auditoría PED y otros auditores tributarios. Durante la investigación de la tecnología informática se evalúan varios aspectos del software. Con miras a la efectividad, la investigación de TI se lleva a cabo ocasionalmente en las empresas que han desarrollado el software o en los proveedores de servicio. Los resultados de

dichas investigaciones de TI tienen un impacto nacional y pueden ser usados en las auditorías de los compradores de estos paquetes.

Caja de herramientas de TI

Mediante su conocimiento del área de informatización y auditoría, el auditor PED es, por excelencia, la persona capaz de aprovechar las oportunidades que ofrece la tecnología informática en la implantación de auditorías tributarias. Obviamente, estos funcionarios utilizan de manera intensa las herramientas e instrumentos de TI. Es esencial que al hacerlo aprovechen las oportunidades que ofrecen diversos contribuyentes. Las herramientas e instrumentos incluyen tanto hardware como software, así como aspectos tales como capacitación y educación. Los auditores PED preparan propuestas sobre la caja de herramientas PED para la gerencia, prestando atención a las competencias requeridas.

Capacitación y educación para la auditoría PED

Los rápidos avances en el área de TI requieren medidas especiales para garantizar que el conocimiento de la auditoría PED dentro de la organización se mantenga a un nivel adecuado. La transferencia de los avances del conocimiento profesional general y perspectivas hacia la práctica de la auditoría PED se realiza a través de una combinación de capacitación y educación, intercambio de conocimientos por escrito, consultas durante las actividades profesionales y capacitación en el puesto de trabajo. Estos procesos se adaptan a las necesidades reales mediante procesos de seguimiento y gestión de calidad. La demanda de capacitación y educación para auditores PED es tanto para la educación de (nuevos) especialistas en auditoría PED como para capacitar a auditores informáticos PED.

Capacidad para auditoría PED

La auditoría PED es un campo joven de especialización dentro de la disciplina de auditoría tributaria, que aún se encuentra en el umbral de muchos avances. La pericia es escasa y el ritmo de cambio es acelerado. Se deben tomar medidas a diversos niveles, particularmente con respecto al reclutamiento y conservación de personal, a la capacitación y actualización de destrezas profesionales, y a la familiarización de un gran grupo de auditores tributarios con la auditoría PED.

Con respecto a lo anterior, es posible distinguir un número de niveles dentro del proceso de auditoría:

1. auditores corrientes;
2. auditores informáticos (PED);
3. especialista en auditoría PED;
4. gerente de auditoría PED.

El auditor corriente

El auditor corriente debe tener conocimiento básico de los estándares de TI, conocimiento básico de la mayoría de los paquetes estándares de software, y ser capaz de interpretar los productos que generan estos últimos. El auditor regular también debe ser capaz de usar las herramientas de análisis básicas, por ejemplo, MS Excel, MS Access y otras herramientas informáticas de apoyo a la auditoría, así como las herramientas básicas para el trabajo de oficina.

El Auditor informático (PED)

El auditor informático (PED) debe ser competente en la nueva tecnología y sistemas de middleware incluyendo sistemas estándares y hechos a la medida. El auditor debe ser capaz de analizar, obtener, convertir y validar material PED para fines de auditoría usando un programa informático especial para el análisis de datos. El auditor debe ser capaz de crear y ejecutar sus propias rutinas necesarias para verificar los controles y debilidades específicos encontrados durante las auditorías individuales. El auditor también debe ser capaz de usar herramientas analíticas como ACL.

Especialista en auditoría PED

El especialista debe ser capaz de manejar la tecnología más reciente y los sistemas integrados y hechos a la medida más complejos. El especialista debe facilitar apoyo y conocimientos técnicos a los auditores corrientes de PED. Asimismo, debe contribuir al desarrollo de la informatización y del software de análisis de auditoría a ser usado por otros auditores. El especialista asesora a la gerencia respecto al desarrollo de política de garantía de calidad y aspectos técnicos.

Gerente de auditoría PED no-técnico / responsable de políticas

El Gerente de auditoría PED no-técnico / responsable de políticas debe comprender las destrezas, habilidades y limitaciones de los tres grupos anteriores a fin de usar los recursos con máxima efectividad y comprender el impacto de sus decisiones en el auditor informático / la función de auditoría. Un especialista en auditoría PED debe ser capaz de realizar este trabajo.

5.1.5. Áreas de aplicación de la auditoría PED

5.1.5.1. Introducción

En lo que respecta a la utilización de la auditoría PED dentro de una Administración Tributaria, se pueden distinguir tres niveles. Las empresas más grandes son atendidas individualmente por un especialista en auditoría PED. El

trabajo que éste debe desempeñar requiere demasiada pericia para ser delegado a los otros tipos de profesionales. Las empresas medianas a grandes, preferiblemente son atendidas por un auditor informático PED con la posibilidad de solicitar el apoyo de un especialista en auditoría PED. Finalmente, en pequeñas empresas el tiempo de auditoría es demasiado limitado como para desplazar a un auditor de PED. Para esta categoría, la tarea del auditor de PED está restringida a capacitar y dar seguimiento a especialistas en auditoría.

5.1.5.2. Tareas dentro del proceso de auditoría PED

Las tareas del proceso de planificación para la auditoría PED aparecen en el siguiente diagrama. Aparte de las tareas a ser realizadas, el diagrama indica los conocimientos requeridos y el nivel en el cual se debe llevar a cabo la auditoría PED. Los apartados 5.1.5.3 y 5.1.5.4 describen el proceso de auditoría PED para dos diferentes grupos meta.

Etapa del proceso: planificación

Tareas	Conocimientos	Aud. corr.	Aud. infor.	Aud. esp.
Donde sea apropiado, el auditor PED debe contribuir al plan general de auditoría en la etapa más temprana posible	Estándares y procedimientos	-	M	A
Establecer el área de la Auditoría y sus objetivos	Conocer los procedimientos, actividades, riesgos y controles de cada sector Riesgos y controles del Sistema de Información	A	A	A
Revisar la información y los recursos disponibles para la implantación de los procedimientos de auditoría	Saber dónde encontrar información y cómo obtenerla	B	M	M
Determinar los recursos Requeridos para realizar la auditoría	Estándares y procedimientos Saber dónde encontrar recursos Responsabilidades	B	M	A
Realizar discusiones iniciales con la empresa sobre el sistema y la auditoría	Conocimiento de la organización, los controles organizacionales y la gestión del Sistema de Información; Conocimiento de metodologías / normas de desarrollo	B	M	A
Preparar el plan de auditoría y el cronograma, determinar las responsabilidades.	Normas (contenido y formato del plan)	M	M	M
Obtener la aprobación del plan de auditoría	Estándares y procedimientos	M	M	M

La letra A, M o B en cada uno de los niveles de funcionario, indica la medida en que la tarea es realizada por esa categoría de funcionario; A = Alta, M = Mediana, L = Baja.

5.1.5.3. Empresas grandes y medianas y la organización de auditorías PED

El énfasis en la organización de auditorías PED en empresas medianas y grandes está en la planificación de la auditoría y la investigación preliminar. Ello incluye la recopilación de los datos necesarios, convertir estos datos y realizar un primer análisis (de riesgo) de estos datos. En la fase de planificación es importante conocer el negocio: el hardware y software que se utiliza. ¿Las medidas organizacionales normales de la empresa se aplican igualmente en el entorno de TI? ¿Hay procedimientos de copias de reserva y recuperación de datos?

El auditor de PED debe prestar atención especial a aspectos como proporcionar información electrónica y llevar y guardar libros (electrónicos). Para permitir que se realice el trabajo, es esencial que la información sea proporcionada digitalmente por la empresa.

5.1.5.4. Empresas pequeñas y la organización de auditorías PED: Auditfile y Clair

No es posible que los (escasos) auditores de PED apoyen cada auditoría de empresas pequeñas. Obviamente, una auditoría puede ser más efectiva si el auditor tributario obtiene los datos contables de la empresa en formato digital. Actualmente esto es posible, especialmente en vista de que la gran mayoría de empresas pequeñas y medianas actualmente usan software financiero estándar. Por lo tanto, los especialistas de auditoría deben poseer las destrezas básicas para la auditoría tributaria en un entorno informatizado. El programa de capacitación y educación en informatización y auditoría debe proporcionar esas destrezas.

Un ejemplo: la auditoría PED y las pequeñas empresas en los Países Bajos

Auditorías tributarias digitales con Auditfile y Clair

Auditfile, un formato estándar y Clair, un programa operativo versátil, ofrecen al auditor tributario una potente herramienta para realizar sus auditorías de forma más eficiente.

Auditfile es un conjunto de datos estándar que, en principio, puede incorporarse en cualquier paquete de software contable. Incluye los datos que como mínimo se requieren para cada auditoría (sustantiva). Con Clair (siglas que significan “Clear look at information retrieved”, es decir, Visión clara de la información recuperada), estos datos pueden ser fácilmente accedidos y procesados.

¿Qué son precisamente Auditfile y Clair y cómo ayudan al auditor tributario? El Auditfile es un formato que convierte todas las entradas del libro mayor general de un año en particular (o de varios años) en un formato con el cual el auditor

tributario puede trabajar. El formato de Auditfile hace que la presentación de estas entradas sea independiente del programa informático – el software financiero – en el que se basa el sistema contable de la empresa. En resumen, Auditfile es un instrumento estandarizado para recuperar datos sobre entradas en los sistemas contables financieros. Ya no se requieren impresiones en papel. Hemos contactado a todos los proveedores de software contable conocidos por nosotros, solicitándoles que incorporen a Auditfile en su software. Hasta el momento, cuatro de las principales firmas de software han aceptado hacerlo.

El módulo Auditfile funciona de manera muy sencilla. A solicitud de un auditor tributario, la empresa puede preparar el Auditfile oprimiendo un botón. Esta opción también puede ser usada por el consultor fiscal de la empresa o por un auditor jurado externo. El Auditfile incluye los datos de entrada de todo el sistema contable de la empresa de un periodo contable en particular. El resultado de esta conversión se entrega en forma digital.

Clair procesa estos datos. Se trata de un programa informático general para procesar y analizar datos contables dándole acceso al auditor tributario al Auditfile de una empresa. En principio, Clair no altera los archivos fuente. Lo único que hace es ‘acceder’ a los archivos de la empresa. ¿Cuáles son los beneficios de Auditfile y Clair para la empresa y para el auditor tributario?

A través de Auditfile y Clair, se hacen disponibles los datos contables de una empresa de manera estructurada. A partir de estos datos, el auditor tributario puede realizar selecciones en un formato uniforme, independientemente del paquete contable que utiliza el contribuyente. En suma, los programas digitales se encargan de efectuar los procedimientos rutinarios que llevan mucho tiempo, dejando el trabajo inteligente y creativo al auditor tributario. De esta forma, este último dispone de más tiempo para las verdaderas tareas de auditoría.

El módulo Auditfile también tiene beneficios para las empresas. Proporcionando parte de sus libros y cuentas en forma digital, las auditorías se concluyen más rápidamente, haciendo así más funcionales sus contactos con la Administración Tributaria. La conversión de datos y transferencia de los mismos a Auditfile libera a la Administración Tributaria de tener que hacerle preguntas al contribuyente respecto al paquete contable que usa. Lo que es particularmente importante para la empresa, es que puede cumplir más fácilmente con su obligación de brindar acceso a su sistema contable. Es por tales buenas razones que asociaciones holandesas de empleadores han enfatizado que los empresarios pueden reducir la carga administrativa de sus empresas aplicando el módulo Auditfile. A pesar de los numerosos beneficios que les ofrece el Auditfile, las empresas no están obligadas a adquirir el módulo.

5.2. Intercambio de información y cooperación internacional mutua

5.2.1. Introducción

El intercambio internacional de información tributaria es un factor cada vez más importante para el desarrollo eficaz de la función de fiscalización por parte de las autoridades tributarias, asegurando así una aplicación equitativa de las leyes tributarias en un entorno internacional de globalización.

Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Temas como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, debilitamiento de la base impositiva y comercio electrónico, son preocupaciones recurrentes para las autoridades tributarias de todo el mundo y, sin una asistencia mutua entre esas administraciones que les brinde la posibilidad de contar con informaciones del exterior confiables y oportunas, su cometido de control se torna una tarea de muy difícil concreción.

El intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional, como fruto principalmente de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países. Esta forma de procesarse el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer, adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones. En razón de tales circunstancias, hoy en día es pacíficamente reconocida la necesidad de celebrar acuerdos internacionales de cooperación, que posibiliten a los Estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles internamente.

Sin embargo, cabe destacar que la información tributaria relevante no necesariamente podrá ser obtenida mediante la mediación, o incluso la intervención, de una Administración Tributaria extranjera. Si durante el transcurso de una inspección tributaria a una casa matriz un inspector quiere obtener información sobre una filial extranjera, o si durante una auditoría tributaria sobre una filial desea obtener información sobre una casa matriz en el extranjero, la empresa que está siendo auditada puede verse en la obligación – dependiendo de las leyes y regulaciones del país – de suministrar información que esté en manos de la empresa del exterior (filial o matriz de la empresa local).

5.2.2. Reglamentos internacionales

Si la información que se pretende recopilar es insuficiente en el propio país de la Administración Tributaria, ésta puede solicitar datos de varias formas a otro país. Estas formas de intercambio internacional de información dependen de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aún, tratados bilaterales o multilaterales de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

5.2.2.1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información

Los tratados bilaterales o multilaterales amplios para evitar la doble tributación internacional, frecuentemente son concluidos con base al Tratado Modelo de la OCDE. Desde la primera versión de ese Modelo, que data de 1963, se incluye una cláusula estándar sobre el intercambio de informaciones tributarias en su artículo 26. Este artículo, como también el propio Modelo, ha sufrido sucesivas modificaciones que fueron ampliando el ámbito y objeto del intercambio de informaciones.

En su versión actual, el artículo 26 del Modelo de la OCDE expresa:

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio o de las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos cubiertos por este Convenio, en tanto que la tributación de que se trate no sea contraria a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1 y 2. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado y será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) implicadas en la liquidación, recaudación o administración, la ejecución legislativa o el enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones relacionadas con los impuestos cubiertos por el presente Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información sólo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.
2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:
 - a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

- b) suministrar información que no se pueda obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;
- c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público).

Es importante destacar que del análisis del artículo 26 del Modelo de la OCDE y de los Respectivos Comentarios, surge que la aplicación de una cláusula de esta índole representa una solución tan sólo parcial de las necesidades de intercambio de información que se les pueden presentar a los países contratantes, en razón de las diversas limitaciones que se establecen para que proceda ese intercambio.

- Desde las modificaciones introducidas en el año 2000, las consultas formuladas pueden referirse asimismo a otros impuestos no comprendidos en los acuerdos (que siempre tratan sobre el impuesto a la renta y, a veces, el patrimonio). Se excluía cualquier compromiso del Estado receptor de dar informaciones atinentes a otros impuestos.
- Conforme se prevé en los Comentarios al art. 26, (párrafo 11), también puede verse perjudicado el intercambio en la medida que un Estado podría denegar la información solicitada, si no estuviese seguro de que la otra administración tratará esa información con la confidencialidad que exige su propia legislación.
- En cuanto a la extensión de la información que podrá ser materia de intercambio, ella está restringida al mínimo de posibilidades normativas y materiales que presente cualquiera de los Estados Contratantes (reciprocidad "de jure" y "de facto"). Conforme a las limitaciones previstas, ninguno de los Estados está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, como tampoco a ir más allá de lo que prescribe esa legislación o de lo que constituye esa práctica administrativa normalmente. Al mismo tiempo, se determina que constituyen parámetros para establecer la extensión de las obligaciones del Estado consultado no solamente sus propias limitaciones normativas y materiales, lo que parece lógico, sino también las limitaciones de idéntica índole correspondientes al Estado consultante. De esta manera, la información que por aplicación del artículo 26 del Modelo de la OCDE un Estado está obligado a otorgar al otro Estado contratante, será la coincidente con las menores posibilidades, del punto de vista normativo y material, de los Estados implicados en el intercambio de información. Esta última circunstancia es reconocida en el párrafo 18 del comentario de aquel artículo, en el que se expresa que si la estructura de los medios de información de los dos Estados contratantes es muy distinta, las disposiciones de los apartados a) y b) del segundo párrafo

del artículo 26 del Modelo sólo permitirán un intercambio de información muy limitado y tal vez nulo.

- Por último, se excluye la obligatoriedad de prestar informaciones que revelen secretos comerciales, empresariales, industriales, mercantiles, profesionales o procedimientos comerciales, o informaciones contrarias al orden público, lo que supone hacer prevalecer normas internas especiales, sin que se considere la posibilidad de que se puedan incorporar disposiciones en los Convenios que restrinjan el alcance de esas normas internas.

Conforme a la información contenida en la Base de Datos sobre Informaciones Tributarias Básicas, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, estaban vigentes al 31 de diciembre de 2002 y con participación de países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe⁸, 137 convenios amplios para evitar la doble tributación internacional.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 son signatarios de ese tipo de convenios.

De los 137 convenios vigentes, tres de ellos son multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de los Países Bajos. Son países miembros del CIAT que participan en el Convenio Multilateral del Pacto Andino: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela; en el del CARICOM: Barbados, Jamaica y Trinidad y Tobago, y en el del Reino de los Países Bajos: Antillas Holandesas y Aruba.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Los restantes 9 convenios bilaterales vigentes, han sido celebrados entre países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe: Argentina-Bolivia, Argentina-Brasil, Argentina-Chile, Barbados-Cuba, Barbados-Venezuela, Brasil-Ecuador, Chile-México, Ecuador-México y Trinidad y Tobago-Venezuela.

En cuanto al intercambio de información en aquellos 134 convenios bilaterales, 5 no contienen ninguna cláusula al respecto: Argentina-Suiza, Ecuador-Suiza, Jamaica-Suiza, Trinidad y Tobago-Suiza y Venezuela-Suiza, los demás se basaron en diferentes versiones de la cláusula del Modelo de la OCDE, excepto 2 de ellos que adoptan el Modelo del Pacto Andino: Argentina-Bolivia y Argentina-Chile.

⁸ Antillas Holandesas; Argentina; Aruba; Barbados; Bermuda; Bolivia; Brasil; Chile; Colombia; Costa Rica; Cuba; Ecuador; El Salvador; Guatemala; Haití; Honduras; Jamaica; México; Nicaragua; Uruguay; Panamá; Paraguay; Perú; República Dominicana; Surinam; Trinidad y Tobago y Venezuela.

En los convenios celebrados siguiendo el Modelo de la OCDE en sus distintas versiones, se verifica una gran variedad de soluciones. Con relación a las limitaciones del intercambio de información en las respectivas cláusulas, cabe destacar que:

- en la casi totalidad se establece que el intercambio de información y la utilización de las informaciones intercambiadas, solamente alcanza a los impuestos cubiertos por el Convenio;
- en numerosos casos se restringe el objetivo del intercambio al necesario para la aplicación de las disposiciones del Convenio;
- en la gran mayoría se mantiene la exigencia de reciprocidad, tanto de hecho como legal.

5.2.2.2. Los tratados específicos sobre intercambio de información y asistencia mutua

Las limitaciones señaladas podrían indicar la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información tributaria, bilaterales o multilaterales. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio que el mero intercambio de información, estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

El intercambio pactado a través de una cláusula de los convenios sobre doble tributación, cuando el objetivo consiste en combatir la evasión y la elusión tributarias, no parece ser el medio más adecuado para satisfacer las necesidades de información de las administraciones tributarias, en especial, si se toma en cuenta el incremento de la magnitud y complejidad de las relaciones económicas internacionales consecuente de la globalización. La necesidad de disponer de informaciones provenientes de fiscos extranjeros resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias.

Obviamente, lo expuesto en el párrafo anterior no significa que en los convenios sobre doble tributación no deban incorporarse cláusulas de intercambio de información. Ellas siempre serán necesarias para asegurar la correcta aplicación de esos convenios y, en la ausencia de una mejor solución como sería la celebración de un convenio específico de asistencia administrativa internacional, aquellas cláusulas podrán propiciar algún grado de intercambio de información.

En resumen, se considera recomendable la celebración de convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de desarrollar instrumentos para combatir la evasión y elusión tributarias, como una forma más eficaz y operativa que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación, por las siguientes razones:

- El *proceso de globalización* determina que, cada vez en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información transfronteriza para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Los *impuestos cubiertos* por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquéllos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional. Luego, salvo escasas excepciones que se podrán ver ampliadas a partir de la nueva redacción que se diera al artículo 26 del Modelo a partir del año 2000, el intercambio de información en aquellos convenios se restringe a estos impuestos, no obstante verificarse la comisión de grandes fraudes tributarios en el campo de la tributación indirecta, particularmente en el impuesto al valor agregado y en otros impuestos indirectos sometidos a "ajustes fiscales en frontera", mediante operaciones de exportación y/o créditos falsos que resultan en reintegros indebidos de supuestos saldos a favor de exportadores.
- Los *objetivos* de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro, pero no ambos. Así por ejemplo, en el caso de Alemania, que es el país de la OCDE que posee el mayor número de convenios con países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, podría interpretarse que solamente le interesa evitar la doble tributación, pues en todos esos convenios la cláusula de intercambio de información incorporada es la denominada "cláusula de intercambio limitada", es decir, exclusivamente para la aplicación de las disposiciones del convenio. En cambio, en el caso de los Estados Unidos, parecería que la prioridad se otorga a la celebración de convenios para el intercambio de información, al menos en relación a los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, ya que cuenta con nueve convenios sobre esta materia con esos países y tan sólo con cinco de doble tributación.
- Las *diferencias* en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión y elusión tributarias, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes. El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada y, por lo tanto, no aconsejable para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo entre sí, que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.
- Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias del intercambio de información con

otros países, son aquéllos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios. La negociación y formulación de convenios para evitar la doble tributación internacional, en muchos países está a cargo de funcionarios ajenos a la administración tributaria, y en otros la participación de los funcionarios de esa administración es apenas tangencial o de mera aplicación de esos convenios. Tratándose del intercambio de información para combatir la evasión y elusión, resultaría pertinente una *amplia participación de los administradores tributarios*, para determinar los alcances de ese convenio, en particular para identificar y proponer los mecanismos y formalidades que le otorguen eficacia operativa.

