

Manual sobre recaudación y cobranza de tributos





Manual sobre **recaudación y cobranza de tributos**

Manual sobre recaudación y cobranza de tributos

© 2016 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

© 2016 Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ)

© 2016 Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

ISBN: 978-9962-647-88-1

Versión en inglés disponible en www.ciat.org

Puede ser reproducido para fines no comerciales. Todos los demás derechos reservados.

Las opiniones expresadas en esta publicación se basan en las experiencias de los países que aportaron información y de los relatores, y no necesariamente reflejan el punto de vista de la GIZ, de la Secretaría Ejecutiva del CIAT o el BID, su Directorio Ejecutivo o los países que representan.

Agradecimientos de la Secretaría Ejecutiva del CIAT

La Secretaría Ejecutiva del CIAT desea expresar su agradecimiento a todas las personas que directa o indirectamente estuvieron involucradas en la elaboración de este Manual, especialmente a:

Nuestros patrocinadores: la GIZ de Alemania, por el apoyo financiero que facilitó el desarrollo de las actividades técnicas y logísticas vinculadas a la preparación del Manual; y al Banco Interamericano de Desarrollo, por su apoyo en la revisión y traducción al inglés de este documento.

El Servicio de Administración Tributaria de México por ser sede de las reuniones del Grupo de Trabajo sobre recaudación y cobranza, y por asumir los trabajos de edición y producción de ejemplares físicos.

A todas las administraciones tributarias de los países participantes, en particular a aquellos funcionarios que integraron el Grupo de Trabajo y a quienes trabajaron directamente sobre la información utilizada para la elaboración del Manual; así como a los expertos actuantes por su profesionalismo, empeño y dedicación, Dra. María Eugenia Torres y Dr. Carlos Rubinstein.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. F. VERDI', with a large, sweeping flourish at the end.

Márcio F. Verdi
Secretario Ejecutivo CIAT

Contenido

| | |
|--|-----------|
| Abreviaturas | 9 |
| Glosario | 11 |
| Introducción | 13 |
| Metodología de trabajo | 14 |
| I. SECCIÓN RECAUDACIÓN | 18 |
| 1. Introducción a la Recaudación | 18 |
| 2. Registro de Contribuyentes y Usuarios | 33 |
| 3. Recepción de declaraciones y pagos | 35 |
| 3.1 Parametrización de versiones y formularios | 34 |
| 3.2 Declaración pre-elaborada | 36 |
| 3.3 Verificación de declaraciones e informes | 36 |
| 3.4 Recepción de pagos | 37 |
| 3.5 Modalidades de pagos | 39 |
| 3.6 Administración de convenios con entidades bancarias o entidades colectoras | 42 |
| 3.6.1 Contrato con la red bancaria o entidades colectoras | 42 |
| 3.6.2 Otros servicios de las entidades recaudadoras | 43 |
| 3.7 Otros colaboradores de la función recaudatoria | 43 |
| 3.8 Control a entidades recaudadoras | 45 |
| 3.9 Sanciones aplicables a las entidades recaudadoras | 45 |
| 4. Sistema de Cuenta Corriente | 45 |
| 4.1 Parametrización de la cuenta corriente | 46 |
| 4.2 Ventajas de una cuenta corriente | 48 |
| 4.3 Previsiones | 48 |
| 4.3.1 Calidad e integridad de la información | 48 |
| 4.3.2 Estrategias de implantación de una cuenta corriente | 49 |
| 5. Contabilidad de Ingresos Tributarios | 53 |
| 6. Devolución o restitución de créditos fiscales | 55 |
| 7. Control de cumplimiento | 60 |
| 7.1 Inconsistencias en declaraciones | 63 |
| 7.2 Omisión de declaraciones | 63 |
| 7.3 Morosidad en el pago | 65 |
| 7.4 Inconsistencias frente a información de terceros | 66 |
| 7.5 Otros programas de control del cumplimiento | 66 |
| 7.6 Emisión de paz y salvo o de certificación negativa de incumplimientos | 69 |
| 7.7 Competencias para corregir el incumplimiento | 73 |
| II. SECCIÓN COBRANZA | 76 |
| 1. Introducción a la cobranza de tributos | 76 |
| 2. Cobranza administrativa o prejudicial | 77 |
| 3. Cobranza coactiva o ejecutiva | 94 |
| 3.1 Administración de la Cartera | 96 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 3.2 | Identificación de la deuda con estado judicial o en ejecución | 99 |
| 3.3 | Instrumentación de la deuda en ejecución o judicial: Título Ejecutivo | 99 |
| 3.4 | Asignación de la deuda | 101 |
| 3.5 | Tratamiento de la deuda en estado de ejecución o judicial | 101 |
| 3.5.1 | Solicitud de embargos | 101 |
| 3.5.2 | Aumento de la percepción del riesgo | 105 |
| 3.5.3 | Publicaciones en la página Web de la AT | 105 |
| 3.5.4 | Cobranza Electrónica | 107 |
| 3.5.5 | Regularización de la deuda | 108 |
| 3.5.6 | Establecimiento de montos mínimos | 110 |
| 3.5.7 | Incobrabilidad de las deudas | 111 |
| 4. | El proceso de ejecución o apremio | 112 |
| 4.1 | Demanda e intimación | 112 |
| 4.2 | Excepción y prueba | 113 |
| 4.3 | Sentencia y ejecución | 115 |
| 4.4 | Remate de bienes | 115 |
| 4.5 | Inhibición general de bienes | 119 |
| 5. | Control de los Mandatarios o Agentes Ejecutores | 119 |
| 5.1 | Manual del Ejecutor o Manual de Procedimiento | 119 |
| 5.2 | Auditorías internas y externas | 120 |
| 5.3 | Caducidades y otras impericias | 120 |
| 6. | Otras cuestiones a considerar | 121 |
| 6.1 | Intimación Prejudicial | 121 |
| 6.2 | Jurisprudencia | 121 |
| 6.3 | Capacitación del Personal | 125 |
| 6.4 | Procedimientos disciplinarios | 127 |
| 7. | Circuitos de cobranza: experiencias de países | 128 |
| 8. | La cooperación tributaria internacional en el ámbito de la cobranza coactiva | 133 |
| 8.1 | Aspectos previos a observar al momento de decidir formular una solicitud de asistencia | 134 |
| 8.2 | Principales aspectos del procedimiento sobre asistencia en cobranza coactiva internacional | 135 |
| 8.3 | Medidas para recabar información útil para aplicar este procedimiento | 139 |
| 8.4 | Confidencialidad | 140 |
| 8.5 | Derechos y salvaguardas | 140 |
| 8.6 | Litigios e impugnaciones | 141 |
| 8.7 | Facilidades de pago: fraccionamiento y aplazamiento | 141 |
| 8.8 | Medidas cautelares | 141 |
| 8.9 | Datos estadísticas sobre el funcionamiento de esta práctica | 143 |
| 8.10 | Experiencias de países de Iberoamérica | 145 |
| 9. | ANEXO DE CONTRIBUCIONES | 149 |

Abreviaturas

| | |
|----------|---|
| AT | Administración Tributaria o Administraciones Tributarias |
| BID | Banco Interamericano de Desarrollo |
| BPS | Banco de Previsión Social |
| CAN | Comunidad Andina |
| CEE | Comunidad Económica Europea |
| CFDI | Comprobantes Fiscales Digitales por Internet |
| CFF | Código Fiscal de la Federación (México) |
| CIAMMCC | Comisión Interministerial para Asistencia Mutua en Cobranza de Créditos |
| CIAT | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias |
| CND | Certificación Negativa de Débitos (Brasil) |
| CPF | Número de Identificación Tributaria (Brasil) |
| CPPT | Código de Procedimiento y Proceso Tributario |
| CUIL | Código Único de Identificación Legal |
| CUIT | Código Único de Identificación Tributaria |
| CUT | Cuenta Única Tributaria |
| CVA | Certificado de Vigencia Anual |
| DEH | Dirección Electrónica Habilitada (España) |
| DNI | Documento Nacional de Identidad |
| DSGCT | Dirección de Servicios de Gestión de Créditos Fiscales |
| DWH | Data Warehouse |
| EM | Estados Miembros |
| EsSalud | Seguridad Social de Salud |
| FONAVI | Fondo Nacional de Vivienda |
| FONCOMUN | Fondo de Compensación Municipal |
| GIZ | Agencia Alemana de Cooperación |
| GPS | Sistema de Posicionamiento Global |
| IGV | Impuesto General sobre las Ventas (Perú) |
| IRPF | Impuesto a la Renta de las Personas Físicas |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado |
| MEF | Ministerio de Economía y Finanzas |
| MORSA | Sistema de Riesgo Aplicado a Devoluciones (México) |
| N/A | No aplica |
| NIF | Número de Identificación Fiscal |
| NIT | Número de Identificación Tributario |
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| OEA | Organización de Estados Americanos |
| ONP | Oficina de Normalización Previsional |
| ONU | Organización de las Naciones Unidas |
| PARA | Participación en Renta de Aduanas |
| PGD | Programa Generador de Declaración |
| PIN | Número de Identificación Personal |

| Ref. | Referencia |
|--------|---|
| RFC | Registro Federal de Contribuyentes (México) |
| RIA | Resolución de Fraccionamiento Aprobatoria |
| RRHH | Recursos Humanos |
| RSIRAT | Sistema de Recaudación |
| RUT | Registro Único Tributario |
| SDDM | Sinceramiento de la Deuda Municipal |
| SIGIDE | Sistema de Gestión Integrada de Deudores Estratégicos |
| SIGVEC | Sistema de Subastas Electrónicas |
| TGR | Tesorería General de la Republica |
| TI | Tecnología de la Información |
| TIM | Tasa de Interés Moratorio |

GLOSARIO

| | |
|-----------------------------------|--|
| Acciones de vigilancia | Aquellas referidas al control o comprobación del cumplimiento de las obligaciones. |
| ATM | Máquina conectada informáticamente con un banco que permite efectuar al cliente ciertas operaciones bancarias mediante una tarjeta o libreta magnéticas que tienen asignada una clave personal. Conocidos como cajeros automáticos. |
| Autocenso | Acción de registrar de oficio a los contribuyentes |
| Clausura | Cierre de un establecimiento por parte de la autoridad tributaria. |
| Certificación Negativa de Débitos | Certificación expedida en Brasil como constancia de la no existencia de deudas. |
| Código QR | Códigos de barras bidimensionales, que fueron desarrollados por la compañía japonesa Denso Wave, en 1994, que pueden contener hasta 4.200 caracteres alfanuméricos, y que permiten ser leídos, no es legible para el ojo humano, debe ser leído por un dispositivo que contenga un lector especial. Al descargar la información se puede acceder a sitios de interés o a información específica. |
| Complementaria | Declaración que adiciona información a una anterior presentada, quedando la obligación determinada por la sumatoria de las dos declaraciones. |
| Controles extensivos | Aquellos que se realizan sobre un grupo de contribuyentes que han sido seleccionados mediante cruces informáticos y a los cuales se les aplica un procedimiento uniforme y generalizado, normalmente asistido por mecanismos informáticos. |
| Declaración Rectificativa | Declaración que corrige una anterior presentada y la reemplaza en todas sus partes. |
| Desmaterialización de títulos | Los títulos desmaterializados son aquellos valores que carecen de un documento físico que los soporte. En su reemplazo existe un registro contable, conocido como documento informático, que generalmente se administra a través de los depósitos centralizados de valores. |
| Determinación provisional | Aquella que realiza la AT y que tiene el carácter de no ser definitiva hasta tanto se surta un proceso que permita al contribuyente refutar, corregir o presentar su propia determinación. |
| Detracción | Es un mecanismo para asegurar el pago de tributos y que funciona como un “ahorro” que detrae el comprador de un bien o servicio a su proveedor, para luego depositarlo en una cuenta a nombre del vendedor o prestador del servicio, el cual a su vez podrá utilizarlo para el pago de impuestos. |
| Georreferenciación | Ubicación espacial de un domicilio en una localización geográfica única, definida en un sistema de coordenadas específicas. |
| Libros Electrónicos | Detalle de libros contables entregados en formato electrónico. |
| Malla | Conjunto de algoritmos de comprobación de datos usado para detectar y marcar para un tratamiento especial las declaraciones que presentan comportamientos atípicos. |
| Normalización de declaraciones | Verificación y modificación de los campos que presentan error en el diligenciamiento de acuerdo a las reglas definidas. Las declaraciones así tratadas se denominan declaraciones normalizadas o paralelas. |
| Pago de lo no debido | Corresponde a pagos hechos cuando no existía una obligación. |
| Pago en exceso | Corresponde a pagos en los que el importe excede el valor de la obligación. |
| Parametrización | Reglas de acción aplicadas al llenado de formularios para presentación de declaraciones. |
| Paz y Salvo | Certificado expedido por autoridad competente que da cuenta de encontrarse al día en el cumplimiento de las obligaciones a cargo del interesado. |

| | |
|-------------------------------------|---|
| Percepción | Sistema concebido para garantizar el pago de impuestos, el cual es aplicado por agentes de percepción a universos de contribuyentes afectos al Impuesto sobre las Ventas como un pago adicional al valor de la venta, para que con posterioridad el sujeto pueda deducir, compensar o si es el caso, solicitar la devolución de los montos percibidos |
| Plan nacional de cuentas del Estado | Catálogo de cuentas, descripción y su dinámica, conocido también como plan único de cuentas el cual busca la uniformidad en el registro de las operaciones económicas realizadas por los entes del Estado con el fin de permitir la transparencia de la información contable y por consiguiente, su claridad, confiabilidad y comparabilidad. |
| Plataforma APP | Aplicación informática diseñada para ser ejecutada en teléfonos inteligentes, tabletas y otros dispositivos móviles. |
| Prescripción | Es el modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley. Aplica en el marco de la facultad que tiene la administración tributaria para el cobro y liquidación de los impuestos. |
| Referencia Catastral | Código de identificación de bienes inmuebles. |
| Registro de contribuyentes | Base de datos en la que se lleva el Censo de Contribuyentes, también denominado Catastro de Contribuyentes. |
| Retención | Sistema concebido para garantizar el pago del impuesto. Esta acción es aplicada por agentes de retención definidos por el fisco, quienes retienen parte del impuesto a cargo a los proveedores en las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios, para que con posterioridad el proveedor pueda deducir, compensar o si es el caso solicitar la devolución de los montos retenidos. |
| Vector de obligaciones | Conjunto de obligaciones a cargo de los sujetos fiscales. |

Introducción

Desde su fundación en el año 1967, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha desplegado esfuerzos significativos para promover un clima de cooperación entre administraciones tributarias que permita optimizar las políticas tributarias e incrementar sus niveles de eficiencia y eficacia en los principales procesos que hacen a la gestión de los tributos: servicio al contribuyente, recaudación, investigación, fiscalización y cobranza.

En los últimos años, en los referidos ámbitos de actuación se han logrado avances notables derivados de reformas estructurales, normativas y procedimentales, que han involucrado nuevas tecnologías y fuentes de información. No obstante, ante la heterogeneidad existente entre los países de la región, dicha evolución no ha sido armónica, reflejándose ello en trabajos comparados sobre administración tributaria ¹.

Los procesos de “recaudación” y “cobranza” son sumamente relevantes e influyen significativamente en el éxito de otros procesos de la administración tributaria. A pesar de ello, la cobranza –administrativa y coactiva– particularmente no ha recibido en los últimos años la atención que merece en la agenda tributaria internacional.

De acuerdo al criterio adoptado para el presente Manual, el proceso de recaudación es aquel que permite a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias formales y materiales de manera voluntaria, mientras que el proceso de cobranza es aquel a través del cual se llevan a cabo reclamos o medidas coactivas para lograr el pago de los tributos.

En estas áreas, el CIAT ha venido desplegando algunos esfuerzos para difundir buenas prácticas y promover intercambios de experiencias entre administraciones tributarias. Entre ellos, se han considerado temas relacionados en diversos eventos institucionales, particularmente en la Conferencia Técnica llevada a cabo en el año 2011 en Lisboa, se organizaron foros especializados con el apoyo de administraciones tributarias, organismos

internacionales y agencias de cooperación, y se difundieron trabajos.

Si se consideran los resultados de la encuesta cursada a las administraciones tributarias de Iberoamérica en el marco de la elaboración del presente Manual y de la reunión del Grupo de Trabajo sobre Recaudación y Cobranza mantenida en el mes de junio de 2015 en la sede del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México, es posible aseverar que existe la necesidad de seguir avanzando en la ejecución de acciones efectivas para difundir buenas prácticas, mantener una red de apoyo en estas materias e incrementar los niveles de cooperación para fortalecer estos procesos.

Los principales objetivos del Manual consisten en ser una guía de referencia en la materia y dar a conocer buenas prácticas basadas en experiencias de administraciones tributarias de países de Iberoamérica. Asimismo, el Manual transmite algunas consecuencias de no observar las referidas buenas prácticas, brinda líneas generales sobre la estructura y elementos que componen los procesos que contempla, sirve de base para proponer reformas normativas, da a conocer diferentes formas de encarar estos procesos y sus respectivos subprocesos, y constituye una herramienta útil para propósitos académicos.

A pesar de que el Manual trata los procesos de recaudación y cobranza con suficiente grado de detalle, constituye apenas un primer esfuerzo o bien un “punto de partida”. La complejidad y extensión de los temas tratados podrían ser objeto de trabajos específicos. Por esta razón, se ha considerado oportuno mantener una red de expertos sobre estas materias, que permita intercambiar experiencias y en el futuro generar gradualmente documentos y herramientas útiles para las administraciones tributarias.

El Manual está integrado por dos grandes capítulos, uno relativo al procedimiento de Recaudación y otro relativo al procedimiento de Cobranza, incorporando cada uno de estos capítulos un anexo con información relativa a las experiencias de los países de Iberoamérica que han contribuido con el desarrollo del Manual.

¹ Por ejemplo, *el Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010. 2012*, BID, CIAT y CAPTAC-DR.

Metodología de trabajo

Con el apoyo de dos colaboradores con amplia experiencia en administración tributaria, en particular expertos en los procesos de recaudación y cobranza, y en coordinación con la Secretaría Ejecutiva del CIAT; en el año 2014, se elaboró un bosquejo de Manual que contemplaba los principales aspectos a considerar en el ámbito de estos procesos.

Con el ánimo de lograr que dicho bosquejo sea útil a nivel regional, la Secretaría Ejecutiva del CIAT consideró oportuno involucrar a las Administraciones Tributarias (AT) de sus países miembros de Iberoamérica, para que brinden información sobre sus respectivos contextos y prácticas en el ámbito de los procesos de recaudación y cobranza. Asimismo, se solicitaron opiniones sobre la estructura y contenido del bosquejo. En el mes de diciembre de 2014, se envió un cuestionario a dichas AT, cuyas respuestas obran anexas al presente Manual.

Las respuestas obtenidas fueron sistematizadas y procesadas para ser consideradas como base de las discusiones mantenidas en el marco del Grupo de Trabajo sobre Recaudación y Cobranza llevado a cabo en el mes de junio de 2015, con el auspicio de la GIZ de Alemania, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México y el CIAT. El propósito de esta reunión fue conformar una red en ambas materias – recaudación y cobranza-, discutir los contenidos del Manual y definir buenas prácticas a incorporar o bien experiencias en general.

Como resultado, se han identificado una serie de experiencias que los países presentes en el Grupo de Trabajo han proporcionado a la Secretaría Ejecutiva del CIAT y que fueron incorporadas al Manual por parte de los expertos.

En el mes de septiembre de 2015, la Secretaría Ejecutiva del CIAT envió a las AT de los países de Iberoamérica la segunda versión del Manual. Los comentarios recibidos en respuesta a dicho envío han sido de utilidad para llegar a la presente versión.

Una vez finalizado el Manual, el BID coordinó y financió las respectivas tareas de traducción al idioma inglés, y el Servicio de Administración Tributaria de México asumió la edición y producción de ejemplares físicos.

A continuación, se detallan las AT que han contribuido con las diferentes etapas que hicieron al desarrollo del presente Manual:

| Administraciones tributarias que brindaron información para elaborar el Manual | |
|--|------------|
| Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP | Argentina |
| Servicio de Impuestos Nacionales – SIN | Bolivia |
| Secretaría de Ingresos Federales de Brasil – SRF | Brasil |
| Servicio de Impuestos Internos – SII | Chile |
| Dirección General de Tributación – DGT | Costa Rica |
| Servicio de Rentas Internas – SRI | Ecuador |
| Agencia Estatal de Administración Tributaria – AEAT | España |
| Dirección Ejecutiva de Ingresos – DEI | Honduras |
| Servicio de Administración Tributaria – SAT | México |
| Dirección General de Ingresos – DGI | Nicaragua |
| Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT | Perú |
| Autoridad Tributaria y Aduanera – ATA | Portugal |
| Dirección General Impositiva – DGI | Uruguay |

Integrantes del Grupo de Trabajo llevado a cabo en México

| Nombre | Posición | Institución |
|---------------------------|--|-------------------|
| Isaac G. Arias E. | Director de Cooperación y Tributación Internacional | CIAT |
| Carlos Rubinstein | Experto en Cobranza | N/A |
| María Eugenia Torres | Experta en Recaudación | N/A |
| Jörg Wisner | Director del Proyecto CIAT-GIZ | GIZ de Alemania |
| Isabel C. Padilla T. | Profesional III | SIN de Bolivia |
| João P. Ramos F. | Coordinador General de Recaudación y Cobranza | SRF Brasil |
| Flor M. Rodríguez G. | Directora de Recaudación | DGT de Costa Rica |
| Mauricio J. Lara G. | Jefe Nacional Del Departamento de Cobro | SRI de Ecuador |
| María Isabel Baz V. | Jefa de equipo Nacional de Recaudación | AEAT de España |
| María Isabel Maradiaga G. | Coordinador Recaudación y Cobranzas | DEI de Honduras |
| José A. Sánchez F. | Jefe del Departamento de Recaudación | DGI de Nicaragua |
| Rosalía C. Muñoz L. | Gerente de Cobranza | SUNAT de Perú |
| Ana Mandeiro | Inspectora Tributaria – Nivel 1 | AT de Portugal |
| Raquel del Hierro | Encargada de Sección Formalización de Planes de la División Recaudación y Controles Extensivos | DGI de Uruguay |
| Ricardo Ibarra Pérez | Administrador Central de Proyectos y Vinculación Institucional | SAT México |
| Benjamin Sandoval B. | Administrador de Cobro Coactivo 1 | SAT México |
| Obed J. Luján C. | Administrador de Apoyo Jurídico de Recaudación | SAT México |
| Rafael Guzmán M. | Administrador de Planeación y Estrategias de Cobro 1 | SAT México |
| Luis E. Marín B. | Administrador Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento | SAT México |
| Marco A. Estrada | Administrador de Cuenta Tributaria y Contabilidad de Ingresos | SAT México |
| Sergio Velázquez | Administrador de Cuenta Tributaria y Contabilidad de Ingresos | SAT México |
| Salomón Elnekavé K. | Administrador de Programas Operativos con Entidades Federativas | SAT México |
| Roberto Gómez R. | Subadministrador de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento | SAT México |

Coordinador general

| Nombre | Posición |
|-------------------|--|
| Isaac G. Arias E. | Director de Cooperación y Tributación Internacional del CIAT |

Relatores

| Nombre | Posición |
|----------------------|------------------------|
| Carlos Rubinstein | Experto en Cobranza |
| María Eugenia Torres | Experta en Recaudación |

Colaboradores

| Nombre | Posición |
|----------------|---|
| Mónica Alonso | Gerente de Cooperación Internacional del CIAT |
| Jessica Ausier | Asistente Técnico de Cooperación del CIAT |

I. SECCIÓN RECAUDACIÓN

I. SECCIÓN RECAUDACIÓN

1. Introducción a la Recaudación

El proceso de recaudación tradicionalmente contempla varios subprocesos:

- El registro de contribuyentes y de sus obligaciones.
- La recepción y verificación de documentos necesarios para que los contribuyentes cumplan dichas obligaciones.
- El procesamiento de cuenta corriente.
- La devolución o reintegro de los créditos fiscales.
- La contabilidad de los ingresos.
- Con mayor frecuencia en los años recientes, el control básico de las obligaciones.

Lógicamente, los referidos subprocesos y la forma en que estos se ejecutan presentan diferencias entre las AT de los países del mundo. Por esta misma razón, sería complicado definir para todos los casos una única buena práctica que asegure el éxito de un determinado sub-proceso. Ello dependerá del marco legal y el contexto en el que se desenvuelve una AT, como así también de la calidad y cantidad de recursos que administra (RRHH, tecnología, etc.).

Aun cuando no todos los subprocesos mencionados hacen parte del quehacer de las áreas de recaudación de las AT de los países que integran el CIAT, estos se detallarán a lo largo del presente Manual de forma indicativa y genérica como “subprocesos funcionales del proceso de Recaudación”. En algunos países, este nombre o título contempla la recaudación y el cobro, mientras que en otros puede adoptar nombres diversos. Por ejemplo, en España se denomina “Gestión”.

2. Registro de Contribuyentes y Usuarios

Por medio del “registro de contribuyentes y usuarios” se ejecuta la función que se encarga de mantener la información de los contribuyentes inscritos ante la AT. Este registro contiene adicionalmente el “vector de obligaciones”, siendo este el nombre con el que se conoce el conjunto de las obligaciones a las que está sujeto el contribuyente.

Aunque las autoridades tributarias usualmente tienden a concentrarse en el control de contribuyentes inscritos -que son aquellos ya conocidos por estar registrados en el sistema de la AT- también llevan a cabo esfuerzos para incluir sujetos que han omitido voluntariamente o involuntariamente su inscripción en el registro de contribuyentes.

El proceso de registro regula las condiciones y requisitos que el contribuyente debe seguir para estar formalmente empadronado ante la AT. Las AT usualmente regulan los plazos en que se debe cumplir esta obligación y de ma-

nera general definen los formularios que el contribuyente debe llenar para registrarse. Estos formularios se diseñan a partir de las informaciones que cada AT considera necesaria para la correcta identificación, clasificación y ubicación de los contribuyentes. Los datos solicitados por medio de dichos formularios deben ser aquellos que serán efectivamente utilizados en sus procesos por la AT y cuyo acceso sea posible de acuerdo a la legislación tributaria, civil, comercial u otra. A título de ejemplo, estos datos pueden ser los siguientes: nombre, número de identificación, domicilio, tipo de contribuyente o de sociedad, datos del registro mercantil, actividad económica, establecimientos de comercio, montos estimados de ventas, impuestos y obligaciones a las que está afecto -vector de obligaciones-.

Algunas AT, como es el caso de México, adicionan al Registro datos sobre el status del contribuyente en función de su actualización. Por ejemplo: si ha sido localizado o no, si está activo, si fue suspendido o cancelado, etc.,

lo que resulta de gran utilidad para los usuarios internos del Registro de Contribuyentes, y ejemplifica la utilidad del Registro para efectos de Control.

El registro de un contribuyente distingue tres momentos claves:

- a. la apertura,
- b. la actualización,
- c. el cierre.

A continuación, se detallan estas tres fases y otros aspectos relevantes a considerar en relación con el registro de contribuyentes.

► Apertura o creación del registro

La apertura acontece cuando por primera vez el obligado se registra ante la AT.

A este respecto y de manera enunciativa, el nuevo Modelo de Código Tributario del CIAT en su Artículo 25 define los obligados Tributarios de la siguiente manera:

“Artículo 25. Obligados tributarios.

Son obligados tributarios los siguientes:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados.
- c) Los agentes de retención y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- d) Los agentes de percepción.
- e) Los obligados a repercutir.
- f) Los sucesores.
- g) Los terceros responsables.
- h) Los sujetos a los que les resulten de aplicación exenciones o beneficios tributarios.
- i) Los que deban cumplir con obligaciones formales, incluyendo los obligados conforme a las regulaciones sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal”

Téngase en cuenta que sobre un mismo sujeto pueden recaer diferentes responsabilidades. Por esta razón, el diseño del Registro deberá considerar, según la legislación específica, las diferentes responsabilidades como parte del vector fiscal de un mismo contribuyente u obligado.

En la mayoría de los países, el trámite de inscripción puede ser llevado a cabo personalmente por el contribuyente o por su representante legal. Por su parte, la AT puede prestar asistencia en el llenado del formulario, confirmando directamente con el contribuyente la infor-

mación proporcionada. Esta información será ingresada al sistema de registro, dejando la firma de un formulario por parte del contribuyente como constancia de su veracidad.

En algunos países, la inscripción tiene dos fases. La primera es el pre-registro, que se lleva a cabo con la transmisión de un formulario de preinscripción. La segunda es el registro propiamente dicho, por medio del cual el contribuyente se presenta ante la AT para completar el trámite. Entre una fase y otra, la AT convalida la información entregada por el contribuyente. Incluso, en algunos casos, esta convalidación incluye una visita comprobatoria de funcionarios de la AT al domicilio informado en el formulario, bien por métodos aleatorios o por análisis de riesgo.

La tendencia actual consiste en permitir que el trámite se complete por Internet, para luego realizar validaciones y controles que permitan mitigar el riesgo de registros fraudulentos o inexactos.

En España, antes de la incorporación al censo de los datos comunicados, se compara la información presentada con las bases de datos disponibles, y se definen las incoherencias detectadas mediante un listado de codificación de errores asociado a un sistema que se encarga de emitir, en su caso, los requerimientos de información que sean necesarios.

Para las personas jurídicas a las cuales se les ha impuesto la obligación de registrarse ante otros entes gubernamentales o privados, es necesario que las AT coordinen con los referidos entes para recibir preferentemente en línea -o por medios electrónicos- la información registrada. De esta manera, se reduce el riesgo de registros incompletos o duplicados, permitiendo que el mismo se lleve a cabo de manera confiable e inequívoca. Ello implica necesariamente contar con un único número de identificación tributaria.

Resulta una práctica novedosa la que llevan a cabo algunas AT -España y Perú-, que permiten la inscripción de oficio -altas en el registro- de sujetos que no habiéndose

inscrito en el Registro, fueren detectados realizando actividades generadoras de obligaciones tributarias; bien sea por procesos de verificación directa o por información entregada por terceros. En este caso, la legislación que ampare la inscripción debe contemplar la comunicación al sujeto y la posibilidad de entregar pruebas que desvirtúen la procedencia del registro realizado de oficio por la AT.