La conveniencia de la celebración de convenios específicos sobre asistencia mutua puede considerarse reconocida ampliamente en la medida que aun países que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación entre ellos, hayan concluido adicionalmente y ratificado otros acuerdos, también entre ellos o con la participación de algunos de ellos, que tratan específicamente del intercambio de información y de otras formas de asistencia mutua, tales como:

- en la Directiva 1977/799 CEE, la llamada Directiva sobre Asistencia Mutua, se estableció la obligación de asistir a los otros Estados Miembro de la Unión Europea (entonces la Comunidad Europea). El objetivo de la Directiva sobre Asistencia Mutua es el intensificar la cooperación entre autoridades tributarias de los Estados Miembro de la UE para combatir el fraude fiscal internacional y la fuga de imposición.
- el Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE), concluido en 1988 y ya vigente. Este Convenio, que contiene 32 artículos, contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para la determinación y recaudación de impuestos, que van desde el intercambio de información hasta la ejecución de acciones de cobro del extranjero, específicamente con miras a combatir la evasión y la elusión tributarias.
- el Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios, derivado del Tratado firmado en 1972, en el cual se inspiró el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. La nueva versión de Convenio Nórdico, que acompaña los términos del citado Convenio Multilateral, se encuentra vigente desde 1991.

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones, particularmente, para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo el CIAT una institución que tiene como finalidad primordial propiciar toda forma de cooperación internacional entre las administraciones tributarias, la promoción del intercambio de información es una de las iniciativas contempladas en sus Estatutos y Plan Estratégico. A tal fin, el CIAT constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar las siguientes actividades:

- Elaborar un Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones del CIAT, labor que se concluyó y dicho Modelo de Convenio fue aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.
- Elaborar las notas explicativas del Modelo, que también fueron concluidas y aprobadas por la 35ª Asamblea General, celebrada en Chile en 2001.
- Establecer estrategias y manuales para su utilización.
- Determinar las necesidades organizacionales para la realización de actividades de intercambio de información.
- Identificar y programar mecanismos de asistencia técnica y capacitación que faciliten el desarrollo del intercambio de informaciones tributarias.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina. En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

La experiencia de la gran mayoría de los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT no es muy amplia en materia de convenios específicos sobre intercambio de información.

Están vigentes apenas 10 convenios de aquel tipo, 9 celebrados con los Estados Unidos y uno con Canadá.

5.2.3. Modalidades de intercambio de información

5.2.3.1. Intercambio de información a solicitud

Si un funcionario de una Administración Tributaria ha instituido una auditoría o investigación sobre percepción de ingresos en el exterior, y las fuentes nacionales producen información que es insuficiente para una determinación correcta de impuestos, una solicitud de información al extranjero puede resolver sus problemas. Sólo se permite recurrir a otro estado cuando se han agotado los instrumentos propios para obtener información. Dentro de un contexto internacional, el solicitar información a un país extranjero se considera un recurso suplementario de la consulta a las fuentes nacionales. Esta regla puede ser flexibilizada si cualquier investigación que esté restringida a la frontera nacional,

pusiera en peligro la aplicación de impuestos. Éste, por ejemplo, es el caso cuando una investigación nacional le permitiría a un contribuyente tomar medidas para evitar que se le determinen tributos o que tenga que pagarlos. En tales casos, los estados pueden contactarse entre sí directamente, sin tener que haber agotado previamente todos los instrumentos disponibles internamente para obtener información. Los estados querrán hacerlo así especialmente en la investigación de casos de fraude. Antes de dar respuesta a cualquier solicitud de información, se deberá verificar que constan los siguientes requerimientos. En todo caso, la solicitud debe dejar claro sobre quién se está solicitando la información, qué información está siendo solicitada, para qué tipo de propósitos la información tributaria está siendo solicitada y para qué propósito será usada la información. Mutatis mutandis, estos requerimientos se aplican igualmente a solicitudes de información hechas a un país extranjero. La 'autoridad competente' juzgará las solicitudes tanto de entrada como de salida en función de estos criterios.

Con el propósito de protección legal de los ciudadanos, en algunos países el suministro mismo de la información va acompañado por la notificación a la parte interesada. Esta parte interesada es la persona a quien se refiere la información. Para este tipo de procedimientos de notificación se permite la acción legal.

5.2.3.2. Intercambio automático de información

El intercambiar información automáticamente implica el suministro periódico de información sobre categorías específicas de ingresos de personas que fue acordado por los estados con antelación. Tales acuerdos pueden concluirse mediante arreglos separados que deben ser publicados antes de entrar en vigencia. Una ventaja de publicar tales arreglos es que ante cualquier intercambio de información no habrá necesidad de emitir notificaciones individuales a las partes interesadas.

Otra ventaja importante de intercambiar información automáticamente es que esta modalidad brinda información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos hasta ahora desconocidos sin ninguna solicitud especial. La información es intercambiada directamente entre bases de datos centralmente actualizadas. La idea es que la transferencia se efectúe por vía digital en la mayor medida posible.

5.2.3.3. Intercambio espontáneo de información

Al controlar una declaración de impuestos o al llevar a cabo una auditoría, un funcionario de la Administración Tributaria puede encontrarse con datos que, en su opinión, pueden ser importantes para la tributación en otro país. Basándose en estos datos, puede sospechar que en ese país se obtienen exenciones, reembolsos y liberaciones tributarias. En tales casos esta información puede enviarse espontáneamente a ese país, sin necesidad de antes haber recibido una

solicitud de parte del mismo. Al igual que el tráfico internacional de información en su totalidad, el suministro espontáneo de información se basa en la reciprocidad. El principio de reciprocidad implica que solamente se suministran aquellos datos que al otro país también le esté permitido suministrar. Un factor importante en el intercambio espontáneo de información es la cantidad de datos (la llamada reciprocidad de hecho).

Existen cinco situaciones en las cuales la información puede ser suministrada espontáneamente:

- (1) si un estado miembro sospecha que en otro estado se ha otorgado una exención o una reducción (crédito tributario) anormal;
- (2) si a un contribuyente se le ha otorgado una exención o reducción que daría lugar a una tributación o aumento de impuestos en otro país;
- (3) si las transacciones entre un estado y otro se llevan a cabo a través de uno o más países distintos creando ahorros tributarios en uno o ambos estados;
- (4) si existen sospechas que los beneficios se transfieren artificialmente dentro de un grupo de empresas;
- (5) si en un estado miembro emergen datos basados en la información recibida de otro estado miembro, que puedan ser de importancia para la tributación en el otro estado miembro.

5.2.3.4. Asistencia en persona

Asistencia en persona se refiere a la posibilidad de que a un funcionario de la Administración Tributaria de un país se le permita, previa solicitud, estar presente en una auditoría o investigación en otro país. Esta posibilidad es particularmente importante para los casos complejos, cuando el funcionario tributario “extranjero” posee conocimientos que pueden permitir que la auditoría o investigación se realice de forma más rápida y eficiente, con lo cual resulta deseable contar con su presencia en la misma. Es posible que los estados convengan arreglos adicionales con respecto a esta forma de asistencia.

Generalmente, sólo está permitido en casos especiales solicitar la presencia de un funcionario tributario en el territorio de otro Estado Miembro. Ejemplos:

- indicios de irregularidades transfronterizas, o de fraude de magnitud significativa;
- amenaza de que se excedan los plazos, con la posibilidad de que la presencia de los funcionarios tributarios acelere el procedimiento;
- casos complejos.

5.2.3.5. Libros y contabilidad llevados en el extranjero

Cuando los libros y la contabilidad de una empresa se llevan en otro Estado, ello puede dar lugar a la presencia de un funcionario tributario en dicho estado para una auditoría. Puede ser que la empresa solicite la presencia del funcionario tributario del Estado requirente, en vista de la dificultad de enviar documentos y personal a dicho estado para la ejecución de una auditoría. En este caso, no se

trataría de un caso de “asistencia en persona” porque la presencia de los funcionarios no se basa en una solicitud formal de información. La Administración Tributaria siempre será informada de la presencia de un funcionario tributario extranjero.

5.2.4. Auditorías simultáneas

5.2.4.1. El concepto de auditoría simultánea

El llevar a cabo diferentes auditorías al mismo tiempo es la forma más reciente de cooperación internacional. Una auditoría simultánea es aquella en la que varios países están auditando al mismo tiempo una corporación internacional o grupo de empresas no afiliadas e intercambian la información recopilada. Este enfoque fue introducido en el Convenio sobre Asistencia Mutua. Asimismo, este Convenio estipula la posibilidad de fiscalizaciones de libros, registros y otros documentos en otro Estado contratante “a fin de que representantes de la autoridad competente del Estado requirente puedan estar presentes en la parte de la fiscalización de libros, registros y otros documentos en el Estado requerido que sea importante para ellos.”

5.2.4.2. Posición dentro del contexto de la cooperación internacional

La cooperación internacional es posible en varias formas y varios grados:

- auditorías nacionales que incluyan el intercambio de información con un país extranjero, ya sea como parte de una relación bilateral, o espontáneamente;
- cooperación bilateral coordinada;
- cooperaciones multilaterales (incluida la auditoría multilateral).

La auditoría multilateral es la forma más intensiva de cooperación internacional debido a la profunda implicación de varios países. La auditoría multilateral a menudo es la que más oportunidades presenta, pero, a la vez, es un instrumento que debe utilizarse con la debida consideración. Este cuidado es necesario, por un lado, en vista de los intereses nacionales en torno a la naturaleza del objeto de las auditorías multilaterales, la importancia fiscal, los ingresos tributarios adicionales esperados del enfoque multilateral y los costos relacionados. Por otro lado, dicha consideración es importante en vista de las relaciones entre los estados. Este último factor se refiere al llamado principio de proporcionalidad, que implica que los esfuerzos que pueden esperar unos de otros los estados contratantes deben ser normales o razonables, y deben hacerse como parte de los esfuerzos más o menos usuales llevados a cabo por el estado contratante requerido.

5.2.4.3. Forma y contenido de una auditoría multilateral

Una auditoría multilateral puede tener diferentes formas. Estas formas varían en cuanto a su eficiencia y efectividad, al igual que pueden variar las leyes y reglamentos de los países:

- Auditorías simultáneas por parte de funcionarios tributarios en su propio territorio. Esta es la variante más común. Los funcionarios tributarios del país participante solamente se reúnen durante las reuniones iniciales y de cierre y se envían correspondencia en el intermedio.
- Auditorías con “asistencia en persona” en las cuales funcionarios tributarios de un país extranjero se encuentran presentes en el territorio de otro estado. Los detalles dependen del acuerdo internacional y de las leyes y reglamentos nacionales.
- Auditorías conjuntas, en las cuales los funcionarios tributarios de un país participan en una auditoría que se lleva a cabo en el territorio de otro estado, usando competencias locales de auditoría. Esto va más allá de “estar presente”. Las posibilidades y detalles dependen de la legislación local y la voluntad de la autoridad competente del país anfitrión.
- Auditorías en el territorio de otro estado donde se permite que los auditores tributarios usen sus propias competencias nacionales de auditoría.

Las auditorías multilaterales también varían con respecto a sus contenidos:

- Auditorías que se dirigen solamente a empresas que operan internacionalmente;
- Auditorías de un grupo de empresas que operan internacionalmente, que no están afiliadas y que tienen una relación cliente / proveedor;
- Auditorías para combatir “construcciones” fiscales;
- Auditorías dirigidas a fraude carrusel de IVA.

5.2.4.4. La reciprocidad en una auditoría multilateral

La verificación del principio de reciprocidad es un aspecto a considerar en cualquier solicitud de información y, por lo tanto, en cualquier solicitud de auditoría multilateral.

El principio de reciprocidad quiere decir que el estado requirente también suministraría la información que está solicitando. Asimismo, implica que son importantes tanto los reglamentos y acuerdos internacionales, como también las competencias formales en un país. Así, puede ocurrir que los tratados y reglamentos internacionales entre ciertos países ofrezcan posibilidades para efectuar conjuntamente una auditoría, pero que la legislación nacional de uno o varios de esos países prohíba el intercambio de información. Por ejemplo, si un país no ha regulado legalmente ciertas competencias de auditoría que sí existen en otro país, no se cumple el requisito de reciprocidad.

5.2.4.5. Etapas en auditorías multilaterales

La ejecución de una auditoría multilateral consiste en varias etapas:

- el proceso de selección;
- el proceso de planificación;
- la ejecución del plan de auditoría;
- formarse un juicio;
- elaboración del informe.

El proceso de selección

En vista del hecho que una auditoría multilateral es una forma costosa de auditar con implicaciones internacionales, se ha creado un procedimiento de aplicación que permite una ponderación cuidadosa de los intereses.

El proceso de planificación

Durante la etapa de planificación se celebrará una reunión inicial orientadora, organizada por la parte requirente y a la cual asistirán todas las partes que participen.

Los objetivos de esta reunión incluyen:

- llegar a conocerse;
- intercambiar información sobre la organización de las Administraciones Tributarias de los países participantes;
- facilitar información sobre la empresa a ser auditada;
- preparar un plan de proyecto y un programa de auditoría.

En la etapa de orientación la información intercambiada se utiliza para trazar un mapa de la corporación o grupo de empresas a ser auditadas, substanciar la solicitud y aclarar el programa de auditoría.

Ejecución del programa de auditoría

Durante la ejecución de una auditoría, se lleva a cabo el intercambio real de información. Es posible que cada país opere en su territorio. Cuando la auditoría se lleva a cabo en presencia de funcionarios tributarios extranjeros, el intercambio será frecuente. El auditor tributario tendrá que registrar con precisión los datos que han sido proporcionados al funcionario tributario extranjero.

Formarse un juicio

Dependiendo de la naturaleza y contenido de la auditoría, se puede decidir en el ínterin el conciliar los datos disponibles. Las mismas observaciones descritas en el párrafo anterior sobre el suministro de información se aplican a este procedimiento. En vista de la notificación a la parte interesada, la información

suministrada debe registrarse cuidadosamente. Durante la etapa de conclusión la totalidad de la información reunida en los diversos países es conciliada y sistematizada. Además, se discuten y comparan cualesquiera ajustes en los diversos países.

Elaboración del informe

Los auditores fiscales de los países participantes presentan por separado un informe al contribuyente. Estos informes solamente incluyen los datos y los ajustes que sean importantes para la tributación nacional.

5.2.5. Análisis de riesgo

Un análisis de riesgo es esencial para preparar una propuesta de auditoría multilateral. Los riesgos fiscales son determinados por la legislación tributaria y la naturaleza de la empresa a ser auditada. Antes que se pueda designar un riesgo como relevante, debe detectarse el riesgo y efectuarse un análisis del mismo. Estos son procesos separados. El análisis de riesgo se refiere a identificar y describir cualesquier riesgo. En la detección de riesgos se determina si el riesgo de hecho se encuentra presente. Dentro del contexto de una auditoría multilateral esta separación no se puede mantener debidamente. Primero se detecta un riesgo, y sólo entonces es descrito.

5.2.6. Perfiles de riesgo

En los siguientes párrafos se describen algunos perfiles de riesgo, especificando el riesgo, su fuente, detección y una explicación. Algunos riesgos pueden ocurrir en varios tipos de impuestos. En las explicaciones deberían de describirse las áreas de traslajo de los riesgos con respecto a los distintos tipos de impuestos.

5.2.6.1. Perfiles de riesgo: precios de transferencia

En 1995, se revisó y publicó un informe de la OCDE con el título “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” (Lineamientos de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales). En este informe se explica ampliamente el instrumento de “fiscalizaciones simultáneas de libros y registros”. Se pueden distinguir tres tipos de riesgo en precios de transferencia:

- asignación de costos;
- asignación de ingresos;
- reestructuración de activos intangibles.

Los primeros dos tipos de riesgo no requieren explicación alguna, mientras que el tercero contiene todas las demás clases de riesgo.

5.2.6.2. Perfiles de riesgo: Impuesto al Valor Añadido

El riesgo: fraude carrusel

Fuente: Investigación orientada a la industria en sectores susceptibles al fraude.

Explicación: el fraude carrusel del Impuesto al Valor Añadido se comete con bastante frecuencia en el comercio de chips informáticos y otros equipos electrónicos. Los componentes pequeños representan grandes cantidades de dinero. El fraude carrusel puede adoptar varias formas; sin embargo, el patrón básico involucra al menos a tres empresas y funciona de la siguiente manera:

Una empresa en el País A adquiere mercancías del País B mediante una transacción intracomunitaria. A continuación, las mercancías se venden con IVA a otra empresa. Sin embargo, el IVA recibido de esta forma por los proveedores nunca es pagado a las autoridades tributarias, mientras que el comprador sí lo reclamará o deducirá como IVA prepagado. Este último, a su vez, vende las mercancías nuevamente al primer proveedor en el extranjero mediante una transacción intracomunitaria. El desafío ahora es detectar empresas que facturan el IVA, pero que no lo pagan. Otra posibilidad es que se usen las llamadas sociedades ficticias, que acumulan grandes deudas fiscales y después quiebran. La rapidez a la hora de intercambiar información y tomar medidas es clave para combatir con éxito este tipo de fraude, el cual también se comete con los impuestos selectivos al consumo.

El riesgo: aplicar indebidamente la tasa cero en transacciones de exportación

Fuente: Auditoría de IVA

Explicación: Existe un grupo de trabajo de la OCDE dedicado específicamente al intercambio de datos de IVA. El intercambio de datos no para en las fronteras de la Unión Europea. Las exportaciones tienen una tasa de IVA del cero por ciento. Basándose en los libros, registros y otros documentos, la empresa exportadora debe demostrar que ha aplicado la tasa cero correctamente. El riesgo es que los bienes no salgan verdaderamente del país. El riesgo aumenta si el comprador mismo recoge las mercancías en la empresa vendedora.

5.2.7. Conocimiento de procesos de auditoría fiscal

Una tributación justa y equitativa solamente es posible si una Administración Tributaria dispone de todos los datos relevantes de un contribuyente. Para las empresas que operan internacionalmente, las fronteras nacionales ya no impiden o siquiera complican las actividades de negocios. Sin embargo, las Administraciones Tributarias todavía se topan con las fronteras de la soberanía fiscal. La consecuencia es que las Administraciones Tributarias intensifican su intercambio de información y cooperan cada vez más al llevar a cabo auditorías y otras investigaciones fiscales.

Con respecto a la determinación y cobro de impuestos, cada Administración Tributaria ha desarrollado sus propios poderes ('competencias') e instrumentos. A menudo, el proceso de auditoría de los países difiere porque la historia y la cultura han tenido su inconfundible impacto sobre la tributación. Para lograr que la cooperación avance apropiadamente, es importante que los auditores tributarios estén bien informados sobre las posibilidades para realizar auditorías tributarias, los poderes legales y competencias, y las características principales de la auditoría tributaria en otros países.

Buena práctica en los Países Bajos

La necesidad de información ha llevado a la Administración Tributaria de los Países Bajos a compilar y publicar una serie de estudios de las prácticas de auditoría tributaria en varios países. Estos estudios consisten en una descripción del proceso de auditoría tributaria y todos los aspectos relacionados en un país. Describen (o describirán) la auditoría tributaria en los 15 Estados Miembro de la Unión Europea, en los Estados candidatos a miembros, y en varios socios comerciales importantes de los países de la Unión Europea, tales como los Estados Unidos, Canadá y Japón.

Los estudios utilizan un formato estandarizado, en el que primero se ofrece un breve resumen general de la historia (fiscal) de un país, pasando luego a describir su sistema tributario, las pautas para auditorías tributarias, la política de auditoría tributaria, el proceso de auditoría tributaria, y la dimensión internacional de la auditoría tributaria. Estos estudios no solamente mejoran la cooperación internacional, sino que también ofrecen oportunidades para aprender de la forma en que operan las Administraciones Tributarias en otros países.

5.3. Transacciones internacionales

5.3.1. Introducción

Las empresas cada vez más operan más allá de las fronteras del país en donde se encuentran establecidas sus casas matrices. En consecuencia, las Administraciones Tributarias se enfrentan a nuevos retos y problemas en el área de la fiscalización. El núcleo de estos problemas reside en la evaluación de si las transacciones entre las partes de grupos que operan internacionalmente son comercialmente justificadas ("precio de transferencia"). Una consecuencia de la fijación de precios no-comercial puede ser que los resultados de partes de los grupos estén siendo manipulados (reconociendo beneficios en países que tienen regímenes fiscales favorables), con lo cual los países con leyes y reglamentos menos favorables cobran menos impuestos de lo que deberían. La OCDE reconoce esta problemática y en 1979 publicó sus "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*" (Lineamientos para Precios de Transferencia para

Empresas Multinacionales). Desde su primera edición, estos lineamientos han sido enmendados y ampliados en varias ocasiones, siendo la última vez en 1999⁹.

El área problemática de los precios de transferencia incluye un importante componente microeconómico. Este componente tiene dos importantes aspectos. En primer lugar, el conocimiento microeconómico es importante en la determinación de los niveles de precios en las transacciones internacionales transfronterizas. Este conocimiento deberá extenderse a la composición y estructura de todo el grupo de empresas, las competencias de los diferentes elementos del grupo y las definiciones que se utilizan con relación a los precios, transacciones y mercado. ¿Se realizan las reconciliaciones entre el sistema de precio de transferencia y los sistemas de presupuestación y marketing? ¿Entre el sistema de precio de transferencia y el sistema contable y fiscal? ¿Están todos los riesgos verdaderamente reflejados en los precios? Para poder contestar este tipo de preguntas, la Administración Tributaria necesita tener empleados altamente capacitados y educados. Estos empleados no sólo deben ser capaces de abordar los complejos problemas nacionales contables y fiscales, sino que también deben tener un buen conocimiento sobre la microeconomía de la organización contable de las empresas grandes y sobre el derecho internacional.

El segundo aspecto tiene que ver con el grupo de empresas como tal. En general, los precios de transferencia impuestos por la directiva del grupo para que sean utilizados en transacciones frecuentes constituirán una violación a las reglas vigentes con relación a la determinación de costos, presupuestación y marketing. Esto tendrá consecuencias para el desempeño de partes de la empresa. Así, el grupo deseará ajustar los criterios de evaluación a las circunstancias extraordinarias, a fin de poder medir el progreso hacia los objetivos de la empresa y controlar los procesos de negocios dentro del grupo.

Los siguientes elementos pueden formar parte de un sistema de precio de transferencia:

- las diferentes partes implicadas dentro del grupo o la empresa;
- descripción de las competencias de las diferentes partes de los grupos;
- definiciones de los costos, transacciones y mercados;
- condiciones, términos relacionados con los pagos y la moneda operacional;
- registros sobre contratos, prescripciones, así como documentación general;
- estructura y el funcionamiento del sistema de precio de transferencia, políticas internas y cualquier manual de uso interno;
- análisis funcional;
- estudio de las variables comparables e índices;
- disposiciones para la resolución de controversias;
- estructura para la consulta;
- apoyo contable;

⁹ OCDE, "Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure" (Lineamientos para el Acuerdo de Precios Anticipados bajo el Procedimiento de Acuerdo Mutuo), 1999.

- reconciliación con los sistemas de presupuestación y marketing, así como con los sistemas contables y fiscales.

5.3.2. Dos conceptos: afiliación y el principio de “independencia de las partes” (*arm’s length*)

Dos conceptos tienen un papel crucial en el Precio de Transferencia: la existencia de afiliación entre las empresas, y el principio de “independencia de las partes” (*arm’s length*). El tema del Precio de Transferencia es inseparable de la pregunta sobre si las transacciones tuvieron lugar o no entre empresas afiliadas. Si las partes no están afiliadas, sus negocios mutuos son entre terceros. Estos negocios, en principio, siempre tendrán un carácter formal y comercial. De acuerdo con el Artículo 9 del Tratado Modelo de la OCDE se debe suponer que existe afiliación en los siguientes casos:

- si una empresa participa directa o indirectamente en la administración, supervisión o el capital de una empresa en el otro estado; o
- si cualquier persona participa directa o indirectamente en la administración, supervisión o el capital de una empresa en uno de los Estados, así como en una empresa en el otro Estado.

El término “persona” se refiere tanto a personas naturales como a personas jurídicas.

El Tratado Modelo de la OCDE no proporciona pautas adicionales sobre requerimientos mínimos con relación a la tenencia (participación) en el capital. Para los conceptos que no están definidos en el Tratado, el Artículo 3, párrafo 2, remite a la legislación nacional pertinente, a menos que el contexto requiera algo distinto. En los Países Bajos se supone que existe afiliación si la tenencia sobrepasa el 33,3% del capital en acciones.

El principio de “independencia de las partes” es el estándar internacional al cual los Estados Miembro de la OCDE están vinculados a la hora de juzgar la transferencia de precios para fines de tributación. El Artículo 9 del Tratado Modelo de la OCDE describe el principio de la siguiente manera: “en los casos en que se realicen o impongan condiciones entre las dos empresas en sus relaciones financieras o comerciales que difieran de aquéllas que se realizarían entre empresas independientes, cualquier ganancia que una de estas empresas hubiera devengado si no fuera por estas condiciones, pero que no devengó por motivo de estas condiciones, podrán incluirse en las ganancias de esa empresa y gravarse de forma correspondiente”. La observación del principio de “independencia de las partes” no da como resultado un precio exactamente calculable, sino un rango dentro del cual estaría ese precio comercial.

5.3.3 Precios de transferencia

Una investigación de precios de transferencia deberá desglosarse en diferentes pasos. El primer paso consiste en la realización de un estudio sobre el aspecto que puede tener el precio de transferencia de la empresa investigada, incluido un análisis de la composición del grupo de empresas como un todo, y de los regímenes tributarios con los que tiene que ver el grupo a nivel mundial. El siguiente paso es establecer las partes del grupo o de la empresa individual que serían las más propensas a aplicar precios de transferencia dentro del grupo. También se debe investigar cuidadosamente qué cambios se han efectuado en las actividades y la composición del grupo. Si se puede establecer que se utilizan precios de transferencia dentro del grupo, se deberán calcular las implicaciones fiscales sobre la base del principio de “independencia de las partes”. La OCDE ha definido varios métodos para hacer esto.

5.3.3.1. Estudio

Si no existe afiliación, no tiene sentido investigar cualquier precio de transferencia. El primer paso es, por lo tanto, establecer qué partes directa o indirectamente afiliadas existen. Los informes y cuentas anuales de la casa matriz son útiles para descubrir las posibles afiliaciones entre empresas, pero también una entrevista con la junta directiva de la empresa (o con un representante nombrada por ella), informes de prensa, información para las revistas comerciales y profesionales, folletos publicados por el propio grupo, o informes y actas de reuniones pueden ser igualmente instructivos. Una vez que se ha trazado de este modo un mapa del grupo de empresas, es necesario conocer su posición fiscal a nivel mundial. El objetivo es analizar dónde dentro del grupo sería beneficioso utilizar precios de transferencia.

La posición fiscal depende de muchos aspectos. Entre los más relevantes cabe destacar la existencia de pérdidas estructurales (fiscales) o resultados altamente fluctuantes que estructuralmente tienden a ser cero, conflictos actuales o inminentes con una Administración Tributaria extranjera, cualesquiera oportunidades para evadir impuestos en la fuente sobre dividendos por medio del pago de dividendos bajo un concepto distinto, cualesquiera diferencias entre las entidades implicadas en cuanto a las tasas tributarias y cualesquiera discrepancias entre los regímenes y las culturas tributarias de los países en los cuales están establecidas las partes afiliadas.

Cuanto mayores sean las diferencias en las tasas tributarias aplicables a partes afiliadas dentro de un grupo de empresas, más atractivo será para el grupo transferir las ganancias del grupo al país con la tasa más baja. Sin embargo, también puede darse el caso que una de las partes sea una entidad exonerada del pago de impuestos o tenga pérdidas enormes que se pueden transportar a ejercicios posteriores. En otras palabras, los precios de transferencia también pueden tener un impacto dentro de las fronteras nacionales.

El régimen y la cultura tributarios del país de una parte afiliada podría ser importante para encontrar los motivos subyacentes para una transacción en particular o dicho de otro modo, ¿qué regímenes tributarios tienen riesgos inherentes? y ¿cuáles son las consecuencias de la cultura dominante? Si, por ejemplo, en un país, un tipo de honorario, reembolso o gastos no son deducibles, el resultado puede ser que las empresas en ese país lleven a cabo todo tipo de transacciones encubiertas o ocultas. Si la cultura de un país es fuertemente jerárquica o centralizada, es posible que las empresas multinacionales en ese país establezcan precios de transferencia, sin ninguna posibilidad para que las filiales o las Administraciones Tributarias influyan en los mismos.

Si este primer estudio del grupo de empresas lleva a la conclusión de que existen oportunidades para el uso de precios de transferencia, se deberá efectuar un análisis más detallado de las actividades de negocio, a fin de determinar la dirección de las investigaciones adicionales. El objetivo aquí es obtener conocimiento sobre las posibilidades para la manipulación de la cantidad gravable, tomando en consideración la naturaleza y la complejidad de las operaciones. En este análisis se debe distinguir entre transacciones ocasionales y estructurales. En el caso de transacciones ocasionales se debe establecer la naturaleza, tamaño e independencia de las actividades y/o funciones. Un aspecto importante de esta parte de la investigación lo constituirán las conversiones de elementos no-afiliados en elementos afiliados vinculadas a y/o acompañadas por cambios en las funciones, riesgos y resultados con relación a la tributación. Otra razón para entablar el debate con el grupo sobre la posible aplicación de precios de transferencia la constituyen los resultados de la parte del grupo en cuestión previos a su afiliación. Por lo tanto, estos resultados constituyen un estándar externo.

Las transacciones ocasionales incluyen la compra y/o venta de participaciones, cambios en la estructura del grupo y cambios en la naturaleza, número y/o estructura de las partes afiliadas. Entre los cambios en la estructura del grupo que se han de investigar destacan todos aquellos cambios relacionados con la naturaleza, la configuración y la complejidad de dicha estructura. Los cambios se refieren a aspectos legales y materiales: es esencial determinar si la administración del grupo es capaz de intervenir y, en caso afirmativo, en qué medida lo puede hacer.

En transacciones más frecuentes, la relación con los principios (micro)económicos es más notable. Entre los aspectos relevantes que deben abordar las investigaciones se incluyen la responsabilidad de beneficios (el centro de beneficios) de la parte del grupo, los resultados de análisis financieros, los resultados de análisis de la calidad de los beneficios y los resultados de investigaciones sobre precios de transferencia en entidades similares.

Una fuente de señales relativas a ambos tipos de transacciones podría ser la Administración de Aduanas (por ejemplo, sus investigaciones de valoraciones, gravámenes de importación y subsidios de exportación). Otras fuentes pueden ser

los informes en los medios de comunicación, entrevistas con representantes del grupo de empresas, actas de reuniones y estudios encargados por el grupo o por una parte extranjera del mismo.

Después de este proceso de toma de inventario, debe estar claro si el grupo de hecho utiliza precios de transferencia y si esa utilización tiene como consecuencia la pérdida de ingresos tributarios. En función del resultado, se instituirá o no una investigación adicional, que en este caso se centrará en los asuntos relacionados con el sistema contable. Tales investigaciones de esta área de problemas tienen una característica en común, requieren de un trabajo intensivo, mientras que los resultados son inciertos. Para poder controlar el tiempo invertido, se podría decidir dividir la investigación en una investigación exploratoria sobre los precios de transferencia, que podría o no ser seguida de una investigación más a fondo.

5.3.3.2. Investigación exploratoria

La investigación exploratoria como complemento al primer análisis deberá proporcionar conocimientos sobre la naturaleza y el alcance del riesgo fiscal. La investigación se centra en el entorno dentro del cual opera la parte del grupo en cuestión. La investigación exploratoria está dividida en diez puntos:

1. efectuar un análisis del rol, estatus y posición fiscal de las partes afiliadas; obtener conocimientos sobre la estructura (mundial) del grupo, las actividades y los resultados al nivel del grupo (análisis inicial de las funciones y los riesgos);
2. examinar la documentación (del grupo) con relación al sistema de precios de transferencia;
3. analizar los flujos de las transacciones con partes afiliadas;
4. examinar las principales características de la organización contable y las medidas de control interno con relación a las transacciones de precios de transferencia;
5. examinar los métodos (de la OCDE) utilizados, así como el sistema de precios de transferencia;
6. examinar los métodos y el sistema de presupuestación;
7. examinar los estándares formulados y aplicados;
8. examinar los procedimientos de consulta y las actas de reuniones (gerenciales), reuniones de la Junta Administrativa, la Junta Directiva, etc.;
9. realizar un análisis financiero preliminar;
10. identificar los objetos de auditoría y preparar un programa de auditoría.

- (1) *Efectuar un análisis del rol, estatus y posición fiscal de las partes afiliadas; obtener conocimientos sobre la estructura (mundial) del grupo, las actividades y los resultados al nivel del grupo (análisis inicial de las funciones y los riesgos)*

Al inicio de la investigación exploratoria se ha establecido como un hecho que existe afiliación. El siguiente paso es que se debe investigar qué papel juegan las partes afiliadas, obteniendo una visión de conjunto de las características

principales, las funciones pertinentes y los riesgos de cada una de esas partes. El término “funciones” se refiere a las funciones económicas como compra, producción, ventas, finanzas, etc.

(2) *Examinar la documentación (del grupo) con relación al sistema de precios de transferencia*

El informe de 1999 de la OCDE sobre precios de transferencia presta mucha atención a los contenidos y el alcance de la documentación que han de esperarse. Esta documentación deberá proporcionar conocimientos sobre los sistemas de precios de transferencia utilizados dentro del grupo de empresas, haciendo que tal documentación sea una faceta crucial en la investigación exploratoria.

(3) *Analizar los flujos de las transacciones con partes afiliadas*

El uso de cuentas anuales internas, cuestionarios y entrevistas de la empresa da una idea de los flujos de las transacciones entre las partes afiliadas. Es importante reconocer que ciertos flujos pueden ser importantes con relación al tema de los precios de transferencia, como por ejemplo los principales flujos para la compra y la venta de mercancías, los flujos de servicios y los flujos con relación a la puesta a disposición de derechos, conocimientos, datos, patentes, etc.. Estos últimos flujos generalmente no conllevan flujos físicos o visibles porque están relacionados con asuntos intangibles que no han sido capitalizados y, por lo tanto, no se pueden ver en el sistema de contabilidad financiera.

(4) *Examinar las principales características de la organización contable y las medidas de control interno con relación a las transacciones de precios de transferencia*

En circunstancias normales, la organización contable y el sistema de control interno no serán sujetos a una auditoría. Sin embargo, sí se requieren conocimientos de esta materia para saber cómo se llevan a cabo la valoración y el procesamiento de las partidas en las cuentas anuales y en la declaración de impuestos. Dependiendo del tamaño del grupo de empresas se deben hacer preguntas sobre los procedimientos, políticas y pautas aplicados a la determinación de precios en las transacciones entre empresas afiliadas. En los casos en que dichos documentos están disponibles, se deberá responder a la pregunta sobre si de hecho se siguen y aplican estos procedimientos, políticas y pautas.

(5) *Examinar los métodos (de la OCDE) utilizados, así como el sistema de precios de transferencia*

Se deberá obtener una idea de los precios internos utilizados por la empresa. Esta información podrá haber sido ya adquirida por medio de la documentación (véase el punto 2) o por medio del examen de la organización contable y el sistema de

control interno (véase el punto 4). Las entrevistas complementarias deben dejar en claro qué método se utiliza para la determinación de los precios internos.

(6) *Examinar los métodos y el sistema de presupuestación*

Los presupuestos y los sistemas de presupuestación tienen como fin establecer un objetivo para el siguiente periodo para las partes de los grupos de las empresas (grandes) y sus funcionarios responsables (pauta para la forma en que se realizarán las actividades de negocios). El desempeño de la parte del grupo y el funcionario están directamente relacionados con este objetivo. Durante el periodo cubierto por el presupuesto, una empresa deberá continuamente confrontar la realidad con el presupuesto. Al final del periodo se liquidan las cuentas, a menudo casi literalmente en la forma de bonificaciones.

Dependiendo de la medida en que los presupuestos son detallados, éstos ofrecen más o menos información pertinente para la investigación de los precios de transferencia. Sin embargo, la idea no es que durante la etapa exploratoria se efectúe una investigación del ciclo de presupuestación del grupo de empresas (métodos por medio de los cuales y momento en el cual los presupuestos son establecidos por las partes del grupo en cuestión o por los funcionarios implicados). Las cuentas anuales internas a menudo ofrecen información sobre las cifras reales y presupuestadas para los años bajo estudio. Estos datos muestran, entre otras cosas, las compras, ventas, márgenes, gastos y beneficios presupuestados. Además, las cuentas anuales proporcionarán las diferencias (variaciones) entre la realidad y lo presupuestado. Estos datos pueden contribuir a entender la forma en la que se determinan los precios (de transferencia) internos y su aceptabilidad fiscal.

(7) *Examinar los estándares formulados y aplicados*

Obviamente, el estándar utilizado en la investigación de precios de transferencia es el principio de “independencia de las partes”. Las partes afiliadas tienen la obligación de establecer sus precios internos como lo harían las empresas que son independientes entre sí y que tienen relaciones comerciales en circunstancias iguales u objetivamente comparables. Para la investigación de los precios de transferencia puede distinguirse entre estándares internos y externos. Los estándares internos pueden encontrarse dentro del grupo de empresas, mientras que los estándares externos se encuentran en el entorno del mismo.

Entre los estándares internos del grupo cabe destacar, por ejemplo, el margen de beneficio bruto logrado en el año t comparado con el margen de beneficio del año $t-1$. Otro ejemplo es el precio de venta para un cliente afiliado comparado con el precio de venta para un tercero independiente. También debe investigarse qué índices determinan la compensación primaria o los incentivos para los empleados. Las bonificaciones deberán estar vinculadas a flujos de transacción que puedan controlar los empleados. Si se utilizan precios de transferencia, las bonificaciones

tienden a coincidir con los volúmenes logrados, y no con los márgenes de beneficio.

La ventaja clave de la utilización de estándares internos es que los estándares pueden encontrarse dentro del propio grupo, con lo cual serán más fácilmente aceptados por el grupo que los estándares externos. En otras palabras, si se utilizan estándares internos, el grupo tendrá que explicar por qué en una relación de empresas afiliadas se utilizan precios distintos a los que se utilizan en relaciones entre “partes independientes”. Si se carece de estándares internos, los investigadores deberán recurrir a estándares externos. Tales estándares externos podrían incluir ofertas de precios oficiales y márgenes de beneficios brutos de empresas competidoras. En caso de divergencia entre el estándar externo y los precios utilizados internamente para las transacciones con empresas afiliadas, la carga de la prueba con respecto a la aplicabilidad del estándar externo a menudo descansa en la Administración Tributaria.

(8) *Examinar los procedimientos de consulta y las actas de reuniones (gerenciales), reuniones de la Junta Administrativa, la Junta Directiva, etc.*

En esta etapa de la investigación se recomienda examinar las actas de los cuerpos directivos existentes, como la Junta Administrativa, la Junta Directiva, la Asamblea General de Accionistas, el cuerpo que representa a los empleados, etc. Dentro del grupo pueden existir muchas otras estructuras consultivas, por ejemplo, reuniones sobre la estrategia de marketing. Es importante tener una idea general apropiada de las formas y los medios de consulta existentes.

(9) *Realizar un análisis financiero preliminar*

Por análisis financiero se entiende el análisis de los datos financieros (de una parte) del grupo de empresas. El elemento esencial del análisis financiero es la revisión analítica, el análisis económico y la interpretación de conjuntos de cifras e índices especialmente preparados. La revisión analítica es uno de los instrumentos de auditoría más importantes en una investigación de precios de transferencia. Mediante la revisión analítica se intenta encontrar relaciones y vínculos, seguir cualquier desarrollo en el contexto y sacar conclusiones. Así, la revisión se centra principalmente en los precios de transferencia que se están utilizando. La disponibilidad de los datos determina en gran medida lo que se puede lograr con relación a la profundidad y el alcance de la revisión.

La revisión analítica debe enfocarse especialmente en cualquier divergencia con las tendencias normales de ingresos, gastos y los márgenes de beneficio resultantes. De ser posible, cada una de estas categorías deberá revisarse en detalle. Los resultados de esta parte de la investigación exploratoria constituyen una importante base para determinar si se debe realizar o no una investigación plena de los precios de transferencia. Si no se encuentran pistas para investigaciones adicionales en esta etapa, aquí termina la investigación exploratoria.

(10) *Identificar los objetos de auditoría y preparar un programa de auditoría*

Esta parte de la investigación deberá completarse seleccionando los objetos a ser auditados. Para mantener bajo control la extensa investigación consiguiente, es importante describir los objetos seleccionados para una auditoría de la forma más específica posible, y restringirlos a productos o servicios abordados por separado. En general, un producto o servicio seleccionado puede examinarse mejor en cada parte del grupo por separado y por lo tanto no debe investigarse inmediatamente en todas las empresas de todo el grupo. No se puede dar una regla verdaderamente general y universal, debido a que cada situación de precios de transferencia es diferente. La investigación exploratoria se termina sacando conclusiones sobre si el tema de precios de transferencia existe o no en el grupo estudiado. Si existe, se debe haber establecido la dirección que seguirá la investigación extensa.

5.3.3.3. La investigación sobre precios de transferencia

Si se ha llevado a cabo una investigación exploratoria, es seguro que se llevan a cabo transacciones entre partes afiliadas y existe una conjetura razonable con relación a la naturaleza de esas transacciones. Antes de comenzar con la investigación de los precios internos utilizados, se deben realizar dos análisis adicionales: el análisis funcional y el análisis financiero. A continuación es posible determinar los precios “entre partes independientes” aplicando los métodos formulados por la OCDE.

El análisis funcional

La retribución de una transacción generalmente refleja las funciones que desempeñan las partes (independientes), tomando en cuenta el uso que se hace de los activos y los riesgos que se corren. El propósito del análisis funcional es trazar un mapa de las funciones y los riesgos, incluido el uso que se hace de activos, los costos y, particularmente, los riesgos vinculados a las actividades de la empresa y a las transacciones. En el mercado libre un aumento del riesgo será compensado por un margen de beneficio más alto que el esperado. Mediante el análisis funcional se puede determinar el valor añadido por una parte del grupo, una función, una actividad o un riesgo corrido. Se deberá establecer qué parte carga con qué riesgo y qué funciones desempeña esa parte. Después, la retribución por las funciones y riesgos identificados deberán compararse con la retribución que hubiese sido acordada entre terceros independientes bajo circunstancias por lo demás iguales. En esta comparación se debe tener en cuenta la estructura y la organización de todo el grupo, así como la forma jurídica de la empresa en cuestión.

El análisis funcional puede tener distintas formas y distintos grados de profundidad y de detalle. Además, se puede establecer una distinción con relación al nivel en el

cual se realiza el análisis, por ejemplo, al nivel del grupo, al nivel local o al nivel de los procesos de negocios (función, diseño, riesgo).

En los lineamientos de la OCDE el concepto de transacción ocupa una posición clave. El punto de partida aquí es el uso de un precio comercial al nivel de las transacciones, preferiblemente al nivel de cada transacción individual. Sin embargo, la realidad a menudo es más complicada debido a que muchos productos son suministrados en mutua dependencia y apenas pueden evaluarse por separado. Los ejemplos son teléfonos móviles en combinación con un abono; las muñecas Barbie y sus variados accesorios; y los automóviles de turismo y sus diferentes modelos y características. Comenzando con el caso frecuente que los precios son establecidos para tipos individuales de transacciones, se pueden distinguir las siguientes clases principales de transacciones:

- la transferencia de (una parte de) la empresa;
- la transferencia de funciones que producen activos intangibles (por ejemplo Investigación y Desarrollo);
- la transferencia de otras funciones, como fabricación, distribución, garantía, almacenamiento y control de calidad;
- la transferencia de riesgos;
- la transferencia y/o puesta a disposición de recursos de negocio (recursos tangibles e intangibles, incluidos los de conocimiento y personal);
- el suministro de materia prima, productos semiacabados, componentes y productos acabados;
- el suministro de servicios como parte del proceso primario;
- servicios de apoyo;
- finanzas.

Dentro del grupo o parte del grupo se realizan funciones. Al identificar estas funciones, deben conocerse los activos utilizados, tales como naves, equipo y activos intangibles valiosos, así como sus características (por ejemplo edad, valor de mercado o valor justo) y su ubicación. Dentro de los procesos de negocios se distinguen las siguientes funciones:

- compras y gestión del inventario;
- producción, almacenamiento y transporte;
- marketing, servicios, ventas y servicios de garantía y de posventa;
- Investigación y Desarrollo, y gestión de activos intangibles;
- tesorería, presupuesto, seguro y finanzas;
- apoyo gerencial y administrativo.

Una vez que se posee un mapa de las actividades y/o funciones (de una parte) del grupo, se debe establecer su importancia relativa. Aquí, es importante evaluar la influencia que tiene (la parte de) el grupo sobre el precio, los volúmenes y la asignación de costos, qué riesgos se corren, qué costos se incurren y qué retribución compensa estos costos y riesgos. El principio es que, en general, un riesgo más alto se compensa con una expectativa de beneficios mayores. En

cualquier caso, las empresas deben pensar que son capaces de asumir razonablemente los riesgos. Se pueden distinguir los siguientes riesgos:

- riesgo de eficiencia y cálculo;
- riesgo con relación al resultado de la utilización de la capacidad;
- riesgo de inventario;
- riesgo de precio, deudas incobrables y cambiario;
- riesgo de desarrollo;
- riesgo de responsabilidad;
- riesgo de mercado;
- riesgo de garantía;
- riesgo con relación al entorno físico.