En España, este procedimiento se denomina “Autocenso”, y permite una actualización dinámica del Registro de Contribuyentes. Esta buena práctica se recoge en el siguiente extracto:

Sistema de Autocenso – España

En primer lugar es necesario clarificar y distinguir algunos conceptos:

El “Documento Nacional de Identidad” (D.N.I.), es la tarjeta identificativa que han de tener todos los ciudadanos españoles y que proporciona el Ministerio del Interior (D.G. de La Policía). El NIF o “Número de Identificación Fiscal”, para el caso de las personas físicas es el D.N.I. seguido de una letra y para las personas jurídicas es un número generado exclusivamente por la AT, ya que éstas no disponen de otro documento de Identidad.

Clarificado lo anterior, existen varias alternativas para el “Autocenso”:

- 1º Cuando las siguientes entidades comunican D.N.I. de personas físicas que no se encuentran registradas en el Censo, éstas se dan automáticamente de alta con un NIF: Entidades financieras (Bancos), Instituto Nacional de Estadística, Otras Administraciones Regionales (Comunidades Autónomas) y Fedatarios Públicos.
- 2º También se aplica el sistema de “Autocenso” dando de alta en el censo a personas físicas que acceden a la web con un “Certificado Digital” reconocido. Por ejemplo, acceden a la “Sede Electrónica” de la Agencia con su “D.N.I. Electrónico”. Si estas personas no estaban dadas de alta, se les asigna automáticamente en tiempo real un nº de identificación fiscal.
- 3º Los consulados españoles en el extranjero están autorizados a asignar NIF de personas físicas y también a personas jurídicas. En ese caso, los consulados deben comunicar a la AEAT y en ese momento se da de alta en el “Censo a la Persona” con el NIF asignado por el Consulado español.
- 4º Fedatarios Públicos: Están autorizados a asignar NIF de personas jurídicas. Deben comunicarlo a la AEAT para darles de alta en el Censo.
- 5º Cuando se recibe el dato de una persona física procedente de cualquier entidad pagadora de rentas, que está obligada a transmitir periódicamente la relación de rentas pagadas, si esta no está dada de alta, se genera el alta automáticamente, asignándole un NIF asociado a su D.N.I..

► Formularios para inscripción en el registro

Algunas administraciones han llevado a la categoría de “declaración jurada” el documento mediante el cual el contribuyente entrega información para su registro. Consecuentemente, en el caso planteado, también tienen este carácter las declaraciones que se presentan para rectificar datos del registro o para su actualización. El propósito de utilizar “declaración jurada” y de regular los plazos y condiciones en que esta debe ser presentada ante la AT, consiste en evitar que el contribuyente alegue su propio desconocimiento si es que entregó información errada, ya que los datos se entienden juramentados. Adicionalmente, este enfoque facilita a la AT la imposición de sanciones ante incumplimientos formales.

Existen casos donde es aconsejable diseñar un formulario simplificado. Por ejemplo, para grupos de contribuyentes que cumplan ciertas condiciones que den cuenta de su fácil control o bajo riesgo, como es el caso de contribuyentes de menor porte, aquellos que no pertenecen a un régimen especial, aquellos que declaran un domicilio fiscal que coincide con el de gestión administrativa ², entre otros.

En cuanto a los datos que debe contener el Registro, cada AT define el compendio de estos en consonancia con la legislación y particularidades de cada país, correspondiendo generalmente a datos de:

- Identificación, domicilio y clasificación del obligado.
- Identificación de las obligaciones a las que está afecto (vector fiscal).
- Identificación de sedes administrativas y comerciales del obligado.
- Identificación de terceros relacionados con el obligado.

Seguidamente, se exponen algunos de los datos informados que resultan diferentes a los que habitualmente utilizan las AT:

Para personas físicas:

- Fecha de nacimiento.
- Código de profesión u oficio.
- Condición de domiciliado en el país o no.

Para todos los contribuyentes:

- Código de georreferenciación del domicilio.
- Sistema de emisión de comprobantes de pago.
- Sistema de contabilidad.
- Origen de capital.

Perú viene implementando con ayuda de un software de georreferenciación la ubicación espacial de los domicilios de sus contribuyentes, con el objetivo de mejorar la eficiencia de los procesos de gestión que requieren trabajo de campo y optimizar el costo de las notificaciones. A continuación, se destacan los principales aspectos de esta experiencia.

² En algunos países miembros del CIAT, como regla general, este requisito es obligatorio para todos los contribuyentes.

Georreferenciación del domicilio de los contribuyentes – Perú

La georreferencia es la ubicación espacial de un domicilio en una localización geográfica única y definida en un sistema de coordenadas específicas. Consiste en la estandarización, validación y visualización de direcciones, para lograr, en el marco de los procesos de servicio y control de cumplimiento, una correcta localización de los domicilios y la ubicación exacta de los contribuyentes y usuarios de comercio exterior.

La localización geográfica virtual permitirá conocer con exactitud la ubicación geográfica de un predio

donde se encuentra el domicilio fiscal o establecimiento anexo. Su implementación es posible utilizando tecnología moderna como la explotada por google u otros determinadores geográficos genéricos.

La información es útil para las áreas de control: acciones realizadas por fedatarios, operativos de campo (Aduanas y TI), cobranza de campo y auditorías, entre otros que requieran notificar actos administrativos, ubicar al contribuyente, etc.

Permite programar los casos por concentración o rutas de visitas, generando eficiencia en el proceso.

El alcance del proyecto es a nivel nacional y se prevé en su implementación alcanzar los siguientes resultados:

- Actualización del domicilio fiscal y establecimientos anexos de 9.67 millones de contribuyentes inscritos.
- Información para ubicación y recuperación de deuda (11,949 millones de deuda en cobranza coactiva).
- Programar acciones de control a contribuyentes que actualmente figuran como no habidos.
- Optimizar el gasto de la notificación anual, que es de un aproximado de 24 millones de soles.

El trabajo operativo se inició en el año 2013 a través de la Intendencia de Lima, mediante el cual se relevó con GPS la información relativa a la ubicación de los domicilios fiscales de los contribuyentes de su directorio.

Posteriormente, dicha aplicación permitió programar la ruta idónea de visitas. Principalmente utilizada por el área de cobranza, en virtud de la cantidad de casos que se le programan. Inicialmente se programaban 6 casos diarios. Actualmente se programan en promedio 15 casos diarios por interventor. Si este registro no se da desde la inscripción del domicilio en el RUC o bien desde cualquier actualización de domicilio en el RUC, es necesario afrontar un proceso adicional de verificación posterior al registro del domicilio.

► Asignación de número de Identificación y claves de acceso

El proceso de apertura de un registro comprende la asignación de un número de identificación, a través del cual el contribuyente u obligado será conocido ante la AT durante todo su ciclo de vida.

Regularmente emana de una norma de rango legal la obligación por parte de determinados sujetos de inscribirse ante la administración tributaria. Adicionalmente, en algunas legislaciones se detallan con suficiente precisión los casos de quienes no tienen obligación de hacerlo –Ej.: Perú-. Ello permite ofrecer certeza sobre esta obligación, especialmente cuando existen sanciones por incumplir la obligación de inscribirse en el registro.

El número asignado para las personas físicas o naturales por la mayoría de AT coincide con el número de identificación o cédula. Ello facilita la obtención y el procesamiento de información de terceros –cruces de información- y la verificación de la autenticidad de los datos del contribuyente con la autoridad electoral o bien con el registro de las personas físicas o naturales.

Para el caso de extranjeros que deban cumplir con obligaciones tributarias, las AT otorgan un número especial que permite distinguirlos de las Personas Naturales locales. Es deseable que se pueda establecer el mismo número que le haya asignado la Autoridad de Migración y Extranjería, y mantener el número especial sólo para aquellos casos en que el extranjero, en calidad de obligado tributario, representante legal o apoderado, no esté sujeto a obtener dicho número.

Es muy importante que una persona o sociedad tenga un único número de identificación tributaria desde que nace hasta que se liquide o muera. Este número no debería cambiar bajo ninguna circunstancia. En algunos países, el número cambia cuando cambia la naturaleza societaria, lo que resulta inconveniente para la AT, que debe ingresar el nuevo registro como si se tratara de un nuevo contribuyente, obligando a realizar diferentes asociaciones a nivel de sistemas para no perder la integridad de estos registros.

El número asignado para las personas jurídicas, sea que lo asigne la AT o una entidad ante la cual deban inscri-

birse o que tenga autorización para asignarlo, debe ser conformado con parámetros que de igual forma lo hagan universal con respecto a su uso entre los entes con obligaciones de control sobre las sociedades.

En la mayoría de las AT, los números de identificación tienen un número verificador compuesto de uno, dos y hasta tres dígitos numéricos o como en el caso de España para las personas físicas que el dígito verificador es una letra. Este mecanismo resulta eficiente para evitar errores y garantizar la integridad de los datos del contribuyente.

La apertura del registro, en aquellas AT que utilizan de manera más intensiva la tecnología, también comprende el proceso de asignación de un certificado electrónico o de claves de acceso para la presentación electrónica, consulta e intercambios de información vía internet. Las modalidades pueden ser:

- Sistemas de firma electrónica avanzada, incluyendo los basados en certificado electrónico reconocido, admitidos por las “Administraciones Públicas”.
- Otros sistemas de firma electrónica, como la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario; la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos.
- La asignación de un PIN o de un Token.

En el procedimiento de registro también se considera la posibilidad de que el contribuyente autorice el acceso de otros Usuarios bajo diferentes perfiles, por ejemplo: el de Trámites o el de Consultas. En este caso, el contribuyente actúa ante el sistema como un Usuario Administrador que puede registrar al usuario autorizado, asignarle una contraseña y darlo de baja.

Esta asignación de accesos cuenta con una logística asociada donde lo esencial es mantener un estándar de seguridad y simplificar los trámites ante la AT. Un ejemplo de ello es el de la AT de Argentina, donde existen cuatro niveles de seguridad definidos en el Anexo II a la Resolución General 3713. De acuerdo a esta experiencia, se requiere un nivel mínimo de seguridad de acuerdo al servicio de acceso de que se trate. La asignación del nivel

de seguridad depende de la forma en que se gestione la obtención de la clave fiscal: Niveles 1 y 2 mediante trámite electrónico; Niveles 3 y 4 mediante trámite presencial en las dependencias AFIP.

► Actualización o mantenimiento del Registro

El proceso de registro también debe regular la forma y plazos en que se deben actualizar los datos suministrados. La calidad del registro de contribuyentes está dada por la “oportunidad” o el momento en que los datos del registro se actualizan, siendo estos datos, entre otros, los siguientes:

- domicilio del contribuyente;
- representante legal o terceros que cumplen obligaciones en nombre del contribuyente;
- nuevas obligaciones del contribuyente;
- bajas en las obligaciones del contribuyente;
- cambios en la actividad económica;
- cambios societarios;
- fusiones y escisiones;
- cambios de régimen, o ingreso al registro de responsables del impuesto sobre las ventas cuando éstos están obligados a partir de un monto de ingresos por ventas.

Usualmente, las normas de los países establecen que el contribuyente y su representante legal tienen la obligación de actualizar los datos cuando dichas actualizaciones se produzcan. Ello sin perjuicio de la capacidad que tenga la AT para actualizarlos de oficio o proponer actualizaciones al contribuyente - a partir de información que logre recabar a través de sus poderes de verificación y fiscalización - o bien de su capacidad de imponer dichos cambios al contribuyente.

Las AT deben poner a disposición de los contribuyentes mecanismos ágiles y efectivos que permitan la actualización de su situación. Como se comentó anteriormente, estos mecanismos pueden implementarse a través de Internet o en las respectivas oficinas de atención al público. Es recomendable por razones de facilitación y costos el uso de Internet, principalmente en aquellos países donde su uso es generalizado.

Resulta importante hacer de la actualización del registro una función activa, en la que el contribuyente tenga certeza de que sus movimientos y cambios de estado están siendo observados y monitoreados por la AT. A estos efectos, la legislación debe contemplar facultades para que la AT pueda modificar datos del registro bajo determinadas condiciones, a partir de información de terceros o de la que logre establecer mediante verificaciones directas. Renunciar a esta tarea resulta contraproducente en el mediano plazo, siendo cada vez es más frecuente la detección de registros falsos con intención de simular operaciones inexistentes y la identificación de contribuyentes por parte de la AT.

Un ejemplo de actualizaciones de oficio lo ofrece Argentina, donde la AT tiene facultades para actualizar de oficio en los siguientes casos:

- Actualización de estados de domicilio -ante la imposibilidad de notificar a un contribuyente en el domicilio fiscal declarado-.
- Alta / Baja de impuestos por derogación, falta de pago, falta de presentación de declaraciones juradas.
- Alta y baja en regímenes de información.
- Cancelación de CUIT ³.
- Generación de CUILs en el caso de personas físicas con CUIL ⁴ que presentan declaración jurada de impuesto sobre los bienes personales o impuesto a las ganancias con impuesto determinado.

Resulta importante definir un procedimiento interno de carácter obligatorio que motive a los funcionarios de diferentes áreas a identificar cambios en el registro de los contribuyentes durante sus tareas de rutina - auditorías, requerimientos o verificaciones- y a su vez a informar dichos cambios al área de registro. Otra herramienta que resulta eficiente consiste en definir procedimientos internos para que las devoluciones del correo físico se registren automáticamente y constituyan un factor de riesgo asociado al registro de los contribuyentes. Algunas administraciones tienen establecido que más de dos devoluciones de correo implican un cambio de status del contribuyente a la categoría de “no ubicado”.

³ El CUIT es el Código Único de Identificación Tributaria.

⁴ El CUIL es el Código Único de Identificación Legal.

Adicionalmente, puede resultar muy útil establecer un procedimiento de actualización de datos como un paso inicial en cualquier solicitud formal que presente el contribuyente a la AT por Internet.

Las administraciones deben establecer periódicamente mediciones de la calidad del registro. En la actualidad, existen herramientas que permiten evaluar la calidad de direcciones, teléfonos, cédulas, y emprender planes de depuración que pueden considerar cruces de información, e incluso llegar a contemplar el re-empadronamiento de grupos de contribuyentes en las condiciones especiales que determinen las respectivas normas.

► Domicilio del contribuyente u obligado

Por constituir el domicilio del contribuyente un dato relevante para efectos de la eficacia de las acciones de las AT, se incluye un acápite especial sobre el tratamiento y actualización del domicilio en materia fiscal.

El Modelo de Código Tributario del CIAT se ocupa de definir el domicilio fiscal en los artículos 49, 50 y 51.

Artículo 49. Domicilio de las personas físicas.

1. El domicilio en el país de las personas físicas será:

- a) El lugar de su residencia.
- b) El lugar donde desarrolle sus habituales actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla.
- c) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo.
- d) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio

2. No obstante, para todos los supuestos de ejercicio de actividades económicas, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio el lugar donde se ejerza la gestión administrativa y dirección de negocios

Artículo 50. Domicilio de las personas jurídicas.

El domicilio en el país de las personas jurídicas y unidades económicas sin personalidad jurídica es:

- a) El de su domicilio social.
- b) El lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva
- c) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en caso de no conocerse dicha dirección o administración
- d) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo
- e) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

Artículo 51. Personas domiciliadas en el extranjero

El domicilio en el país de las personas domiciliadas en el extranjero es:

- a) Si tienen lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el país, los que establecen los artículos 49 y 50 de este código.
- b) En los demás casos, tendrán el domicilio de su representante legal.
- c) A falta de representante domiciliado en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

La normativa tributaria establece la obligación al contribuyente de comunicar a la AT el domicilio fiscal, así como las variaciones que se puedan producir en el mismo.

Con carácter general, el domicilio fiscal que el contribuyente debería informar es el de su residencia fiscal. Este mismo es el que se utiliza en el marco del “Sistema Fiscal” aplicable para definir la oficina tributaria de adscripción del contribuyente, el lugar donde se llevarán a cabo las notificaciones y el lugar “declarado y vinculante” para el obligado tributario a efectos de llevar a cabo otros procedimientos administrativos y de control.

Domicilio Fiscal - España

En España El artículo 48 de la Ley General Tributaria, además de definir el domicilio fiscal y sus efectos tributarios, establece la obligación de incluir algunos otros datos de relevancia:

- Además del domicilio fiscal, las normas tributarias exigen a los sujetos que desarrollen actividades económicas declarar los siguientes datos adicionales de localización: el lugar donde tengan efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en territorio español, cuando éste sea distinto del domicilio fiscal, para las personas físicas empresarios y profesionales residentes.
- El domicilio social, si existe y es distinto del fiscal, para personas jurídicas o entidades residentes en territorio español.

Se deberá consignar la referencia catastral asignada a los distintos domicilios, el número de teléfono, y, en su caso, la dirección del correo electrónico y el nombre de dominio o dirección en Internet, mediante el cual se desarrolle, parcial o totalmente sus actividades.

Los modelos de declaración censal se podrán utilizar para comunicar, en su caso, un domicilio preferente a efectos de notificaciones en España, así como el destinatario de la notificación, en caso que sea diferente al titular.

Para trámites específicos, el contribuyente o la AT puede establecer Domicilios complementarios o especiales, tal es el caso de la DGI de Uruguay que exige la constitución de un domicilio especial para los Convenios de pago bajo ciertas circunstancias.

Domicilio especial – Uruguay

La DGI de Uruguay consagra la Fijación de un domicilio especial que puede ser diferente al Domicilio Constituido que figura en el Registro de Contribuyentes, al momento de la firma del Convenio de Facilidades de pago.

Cuando se procede a la firma de un Convenio de Facilidades de pago, se requiere la constitución de un domicilio. En esa instancia se permite que se establezca a esos efectos un domicilio distinto al que figura en el Registro.

Esto es aplicable en especial cuando quien se responsabiliza de la deuda convenida es un responsable solidario y no el propio contribuyente.

En el caso que sea necesario el inicio de algún tipo de acción por el no pago de dicho convenio, todas las notificaciones relacionadas son enviadas a dicho domicilio.

De este modo, es importante tener el dato actualizado del domicilio fijado, para el envío de las notificaciones correspondientes.

► Domicilio fiscal electrónico

En materia de notificaciones al contribuyente, uno de los principales problemas que enfrentan las administraciones es la imposibilidad de localizar válidamente al contribuyente para darle a conocer sus actuaciones.

Por esta razón, algunas administraciones - como las de España, Portugal, Brasil, Ecuador y Honduras - han creado el mecanismo de domicilio fiscal electrónico o Caja Postal Electrónica - como se le denomina en Portugal-, siendo este el mecanismo de notificación al que alude también el Modelo del Código Tributario del CIAT en su artículo 82.

A continuación, se presenta un extracto de la aplicación y utilidad de este mecanismo en Portugal.

Caixa Fiscal Electrónica – Portugal

Fundamento legal: Art.º 19 Ley General Tributaria.

Ámbito de aplicación: notificaciones que efectúe la AT en sus actuaciones y procedimientos, así como citaciones que efectúe en proceso de ejecución.

Adhesión obligatoria: sujetos pasivos del Impuesto de Renta de Personas Jurídicas con sede o dirección efectiva en Portugal y establecimientos permanentes de sociedades no residentes en Portugal. También considera sujetos pasivos del régimen normal de IVA.

La Caja Postal Electrónica es un servicio que permite recibir correo en formato digital con valor legal, no es lo mismo que un email de Hotmail o Gmail. La notificación electrónica es una notificación generada en formato digital (PDF) y enviada por transmisión electrónica de datos para la Caja Postal Electrónica del contribuyente. Cuando el documento llega a la Caja Postal Electrónica se emite un aviso por email o por SMS al contribuyente. Las notificaciones se consideran efectuadas cuando el contribuyente accede a su caja. No obstante, transcurridos 25 días desde su envío sin haber accedido el contribuyente a las mismas, éstas se entienden notificadas.

► Cierre o Cancelación del Registro

El cierre o cancelación del registro puede ser temporal o definitivo. Usualmente, en el caso de personas físicas o naturales, el registro sólo se cancela a partir de la inscripción del trámite de sucesión tras la muerte del contribuyente. En los demás casos, el registro no se cancela y solo se registra el cese temporal o definitivo de las obligaciones. Sin embargo, en algunas AT se hace una cancelación definitiva del registro de personas físicas, con la posibilidad de reinscripción. Este último es el caso de Costa Rica.

Para las personas jurídicas, el registro se cancela cuando la sociedad deja de existir, bien por su liquidación o por otras causales de cancelación con sustento jurídico como absorción, fusión o quiebra, e incluso por orden judicial de autoridad competente.

Las AT suelen establecer un trámite de verificación del cumplimiento de obligaciones previo a la cancelación del registro. Luego, con la cancelación cesan las responsabilidades del contribuyente. El dejar activo un registro y no realizar

este trámite oportunamente tiene serias consecuencias, ya que al no cesar las obligaciones de presentar y pagar impuestos, se generan “incumplimientos” irreales que producen un desgaste innecesario para la AT y el contribuyente.

El manejo adecuado de este procedimiento debe contemplar una fecha de cese de actividades y una fecha de cancelación del registro, de manera que con la fecha del cese de actividades informado por el contribuyente, se suspendan las responsabilidades, y se cierren definitivamente cuando la AT haya concluido las verificaciones. Es necesario que la AT tenga la potestad de cancelar o dar de baja un registro bajo condiciones que se reglamenten.

En los casos en que esté autorizado el contribuyente a inactivar su Registro sin previas verificaciones, la normatividad debe ser clara en establecer que esta operación no significa que se inhibe la facultad de fiscalización y determinación de la deuda tributaria por la AT por los períodos no prescritos.

Una buena práctica consiste en establecer comunicación directa con las oficinas de registro público para conocer el momento en que se inscribe la disolución de una sociedad y con el registro de personas físicas o del censo electoral cuando da de baja un contribuyente.

En general, las AT pueden establecer cierres de oficio siempre que la norma así lo disponga y que la información con base en la cual se realice el procedimiento proceda de una fuente verificable e idónea.

► Bloqueo e Inactivación del Registro

Este procedimiento existe en varias administraciones y emana de la necesidad de control del cumplimiento de obligaciones. Puede definirse como una medida cautelar por medio de la cual la AT restringe la operación de un contribuyente cuando éste se enmarque en alguno o algunos de los presupuestos de incumplimiento –obligaciones pendientes de regularizar, mora en más de determinada cantidad de periodos consecutivos de renta, omiso en más de un determinado número de periodos de ventas, no presentación de información requerida por la AT, domicilio errado o inexistente medido por comunicaciones devueltas por el correo o constatado mediante visita-.

Cuando un registro es bloqueado, el contribuyente no podrá realizar ciertos trámites; tales como, solicitar autorización de facturación o tramitar solicitudes de devolución y/o compensación, importar o exportar. Por ejemplo, en Colombia y algunos otros países pueden no ser aceptados los impuestos descontables, los costos y deducciones en las cuales figure como proveedor o prestador de servicios de solicitantes de devolución. Es importante mencionar que el bloqueo de registro no exime al contribuyente o responsable del cumplimiento de sus deberes formales y sustanciales para con la AT.

Vale la pena resaltar que en España el bloqueo se extiende a entes externos a la AT. Veamos como opera:

Revocación del NIF – España

En España esta medida se conoce como “revocación del número de identificación fiscal”, dejándolo sin efecto cuando se constatan los siguientes hechos: inexistencia de la actividad u objeto social declarado, no desarrollo de la actividad en el domicilio declarado, no aportación del documento NIF definitivo, contribuyente declarado fallido, no localizado o con baja provisional del registro territorial de sociedades. La revocación es publicada en el boletín del Estado, previa audiencia del interesado.

Efectos internos: baja automática en el Registro Fiscal de Operadores intracomunitarios y en el registro de exportadores, no expedición de certificados tributarios para contratar con el Estado y para obtener ayudas o subvenciones, bloqueo de servicios tributarios.

Efectos externos: anotación en el registro público para impedir nuevas inscripciones, bloqueo en el registro mercantil y bloqueo de cuentas bancarias.

En Portugal existe la figura de la “cancelación” y la “suspensión” del NIT bajo ciertas condiciones.

Cancelación y suspensión del NIT – Portugal

La Cancelación es efectuada por el Director General de la AT cuando existen múltiples inscripciones en el registro para personas jurídicas o físicas o por Decisión Judicial.

La suspensión se fundamenta en la información de los Servicios de Inspección Tributaria, cuando se determine la existencia de fraude fiscal y sea necesario evitar la continuidad de la actividad criminal.

Cuando un representante renuncia a la representación fiscal, la notificación de esta situación es obligatoria. Si el representante no lleva a cabo tal notificación, la AT suspende el NIT hasta que se nombre un nuevo representante.

Efectos:

- Ante la suspensión el titular del NIT no puede pedir reembolsos o beneficios.
- En caso de cancelación. La tarjeta del contribuyente debe ser devuelta a la AT.
- Efectos externos: en caso de cancelación el contribuyente pierde definitivamente el derecho al uso del NIT.

Este tipo de medidas ha resultado útil para fomentar el cumplimiento, pero también ha sido fuertemente rebatida por los contribuyentes, llegando a ser declarada inconstitucional en algunos países –ej.: Guatemala⁵–.

Una medida similar es la inactivación del registro perteneciente a aquellos contribuyentes que han cesado en el cumplimiento de obligaciones de presentación de declaraciones. En este caso, la inactivación del registro puede tener

⁵ Se declaró inconstitucional el párrafo 10 del artículo 49 de la Ley Anti-Evasión 2 Decreto 4-2012, que facultaba a la SAT para cerrar de manera provisional los negocios y bloquear el NIT que durante un año no presente declaraciones o no presente movimientos. Dicha norma se consideró violatoria de la libertad de comercio.

consecuencias parecidas a las del bloqueo, pero se basa exclusivamente en la no presentación de declaraciones. Este mecanismo obliga a que el contribuyente que requiere la reactivación actualice sus datos en el momento en que presentan dicho requerimiento ante la AT. Esta práctica puede incluso proteger al propio contribuyente, al cual la AT le inactiva el registro, ya que se han detectado casos en que los números de inscripción inactivos son utilizados fraudulentamente.

En el siguiente extracto se reseña la buena práctica de la DGI de Uruguay para la depuración de registros inactivos, con la cual se obtiene una optimización en la utilización de los recursos al momento de realizar gestiones masivas y planificar operativos:

Depuración masiva de registros inactivos – Uruguay

La AT Uruguay, ante la necesidad de depurar el registro de contribuyentes para disminuir la alta proporción de contribuyentes inactivos sobre el total de contribuyentes, implementó un proceso de depuración masiva.

Todos los años es ejecutado un proceso informático donde se controla la actividad del contribuyente y se le asigna la marca “Cese de Oficio”, la cual actúa como una Cancelación de actividades a todos los efectos.

Dicho proceso selecciona, en función de parámetros de actividad definidos por la administración, a los

contribuyentes inactivos. Las razones que dan origen a dicha selección son: no tener información en los últimos años de declaraciones, pagos, solicitudes de constancias de impresión de documentación, no haber solicitado CVA ⁶, etc..

El cese de oficio permite depurar el registro de aquellos inscriptos, para los cuales se cumplen determinadas condiciones, con la finalidad de que no distorsionen la información que surge de los cruces de información que como base de sus gestiones realiza la AT.

⁶ El CVA es un certificado otorgado por la AT Uruguay (DGI), a los efectos de acreditar que el contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El mismo tiene vigencia anual y es obligatorio para importar, exportar, contratar con el Estado y realizar diversas operaciones comerciales.

Otras AT han optado por bloquear el uso de claves para acceso al portal web a los contribuyentes con status de no ubicados o que no han presentado declaraciones por un tiempo determinado, con el único fin de tomar contacto personal con el contribuyente.

Bloque de claves de acceso al portal de la AT – México

En el caso de México, normatividad reciente estableció la revocación de certificados de sello digital (que se utilizan para facturar) y bloqueo de RFC, que implica restringir el medio que utilicen para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI). Estas situaciones se dan cuando las autoridades fiscales:

- | | |
|---|--|
| <p>a) Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.</p> | <p>ser localizado, éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.</p> |
| <p>b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.</p> | <p>d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.”</p> |
| <p>c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede</p> | |

Al respecto, se recomienda que este tipo de medidas se utilice moderadamente y que la regulación se haga en función de la prevención del fraude fiscal, evitando afectar a contribuyentes con simples incumplimientos para los que la AT puede aplicar otro tipo de medidas. Asimismo, se recomienda que la AT comunique a través de su página web los casos suspendidos y ofrezca mecanismos ágiles para que una vez se subsanen los incumplimientos, se reactive el Registro.

► Fuentes de información para actualizar el Registro

Como es común en la legislación tributaria, el encargado de mantener actualizado sus datos ante la Autoridad Tributaria es el mismo contribuyente, a quien se le debe formalmente indicar los eventos y situaciones que tiene obligación de informar. Sin embargo, las AT deben establecer procedimientos que le garanticen obtener información, como, por ejemplo, de nuevas empresas, o del ingreso de las personas naturales al mercado laboral. La AT puede requerir información a las Instituciones que en virtud de la legislación comercial tienen la obligación de registrar nuevas empresas, o a las instituciones que controlan el Régimen de Seguridad Social de las personas físicas. A partir de este tipo de información resulta posible mantener programas de control de omisos no inscritos con lo cual la sensación de riesgo estará siempre latente para quien opera y recibe ingresos con implicaciones tributarias y no hace parte del registro.

De igual forma, para la actualización de actividades, domicilio del contribuyente y datos de ubicación, resulta de gran provecho contar con información que pueda intercambiarse con los proveedores de tarjetas de crédito, telefonía móvil, correos, registro de vehículos y otros servicios de consumo entre los contribuyentes de ingreso medios y altos,

y el intercambio con directorios comerciales, directorios profesiones, Internet, periódicos.

► Trámites especiales del registro

Las AT usualmente dedican grupos especializados de funcionarios para la atención de trámites que presentan un alto grado de complejidad y análisis.