La función que desempeña (una parte de) el grupo, determina en parte el alcance y la asignación de los riesgos que corre. La asignación consciente de riesgos debe, por lo tanto, corresponder con la realidad económica de las transacciones. Esta realidad o el comportamiento verdadero de las partes, es el mejor medidor con relación a la asignación del riesgo. En la asignación consciente y racional de riesgos, es importante que la parte que mejor esté equipada para ello asuma el riesgo.

En el análisis funcional se debe prestar atención especial a los activos intangibles, como por ejemplo los nombres y marcas comerciales, el valor de marketing, la imagen corporativa y la calidad de la organización y del personal, incluidos los conocimientos técnicos disponibles, software, bases de datos, canales de distribución, licencias, patentes, etc. El problema más importante con relación a estos activos es el hecho que a menudo los mismos no han sido registrados por separado en los libros y registros, aunque sus funciones son importantes y claramente agregan valor.

El análisis financiero

Una vez concluido el análisis funcional, deberá establecerse la existencia y la completitud de las transacciones con las partes afiliadas. No solamente deberán investigarse los cargos por los productos suministrados, servicios realizados y las partes de un negocio o los activos intangibles transferidos, sino que también deberá verificarse si todos los cargos hechos a una parte del grupo estuvieron relacionados con prestaciones reales. Aquí también se deberá prestar atención especial a la transferencia de activos intangibles. Para poder juzgar el precio, también es necesario tener en cuenta el riesgo corrido. Para poder establecer la existencia y la completitud de las transacciones, se pueden aplicar los métodos descritos en el Capítulo 4 de este manual.

5.3.3.4. Determinación de los precios comerciales

La definición de un precio comercial se basa en el Artículo 9 del Tratado Modelo de la OCDE. En su esencia, el concepto trata sobre la comparabilidad, en el sentido de que no deben existir diferencias que influyan de forma material en la

circunstancia a ser investigada o bien, que sea posible hacer estimaciones precisas con las cuales se puedan explicar las diferencias. En otras palabras, las características de las transacciones o partes de un grupo que podrían influir en las condiciones de los tratos comerciales, deberían ser comparables. A continuación se tratarán brevemente los lineamientos incluidos en el informe de la OCDE. El informe identifica nueve pasos para establecer precios comerciales.

Paso 1: Análisis de la comparabilidad

Tal y como se señaló anteriormente, el carácter comercial de las transacciones se determina comparándolas con transacciones similares entre partes independientes. Los siguientes factores influyen en la comparabilidad.

- las características de los bienes o servicios;
- las relaciones entre las funciones como han sido esclarecidas mediante el análisis funcional;
- las condiciones contractuales;
- las circunstancias económicas;
- las estrategias corporativas (por ejemplo, para lograr cierta participación en el mercado).

Paso 2: Reconocer e identificar las transacciones que realmente se han efectuado.

Las Administraciones Tributarias deben tener en cuenta cualquier transacción que de hecho se ha llevado a cabo y deberán tener cuidado de no confundirlas con otras transacciones ni de sustituirlas por éstas. Hay dos excepciones a la regla de que se debe empezar por la forma de las transacciones. La primera es el principio de “sustancia sobre forma” en los casos donde la realidad económica de la transacción no se corresponde con la forma de la misma. En estos casos se permite reclasificar las transacciones de acuerdo con su esencia, su “sustancia”. La segunda excepción se refiere a los acuerdos que solamente pudieron realizarse entre partes afiliadas, y que son completamente diferentes de los acuerdos entre terceros independientes.

Paso 3: Evaluación de las transacciones por separado y de forma combinada

Preferiblemente se deben desglosar los grupos de transacciones y hasta las transacciones individuales. Sin embargo, tal y como se mencionó antes, esto no siempre es posible.

Paso 4: Aplicación de un rango de precios de acuerdo con “independencia de las partes”

Un cambio recientemente implementado en los lineamientos e informes anteriores de la OCDE ha creado la posibilidad de calcular los precios de transferencia dentro de un cierto rango, dado que sería más bien una excepción que la regla, que los

cálculos de los precios de transferencia dieran un único valor fiable. La utilización de un rango se justifica porque se tienen que hacer muchas presunciones sobre las condiciones en las cuales las empresas celebran sus contratos. El proceso se torna aún más complejo, debido a que las empresas independientes no actúan de una misma manera en circunstancias iguales.

Paso 5 Utilización de datos de varios años

Al utilizar las cifras de varios años, se pueden eliminar los extremos ocasionales. De esta manera se obtiene una idea más clara de los hechos, las circunstancias y los cambios. Sin embargo, al aplicar esta técnica es importante que los nuevos puntos de vista adquiridos se apliquen también a las cifras de los años anteriores.

Paso 6: Pérdidas

Una empresa independiente cerrará las actividades que permanentemente ocasionan pérdidas. Si en una parte de un grupo de empresas hay pérdidas permanentes y sin embargo no se cesan las actividades, es una señal de que dichas actividades cumplen una función relevante para el grupo. La continuación de estas actividades o funciones debe estar adecuadamente compensada.

Paso 7: Compensaciones intencionales

El concepto de una compensación intencional se refiere a un intercambio (compensaciones o contrapesos) que las empresas deliberadamente incluyen en los términos y las condiciones para las transacciones de grupo. Estas compensaciones pueden variar en cuanto a su tamaño y complejidad. La transacción no produce ganancias o pérdidas para ninguna de las partes y de hecho ocurre entre partes independientes. Para poder juzgar tal transacción, es esencial tener la documentación apropiada.

Paso 8: Utilización de las valoraciones hechas por parte de la Administración de Aduanas.

Las empresas tienen tendencias opuestas con relación a las valoraciones por parte de la Administración Tributaria y por parte de la Administración de Aduanas. A efectos aduaneros, aspirarán a obtener una tasación lo más baja posible, mientras que para la determinación de los beneficios, el costo de los bienes se fijará al nivel más alto posible. El valor aduanero es particularmente importante porque se fija en el momento mismo de la transferencia, cuando la documentación y los datos están al día.

Paso 9: Métodos para la determinación de precios de transferencia

Para la aplicación del principio de “partes independientes” la OCDE sugiere, en principio, varios métodos. Se puede hacer una distinción entre los métodos de

transacciones tradicionales, otros métodos y otros enfoques. Estos métodos se discutirán en los siguientes párrafos.

5.3.3.5. El Tratado Modelo de la OCDE y la fijación de precios de acuerdo con el principio de 'partes independientes'

La OCDE ha descrito algunos métodos tradicionales que pueden servir como una herramienta para calcular precios de transferencia: el "método del precio comparable no controlado (CUP, por sus siglas en inglés)", el "método del precio de reventa" y el "método de costo más margen de utilidad". Estos métodos tienen una precedencia sobre los demás métodos, en particular el "método de división de las ganancias" (profit split method) y el "método del margen neto transaccional". Además de estos métodos de cálculo, la OCDE describe dos enfoques que tienen como objetivo evitar cualesquiera conflictos con relación a los precios de transferencia: el "procedimiento de acuerdo mutuo (MAP, por sus siglas en inglés)" y el Acuerdo de Precios Anticipado (APA). El establecimiento de una "fiscalización tributaria simultánea" (también llamada auditoría tributaria multilateral) es una opción para auditar partes del grupo de empresas en varios países al mismo tiempo. La OCDE no ha emitido una opinión positiva sobre la aplicación de las otras dos técnicas; las técnicas de "puertos seguros" (safe harbours) y de "arbitraje".

El que la OCDE proponga métodos de cálculo, podría dar lugar a la impresión indeseada de que los precios de transferencia pueden determinarse mediante el uso de una simple "plantilla". Sin embargo, en la práctica cada uno de los métodos descritos a continuación tendrá sus propias complicaciones. Estas complicaciones están relacionadas con aspectos tales como la comparabilidad y la asignación, cuantificación y clasificación de los costos. Si solamente una parte relativamente modesta de un grupo está establecida en el país de la Administración Tributaria en cuestión, será menos sencillo recabar la información necesaria sobre el grupo, que cuando la gerencia superior del grupo o la parte más grande del grupo están establecidas en el país.

Finalmente, al aplicar los diferentes métodos de cálculo, se debe considerar el impacto que cualquier subsidio, crédito tributario y restricción a la deducción de impuestos puede tener sobre el nivel de los costos unitarios y los márgenes de beneficios a lograr.

El método del precio comparable no controlado (CUP, por sus siglas en inglés)

El CUP compara los precios de productos y servicios que son cobrados a empresas afiliadas con los precios que son cobrados a partes independientes por productos y servicios comparables en circunstancias comparables. Cualesquiera diferencias entre estos precios podrían señalar precios no comerciales en relaciones de afiliación y, por lo tanto, la posible necesidad de corregir estos precios. Para ser comparables, las transacciones deben ser similares, los productos deben ser del mismo tipo, calidad y cantidad y las transacciones se

deben haber llevado a cabo aproximadamente en el mismo momento. Cualquier diferencia en las circunstancias no debería ser de tal importancia que pueda influenciar el precio más que de modo marginal. En teoría éste es el método más fiable para el cálculo de los precios de transferencia. Sin embargo, en la práctica el encontrar las transacciones comparables entre partes independientes es uno de los obstáculos más importantes en la aplicación de este método.

El método del precio de reventa

En el método del precio de reventa, del precio de venta (de un producto de una empresa afiliada) cobrado a un tercero independiente, se sustrae el margen de beneficios bruto que un proveedor independiente desearía obtener para poder cubrir sus costos de venta y otros costos y disfrutar una retribución (ganancia) apropiada. Lo que queda después de haber deducido el margen de beneficio bruto puede considerarse un precio comercial por la transacción entre las empresas afiliadas del grupo antes de la venta. Este precio tal vez tendrá que ajustarse por gastos tales como los derechos aduaneros relacionados con la compra. Este método es especialmente útil para las transacciones entre las partes de un grupo de empresas que se encargan de actividades de ventas, marketing o distribución.

El método de costo más margen de utilidad

El punto de partida para el método de costo más margen de utilidad es el costo incurrido por el proveedor del producto o servicio, al cual se le agrega un incremento o un margen de beneficios. El costo, más el margen de beneficios deberá corresponderse con las funciones que son realizadas, los riesgos corridos y las condiciones en el mercado. Este método es particularmente útil con relación a la producción de productos semiacabados o acabados, en la asignación de los costos (generales) de la oficina central y para funciones de apoyo y funciones complementarias.

Como método de cálculo la OCDE claramente prefiere el método CUP. Si la parte del grupo desempeña principalmente algunas funciones especiales, el método del precio de reventa y el método de costo más margen de utilidad podrían ser útiles. En la práctica se utilizan combinaciones de los distintos métodos. Estas combinaciones no solamente consisten en los métodos de transacción tradicionales, sino que también podrían incluir otros métodos.

Otros métodos 1: División de ganancias

Si las transacciones son fuertemente interdependientes, puede que sean imposibles de evaluar por separado. El método de división de ganancias desglosa el beneficio total de las transacciones interrelacionadas sobre la base de las funciones realizadas y los riesgos corridos. A cada una de las transacciones se le asigna una parte del beneficio total tomando en cuenta las condiciones del mercado. La ventaja de este método es que depende mucho menos de los denominados datos comparables de partes independientes. Las desventajas

tienen que ver con tener la necesidad de estimar las condiciones del mercado y con el hecho de que las partes independientes sólo utilizan el método de división de ganancias en las uniones temporales de empresas.

Otros Métodos 2: El método del margen neto transaccional

El método del margen neto transaccional (TNMM, por sus siglas en inglés) controla el margen de beneficio neto de las transacciones afiliadas relacionándolo con una base apropiada como por ejemplo los costos, beneficios o activos. En principio, el método funciona de manera similar al método del precio de reventa y el método de costo más margen de utilidad. La ventaja del TNMM es que los márgenes de beneficio netos pueden constituir una base más estable para las comparaciones que los márgenes de beneficio brutos. En otras palabras, los márgenes de beneficio netos son menos sensibles que los márgenes de beneficio brutos a las diferencias en las funciones desempeñadas y los costos directos e indirectos. Una desventaja de este método es que los precios de transferencias utilizados se evalúan aisladamente de las otras partes del grupo de empresas. El margen calculado para la parte del grupo investigada podría dar como resultado márgenes inaceptablemente bajos o altos en las partes afiliadas del grupo.

Otros enfoques 1: Procedimiento de Acuerdo Mutuo

El Artículo 25 del Tratado Modelo de la OCDE brinda la oportunidad de solucionar discrepancias en torno a la doble tributación por medio de la aplicación del Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP, por sus siglas en inglés). Tanto las empresas implicadas (Artículo 25, párrafos 1 y 2) como los Estados Miembro correspondientes pueden recurrir al MAP. La disputa deberá referirse a asuntos en los que la tributación no se lleva a cabo de acuerdo con las disposiciones del Convenio o a cuestiones relativas a la aplicación del Convenio y la prevención de la doble tributación en aquellos casos para los cuales no se han convenido otras disposiciones. En concreto, para evitar la doble tributación a consecuencia de la corrección de precios de transferencia por parte de un país miembro, el Tratado Modelo de la OCDE establece la obligación de que, si un Estado Miembro realiza cualquier corrección, el otro Estado efectúe una corrección compensatoria que tenga el efecto opuesto. Las formas en las que el Artículo 25 es incorporado en la legislación de los Estados variarán de forma significativa, lo que influirá en la elaboración de aspectos tales como las condiciones aplicables, la concurrencia con otras oportunidades legales de apelación, el tratamiento de intereses por cobro y multas, etc.

Otros enfoques 2: Acuerdos de precios anticipados

Un Acuerdo de Precios Anticipado (APA) es un acuerdo por medio del cual, antes que se concluya cualquier transacción afiliada, se establece un conjunto de criterios aplicable a la fijación del precio de transferencia para esa transacción durante un cierto periodo de tiempo. Estos criterios pueden, por ejemplo, referirse al método de cálculo, a las medidas para realizar comparaciones, al ajuste aplicable, a las premisas fundamentales sobre los desarrollos futuros, etc. La

iniciativa de un APA deberá ser tomada por el contribuyente, una o más partes del grupo de empresas, y una o más Administraciones Tributarias. El concepto de los APA ha sido creado como un complemento a los métodos más tradicionales permitidos por la ley y los instrumentos previstos en tratados para resolver problemas relacionados con los precios de transferencia.

Otros enfoques que no han sido (todavía) recomendados por la OCDE

Tomando en cuenta la globalización del comercio mundial, los tratados cada vez más incluyen una disposición para la resolución de disputas derivadas de tratados. El equivalente de tal disposición en el Tratado Modelo de la OCDE, el MAP, tiene la grave limitación de que los Estados no están obligados a esforzarse por la resolución de cualesquiera conflictos relacionados. El arbitraje dirigido a la resolución de disputas podría contribuir a la eliminación de los conflictos internacionales de tributación sobre, por ejemplo, los precios de transferencia. El Convenio de Arbitraje de la Unión Europea ofrece algunas oportunidades de arbitraje para la resolución de controversias.

La evaluación de precios de transferencia es un proceso que requiere un trabajo intenso en el que se han de juzgar de forma apropiadas los precios a ser utilizados. El sistema ocasiona gastos administrativos altos para las empresas implicadas, y puede crear incertidumbre por mucho tiempo sobre la cuantía de las deudas tributarias del grupo de empresas. Por lo tanto, las partes implicadas están buscando otras posibilidades para proporcionar certidumbre a las empresas de forma simple y directa con relación a su posición financiera, por un lado, sin que por otro lado se perjudiquen los ingresos tributarios de los Estados correspondientes. Por lo tanto, existe bajo el nombre de “Puerto Seguro”, un conjunto de reglas simples para el establecimiento de precios de transferencia que serán aceptadas por las Administraciones Tributarias. Estas reglas pueden referirse a un método de cálculo fácil de utilizar, pero también al suministro de información y a la obligación de guardar documentos que son importantes para la evaluación de un sistema de precios de transferencia. Hasta ahora la OCDE rechaza la aplicación de estos métodos, particularmente porque la ventaja de la simplicidad de los “Puertos Seguros” resulta contradictoria en muchos aspectos con los métodos más complejos, pero teóricamente superiores como los que se describieron anteriormente.

5.4. Violaciones financieras y lavado de dinero

5.4.1. El lugar del lavado de dinero

A través de sus actividades ilegales, los criminales generan ingresos. Partes de esos ingresos provenientes de delitos son invertidos en otras empresas delictivas, y así permanecen ocultas a la economía legal. Otras partes de los ingresos son usadas por los criminales para, entre otras cosas, mantener sus estilos de vida lujosos o para inversiones en la economía legal.

La lucha contra el lavado de dinero es importante por varias razones. Primeramente, las actividades específicas de detección de lavado de dinero por parte de la policía traen a la luz delitos que de otro modo habrían permanecido ocultos. En segundo lugar, combatir el lavado de dinero puede contribuir a impedir que el hampa extienda sus tentáculos hacia la economía legal, para así corromperla. En tercer lugar, los lavadores de dinero utilizan la economía legal, poniendo así en peligro la integridad del sistema financiero y económico. Finalmente, la detección de prácticas de lavado de dinero puede impedir que el dinero obtenido mediante actividades criminales pueda ser usado para fines delictivos.

En la mayoría de los países, la lucha contra el lavado de dinero no es una tarea de la Administración Tributaria. Generalmente esta tarea se asigna a agencias gubernamentales especiales. No obstante, la Administración Tributaria debe ser consciente de las señales de que se está produciendo lavado de dinero. El lavado de dinero y el dinero negro son conceptos que se traslapan. El dinero negro es todo capital que se mantiene oculto por cualquier razón. El dinero que se oculta por razones fiscales se conoce como dinero negro puro. La lucha contra el dinero negro es una tarea de las Administraciones Tributarias. Al nivel internacional, la lucha contra la evasión tributaria y los paraísos fiscales la libra principalmente la OCDE. La lucha contra el lavado de dinero es del dominio de la policía, la fiscalía, el Ministerio de Justicia y/o el Ministerio de Finanzas. La lucha internacional contra las prácticas de lavado de dinero obtenido mediante actividades criminales es coordinada por el Grupo de Acción Financiera Internacional contra el Lavado de Dinero, el GAFI.

El lavado de dinero es un proceso que generalmente se describe por medio de las diversas etapas usadas para darle al dinero obtenido mediante actividades criminales una semblanza de legalidad. Así, la bibliografía distingue tres etapas en el proceso de lavado de dinero:

1. *Etapas de colocación:* En esta etapa, los billetes y monedas son reingresados en el sistema financiero depositando dinero en cuentas en instituciones financieras. El uso de hombres de paja y la división de las sumas en (muchas) pequeñas cantidades para diferentes cuentas es una práctica común.
2. *Etapas de colocación de capas:* Durante esta etapa, se realiza una serie de transacciones financieras a veces complejas dirigidas a ocultar la fuente del capital que se reingresa en el sistema financiero.
3. *Etapas de integración:* En esta etapa, el capital obtenido mediante actos delictivos, que ahora tiene la apariencia de legalidad, es invertido en la economía legal nacional e internacional.

Igualmente, se harán inversiones en valores, bienes de lujo, bienes raíces u obras de arte. Algunos autores distinguen una cuarta etapa adicional que precede a las tres etapas anteriores; la etapa del cambio del dinero o el prelavado. Aquí, el efectivo obtenido mediante actos delictivos se cambia en otras formas de dinero como cheques, billetes de diferentes denominaciones, o en otra moneda.

Desde los ataques terroristas del 11 de septiembre de 2001, existe una mayor conciencia de que el sistema financiero no es explotado únicamente por criminales. Los terroristas también abusan del sistema financiero en diversas formas. La forma más importante de abuso es idéntica al proceso de lavado que usan los criminales. Para su financiamiento, las organizaciones terroristas dependen de los ingresos de delitos, por ejemplo, el contrabando de cigarrillos o el comercio de sustancias adictivas prohibidas.

A continuación, estas ganancias son lavadas para financiar las actividades terroristas. No obstante, para financiar sus atrocidades, los terroristas igualmente abusan del sistema financiero de un modo aparentemente legal, proporcionando dinero a las llamadas células dormidas para su mantenimiento. Por esta razón, el GAFI formuló nuevas recomendaciones dirigidas específicamente a la lucha contra el financiamiento de terroristas.

5.4.2. La cooperación internacional en la lucha contra el lavado de dinero

5.4.2.1. Grupo de Acción Financiera Internacional contra el lavado de dinero (GAFI)

En 1989, los países del G7 crearon el GAFI con el propósito de combatir el lavado de dinero proveniente de las drogas. El GAFI no es una organización formal y, por lo tanto, no tiene poderes formales. Todas las decisiones del GAFI se toman mediante la llamada Plenaria. Generalmente las decisiones se basan en propuestas de la Secretaría. El Presidente de la Plenaria es elegido anualmente por un periodo de un año. La Secretaría está ubicada en la OCDE. La colaboración se basa en la presión entre iguales, lo cual hasta ahora ha resultado ser altamente efectivo. Actualmente, 29 países, 2 organizaciones y 17 observadores se han unido al GAFI. Los países participantes se adhieren a las recomendaciones y se comprometen a ejecutarlas. Las 40 recomendaciones incluyen reglas básicas sobre la forma en que se puede combatir el lavado de dinero.

Inicialmente, las 40 recomendaciones se referían únicamente al lavado de dinero de las drogas. Posteriormente, su alcance se extendió a todos los delitos 'graves'. Lo que constituye un delito 'grave', difiere de un país a otro. La mayoría de los países han designado tipos de delitos como 'graves'. A estos delitos se les conoce como 'delitos subyacentes' ('delitos básicos'). A finales del 2001, el GAFI formuló

ocho nuevas recomendaciones dirigidas a combatir el financiamiento del terrorismo.

Tras la adopción de las 40 (ahora 48) recomendaciones, se decidió que también se debería monitorear la implantación de las recomendaciones por parte de los países individuales. A tal fin, se usaron 2 instrumentos de monitoreo; 'evaluaciones mutuas' (evaluación de un país individual por otro), y el ejercicio de autoevaluación.

5.4.2.2. Países y territorios no-colaboradores

La idea es elaborar una lista negra de países que toman insuficientes medidas contra el lavado de dinero, para lo cual se usan normas y criterios fijos. Hay quienes critican la lista negra por ser bastante arbitraria, y porque es usada por los países del G7 para fines de política exterior.

En el 2000, se acordó una lista de 25 criterios para la evaluación de los países. Si un país cumple sólo un criterio, no será incluido inmediatamente en la lista negra. Solamente los casos graves, que obtienen un puntaje positivo para un número sustancial de criterios, han sido incluidos en la lista negra. Las contramedidas pueden variar desde una advertencia contra transacciones con ciertos países hasta suspender todo el tráfico financiero. El efecto de la lista negra parece ser positivo. Casi todos los países que han sido incluidos en la lista o a los que se amenazó con incluirlos en la misma, han respondido rápidamente promulgando leyes y estableciendo oficinas o agencias para la rendición de cuentas a los demás países.

5.4.2.3. Guía de referencia

La Guía de Referencia es un compendio para facilitar la cooperación internacional. La misma consta de dos partes. La primera parte es el 'directorio telefónico' que indica para cada miembro del GAFI una breve descripción de las diversas organizaciones implicadas en la lucha contra el lavado de dinero, incluidas las personas contacto. En la segunda parte (no pública) se intenta, por medio de una serie de elementos uniformes, ofrecer una imagen de las posibilidades que tiene cada país para intercambiar información al nivel internacional. Por ejemplo, se presta atención a la obligación de los órganos encargados de la ejecución de la legislación financiera de mantener secreta su información, a las oficinas o agencias para la rendición de cuentas y a la forma en que se puede concertar la asistencia legal internacional.

5.4.2.4. Otras organizaciones comparables al GAFI

Además del GAFI, hay activas otras organizaciones comparables: el GAFI del Caribe, el Grupo Asia/Pacífico (GAP), y el Gafisud (Suramérica). Actualmente se están estableciendo dos organizaciones similares para el Este y Oeste de África.

Los organismos regionales al estilo del GAFI han adoptado a grandes rasgos los mismos procedimientos que el GAFI. Los miembros se reúnen periódicamente, comparten conocimientos, realizan reuniones de tipología, y se evalúan unos a otros sobre la base de la presión entre iguales. El GAFI sirve como una organización cúpula.

5.4.2.5. Bancos multilaterales

Diversos bancos multilaterales ofrecen apoyo técnico, también sobre el tema de la lucha contra el lavado de dinero, a cuyo efecto disponen de sus propios programas. Durante las reuniones del GAFI se intercambia información y se coordinan las actividades entre los bancos multilaterales y el GAFI. A tal fin, el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco de Desarrollo de Asia se han unido al GAFI como observadores.

5.4.3. El lavado de dinero y las Administraciones Tributarias

5.4.3.1. Introducción

Las actividades de lucha contra el lavado de dinero no constituyen la principal responsabilidad de las Administraciones Tributarias. No obstante, la lucha contra el fraude tributario también contribuye a salvaguardar la integridad financiera del gobierno y a la ejecución de las leyes y reglamentos con el fin de asegurar la integridad del funcionamiento de las profesiones y el mundo empresarial. En muchos casos, las actividades de lavado de dinero conllevan una pérdida de ingresos tributarios por parte del gobierno. Éste no es siempre el caso, por ejemplo, si el dinero de origen delictivo es declarado como volumen de negocios ficticio de una empresa, lo cual incluso redundaría en favor del tesoro. Otra posibilidad es lavar dinero mediante cambios ficticios de valor de un componente de capital a ser comprado o vendido, tales como obras de arte, antigüedades, colecciones, bienes raíces y automóviles clásicos. Dependiendo de la ley fiscal, es posible que las ganancias así logradas estén totalmente exentas de impuesto.

5.4.3.2. Lavado de dinero dentro de la empresa: volumen de negocios ficticio

En muchos casos en el lavado de dinero se utiliza toda una cadena de transacciones, con un gran número de personas involucradas. Las diversas etapas del proceso de lavado de dinero dentro de las empresas pueden tener lugar en un orden aleatorio. La entrega de bienes o servicios, o el proceso inverso de adquirir bienes o servicios se puede hacer totalmente en un país extranjero. El dinero obtenido de manera delictiva es registrado como ingresos ficticios a fin de fingir un origen legal. Al ingresar este volumen de negocios, se combinan la etapa de colocación, la etapa de colocación de capas y la etapa de integración/justificación. Las oportunidades de lavar dinero difieren según el tipo de negocio.

Las empresas con un bajo margen de beneficio bruto suelen tener un flujo de mercancías grande (comercio de madera, estaciones de gasolina, etc.) y pueden servir tanto a usuarios finales como a distribuidores. Es importante identificar patrones inusuales en el flujo de mercancías (frecuencia de compra, precios de compra, tipo de bienes, etc.). Eso sí, las grandes dimensiones de estos flujos de mercancías los hacen difíciles de controlar y los márgenes de beneficio de lotes o series individuales son difíciles de determinar. Sin embargo, de lo que se trata al final es de detectar patrones inusuales. Para las empresas individuales este tipo de fraude constituye una tarea laboriosa, debido a las restricciones asociadas con los bienes físicos (almacenamiento, cuentas de existencias, etc.). Además, se deben preparar facturas adicionales para justificar las diferencias de precios. Si una empresa realmente participa en el proceso económico, la estructura para el lavado de dinero requiere una contabilidad compleja con la correspondiente gran probabilidad de ser detectado. Los problemas contables son menos graves si las entregas se hacen a empresas afiliadas, o en el caso del comercio de productos con elevados márgenes de beneficio (hostelería, ropa, joyería, etc.). Para los productos con elevados márgenes de beneficio, la destrucción de los productos adquiridos puede ser preferible a venderlos, ya que el volumen de negocios ficticio en sí ya genera un rendimiento satisfactorio de lavado de dinero. Un rendimiento del 40% a 50% de efectivo 'neto' generalmente resulta bastante aceptable para el lavador de dinero. Las posibilidades de ejecución de la legislación tributaria son incluso menores, si no se utilizan productos físicos sino servicios y capacidad. La capacidad puede ser tanto capacidad no usada como capacidad ficticia (hoteles, cines, telecomunicación, etc.). Estas posibilidades se ven restringidas por las recopilaciones de datos vinculadas al sistema contable (registro de hotel, número de entradas a eventos, contratos de arrendamiento, etc.). El número de pistas es aún menor en el caso del uso de 'capacidad intelectual', tal como actividades de consultoría, cursos de capacitación o servicios 'puros' ficticios (que por su naturaleza, son prácticamente imposibles de rastrear). Si los servicios que se alegan que han sido suministrados son demasiado poco convincentes, es virtualmente imposible averiguar cuáles fueron los verdaderos servicios, ciertamente si se cobran tarifas por proyecto o globales.

5.4.3.3. Lavado de dinero dentro de la empresa: gastos ficticios, activos y préstamos

En los balances, las ventas ficticias se suelen justificar mediante cuentas de gastos ficticios. De esta manera, los gastos ficticios dan lugar a ocultación. Esta práctica nunca se usa por sí sola, ya que los gastos ficticios de una empresa son mayores que los ingresos (ventas) lavados de otra. Si es necesario, se puede crear toda una cadena de empresas asociadas en la que continuamente se pueden fingir gastos adicionales e ingresos asociados. Es posible distinguir entre bienes o servicios que son realmente entregados a precios exagerados y bienes o servicios que no han sido entregados en absoluto. Dentro de cada categoría se pueden usar diversas variables contables.

La introducción de rubros ficticios en el balance de situación se basa en la misma línea de pensamiento que los gastos ficticios. Puede tratarse, por ejemplo, de fingir la compra de activos no existentes, indicar un precio de compra de activos demasiado alto, o crear deudas ficticias. El beneficiario de las prácticas de lavado de dinero obviamente deberá ser escogido con mucho cuidado. Los rubros ficticios del balance de situación dan lugar a ocultación, al tiempo que las obligaciones asociadas sirven para justificar los ingresos.

Para reingresar el dinero en el circuito monetario de la empresa, también se puede hacer uso de préstamos. Si se usan préstamos directos, el dinero es prestado a la empresa sin intervención de ninguna institución financiera. Esto puede hacerse directamente mediante el lavado, pero generalmente se usa un gran número de empresas cuidadosamente seleccionadas, con o sin ningún fideicomiso. En el caso de los préstamos no-directos, se utiliza una institución financiera registrada y ésta concede el préstamo sobre la base de una garantía proporcionada, la cual, a su vez, se basa en dinero negro. En general, la institución financiera no conoce la naturaleza real de la garantía proporcionada.

5.4.3.4. Lavado de dinero y la empresa: otros aspectos

El dinero puede entrar y salir de empresas de diversas maneras. El dinero en efectivo se usará particularmente en industrias y líneas de negocio en las que los flujos de efectivo no son inusuales (sociedades comerciales, hostelería). Si la colocación se hubiere hecho en otro lugar, el dinero puede ser transferido a través del circuito bancario. Una modalidad similar son los pagos mediante tarjetas de crédito. Con anterioridad a ello, sin embargo, el saldo de las contracuentas de las tarjetas de crédito debe ser suficiente. En muchos casos, éstas son transacciones transfronterizas. La cooperación internacional y el intercambio de información a través de las fronteras son condiciones previas para combatir efectivamente estas prácticas.

Finalmente, se deben hacer arreglos para retirar el dinero lavado de la empresa, a fin de garantizar que fluya hacia los bolsillos propuestos. El método escogido depende, en parte, de la naturaleza de la empresa. Uno de los métodos consiste en distribuir el dinero lavado como dividendos, como lo haría una buena empresa al obtener ganancias (como resultado de ventas ficticias adicionales). Debido a las ventas adicionales su valor ha aumentado. Otro método de retirar dinero es la concesión de préstamos por la empresa, o la puesta a disposición de otros beneficios distintos al dinero (automóviles, viajes, etc.).

5.4.3.5. Lavado de dinero en la vida privada

El dinero también puede ser lavado por personas privadas y, dependiendo de la legislación, incluso puede hacerse libre de impuesto. El lavado de dinero en la vida privada normalmente implica alguna forma de gasto en componentes de capital. La práctica de lavado de dinero más importante en la vida privada es a través de

transacciones con componentes de capital. Se pueden vender productos a precios demasiado altos. Este método es similar a los que implican ventas ficticias. El precio demasiado alto pagado por una persona que finge ser una tercera persona, conduce a la creación de un capital aparentemente legal. Los productos generalmente son objetos de valor, tales como obras de arte o bienes raíces.

Además de las ganancias de capital relativamente 'limpias' en las estructuras de compra y venta, el dinero también puede lavarse a través de inversiones. Para ello, se puede pensar en métodos diferentes, por ejemplo, el uso de carteras de inversión extranjeras o locales. En este caso se utilizan múltiples carteras de inversiones para transferir selectivamente ganancias y pérdidas a las cuentas de inversión. Las ganancias son contabilizadas en la cartera normal y las pérdidas en la cartera extranjera que fue creada con dinero negro. La distribución de ganancias hará que la cartera normal muestre márgenes de beneficio inusuales, pero las sospechas se pueden eliminar incluyendo ocasionalmente alguna pérdida. Por otra parte, esta práctica de lavado de dinero requiere un intermediario que esté dispuesto a cooperar en las transacciones de inversión. Si participa un número suficiente de personas, es posible que se opte por usar transacciones rentables ficticias con inversiones.

5.4.3.6. Otros métodos de lavado de dinero:

Otros métodos son:

- Inversiones en una empresa. Esto puede hacerse, por ejemplo, comprando acciones, posiblemente por un precio demasiado bajo. La ganancia puede consistir en dividendo distribuido o la obtención de beneficios mediante la venta de las acciones. Igualmente, se pueden hacer inversiones en empresas que se dedican a operaciones ilegales, a fin de apoyar sus actividades delictivas, o en empresas que tienen oportunidades de combinar actividades legales e ilegales (hoteles, industria de servicio, etc.).
- Prestando dinero a una empresa, eventualmente seguido de pedirle un crédito a la misma empresa. Esta práctica puede resultar muy útil en el caso de empresas relativamente pequeñas con actividades legales en las que habrá poca supervisión financiera. Estos préstamos pueden o no ser arreglados a través de la intervención de una institución financiera. Obviamente, las personas privadas pueden hacer uso de la misma práctica.
- La compra y venta de bienes muy valiosos, tales como oro o diamantes. El pago puede efectuarse a través de bancos o en efectivo. La 'pista de papel' se corta y los bienes simplemente se venden en otra parte.
- Uso de garantías y seguridad. La institución financiera se constituye como garante a cambio de un depósito de garantía financiado con dinero negro que se entrega a la institución financiera a modo de prenda. Al ejecutar esta garantía se recibe dinero 'blanco' y el dinero negro es cobrado por el banco. Este esquema también puede ser usado por empresas.
- Financiamiento de pensiones de vejez con dinero negro. Esto se puede hacer mediante la adquisición de un seguro de pensión o contratando un seguro de

vida. Los pagos que se harán mucho tiempo después no pueden ser rastreados hasta los ingresos producto de actos delictivos, lavando así el dinero.

- Participando en juegos de azar (en casinos, máquinas tragamonedas, etc.). Al declarar ganancias ficticias de juegos de azar localmente o en el exterior, se crea dinero 'blanco'. Aparte de las ganancias, cualesquiera pérdidas de los juegos de azar implican ganancias por el organizador de los mismos. Si el lavador de dinero es el organizador, puede optar por la práctica de ganancia o la práctica de pérdida. Una variante de las ganancias ficticias de juegos de azar consiste en obtener, de hecho, premios de los juegos de azar. Se conocen dos métodos. En primer lugar, comprar billetes de lotería ganadores y, en segundo lugar, jugar juegos con un porcentaje de ganancia más o menos seguro.
- Consumo directo pagado mediante tarjetas de crédito vinculadas a saldos en cuentas bancarias financiadas con dinero negro. En la mayoría de los casos, estas cuentas bancarias están en bancos en un país extranjero.

Ejemplo: Centro de conocimiento sobre Lavado de Dinero, Países Bajos.

A partir del 2001, los Países Bajos tienen un Centro de Conocimiento sobre Lavado de Dinero como parte de la Administración Tributaria. Los objetivos del Centro son:

- reunir el conocimiento, información, experiencia y pericia en el área de lavado de dinero;
- analizar, procesar y difundir esta información;
- incorporar y asegurar esta información dentro del proceso de ejecución de la ley y dentro de la organización.

El Centro de Conocimiento producirá resultados en las siguientes áreas de interés:

- Indicadores de riesgo para concentrar e intensificar la fiscalización y detección. Establece y documenta las implicaciones fiscales de las diversas formas de lavado de dinero. A continuación, desarrolla criterios (en colaboración con otras partes de la Administración Tributaria) para el proceso de selección. Asimismo, identifica desarrollos que pueden constituir puntos de partida para combatir prácticas de lavado de dinero. Por ejemplo, uno de dichos desarrollos puede ser la promulgación por un país de nuevas leyes y reglamentos o la introducción de nuevas monedas.
- Punto de contacto. El Centro de Conocimiento sirve como un punto focal para contactos tanto internos como externos en el área de la lucha contra el lavado de dinero.
- Apoyo operacional. Cuando resulta conveniente, se da apoyo a los funcionarios de la Administración Tributaria para resolver preguntas y problemas con respecto al lavado de dinero (función de mostrador de ayuda).
- Actividades de detección e investigación que probablemente resulten en enjuiciamiento penal. Cada año el Centro de Conocimiento contribuye a iniciar

un número de investigaciones muy importantes para sacar a la luz y combatir el fraude y lavado de dinero.

- Enfoque temático del lavado. Dentro del marco de fiscalización, es tanto más efectivo como más eficiente abordar (las partes de) el problema del lavado de dinero de forma temática y sucesiva, pues la limitada capacidad disponible hace imposible tratar todos los aspectos simultáneamente. El Centro de Conocimiento contribuye a formular los temas a ser tratados.
- Banco de conocimiento y experiencia sobre lavado de dinero. El banco de conocimiento y experiencia se apoya en el conocimiento y experiencia en la lucha contra el lavado de dinero que poseen los funcionarios de la Administración Tributaria de los Países Bajos, siendo el objeto principal la información y el conocimiento acerca de incidentes y otros hechos (prácticas y métodos de lavado de dinero, datos de casos específicos y jurisprudencia). El banco de datos proporcionará información tanto de forma proactiva como a solicitud.
- Biblioteca sobre lavado de dinero. Actualmente se está estableciendo una biblioteca (parcialmente electrónica).
- Módulos de capacitación sobre lavado de dinero. Se está creando un módulo de capacitación sobre el lavado de dinero y cómo combatirlo para los empleados de la Administración Tributaria holandesa. El propósito de este módulo de capacitación es mejorar la pericia de sus funcionarios.
- Publicaciones. Se puede intensificar la lucha contra el lavado de dinero y fortalecer la reputación e identidad del trabajo del Centro de Conocimiento publicando estudios y artículos tanto interna como externamente.

5.5. Comercio electrónico

5.5.1. Introducción

El desarrollo del comercio electrónico dentro de la sociedad de información ofrece importantes oportunidades de empleo, especialmente en empresas medianas y pequeñas, así como para el crecimiento del comercio y la industria y para inversiones en innovación. El comercio electrónico también contribuye a fortalecer la competitividad de la industria, a condición de que el Internet esté disponible a todo el mundo. Como consecuencia de todos estos avances, la distancia entre el productor y el consumidor de los productos se hace cada vez más pequeña, y la cadena de valor cambia porque muchas cadenas pierden su razón de ser.

Con respecto al comercio electrónico, las autoridades tienen dos deberes para la determinación y recaudación de impuestos. Primeramente, deben crear condiciones fiscales que posibiliten el comercio electrónico. En segundo lugar, al mismo tiempo deben mantener la base de la tributación.

Desde una perspectiva más general, el desarrollo de los servicios en la sociedad de información se enfrenta a obstáculos legales, que impiden la competencia mundial. Estos obstáculos tienen su origen en las diferencias legislativas, así como

en la inseguridad legal en lo que concierne a los reglamentos nacionales aplicados a estos servicios. Esta inseguridad se refiere tanto a la determinación de los impuestos como a las disposiciones sobre fiscalización. Desde 1997, la OCDE ha jugado un papel crucial en lograr un consenso internacional sobre el tratamiento tributario del comercio electrónico. En la Conferencia de Ottawa de 1998, se presentó un conjunto de Condiciones Marco de Tributación (CMT) que habrían de regir la tributación del comercio electrónico transfronterizo. Uno de los puntos principales de estas CMT es el principio de neutralidad entre el comercio electrónico y convencional, y entre contribuyentes en situaciones similares. Dada la importancia de los resultados de la Conferencia de Ottawa, éstas se tratarán de forma más detallada más adelante en este capítulo.

Dinero virtual

En el ámbito económico, el avance del comercio electrónico mundial y del capitalismo transnacional ha ido acompañado del resurgimiento de las economías locales e “informales”. Ambas tendencias hacen uso, parcialmente, de nuevas formas de dinero basadas en la tecnología de información y comunicación (TIC), de las que se piensa que podrían exitosamente desafiar el monopolio y control estatales de la producción monetaria.

La TIC está literalmente *transformando* el dinero. Luego de sus encarnaciones en bienes y papel, actualmente el dinero (así se piensa ampliamente) se está tornando “virtual” – como, por ejemplo, en la transmisión electrónica de pagos en el sistema bancario, o en los “monederos electrónicos”.

Los circuitos de intercambio económico obviamente han logrado crear sus propios *medios de intercambio*, basados, en cierta medida, en la *confianza interpersonal*. Pero si la base de la confianza no tiene un fundamento más allá de los propios intercambios económicos, entonces los medios de intercambio continuarán siendo lo que los antropólogos denominan “dinero de propósito limitado”. El Internet es visto por algunos como la extensión ilimitada de tales redes.

Este cambio en el modo de transmisión monetaria tiene algunas implicaciones importantes; pero tal vez deberíamos señalar ya que el dinero “desmaterializado” no es un fenómeno tan novedoso como se suele pensar. Después de todo, las letras de cambio utilizadas por los bancos italianos en el siglo XVI eran igualmente virtuales cuando eran transportadas a través del tiempo y espacio con una plumada.

Existe aquí un número de aspectos relacionados con el fraude, lavado de dinero, evasión tributaria, y así sucesivamente. No está claro si las formas electrónicas de dinero llevarán a un incremento o reducción de dichas actividades. Ello viene a ser principalmente una cuestión empírica y hasta que nos acerquemos más a una economía sin efectivo, no podemos estar seguros del resultado. Si todas las demás circunstancias son iguales, sin embargo, ninguna forma de dinero puede ser tan anónima y difícil de rastrear como el dinero efectivo, que incluso en las

sociedades más económicamente avanzadas constituye la base de las grandes economías “negras”. Por más difícil que sea en la práctica, el dinero transmitido electrónicamente es rastreado.

5.5.2. ¿A qué servicios se extiende el comercio electrónico?

Se considera que los servicios de la sociedad de información abarcan todos los servicios que bajo circunstancias normales, son suministrados a solicitud individual a un comprador de servicios a distancia, mediante un equipo electrónico de procesamiento (incluida la compresión digital) y registro de datos. Esta definición deja de lado a todo servicio que no implique procesamiento y registro de datos. Los servicios cubiertos por esta definición son proporcionados a una gran variedad de actividades económicas realizadas en línea, en particular la venta de productos en línea. Actividades tales como la entrega real de los productos o el suministro de servicios fuera de línea, no están cubiertas por esta definición.

Ejemplos de actividades que están y no están cubiertas por la definición:

Los servicios de la sociedad de información no se limitan a aquéllos para los cuales se han celebrado contratos en línea. También incluyen servicios por los que el cliente no tiene que pagar, siempre y cuando estos servicios constituyan actividades económicas. Algunos ejemplos son los servicios que consisten en ofrecer información o comunicación comercial en línea, así como los servicios que proporcionan herramientas para la búsqueda y recuperación de datos y para obtener acceso a información. Estos servicios de la sociedad de información también se considera que incluyen la transmisión de información a través de una red de comunicación, brindar acceso a una red de comunicación, o hacer accesible la información proporcionada por un destinatario de un servicio. Estos servicios incluyen, entre otras cosas, el suministro de sitios web, el web hosting, el suministro y la actualización de software, el suministro de imágenes, texto e información, la puesta a disposición de bases de datos, el suministro de música, películas y juegos y el suministro de enseñanza a distancia.