Por ejemplo, en algunos países, las AT mantienen registros especiales como el de “autorizados a cumplir obligaciones por cuenta de los contribuyentes”. Los “autorizados” son aquellos que pueden llevar a cabo en nombre del contribuyente una serie de trámites, como, por ejemplo, la presentación de declaraciones y solicitudes; siempre que el contribuyente opte por utilizar estos servicios. Por lo tanto, este registro es auxiliar al registro tributario y permite controlar de manera específica este tipo de sujetos.

Otro caso sería el de las “absorciones y fusiones” de empresas o bien el de sus reorganizaciones en general. La cancelación del registro a las empresas absorbidas y el traslado de los saldos deudores o a favor de éstos hacia la empresa absorbente son objeto de revisión, decisión y ajuste y deben quedar documentados.

Cabe mencionar el ejemplo del cambio de número de identificación tributario, ya sea por error o porque éste cambió como consecuencia de una modificación en el status del contribuyente – ej.: de extranjero a residente, o de menor de edad a mayor de edad-.

► Otros trámites anexos al registro

Además de los trámites ya mencionados, es posible que bajo la órbita del registro de contribuyentes se realicen otros trámites que implican atención de contribuyentes, tales como:

- El registro de libros de contabilidad, cuando la legislación asigna esta responsabilidad en cabeza de la AT.
- También se encuentran en esta categoría otros tipos de registros o registros especiales que la ley contempla, asociados a operaciones de comercio exterior, a la operación de facturación o a otras obligaciones controladas por algunas AT. Por ejemplo, los registros

de exportadores, de usuarios de comercio exterior, de Imprentas autorizadas, de máquinas registradoras, de proveedores de facturación electrónica, de inmuebles y de vehículos.

- Autorización de Facturas. Cuando el procedimiento contempla que la AT autorice rangos de numeración de facturas, esta tarea puede también estar asignada a la unidad de registro de contribuyentes.
- Registros de responsabilidades en materia de aduanas –ej.: depósitos habilitados, intermediarios aduanales, comercializadoras internacionales, operadores económicos, exportadores entre otros-.

► Normatividad y régimen sancionatorio por incumplimientos

El procedimiento de registro, actualización y cancelación debe estar regulado y consecuentemente debe establecer un régimen sancionatorio a su incumplimiento. Bien se dice que obligación sin sanción, no es obligación.

A continuación, se clasifican las sanciones de acuerdo al comportamiento del contribuyente en lo que respecta al proceso de registro:

- Sanciones asociadas a la no inscripción cuando se desarrollan actividades que dan lugar al registro y cumplimiento de obligaciones de declarar y pagar. Estas sanciones suelen ser pecuniarias, tomando como base el tiempo de retraso en la inscripción, o bien dar lugar al cierre temporario del establecimiento comercial (Clausura).
- Sanciones asociadas a la no actualización de datos en el tiempo pre-establecido. Por ejemplo, estas pueden establecerse como un monto por día de retraso sin exceder de un monto límite.
- Sanciones por información errada. Estas sanciones tienen el objetivo de sancionar los errores. En ciertos países, ante reincidencia en la comisión de errores, la AT podría bloquear un determinado Registro. Dentro de este grupo se sancionan, se ha notado que las AT penan con mayor severidad las omisiones o errores cometidos por contribuyentes con el fin de beneficiarse de un régimen especial de imposición de tributos –Ej.: Regímenes Simplificados del Impuesto de Renta o del Impuesto al Valor Agregado-.
- Otras sanciones aplicables pueden estar relacionadas

a la obligación de informar el número de identificación tributaria, en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.

- Por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la AT. Por ejemplo, un caso sería el no atender requerimientos de control censal.
- Las sanciones por fraude procesal. Estas sanciones pertenecen a la órbita del derecho penal, pero cada vez con mayor frecuencia las administraciones detectan registros fraudulentos de empresas inexistentes que se convierten en instrumento de fraude con la emisión de facturas simulando operaciones que dan derecho a beneficios tributarios para terceros. Es deseable que las normas penales tengan tipificado el delito de fraude fiscal que aplica en estos casos y en otros aún más sofisticados que son utilizados para defraudar al estado y eludir el pago de impuestos.

► Medidas para garantizar la integridad y calidad de los registros

Complementando lo que indica sobre este aspecto el “Manual de Administración Tributaria” del CIAT/IBFD ⁷, las medidas que pueden garantizar la integridad y calidad de las inscripciones de contribuyentes son:

- Obligaciones legales claras para que los contribuyentes se inscriban por iniciativa propia.
- Procedimientos sencillos y fácilmente accesibles para la actualización de los datos del Registro.
- Enlaces apropiados a otras bases de datos externas pertinentes.
- Controles aleatorios y directos en el domicilio de los contribuyentes.
- Programas periódicos de medición de calidad de la información del Registro.
- Aplicación de sanciones.
- Depuración e inactivación periódica de los contribuyentes registrados.

3. Recepción de declaraciones y pagos

La principal razón de ser del proceso de recaudación radica en garantizar las condiciones y los instrumentos necesarios para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus principales obligaciones para con el fisco. Por lo tanto, el preparar los mecanismos de recepción de declaraciones y pagos es parte esencial de su responsabilidad.

En las últimas décadas, ha cambiado la forma en que se lleva a cabo esta tarea. Gradualmente, se ha dejado de usar el papel y la presentación de anexos físicos para dar lugar a la presentación y pago electrónico de impuestos. Para ello, ha sido necesario que la AT celebre convenios con entidades bancarias o cobradoras, y que implemente desarrollos informáticos que faciliten la presentación de declaraciones y pagos vía Internet.

Por citar algunos de los avances, se podría hacer referencia a:

- Instrumentos que permiten la lectura del código de barras o QR –Ej.: Guatemala implementó el código QR para la comprobación del pago electrónico del impuesto de vehículos-.
- Otros mecanismos versátiles como la declaración pre-elaborada por la AT, que es enviada al contribuyente para que la ratifique o rectifique. Para este último desarrollo, es necesario que la AT cuente con información suficiente y de alta calidad.
- La plataforma APP que desarrolló la AT Brasileña para poner a disposición diferentes servicios a los usuarios de dispositivos electrónicos, entre ellos la presentación de declaraciones juradas.

⁷ Disponible en el portal del CIAT www.ciat.org. Ruta: Productos y Servicios/Publicaciones/Manuales/Manual de Administración Tributaria CIAT/IBFD.

Plataformas móviles APP – Brasil

Ante la necesidad de implementar nuevos mecanismos para facilitar el cumplimiento de obligaciones y la amplia utilización de “tablets” y “smartphones”, la AT desarrolló aplicativos que puedan ser utilizados de manera cómoda en dispositivos móviles.

Las plataformas utilizadas son: sistema Android e IOS.

Esos aplicativos ofrecen los siguientes servicios asociados al Impuesto de Renta de las Personas Físicas:

- Consultar la situación del CPF –número de identificación tributaria- en las bases catastrales de la AT.
- Obtener información sobre restitución de declaraciones de impuesto de renta.
- Simular el cálculo del impuesto de renta.
- Consultar preguntas frecuentes sobre el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Responder “test” sobre la legislación del IRPF.
- Verificar la situación de débitos relacionados con IRPF y generar el documento de pago.
- Diligenciar y entregar la declaración de IRPF original de los ejercicios 2013 y 2014 y 2015.
- Preparar el borrador de la declaración de IRPF de 2016.
- Evaluar el aplicativo.

Además de los aplicativos relativos al IRPF, la AT proporcionó aplicativos para personas jurídicas, importadores y viajeros.

En la actualidad, la medición de la facilitación del pago de impuestos que elabora el Banco Mundial, a través del índice denominado “Doing Bussines⁸”, otorga un mayor puntaje a aquellos países cuyas AT reciben por Internet un mayor porcentaje de declaraciones y pagos.

Las ventajas de un sistema electrónico de declaración y pago son cada día más notorias y crecen en la medida que logran masificarse. Entre estas ventajas se pueden citar las siguientes:

- Reducción de costos para la AT y para el contribuyente.
- Acercamiento del contribuyente a la AT mediante programas de ayuda sencillos.
- Mayor confiabilidad de la información.
- Reducción de errores en los datos.
- Menor tiempo para disponibilizar la información a usuarios internos para procesos de fiscalización y cobro.

Las modalidades del sistema varían entre los países. Pueden encontrarse diferencias en el proceso de recepción

de declaraciones y pagos a través de las plataformas de los bancos y/o en los propios desarrollos de la AT para gestionar el proceso de recepción de declaraciones y pagos. Cualquiera que sea el método, la declaración por Internet ha sido generalizada en muchas administraciones, no así el pago, que en algunos países aún sigue siendo tramitado ante entidades bancarias mediante el uso de documentos elaborados a través del sistema o documentos pre-impresos, existiendo todavía casos en que las AT reciben pagos operando como si fuera una entidad recaudadora.

Toda la logística de operación del sistema de recepción de declaraciones y pagos está soportada funcionalmente en las áreas de recaudación y técnicamente en las áreas de tecnología o Informática. Este debe ser un trabajo invisible, pero eficiente. Cada año, los contribuyentes deben estar confiados y seguros de que no existirá ningún inconveniente para cumplir con sus obligaciones de declarar y pagar. Los momentos críticos, como cambios de formularios originados en reformas legales o procesos de modernización, deben estar respaldados en procesos

⁸ El índice “Doing Bussines” mide la forma en la cual las regulaciones gubernamentales fomentan la actividad empresarial o la restringen, entre los aspectos que se evalúan se encuentra la facilitación en el pago de impuestos.

planificados que garanticen pruebas previas a su entrada en vigor.

Esta logística inicia con el proceso de definición de formularios, su parametrización para su ingreso o llenado, el desarrollo de programas de ayuda para su diligenciamiento y la expedición de claves para los nuevos responsables, si los hubiere.

Es importante que el programa elaborado a estos efectos sea gratuito, amigable y que ofrezca ayuda a los contribuyentes durante la preparación de sus declaraciones.

3.1 Parametrización de versiones y formularios

La parametrización de formularios en sus diferentes versiones constituye una tarea conjunta o compartida entre las áreas de recaudación y tecnología, que se lleva a cabo de manera previa a las fechas en que estos oficialmente se hacen de obligatorio uso para los contribuyentes.

Al llevar a cabo las tareas de parametrización, algunas administraciones se plantean el diseño de anexos para determinados renglones del formulario. Estos anexos pueden ser cargados en archivos planos o digitados cuando el volumen así lo permita. Dicha innovación facilita el control mediante programas de cruces, contrastando la información presentada por el contribuyente con aquella presentada por terceros.

La parametrización también se puede utilizar como instrumento de control cuando es el sistema el que calcula ciertos campos a partir de la información ingresada por el contribuyente. En este cálculo pueden validarse condiciones específicas y aplicar topes –de acuerdo a los límites legales– a determinados campos.

La adopción de formularios electrónicos facilita la personalización de los formularios para diversas categorías de contribuyentes. Por ejemplo, el formulario de declaración de renta para las personas jurídicas puede ser diferente si se trata de un contribuyente del sector financiero, agropecuario o de comercio.

Las declaraciones pueden ser de tipo impositivo o informativo. De acuerdo a algunas legislaciones, la obligación

de informar que se le otorga a los terceros se asimila a declaraciones, que establecen plazos para su entrega y formatos específicos de resumen. Esta medida facilita el control de la obligación de informar para este universo de obligados.

Las administraciones han encontrado en este proceso un aliado en el control del cumplimiento, dejando poco espacio para que el contribuyente ingrese información que no cuente con sustento o que exceda los límites permitidos. De esta manera, es posible ejecutar controles previamente al ingreso de la información, lo que se traduce en una mayor eficiencia en el uso de los recursos, al disminuir significativamente las verificaciones post declaración.

La legislación debe contemplar la posibilidad de normalizar las declaraciones para evitar que el contribuyente incluya información que exceda los parámetros establecidos. En algunos países, esta declaración es denominada “declaración paralela” o “declaración normalizada”. Así mismo, es ésta la declaración que usualmente se considera para la generación de saldos en la cuenta corriente.

Las obligaciones relativas a la presentación electrónica y la forma en que las AT implementan el respectivo sistema de presentación electrónica varían. Por ejemplo, en algunos países la presentación electrónica es obligatoria para determinados tipos de contribuyentes o para determinados formularios. En otros países, la presentación electrónica tiene carácter de voluntaria por un tiempo y luego se generaliza como obligatoria. Cualquiera que sea el método adoptado, la AT debe garantizar que el mayor número de declaraciones y en particular aquellas de mayor interés fiscal, ingresen por este sistema en el menor tiempo posible.

Las principales variables a considerar al momento de tomar una decisión sobre este aspecto tienen que ver con el grado de “alfabetización informática” existente en el país y de penetración del uso del Internet en los diferentes segmentos de contribuyentes. En este sentido, las administraciones pueden optar por establecer diferentes medios y modalidades buscando un equilibrio entre los intereses de control y la facilitación del cumplimiento voluntario, considerando a su vez el contexto en el que se desenvuelven.

3.2 Declaración pre-elaborada

La “declaración pre-elaborada” o “pre-hecha” constituye una modalidad relativamente nueva, que en varios países del mundo opera para ciertos grupos de contribuyentes. Bajo esta modalidad, el fisco genera una determinación y el contribuyente es quien rectifica o ratifica la misma para que se convierta en una declaración jurada. Para que esto sea posible, la AT debe contar con numerosas fuentes de información confiable, tanto del contribuyente como de terceros. Por lo general, las AT que han implementado esta modalidad permiten al contribuyente confirmar la determinación por medio de diferentes vías: desde su computador o desde su teléfono móvil, o accediendo a un sitio web para entregar información adicional que la AT utilizará para efectuar los ajustes que corresponda.

Otra versión de esta modalidad consiste en considerar la declaración como aceptada por el contribuyente si pasado un tiempo determinado el mismo no responde.

Como una medida intermedia, algunas administraciones ponen a disposición de los contribuyentes la información que conocen de ellos. De este modo, permiten a los contribuyentes realizar los cambios necesarios para asegurar un correcto registro, evitando así que este omita ingresos o caiga en la tentación de hacerlo.

Estos niveles de simplificación normalmente se utilizan para las personas naturales o físicas con actividad laboral en relación de dependencia – asalariados –, siendo ello posible si existe suficiente información en las bases de datos de la AT.

La SUNAT de Perú presenta una práctica novedosa, que permite configurar la declaración de algunos grupos de contribuyentes con base en la información que éstos hayan suministrado a través del mecanismo de “libros electrónicos”.

En este mismo sentido, la Secretaría da Receita Federal de Brasil (RFB) en el marco del modelo “e Social” se encuentra desarrollando el montaje de la declaración a partir de la contabilidad de la hoja de sueldos proporcionada por las empresas. Ello no implica eliminar la respectiva declaración; por el contrario, el contribuyente mantiene

la obligación de proporcionar ambas. Este desarrollo se está construyendo para el programa “e Social”, que tiene como finalidad unificar el envío de información relativa a empleados por parte del empleador, para atender a los diferentes órganos de control de datos de trabajadores. Asimismo, se extenderá a los otros módulos del Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED) para personas jurídicas.

En cuanto a las personas naturales, la declaración se genera por medio de un archivo magnético con los datos que los contribuyentes descargan del sitio web de la RFB y que son importados para la declaración. A partir de estos datos, el contribuyente puede agregar datos adicionales. Los datos de este archivo son informados por terceros –Ej.: ingresos y retenciones de impuestos de los contribuyentes, informados por las empresas, declarados en Declaración del Impuesto sobre la Renta retenido en la Fuente – DIRF-. También se están preparando otros datos para su inclusión en este archivo –Ej.: gastos médicos.

La tendencia es a que la AT practique la liquidación de aquellos impuestos que puede liquidar utilizando la información previamente ingresada por los contribuyentes. Por ejemplo, la AFIP de Argentina –que también administra la recaudación de los recursos de la Seguridad Social- aplica esta modalidad para liquidar los impuestos y gravámenes sobre la nómina de trabajadores y a la vez para hacer la distribución de los recursos a los diferentes entes de acuerdo a las disposiciones legales, a quienes permite también el acceso a información centralizada con el “Sistema de Simplificación Registral”. De esta manera, se logra simplificar y reducir la cantidad de trámites, ofreciendo servicios en línea a los trabajadores que en tiempo real, desde el primer día de su registro, pueden conocer si sus aportes están siendo realizados en forma oportuna por el empleador.

3.3 Verificación de declaraciones e informes

Los sistemas aplicados al proceso de recepción de las declaraciones e informes entregados por los contribuyentes y terceros obligados han ido incorporando procesos de verificación de la información al momento en que esta ingresa a la AT. De esta forma, es posible detectar

en una etapa temprana cualquier inconsistencia y consecuentemente generar notificaciones inmediatas a los sujetos pasivos de la obligación para que las subsanen. Dos experiencias novedosas que aplica la AT de Brasil nos muestran controles que han sido implementados con éxito y que contribuyen al correcto cumplimiento de las obligaciones de declarar y entregar información.

Multas Automáticas – Brasil

Anteriormente la determinación de multas por atraso en la entrega de la declaración se llevaba a cabo por lotes –proceso “batch”–, con un gran desfase de tiempo y altos costos de correspondencia, lo que limitaba la cantidad de contribuyentes que eran contactados.

Actualmente el “Programa Generador de Declaración-PGD” lleva a cabo la notificación de la multa por medio de un programa notificador en línea. Este mecanismo de notificación ha permitido atender todos los casos donde los contribuyentes presentan fuera de tiempo sus declaraciones.

Control de Declaraciones Rectificativas – Brasil

Se verificó que cuando los contribuyentes querían obtener una Certificación Negativa de Débitos –CND rectificaban la DCTF para llevar a cero los saldos deudores. Después de obtener la CND rectificaban nuevamente la declaración para obtener saldos deudores. También se detectó otra práctica en la que rectificaban la información al momento de ser intimados del inicio de un procedimiento fiscal. Actualmente, al recibir las declaraciones rectificativas, se aplica una “Malla” en la que son retenidas las declaraciones que cumplen con una serie de parámetros previamente definidos, tales como el porcentaje de reducción de los saldos. En el marco de este procedimiento, también se retienen todas las declaraciones rectificativas de contribuyentes que se encuentran en procedimiento fiscal.

3.4 Recepción de pagos

Si observamos las experiencias de las AT de América Latina y el Caribe, es posible percibir que la recepción de pagos electrónicos no ha avanzado al mismo ritmo que la recepción de declaraciones.

Si bien algunos países han logrado implementar de manera simultánea la declaración y el pago electrónico, todavía esta práctica no se ha generalizado. En la mayoría de los casos, la generalización de esta práctica dependerá de lo que se establezca en la respectiva norma que hace alusión a la presentación y pago.

Para muchas administraciones, el pago es una operación separada de la declaración. Bajo este enfoque, en el sistema se generan dos documentos diferentes: uno para la declaración y otro para el pago. El documento de pago se asocia a la declaración a través de un número de referencia o a través de un código de barras. En cualquiera de las modalidades, este código se digita o lee en las cajas de los bancos o en la plataforma virtual de los bancos o terceros autorizados.

En el caso particular de México y Guatemala, la legislación contempla como obligatorio el pago junto con la declaración para que ésta tenga validez. En estos casos en particular, la declaración y el pago constan en el mismo documento y este no se acepta en el sistema sin la respectiva validación del pago.

Últimamente, las AT han diversificado los medios de pago buscando la facilitación del cumplimiento. Entre los canales y medios más comunes, se pueden citar:

- Plataforma WEB de las entidades recaudadoras.
- Plataforma WEB de las AT.
- Convenio de débito a cuenta en instituciones financieras.
- Ventanilla de los bancos con documento impreso en efectivo cheque o tarjeta de crédito.
- Ventanilla de los bancos con un número de referencia en efectivo o cheque.
- Cajeros Automáticos (ATM) con un número de referencia.
- Tarjeta de crédito vía WEB con operadores de tarjeta o con los bancos.
- Por giro postal a través de las oficinas de correo.

A continuación, se mencionan casos particulares clasificados por país:

- Ecuador: transferencia directas a cuenta, solo para proceso coactivos.
- Ecuador: tarjeta de Crédito en oficinas de Cobro del SRI –Servicio POS–.
- Portugal: transferencia de cuenta a cuenta

- Perú: transferencia de cuenta a cuenta, con cargo a una cuenta predeterminada de detracciones.
- España: plataformas e-pagos del Estado.
- Panamá y Colombia: certificados para pago de impuestos.

El uso de las llamadas “plataformas e-pagos” ha sido una de las alternativas para generalizar el pago por medios electrónicos.

Si el pago es electrónico y se gestiona por medio del sitio web de la AT, el contribuyente debe entregar información financiera para completar la transacción. Si el pago se hace utilizando el sitio web de una entidad bancaria, el contribuyente debe entregar la información del pago. Si el pago se lleva a cabo por medio del sitio web de otro tercero, el contribuyente debe entregar información tanto del pago como información financiera para completar la transacción.

También existe la modalidad de pago utilizando papeles o certificados para pagos de impuestos que pueden habilitarse también para las entidades bancarias; si es que la AT está en capacidad de establecer un mecanismo de consulta y autorización directamente en ventanilla de los valores a abonar con cargo a los saldos certificados.

Un pago puede referirse a una declaración en particular o a una cuota de un arreglo de pago. Cuando se trate de deudas de vigencias que no fueron pagadas, el sistema puede también facilitar la emisión de un código de referencia que agrupe más de un impuesto y varios periodos fiscales.

3.5 Modalidades de pagos

De acuerdo a las normas tributarias, existen diferentes formas de ingresar al fisco los tributos. Las diferencias se dan en función del momento en que son pagados por el obligado y de la calidad del sujeto encargado de recibir y posteriormente entregar el pago a la AT.

Las retenciones, percepciones, detracciones, pagos anticipados son modalidades que las administraciones han determinado para garantizar el recaudo debido y en algunos casos para recibir pagos a cuenta, pagos parciales o pagos fraccionados a lo largo del periodo gravable. Las áreas de recaudación normalmente están a cargo de la reglamentación y el control de estos mecanismos de pago.

La SUNAT de Perú ha hecho un desarrollo importante de las diferentes modalidades aplicadas al Impuesto General sobre las Ventas –IGV. A continuación, se presentan las características de cada una de ellas:

PERCEPCION EN EL IGV – Perú

| | |
|--|---|
| Antecedentes, contexto y/o situación que llevó a implementar la práctica | La Percepción se aplica como un mecanismo de formalización dentro de la economía, por el hecho de comprender actividades de alto grado de evasión tributaria. Actualmente, se aplica a la venta interna de bienes gravados con el IGV señalados en el Apéndice 1 de la Ley N° 29173, a la venta de combustibles y a la importación de bienes. |
| Descripción de las características más importantes de la práctica | Se designa agentes de percepción teniendo en cuenta determinadas características. El agente de percepción, percibe además del importe de una venta o importación, un porcentaje adicional, que el cliente (sujeto del IGV) o importador debe cancelar. El agente de percepción declara y paga los montos percibidos. El cliente (sujeto del IGV) puede deducir los montos percibidos, compensar o de ser el caso solicitar devolución de las percepciones no aplicadas. |
| Principales objetivos | Garantizar el pago del IGV y fomentar el cumplimiento tributario de manera progresiva. |
| Recursos afectados de manera directa a esta práctica | Contribuyentes (agente de percepción y sujeto del IGV) |
| Áreas que tienen responsabilidad directa sobre esta práctica. | Auditoria Control de la Deuda Servicios al contribuyente |
| Detalle de los principales usuarios del servicio o herramienta | El proveedor El cliente (sujeto del IGV): venta interna de bienes gravados con el IGV señalados en el Apéndice 1 de la Ley N° 29173, a la venta de combustibles y a la importación de bienes. |
| Detalle de las herramientas relacionadas o complementarias | Formulario específico para declarar los montos percibidos (PDT- 633) |
| Datos sobre el alcance de los beneficios obtenidos | Beneficios en la recaudación del IGV: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El año 2008, se recaudó 901.2 millones de nuevos soles. <input type="checkbox"/> El año 2012, se recaudó 1,655.7 millones de soles. <input type="checkbox"/> El año 2014, se recaudó 2,122.3 millones de soles. |

DETRACCION EN EL IGV – Perú

| | |
|--|--|
| Antecedentes, contexto y/o situación que llevó a implementar la práctica | Es un mecanismo administrativo que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en una cuenta corriente a nombre del vendedor o prestador del servicio, el cual, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta del Banco de la Nación para efectuar el pago de tributos, y/o deudas tributarias. Se inició este sistema en el año 2002 y es un mecanismo que tiene el Estado para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. |
| Descripción de las características más importantes de la práctica | <ol style="list-style-type: none"> 1) Proceso Administrativo virtual 2) Proceso Ejecución en un plazo de 30 días |
| Principales objetivos | <ol style="list-style-type: none"> 1) Asegurar el pago de los tributos, mediante el ahorro en su cuenta del Banco de la Nación. 2) Control de la operaciones de venta por periodo tributario e identificación de los Proveedores y Clientes. 3) Detección de Sectores con alto incumplimiento e informalidad. 4) Formalización de los contribuyentes detectados con alto incumplimiento e informalidad. |
| Recursos afectados de manera directa a esta práctica | <ol style="list-style-type: none"> 1) Personal del área Operativa (Total 44 a nivel nacional) 2) Personal de área Normativa |
| Áreas que tienen responsabilidad directa sobre esta práctica. | <p>Áreas Operativas</p> <p>Área Normativas</p> <p>Área de Sistema (Apoyo informático)</p> <p>Banco de la Nación (BN)</p> |
| Detalle de los principales usuarios del servicio o herramienta | Área de Control de la Deuda – Fiscalización, Cobranza Coactiva, Fraccionamiento |
| Detalle de las herramientas relacionadas o complementarias | <p>Sistema RSIRAT</p> <p>Internet – buzón SOL</p> |
| Descripción de beneficios obtenidos. | <p>Se han realizado el pago de tributos con las detracciones en el año 2014 por un monto de 18 mil millones de soles y hasta junio del 2015 alrededor de 8 mil millones.</p> <p>Otro beneficio es detección de infracciones obteniendo ingresos adicionales por este concepto por 7 mil millones de soles.</p> |

RETENCIONES IGV – Perú

| | |
|--|--|
| Antecedentes, contexto y/o situación que llevó a implementar la práctica | Recaudación no representativa por concepto de IGV, evasión y/o elusión del pago de impuestos en sectores relacionados a operaciones de venta de bienes, primera venta de bienes inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción gravadas con IGV. |
| Descripción de las características más importantes de la práctica | <p>Se designa agentes de retención bajo parámetros específicos y mediante Resolución de Superintendencia.</p> <p>El agente de retención retiene parte del IGV que le corresponde pagar al proveedor, por transacciones mayores a 700.00 nuevos soles.</p> <p>El agente de retención declara y pago los montos retenidos.</p> <p>El proveedor puede deducir los montos retenidos, compensar o de ser el caso solicitar devolución.</p> |
| Principales objetivos | <p>Garantizar el pago de impuesto de IGV.</p> <p>Fomentar el cumplimiento tributario de manera progresiva.</p> |
| Recursos afectados de manera directa a esta práctica | Contribuyentes (proveedor y cliente) |
| Áreas que tienen responsabilidad directa sobre esta práctica. | <p>Auditoria</p> <p>Control de la Deuda</p> <p>Servicios al contribuyente</p> |
| Detalle de los principales usuarios del servicio o herramienta | <p>El cliente</p> <p>El Sistema es aplicable a los Proveedores en las operaciones de venta de bienes, primera venta de bienes inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción, gravadas con IGV.</p> |
| Datos sobre el alcance de los beneficios obtenidos | <p>Beneficios en la recaudación del IGV:</p> <p>El año 2002 (implementación del sistema) se recaudó 621.8 millones de nuevos soles.</p> <p>El año 2003 se recaudó 1,424.4 millones de soles.</p> <p>El año 2011 se recaudó 2,411.4 millones de soles.</p> <p>El año 2014, se recaudó 1,073.0 millones de soles.*</p> <p>*En el año 2014, se redujo la tasa de retención del 6% al 3%, por lo que se disminuye los montos de recaudación.</p> |

Los pagos anticipados o pagos a cuenta de impuestos son otra modalidad que las AT han implementado para recaudar principalmente el impuesto de Renta durante el mismo año gravable en que este se causa y antes de estar determinado definitivamente, teniendo derecho el contribuyente a descontarlo en el pago del impuesto una vez declarado.

La DGI de Nicaragua aplica esta modalidad de pagos anticipados en el ámbito del Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto específico a los Combustibles y el IVA, para los contribuyentes responsables tributarios inscritos, como por ejemplo grandes Contribuyentes. Dicha modalidad de pago anticipado constituye un mecanismo para mejorar el flujo de caja de los ingresos tributarios – artículo 37 del Código Tributario–.

3.6 Administración de convenios con entidades bancarias o entidades colectoras

El éxito de utilizar el sistema bancario o las redes colectoras como socios de la recaudación de impuestos, implica un acuerdo perfectamente detallado con deberes y obligaciones de ambas partes. La AT se obliga a proveer la información técnica, a dar publicidad sobre los plazos, a detallar las formas de cumplir las obligaciones y a coordinar las actividades de capacitación y entrenamiento de personal técnico y de cajeros de los bancos. La entidad bancaria, por su parte, se obliga a recibir las declaraciones y/o pagos, a procesar y entregar la información oportunamente y a trasladar a las cuentas del “Tesoro” los valores recaudados.

En Argentina existen prestadores que actúan por cuenta y orden de los bancos que ofrecen sistemas de pago fácil y con horario de servicio más prolongado que el horario bancario.

3.6.1 Contrato con la red bancaria o entidades colectoras

Por tratarse de una función del Estado, las administraciones deben ser cuidadosas en la reglamentación que acompañe el proceso de recaudación a través del sistema bancario o de otros entes privados.