Las actividades de transmisión televisiva y de radiodifusión no se consideran servicios de la sociedad de información, por cuanto no son prestados a solicitud individual. No obstante, los servicios transferidos de punto a punto, tales como los juegos de vídeo a solicitud o la transmisión de comunicaciones comerciales por correo electrónico, son servicios de la sociedad de información. El uso del correo electrónico u otros servicios de comunicación individuales similares, que las personas privadas usan, por ejemplo, para fines ajenos a sus actividades ocupacionales o profesionales, incluido el uso de tales servicios de comunicación para la celebración de contratos entre dichas personas, no es un servicio de la sociedad de información. La relación contractual entre el empleado y su empleador no es un servicio de la sociedad de información. Las actividades que por su naturaleza no son realizadas a distancia pero que pueden ser realizadas mediante un equipo electrónico, como por ejemplo las auditorías legales de facturas de empresas, o una consulta médica que requiere un examen físico del

paciente, no son servicios de la sociedad de información. Otras actividades que no son consideradas servicios de la sociedad de información son el abuso del Internet para el fraude digital y los ciberdelitos.

5.5.3. Las conclusiones de Ottawa

Durante la Conferencia de Ottawa de la OCDE celebrada en octubre de 1998, se llegó a un consenso sobre el hecho de que los gobiernos deben aplicar los mismos principios de tributación a las actividades de comercio electrónico como a las actividades convencionales del comercio y la industria. Según se cita de las actas, estos principios (las CMT) incluyen:

- Neutralidad – la tributación debe procurar ser neutral y equitativa entre las formas de comercio electrónico y entre las formas convencional y de comercio electrónico, evitando la doble tributación o no-tributación no intencional. Los contribuyentes en situaciones similares que llevan a cabo transacciones similares deben estar sujetos a niveles similares de tributación.
- Eficiencia – los costos de cumplimiento para los negocios y los costos de administración para los gobiernos deben ser minimizados en la medida de lo posible.
- Certeza y simplicidad – las reglas tributarias deben ser claras y sencillas de entender, de modo que los contribuyentes sepan cuál es su situación.
- Efectividad e imparcialidad – la tributación debe producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, y se debe minimizar el potencial de evasión y elusión.
- Flexibilidad – los sistemas de tributación deben ser flexibles y dinámicos para garantizar que puedan seguir el ritmo de los avances tecnológicos y comerciales.

En el ámbito de los impuestos al consumo, los elementos claves de las CMT fueron desarrollados del modo siguiente:

- Las reglas para la tributación del consumo en el comercio transfronterizo deben dar lugar a tributación en la jurisdicción donde se produce el consumo y se debe procurar el consenso internacional sobre las circunstancias bajo las cuales se considera que los suministros son consumidos en una jurisdicción.
- Para fines de los impuestos al consumo, el suministro de productos digitalizados debe tratarse como un suministro de mercancías.
- Cuando los negocios y otras organizaciones dentro de un país adquieran servicios y bienes intangibles de proveedores fuera del país, los países deben examinar el uso del cargo invertido, auto-liquidación u otros mecanismos equivalentes cuando esto le proporcione protección inmediata a su base de ingresos y a la competitividad de los proveedores locales.

Al elaborar estos principios y aplicarlos al comercio transfronterizo de servicios y 'propiedad intangible', se deben contestar dos preguntas: "¿Dónde se produce su consumo?", y "¿Qué mecanismos de recaudación pueden apoyar la aplicación práctica de ese principio?" Con respecto al lugar de consumo (y por lo tanto, al lugar donde se aplica el impuesto) se establece una distinción entre transacciones de 'negocio a negocio' (NaN) y 'negocio a consumidor' (NaC). Para las transacciones de NaN, el lugar donde está establecido el destinatario de los servicios es el lugar donde se aplica el impuesto. Para las transacciones de NaC, el lugar usual de residencia del beneficiario es decisivo para la aplicación de los impuestos.

De las actas de la Conferencia de Ottawa:

Los mecanismos de recaudación más viables para apoyar la aplicación práctica de dichos lineamientos son identificados por los siguientes principios:

- Para transacciones de NaN, el uso de mecanismos de cargo invertido o auto-liquidación; y
- Para transacciones de NaC, se debe considerar alguna forma de mecanismo simplificado basado en el registro de vendedores no-residentes. En el mediano a largo plazo, los mecanismos facilitados por la tecnología ofrecen potencial para respaldar nuevos métodos de recaudación de impuestos.

5.5.4. Verificación de la situación y el lugar de negocio del cliente

De las actas de la Conferencia de Ottawa:

Para determinar las reglas correctas de tributación, el vendedor debe determinar si el comprador es un cliente empresarial o privado. El primer paso a tal efecto consiste en que el vendedor se lo pregunte al cliente. Mientras el mecanismo del cargo invertido permita a los clientes empresariales transfronterizos comprar servicios exentos de impuestos, los consumidores tendrán un incentivo financiero para fingir ser un negocio. Por lo tanto, se requiere un control adicional.

A tal fin, se le debe solicitar a las empresas que utilicen métodos de verificación del modo siguiente:

Certificados digitales: Algunas jurisdicciones emiten certificados digitales para transacciones de negocio a gobierno (NaG) y algunas empresas emiten certificados digitales a sus clientes. Donde estos certificados digitales son interoperables y de alta integridad, las autoridades tributarias pueden adherirse a la decisión tributaria de la empresa y proporcionar algunas facilidades administrativas. La integridad de tales certificados se basaría en consideraciones sobre quién emitió el certificado, cómo se validó la información

contenida en el certificado y si se incluye información particular sobre la situación de registro y jurisdicción del IVA. Bajo estas condiciones, este enfoque probablemente sea el más seguro y preciso. Sin embargo, el uso de certificados digitales no está todavía difundido y se deben considerar los aspectos de integridad e interoperabilidad (por ejemplo, con certificados de residencia usados en asuntos del impuesto sobre la renta).

Verificación del registro de IVA/IGV: Actualmente, al menos en algunas jurisdicciones (por ejemplo la Unión Europea), una parte del proceso de decisión sobre la tributación es verificar si el cliente está o no registrado a efectos del IVA. En estas jurisdicciones, donde la situación de registro del cliente es un dato verificable y fiable, existen mecanismos para respaldar el proceso de toma de decisiones. En el caso de la UE, el sistema VIES (Sistema de Intercambio de Información del IVA) cumple este papel en línea. Otras jurisdicciones pueden tener sistemas similares a través de los cuales es posible verificar la validez del número de registro del IVA/IGV. Dichos sistemas deben garantizar respuestas instantáneas que estén públicamente disponibles. Sin embargo, estos métodos no estarán disponibles en todas las jurisdicciones, en cuyo caso se deben usar otros métodos (indicios).

Otros indicios: En ausencia de los elementos anteriores, o cuando la declaración del cliente obviamente se contradice con algunos indicios claros, el negocio debe tomar en cuenta otros indicadores. Los datos de pagos, tales como las transferencias bancarias, que suelen utilizarse con mayor frecuencia para las transacciones a gran escala que las tarjetas de crédito, y los arreglos de pagos estipulados en contratos, se pueden usar como método de verificación complementario. También se debe considerar la naturaleza del suministro. Por ejemplo, es más probable que un suministro de música o películas digitalizadas que no tengan derechos de autor incluidos esté dirigido a una persona privada que a un negocio. Al revés, es más probable que el software de contabilidad de negocios sea vendido a un negocio que a una persona privada. Dicho indicador no necesariamente será determinante, dado que algunos productos pueden ser comprados tanto por negocios como por clientes privados. Sin embargo, la combinación de todos los indicios puede ayudar a los negocios y a las administraciones tributarias a determinar la situación del cliente.

La jurisdicción del cliente se debe determinar del mismo modo y al mismo tiempo que su situación. Cuando se ha comprobado que el comprador es un negocio con un certificado digital o número de IVA extranjero, el vendedor puede aplicar a la transacción la tasa cero sin ninguna otra obligación. Cuando el vendedor no puede considerar al cliente como un negocio, la presunción es que el cliente es una persona privada y por consiguiente, se le debe cobrar el IVA.

5.5.5. Presencia del negocio

De las actas de la Conferencia de Ottawa:

La “presencia del negocio” es, en principio, el establecimiento (por ejemplo, casa matriz, oficina registrada o una sucursal del negocio) del destinatario al que se le hace el suministro.

La regla principal establece un enfoque general. Así, en una situación en la que un destinatario tiene varias ubicaciones, tales como la casa matriz en un país y sucursales y filiales en otros países, se debe considerar que la presencia del negocio es el establecimiento al que se hace el suministro. El grado de presencia del negocio de un destinatario en una jurisdicción extranjera puede abarcar una amplia gama de actividades y variar de una entidad legal localmente registrada a una presencia muy limitada (por ejemplo, presencia de propiedad a través de equipo informático). La presencia del negocio debe ser una ubicación del destinatario donde pueda adquirir o recibir suministros de servicios o bienes intangibles. En la mayoría de las situaciones, el lugar de consumo para transacciones de NaN será fácilmente determinable, ya que los indicarán de forma inequívoca la presencia del negocio que consume los servicios o bienes intangibles. Éste será el caso cuando una presencia de negocio (casa matriz, sucursal o filial) ubicada en una jurisdicción celebre un contrato con el proveedor, pague y totalmente consuma el servicio o bien digital.

Sin embargo, en algunas circunstancias, el uso del mismo servicio (por ejemplo, acceso a una base de datos) o bien intangible (por ejemplo, software) puede ser compartido entre varias entidades del destinatario (casa matriz y sucursales o filiales). En casos donde hay tal opción de ubicaciones, la presencia del negocio a la que se hace el suministro debe ser la presencia principal del destinatario, aun si el servicio es usado o consumido total o parcialmente por una entidad diferente en otra jurisdicción. La presencia del negocio principal sería determinada en función de, entre otras cosas, la presencia del negocio que celebra el contrato. La tributación en la jurisdicción donde se encuentra la presencia principal, en la mayoría de los casos no diferirá de la tributación en la jurisdicción de consumo, ya que el servicio se volverá a cobrar a su vez a las filiales.

...

Dicho enfoque normalmente debe ser aplicado solamente en el contexto de un mecanismo de cobro revertido o de autoliquidación. Esta regla básica permite a los países exigir una presencia de negocio en su jurisdicción para responsabilizarse de los impuestos, aun cuando esa presencia de negocio no sea la presencia principal de negocio del destinatario. La aplicación de esta regla básica debe limitarse a situaciones en las que hay un riesgo de distorsión

de competencia o elusión tributaria, doble tributación o no-tributación involuntaria. Éste sería el caso cuando una o más entidades consumidoras no tienen derecho a recuperar totalmente el impuesto soportado.

Se reconoce que implantar este lineamiento no siempre dará lugar a tributación en el lugar real de consumo. En una comprobación “pura” del lugar de consumo, los servicios intangibles se consumen en el lugar en el que el cliente realmente usa los servicios. Sin embargo, la movilidad de las comunicaciones es tal, que aplicar una comprobación pura de lugar de consumo ocasionaría una carga significativa de cumplimiento para los vendedores.

Verificación de la situación del cliente privado

Los principios que sirven de guía para definir la jurisdicción del cliente, según se señalan más adelante, deben ser vistos como requerimientos mínimos en ausencia de cualquier mejor información disponible para el proveedor. Los mismos deben ser aplicados solamente a transacciones en línea ocasionales de bajo valor y periódicamente revisados.

El vendedor deberá preguntar al cliente su país de residencia. Es evidente que este método, cuando es usado como el único medio para determinar la jurisdicción, no sería totalmente fiable. Sin verificación adicional, la respuesta es de valor limitado, pero, sin embargo, puede ser considerado como un elemento importante conjuntamente con una gama de otros criterios consecuentes con la práctica del negocio y la importancia de la transacción.

Por lo tanto, además de la declaración del cliente como parte de la transacción, se espera que los negocios usen algunos métodos de verificación como:

Software de rastreo: Este método para verificar la declaración del cliente se basa en el uso de la tecnología de rastreo de número IP (Protocolo de Internet). Esta tecnología ya está disponible, alegándose diversos grados de precisión (hasta 96%) para dichos sistemas. Cada vez más, la están utilizando empresas de Internet para el envío de publicidad y para fines de control de fraude, y es incorporada en los sitios web de los vendedores. La ventaja de la verificación basada en tecnología es que puede ser incorporada de manera fácil y relativamente barata en las transacciones en línea. Aun cuando no ofrece una precisión del 100%, cualquier herramienta que permita la verificación con un promedio de éxito de 90% debe considerarse viable.

Mecanismo de pago: es improbable que los sistemas de pago en sí, tales como la información de tarjeta de crédito, proporcionen medios de verificación adecuados. Sin embargo, a medida que se desarrollen la tecnología y los sistemas de pago, se mantendrá esta área bajo revisión.

Características del producto: La naturaleza del producto vendido también puede ayudar a dar un indicio de la jurisdicción del cliente. Si un sitio obviamente está dirigido a clientes locales (lo que se puede saber por el

idioma, moneda y limitaciones de mercado y otros indicadores), es improbable que tal sitio esté efectuando ventas fuera de su propia jurisdicción. Nuevamente, tal indicador no es concluyente, pero debería constituir un elemento importante en el enfoque global.

Certificados digitales: Éstos bien podrían ofrecer las mejores posibilidades a largo plazo, pero su uso es aún menos difundido entre los consumidores privados que entre los negocios. Por consiguiente, esto solamente puede considerarse como una herramienta a mediano o largo plazo para la mayoría de las jurisdicciones.

5.5.6. Enfoques recomendados para los mecanismos de recaudación tributaria

De las actas de la Conferencia de Ottawa:

En los sistemas del impuesto al consumo se utilizan típicamente tres mecanismos de recaudación de impuestos: registro, cobro revertido/autoliquidación y recaudación de impuestos por las autoridades de aduanas ante la importación de bienes tangibles. Bajo un sistema de registro, el vendedor de bienes y servicios se registra ante la autoridad tributaria. Dependiendo del diseño del impuesto, el vendedor es responsable de, ya sea pagar el impuesto adeudado sobre la transacción a la autoridad tributaria, o cobrar el impuesto a pagar por el cliente y enviarlo a la autoridad tributaria. Bajo el sistema de cargo invertido/autoliquidación, el cliente paga el impuesto directamente a la autoridad tributaria. La recaudación del impuesto sobre las importaciones de bienes tangibles por las autoridades aduaneras es común virtualmente en todos los sistemas nacionales de impuesto al consumo donde existen fronteras nacionales para fines aduaneros.

En vista de que hoy en día la mayoría de los sistemas de impuesto al consumo utilizan mecanismos de registro y autoliquidación/cargo invertido, estos últimos representan un punto de partida lógico para determinar cuáles enfoques son más apropiados.

La tecnología emergente ofrece un potencial para el desarrollo de enfoques innovadores de la recaudación tributaria y en vista del carácter mundial del comercio electrónico, es probable que los enfoques colaboradores entre las autoridades de ingresos serán cada vez más importantes. A corto plazo, los enfoques tradicionales de la recaudación tributaria continúan siendo los más prometedores, aunque la aplicación de los mismos puede variar de acuerdo con el tipo de transacción.

El trabajo realizado hasta la fecha indica que, además del método del lugar principal de consumo, se pueden usar diferentes métodos de recaudación tributaria sin crear distorsiones internacionales en el mercado. Además, apunta a la conclusión de que, a mediano plazo, se podrá ofrecer a los negocios un

conjunto de opciones coherentes para las transacciones de negocio al consumidor.

5.5.7. Enfoques recomendados

5.5.7.1. Transacciones de negocio a negocio

De las actas de la Conferencia de Ottawa:

Para las transacciones de negocio a negocio (NaN) transfronterizas (del tipo al que se hace referencia en los lineamientos), en los casos en que el negocio proveedor no está registrado y no se requiere que esté registrado para fines del impuesto al consumo en el país del negocio destinatario, se recomienda aplicar el mecanismo de autoliquidación o cobro revertido, cuando este tipo de mecanismo se ajusta al diseño global del sistema nacional de impuesto al consumo.

Lo anterior ofrece una serie de ventajas claves. En primer lugar, la autoridad tributaria en el país de consumo puede verificar el cumplimiento y tomar medidas de ejecución. En segundo lugar, la carga de cumplimiento sobre el vendedor es mínima. Y en tercer lugar, reduce los riesgos fiscales asociados a la recaudación de impuestos por vendedores no residentes.

Los países miembros quizás también quieran considerar prescindir del requerimiento de autoliquidación o cobro revertido del impuesto en circunstancias en que el cliente tendría derecho a recuperarlo totalmente mediante la deducción o devolución del impuesto soportado.

5.5.7.2. Transacciones de negocio a consumidor

De las actas de la Conferencia de Ottawa:

La OCDE no ha llegado a conclusiones en firme sobre los mecanismos de recaudación tributaria eficaces con respecto a las transacciones transfronterizas de servicios y bienes intangibles de negocio a consumidor (NaC). No es improbable que la tecnología pueda proporcionar soluciones funcionales mediante el desarrollo de mecanismos innovadores de recaudación de impuestos. Posiblemente puedan desempeñar un papel terceras personas o autoridades tributarias en la jurisdicción del vendedor. El desarrollo de mecanismos de recaudación tendrá que tomar en cuenta la amplia diversidad de negocios, posiblemente permitiendo un menú de opciones acordadas del cual cada negocio puede seleccionar su mecanismo preferido.

Mientras tanto, cuando los países lo consideren necesario, por ejemplo debido al potencial de distorsión de la competencia o pérdidas tributarias significativas presentes o futuras, se puede considerar un sistema de registro simplificado

(consecuente con el diseño general del sistema nacional de impuesto al consumo) para garantizar la recaudación de impuesto en las transacciones de NaC.

Cuando los países consideren apropiado poner en vigencia un sistema de registro con respecto a los vendedores no-residentes de servicios y bienes intangibles que no están actualmente registrados y de los que no se exige que sean registrados para fines del impuesto de ese país, se recomienda que se tomen en cuenta un número de consideraciones. Primeramente, de acuerdo con la recaudación efectiva y eficiente de impuestos, los países deben asegurar que se minimice la carga potencial de cumplimiento tributario.

Por ejemplo, quizás los países quieran considerar sistemas de registro que incluyan requerimientos simplificados de registro para proveedores no-residentes (entre los que se incluyen los procedimientos electrónicos de registro y declaración), posiblemente combinados con limitaciones sobre la recuperación del impuesto soportado, a fin de reducir los riesgos para la autoridad tributaria. En segundo lugar, los países deben aspirar a la neutralidad, garantizando así que los contribuyentes en situaciones similares que llevan a cabo transacciones similares, estén sujetos a niveles similares de tributación. Finalmente, los países deben considerar medidas adecuadas de control y ejecución de las leyes tributarias para garantizar el cumplimiento, y reconocer, en este contexto, la necesidad de una mayor cooperación administrativa internacional.

5.5.8. Otras restricciones

No sólo se requieren medidas fiscales para iniciar y mejorar el desarrollo del comercio electrónico. La protección legal del consumidor, promover la comunicación comercial y eliminar la legislación perturbadora en el área de contratos, son aspectos que también deben ser reglamentados y resueltos.

Para proteger efectivamente el interés público, se deben realizar verificaciones de (la calidad de) los servicios de la sociedad de información en la fuente de dichos servicios. Ello requiere la seguridad de que las autoridades competentes proporcionarán esta protección no solamente a los ciudadanos de su propio país, sino a todos los ciudadanos. Lo anterior se aplica igualmente a las ventas a distancia de servicios financieros a los consumidores.

La comunicación comercial es esencial para financiar los servicios de la sociedad de información. La comunicación comercial, incluidos los anuncios sobre reducciones de precios, ofertas promocionales y juegos, debe ser transparente en interés del consumidor y con miras a la imparcialidad de las transacciones.

Los países deben enmendar su legislación si la misma incluye requerimientos, sobre todo formales, que perturban o impiden celebrar contratos por vía electrónica. El análisis de la legislación a ser modificada debe ser sistemático y

debe cubrir todas las etapas y procedimientos requeridos para celebrar un contrato, incluida la presentación de contratos. Estas enmiendas deben tener como resultado que verdaderamente se puedan celebrar contratos electrónicamente.

Directiva de la Comunidad Europea 2002/38/CE

Eliminación de las desventajas competitivas de proveedores europeos a consecuencia de la ley sobre “IVA al comercio electrónico” (propuesta de ley)

A consecuencia del crecimiento de las actividades económicas por comercio electrónico, el Consejo de la Comunidad Europea aceptó la directiva sobre el comercio electrónico el 7 de mayo de 2002. Los objetivos de esta directiva son:

- un sistema claro de tributación del comercio electrónico; y
- asegurar la competencia justa entre todas las empresas europeas.

Los miembros de la Comunidad Europea (CE) tienen la obligación de constituir esta directiva en ley. Los Países Bajos han redactado una propuesta de ley.

Además cargarles IVA a las empresas que reciben los productos, la propuesta holandesa ofrece una posibilidad de registro para los proveedores no-europeos que suministran servicios electrónicos a consumidores y entidades no-comerciales. Dichos proveedores pueden optar por registrarse en uno de los Estados Miembro de la CE para el pago del IVA correspondiente a todas las actividades de comercio electrónico en todos los Estados Miembro de la CE. El Estado Miembro de registro es responsable de distribuir el IVA recibido entre los demás Estados Miembro.

Las consecuencias de la propuesta de ley pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Cliente	Proveedor en la CE		Proveedor no en la CE	
	Propuesta	Situación actual	Propuesta	Situación actual
Empresa en los Estados Miembro de la CE	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del cliente (la obligación de pagar IVA se traslada al cliente, a menos que el país del proveedor sea igual)	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del proveedor	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del cliente (la obligación de pagar IVA se traslada al cliente)	Ninguna obligación de pagar IVA
Persona privada en los Estados Miembro de la CE y entidades no-comerciales	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del proveedor	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del proveedor	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del cliente; pago en el Estado Miembro de	Ninguna obligación de pagar IVA

			registro (reglas específicas)	
Fuera de la CE (empresas y personas privadas)	Ninguna obligación de pagar IVA	Obligación de pagar IVA en el Estado Miembro del proveedor	Ninguna obligación de pagar IVA	Ninguna obligación de pagar IVA

5.5.9. El Internet, la auditoría y los riesgos fiscales

En este momento, de todas las transacciones de comercio electrónico, las transacciones internacionales de NaC, combinadas con la entrega digital, son las que más interrogantes plantean en relación con la determinación y recaudación de impuestos. Sin embargo, existe la impresión de que estas transacciones suponen solamente un pequeño porcentaje de todas las transacciones de comercio electrónico. La falta de confianza dificulta el desarrollo de las transacciones de NaC. Por un lado, la industria no confía en los consumidores por lo que se refiere a la multiplicación de los productos entregados digitalmente, pues sólo se requiere oprimir un botón para que los consumidores multipliquen el producto acabado de comprar y lo difundan (gratis) entre amigos y familiares. Por otro lado, existe falta de confianza entre los consumidores con respecto a empresas desconocidas (en el exterior). Por ejemplo, cómo obliga usted a que le entreguen el producto después de haber pagado por el mismo. Y qué pasa si el producto es de pobre calidad.