Algunos aspectos que debe incluir la reglamentación:

- Definir la naturaleza de la función recaudadora y la delegación expresa que se hace a los bancos u entes cobradores.
- Requisitos para acceder como entidad recaudadora.
- Obligaciones de orden técnico, procedimental y de cumplimiento en la entrega de información y de los dineros recaudados, que deben asumir las entidades bancarias.
- Obligaciones a cargo de la AT.
- Forma y plazos de contraprestación.
- Formas, plazos y reportes de los dineros transferidos al “Tesoro”.
- Responsabilidad por los pagos recibidos por medios diferentes al dinero en efectivo.
- Términos del convenio, cláusulas, vigencia, causales de cancelación, tiempos mínimos para dar aviso de retiro como banco recaudador.
- Penalidades por incumplimiento de parte de la entidad recaudadora.
- Plazos de conservación de la documentación.
- Tratamiento de la información, deberes de confidencialidad (Secreto Fiscal).
- Definición de un procedimiento para presentar y resolver inconvenientes operativos (Sistema de reclamos de los bancos).

Respecto de la forma en que la AT realiza la contraprestación del servicio de recaudación a los bancos, se citan las siguientes:

- Valor fijo por documento o pago recibido, que es cuando el banco tiene la responsabilidad de transcribir la información de formularios físicos. El valor puede variar en función de la complejidad de los formularios (número de campos). Sin embargo, a medida que se ha ido migrando hacia la declaración electrónica, esta modalidad se ha reemplazado por un valor fijo por transacción realizada a través de la plataforma del banco.
- Comisión sobre los valores recaudados, estableciendo porcentajes por rangos de cantidades.

- “Float”: se calcula en base al número de días que el banco puede hacer uso de los dineros recaudados antes de transferirlos a las cuentas del “Tesoro”. El cálculo de los días de “float” puede contener un componente fijo y uno variable en función de aspectos tales como calidad de información, oportunidad de la información, número de transacciones y el valor de los recaudos.

También pueden existir esquemas combinados que mezclen varios tipos de contraprestación, como por ejemplo, fijando un valor mínimo por documento sumado a un porcentaje por el monto recaudado. O bien fijando un valor en días de “float” más un valor mínimo por transacción.

Muy particular es el caso de Nicaragua donde los bancos prestan este servicio sin coste alguno.

Cualquiera que sea el método aplicable, la AT debe sopesar la razonabilidad de este coste a medida que cambian las condiciones tecnológicas y legales, y cuidar que éste se haga explícito al realizar los cálculos del costo de la recaudación.

3.6.2 Otros servicios de las entidades recaudadoras

En algunos países, la colaboración de los bancos se extiende hacia otros servicios que son acordados entre la AT y la entidad bancaria, con el propósito de prestar un mejor servicio. Por ejemplo: ventanillas en lugares, horarios y momentos específicos; mecanismos para transmitir información relevante a los contribuyentes a través de publicidad que el banco dirige a sus clientes, oficinas de atención especial para grandes contribuyentes, entre

otros. En algunos países, los convenios con las entidades bancarias incluyen otras funciones como la inscripción en línea de embargos decretados en procesos de ejecución. Este último es el caso de, por ejemplo, España.

3.7 Otros colaboradores de la función recaudatoria

Las AT han abierto la posibilidad de permitir que terceros –diferentes al contribuyente- se vinculen al proceso de presentación de declaraciones con el objeto de hacerlo más ágil, eficaz y confiable, tanto para la AT como para los contribuyentes. Por ejemplo, Panamá ha denominado este servicio como “Sistema de Corporativos”, bajo el cual ciertos contribuyentes son autorizados mediante resolución, una vez hayan formulado la solicitud siguiendo los requisitos exigidos, entre ellos, la presentación de una fianza.

En otros países, con el objetivo de reducir las cargas fiscales indirectas de los contribuyentes y agilizar y facilitar también las tareas administrativas a realizar por la AT, se ha implementado un sistema de colaboradores de la AT, donde “intermediarios fiscales” colaboran con la AT en la gestión de los tributos. Ello facilita a los contribuyentes el conocimiento, comprensión y consecuente cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El caso de España, con su “Sistema de Colaboración Social”, constituye un buen ejemplo.

Sistema de Colaboración Social – España

Surge con la reforma de la Ley General Tributaria de 1995 como respuesta a la extensión del sistema de “autoliquidación”, que hacía necesario la prestación de ayudas a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones.

La colaboración social permite, mediante la firma de convenios de colaboración con la Agencia Tributaria, que las Administraciones Públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y las entidades privadas, colaboren en la aplicación de los tributos. Una vez suscrito el convenio de colaboración, la entidad, en el caso de asociaciones y colegios de profesionales que ejercen su actividad en el ámbito de la gestión tributaria, comunicará a la Agencia Tributaria la relación de los profesionales colegiados o asociados

La colaboración social en la gestión tributaria permite la realización de múltiples trámites y actuaciones por vía telemática en representación de terceras personas.

En la actualidad se pueden presentar telemáticamente en el marco de la colaboración social

en la aplicación de los tributos, declaraciones de diferentes impuestos, comunicaciones, recursos y determinados documentos en formato electrónico. Si el contribuyente desea más información, puede acceder a cada una de las opciones que se ofrecen en esta página: declaraciones, pago de impuestos, recursos, aportación de documentación, etiquetas y obligaciones censales.

A la vista del importante papel desempeñado por los profesionales tributarios como colaboradores sociales en la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios, la Agencia Tributaria consideró conveniente establecer un nuevo marco de relación con estos intermediarios fiscales. Para ello, el 30 de marzo de 2011 se puso en funcionamiento el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios como órgano de relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua, que redunde en última instancia en beneficio del contribuyente, favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

3.8 Control a entidades recaudadoras

Dentro de los procesos más importantes que llevan a cabo las áreas de recaudación, se encuentra el control a los convenios o contratos con las entidades que apoyan el proceso de recaudación. Dentro de este control se realiza la llamada “conciliación de la recaudación bancaria”.

Los sistemas de información que se dispongan para ejecutar este control deben contemplar la conciliación de información de tres diferentes fuentes: el banco que reporta la recaudación recibida –clasificada la recaudación por día y tipo de impuesto–, la información detallada de los pagos ingresados y la información de valores transferidos al “Tesoro”.

En ciertos países, como por ejemplo en Colombia, donde el índice “float” es variable, la AT posee un sistema de información adicional que calcula automáticamente el número de días que corresponde a cada banco recaudador en función de factores que se evalúan como oportunidad, calidad de información y montos recaudados.

Cuando el pago se hace por comisión sobre los recaudos o por número de documentos también deben contemplarse procedimientos automáticos para su cálculo y control, dejando la trazabilidad necesaria para efectos de auditorías posteriores de los entes de control interno y externo.

3.9 Sanciones aplicables a las entidades recaudadoras

La reglamentación debe considerar las sanciones que serían aplicables a las entidades recaudadoras que incumplan con el convenio y la manera en que éstas deben ser exigidas legalmente.

Las sanciones pueden considerar aspectos tales como la calidad de la información, oportunidad en la entrega de la información, oportunidad en la entrega de los fondos, y de los reportes de conciliación.

En casos de reincidencia o atendiendo a la gravedad de las faltas debe contemplarse la posibilidad de excluir al banco como entidad recaudadora o suspender temporal

o parcialmente una oficina o territorio. Adicionalmente, se hace necesario establecer los eventos bajo los cuales sus incumplimientos deben ser objeto de control por parte de la Superintendencia de Bancos u organismos de control de Entidades Bancarias. Un ejemplo de este tipo de eventos que suele presentarse es el de ofrecer comisiones a los clientes para atraer el pago de impuestos y mejorar su reciprocidad.

Las sanciones pueden incluir también la pérdida proporcional de la comisión o de los días de float. Por ejemplo, en Colombia, si un banco no alcanza los umbrales mínimos de calidad y oportunidad de la información, pierde días de contraprestación.

4. Sistema de Cuenta Corriente

Una vez registrados los contribuyentes y dispuestos los mecanismos para la recepción de declaraciones y pagos, con el propósito de verificar el cumplimiento de sus obligaciones, corresponde a la AT reflejar en un sistema sencillo el resultado de las operaciones por ellos realizadas. Este proceso de verificación incluye también aquellos mecanismos emanados de la facultad de control por parte de la AT que permitan afectar tanto los saldos deudores como los acreedores, ya sea a favor del Fisco o del contribuyente.

Este sistema de información se ha denominado sistema de “cuenta corriente tributaria” o “cuenta corriente integral”, que al igual que una cuenta corriente bancaria, refleja las transacciones de débito y crédito resultantes de la relación fisco-contribuyente. De esta manera, la cuenta corriente debe incluir todos los impuestos y conceptos generadores de movimientos expresados monetariamente para que de manera agregada e individual muestren los valores no ingresados que deben ser objeto de cobro.

Este sistema se convierte en una herramienta fundamental de la gestión de control de morosidades y permite agrupar y mostrar de manera precisa los saldos adeudados o a favor del contribuyente por cada uno de los conceptos, impuestos y periodos en que se detalla la situación del contribuyente.

La legislación tributaria de algunos países, como es el caso de Guatemala, se ha ocupado de establecer como una obligación de la AT, la de instrumentar el sistema de cuenta corriente.

Por ejemplo, el Artículo 99 del Código Tributario de Guatemala, que se refiere al “Sistema de Cuenta Corriente Tributaria”, establece lo siguiente:

La Administración Tributaria instrumentará el sistema integral de cuenta corriente tributaria, el cual comprenderá la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente o el responsable. Uno de los componentes de tal sistema estará conformado por los débitos, sus intereses resarcitorios, recargos, multas e intereses punitivos que correspondan.

El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. La cantidad que en definitiva se cobre, devuelva o acredite al contribuyente, se establecerá sumando los saldos de los diferentes impuestos, incluidos dentro del sistema de cuenta corriente. En caso de devolución, ésta se hará efectiva de oficio o a solicitud del contribuyente o responsable, dentro del plazo de sesenta días, contado a partir de la fecha de la liquidación aprobada mediante resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada. De excederse dicho plazo la Administración Tributaria deberá reconocer y pagar intereses tributarios resarcitorios, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de este código. No generarán intereses los importes a favor de los contribuyentes por concepto de créditos del Impuesto al Valor Agregado –IVA– por tratarse de tributos ya cobrados al consumidor final (Código Tributario de Guatemala).

En los países donde no existe un sistema de cuenta corriente para registrar los débitos y créditos de los contribuyentes – tales como Uruguay, Ecuador, Perú, Bolivia y México – existen otras formas alternativas de controlar la deuda tributaria a partir de información de declaraciones, pagos y actuaciones administrativas.

En Brasil no existe la cuenta corriente como tal. Sin embargo, existen 26 sistemas y a partir de ellos se han construido consultas globales de la situación del contri-

buyente y diversos reportes para los procesos de gestión tributaria.

4.1 Parametrización de la cuenta corriente

Para el diseño y parametrización de esta herramienta deberán estar definidas previamente las reglas a aplicar en relación con aspectos, tales como:

- El manejo de declaraciones rectificativas, sustitutivas o complementarias. Los términos “rectificativas” y “sustitutivas” son sinónimos que indican que una declaración, bajo ciertas reglas reemplaza en todas sus partes a la anterior, que ha sido presentada para un mismo impuesto y periodo; mientras que una declaración “adicional” o “complementaria” debe entenderse como una declaración que suma información a la anterior o anteriores presentadas para una misma obligación.
- La legislación debe prever el plazo máximo para presentar válidamente una declaración rectificativa y las condiciones para ser aceptada como tal, el parámetro general es que la declaración rectificativa presente un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor para que sea aceptada automáticamente. Si la regla no se cumple, la declaración se considera como no válida en la cuenta corriente. En algunas administraciones esta declaración pasa por un proceso de aprobación en las áreas de auditoría. Si se aprueba, ingresa a la cuenta corriente y reemplaza a la anterior presentada por el contribuyente. En otras administraciones sólo es posible modificar la declaración para disminuir el valor determinado de impuesto siguiendo un proceso administrativo a solicitud del contribuyente, el cual concluye con la emisión de una determinación oficial mediante resolución.

A continuación, se describen las principales funciones de una cuenta corriente:

- Formularios y versiones de declaraciones y pagos, con los campos necesarios que contengan los datos que generarán las transacciones de débito o crédito. La cuenta corriente generará transacciones a partir de los documentos de declaraciones, pagos y actuacio-

nes administrativas. Cada formulario se parametrizará para indicar el campo que generará cada transacción.

- Reglas para aplicar o arrastrar saldos de un periodo a otro o de un impuesto a otro. Anticipos declarados y pagados en un periodo anterior, o excedentes de saldos a favor que pueden aplicarse a la declaración del periodo siguiente.
- Fórmulas de aplicación de intereses, recargos y multas. Especialmente debe estar claro que estos conceptos aplican automáticamente sin necesidad que medie una actuación administrativa.
- Fórmula de imputación de pagos. En algunos países los pagos se hacen indicando un impuesto y la cuenta corriente los imputa a la deuda más antigua de este impuesto, contrarrestando así el efecto de la prescripción de deudas. En otros casos se respeta el impuesto y el periodo al que está hecho el pago.
- Los documentos o actuaciones administrativas que afectan los saldos también deben ser ingresados al sistema y tener sus propias reglas de aplicación.

Ejemplos:

- a. Devolución y/o compensación. Una resolución de devolución y/o compensación deberá indicar el impuesto y periodo o el documento que da lugar a la devolución, y los impuestos y periodos que se están compensando con sus montos y fecha de corte de interés.
- b. Prescripción. Una resolución de prescripción deberá indicar el impuesto y periodo de la obligación que se prescribe, sin importar aquí una fecha de corte por cuanto una vez determinada la prescripción, la suerte de la obligación principal la siguen las obligaciones accesorias, es decir que prescriben todos los conceptos de deuda que estén asociados a la obligación principal.
- c. Convenios de pago. El convenio de pago, fraccionamiento o facilidad de pago, normalmente tiene sus reglas en cuanto a número de cuotas, periodicidad cálculo de intereses de financiamiento e impuestos

a los que se puede dar arreglo de pago. Estas reglas deben también ser incorporadas para que el sistema esté en capacidad de generar y procesar el documentos con las cuotas o mensualidades que reemplazarán las obligaciones iniciales. Las reliquidaciones y modificaciones de arreglos de pago que la ley permita, también deberán poder hacerse por el sistema.

- d. Las actuaciones de fiscalización que determinen multas o liquidaciones adicionales a la liquidación realizada por el contribuyente en sus declaraciones deberán tener sus reglas de aplicación en cuenta corriente. En este caso debe definirse si operan como débitos adicionales o si reemplazan el débito inicial. Debe también definirse si afectarán la cuenta corriente con la emisión de la resolución, con su notificación o finalmente cuando han quedado en firme.
- e. Así mismo deberá la AT prever un registro de los fallos de recursos que modifiquen los saldos tanto en fase administrativa como judicial, de manera que siempre se pueda conocer el saldo real de una obligación.
- f. Las moratorias, amnistías o rebajas de intereses y multas que por disposición legal se otorguen deben ser parametrizadas para que los saldos se actualicen oportunamente. Suele pasar que estos ajustes se hacen mucho tiempo después de la ocurrencia del periodo de vigencia de las rebajas, ocasionando desavenencias por parte del contribuyente que no ve sus obligaciones saldadas habiendo pagado conforme lo dispuso la normatividad a la que se acogió.
- g. En general deberán estar parametrizadas en cuenta corriente todas las actuaciones de la AT o aún externas que determinen un valor a pagar o una disminución o alteración del mismo, exoneración o cancelación de obligación como es el caso de remisiones, daciones en pago, bajas por decisión judicial o por adjudicación de bienes, etc.

En la cuenta corriente pueden parametrizarse diferentes tipos de cuentas, determinativas, informativas, de naturaleza débito, de naturaleza crédito, cuentas puente o cuentas de orden que, además de ser informativas, cumplen la función de registrar saldos que son tenidos en cuenta para controlar que existan saldos disponibles

para afectar otras cuentas; ejemplo, cuentas de incentivos que se cargan para tener un dato actualizado del valor del incentivo desde que nace hasta que se agota su uso o cuentas de crédito fiscal para ser utilizado en la declaración del periodo siguiente.

La forma en que es presentada la cuenta corriente normalmente es un esquema que va de lo General a lo Particular. Se muestran en primer lugar los valores agregados de saldos de un contribuyente totalizados por los diferentes impuestos. De este primer nivel, se pasa al detalle de saldos por período. Dentro del nivel de “período” es posible desagregar por transacciones de débito y crédito.

4.2 Ventajas de una cuenta corriente

Un sistema de cuenta corriente bien administrado y actualizado proporciona un valor agregado importante para la AT y una garantía para el contribuyente de que las cuentas que mantiene con la AT son claras y el registro de sus operaciones es transparente. A continuación, mencionaremos algunas de las principales ventajas:

- Ofrece la posibilidad de integración de los sistemas de la AT en cuanto a la información clave para el cálculo de saldos de los contribuyentes.
- Permite la selección de casos morosos para el proceso de cobranzas.
- Permite la detección y corrección de inconsistencias en la información previo a su uso en los diferentes procesos de determinación y cobro.
- Los contribuyentes pueden hacer un pago integral de varias obligaciones si el documento de pago se genera a partir de la cuenta corriente.
- Entrega información confiable a otros procesos, como el de asistencia al contribuyente, devolución, compensación o cesión de saldos a favor, control de incentivos, fiscalización, determinación.
- Sus registros sirven de base para la contabilidad de los ingresos tributarios y de la determinación de las cuentas por cobrar a favor del fisco.
- Permite la autogestión de errores y estadísticas de información para toma de decisiones o identificación de datos no fiables.

4.3 Previsiones

4.3.1 Calidad e integralidad de la información

Lograr la integralidad de la cuenta corriente no es tarea fácil, ya que implica que las administraciones revisen las interfaces que deben establecerse entre los sistemas que generan la información y el sistema de cuenta corriente. En los casos en que no exista un sistema desarrollado para generar alguna información que requiere la cuenta corriente, se deben diseñar esquemas de captura que garanticen información confiable y oportuna para que se cumpla el cometido de integrar toda la información que afecta los saldos de los contribuyentes.

La calidad de los saldos de cuenta corriente es directamente proporcional a la calidad de los datos que se procesan. El cuidar la calidad de la información que ingresa a la cuenta corriente debe ser tarea constante de las áreas de recaudación, aunque ello implique dedicar recursos para hacer este monitoreo.

Es aconsejable que exista un módulo de gestión de inconsistencias de cuenta corriente y un grupo de analistas de cuenta corriente que se dediquen a la verificación de información y monitoreo de los casos reportados bien sea por el contribuyentes o por los usuarios.

Este procedimiento puede auxiliarse en programas automáticos que detecten inconsistencias. El ciclo que se debe cumplir consiste en la detección, verificación, y ajuste; sea que implique corregir información de entrada o bien los parámetros del sistema.

En algunos países está claramente reglamentada la facultad de la AT para corregir de oficio errores en el diligenciamiento de las declaraciones y pagos, ya sea por medio de procedimientos automáticos o manuales, sin que sea necesario un trámite administrativo.

4.3.2 Estrategias de implantación de una cuenta corriente

Las AT que decidan implementar una cuenta corriente deben realizar un análisis de diferentes aspectos legales –relativos al acceso a información– que influyen decididamente en la posibilidad de llevar a feliz término esta tarea.

Existen decisiones claves a tomar, en función de si la cuenta corriente va a partir de cero –utilizando información previa a su existencia– o bien si se va a procesar información anterior. Si este último es el caso, deben resolverse algunas preguntas, tales como:

¿Cuántos años de información previa a la entrada en funcionamiento de la cuenta corriente se van a procesar?, ¿Qué normas estuvieron vigentes en ese periodo para la imputación de los pagos y los cálculos de intereses moratorios?, ¿Qué casos especiales, tales como amnistías, moratorias o arreglos de pago, se presentaron?

Al procesar la cuenta corriente de obligaciones que ya fueron pagas, pueden resultar saldos o remanentes a cobrar. Incluso es posible que se hubiera producido alguna actuación administrativa decretando el archivo del caso, o que se hubiera otorgado devolución de impuestos o beneficios para los cuales era requisito estar al día en el pago de los saldos deudores. En algunos escenarios es probable que la AT juzgue conveniente determinar una condonación de saldos producto de remanentes de intereses o impuestos dejados de pagar durante un periodo de tiempo, siempre que estos no superen un mínimo, esto a fin de evitar procesos de cobro sobre obligaciones que están pagas.

Otro aspecto que debe considerarse un plan de trabajo específico se refiere a la tarea de migración de datos, que implica preparar e incluso completar la información a efectos de que resulte compatible con las estructuras de datos del nuevo sistema. Esta tarea puede contemplar la necesidad de prestar atención a numerosos detalles, involucrando a varias áreas de la AT, cuyas responsabilidades deben estar claras dentro de los planes de trabajo. Es recomendable que este ítem sea atendido por un funcionario que se encargue de trabajar en paralelo en el desarrollo del proyecto.

Suele también ocurrir que algunos procedimientos y formatos utilizados para los diferentes actos que emite la AT deban adaptarse a los nuevos requerimientos de la cuenta corriente, por lo que el tiempo que lleve este análisis y su adecuación deben ser considerados dentro del proyecto.

En cuanto a los aspectos legales, debe cubrirse todo riesgo de diferencias en los cálculos de los saldos, o en la forma de contabilizar plazos, o incluso en la forma en la que deben aplicarse en la cuenta corriente los fallos de Recursos, las devoluciones, etc. Normalmente, cuando estos aspectos se han resuelto manualmente o con ayuda de sistemas aislados, puede suceder que en las oficinas locales existan formas diferentes de aplicar las normas. Si se advierte una situación similar a ésta, debe pedirse una opinión al área jurídica para tener soporte legal de las operaciones que realizará la cuenta corriente de manera unificada.

Administraciones como las de Colombia, Argentina, Guatemala, Panamá y Honduras utilizan este sistema con grandes ventajas. A continuación, se presenta la experiencia de Honduras:

Cuenta Corriente Tributaria – Honduras

El módulo de Cuenta Corriente recibe y procesa información para obtener saldos de los contribuyentes por los diferentes conceptos de débitos y créditos, que a su vez se convierten en insumo para otros procesos de la AT, tales como determinaciones de oficio, devoluciones y cobranzas. Es un proceso contable de movimiento continuo que permite conocer los saldos deudores o acreedores de los contribuyentes, con ventajas tales como: reducción de tiempo en la generación de programas de morosos y omisos, control de planes de pagos, registro y control de notas de crédito.

Los tipos de operaciones que afectan la cuenta corriente, ya sean débitos o créditos originados en las declaraciones juradas y pagos realizados en el sistema bancario, las transacciones de ajustes, la generación de paralelas, los pagos a cuenta o el registro de actuaciones administrativas que modifican la situación fiscal del contribuyente; constituyen la información que sirve de base a los funcionarios de las áreas de recaudación para la resolución de solicitudes que presentan los contribuyentes (notas de crédito, devoluciones, modificación de pagos a cuenta, rectificativas, constancias de solvencias, sujetos de pagos a cuenta, etc.)

El módulo de cuenta corriente tiene identificadas las cuentas del contribuyente para un adecuado manejo de los saldos y de acuerdo a cada tipo de impuesto.

A través del tipo de cuenta se realiza el registro de los saldos del contribuyente, de acuerdo a la tabla de parámetros del Sistema E-TAX donde se clasifican las obligaciones de los contribuyentes. Además se indica si los saldos mayores que cero por este concepto de cuenta se considerarán para programas de control de morosos o para el otorgamiento de convenios de pago, etc..

Se han identificado dieciséis (16) diferentes cuentas que administrara la Cuenta Corriente para cada impuesto:

1. Propio cómputo
2. Liquidación Adicional
3. Tasación de Oficio
4. Plan de Pagos
5. Pagos a Cuenta
6. Pagos no Aplicados
7. Crédito Próximo
8. Sanción o Multa
9. Notas de Crédito
10. Transferencias de Crédito
11. Reparos Aduaneros
12. Reparos Aduaneros no Exigibles
13. Liquidación Adicional no Exigible
14. Tasación de Oficio no Exigible
15. Sanción o Multa no Exigible
16. Anticipo Impuesto Sobre la Renta

Cada una de estas cuentas está asociada a un impuesto en particular. No obstante, existen cuentas que por la naturaleza de su aplicación no presentan dicha relación. Tal es el caso de las Notas de Crédito que corresponden a la resolución de un acto de cesión, donde no se especifica un impuesto y periodo correspondiente al cesionario. Este crédito deberá registrarse en la cuenta de Notas de Crédito del Impuesto, dentro de la clasificación denominada “Otros Tributos”.

Consulta a Cuenta Corriente

e-Tax Honduras CCC - Consultar Estado Cuenta [SaldoCuenta.aspx] [1.5.5.0] 2015/04/06 09:29:49 a.m. 0705-1982-00012

RTN 0:01900500251/ Consultar

Nombre: **Compañía A,B,C,S.de R L**

Impuesto: (Todos)

Tipo Cuenta: (Todos)

Saldo a Favor: (Todos)

Ver Omisiones

| Cuenta | Impuesto | Vr Impuesto | Vr Multa | Vr Recargo | Vr Interes | Vr Total |
|--------------------------------------|-----------------|-------------|----------|------------|------------|-----------|
| 1 - Propio Computo | 101 - RENTA JUR | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 5 - Pagos a Cuenta | 101 - RENTA JUR | 199.22 | 0.00 | 71.72 | 0.00 | 270.94 |
| 6 - Pago No Aplicado | 101 - RENTA JUR | -3,195.81 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | -3,195.81 |
| 7 - Crédito Próximo | 101 - RENTA JUR | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 1 - Propio Computo | 201 - VENTAS | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 6 - Pago No Aplicado | 201 - VENTAS | -541.40 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | -541.40 |
| 7 - Crédito Próximo | 201 - VENTAS | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |

eTax PRODUCCIÓN

e-Tax Honduras CCC - Consultar Estado Cuenta [SaldoImpuesto.aspx] [1.3.5.0] 2015/04/06 11:36:55 a.m. 0705-1982-00012

RTN 080190050025.0
 Nombre **Compañía A, B,C,S de RL**
 Tipo Cuenta i - Propio Computo 101 - RENTA JUR

■ Por Prescribir
■ Por Fecha de Prescripción
■ Marcada con Sello Definitivo

| Período | Cuota | Plazo | Tasa | Tasa Rec. | Documento | Valor Inicial | Transacciones | | | | | | | Saldo Impuesto | Saldo Multa | Saldo Recargo | Saldo Interés | Tipo Cálculo | Valor Cálculo | | |
|---------|-------|----------|------|-----------|-----------------------------|---------------|-----------------------------|----------|------|----------|----------|----------|-------|----------------|-------------|---------------|---------------|--------------|---------------|--|--|
| 200501 | 1 | 20060502 | 0 % | 0 % | 35211010292 | 408.50 | Nº Documento | Fecha | Tipo | Concepto | Valor | Impuesto | Multa | Recargo | Interés | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | |
| | | | | | | | 35211010292 | 20060502 | Pago | 1 | 408.50 | 408.50 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | | | | | |
| 200601 | 1 | 20070430 | 0 % | 0 % | 35220106652 | 885.87 | Nº Documento | Fecha | Tipo | Concepto | Valor | Impuesto | Multa | Recargo | Interés | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | |
| | | | | | | | 35220106652 | 20070410 | Pago | 1 | 885.87 | 885.87 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | | | | | |
| 201001 | 1 | 20110502 | 0 % | 0 % | 35220387781 | 1,839.66 | Nº Documento | Fecha | Tipo | Concepto | Valor | Impuesto | Multa | Recargo | Interés | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | |
| | | | | | | | 35220387781 | 20110429 | Pago | 1 | 1,839.66 | 1,839.66 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | | | | | |
| 201101 | 1 | 20120430 | 0 % | 0 % | 35221818414 | 215.06 | Nº Documento | Fecha | Tipo | Concepto | Valor | Impuesto | Multa | Recargo | Interés | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | |
| | | | | | | | 35221818414 | 20120409 | Pago | 1 | 215.06 | 215.06 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | | | | | |
| 201201 | 1 | 20130430 | 0 % | 0 % | 35220211582 | 265.62 | | | | | | | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | |

eTax PRODUCCIÓN

5. Contabilidad de Ingresos Tributarios

Esta función es inherente a la recaudación tributaria, bien sea que corresponda directamente a la AT, o que ésta, como órgano recaudador deba informarla a otra Entidad encargada de consolidar la contabilidad del Estado.

El plan de cuentas gubernamental es la base para establecer la clasificación de los recaudos tributarios. En algunos países, la AT está encargada, además de la propia acción de recaudar impuestos, de generar los documentos de pago para cancelar otras partidas estatales; en cuyo caso rendirá también las cifras de recaudo por estos conceptos para la Contabilidad Nacional.

► Configuración de partidas contables

Siendo el plan nacional de cuentas de la Contabilidad del Estado la base para la contabilización de los ingresos, a cada concepto de pago recibido debe asociarse una partida contable. A su vez, estas partidas contables pueden tener una sub-clasificación en función del periodo fiscal recaudado, si es el corriente (recaudos recibidos en el mismo año) o recaudos de periodos anteriores. En función de la forma de pago, si esta fue en efectivo o en papeles o certificados válidos para el pago de impuestos.

Algunas AT tienen la responsabilidad de controlar los ingresos de otros entes estatales. Esta función implica la emisión de boletas de pago, su registro y contabilización y en algunos casos, como sucede en algunos estados de Brasil, se extiende hasta la cobranza.

► Reporte contable de los ingresos

En algunos países se contabilizan sólo los valores recaudados, siendo lo aconsejable que se contabilicen los valores declarados como un ingreso por percibir y los pagos como un ingreso percibido, constituyendo la diferencia el valor de una cuenta por cobrar a favor del fisco.

De igual forma, los valores de pagos en exceso y saldos a devolver a los contribuyentes deben contabilizarse como un pasivo en las cuentas del Estado.

Otra partida que normalmente debe contabilizarse, corresponde a los planes de pago o facilidades de pago; en virtud de tratarse de pasivos a mediano plazo.

Se presenta la experiencia de Perú que cuenta con un plan de depuración de este concepto de deuda. Sus propósitos son validar que la información en los Sistemas de SUNAT se encuentre ingresada correctamente, tal como se muestra en el documento, y asegurar la adecuada custodia de los documentos que sustentan la deuda tributaria.

Inventario Físico de Valores y Resoluciones de Fraccionamientos Pendientes de Pago – Perú

Existe un esquema de validación de la información contenida en los Sistemas de SUNAT, versus la documentación física que cada dependencia tiene en custodia en sus archivos; principalmente se verifica:

- Existencia física del valor o Resolución de Fraccionamiento Aprobatoria –RIA.
- Existencia del acuse o medio que pueda certificar la notificación del valor o RIA.
- Existencia del documento que certifique la etapa alterna del valor, esta documentación determina la suspensión o prosecución de las acciones de cobranza coactiva para recuperar la deuda.

La información de los documentos físicos debe coincidir con los registrados en los Sistemas de SUNAT.

Como resultado se puede detectar y corregir las diferencias encontradas entre los que muestra la documentación y lo registrado en los Sistemas de SUNAT y adicionalmente se permite determinar deuda que puede ser considerada onerosa y/o dudosa y mejorar los mecanismos de control en las diferentes áreas operativas que emiten y registran información de fraccionamientos.

Otras cuentas importantes contablemente son los incentivos reconocidos mediante certificados que sirven para el pago de impuestos, los cuales se registran en el momento en que son concedidos y posteriormente se acreditan por los valores pagados, cedidos o utilizados, tal es el caso de Panamá.

En el caso de México, contar con la presentación de declaraciones y pagos exclusivamente a través de medios electrónicos eliminado el papel, ha permitido integrar en forma automatizada procesos al interior de la AT que utilizan como insumo la información recibida electrónicamente, como es el caso de la obtención de la contabilidad y la rendición de la cuenta de ingresos.

Así también, el sistema de cuenta corriente facilita el reporte contable de los ingresos, puesto que la cuenta corriente está en capacidad de distinguir cuándo una declaración rectifica a otra, evitando así la doble contabilización del débito. Igualmente, la cuenta corriente debería estar en capacidad de registrar otros débitos originados en actuaciones de la AT o fallos de otras instancias que representen un derecho exigible o contingente para el Fisco y que deben estar registrados contablemente. Y si existe el manejo de certificados de crédito, el control del

saldo de esta cuenta se puede consolidar a partir de la cuenta corriente.

La Cuenta Única Tributaria (CUT) desarrollada por la Tesorería General de la República ⁹ de Chile es un buen ejemplo de integración entre una cuenta corriente de ingresos y egresos y los procesos de gestión de una AT, especialmente con los procesos de cobranzas y con la contabilidad, como se reseña en la Revista N° 39 de Administración Tributaria publicada por el CIAT:

La CUT basa su estructura en contribuyentes, cada uno constituye una cuenta única donde se contabiliza toda la información tributaria a lo largo de su vida contable, su estructura está basada en un modelo de tipo jerárquico, donde se distinguen los niveles de Cuenta, Movimiento e Ítem. El ingreso de la información al sistema se realiza mediante formularios, los cuales constituyen una Cuenta. Por cada uno de ellos se crea un cuenta propia ... por lo tanto, un mismo contribuyente tendrá tantas cuentas corrientes como formularios de ingreso se registren en CUT. (...) Los formularios que se registran en la CUT, bajo la lógica del desarrollo de los códigos que cada formulario contiene, permite hacer la relación con la Contabilidad Fiscal y la imputación de los movimientos contables, donde cada código que contiene un valor o monto asociado a la recaudación

⁹ La Tesorería General de la República (TGR) de Chile es la entidad encargada de la Cobranza de las obligaciones tributarias y junto con el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile y el Servicio Nacional de Aduanas forma parte de la Administración Tributaria.

o a los egresos tiene un efecto en la cuenta presupuestaria respectiva. De este modo, se puede construir la contabilidad presupuestaria, y a su vez identificar con claridad el ejercicio presupuestario de cada año (Revista 39, 2015, p. 116)

6. Devolución o restitución de créditos fiscales

Otra función que asumen las áreas de Recaudación es la de devolución, proceso que también es conocido como restitución o reintegro de los créditos fiscales. Estas restituciones pueden ser automáticas, como sucede en varios países en el caso de los declarantes de renta con actividad de asalariados, o mediante presentación de solicitud a la AT.

Cuando el contribuyente solicita la devolución, puede autorizar a la AT para que en la misma resolución que reconoce el saldo a favor se ordene la compensación de las deudas exigibles a su cargo. Lo anterior, sin perjuicio de la facultad que la norma pueda otorgar a la AT para que de oficio compense las deudas del contribuyente sin que sea necesaria la autorización o previa solicitud por parte del mismo.

La competencia está dada a Recaudación por la facilidad que ofrece el soporte de la cuenta corriente para establecer tanto los saldos a favor de los contribuyentes como los saldos a pagar que pueden ser compensados. No obstante, tratándose de devoluciones que requieren verificación, es el área de Fiscalización la que normalmente asume la fase de auditoría previa a definir la procedencia de devolver el saldo a favor. Una vez concluidas las auditorías, reportan el resultado final al área de recaudación para que proceda con los trámites de emisión de las resoluciones y el pago.

Algunas AT, además de la Compensación entre saldos del mismo contribuyente, tienen contemplada la posibilidad de Cesión de los saldos a favor de un contribuyente a otro, cualquiera que sea el caso. Estos saldos deben someterse a las mismas verificaciones, pues independientemente de la destinación del saldo a favor, el análisis debe conducir a un correcto reconocimiento del mismo.

► Tipos de devolución

La devolución de impuestos para el impuesto de renta normalmente opera por retenciones en exceso respecto del valor de impuesto a pagar; y, en el caso del impuesto al valor agregado, por diferencias entre el impuesto facturado y el impuesto pagado, o sobre montos pagados del impuesto que deben ser devueltos por cuanto corresponden a insumos incorporados en la producción de bienes declarados como exentos del impuesto. Es también el caso de los exportadores quienes tienen derecho a la devolución del IVA pagado en la producción de los bienes y servicios incorporados en los bienes exportados.

Igual se configura la solicitud de devolución o compensación a partir de “pagos de lo no debido” o “pagos en exceso” que consten a favor del contribuyente.

La SUNAT, de Perú, incluyó en su legislación un procedimiento para aplicar la compensación de oficio en caso de detectar créditos provenientes de retenciones y/o percepciones de IGV en exceso y pagos indebidos o en exceso, cuando así mismo exista deuda tributaria del contribuyente. Procedimiento que ha permitido disminuir las solicitudes de devolución presentadas bajo estos presupuestos.

Para resolver las solicitudes de compensación, se emplean los sistemas de SUNAT, dependiendo de sus características. En este caso, las solicitudes pueden calificarse para su atención inmediata (calificación automática) o para una evaluación más detallada. La ejecución del proceso de evaluación se ejecuta de forma masiva para casos seleccionados, reduciendo el tiempo de atención.

► Trámites automáticos

Como se mencionó anteriormente, algunas devoluciones pueden ser hechas automáticamente o con un trámite sencillo que implica para el contribuyente la obligación de informar a la AT el número de cuenta a la que se quiere que se le transfiera el monto al cual tiene derecho. Estas devoluciones en algunos países se han convertido en un elemento motivador para la presentación oportuna o anticipada de la declaración de renta. En este tipo de devoluciones es aconsejable instruir al contribuyente sobre los requisitos y condiciones bajo los que opera y

adicionalmente proveer un servicio virtual que informe a los contribuyentes el estado de su solicitud.

Una condición a considerar es que no opere la devolución automática para contribuyentes con deudas, o advertir que se hará la compensación previamente a la devolución en caso de existir deudas. Si existiera un catálogo de incumplidos también se debe condicionar para que tampoco accedan al trámite automático de la devolución.

Algunas legislaciones contemplan que cualquiera que sea el origen del saldo de crédito, éste pueda ser devuelto automáticamente si su monto no excede de un umbral relativamente bajo, que puede estar por el orden de los 100 a 200 dólares de los Estados Unidos de América.

► Devolución mediante solicitud presentada a la AT

Esta solicitud puede ser presentada por Internet o de manera presencial en los lugares dispuestos por la AT. En ambas modalidades, el contribuyente está obligado al cumplimiento de requisitos y a aportar información que facilite las verificaciones.

En las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado se requiere la comprobación de facturas, lo que en algunos casos hace que sólo se pueda presentar directamente ante la AT.

La función del área de recaudación en el trámite de las devoluciones, normalmente se limita a la verificación de devoluciones que sólo requieren de comprobaciones documentales o de informaciones básicas que pueden realizarse con información disponible en las bases de datos de la propia AT. El caso típico es el de devoluciones por “pago en exceso” o “de lo no debido”, en las que con ayuda de la cuenta corriente puede establecerse que el contribuyente tiene derecho a su devolución sin mayores requisitos.

Aunque en algunas administraciones se ha dotado a recaudación de facultades de fiscalización para que controlen las devoluciones de forma integral, no es aconse-

jable que esto se haga, dada la especialidad de las áreas de fiscalización. Más aún si se tiene en cuenta que se han incrementado los casos de solicitudes de devolución con base en información fraudulenta.

► Trámites con auditoría

Tratándose de saldos de crédito por impuestos descontables, como sería el caso del Impuesto al Valor Agregado, o para el impuesto de renta por exceso de retenciones, por aplicación de rentas exentas, o con pérdidas en el ejercicio fiscal, usualmente, las AT se abrogan el derecho a realizar una auditoría previa o posterior a la devolución.

Debe existir un procedimiento de análisis de la solicitud, auxiliado por un sistema de gestión de riesgo que brinde elementos para decidir si se efectuará la auditoría, y en su caso, si ésta será previa o posterior a la devolución.

La participación de las áreas de recaudación normalmente se limita a los casos no seleccionados para la auditoría y a los casos en que se definió que ésta sea posterior. Si la decisión es que el trámite pase a auditoría, se completa el trámite en el área de fiscalización, donde se determina el saldo a devolver; pudiendo éste disminuirse o incluso desaparecer como resultado de la auditoría. Si la auditoría es posterior, puede establecer sanciones por improcedencia de la devolución, además de exigir el reintegro de las cifras devueltas que no pudieron ser soportadas por el contribuyente.

Colombia y Portugal poseen legislación específica para el reintegro de los valores devueltos, que producto de una auditoría se determina que fueron improcedentes. Además del reintegro de los montos devueltos, las normas contemplan el pago de intereses resarcitorios y detallan la forma en que debe constituirse el título ejecutivo para exigir su cobro. En el caso del IVA, las auditorías contemplan la verificación real de las operaciones que dan derecho a la devolución de impuesto. Por esta razón, conviene que el riesgo de fraude se ataque constantemente con acciones previas a la presentación de las solicitudes y que se ejerza control de los agentes participantes en las operaciones que dan derecho a devolución. El análisis

de riesgo aplicado a las devoluciones de IVA debe ser una de las prioridades y debe estructurarse sobre bases sólidas de monitoreo y cruces de información para detectar y dar seguimiento a comportamientos o sectores sospechosos.

La AT de México ha implementado un sistema de gestión de riesgo aplicado a la devolución del IVA:

Sistema de Riesgo aplicado a Devoluciones MORSA – México

Cada año se reciben alrededor de 300,000 trámites de IVA de devolución o compensación, equivalentes a 26,9 billones de dólares. Estos trámites son procesados por 1,500 dictaminadores de las 67 oficinas de recaudación del país.

MORSA ayuda a las áreas dictaminadoras a obtener una evaluación automática y estandarizada de los trámites de devolución y compensación, el día posterior de recibidos los análisis.

El modelo busca reducir la toma discrecional de decisiones, optimizando los recursos tecnológicos y humanos, y consecuentemente disminuyendo la probabilidad de error.

Cuenta con una aplicación WEB que permite al dictaminador contar con información de cada uno de los trámites de devolución/compensación (Características de los Saldos de IVA, un tablero con las calificaciones de riesgo de cada una de las reglas de negocio la historia de saldos del contribuyente, las calificaciones de riesgo de las 6 reglas conforme al modelo inteligente y a las reglas de política y una hoja trabajo que permite conocer la causa que generó el incumplimiento de la regla).

Evaluación del saldo presentado por el contribuyente (consta de 13 reglas). Análisis de la devolución para verificar si ha sido previamente autorizada o negada, análisis del origen del saldo, análisis del remanente del saldo, saldos en contra pendientes de pagar del contribuyente y la verificación del IVA acreditable en compras nacionales y extranjeras.

Evaluación de cuentas de terceras personas (consta de 2 reglas). Evaluación del IVA y trasladado al contribuyente.

Evaluación de los proveedores del contribuyente (consta de 2 reglas). Analizar la red del contribuyente a través del IVA acreditable no enterado por los proveedores en primer y segundo nivel y su tasa efectiva de pago.

Estatus del contribuyente (consta de 6 reglas).

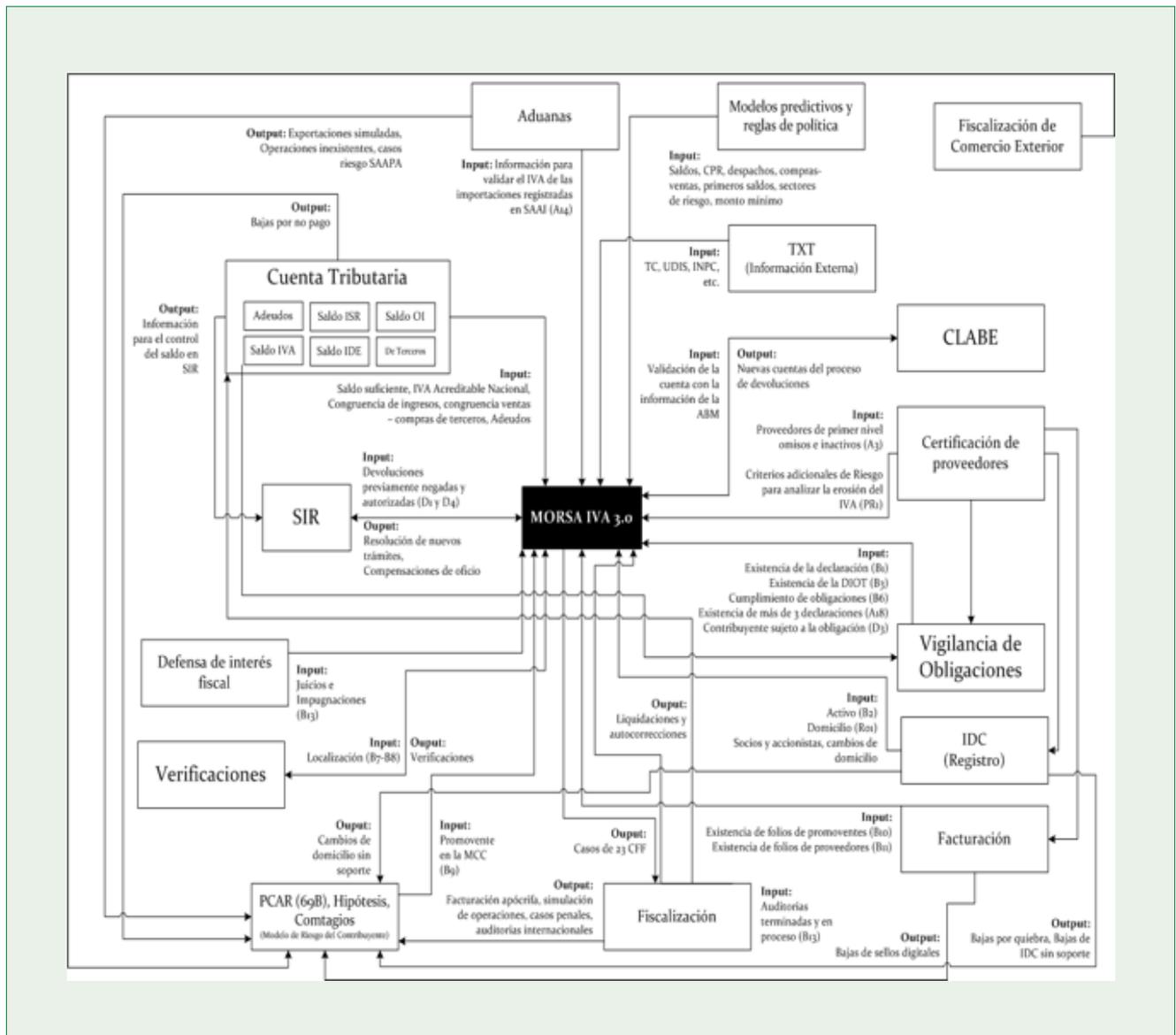
Cumplimiento de obligaciones del contribuyente (consta de 10 reglas).

Riesgos asociados al contador público del contribuyente y representante legal (consta de 3 reglas).

Reglas predictivas (consta de 5 reglas).

Reglas de política (consta de 3 reglas).

MORSA ha ayudado a las áreas dictaminadoras a cumplir el objetivo de reducción de días para hacer efectiva la devolución de IVA de los contribuyentes pertenecientes a sectores prioritarios de la economía (Exportación, Primario e Inversiones).



En la actualidad, como producto de los riesgos detectados, algunas legislaciones han introducido normas de control del IVA que permiten rastrear las operaciones que dan origen a la devolución, exigiendo que los pagos se hagan a través de medios diferentes al efectivo, como transferencias bancarias, cheques etc., de manera que sólo estas operaciones tengan validez a la hora de contabilizar los costos. Perú y Colombia tienen normas similares al respecto.

Contar con información de terceros y poder cruzarla con los datos declarados por el solicitante de la devolución debería ser un presupuesto para realizar la auditoría al saldo solicitado. Sin embargo, esto no siempre es así. En virtud de los términos legales para presentar y resolver las solicitudes, en algunos casos la información de terceros llega a la AT después de haberse realizado la devolución.

Guatemala implementó un sistema de Registro en línea de las retenciones practicadas que opera directamente en servidores de la AT y que es alimentado por los Agentes de retención, con esto al final del periodo la SAT puede verificar que coincidan los valores retenidos informados por el agente retenedor en su declaración con los valores descontados por los retenidos en sus declaraciones de Renta o de IVA.

La AT de Honduras implementó un procedimiento para realizar auditorías generalizadas a agentes de retención para cruzar físicamente los valores retenidos con los informados por los contribuyentes, con estas acciones masivas se consigue detectar y corregir casos y prevenir fraudes al momento de tramitar las solicitudes de devolución.

En todo caso, es importante tomar conciencia de que en la medida que la legislación utilice la devolución de impuesto como una forma de estímulo fiscal a determinados sectores o productos, se hace más complejo el control. Esta fórmula debe ser aplicada excepcionalmente, de lo contrario, la fuerza de auditoría de la AT tendrá que dedicar esfuerzos para evitar la devolución indebida de impuestos, dejando de lado el control que está llamada a ejercer sobre el universo total de contribuyentes bajo su vigilancia.

► Pago de las devoluciones

Algunas legislaciones estipulan el pago de intereses moratorios por el pago fuera de término de los saldos a devolver. El cómputo del término puede variar. En algunos casos, se paga sólo por el término adicional al legalmente establecido para que la AT resuelva la solicitud; en otros casos, se descuenta de este término el tiempo que se pueda imputar por dilaciones del solicitante, por ejemplo, al no entregar oportunamente información solicitada.

Producto de las facilidades que ofrece la tecnología, los pagos de las devoluciones, en la actualidad, se hacen por diferentes medios –que evitan el pago en efectivo–:

- Transferencia a cuentas bancaria en instituciones financieras.
- Acreditación en cuenta de saldos desmaterializados para uso en pago de tributos o endoso a un tercero.
- Acreditación en la cuenta corriente para pagos futuros de impuestos.
- En algunos casos particulares en cheque.

► Devolución IVA a turistas

Este tipo de devolución es común en la mayoría de los países, bajo el precepto de que el IVA es un impuesto que pagan los consumidores nacionales.

Las legislaciones se encargan de definir las modalidades en que opera esta devolución. Normalmente, esta devolución se limita a facturas que no excedan de un determinado monto, o a la compra de determinados productos, o bien a algunos puertos o aeropuertos en los que puede ser tramitada. Incluso pueden operar cuando las compras se hayan realizado mediante tarjetas de crédito.

La forma de devolver regularmente es mediante un cargo a la cuenta del contribuyente en el exterior o a su tarjeta de crédito. Argentina realiza el pago en efectivo, con la intención que el viajero lo consuma en los establecimientos libres de impuestos de las terminales aéreas.

Las facturas deben cumplir requisitos formales y pueden ser incluidas dentro de programas de control posterior dirigidos al establecimiento que emitió las facturas. Una buena práctica en este tema es que se haga una divulgación en la página de la AT para que los turistas conozcan la forma y condiciones en que pueden acceder a este beneficio fiscal.

También existen casos donde las devoluciones se llevan a cabo con cargo a facturas, como medio para incentivar algunos sectores.

7. Control de cumplimiento

Con mayor frecuencia, en los últimos tiempos, se ha encomendado a las áreas de recaudación el control inicial del cumplimiento de obligaciones; entendiéndose éste como el control del registro de los contribuyentes, de la presentación oportuna de las declaraciones y del pago de las mismas junto con la declaración ¹⁰.

Esta idea ha sido la extensión lógica del procesamiento de la información del registro de contribuyentes y de las declaraciones y pagos; sin que sea necesaria la acción directa de auditoría para generar el riesgo subjetivo de control sobre los contribuyentes y los obligados a entregar información a la AT.

Con ayuda de las herramientas informáticas que permiten cruzar información y aplicar inteligencia al procesamiento de la información, las AT pueden detectar fácilmente inconsistencias en las declaraciones presentadas, omisión de declaraciones, morosidad en el pago.

Esta información puede ser aprovechada en forma masiva y a bajo costo por las áreas de recaudación, que se encargan de hacer saber al contribuyente que su comportamiento está siendo monitoreado en tiempo real y de exigir el cumplimiento voluntario de la obligación pendiente.

Para que este tipo de acciones sean efectivas, la legislación debe adaptarse para permitir a las áreas de recaudación facultades para la determinación de los valores omitidos -por base cierta o base presunta- y para la modificación de oficio de la declaración si hay errores de forma. En caso que el contribuyente no acceda a rectificar la situación de forma voluntaria, y de igual forma la legislación, debe garantizar que el contribuyente ejerza su derecho de defensa y pueda aportar datos o documentos que justifiquen las diferencias o inobservancias encontradas.

10 Si bien el enfoque dado al capítulo de control de cumplimiento de este manual se basa en las acciones de control que desarrollan las AT para elevar la percepción de riesgo de incumplimiento en los contribuyentes, es necesario considerar que el control y la facilitación del cumplimiento son dos caras de la misma moneda. Así lo han entendido la mayoría de las AT que han involucrado en su modelo de gestión objetivos tendientes a la facilitación del cumplimiento y han desarrollado acciones para garantizar al contribuyente el cumplimiento fácil y rápido de sus obligaciones. Las AT de Chile, Argentina, España para citar sólo algunas, han puesto a disposición de sus contribuyentes una amplia gama de servicios que dan cuenta de la estrategia de servicio que complementa las acciones de control.

Facultades de los órganos de Recaudación para el control de incumplimientos - España

Los órganos de recaudación pueden realizar requerimientos de información individualizados a obligados tributarios relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento.

Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con tras-

cendencia tributaria sean remitidos o aportados a la AT.

Los órganos de recaudación no tienen facultades para examinar libros de contabilidad ni para entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Dichas competencias solamente están atribuidas a los órganos de Inspección y de cobranza.

En base a la información recabada, los órganos de recaudación realizan una propuesta de liquidación provisional, que se notifica al contribuyente concediéndole un plazo para realizar alegaciones.

Transcurrido el plazo establecido, se practica una liquidación provisional que se notifica al contribuyente.

► Planificación de las acciones de control

Las acciones que se hagan por recaudación deben estar inmersas en el plan nacional de fiscalización o plan anual de controles extensivos. Este componente debe estar perfectamente integrado con la estrategia de control de la AT y no pueden ser acciones aisladas, improvisadas o intermitentes al vaivén de las autoridades de paso.

Las metas asociadas al control de obligaciones tienen que estar en función de la disminución de las brechas de incumplimiento detectadas. Es un error proponer objetivos de recaudo, ya que el objetivo es mejorar el comportamiento y las desviaciones que se presentan, hasta llevarlas a cero. Si se enfatiza en las metas de recaudación provenientes de los programas de control masivo, debe tenerse en cuenta que en el mediano plazo los valores recaudados y las omisiones o inconsistencias

subsanaadas tienden a disminuir; lo cual no significa que los programas hayan perdido efectividad, sino más bien que se ha logrado impactar el comportamiento de los contribuyentes.

La planificación de estas acciones incluye el presupuesto de los recursos humanos, técnicos y administrativos requeridos. Por ejemplo, la contratación de servicios de call center, el entrenamiento de personal de soporte, los envíos por correo, según sea el medio que se determine para ejecutar las acciones masivas y el número y tipo de control.

La tendencia en este tipo de controles es establecer diferentes universos o grupos de contribuyentes a los cuales se aplican diferentes medios para gestionar sus incumplimientos, como lo han hecho exitosamente las AT de México y Perú.

Acciones Inductivas Virtuales y Presenciales - Perú

La necesidad de incrementar las acciones de control en intervenciones rápidas y de gran cobertura, generó la creación de las denominadas “Acciones Inductivas” que se emiten por medios virtuales (notificación y sustentación a través del buzón del contribuyente) o mediante citaciones para presentar documentación sustentatoria.

Dentro del proceso de validación que realiza SUNAT comparando la declaración jurada con la información de terceros, se detectan inconsistencias muy específicas que son notificadas a los contribuyentes, para inducirlos a la rectificación de sus declaraciones, si confirman la existencia de tal diferencia.

En los casos más simples y/o por montos menores, se le solicita al contribuyente que comunique a través del buzón electrónico si procedió a efectuar la regularización (rectificación y pago del tributo), o si existe algún motivo que explique la inconsistencia, en cuyo caso, deberá de adjuntar documentos de sustento.

En casos más complejos, se solicita al contribuyente que se acerque a un Centro de Control y Fiscalización, para que presente su documentación contable y se valide la existencia o no de la inconsistencia. Algunos de los motivos por los cuales se puede sustentar la inexistencia de las inconsistencias se debería a errores en la información suministrada por terceros, por lo que, a fin de minimizar el riesgo de error, se notifican comunicaciones para solicitar la revisión y validación de la información que posteriormente será cruzada con las declaraciones juradas.

En ambas situaciones, por tratarse de una etapa inductiva, le aplican las multas con las rebajas mayores, al considerarse una regularización voluntaria.

Los resultados se han visto en el Incremento de la Recaudación, reducción de tiempos para la atención a los contribuyentes, mayor facilidad para la regularización de inconsistencias, disminución de costos de trámite para el contribuyente al solicitarse vía WEB.

En el cuadro, se aprecia el número de Acciones Inductivas que se han efectuado en los últimos cinco años:

| Cantidad de Acciones Inductivas Terminadas | | | | | | | | | | | | | |
|--|--------|--------|--------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| Año | Ene | Feb | Mar | Abr | May | Jun | Jul | Ago | Sep | Oct | Nov | Dic | Total |
| 2011 | 18,064 | 20,407 | 11,861 | 13,843 | 19,595 | 8,181 | 8,254 | 14,975 | 35,046 | 17,491 | 15,145 | 9,883 | 192,745 |
| 2012 | 9,493 | 11,482 | 14,606 | 14,988 | 366,591 | 27,024 | 28,049 | 32,055 | 31,124 | 22,906 | 48,263 | 16,366 | 623,047 |
| 2013 | 20,661 | 17,882 | 19,639 | 40,927 | 20,279 | 18,741 | 29,655 | 19,851 | 20,212 | 21,859 | 21,763 | 19,142 | 270,611 |
| 2014 | 22,438 | 19,478 | 18,291 | 17,77 | 17,924 | 19,661 | 25,429 | 39,224 | 20,653 | 27,714 | 21,712 | 24,724 | 275,022 |
| 2015 | 24,771 | 26,261 | 23,423 | 16,622 | 20,205 | 17,377 | 10,868 | | | | | | 139,534 |

La cantidad de Acciones Inductivas está vinculada a los cruces informáticos y el número de inconsistencias detectadas, no obstante, en términos generales el promedio es de 250,000 (sin considerar el año 2012).

Modelo de Control de Obligaciones - México

Anteriormente, las acciones de vigilancias se realizaban de manera generalizada, mediante un canal único de contacto al contribuyente y un solo tipo de documento de gestión para solicitar el cumplimiento de obligaciones.

Con el objetivo de enfocar las acciones de la vigilancia con base en el comportamiento del padrón de contribuyentes obligados frente a la recaudación, fue necesario actualizar las facultades y atribuciones de la Administración General de Servicios al Contribuyente en materia de vigilancia y cumplimiento y modificar el fundamento legal para exigir a los obligados a presentar declaraciones, el cumplimiento de los documentos omitidos.

La estrategia consistió en la Segmentación del universo de contribuyentes obligados por grupos de vigilancia y medio de contacto, pudiendo ser canales por correo electrónico, carta invitación, llamada

telefónica o (telemensaje), SMS, requerimiento de obligaciones, lo que en consecuencia permite acortar los plazos de vigilancia del calendario periódico de obligaciones.

Esta estrategia permitió además la optimización de recursos, aprovechando la rapidez y el bajo costo en el envío de mensajes electrónicos y dosificando la capacidad de notificación personalizada de las áreas responsables de dicha notificación, dejando espacio para planificar otros programas de promoción y vigilancia con distintas acciones estratégicas a efecto de abatir los índices de omisión y renuencia al cumplimiento.

Los resultados del reemplazado parcial de los procesos manuales, disminuye los tiempos de atención y permite alcanzar mayor cobertura e incremento de la recaudación.

► Obligaciones a controlar

Los errores en las declaraciones, la omisión de reportes o informes de terceros, la omisión en presentación de declaraciones, la morosidad en el pago de impuestos o en el ingreso al fisco de retenciones practicadas son las inconsistencias más comunes a controlar.

7.1 Inconsistencias en declaraciones

En los países donde las declaraciones no se llenan electrónicamente existe una mayor probabilidad de errores. La AT puede establecer algoritmos que detecten diferentes tipos de error, cuya corrección puede ser notificada al contribuyente para que proceda a corregirlos en un tiempo prudencial, so pena de que la AT genere una declaración paralela si no lo hace voluntariamente el contribuyente.