Aunque el número y volumen de transacciones digitales de NaC todavía es muy modesto, se puede distinguir un número de riesgos relacionados con el uso de Internet. Estos riesgos pueden ser de índole general, fiscal y de auditoría.

Un riesgo general es el no-descubrimiento de empresarios, que crea una brecha de registro. Esta brecha se produce especialmente con las empresas nuevas, generalmente establecidas en el exterior. En vista de que no hay transporte ni entrega de productos físicos y que las transacciones de NaC tienden a cruzar las fronteras, resulta difícil para la Administración Tributaria Nacional detectar estas empresas si las mismas no se registran. Es necesario aumentar el conocimiento de los auditores tributarios y proporcionar suficientes medios para ajustarse a estos nuevos avances.

En el ámbito del derecho tributario internacional, surgen nuevos problemas de terminología. Las definiciones existentes deben ser reconsideradas para incluir los conceptos del mundo de Internet en el lenguaje del derecho tributario internacional. Por ejemplo:

- cuándo un servidor se debe considerar como un establecimiento permanente;
- la cuestión de dónde está ubicada la administración;
- cómo se han de dividir los resultados dentro del negocio;

- si los pagos por el comercio electrónico se han de considerar regalías o ganancias (relevante para la posibilidad de aplicar un impuesto en la fuente);
- el hecho de que más empresas (y, por lo tanto, también las Administraciones Tributarias) tienen que ver con los problemas de empresas multinacionales;
- ¿cómo se determina el lugar de la transacción, cómo sabe uno si debe pagar IVA y, en caso afirmativo, cómo se aplica y recauda el IVA?

El desarrollo de Internet crea también nuevos problemas en el ámbito de la auditoría. Más y más empresas llevan sus libros electrónicamente, a los cuales a menudo sólo se puede acceder utilizando técnicas de PED. Asimismo, las empresas llevan y guardan cada vez más sus libros en el exterior. Estos desarrollos conllevan nuevos desafíos de acceso a los libros. El control de la autenticidad e integridad de los libros llevados digitalmente, conjuntamente con la introducción de nuevas formas de pago electrónico, requiere nuevas técnicas de auditoría.

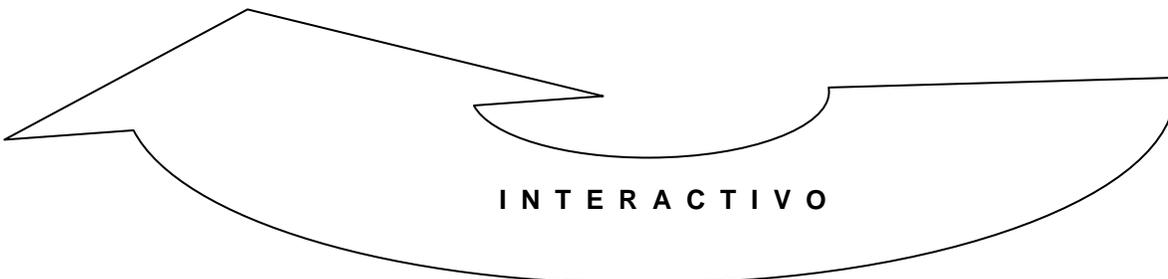
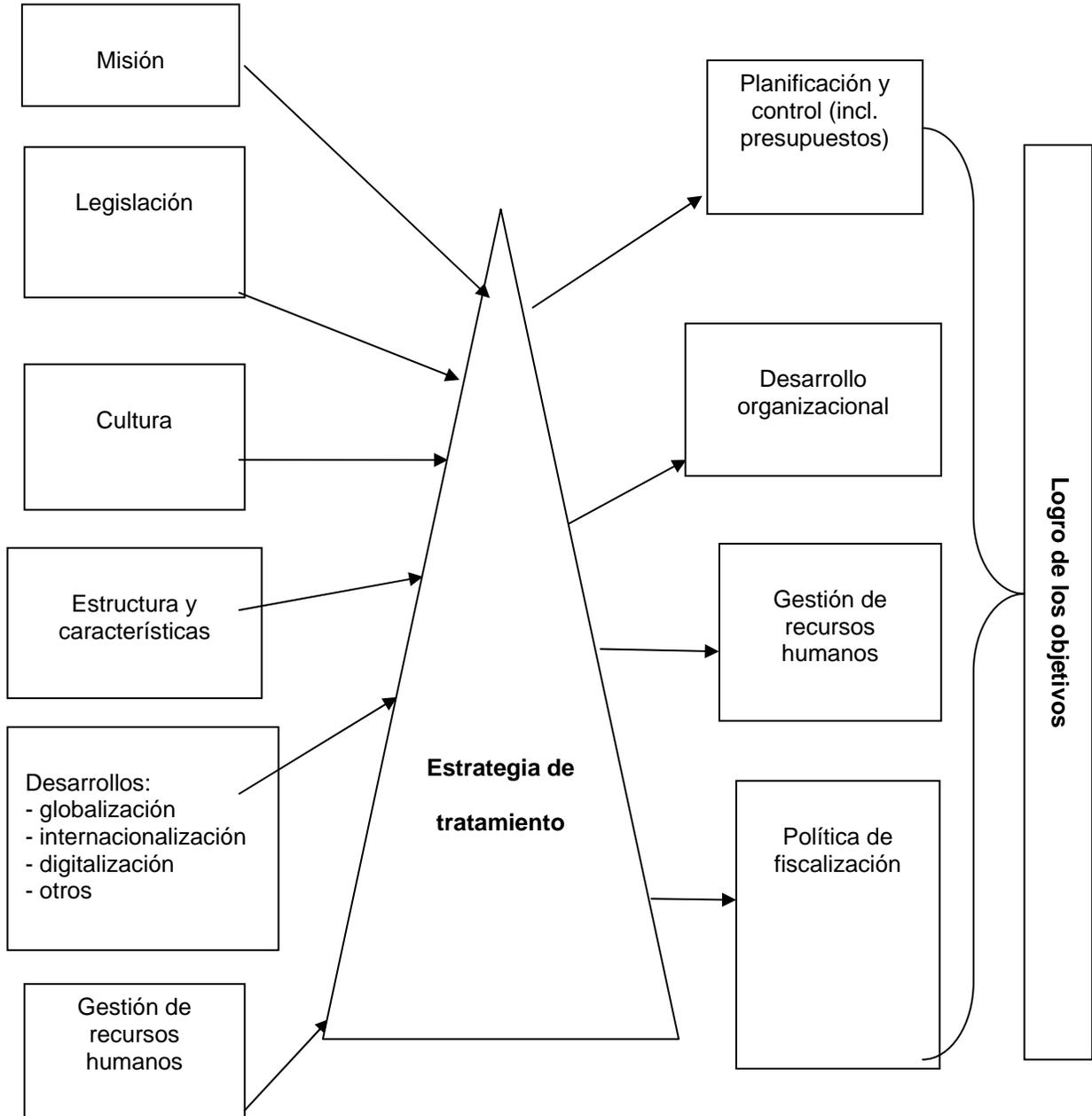
ANEXO 1

Misión y contexto

Estrategia de tratamiento

Herramientas

Objetivos



ANEXO 2

Funciones y organización de la inspección de los tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el órgano administrativo que tiene encomendadas las funciones de Inspección de los Tributos es el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Nos es el único ya que determinados órganos del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales ejercen también funciones inspectoras sobre determinados tributos.

Funciones de la inspección de los tributos

Dichas funciones son las siguientes:

- Actuaciones de comprobación e investigación. Mediante ellas se comprueba la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Se investiga la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente. Se determina la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores. Y se establece, en su caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos.
- Actuaciones de obtención de información. Tienen por objeto el conocimiento de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquélla.
- Actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de personas y entidades públicas o privadas. Tienen por objeto la tasación o comprobación del valor declarado por aquéllos, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico.
- Actuaciones de informe y asesoramiento. En materias de carácter económico-financiero, jurídico o técnico, cuando les sea solicitado.
- Realización, a través de los órganos correspondientes en cada caso, de estudios económicos y financieros, individuales, sectoriales o territoriales, así como de análisis técnicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza, en cuanto puedan ser de interés para las actuaciones inspectoras.

Además determinadas Dependencias de la Inspección de los Tributos desempeñan funciones que con carácter general se realizan por los órganos de Gestión Tributaria de la Agencia, pero que, sin embargo, cuando se trata de

“grandes contribuyentes” (aquéllos cuyo volumen de facturación asciende a 1.000 millones de pesetas en el ejercicio anterior, es decir 6.010.121 euros, o 6.700.000 dólares USA aproximadamente) son realizadas por unos concretos órganos encuadrados en los servicios centrales o periféricos de la Inspección de la Agencia: las Unidades de Gestión de Grandes Empresas. Estas funciones gestoras consisten fundamentalmente en:

- La recepción de declaraciones, recursos, consultas y otros documentos con trascendencia tributaria, así como el examen y tramitación de los mismos.
- La comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados y la realización de las tareas preparatorias para el tratamiento mecanizado de la información.
- Efectuar los requerimientos que sean procedentes, principalmente por falta de presentación de declaraciones o su presentación incompleta.
- Las de dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos de los declarados.
- La formación y conservación de los censos tributarios.
- Y las de información y asistencia al contribuyente.

Organización de la inspección de los tributos

La Inspección de los Tributos está estructurada en las siguientes Dependencias, de menor a mayor ámbito territorial de competencias:

Dependencias Provinciales de Inspección

En ellas se encuentran los Equipos/Unidades de Inspección que realizan el control fiscal de pequeños contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, dentro de su ámbito provincial.

Estas Unidades están compuestas normalmente por un Inspector (titulado superior), apoyado por un Subinspector (titulado de grado medio) o por un Agente de la Hacienda Pública (bachiller superior).

En ocasiones estas Unidades están dirigidas por un Inspector que coordina la actuación de varios Subinspectores (titulación de grado medio), si bien estos últimos únicamente podrán realizar una comprobación completa cuando el volumen de operaciones no supere los 1.800.000 euros (2 millones de dólares USA), si se trata de actividades empresariales o de 180.000 euros (200.000 dólares USA) si se trata de actividades profesionales.

En este segundo supuesto las actas las firma el Inspector de la Unidad.

Por último puede darse el caso de que la Unidad esté dirigida por un Subinspector de nivel máximo, dentro de su categoría profesional, que coordine la actuación de otros Subinspectores, pero en todo caso con los límites indicados en el párrafo anterior.

Dentro de la Dependencia Provincial de Inspección, además de las propias Unidades de Inspección existen otros Servicios que colaboran en el desarrollo de sus funciones:

- *Servicio o Sección de Comprobación y Selección* que tiene encomendadas las siguientes funciones:
 - Análisis, verificación y contraste de la información obtenida por cualquier medio con la proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones.
 - Valoración de los resultados obtenidos en dichas operaciones en orden a su trascendencia tributaria.
 - Determinación sectorial o individual de los sujetos pasivos y contribuyentes respecto de los que se considere conveniente el inicio de actuaciones de investigación y comprobación.
- *Servicio o Sección de Información* al que corresponde la captación y recogida de datos y el requerimiento a quienes hayan incumplido el deber de suministrar información.
- *Secretaría administrativa*, que realizará cuantas tareas y trabajos de carácter administrativo sirvan de apoyo al ejercicio de las funciones atribuidas a la Inspección.
- *Las Oficinas Técnicas* tienen como funciones la emisión de informes y dictámenes, la realización de valoraciones, la elaboración de estudios económicos y tributarios.

Dependencias Regionales de Inspección

En ellas se encuentran los Equipos/Unidades de Inspección que realizan el control fiscal de grandes contribuyentes (facturación más de 6,7 millones de dólares USA) que tienen su domicilio fiscal en la región.

Las Unidades Regionales de Inspección están formadas por un Inspector y uno o dos Subinspectores. El único que tiene competencia para firmar las actas es el Inspector. Los Subinspectores colaboran con aquél en el procedimiento de comprobación.

En estas Dependencias Regionales de Inspección están encuadradas las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas ya citadas.

Como se ha indicado anteriormente, se consideró oportuno que para los grandes contribuyentes (facturación superior a 6,7 millones de dólares USA) las funciones de gestión y de inspección las realizase la misma Dependencia. Así por Unidades dependientes de mismo Jefe se analiza la presentación de las declaraciones por el contribuyente, se hace un primer análisis de las mismas y, en su caso, se realiza una inspección o control en profundidad, lo que conlleva, entendemos, un mejor control fiscal global.

Las Dependencias Regionales de Inspección tienen la siguiente estructura:

- Oficina Técnica (es una unidad de asesoramiento al Jefe de la Dependencia).
- Área Regional de Inspección (en la que se agrupan las Unidades de Inspección).
- Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas.
- Unidades Especiales de Auxilio Judicial (elaboración de peritajes y apoyo a los órganos judiciales).

Unidades con competencia en todo el territorio nacional

Con competencias respecto de todo el territorio nacional están, entre otros, los siguientes órganos:

- Oficina Nacional de Inspección.
- Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

Oficina Nacional de Inspección

En ella se encuentran encuadrados los Equipos de Inspección que tienen competencias en todo el territorio nacional y sobre los muy grandes contribuyentes.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria es el competente para asignar un contribuyente concreto a esta Oficina, siempre que cumplan alguno de los siguientes requisitos.

- Que ejerzan sus actividades en gran parte del territorio nacional.
- Que presenten una posición destacada en un sector económico.
- Que tributen en Régimen de Tributación Consolidada.
- Que las operaciones que realicen revistan especial importancia o complejidad en el ámbito nacional.
- Que se encuentren vinculados a otros obligados tributarios ya adscritos.

La competencia de la Oficina Nacional de Inspección puede abarcar igualmente a las obligaciones tributarias derivadas de los hechos imposables que correspondan a personas físicas o jurídicas no residentes y sin establecimiento permanente en España cuando, en relación con dichos hechos imposables, el representante, el depositario o gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas del no residente sea un obligado tributario adscrito a la misma.

Respecto de todos estos obligados tributarios adscritos, la Oficina Nacional de Inspección realiza las actuaciones de comprobación e investigación. Asimismo, realizará las funciones de gestión en relación con ellos y en su ámbito de competencia.

Igualmente, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria también puede acordar la extensión de la competencia de la Oficina Nacional de Inspección para la realización de actuaciones inspectoras:

- En relación con contribuyentes que presenten indicios de realización de fraudes que, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial, requieran ser investigados de forma centralizada.
- De comprobación e investigación relativas a otros obligados tributarios, siempre que existan razones que lo justifiquen.
- De comprobación e investigación de obligados tributarios que presenten características comunes en función de las actividades desarrolladas, en cuanto que dichos contribuyentes no estén adscritos de manera permanente.

Las actuaciones de comprobación e investigación atribuidas a la Oficina Nacional de Inspección serán dirigidas y controladas por los Jefes de tales Equipos, quienes asumirán la responsabilidad de las mismas.

Los Equipos estarán integrados por el Jefe de Equipo, así como por los Inspectores y Subinspectores que a los mismos se adscriban. Un Equipo tipo puede estar integrado por tres Inspectores y cuatro Subinspectores.

Los Equipos de Inspección contarán, asimismo, con los Agentes de la Hacienda Pública que sean necesarios para el desarrollo de sus funciones.

Los Equipos de Inspección se definen fundamentalmente por su adscripción total o preponderante a un sector económico, agrupándose funcionalmente los Equipos o relacionados con uno o varios sectores económicos bajo la jefatura y coordinación de un Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección.

La estructura de la Oficina Nacional de Inspección es:

- Área de Inspección (en la que se agrupan los Equipos de Inspección).

- Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas.
- Oficina Técnica (unidad de asesoramiento).

Oficina Nacional de Investigación del Fraude

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude tiene atribuidas las siguientes funciones:

- El estudio de fraude fiscal y la adopción de iniciativas para la formulación de estrategias generales para la lucha contra el mismo.
- El estudio y análisis de los procedimientos de lucha contra el fraude utilizado por otras Administraciones Tributarias, así como la relación con los órganos y unidades equivalentes de los países de nuestro entorno económico y comercial.
- La realización de estudios económicos y sectoriales.
- El establecimiento de métodos de investigación y comprobación tributaria y la elaboración de “Manuales de Inspección”.
- La realización directa o la coordinación de actuaciones de obtención de información interna e internacional, así como el diseño de estrategias de captación de datos.
- La realización directa o la coordinación de las actuaciones de comprobación e investigación que específicamente autorice el Director del Departamento.
- El impulso y coordinación de las actuaciones y técnicas de investigación a desarrollar por los servicios centrales y territoriales.
- Informar acerca de la incidencia que las modificaciones normativas puedan tener respecto de las modalidades de realización del fraude, así como sobre sus mecanismos de control.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria puede acordar, mediante resolución, y previa propuesta del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, que determinados obligados tributarios queden adscritos a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, a efectos del desarrollo por ésta de actuaciones de comprobación e investigación.

Las actuaciones necesarias para el cumplimiento de sus funciones se desarrollan por los Equipos en que se estructura esta Oficina. Los Equipos estarán integrados por el Jefe de Equipo, así como por otros Inspectores y Subinspectores que a los mismos se adscriban. Las funciones y atribuciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude serán ejercidas por los siguientes Equipos:

- *Equipo de Estudio del Fraude Fiscal*, que tiene a su cargo el desarrollo de funciones de estudio y propuesta sobre estrategias relativas a la lucha contra el fraude y de medidas para el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, sobre indicadores del fraude fiscal en España y sus

condicionantes, la realización de estudios económicos y sectoriales relativos a actividades económicas y el desarrollo de sistemas de análisis de riesgo fiscal en relación con sectores económicos o modalidades de fraude.

- *Equipo de Métodos y Procedimientos de Control*, que tiene a su cargo funciones de elaboración y establecimiento de métodos y procedimientos de investigación y comprobación tributaria, así como de contenidos mínimos o de cumplimiento obligado para determinadas actuaciones inspectoras, la elaboración de “Manuales de Inspección”, y el diseño de estrategias para la mejora de los procedimientos y criterios de selección de contribuyentes.
- *Equipo Central de Información*, que tiene a su cargo las funciones de captación de datos relevantes para la lucha contra el fraude fiscal, la canalización del intercambio de información con otras Administraciones Públicas nacionales, supranacionales o extranjeras, el estudio de fuentes alternativas o indiciarias de información para la investigación y comprobación del fraude, el análisis y estudio de estrategias de captación de información, así como el cruce de información en apoyo de las tareas investigadoras y comprobadoras, el diseño y coordinación de campañas de captación de datos que hayan de ser realizadas por los Servicios de Inspección, así como la colaboración del cumplimiento por cualquier persona o entidad de la obligación de proporcionar datos o antecedentes derivados de sus relaciones con otras personas, cuando venga exigido con carácter general.
- *Los Equipos Centrales de Investigación del Fraude*, que tiene a su cargo funciones de diseño, coordinación y, en su caso, ejecución de Proyectos de Investigación de modalidades determinadas de fraude fiscal, la formulación de propuestas de medidas y criterios para la elaboración de planes de inspección derivados del resultado de las investigaciones realizadas, la coordinación de las actuaciones de selección y comprobación tributaria derivadas del desarrollo de un Proyecto de Investigación cuando sean realizadas por otros Servicios de Inspección, y, por último, el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación que les sean específicamente atribuidas por el Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

Estructura orgánica básica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria es el órgano que tradicionalmente ha tenido atribuidas las funciones de verificación, control y prevención del fraude fiscal.

Corresponden a este Departamento las siguientes competencias:

- La dirección, planificación y coordinación de la inspección tributaria, salvo las relativas a los tributos encomendados a otros Departamentos.

- El estudio, diseño y programación de las actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos, así como la elevación a los centros directivos competentes de las propuestas de modificaciones normativas.
- El estudio, diseño y programación de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria relativos a las unidades inspectoras que integran dicha función.
- La realización de actuaciones inspectoras a través de los órganos centrales integrados en el Departamento.
- La elaboración de sistemas de información y estadísticos relativos a los resultados de la actividad de los servicios de inspección tributaria con la colaboración del Departamento de Informática Tributaria.
- Las restantes que tenga atribuidas por las normas en vigor.

ANEXO 3

La experiencia canadiense: Programa de Reclutamiento y Aprendizaje de Auditores (ARAP, por sus siglas en inglés)¹

Reclutamiento interno

El reclutamiento interno es una fuente privilegiada de recursos que están familiarizados con la organización e interesados en trabajar en el área de auditoría. La función de verificación descrita anteriormente es una evolución natural de la carrera y la auditoría se refuerza con personal con experiencia en diversas áreas (recaudación, servicio al cliente, etc.). Además, dado que la capacitación y el desarrollo de un auditor avanzan con el paso de los años (legislación, técnicas de auditoría, habilidades suaves, así como la cultura específica de la Administración Tributaria), y que el auditor es expuesto a casos progresivamente más complejos, resulta cada vez más difícil para una persona de afuera incorporarse de una manera eficaz a las filas a un nivel de auditoría intermedio o superior, y los ascensos se producen casi exclusivamente internamente. No obstante, siendo la auditoría la función más extensa, la posibilidad de satisfacer las necesidades mediante respuestas interiores es muy limitada en términos numéricos, siendo el reclutamiento externo la principal fuente de dotación de personal al nivel de ingreso.

Reclutamiento externo

Las Administraciones Tributarias deben considerar el desarrollo de un enfoque exhaustivo del reclutamiento y capacitación externos, que tenga una buena relación costo-rendimiento.

El ARAP está diseñado para reclutar licenciados universitarios altamente motivados con potencial para sobresalir como futuros auditores dentro de la CCRA. El programa ofrece puestos de trabajo desafiantes en diferentes ubicaciones geográficas en Canadá, combinados con cursos de capacitación especializados en contabilidad y áreas relacionadas con la auditoría fiscal. Esta combinación de trabajo práctico y capacitación formal ofrece a los auditores una oportunidad única para desarrollar sus habilidades técnicas contables y de auditoría en un periodo de dieciocho meses.