De igual forma, en los últimos tiempos, ha cobrado particular importancia el control de las declaraciones rectificativas presentadas por los contribuyentes, para detectar cambios bruscos de los datos iniciales o violación de las normas sobre la forma en que éstas se

consideran válidamente presentadas. Brasil ha diseñado una malla de control de declaraciones rectificativas que hace comparaciones y luego envía correos automáticamente al contribuyente, solicitándole reportar información comprobatoria, como se puede ver en el punto 3. 1 de esta Sección del Manual.

7.2 Omisión de declaraciones

La omisión puede ser detectada de manera automática con base en el registro de obligaciones de cada contribuyente o mediante reglas sencillas que consulten la presentación periódica de las declaraciones versus los informes de terceros, o las autorizaciones de facturas que hayan solicitado, o las propias informaciones de declaraciones electrónicas o cualquier otro elemento que dé cuenta de operaciones realizadas que dan lugar a presentar declaración.

A través de los años, las AT han ido perfeccionando sus normas y procedimientos para que el control llegue hasta la presentación de las declaraciones de forma voluntaria por el contribuyente, o en ausencia de éstas, hasta la determinación oficial.

Las AT de México, Perú, España y Portugal presentan procedimientos claros y reglados que llegan hasta la elaboración y notificación de declaraciones determinativas. Seguidamente se describe el caso español, con relación a la determinación provisional producto de controles extensivos:

Determinación provisional producto de controles extensivos - España

De acuerdo a la información recabada mediante las facultades para gestionar los incumplimientos, los órganos de recaudación realizan una propuesta de liquidación provisional, que se notifica al contribuyente concediéndole un plazo para realizar alegaciones.

Transcurrido el plazo establecido, se practica una liquidación provisional, que se notifica al contribuyente.

Control tributario y aduanero



Características del control extensivo:

- El objeto de la comprobación es la declaración tributaria o su omisión
- Todas las declaraciones pasan por los mismos controles
- No se analiza la situación tributaria global del contribuyente.
- Proximidad al hecho imponible: última declaración presentada
- Efecto directo y efecto inducido
- No hay investigación
- Procedimiento informatizado y ordenado
- Permite liberar personal cualificado para otras actuaciones
- Coordinación con el control en profundidad
- Dirección, planificación y coordinación centralizadas

Limitación del control extensivo

- Orientado sólo a incumplimientos y fraudes poco complejos

7.3 Morosidad en el pago

En el proceso de detección de la morosidad, la herramienta por excelencia es la cuenta corriente de los contribuyentes. Tal como se mencionó en apartados anteriores, esta constituye el sistema de información que es utilizado de manera generalizada en muchas administraciones para registrar los saldos de débitos y créditos que se generan por efecto de las declaraciones, actuaciones administrativas y pagos de los contribuyentes.

Las morosidades pueden ser detectadas y gestionadas periódicamente, ejecutando procesos masivos. Por ejemplo, cinco (5) días después del vencimiento para el pago, los casos detectados pasan a ser considerados como incumplimientos y recaudación realiza una gestión masiva sobre este universo previo a la intervención de las áreas de cobranzas. Las modalidades de cobro en algunos casos incluyen el envío de un número de boleta de pago con una fecha límite para el pago en bancos o a través de Internet, sin necesidad de que un contribuyente deba acercarse a las oficinas de la AT.

Este control sistemático ha demostrado en varios países que un alto número de morosidades se subsanan en este periodo sin necesidad de acudir a un gestor de cobro para lograrlo, lo que en términos de eficiencia resulta deseable. Adicionalmente, en beneficio para el contribuyente, la AT le cobra en una etapa temprana, cuando aún los intereses por mora y los recargos son muy bajos.

Control Integral de Riesgo – Perú

El Proyecto de Gestión Integral de Riesgo implementó en setiembre de 2014 una herramienta de segmentación de contribuyentes teniendo como objetivo la agrupación de los mismos en función de su comportamiento de presentaciones de declaraciones y pago de obligaciones.

La práctica posee dos componentes importantes:

1. Un modelo de segmentación de contribuyentes que permite clasificar a los contribuyentes de acuerdo a su comportamiento de declaración y pago. El modelo se actualiza mensualmente y clasifica al 100% del padrón de contribuyentes -aunque para la implementación se ha utilizado los contribuyentes del Régimen Especial y Régimen General. La agrupación ha permitido establecer características de cinco grupos:
 - Cumplidores: Contribuyentes que presentan y pagan sus obligaciones a tiempo.
 - Inducibles: Contribuyentes que pueden retrasarse en el pago de sus obligaciones, pero no llegan a cobranza coactiva.
 - Mixtos: Contribuyentes que algunas de sus obligaciones de pago llegan a cobranza coactiva.
 - Deudores: Contribuyentes cuyas obligaciones llegan frecuentemente a cobranza coactiva.
 - Omisos: Contribuyentes que incumplen con la presentación de declaraciones juradas.
 - Se generó un sexto grupo de contribuyentes implicados en casos de delito tributario.
2. Red de tratamientos operativos de contribuyentes: a nivel operativo se definieron redes de tratamientos para contribuyentes que son omisos a la presentación y omisos al pago. Esta red de tratamientos hace uso intensivo de canales de inducción buscando el cumplimiento no coactivo de las obligaciones omitidas por el contribuyente. Si no se hubiera emitido un valor (documento de cobranza), los tratamientos que se realizan solo corresponden a los inductivos. El principal usuario del servicio es el área de control de la deuda, la cual determina los valores (documentos de cobranza) a emitir, los saldos deudores a gestionar y las omisiones a la presentación. Estos resultados son ingresados a la solución desarrollada, la misma que entrega como resultado los paquetes de información de acuerdo a los tratamientos definidos. Los paquetes de información son direccionados a los canales correspondientes. Para la gestión de los tratamientos inductivos, se contrataron servicios externos de un “Contact Center”, que brinda en forma integral la posibilidad de envío masivo de correos, llamadas robot IVR, llamadas personalizadas con Agente. Adicionalmente, se contrataron servicios de gestión de compromisos de pago, llamados “telecobranza”.

7.4 Inconsistencias frente a información de terceros

Este apartado se refiere a las inconsistencias que puedan presentar las informaciones entregadas por terceros y las consignadas en las declaraciones de renta o ventas y que dan lugar a inexactitudes en los valores determinados de impuestos. Estos cruces se pueden parametrizar para que se realicen en fechas determinadas. Una vez se haya recibido un porcentaje significativo de informes de terceros, la gestión de estos casos puede consistir en un requerimiento para que el contribuyente explique las diferencias o aporte información para desvirtuarlas, o en establecer una cita en las instalaciones de la AT o en el domicilio del contribuyente para aclararla inconsistencia detectada.

El registro y consolidación de los diferentes incumplimientos de un contribuyente deben hacer parte de las políticas de control de riesgo de las AT, contar con un “record” de estos incumplimientos y de la forma y tiempo en que el contribuyente los ha subsanado. Todo ello contribuye a elaborar un perfil bastante cercano al comportamiento de los contribuyentes y consecuentemente a identificar riesgos.

Otra ventaja de llevar a cabo esta consolidación consiste en la posibilidad de mantener un registro de incumplidos y adicionalmente en la posibilidad de incluir en un mismo requerimiento varios tipos de incumplimientos en los que haya incurrido un contribuyente en igual periodo.

Constituye una buena práctica poner a disposición de los contribuyentes una consulta de sus propios incumplimientos, e incluir una marcación de incumplido en la consulta de situación fiscal que algunas administraciones

tienen disponible para que cualquier persona pueda acceder a consultar un contribuyente ingresando el número de identificación tributaria.

Este esquema de control requiere de un grupo relativamente pequeño de funcionarios que se encarga de la logística y programación de los cruces y de los requerimientos. Así mismo, los requerimientos se pueden hacer por vía telefónica, mensajes a celular (SMS), correos electrónicos y otros medios que a muy bajo costo pueden conseguir resultados sólidos.

Lo importante para que esta gestión de incumplimientos rinda sus frutos, es que los procedimientos y las competencias estén claramente definidos y puedan efectivamente ejercer acciones que obliguen a la regularización de los incumplimientos detectados. Por ejemplo, la AT de España ha delimitado claramente las competencias de las área de gestión – Recaudación.

La atención de contribuyentes que concurren a regularizar su situación requiere también un trámite expedito. Los casos que se detecten en medio de estas verificaciones y que sean considerados de interés para auditoría pueden ser llevados a un comité que decida sobre la apertura formal de una investigación.

7.5 Otros programas de control del cumplimiento

La AT de México ha avanzado significativamente en materia del control de cumplimiento, al contar con redes inteligentes que permiten verificar los cambios en los niveles de recaudo de un mismo contribuyente. Asimismo, la AT de México solicita información o lleva a cabo auditorías para obtener la información para generar las actuaciones que correspondan.

Programa de vigilancia y control a las caídas recaudatorias - México

La ampliación de las facultades de las Administraciones Centrales, respecto del ejercicio de facultades contenidas en la fracción XLVI del artículo 9, referentes a la elaboración y emisión de los instructivos de operación y lineamientos en materia de su competencia, de las unidades administrativas a cargo de las Administraciones Generales del SAT, permite la coordinación de las funciones entre las áreas sustantivas involucradas en el Programa de Caídas Recaudatorias.

Anteriormente las acciones de vigilancia de obligaciones se centraban únicamente en la detección de la omisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que no presentaban su declaración en los tiempos previstos en las disposiciones fiscales aplicables. Por lo que fue necesaria la ampliación de las facultades de control para realizar control en el pago de los tributos, a partir de la implementación del programa se ha revisado el comportamiento atípico de los pagos efectuados por el contribuyente respecto de la variación de los montos de los pagos consignados en declaración, a efecto de analizarlos respecto de los ingresos, operaciones, información proporcionada por terceros, etc. y con ello detectar omisiones en los pagos.

El Programa de Control de Caídas recaudatorias busca detectar comportamientos atípicos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes por disminución en el monto de sus pagos provisionales y definitivos, para este fin considera a los contribuyentes que representaron el 70% de la recaudación durante los últimos 24 meses y que dentro de ese periodo tuvieron disminuciones superiores al 35% en sus pagos.

Por otra parte el programa contempla los pagos de: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Retenciones de Salarios Retenciones de Asimilados e Impuesto Especial de Producción y Servicios - en todos sus conceptos) y tiene como objetivo realizar acciones secuenciales hacia el contribuyente que se aplican en el programa antes de llegar a ejercer facultades de comprobación, por parte de las áreas de Auditoría fiscal, las cuales consisten en el envío de: correo electrónico, cartas de invitación, llamadas telefónicas, o mediante entrevistas de aclaración, para que el mismo autocorrija la situación atípica detectada.

En caso de no realizar las acciones de regularización de manera voluntaria, se le hace una invitación al contribuyente para citarlo a entrevista de vigilancia profunda en las oficinas del SAT, realizada por un comité de vigilancia profunda coordinado por la Administración Local de Servicios al Contribuyente y conformado por las áreas de Auditoría Fiscal, Recaudación y Jurídica, con el objeto de presentarle el análisis del comportamiento atípico detectado por la autoridad, a fin de que justifique o aclare, y en su caso, se establezcan compromisos y fechas de pago con la autoridad.

La autoridad dará seguimiento a la regularización de la situación fiscal del contribuyente y en caso de no hacerlo, se hace del conocimiento del área de Auditoría Fiscal a efecto de que ejerza sus facultades de fiscalización contra el contribuyente, así mismo se da seguimiento al cobro de los créditos que se generen, derivados de las acciones por los actos de fiscalización ejercidos por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, pertenecientes a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

La recaudación ¹¹ promedio por actos de control en el Programa de Caídas Recaudatorias por ejercicio fiscal, ha sido la siguiente:

2012.- \$14,373 en efectivo y \$23,084 virtual.

2013.- \$16,962 en efectivo y \$24,161 virtual.

2014.- \$10,706 en efectivo y \$14,907 virtual.

Nota: debido a las cargas de trabajo inherentes a la implementación de la Reforma Fiscal, el Programa de Caídas Recaudatorias estuvo suspendido en el primer semestre de 2014

Los contribuyentes corregidos por año por las acciones del Programa han sido:

2012 36,883

2013 27,408

2014 5,145

A su vez, los contribuyentes corregidos por año, derivados exclusivamente por las entrevistas de vigilancia profunda son:

2012.- 17,259 (72%) de un total de 23,952 contribuyentes citados.

2013.- 14,788 (40%) de un total de 36,933 contribuyentes entrevistados.

2014.- 8,884 (68%) de un total de 13,021 entrevistados

Con esta estrategia, se vigilan no solo la determinación de quien cumplió y quien no cumplió, sino la forma en que están cumpliendo los contribuyentes obligados, a fin de exigir el correcto cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Este esquema permite tener mayor cobertura en las acciones de vigilancia al universo de contribuyentes e incrementar la presencia fiscal de la autoridad, al elevar la percepción de riesgo en el contribuyente en que incurre derivado del ingreso incorrecto de sus declaraciones y pagos mensuales provisionales y definitivos.

Bajo esta experiencia se da la oportunidad de: Planificar otros Programas de Promoción y Vigilancia con distintas acciones estratégicas a efecto de abatir los índices de omisión y renuencia al cumplimiento.

¹¹ Cifras expresadas en millones de pesos mexicanos.

7.6 Emisión de paz y salvo o de certificación negativa de incumplimientos

En algunas administraciones se utiliza la emisión de paz y salvos de impuestos para trámites de beneficios gubernamentales, para posesionarse en un cargo público y para licitar con el Estado, entre otros. Obviamente, en la mayoría de los países, este certificado no es un papel físico susceptible de ser adulterado. La tecnología permite que sea un certificado verificable mediante el uso de medidas de seguridad, bien sea de claves otorgadas a las Entidades que requieren el “Paz y Salvo”, o mediante la expedición de un número de control con el que el interesado puede ser consultado.

Sin importar la forma en que se emita, este tipo de medidas constituye una fuente importante de control de cumplimiento que puede ser aprovechada por el Estado para coadyuvar al cumplimiento de las obligaciones con el Fisco. Estos mecanismos tienen que ver también con el bloqueo del número de identificación tributario que fue tratado en apartados anteriores. La diferencia consiste en que el bloqueo se efectúa sin que el contribuyente intervenga.

Una práctica un poco más avanzada, pero que requiere de buenos sistemas de información, consiste en que una vez se detecten los incumplimientos, o sea bloqueado el registro, se lleve a cabo una inscripción en el registro de proveedores del Estado para que pueda ser tenido en cuenta por las entidades estatales sin necesidad de solicitar un “Paz y Salvo”.

Algunas legislaciones contemplan la obligatoriedad para las Entidades del Estado de verificar que el proveedor se encuentre a paz y salvo con la AT como requisito para que sea elegible como contratista o para adjudicar una licitación pública, o para ser beneficiario de los pagos derivados de contratos. En este caso, la responsabilidad de efectuar la verificación normalmente recae sobre la Entidad que lleva a cabo el proceso de compra o adjudicación del contrato

En México existe un reporte denominado “Informe de Opinión de Cumplimiento” que se emite en línea en cumplimiento del artículo 32-D del Código Fiscal y que cuenta con una demanda muy grande por parte de las entidades obligadas a la verificación.

Informe de Opinión de Cumplimiento – México

Reformas al fundamento legal respecto de la actualización del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la presentación del documento de Opinión del Cumplimiento de obligaciones fiscales emitido en sentido positivo, como condición para las personas que deseen llevar a cabo contratos de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública, con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República; al igual que como requisito para la realización de otros trámites ante la autoridad del SAT para ser beneficiario de estímulos, subsidios, etc.

Hasta el año 2010, se tenía la emisión de la Opinión de Cumplimiento en forma manual o semi-automatizada siendo insuficiente para la atención de las solicitudes presentadas por los contribuyentes y dependencias del Gobierno Federal que aplican estímulos y subsidios, y a partir del año 2011 se logró la liberación de la emisión de la Opinión de manera totalmente automatizada.

Consiste en un sistema en línea que permite la obtención de opinión referente al artículo 32-D del C.F.F., por medio de la extracción de información en los repositorios de “Data Ware House” (DWH) de las bases de datos institucionales del SAT, con la que se obtiene una opinión de cumplimiento de sus obligaciones fiscales de manera instantánea, con el objetivo de promover la regularización del cumplimiento de obligaciones, en el contribuyente cuya opinión se haya emitido en sentido negativo, en materia de RFC, Declaraciones y Pagos, informativas y créditos fiscales firmes a su cargo.

El comportamiento en la generación de solicitudes de opinión a partir del año 2009 ha sido:

2009.- 104,426 con un tiempo de respuesta de 7 días para su obtención.

2010.- 136,956 con 8 días de respuesta para su emisión.

2011.- 1,904,317 emitiéndolas el mismo día.

2012.- 3,505,663 el mismo día.

2013.- 3,664,458, mismo día.

2014.- 7,232,469 el mismo día.

2015 (enero-junio): 5,240,620 el mismo día.

En el año 1999 existía un tiempo de emisión de la opinión de 240 días, reduciéndose paulatinamente conforme a lo siguiente:

2000-2001: 180 días.

2002-2003: 90 días

2004-2005: 45 días

2006-2007: 33 días

2008: 8 días

- No existe recepción de solicitudes de opinión, ya que se emite en línea.
- Revisión automatizada.
- Tiempo de respuesta: Inmediato.
- Emisión de respuesta vía internet, a través del portal del contribuyente y en los Módulos de Servicios Tributarios.
- Respuesta de opinión para varios trámites.

En 2009, 2010 y 2011 se recibieron solicitudes de opinión de manera masiva de dependencias que aplican estímulos y subsidios (FIRA, FIRCO, FINANCIERA RURAL, AGROASEMEX, AGRONEGOCIOS y ASERCA), solicitando la opinión del cumplimiento de obligaciones a padrones de beneficiarios.

Con un total de solicitudes masivas clasificadas por año, de:

- 2009: 3,317,100
- 2010: 3,845,897
- 2011: 20,094,852
- 2012: 6,839,761
- 2013: 7,078,488
- 2014: 16,443,253
- 2015 24,531,233 (enero-junio) .

En la Legislación de Costa Rica también existen un gran número de trámites para obtener beneficios estatales que tienen como requisito estar al día con las obligaciones tributarias, lo que contribuye al proceso de recaudación.

Beneficios estatales y cumplimiento – Costa Rica

Este procedimiento tienen que ver con la recaudación de deudas a partir de la verificación que realizan las instituciones del Estado y la Dirección General de Hacienda en cumplimiento de normas especiales, incluyendo deudas cuya gestión de cobro no la efectúa la AT porque corresponde a un “monto exiguo” cuya gestión de cobro supera el monto de lo adeudado.

1. Existe una gran cantidad de contribuyentes que solicitan una exención que les habilita la ley, y como requisito para otorgarla deben estar al día con sus obligaciones tributarias. El Departamento de Exenciones de la Dirección General de Hacienda es la dependencia del Ministerio de Hacienda, encargada de otorgar las exenciones y velar de que el solicitante se encuentre al día en el pago de sus impuestos.
2. Para cumplir con leyes especiales de ciertas instituciones establecen el cumplimiento de las obligaciones tributarias al momento de otorgar ciertos beneficios:
 - a. Aresep - Autoridad Reguladora de Servicios Públicos: requisito de cumplimiento tributario para conceder aumento de tarifas a operadores de servicios públicos (transporte remunerado de personas, suministro de energía y combustible.)
 - b. CCSS: Caja Costarricense de Seguro Social. Requisito para:
 - Comprobar si la persona física tiene o no actividad económica y así fijar la cuota del seguro social.
 - Efectuar el cruce de la información reportada ante la Dirección General de Tributación y determinar si el pago de las cargas sociales es el correcto.
 - Verificar el cumplimiento tributario de sus proveedores.
 - c. CTP: Consejo de Transporte Público. Requisito de cumplimiento tributario para otorgar permisos de concesión de placas de servicios públicos (Taxis).

La información que se brinde sobre el estado tributario del contribuyente debe ser cierta, ya que de ello depende el otorgamiento de la exención. Dado que el sistema informático en algunas oportunidades ha presentado problemas en la ejecución de los programas, se están desplegando esfuerzos para sistematizar y mejorar el proceso.

En algunas otras AT se publican los contribuyentes incumplidos en la página WEB para su consulta por número de Identificación Tributaria, como es el caso de Honduras, Ecuador, México y Portugal. En este último, se publican por niveles de deuda sin especificar el monto exacto adeudado y la consulta sólo está disponible para contribuyentes que estén con un proceso de ejecución fiscal y que hayan sido citados personalmente.

Esta publicación requiere de ciertas previsiones para que la información sea correcta, pues podría atentar contra el buen nombre y debe tener soporte legal como lo tiene Ecuador a través del Art. 99 de su Código Tributario.

7.7 Competencias para corregir el incumplimiento

Resulta importante que la AT tenga facultades para corregir con un trámite administrativo simplificado las declaraciones que presentan errores aritméticos, errores de topes máximos o mínimos, errores de saldos trasladados de una declaración a otra y errores de diferencias entre lo informado por un tercero y lo informado por el contribuyente o diferencias entre lo informado por el contribuyente en diferentes declaraciones. Ejemplo, impuesto a la renta contra impuesto al valor agregado.

La AT de España constituye un buen ejemplo al momento de definir competencias claras para las áreas de Recaudación. El control que realizan los órganos de recaudación de la AEAT de España se extiende al:

- Control de cumplimiento de obligaciones formales.
- Control del contenido de las declaraciones, en los términos que se describen más adelante.
- Control de las devoluciones, en los términos que se describen más adelante.

En todos estos casos, se trata de un control extensivo, en el sentido de que lo ejercen los órganos de gestión (recaudación) y tiene por finalidad la detección y corrección de errores e incumplimientos de los contribuyentes en la presentación de sus declaraciones. Pero, a diferencia de la actuación de control que se realiza por los

órganos de auditoría fiscal, este control realizado por los órganos de recaudación se dirige, partiendo de la información de que dispone la Agencia Tributaria, a verificar con carácter general todas las obligaciones tributarias individualmente consideradas. Se basa fundamentalmente en procesos informáticos y en controles de tipo documental, sin revisión de la contabilidad mercantil del contribuyente, y se realiza normalmente en las propias oficinas de la AT, a diferencia del control de auditoría. Las liquidaciones oficiales producto de este tipo de control, deben ser emitidas antes de que transcurran seis (6) meses desde el requerimiento. Si la liquidación no se produce en este término, caduca la acción de la AT y es como si no se hubiesen realizado las acciones de control. No queriendo esto decir que se extingue la posibilidad de revisión, la cual se podrá ejercer dentro de los límites de prescripción de la acción administrativa.

En países donde existen regímenes simplificados para el pago de impuestos, como es el caso de Argentina, los programas masivos de control dedican un espacio importante a las verificaciones de los factores objetivos de clasificación con base en información de terceros.

En el caso de los omisos, se hace necesario que exista un proceso abreviado de determinación, como ocurre en Perú, sin perjuicio de las facultades que posteriormente pueda ejercer la AT para la determinación del impuesto debido. Si esto no se consigue, se corre el riesgo de que en el mediano plazo los contribuyentes no respondan adecuadamente al requerimiento de las áreas de recaudación, por no existir un riesgo asociado a la inobservancia de las obligaciones que le son requeridas.

Para el caso de morosidades es deseable que el contribuyente pueda acceder automáticamente al pago en cuotas para regularizar su situación, con un plazo que en esta fase inicial no debe superar los tres (3) meses.

Estos procesos de control de cumplimiento son previos a la intervención directa y específica de las áreas de determinación (fiscalización) y de cobro, razón por la cual deben tener tiempos definidos para que se garantice que los incumplimientos van teniendo un ciclo estándar de gestión.

En el ámbito del control de cumplimiento existen dos vertientes respecto a la aplicación de multas por presentación tardía de declaraciones o informes. En algunos países, estas pueden determinarse directamente en cuenta corriente sin que sea necesario un proceso por parte de la AT. En estos casos, solo se parametriza y se cobran con base en los saldos certificados de la cuenta corriente. En otros países, para la imposición de cualquier sanción deben mediar procesos abreviados de auditoría que a la postre las hacen inaplicables.

En algunas AT se han creado áreas separadas de recaudación para el control de cumplimiento voluntario a las que se les han entregado facultades de determinación. No obstante, la línea general sigue siendo que fiscalización la que efectúe las determinaciones.

II. SECCIÓN COBRANZA

II. SECCIÓN COBRANZA

1. Introducción a la cobranza de tributos

El procedimiento de cobranza tiene lugar ante el incumplimiento material tributario del contribuyente. Las características del procedimiento de cobranza dependerá de las normas internas de un determinado país y de la política que decida implementar la AT para ejercer dos de sus funciones fundamentales – o que llevan su razón de ser –, que consisten en la recaudación y la cobranza.

En el presente apartado se describen los modelos de cobranzas más utilizados y en especial las prácticas más destacadas existentes en los países de esa región. Asimismo, se hace alusión a las herramientas utilizadas en el marco de dichos procedimientos.

Los modelos de cobranza podrían clasificarse de la siguiente manera:

- Aquellos que enfatizan el cobro amigable o persuasivo.
- Los que directamente se focalizan en el cobro coactivo.
- Otros modelos son mixtos, al considerar los dos enfoques de cobranza, antes mencionados, pero en diferentes estadios. En un primer estadio, se lleven a cabo las tareas de cobranza persuasiva -administrativa o prejudicial- y una vez agotada esta etapa se prosigue con la cobranza coactiva o judicial.

Además de los modelos mencionados, existen otros procedimientos de cobranza. La AT puede realizar la gestión de cobro en el ámbito de su propia estructura, o bien a través de un agente externo. Tanto la cobranza amigable o persuasiva como la coactiva o judicial pueden ser tercerizadas –o delegadas a un tercero- o asumidas directamente por la AT.

La ejecución de la deuda puede ser realizada por la misma AT mediante un procedimiento administrativo, como lo hace la AT de Perú, o bien a través de la justicia; siendo la AT la impulsora del procedimiento judicial. En ambos casos, pueden darse diferentes modelos de acuerdo a

la vinculación contractual que con la AT mantengan los agentes que dan impulso al proceso. Estos pueden ser profesionales de la estructura de la AT o externos a la misma, que actúan mediante un poder especial otorgado por aquélla.

En Perú, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la AT y se ejerce a través del “Ejecutor Coactivo”, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los “Auxiliares Coactivos”.

En virtud de los costos, y en ciertos casos, ante los tiempos que demanda la cobranza judicial, la cobranza administrativa se convierte en el procedimiento más deseable para recuperar una deuda. Sin embargo, es claro que el procedimiento a utilizar dependerá del comportamiento del contribuyente. En este sentido, las AT han avanzado en este ámbito y se han focalizado en optimizar los procedimientos para ser más eficaces al momento de llevar a cabo la cobranza administrativa. Con dicho propósito, se han implementado numerosos desarrollos y estrategias, tales como: intimaciones electrónicas, llamadas telefónicas, procesos de descentralización de atención al contribuyente – con la posibilidad de regularización en ese ámbito – e invitaciones a regularizar la situación morosa de los contribuyentes mediante planes de facilidades de pago que pueden ser suscriptos desde una página web. Estas modalidades amigables de cobranza han generado muy buenos resultados en algunas AT.

Más allá de lo positivo que resulta la implementación en el seno de la AT de procedimientos de cobranza administrativa o prejudicial, resulta necesario atender debidamente el proceso de cobranza coactiva. Para ello, es imprescindible realizar un estudio con vistas a su optimización. Básicamente, la deuda que llega a esta etapa es resistida por el deudor, quien hace caso omiso a toda clase de intimaciones. De utilizar herramientas jurídicas y procedimientos adecuados, una determinada administración tributaria estaría en condiciones de lograr un buen nivel de recupero de deudas.

Es dable destacar, sin dejar de considerar que lo más importante es la recuperación de los recursos por parte

de la AT, la trascendencia de la cobranza coactiva para la recaudación de adeudos en general. Si el contribuyente observa que la deuda morosa no produce ninguna consecuencia que lo perjudique a largo plazo, como tener que enfrentar un proceso de ejecución o encontrarse con bienes o cuentas embargadas, no tendría motivación alguna para cumplir con sus obligaciones. Si en cambio, la actividad de la AT es activa en lo que respecta a perseguir el cobro de la deuda, investigando la titularidad de bienes embargables o incluso inhibiendo cuando no existen bienes a embargar, el contribuyente – ante su mayor percepción de riesgo – tratará de evitar ser blanco de esa actividad cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

Sin perjuicio de la forma en que la AT esté organizada para llevar a cabo esta función, el presente apartado describirá algunos de los procedimientos posibles y herramientas más utilizadas, aplicables al circuito que recorre la deuda, hasta llegar a la iniciación del juicio de apremio o ejecución fiscal.

En adelante, se analizan:

- La cobranza administrativa y sus herramientas;
- La cobranza coactiva y sus herramientas;
- El control de la actividad de los ejecutores;
- El proceso de ejecución en sí mismo y algunas cuestiones e innovaciones a considerar para optimizar el proceso y así lograr mejores resultados;
- Los principales criterios y algunas experiencias en el ámbito de la asistencia en cobranza internacional de tributos;
- Los circuitos de cobranza: experiencias de países.

2. Cobranza administrativa o prejudicial

La cobranza administrativa se caracteriza por la persuasión al contribuyente deudor para el pago voluntario de la deuda en mora, tarea que en principio es amigable y requiere el contacto de la AT con aquél.

A estos fines, es importante considerar ciertos factores para que la tarea de cobro de la deuda en mora por parte de la AT logre sus objetivos a corto y mediano plazo. Una actividad eficiente permite alcanzar óptimos resultados y consecuentemente evitar los significativos gastos de recuperación de créditos tributarios que generan la cobranza judicial.

De realizar correctamente la cobranza administrativa o prejudicial, aplicando los métodos adecuados e incentivando el cumplimiento oportuno de manera previa a la transferencia de la deuda a juicio; la AT podría contar con los recursos en forma inmediata. De esta manera, se evita el tiempo que demanda esperar la culminación de una ejecución, que en ciertos casos no puede realizarse exitosamente.

Esta forma de cobranza ha sido practicada por algunas AT y ha generado resultados positivos. En algunas de ellas se observa que el mayor porcentaje de recupero proviene de la aplicación de este proceso ¹². En el marco del mismo existen distintas metodologías de acercamiento al contribuyente moroso, que se apoyan en la necesidad de contar con una base de datos actualizada y procedimientos que lleven a una localización rápida y precisa del contribuyente.

¹² CASTILLO CONTRERAS, Flora Ma. “La cobranza coactiva en la AT, facultad y eficiencia”, México, Febrero 2009, pg. 96.

Los avances tecnológicos logrados por las AT, permiten contar con herramientas que se ajustan perfectamente al proceso bajo análisis. Por ejemplo: expediente electrónico, la firma electrónica, las intimaciones electrónicas, etc. Todas ellas permiten alcanzar con mayor inmediatez el contacto con el contribuyente. Estas herramientas deberían ser utilizadas por las AT para optimizar el cumplimiento de su función. A continuación, se menciona la experiencia de España en el uso del “Expediente Electrónico”:

Expediente Electrónico - España

La Ley española 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos pretende regular la Administración electrónica en su sentido más amplio y dedica su contenido a los principios y derechos electrónicos, al régimen jurídico de la Administración electrónica, así como a la gestión electrónica de los procedimientos, posibilitando todo ello dentro de un marco de cooperación interadministrativa.

La implantación de esta Ley ha supuesto para la Agencia Tributaria un importante reto. Ya no se trata de una facultad sino de una obligación para la Agencia Tributaria, que debe posibilitar que los ciudadanos puedan ejercer todos los derechos del artículo 6 de la Ley 11/2007 antes citada mediante el empleo de medios telemáticos.

El esfuerzo que se está realizando en la Agencia Tributaria es muy grande. Se ha tenido que poner a disposición de los ciudadanos una **Sede Electrónica**, a través de la cual poder realizar todos los trámites tributarios. El ciudadano/obligado tributario puede ejercitar estos derechos a través de la **Sede electrónica** de la Agencia Tributaria desde el mes de enero de 2010.

La implantación de la **Ley 11/2007** ha significado un gran esfuerzo a la hora de revisar el **inventario de todos los procedimientos** de la Agencia Tributaria y **trámites** que se pueden realizar en cada procedimiento.

En segundo lugar, la Agencia ha ampliado las posibilidades de actuación de los obligados tributarios mediante **representación de terceros** para la realización de actuaciones y trámites por Internet, potenciando asimismo la figura del colaborador social para la presentación

telemática de declaraciones y comunicaciones, a la que la nueva normativa general de acceso electrónico a los servicios públicos denomina “**representación habilitada**”.

En tercer lugar, se ha realizado también un esfuerzo considerable para posibilitar la recepción de las **notificaciones por medios electrónicos**, haciendo posible, de conformidad con la nueva normativa, la notificación por comparecencia electrónica en la Sede (acceso al contenido de las actuaciones administrativas de forma directa, segura y verificable), y continuando con la posibilidad de notificación a través de la dirección electrónica habilitada, (DEH), tanto de forma voluntaria como obligatoria (NEO) .

En cuarto lugar, en materia de **pago electrónico**, ya se había progresado mucho antes de la Ley con la pasarela de pagos, por lo que el cumplimiento de este requerimiento ha implicado menos trabajo. Aunque también se ha avanzado en permitir la obtención de cartas de pago por Internet y en otra serie de servicios de valor añadido en el área de recaudación.

En quinto lugar, la Agencia Tributaria ha apostado por hacer posible la consulta “**on line**” del **estado de tramitación** de los expedientes así como por obtener “**on line**” **copia electrónica** de los documentos electrónicos que forman parte del expediente. Esto supone que, con carácter general, el ciudadano no tendrá que solicitar la consulta o la copia cumplimentando un formulario y presentándolo en el Registro electrónico, sino que con su DNI electrónico o su certificado electrónico podrá ejercitar estos derechos.

Por otro lado, la **Ley 11/2007**, constituye el punto

de partida de la regulación normativa del **expediente electrónico**, que se define como el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan. Se está trabajando en su implementación con el fin de avanzar en la gestión integrada en soporte electrónico de todos los documentos que intervienen en cada procedimiento de la Agencia Tributaria, tanto en el seno de la propia organización como en sus relaciones externas, frente a los obligados tributarios, Tribunales Económico-administrativos, Tribunales de Justicia, demás Administraciones públicas y entidades o instituciones de derecho público, etc., con independencia de que dichos documentos estén en soporte papel o electrónico.

De esta manera, todos los expedientes administrativos que se están generando a partir del 2010 se generan en formato de Expediente electrónico, sin papel. Lo anterior a esta fecha, está siendo objeto de digitalización utilizando programas seguros que garantizan la autenticidad de las copias electrónicas. Todos los papeles que se integren en un expediente deben necesariamente escanearse mediante la aplicación de expediente electrónico transformándose en documentos electrónicos. En los supuestos de documentos emitidos originalmente en soporte papel de los que se hayan efectuado copias electrónicas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley, podrá procederse a la destrucción de los originales en los términos y con las condiciones que por cada Administración Pública se establezcan.

Por su parte, las aplicaciones informáticas generan documentos administrativos electrónicos, que son aquellos documentos administrativos emitidos por medios electrónicos, que se incorporan automáticamente al Expediente electrónico.

Por otra parte, desde 2010, de acuerdo con lo ordenado en una Instrucción de la Dirección General de la AEAT, todos los documentos en soporte papel presentados por los contribuyentes en las oficinas de Registro, con determinadas excepciones, son objeto

de digitalización, con el fin de obtener una copia electrónica de los mismos. La digitalización se realiza siempre utilizando los equipos suministrados por el Departamento de Informática Tributaria a estos efectos, siguiendo las indicaciones del documento “Protocolo de Digitalización” que establece expresamente la citada Instrucción. La digitalización se está llevando a cabo por las oficinas de Registro. El funcionario por lo tanto, puede “visualizar” prácticamente al instante los documentos de entrada en el Registro.

Los trabajos de implantación de la Ley 11/2007 y del expediente electrónico exigen, asimismo, realizar un esfuerzo en la **formación** del personal de la Agencia Tributaria. Esta formación comenzó en 2009 y se viene realizando a través del canal electrónico (Intranet, e-learning, aplicación informática “sametime” que permite la mensajería instantánea y la conversación en tiempo real y en entorno virtual) y del canal presencial.

De todo lo anterior se deduce que la implantación de la Ley 11/2007 que está realizando la Agencia Tributaria es muy ambiciosa. No se pretende un simple cumplimiento formal de la ley sino que la Agencia Tributaria desea que el objeto y las finalidades de la ley se cumplan de manera efectiva, dado que beneficia al ciudadano y supone una reducción de sus cargas administrativas. Se considera que la Agencia Tributaria y, en general el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, deben seguir actuando como motor e impulso de la **sociedad de la información**.

Asimismo, la Agencia Tributaria es consciente de que ha de seguir manteniendo su canal presencial para relacionarse con aquellos ciudadanos que no deseen hacerlo por medios electrónicos.

El impacto más importante ha sido el de la agilidad administrativa: Todas las peticiones de trámites etc. que se presentan, se tramitan mucho antes, al tener acceso a las peticiones de manera telemática: Ha desaparecido la distribución de papel en las oficinas. Además, los documentos presentados por los contri-

buyentes, aparecen directamente “colgados” de sus datos identificativos. La capacidad de reacción de las oficinas es mucho más grande.

- Además, la posibilidad de generar los documentos administrativos de forma electrónica ahorra enormemente tiempos de tramitación.
- Si a ello unimos la notificación de los actos de forma telemática, la reducción de tiempos es evidente.
- Adicionalmente, las cargas de los funcionarios se reducen. Por ejemplo, si el contribuyente presenta una reclamación en el Tribunal, ya no es necesario preparar el expediente en papel para su envío: el Expediente electrónico se transmite también de forma telemática al Tribunal.

Desde 2005, Portugal ha estado implementando sistemas electrónico para llevar a cabo procedimientos de ejecución y recuperación basados en Internet como canal de comunicación con los contribuyentes y deudores, así como con organismos externos a la AT. En adelante, se detalla la experiencia:

Sistema de Aplicación y Recuperación - Portugal

Este sistema permite la AT gestionar los procedimientos de recuperación en un modelo integrado y automatizado. Desde el inicio hasta la conclusión del proceso de ejecución, los procedimientos se llevan a cabo principalmente por los factores desencadenantes automatizados. El sistema de aplicación y la recuperación empieza con el reconocimiento de la deuda por vía electrónica comunicado a SEFWEB, y automáticamente se emite una notificación disparado electrónicamente por el sistema SECIN -que elige el canal para comunicarse con el deudor: electrónicamente o por correo postal-. Si los contribuyentes no han pagado el valor de vencimiento, el sistema genera automáticamente una serie de procedimientos automatizados de aplicación, como la compensación de los reembolsos y otras medidas coercitivas.

Mientras tanto, los deudores reciben recordatorios electrónicos para informarles acerca de la consecuencia de la falta de pago de las deudas, antes de cada procedimiento de que comience el acto coercitivo.

Los contribuyentes y los deudores pueden pagar la deuda en cualquier momento en cualquier lugar, solo necesitan para obtener el documento de pago a través de Internet en el sitio web de impuestos en su área privada y realizar el pago.

Entre otros, el sistema SISCOWEB se encarga de gestionar todo el proceso de compensación. Empieza por dos formas diferentes: una de forma automática por la Administración Tributaria, la otra a la iniciativa del contribuyente.

El sistema SIPE es responsable por la recopilación de información automática sobre diversos activos susceptibles de embargo y posterior venta por el sistema de subastas electrónicas (SIGVEC) a través de internet.

La información existe en la base de datos de AT, alimentada principalmente a través de las declaraciones de impuestos (por ejemplo, las transacciones comerciales [sistema de facturación electrónica y documentos electrónicos de transporte], de bienes inmuebles, vehículos, ingresos [salarios, intereses pagados por las instituciones financieras, pagos contra entrega de servicios], participaciones, entre otros), así como que se deducen

de terceros (por ejemplo: instituciones financieras, compañías de seguros, notarios, tierra de registro, las compañías de registro, vehículos y registro barco, socios comerciales, empresarios, etc.).

El sistema SIPE tiene la inteligencia para elegir los activos y se comunica electrónicamente con otros sistemas y organismos externos, como las autoridades de policía para apoderarse de los vehículos, con los bancos para fijar cuentas bancarias, con registros (vehículos y propiedades inmobiliarias), con las aduanas para incautar los bienes importados y con el documento de transporte por vía electrónica de bienes sistema para aprovecharlas o el comercio.

Para aquellos activos que llegan a la etapa de la venta forzosa, todo el proceso, desde la publicidad que se lleva a cabo de forma automática es hecho en la web por el sistema SIGVEC, responsable de la gestión de las subastas electrónicas y se queda disponible para el público en general a través de Internet.

El sistema también facilita la recogida de terceros responsables, el sistema SIGER recoge todos los datos disponibles de los administradores y directivos responsables, y comienza los procedimientos para hacerles responsables de la deuda.

Por otra parte, la autoridad fiscal ofrece a los contribuyentes la posibilidad de responder directamente a los actos de coerción en su portal web, que permite,

entre otras características, la consulta de sus procesos de ejecución, a presentar sus créditos (también administrado en una forma automatizada), la simulación de los valores de las garantías, así como da la posibilidad a los contribuyentes para obtener certificaciones de su situación fiscal.

Otra herramienta utilizada por la administración tributaria portuguesa incluye una ley que impide a los deudores tributarios de disfrutar de los beneficios fiscales, como prevenir los deudores tributarios de competir en los procedimientos de licitación para proveer bienes o servicios a las entidades públicas (licitaciones públicas).

Además de los actos coercitivos descritos anteriormente, los deudores tributarios se anuncian en nuestra página web (www.portaldasfinancas.gov.pt) de acuerdo con una serie de requisitos legales, la mejora de esa condición de moroso comportamiento ante la sociedad.

Esta práctica se utiliza como medida de disuasión que se espera que engrían una censura social general (nombre y vergüenza) en relación con la violación de cumplimiento de los deberes tributarios. Sistema SIPDEV es la aplicación responsable de todo el procedimiento administrativo de publicación, desde la selección inicial de deudor a la publicación definitiva de la lista de deudores tributarios en Internet.

En adelante, se analizan:

- Los factores que facilitan esta cobranza administrativa;
- Los métodos de contacto con el contribuyente moroso;
- Las formas de regularización de la deuda mediante los planes de facilidades de pago;
- El estudio previo necesario para contar con una deuda cobrable coactivamente -inteligencia prejudicial-.

a. Actualización de los registros

Para llegar de manera rápida y precisa al contribuyente, la AT debe mantener una base de datos actualizada en el padrón. Los datos trascendentes a estos fines son: domicilio, teléfono, correo electrónico. Estos datos constituyen los elementos utilizados para lograr el contacto que permita en una etapa posterior persuadir al deudor para motivar su pago.

En algunas AT no existe esta posibilidad porque el proceso de actualización de los registros no resulta eficiente. Ante esta situación resulta oportuno recurrir a la depuración de la información, utilizando distintos medios de obtención de datos de las personas físicas y jurídicas.

También es recomendable llevar a cabo campañas para la actualización de los datos, proporcionando los medios tecnológicos para que el contribuyente voluntariamente realice tales actualizaciones, tal como se menciona en la Sección de Recaudación del presente Manual.

La actualización de los registros debe contemplar también los cambios de titularidad, o razón social y en su caso, los responsables solidarios o subsidiarios que puedan existir.

b. Contacto con el Contribuyente

El contacto con el contribuyente resulta esencial cuando se efectúa la función de cobranza administrativa. Siendo esta cobranza persuasiva y amigable, resulta importante en primer lugar, acercar al contribuyente a la AT para informarle acerca de la deuda que mantiene y debe cancelar.

De acuerdo a la experiencia constatada entre las AT de la Iberoamérica, usualmente, ya sea por descuido o por falta de información respecto a las posibilidades de financiación de la deuda, el contribuyente no regulariza su situación.

Con relación al contacto con el contribuyente, Portugal ha desarrollado en el año 2005, un sistema electrónico de los procedimientos de ejecución y recuperación basados en Internet y la tecnología web como canal de comunicación con los contribuyentes deudores, así como con organismos externos.

c. Alerta de mora temprana

Es necesario que el deudor esté informado del estado de su deuda en mora. Esta comunicación con el contribuyente se realiza mediante notificaciones, intimaciones, o simplemente cartas por medio de las cuales se avisa que la deuda se encuentra en una etapa prejudicial y que en un corto plazo se procederá a iniciar la vía de apremio.

En esta oportunidad, se le informa al contribuyente acerca de las distintas posibilidades de regularización de la deuda con las que cuenta, invitando al deudor a acercarse a las oficinas de la AT o bien a hacer uso de las aplicaciones que la AT mantenga en Internet.

Usualmente, las diferentes intimaciones incrementan los apercibimientos con el propósito de lograr que el contribuyente moroso tome conciencia de la importancia de cancelar la deuda tributaria que se le exige.

d. Llamados telefónicos

Constituye la forma más directa de contacto con el contribuyente deudor y permite iniciar una relación más inmediata con aquel. Este medio de contacto resulta menos intimidatorio para el deudor que las intimaciones escritas y las cartas o notificaciones. De esta manera, se trata precisamente de generar un acercamiento amigable con el objetivo de brindarle al contribuyente una oportunidad de cumplimiento. De no generar el comportamiento deseado o esperado, se procedería con la instancia coactiva.

e. Correos electrónicos

Otra modalidad de contacto es el correo electrónico, por medio del cual se efectúa el aviso de la deuda o la intimación para el pago de ésta, con el mismo contenido que en las cartas o intimaciones.

El correo electrónico es un dato que, en la generalidad de los casos, se le solicita al contribuyente cuando se inscribe. De no ser así, la AT puede instrumentar diferentes métodos para obtenerlo. Uno de los métodos podría ser, por ejemplo, el uso de declaraciones juradas anuales en las que sea obligatorio actualizar los datos de contacto.

La AT de España ha implementado un sistema que permite mantener una comunicación formal con el contribuyente, el cual presenta ventajas adicionales al sistema de correo electrónico particular que el contribuyente pueda aportar a la AT.

Comunicaciones a través de correos electrónicos – España

La AT de España cuenta con un sistema de notificación administrativa, que ha resultado ser efectivo. El sistema utilizado se denomina “Dirección Electrónica Habilitada”, el cual permite el acceso electrónico de los ciudadanos a los “Servicios Públicos” y a su vez permite notificar a través de Internet en una dirección electrónica habilitada (DEH) para toda la Administración General del Estado.

La DEH permite recibir las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.

En el caso español, las notificaciones no se envían, por tanto, a ninguna cuenta de correo electrónico particular.

f. Planes de Pago

Una herramienta que ha resultado eficaz para la gestión de cobro, es la posibilidad de suscripción de planes de facilidades en los que se incluya la deuda en mora. Lograr el pago de la deuda de manera voluntaria por parte del contribuyente es más probable si se ofrece un plan de pago, que si se exige el pago total de la deuda de forma inmediata.

Si bien es importante contar con la posibilidad de suscripción de planes de facilidades de pago en determinadas épocas y ante ciertas situaciones, estos no deben significar un escape para el moroso incumplidor. Por ejemplo, resultaría conveniente contemplar las situación particular que puede estar atravesando un contribuyente -catástrofes, inundaciones, crisis económicas que afecten a un determinado grupo y les genere dificultades para el cumplimiento de la obligación tributaria -. En estos casos, resultaría una solución ofrecer algún beneficio para el cumplimiento, como por ejemplo la condonación parcial de intereses resarcitorios.

Sin embargo, no resultaría ventajoso ofrecer estas posibilidades a todos los contribuyentes morosos, porque puede ser tomado como un premio al que no cumple a término con la obligación -o al menos un levantamiento de la consecuencia de su incumplimiento-, desmotivando ello el cumplimiento de los que han venido cumpliendo con su obligación en tiempo y forma.

Existen distintas maneras de formular planes de facilidades de pago. Se puede establecer sólo un régimen o bien varias alternativas. En este último caso, el criterio para aplicar a un régimen u otro podría consistir en la definición de umbrales relacionados con el monto, criterios para la aplicación de intereses, número de cuotas, establecimientos de anticipos o cuotas iniciales y/o la definición de garantías a su cumplimiento.

Es considerable destacar que la suscripción de esta modalidad de planes implica el reconocimiento previo de la deuda por parte del contribuyente. En el caso de que los planes se incumplan y entren en estado de caducidad, el criterio más usual consiste en efectuar la imputación de las cuotas pagas y transferir a juicio la diferencia.

Con relación al diseño e implementación de planes de facilidades de pago, en adelante se describen brevemente las siguientes experiencias:

Planes de facilidades de pago

Bolivia

La Ley 2492 establece la posibilidad de fraccionamiento de la deuda en beneficio de todos los contribuyentes, pero restringido para impuestos por retenciones y percepciones. Se prevén garantías para su cumplimiento, las cuales pueden darse de la siguiente manera: valores, en efectivo, hipotecaria (garantía real), o Boleta de Garantía Bancaria. Se prevé una cuota inicial o anticipo de manera obligatoria, y se aplican plazos diferenciados de acuerdo al importe de la deuda, siendo el mayor plazo de 36 meses.

Brasil

La ley 10.522 prevé un régimen de fraccionamiento ordinario – excepto a retenciones, anticipos e impuestos sobre el comercio exterior – y outro simplificado - sin restricción y hasta un millón de reales, siendo el mayor plazo de 60 meses-, de los cuales resultan beneficiarios todos los contribuyentes. Se prevé una cuota inicial o anticipo, sin embargo no se requieren garantías. Existen varios fraccionamientos especiales, fijando un máximo de hasta 240 meses y disminuciones en tasas de interés y multas.

España

La Ley General Tributaria y Reglamento de Desarrollo establece la posibilidad de fraccionamiento de deuda que, en principio, cualquier deudor podría solicitar. Dicha solicitud podría ser tanto por deudas que están en periodo voluntario de pago como por deudas que se encuentran en periodo coactivo. Para aplicar este beneficio siempre es necesaria una petición previa del obligado tributario.

Con carácter general, no son aplazables las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta. Por ejemplo, las retenciones que deben realizarse a los trabajadores, a cuenta del Impuesto Sobre la Renta.

Tampoco son aplazables las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de crédito contra la masa.

El régimen prevé un anticipo o cuota inicial como opción – no es obligatorio – y la necesidad de garantía para deudas mayores a 18.000 Euros. Como garantía puede ofrecerse un aval bancario, y en caso de que se justifique la imposibilidad de aportarlo, se admiten otras garantías tales como bienes inmuebles, muebles, la hipoteca, la prenda, la fianza personal y solidaria, y genéricamente, “cualquier otra que se estime suficiente”.

Los plazos de fraccionamiento son mensuales y están asociados con el tipo de interés legal.

En caso de incumplimiento del pago de las cuotas, se apremia el primer vencimiento incumplido y se concede un plazo de ingreso en periodo coactivo. Si no se paga, se cancela el aplazamiento y se procede en primer lugar a ejecutar de oficio la garantía.

Resulta obligatorio que los pagos efectuados en el ámbito de un fraccionamiento sean domiciliados en un banco.

En ocasiones, cuando se prevé que la tramitación de la solicitud de aplazamiento puede demorarse, por ejemplo ante la necesidad de valorar una garantía, etc.; pueden establecerse calendarios provisionales de pago.

La solicitud del deudor no significa que haya que atender indefectiblemente a lo solicitado. Puede denegarse su solicitud de aplazamiento o pueden concederse plazos distintos a los solicitados.

Cuando se concede un fraccionamiento, se establecen cláusulas adicionales. Por ejemplo, si durante la vigencia del fraccionamiento el deudor resulta acreedor a la Hacienda Pública por alguna devolución, éstas se afectan a la cancelación anticipada del fraccionamiento.

En el caso de empresas se pueden establecer cláusulas preventivas. Por ejemplo: prohibición para distribuir dividendos, etc.

Perú

En el Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF Art. 36° y en la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT (Reglamento) se contempla el fraccionamiento de deuda tributaria. La AT tiene facultades para conceder aplazamiento y/o fraccionamiento de pago al deudor tributario que lo solicite y siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que se establezcan mediante Reglamento.

De acuerdo al Reglamento, este beneficio no aplica en los siguientes casos:

- Tributos retenidos o percibidos.
- Pagos a cuenta del impuesto a la Renta cuya regularización no ha vencido.
- Impuesto temporal a los activos netos.
- Impuesto a las embarcaciones de recreo, que corresponda pagar por el ejercicio en que se solicita el fraccionamiento.

El Reglamento establece la necesidad de una garantía en los casos de causas penales por delito tributario en trámite y por el monto de la deuda.

El no cumplir con el fraccionamiento da lugar a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva, por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago. De acuerdo al reglamento, para la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento se aplica una tasa de interés del ochenta por ciento (80%) de la Tasa de Interés Moratorio.

Portugal

Existen dos tipos de fraccionamientos, ya sea que se trate de deuda en cobranza administrativa o en la etapa ejecutiva. Seguidamente se trata el fraccionamiento de la deuda en período administrativo.

Los artículos 29 a 37 del Decreto –Ley 492/88 determinan un sistema de fraccionamiento para deudores con situación económica difícil – que esté debidamente comprobada –, o cuando existan razones excepcionales o de interés público. Rige sólo para el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y Jurídicas.

Se prevén diferentes formas de garantía: garantía bancaria, aval bancario, hipoteca, seguro de caución, caución, u otra que sea idónea.

El incumplimiento del pago de una cuota importa el vencimiento de las otras y es allí donde se inicia el proceso de ejecución.

El fraccionamiento solo se aplica a deudas existentes, luego del término del plazo para el pago voluntario y antes del inicio del proceso ejecutivo.

Uruguay

El fraccionamiento tiene como base legal el Código Tributario - Ley N° 17.555 – Ley N° 17.930. Además, existe un Reglamento de Convenios de Facilidades de Pago - Resolución de la DGI Número 1165/2011. Pueden ser sujetos beneficiarios del fraccionamiento todos los contribuyentes, salvo los que se encuentren en las situaciones establecidas en el numeral 8 del reglamento. Por ejemplo: que hayan realizado pagos con cheques rechazados por falta de fondos, que tengan el certificado de estar al día suspendido, salvo en los casos en los cuales las deudas por las cuales se encuentra suspendido se pretendan convenir; que no tengan actualizados sus datos registrales en relación a titulares, etc. y/o si están en un proceso de Fiscalización.

Es aplicable a todas las deudas correspondientes a tributos y/o sanciones, con excepción de las deudas originadas en impuestos que gravan importaciones, salvo que surjan de determinaciones realizadas por la Administración.

Dependiendo del tipo de régimen y/ o el tipo de deuda, se requiere garantía, y es obligatoria la entrega inicial. Sin embargo pueden variar los porcentajes mínimos requeridos.

El incumplimiento implica: la caducidad del plan de pagos, reglamentado en los numerales 29 a 33 del reglamento, la suspensión del CVA, y la gestión de la deuda e iniciación de medidas judiciales para su cobro.

Por otro lado, se prevén regímenes especiales de facilidades de pago en función de los períodos de deudas que se convienen, que disminuyen los montos de multas y recargos reclamados.

Con relación al fraccionamiento de la deuda, cabe destacar con mayor detalle la experiencia de SUNAT de Perú:

Fraccionamiento de deuda – Perú

En caso del fraccionamiento el plazo de presentación de la solicitud de acogimiento fue del 17 de octubre del 2013 al 13 de febrero del 2014. El plazo de seguimiento y control es de hasta 15 años posteriores al acogimiento. En caso de la deuda tributaria generada desde la vigencia de la Ley N.º 30059, la implementación se realiza a partir del 06 de julio de 2013.

Al tratarse de una forma de pago especial para un grupo reducido de contribuyentes se necesitó la emisión de una nueva Ley, para el caso del fraccionamiento la Ley se encuentra al amparo del artículo 36º del Código Tributario. Las normas relevantes a estos efectos son:

- Ley N.º 30059: “Ley de fortalecimiento de la gestión municipal a través del sinceramiento de la deuda municipal”.
- Decreto Supremo N.º 259-2013-EF: “Reglamento de la Ley N.º 30059”
- Resolución de Superintendencia N.º 006-2014/SUNAT
- Resolución de Superintendencia N.º 232-2014/SUNAT
- Resolución Directoral N.º 014-2014-EF/52.03.

El importe de la deuda de las municipalidades al 31 de diciembre de 2012 era superior a los Dos Mil Millones de Nuevos Soles, la misma que tenía la siguiente distribución porcentual:

- 43% deuda por concepto de Seguridad Social de Salud (EsSalud)
- 25% aportes a la Oficina de Normalización Previsional (ONP)
- 26% deudas tributarias con la SUNAT
- 6% deudas con el ex Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

Como se advierte, la situación de las municipalidades resultaba preocupante debido a que en algunos casos la deuda contrastaba grandemente con el nivel de ingresos de las municipalidades. Para la SUNAT constituía una deuda difícil de cobrar por las implicancias que podría tener para el desempeño de las funciones y gestión que las municipalidades tenían con sus contribuyentes.

Del mismo modo, se advirtió la posibilidad que las municipalidades siguieran generando deuda tributaria sin que el beneficio del fraccionamiento especial le sea aplicable por lo que se normó la obligación de afectar parte de los ingresos transferidos por el Gobierno Central para el pago de sus obligaciones tributarias generadas a partir del 6 de julio del 2013.

Tratamiento de las deudas generadas hasta el 31 de diciembre de 2012

Los beneficiarios con el Sinceramiento de la Deuda Municipal (SDDM) son las municipalidades reguladas por la Ley N.º 27972, Ley Orgánica de Municipalidades.

La deuda tributaria comprendida en el SDDM es aquella correspondiente a los siguientes conceptos:

- Tributos recaudados y/o administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), incluidas las aportaciones EsSalud y a la ONP, con excepción de la deuda por aporte de los trabajadores al ex FONAVI.

- Multas.
- Recargos, intereses y/o reajustes de los conceptos a que se refieren los literales anteriores.
- Saldo de cualquier sistema de fraccionamiento, aplazamiento o beneficio de regularización, sea de carácter general o particular, vigente o con causal de pérdida, siempre que no incluya deudas por aportes de los trabajadores alex FONAVI.

La municipalidad deudora podía optar por cualquiera de las dos formas de acogimiento al Sinceramiento de la Deuda Municipal:

- Al contado, que le otorgaba un beneficio de reducción del 10% de su deuda.
- Fraccionado, con un plazo de pago de hasta 15 años. La cantidad de cuotas y el plazo de pago era diferente para cada municipalidad en función del ratio de la deuda actualizada respecto de sus recursos de libre disponibilidad, conforme se advierte del siguiente cuadro:

Plazo máximo de fraccionamiento según ratios de deuda respecto de los recursos disponibles

| Ratios deuda actualizada/ recursos de libre disponibilidad(*) | Plazo máximo de fraccionamiento (en años) |
|--|--|
| Hasta de 10% | 6 |
| Mayor de 10% hasta 20% | 8 |
| Mayor de 20% hasta 30% | 10 |
| Mayor de 30% hasta 50% | 12 |
| Mayor de 50% | 15 |

Para el acogimiento al SDDM la municipalidad debía presentar su solicitud y efectuar el pago del 90% de su deuda cuando optaba por el acogimiento al contado, y cuando optaba por el acogimiento de forma fraccionada tenía que efectuar el pago de una primera cuota o cuota inicial al momento de la presentación de la solicitud con los recursos propios de la municipalidad.

A partir de la segunda cuota, en caso de pago fraccionado, los pagos deben realizarse afectando el Fondo de Compensación Municipal (FONCOMUN) otorgado por el Gobierno Central a las municipalidades, para lo cual éstas debían autorizar mediante un Acuerdo de Concejo el porcentaje de afectación de sus fondos de inversión y adjuntar copia del Acta del referido acuerdo a la solicitud de acogimiento.