El propósito del Programa de Reclutamiento y Aprendizaje de Auditores consiste en desarrollar un banco centralizado de candidatos altamente calificados del cual puedan surgir futuros auditores para realizar los trabajos de auditoría dentro de la función de auditoría siempre que existan plazas. A través de este programa, la CCRA desea no solamente garantizar una reserva de auditores altamente

¹ Ésta es una versión muy simplificada del actual programa ARAP, que es un programa de 15 meses que incluye capacitación tanto en el impuesto sobre la renta como el IGV (IVA).

competentes, sino también trabajar hacia sus objetivos de igualdad de empleo a mediano y largo plazo.

El plan de aprendizaje de 15 meses permite una exposición global del aprendiz a la agencia, de la siguiente manera:

- realizando el trabajo de funcionario de auditoría (declaraciones de impuesto de personas naturales con ingresos empresariales) así como estar expuesto al trabajo de Auditor (sociedades); y
- ser asignado a otras áreas de la Agencia, tales como Recaudación, Consultas y Recursos.

La capacitación cubre tanto habilidades técnicas (Ley del Impuesto sobre la Renta, auditoría, aplicaciones informatizadas) como suaves (habilidades de comunicación, solución de disputas/conflictos, etc.). Profesionales tributarios y representantes de otras entidades profesionales se reúnen con los reclutados para ofrecerles la perspectiva del sector privado, así como una visión de la Agencia desde la posición de un cliente.

Los aprendices son evaluados al final de las sesiones para determinar el conocimiento adquirido. Igualmente, son evaluados durante todos los encargos en el puesto de trabajo, a fin de comprobar la aplicación de las siguientes habilidades:

- pensamiento analítico
- aptitud para tomar decisiones / juicio
- comunicación interactiva eficaz
- impacto e influencia
- iniciativa
- desarrollo de relaciones / redes
- resistencia / manejo de tensión
- trabajo en equipo y cooperación

La infraestructura para respaldar al aprendiz, tal como el uso de instructores, compañeros y mentores crea un ambiente de colaboración y trabajo en equipo. Este enfoque estimula el intercambio de información, conocimiento y experiencia entre los aprendices, creando así oportunidades para el relacionamiento.

Los participantes son contratados como empleados a tiempo completo, designados para ocupar posiciones de desarrollo en la auditoría. Sin embargo, en vista de que han sido contratados fuera del servicio público², los dieciocho meses del Programa son un periodo de prueba. Al final de este periodo de prueba, se evalúa formalmente el desempeño del participante y se decide individualmente si el mismo responde al nivel de auditor (profesional), tras lo cual se le reasigna a una posición de funcionario de auditoría para completar la capacitación, o se da por terminado el empleo.

² Doce meses para los reclutados dentro del servicio público

Como condición importante de empleo durante y después del Programa, los participantes deben estar dispuestos a desempeñar varios puestos de capacitación en diferentes oficinas de servicios tributarios (TSO) en Canadá. Asimismo, al concluir con éxito el Programa, el participante debe estar dispuesto a que le asignen a cualquiera de nuestras delegaciones locales en Canadá donde haya puestos de auditores vacantes. Sin embargo, los aprendices generalmente serán designados dentro de sus regiones, dependiendo del número de puestos disponibles.

El Programa comprende tres módulos de sesiones de capacitación formal, cuya duración oscila entre las 3 y las 7 semanas. Todas las sesiones se realizan en una ubicación centralizada y cubren el contenido técnico de auditoría necesario, además de capacitación en habilidades suaves. El programa también incluye actividades de aprendizaje personalizadas para los participantes que necesitan mejorar habilidades específicas (por ejemplo, habilidades analíticas, comunicativas, de negociación, etc.).

Existe una estructura de guianza y seguimiento local que apoya el Programa. La delegación central garantiza que las delegaciones locales tengan el número adecuado de gerentes y supervisores de auditoría capacitados en técnicas eficaces de guianza y seguimiento.

PROGRAMA ARAP

Capacitación formal y en el puesto de trabajo

<p><i>Fase 1</i> <i>Auditoría de declaraciones de impuestos de personas naturales</i> (7 meses)</p>	<p><i>Fase 2</i> <i>Trabajos en consultas de servicios al cliente, recaudación y recursos</i> (4 meses)</p>
<p><i>Capacitación estructurada</i> (7 semanas)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Orientación hacia la organización • Ley básica del impuesto sobre la renta • Habilidades y técnicas de auditoría • Formularios y procedimientos • Sistemas de información gerencial • Habilidades de interacción humana <p><i>Examen</i></p> <p><i>Capacitación en el puesto de trabajo</i> Designación de archivos</p> <p>Apoyo de un compañero de aprendizaje: 2 semanas (24 semanas en total)</p> <p>Evaluación (continua durante CPT)</p>	<p><i>Capacitación estructurada</i> (3 semanas)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Repaso de recaudación, técnicas y herramientas • Capacitación sobre consultas, habilidades de comunicación avanzadas • Repaso de recursos, disposiciones sobre imparcialidad, revelación voluntaria <p><i>Examen</i></p> <p><i>Capacitación en el puesto de trabajo</i> Trabajos de recaudación (4 semanas), consultas (6 semanas), y recursos (2 semanas)</p> <p>Apoyo de un compañero de aprendizaje: 2 semanas (15 semanas)</p> <p>Evaluación (continua durante CPT)</p>
<p><i>Fase 3</i> <i>Auditoría de declaraciones de impuestos de sociedades</i> (4 meses)</p>	
<p><i>Capacitación Estructurada</i> (5 semanas)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Derecho tributario, reglas adicionales: • La sociedad y sus accionistas • Deudas de accionistas • Sociedades asociadas <p>Técnicas de auditoría</p> <p><i>Examen</i></p> <p><i>Capacitación en el puesto de trabajo</i> Trabajos de auditoría limitada de sociedades con el apoyo de instructores (13 semanas)</p> <p>Evaluación (continua durante CPT)</p>	

ANEXO 4

En este anexo se ofrece un perfil de capacitación típico, generalizado y simplificado, en el que se cubre la amplia gama desde funcionario de verificación hasta auditor en las empresas más grandes. El ejemplo se deriva de la Administración Tributaria canadiense.

Perfil de capacitación: funcionario de fiscalización de escritorio

Semana	Tema	Duración (Días)	CPT/Actividad
1	Orientación para los funcionarios	1	
	Introducción/estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta	2	
	Reglas básicas de ingresos y gastos	2	
2	Reglas básicas de ingresos y gastos	5	
3	Asignación por costo de capital	5	
4	Reglas generales sobre ganancias de capital	2	
	Uso de reglas sobre la propiedad	2	
	Sistema de información informatizado	1	
5	Gastos de automóvil	2	En este curso se trabaja en archivos de bajo nivel de complejidad.
	Realización de una fiscalización de escritorio	3	
6	Realización de una fiscalización de escritorio	5	En este curso se trabaja en archivos de bajo nivel de complejidad
7	Acceso a sistema de información (bases de datos)	2	Visión general usando Manual Técnico
	Diversos cursos de Word, Excel, Explorer y Outlook si procede o Capacitación en el puesto de trabajo	3	Combinación de archivos de bajo nivel de complejidad y revisión de áreas seleccionadas del manual en línea de fiscalización de escritorio

Semana	Tema	Duración (Días)	CPT/Actividad
8	Diversos cursos de Word, Excel, Explorer y Outlook si procede o Capacitación en el puesto de trabajo	3	Combinación de archivos de bajo nivel de complejidad y revisión de áreas seleccionadas del manual en línea de fiscalización de escritorio
	Taller sobre habilidades básicas de entrevistas	2	
9-25	Capacitación en el puesto de trabajo		Combinación de archivos de complejidad progresiva
26- 2	Capacitación en el puesto de trabajo		Combinación de archivos de complejidad progresiva
	Bienes de capital elegibles	1	
	Liquidación de deuda / recaudaciones	1	
	Expectativa razonable de beneficios	2	
	Pérdidas del año corriente y pérdidas trasladadas a periodos posteriores	2	
	Disposiciones sobre sanciones	2	
	Ingresos de trabajo autónomo	3	
	Reglas de sociedades colectivas	2	
	Habilidades especializadas de comunicación	2	

Perfil de capacitación: auditorías de las declaraciones de impuestos de personas naturales (división de auditoría de pequeñas empresas)

Curso	Modo	Duración (Días)	Observaciones
1. Orientación	Clase	3	Para empleados nuevos solamente
2. Introducción tributaria Parte 1	E.I.	3	
Introducción tributaria Parte 2	Clase	10	
3. Revisión de archivos	CPT	4	Supervisado por un jefe de grupo
4. Introducción a la auditoría			
- Enfoque investigativo de la auditoría de campo	Clase	4	
- Técnicas de auditoría de campo	Clase	10	
- Formularios y procedimientos	Clase	4	
5. Sistema de información gerencial	Clase	3	
6. Comunicación eficaz	Clase	1	
7. Capacitación en el puesto de trabajo - Parte 1	CPT	60	Supervisado por un jefe de grupo Asistencia a un auditor experimentado en un trabajo de declaración de impuestos de personas naturales de los archivos

			propios (baja complejidad)
8. Verificación indirecta de la renta	Clase	5	Patrimonio, 3ª parte, etc.
9. Taller sobre habilidades de entrevista	Clase	3	
10. Capacitación en el puesto de trabajo - Parte 2	CPT	60	Creciente complejidad de archivo con posibilidad de alto patrimonio
11. Flujograma de pérdidas	Clase	2	
12. Detección de fraude	Clase	2	
13. Elusión tributaria	Clase	1	
Opcional			
1. Enmiendas actuales	E.I.	Variable	Base continua, después de enmiendas legislativas
2. Sociedad	Clase	5	
3. Fondos y fideicomiso	Clase	5	
4. Guía de investigación y análisis tributario	E.I.	Variable	
5. Sesiones de información - nuevas políticas y procedimientos - actualización técnica	Sem. Sem.	Variable Variable	Revisión de cambios significativos Revisión de nuevas instrucciones y publicaciones
6. Manejo de la tensión	Clase	1	
7. Redacción comercial		2	
8. Técnicas de auditoría específicas (agricultura, pesca, etc.)	E.I.	Variable	

Notas sobre los perfiles de capacitación:

Modo:

Clase: Se refiere a un entorno formal en un salón de clases;

E.I.: Material de estudio independiente;

CPT: Capacitación en el Puesto de Trabajo (y seguimiento);

Sem.: Seminario

Curso opcional: significa que la persona debe seguir el curso según y cuando resulte conveniente en vista de las necesidades específicas de un encargo particular; el orden no es un factor determinante.

Sesiones de información técnica y seminarios de enmiendas actuales: éstas forman parte integral del currículo de capacitación de un auditor y se incluyen en los perfiles de capacitación a fin de recalcar la importancia de tales instrumentos para comunicar información oportuna, relevante para unas operaciones de auditoría eficaces. Su forma varía de presentaciones estructuradas a escala nacional, a discusiones de mesa redonda muy informales a escala local, siendo los factores determinantes el carácter oportuno y la disponibilidad de experiencia técnica.

Perfil de capacitación: auditorías de declaraciones de impuestos corporativas (división de auditoría de pequeñas empresas)

Curso	Modo	Duración (Días)	Observaciones
1. Derecho tributario intermedio	Clase	10	
2. Personas relacionadas y corporaciones asociadas	Clase	2	Incluyendo flujograma
3. Técnicas de auditoría intermedia	Clase	10	
4. Fondos y fideicomisos corporativos	Clase	8	
5. Sociedades de beneficencia – Conceptos legales y técnicas de auditoría	Clase	3	

Perfil de capacitación: Auditorías de declaraciones de impuestos corporativas (división de auditoría de medianas empresas)

Curso	Modo	Duración (Días)	Observaciones
1. Auditoría de sistemas contables informatizados	Clase	5	Uso de paquete de auditoría de recuperación (IDEA)
Cursos tributarios avanzados			
	Clase		
2. Reorganización corporativa	Clase	5	
3. Transacciones internacionales	Clase	3	
4. Precios de transferencia internacionales sin independencia mutua de las partes (<i>non-arm's length</i>)	Clase	5	
5. Fusiones y liquidaciones	Clase	3	
6. Financiamiento de deudas	Clase	2	
Técnicas de auditoría avanzadas			
7. Ingresos del extranjero y empresas afiliadas	Clase	3	
8. Mercados de capital	Clase	3	
9. Economía de los precios de transferencia	Clase	3	
Opcional			
10. Especialización de la industria: banca, conceptos de seguro, petróleo y gas, minería etc.	Clase	Variable	Dirigido por especialistas de la industria

Perfil de capacitación del ejecutivo de cuentas: auditorías de declaraciones de impuestos corporativas (auditoría de grandes empresas)

Los ejecutivos de cuenta son auditores con mucha experiencia y técnicamente competentes que tienen acceso a expertos en diversas ramas de la organización. Algunos de ellos habrán trabajado en una o varias áreas especializadas durante su carrera (internacional, elusión tributaria, investigaciones, PED, valoración, etc.), y por lo tanto habrán recibido capacitación técnica avanzada en dichas áreas.

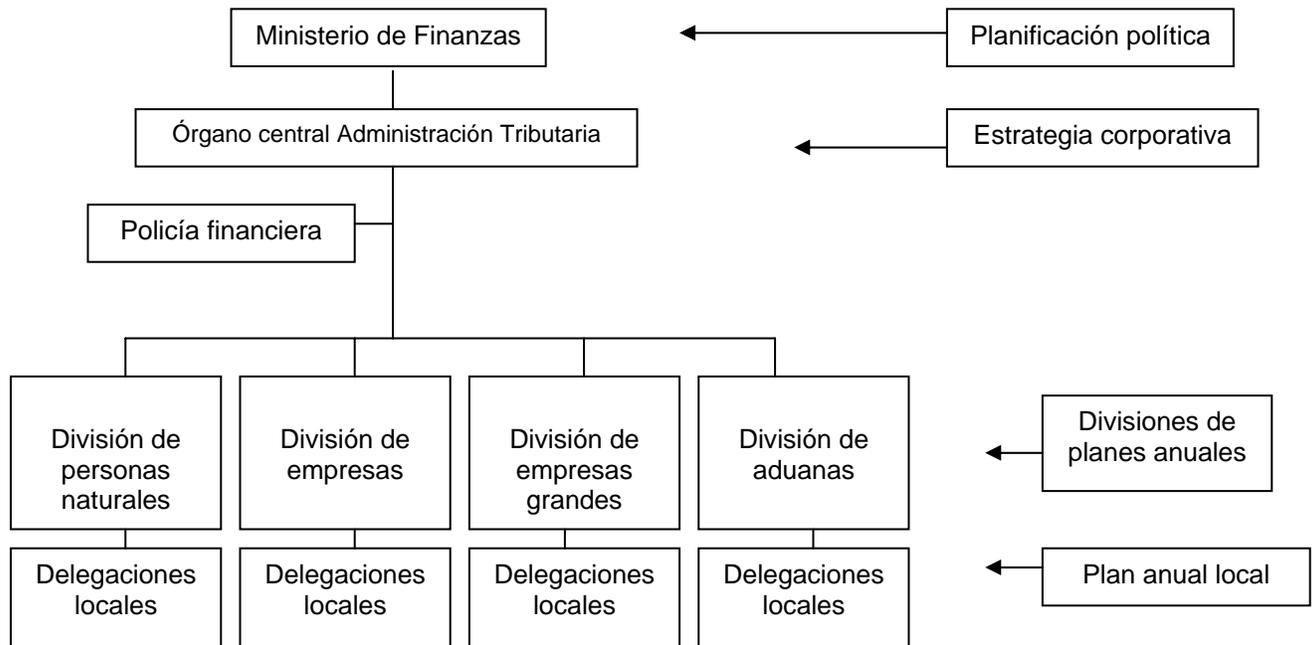
La capacitación formal en esta etapa se centra en gerencia y habilidades suaves tales como fortalecimiento del equipo, instrucción y apoyo, resolución de disputas y comunicación avanzada. Los ejecutivos de cuenta mantienen actualizados sus conocimientos técnicos y se mantienen al día de los nuevos avances participando en diversos talleres sectoriales, sesiones periódicas de información por área especializada, intercambiando ideas con colegas en seminarios, y asistiendo a conferencias externas.

ANEXO 5

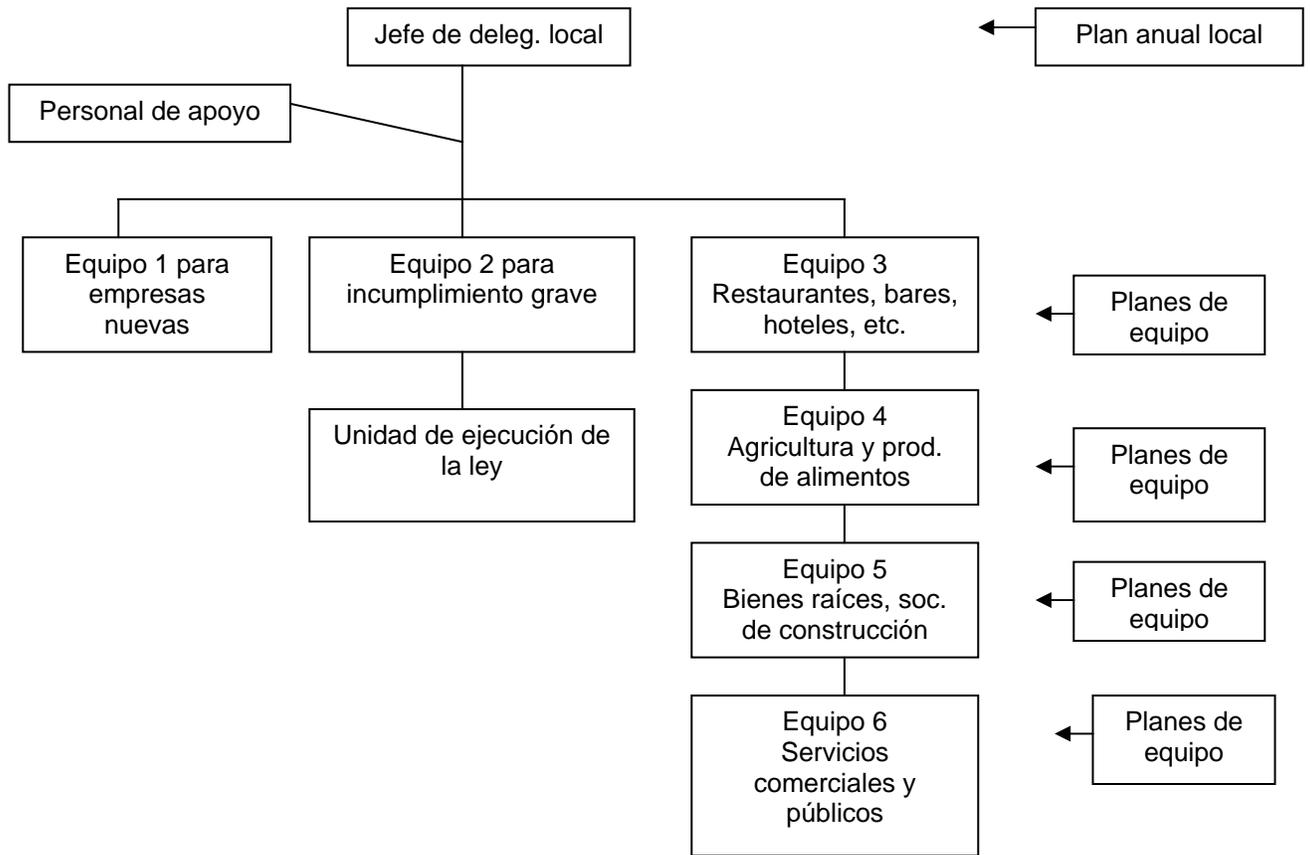
Para demostrar el ciclo de planes anuales se toma el siguiente organigrama de una organización orientada hacia el cliente de la página 58 del *Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias* (2000); se añaden al organigrama las funciones de planificación a los diversos niveles dentro de la organización.

El uso que se haga del sistema de planificación y control dependerá en parte de la forma en que la administración sea dirigida en su totalidad, por ejemplo, de forma centralizada o descentralizada.

Diagrama de una estructura organizacional orientada al cliente: desde el Ministerio a las delegaciones locales



Desde delegaciones locales a equipos:



ANEXO 6 TIPOLOGÍA DE NEGOCIOS

Clasificación				Ejemplos	
Organizaciones que producen para el mercado	Con un flujo dominante de productos propios	Comercio	Suministro principalmente a otras industrias	Mayoristas, importadores, exportadores	
			Suministro principalmente al consumidor final	Tiendas, minoristas	
		Organizaciones industriales	Producción masiva homogénea	Rotativa fluida	Fábricas de gas, centrales eléctricas, fábricas de azúcar, refinerías petroleras, fábricas de papel
				Por paquetes intermitente	Fábricas de ladrillos, fábricas de cerveza, curtidurías, fábricas de trefilado
			Producción masiva heterogénea	Singular	Fábricas de vidrio, alfarerías, fábricas de papel de empapelar, fábricas de conservas
				Compuesta	Fábricas de calzado, ropa, bicicletas, automóviles, etc.
			Producción bajo pedido	En serie	Construcción naval en serie, talleres de construcción en serie
				Única	Astilleros, talleres de construcción.
		Agricultura		Agricultura, desarrollo forestal, pesca	
		Extracción		Minería, explotación petrolífera	
	Sin un flujo dominante de productos propios	Organizaciones de servicios	Servicio con cierto flujo de productos	Flujo de productos es propiedad de la organización	Bares, restaurantes, publicación de periódicos
				Flujo de productos es propiedad de terceros	Subastas, lavanderías, tintorerías, talleres de reparación, transportistas
				Entrega de productos o servicios mediante redes de suministro	Gas, electricidad, agua, compañías telefónicas, emisoras de radio y televisión
Servicio en el que se ofrece capacidad de espacio-tiempo			Reserva individual	Alquiler, depósitos, hoteles, hospitales, aviación	
			Sin reserva individual (uso de billetes)	Teatros, centros de espectáculos, trenes, autobuses, taxis	
Otros servicios			Limpieza, profesiones médicas, abogados, auditores, peluqueros, etc.		
Instituciones financieras			Banca		Bancos generales, cajas de ahorros, bancos hipotecarios
		Instituciones financieras especiales		Empresas de capital a riesgo, sociedades de inversión	
		Intermediarios en bolsa		Corredores de bolsa	
		Compañías de seguros		Seguro de vida, seguro de indemnidad	
Organizaciones sin mediación del mercado	Agencias gubernamentales y servicios públicos		Gobierno (nacional, provincial, municipal), servicios públicos como la policía, bomberos, etc.		
	Organizaciones privadas		Fundaciones, beneficencia, organizaciones religiosas.		