Únicamente en caso el monto afectado del FONCOMUN no fuera suficiente para el pago de la cuota, la municipalidad debía optar también por la afectación de su Participación en Renta de Aduanas (PRA), en caso tuviera ingresos por dicho concepto.

Si el importe de la afectación del FONCOMUN y el PRA no cubre la totalidad de la cuota del fraccionamiento, el saldo debe cancelarse con los ingresos por impuestos recaudados por la municipalidad y los demás recursos con los que contara a excepción de las tasas.

Aquellas municipalidades que no adeudan tres o más cuotas del Sinceramiento de la Deuda Municipal y cumplan con el nivel establecido de su meta prevista en el Plan de Incentivos a la Mejora de la Gestión y Modernización Municipal, pueden reducir de manera anual el saldo de su deuda fraccionada hasta en un 20%, conforme se aprecia del siguiente cuadro:

Porcentajes de reducción de la deuda en función de niveles de cumplimiento de metas del Plan de Incentivos a la Mejora de la Gestión y Modernización Municipal

| Niveles de cumplimiento | Descuento |
|-------------------------|-----------|
| Hasta de 65% | 0% |
| Mayor de 65% hasta 80% | 10% |
| Mayor de 80% hasta 95% | 15% |
| Mayor de 95% | 20% |

Cuando se produce la demora en el pago de una cuota, ésta es actualizada con el Tasa de Interés Moratorio (TIM) vigente hasta la fecha de pago, en caso la deuda corresponda a tres o más cuotas, la SUNAT tiene la facultad de realizar el cobro de la totalidad de cuotas no vencidas y dar por concluido el cronograma de pago.

Tratamiento de las deudas generadas desde el 06 de julio de 2013

La deuda tributaria generada a partir del 06 de julio de 2013 y que no hubiera sido declarada y/o pagada hasta su vencimiento por las municipalidades es cobrada con cargo a los recursos transferidos por el Gobierno Central conforme a la siguiente prelación:

- FONCOMUN.
- Participación en Renta de Aduanas.

En caso de no cubrir la deuda con la afectación de los recursos previamente señalados, las municipalidades pueden efectuar el pago directo con los siguiente recursos:

- Impuestos municipales.
- Recursos directamente recaudados, con excepción de las tasas.

A fin de realizar la afectación de los recursos otorgados por el Gobierno Central, la SUNAT informa mensualmente al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) el importe y los conceptos de la deuda actualizada de las municipalidades, con dicha información el MEF congela el importe máximo permitido del total de recursos del FONCOMUN y PRA que transfiere a las municipalidades cada mes.

Mediante la utilización del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) el MEF emite las autorizaciones de pago, las que son transmitidas al Banco de la Nación (BN), cuyas oficinas a nivel nacional pagan sólo aquellos cheques cargados en su Sistema, afectando recién en ese momento la cuenta principal del Tesoro Público.

Cabe precisar que las municipalidades únicamente pueden usar los recursos previamente congelados para el pago de las deudas con la SUNAT, de acuerdo a las autorizaciones de pago realizadas por el MEF.

Los objetivos consisten en facilitar y garantizar el pago de las deudas que las municipalidades tienen con la SUNAT, EsSalud y la ONP mediante la afectación de los recursos otorgados por el Gobierno Central.

El proceso involucra la utilización mixta de recursos afectando tanto recursos humanos como los sistemas informáticos de SUNAT, con intervención del sistema financiero nacional, y la interrelación con el MEF para la afectación de recursos autorizados.

Las áreas responsables de este proceso son:

- Áreas de Control de la Deuda, el proceso de acogimiento al fraccionamiento, seguimiento y control del pago de cuotas y de la deuda generada a partir del 06 de julio de 2013 se realiza con personal de control de la deuda.
- Áreas de Cobranza Coactiva, participa en el cobro por la acumulación de tres o más cuotas y la correspondiente pérdida del fraccionamiento; así como para el cobro de la deuda corriente.
- Áreas Informáticas de SUNAT y del MEF que brindan el soporte informático necesario.
- Áreas de Servicios al Contribuyente que brindan la orientación respectiva.
- Áreas de Reclamos, para la emisión oportuna de resoluciones de aceptación de desistimiento de los recursos impugnatorios respecto de las deudas materia de acogimiento al fraccionamiento.
- Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del MEF, se encarga de gestionar y autorizar la afectación de los recursos transferidos por el Gobierno Central a las municipalidades.

Las ventajas obtenidas fueron las siguientes:

Se brindaron facilidades a las municipalidades para la cancelación de su deuda en forma progresiva y se evitó condonar deuda como en oportunidades anteriores, situación que resulta mejor vista por los demás contribuyentes.

Se aseguró parte del pago de la deuda a través de la afectación de los recursos otorgados por el Gobierno Central exigiendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias como parte de la gestión mensual de las municipalidades.

A su vez se mejoró la posibilidad de recuperación de deuda que resultaba problemática por el sujeto obligado a cumplirla y se logró una mejor administración de la deuda tributaria generada por las municipalidades, a cambio de beneficios que faciliten su cumplimiento.

De igual forma, Perú cuenta con procedimientos que permiten otorgar planes de pago en el marco de “Procedimientos concursales”. En adelante se detalla la experiencia:

Procedimientos Concuriales – Perú

La normatividad en el Perú (Ley General del Sistema Concursal) permite que las empresas insolventes sometidas a concurso (por sus titulares o por algún acreedor) pueden acogerse al procedimiento de reestructuración patrimonial (manteniéndose en el mercado) o a la disolución y liquidación (salida ordenada del mercado).

De acogerse a un procedimiento de reestructuración patrimonial, se aprueba un Plan de Reestructuración que establece un cronograma de pagos a los acreedores, quienes previamente analizan la situación administrativa, patrimonial y financiera del deudor y determinar el flujo de ingresos que permita cumplir con dicho compromiso. De no ser posible ello, la empresa deberá ser materia de una disolución y liquidación y posterior quiebra judicial.

El proceso concursal no es un medio ni un mecanismo destinado a la evasión o elusión tributaria, como es certificado por la legislación comparada y por la doctrina legal sobre la materia. El hecho que participen en un procedimiento concursal participe deudores que tienen deudas tributarias, no implica que ex profesamente tienen en el tema concursal un procedimiento evasor.

Lo que se busca es compatibilizar los procedimientos que determinan el monto de las deudas tributarias, que permitan que los montos actualizados de las empresas deudoras reconocidos por la autoridad concursal (que tiene prelación legal sobre las normas tributarias) sean los mismos que están en los pasivos de la administración tributaria.

El proceso involucra la utilización de recursos humanos, profesionales de SUNAT y profesionales designados como representantes de créditos tributarios del Estado, designados por el Ministerio de Economía y Finanzas. Entre los resultados obtenidos, se citan los siguientes:

- Posibilidad de recuperación de deuda tributaria.
- Mejor ejercicio de funciones de coordinación, supervisión y control de la labor de los Representantes de Créditos Tributarios del Estado.
- De los 5 procedimientos concursales de los clubes de fútbol, en 4 se ha implementado Planes de Reestructuración. Con un régimen de reestructuración especial vinculado al proceso general (opciones: constitución de una sociedad anónima, reestructuración; y proceso ordinario)
- Se ha recuperado aprox. S/. 4 millones de soles de créditos tributarios.

g. Inteligencia Prejudicial

Esta etapa consiste en la investigación del patrimonio del contribuyente deudor, a fin de preparar la información para ser utilizada en la etapa judicial. Asimismo, es conveniente analizar todas las fuentes de ingresos susceptibles de ser embargadas.

Para ello, a efectos de contar con información confiable y actualizada sobre los bienes aptos para embargar, es conveniente contar con convenios de colaboración con los organismos que mantienen los registros de esta información, como lo son el Registro de la Propiedad Inmueble, el Registro del Automotor, el Banco Central y el Registro de Personas –tanto naturales como jurídicas–.

Luego de estas acciones, la AT estaría en condiciones de, en caso de no obtener el cobro, transferir la deuda al área respectiva de cobranza coactiva.

Inteligencia prejudicial – España

Con relación al proceso de obtención de información para el proceso de cobranza, la AEAT de España cuenta con poderes suficientes para obligar a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a proporcionar a la AT toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria tanto relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En virtud de estas facultades, la AT recibe periódicamente información de las entidades financieras, Notarios, registros públicos, seguridad social. Así, los servicios de cobranza tienen acceso a:

Escrituras Públicas de compraventas de inmuebles.

Información de las entidades financieras sobre cuentas bancarias a nombre del deudor.

Información del registro de la propiedad sobre titularidades de bienes.

Información de la Dirección General de Tráfico sobre vehículos a nombre del deudor.

Información del Tesoro y Banco de España sobre tráfico de divisas.

Información, a través de las declaraciones de ingresos y pagos, de las ventas y compras efectuadas por valor de mas de 3.000 Euros.

Relación de clientes y proveedores del deudor.

Inmuebles que utiliza en régimen de arrendamiento.

Facturas de electricidad a nombre del deudor, de manera que se puede conocer el consumo de energía eléctrica y el inmueble al que pertenece el referido consumo.

Empresas donde es socio o administrador o en las que participa.

Empresas que le participan o que son titulares de sus acciones.

Movimientos de los datofonos ¹³, de manera que se puede conocer las ventas efectuadas que ha cobrado con tarjeta de crédito de sus clientes –Visa, American Express, etc.–.

¹³ Datafono: Aparato conectado a una línea telefónica que, en los establecimientos públicos, permite pagar o abonar una compra mediante una tarjeta bancaria.

3. Cobranza coactiva o ejecutiva

Una vez agotadas las vías para lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos obligados, se torna necesario el ejercicio de la cobranza coactiva por parte de la AT. Cuando nos encontramos frente a una cobranza administrativa intensiva, la cobranza coactiva recibe menos deuda de la que se recibe cuando no se realiza aquella o su aplicación es esporádica.

Teniendo en cuenta los diversos modelos base de cobranza, en adelante se describe un procedimiento posible a considerar en el circuito de la deuda en estado judicial. Este procedimiento consiste en tres estadios mínimos mediante los cuales transita la deuda por la AT, hasta llegar al Ejecutor que llevará adelante la gestión de cobro judicial. El mismo puede ser un agente dependiente o bien externo a la AT. De esta manera, la deuda se identificará en los sistemas con la marca “estado judicial”, pasando luego a la emisión del “título ejecutivo” o “boleta de deuda”, y posteriormente a la adjudicación a un determinado “Agente Ejecutor” o “Mandatario”.

Cuando la deuda se encuentra a disposición del Ejecutor, éste tendrá ciertas herramientas para llevar adelante su función, entre ellas las medidas cautelares (ej.: embargo de bienes, inmovilización de fondos, inhibición general de bienes), y la posibilidad de cobrar mediante planes de facilidades de pago. Asimismo, cuenta además con la colaboración de la AT mediante el aumento de la percepción del riesgo y publicaciones en su página web que promueven el pago.

Es importante destacar también los casos en los que la cobranza coactiva no es llevada a cabo en el marco de un proceso judicial, sino administrativo.

A continuación, se brindan ejemplos sobre medidas coactivas que se pueden aplicar en Bolivia:

Medidas coactivas – Bolivia

Por previsión de la Ley N° 2492 (Artículo 110), las medidas coactivas aplicables para la recuperación de adeudos tributarios ejecutoriados a favor del Estado, son las siguientes:

- Intervención de la gestión del negocio del deudor, correspondiente a la deuda. Constituye la intervención de la Administración Tributaria, en la gestión del negocio del sujeto pasivo deudor, cuyo alcance es meramente financiero, sobre los flujos de ingresos y gastos del contribuyente, pretendiendo con ello la recuperación sostenible de los adeudos tributarios bajo la gestión y entera responsabilidad del sujeto pasivo deudor sobre el negocio.
- Prohibición de celebrar el deudor actos o contratos de transferencia o disposición sobre determinados bienes. Es la limitación de disposición que se ejerce sobre bienes de propiedad del sujeto pasivo con la finalidad de garantizar el cobro de la deuda tributaria entre ellas la hipoteca y el embargo.
- Retención de pagos que deban realizar terceros privados, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria. Constituye el embargo de créditos del sujeto pasivo o tercero responsable que deban realizar personas naturales o jurídicas no comprendidas dentro de las entidades de intermediación financiera, al efecto la Unidad de Cobranza Coactiva solicita información a instituciones públicas o privadas sobre dineros a cancelar al sujeto pasivo o tercero responsable por contratos con estos.
- Prohibición de participar en Procesos de Adquisición de Bienes y Contratación de Servicios. Es la limitación que se ejerce sobre el deudor en razón a la cual no podrá ser contratado por el Estado para la prestación de servicios o provisión de bienes conforme el Decreto Supremo que regula el Sistema de Administración de Bienes y Servicios, misma que se traduce en la No Solvencia Fiscal.
- Otras medidas previstas por Ley, relacionadas directamente con la ejecución de deudas, entre las que se aplican: Retención de fondos en Entidades Financieras, retención de pagos que deban realizar Entidades y Empresas Públicas, y Clausura del o los establecimientos, locales, oficinas o almacenes del deudor, hasta el pago de la deuda tributaria,

La medida de Clausura como resultado de la Modificación de la Ley N° 2492 (Artículo 110 numeral 6), pudiendola misma ser ejecutada cuando la deuda tributaria no hubiere sido pagada por efecto de la aplicación de las medidas coactivas señaladas precedentemente o por no ser posible su aplicación.

3.1 Administración de la Cartera

La “cartera” constituye el conjunto de acreencias a favor de la AT consignada en títulos ejecutivos que contienen obligaciones dinerarias exigibles. En este sentido, no formarían parte de la cartera los valores que no hayan sido previamente liquidados en una declaración jurada del contribuyente o en un acto administrativo producto de una determinación de oficio y debidamente ejecutoriado. Sólo estos valores pueden ser objeto del procedimiento de cobranza coactiva.

Es necesario que el Ejecutor o los mandatarios tengan un conocimiento real y actualizado del estado de su cartera. Por ejemplo, entre otros aspectos, es importante la identificación exacta de los deudores. Con este propósito, resulta una buena práctica la clasificación de la cartera, basándose en diferentes criterios opcionales, entre ellos:

- La naturaleza de la deuda.
- La antigüedad de la deuda, su cuantía, o la etapa de procedimiento en la que se encuentra.
- El perfil del deudor.

Para efectuar esta clasificación y con el fin de contar con una cartera organizada, que contemple deuda claramente identificable y datos certeros, periódicamente es conveniente realizar una depuración de la misma. Ello implica analizar la posibilidad de ejecución de la deuda – si es cobrable – como por ejemplo la ubicación del deudor, la existencia de bienes, y otros aspectos que lleven a limpiar las cuentas corrientes depurando como consecuencia la cartera de créditos de la AT.

En adelante, se describe una selección de ejemplos sobre segmentación de cartera:

Segmentación de cartera

Bolivia

Con el propósito de llevar a cabo el proceso de segmentación de cartera, el SIN de Bolivia ha tomado los siguientes criterios:

- Tratamiento diferenciado para cada segmento.
- La aplicación de medidas al Sector Público está supeditada a condiciones y restricciones.
- La ejecución y la aplicación de medidas a los planes de facilidades tiene prioridad, y amerita el control para la ejecución de garantías.

España

- La AT de España aplica segmentación o clasificación de cartera, con tratamiento especial o diferenciado a 5 grupos de deudores:

Bloque 1: objeto de gestión automatizada.

Bloque 2: con deuda pendiente entre 0,01 y 150.000 euros que no pertenecen al primer bloque.

Bloque 3: pendiente total entre 150.000, 01 y 1.000.000 Euros.

Bloque 4: con deuda de más de 1.000.000 de euros.

Bloque 5: objeto de seguimiento especializado.

Perú

La AT de Perú considera un tratamiento diferenciado:

A los contribuyentes que ingresan por primera vez al proceso de cobranza coactiva se les aplica la clasificación de la cartera en cobranza coactiva, por monto, antigüedad y número:

Monto: este criterio corresponde al monto de la deuda Exigible en cobranza.

Antigüedad: este criterio corresponde al periodo tributario de la deuda exigible, que se divide en deuda corriente y no corriente.

Número: este criterio corresponde al universo de deudores tributarios en cobranza (Corriente y No Corriente).

Por su parte, la Intendencia de Lima se encarga de cobrar la Deuda más Líquida y más reciente.

Portugal

Cuenta con un sistema de segmentación de cartera. El universo de deudores estratégicos es el siguiente, siendo los requisitos no acumulativos:

- Contribuyentes con deuda global, en una Dirección Regional de AT (existe una por distrito) superior a € 500.000,00;
- Contribuyentes con deuda global en más de una Dirección Regional de AT, superior a € 250.000,00;
- Todos los principales deudores, no incluidos en los criterios anteriores, que representen 80% de la cartera de deuda de una Dirección Regional de AT.

La metodología consagrada tiene carácter estratégico a nivel nacional, no sólo por el interés en la mejora de la eficacia de AT en el cobro a los grandes deudores, sino también por su importancia en términos de ingresos, justicia fiscal y equidad.

Esta metodología implica promover y garantizar la interacción oportuna entre los distintos departamentos de la AT, en dos sentidos:

- Horizontal (coordinación con las distintas áreas funcionales) y,
- Vertical (articulación entre los niveles central, regional y local);

Teniendo como figura clave la Gerencia para Deudores Estratégicos (GDE). Es a esta Gerencia a quien compete investigar la situación general del deudor, hacer su evaluación, elaborar un plan de acción concertada, haciendo su seguimiento y velando por su aplicación práctica.

Así, el GDE resulta ser el elemento integrador de todas estas áreas funcionales y el pivote de la coordinación horizontal y vertical. Su misión consiste en:

- La explotación de los sistemas de información y de los vínculos entre las diferentes áreas y niveles de la AT, para coordinar y supervisar la aplicación de una estrategia de recuperación.

- Este examen abarca todas las áreas funcionales de AT. Por ejemplo, analizar el nivel declarativo de cumplimiento de la “agrupación”, los delitos acusados, litigio fiscal, los procedimientos de auditoría, los reembolsos pendientes de pago a los casos penales y de todo tipo procedimientos.

Existe una aplicación informática específica para gestionar estos deudores: Gestión Integrada de los Deudores Estratégicos- SIGIDE). Se prepara con una periodicidad trimestral, un informe de análisis de resultados (BAGIDE).

Ese sistema llamado “SIGIDE” o “MSD” (Sistema de Gestión Integrada de Estratégico deudores) se utiliza para recopilar toda la información (pasado y presente) sobre el deudor, que luego sirve como base para el desarrollo de una estrategia para recuperar la deuda. Este sistema combina de manera integrada y de acuerdo a una sola visión, todos los datos disponibles del deudor, tales como, los clientes, los proveedores, los activos, las deudas, los procedimientos de auditoría, administrativa y de litigio judicial, así como las relaciones con otros contribuyentes y la identificación de los administradores cuando el deudor es una corporación.

3.2 Identificación de la deuda con estado judicial o en ejecución

Para pasar la deuda clasificada como “en mora” al estado de deuda “en ejecución” o “judicial”, se procede a identificarla como tal en los registros de la cuenta corriente de un impuesto en particular, con un código de sistema (ID) que permita considerarla como deuda en estado de “cobranza coactiva” o “judicial”. Esto es así teniendo en cuenta que en la actualidad y por lo general, los registros de la deuda del contribuyente se almacenan mediante sistemas informáticos que facilitan la consulta de padrones y cuentas corrientes de los contribuyentes.

Cuando no exista un sistema informatizado que permita identificar la deuda con un determinado código – como deuda en cobro coactivo o judicial –, es importante llevar registros que den cuenta del estado en que se encuentra la deuda.

La identificación de la deuda con el código de “estado judicial” es trascendente a los fines de su tratamiento, ya que la gestión de cobranza pasa a otro estadio y generalmente es realizada por otra área de la AT, contando ésta con herramientas para disponer de la deuda mediante claves que le permiten acceder al sistema de registro, u otro mecanismo para el caso de registros manuales.

La deuda que se puede ejecutar se define a través de una norma, y en la mayoría de los casos se refiere a: gravámenes, intereses y multas resultantes de resoluciones definitivas, declaraciones juradas, pagos a cuenta, liquidación administrativa de tributos sin declaración jurada.

En muchos casos – como se verá más adelante – se establecen montos mínimos para que efectivamente pasen a estado de ejecución o judicial. Esto tiene que ver con la consideración que realiza la AT respecto a la conveniencia de iniciar un proceso – con el costo que esto conlleva – si la deuda es de bajo monto. Generalmente, se establece para cada tributo un monto determinado por debajo del cual la deuda que este genera no se transfiere a juicio.

A partir de la identificación de la deuda como en estado ejecutivo o judicial, se da comienzo a un circuito en el

que se emite la boleta de deuda y la asignación de deuda a un agente executor o mandatario. Éste es quien prosigue con la gestión de cobro iniciando una ejecución fiscal, que impulsará conforme a los procedimientos instruidos por la AT y a fin de obtener el pago de la deuda.

3.3 Instrumentación de la deuda en ejecución o judicial: Título Ejecutivo

Una fase trascendente del procedimiento de cobranza es la emisión del título – o boleta de deuda – en el cual se instrumenta la deuda a ser ejecutada. Este instrumento debe contener determinados elementos para ser considerado hábil, y soportar una excepción de inhabilidad de título. Usualmente, dichos elementos son los siguientes:

a. Requisitos Extrínsecos

El certificado de deuda es título ejecutivo hábil cuando reúne los requisitos extrínsecos que lo habilitan como tal. Estos requisitos están relacionados con el contenido formal del título, en cuanto a los datos o la información que el mismo debe contener.

En tales condiciones posee fuerza ejecutiva, se basta a sí mismo y se encuentra oportunamente integrado, puesto que para elaborarlo fue necesario un procedimiento administrativo que dio origen en forma concreta a la existencia de la suma reclamada.

Algunas AT se apoyan en requisitos expresos por la normativa aplicable a este procedimiento; otras, sin embargo, no disponen de requisitos enunciado en el texto legal, por lo que los han establecido por la vía de la jurisprudencia.

Siempre teniendo en cuenta las particularidades de la situación de cada AT, podemos citar ciertos requisitos extrínsecos que suelen establecerse para considerar como completo al título:

- Lugar y fecha de libramiento.
- Firma y sello del juez administrativo competente (funcionario público autorizado).
- La instrumentación de una deuda líquida y exigible, siendo este presupuesto esencial de la vía ejecutiva, sin cuya concurrencia no existiría título hábil.

- Denominación del gravamen y los diversos conceptos que integran el monto reclamado, verbigracia declaración jurada, intereses resarcitorios, anticipos, como también la fecha de vencimiento y el período fiscal correspondiente.
- Nombre del contribuyente o responsable o denominación de la persona jurídica.
- Número de identificación del contribuyente a los fines tributarios.
- Domicilio fiscal del contribuyente deudor, en caso de contar con domicilio fiscal alternativo es de utilidad incorporarlo – a los fines de la notificación – e incluso el correo electrónico cuando se utilizan notificaciones electrónicas.
- Certificación de la personería del Agente Fiscal autorizado para el cobro de la deuda por la vía judicial. Este dato puede estar en el título, o puede acreditarse por medio de poder especial.

Con respecto al contenido del “título de deuda” existen buenos ejemplos en el Modelo de Código Tributario de la OEA-BID y el Modelo de Código Tributario del CIAT, habiendo sido este último actualizado en el año 2015.

b. Requisitos Intrínsecos

Además de los requisitos formales del título en cuanto a su contenido, es necesario que la información que se incorpora sea fehaciente y que los procedimientos para la determinación de la deuda hayan sido cumplidos conforme al derecho.

Estos requisitos se apoyan en aquello que es sustancial, por ejemplo, para demostrar dicha sustancia; la AT debe contar con la documentación que fundamente la información que surja de la boleta de deuda.

Ante esta situación es importante brindar una correcta interpretación, ya que podría considerarse que por lo antedicho se pretendería analizar en esta instancia la causa de la deuda, situación que no corresponde en el marco de un juicio ejecutivo. Sin embargo, se pueden dar casos – sobre todo en los procedimientos judiciales – en los que se hace lugar a planteos por parte de los contribuyentes que cuestionan el incumplimiento de determinados pasos antes de determinar la deuda.

Además de la legalidad de los procedimientos administrativos que dieron origen a la emisión de la boleta de deuda, los demandados en una ejecución fiscal podrían –de acuerdo a la norma- recurrir a la excepción de inhabilidad del título para introducir otras cuestiones que no contempla la norma como oposición posible. Es el caso por ejemplo de la falta de legitimación pasiva, es decir cuando quien figura en el título como responsable de la deuda alega que no es el titular de la obligación tributaria.

En el marco de un procedimiento judicial, suele plantearse la inhabilidad de título cuando se da una manifiesta inexistencia de la deuda y la situación no se encuentra encuadrada en alguna de las otras excepciones u oposiciones a la ejecución contempladas por la norma.

c. Emisión del certificado de deuda

Existen distintas alternativas para emitir una deuda. Por lo general, son generadas en forma periódica, sistemática y automática por el sistema. Es decir, de forma masiva. Pero también puede generarse por medio de un expediente administrativo que dé lugar a la transferencia a juicio de la deuda; o sea, de manera puntual.

La emisión puntual tiene la ventaja de posibilitar un mayor control sobre la deuda, y nos permite cotejar la vigencia de la misma antes de adjudicarla al Ejecutor. Es decir, antes de asignarle la deuda a quien iniciará el apremio o ejecución fiscal es conveniente analizar una vez más la cuenta corriente del impuesto que se adeuda. Es importante tomar esta precaución ya que pudo haberse efectuado el pago de la deuda, lo cual daría lugar a una oposición o excepción de pago por parte del deudor en el proceso de ejecución. También nos permite analizar incluso los datos del padrón, de titularidad, domicilio, y otro dato relevante para asegurar un buen resultado en el marco de la ejecución fiscal.

Por su parte, la emisión masiva permite contar con deudas documentadas a corto plazo. Resulta muy útil para el caso de deuda que esté cercana a la prescripción, donde un análisis pormenorizado de la misma nos demandaría más tiempo del disponible a estos efectos.

La deuda cuya fuente es una determinación de oficio o una sanción suele ser instrumentada puntualmente a través de un expediente administrativo. En el caso de liquidaciones de los gravámenes en general, la emisión de la boleta puede ser masiva o puntual, lo cual dependerá del tiempo con el que cuente la AT para iniciar la ejecución respecto de la prescripción.

3.4 Asignación de la deuda

La asignación consiste en el procedimiento mediante el cual se adjudica la deuda a un determinado agente o mandatario para que éste tenga disponibilidad de la misma, realizando a partir de entonces la gestión judicial de su cobro. La metodología de asignación de la deuda generalmente consiste en un sorteo sistemático que se define considerando de manera previa ciertos criterios – por ejemplo, determinadas cantidades de juicios para cada ejecutor o el monto de los juicios a fin de lograr un equilibrio en los honorarios que cada uno recibirá. Si bien la mencionada metodología es la más usual, también existen casos que adoptan otra metodología.

Más allá del método que se utilice, lo importante es considerar la necesidad de realizar una distribución equitativa de los juicios, evitando la concentración de ellos en pocos agentes y/o mandatarios. Esto es trascendente porque si no es considerada la cantidad y la calidad de la deuda transferida a quien realiza el cobro, podemos cargar de trabajo a algunos dejando a los otros con escasa actividad.

La falta de equidad en la distribución no sólo es perjudicial a fines de la realización eficiente de la gestión de cobro – por ejemplo, si determinados agentes tienen a su cargo demasiados juicios, podrían descuidar algunos de ellos-, sino también a los fines retributivos de la gestión, ya que si el cobro de honorarios depende de los resultados, podemos tener reclamos por parte de los ejecutores en cuanto a la falta de juicios para cobrar.

3.5 Tratamiento de la deuda en estado de ejecución o judicial

Como se anticipó desde un principio, la gestión de cobro de la deuda de manera coactiva puede ser un servicio tercerizado – es decir por medio de mandatarios – o por

el cuerpo de profesionales de la AT. Esto dependerá de los recursos humanos con los que cuente la misma.

Ya sea que se decida por un modelo u otro, lo importante es la óptima utilización de las herramientas que se tiene a disposición para una cobranza efectiva. Entre ellas trataremos algunas que han resultado útiles para la cobranza, como son las medidas cautelares, aumento de la percepción del riesgo por medio de diferentes estrategias, publicaciones en la página web de la AT, y la posibilidad de regularizar la deuda por medio de planes de facilidades. Además, se hará referencia a la innovación que representa el sistema de cobranza electrónica, como también al establecimiento de montos mínimos para la cobranza coactiva, y los diversos tratamientos dados a la deuda incobrable.

3.5.1 Solicitud de embargos

La posibilidad de solicitar embargo preventivo es una importante herramienta para asegurar el cobro de la deuda que pasa a estado judicial. Consiste en inmovilizar determinados bienes del deudor a quien se demandará o ya se haya demandado, con la finalidad de asegurar la eficacia de las sentencias que eventualmente se dicten.

Entre los presupuestos básicos a considerar para la viabilidad de la medida, se encuentran la verosimilitud del derecho y el peligro real en la demora. Por lo que se tendrá que contar con la acreditación de que el deudor trata de enajenar, ocultar o transportar bienes o que hubiere disminuido notablemente su responsabilidad.

Existen AT que cuentan con amplias facultades que les han sido otorgadas por el plexo normativo, entre ellas se encuentran la de trabar embargos preventivos sin tener que solicitar la medida ante el poder judicial. Es el caso de las AT de Perú, Chile y Ecuador.

En otros países, la AT no cuenta con esa función y la medida debe ser solicitada al poder judicial, y dentro de este grupo existen algunos casos en los que se debe justificar la necesidad de la medida y otros en los que la solicitud debe ser concedida por el juez dentro de horas.

Tanto en el caso de contar con las amplias facultades como en aquel en el que no se cuenta con ellas, es nece-

sario mantener cautela al momento de aplicar este tipo de medidas, sobre todo considerando que los contribuyentes pueden invocar la violación de derechos fundamentales, ocasionando planteos judiciales por parte de éstos y resultando contraproducente para la AT.

El embargo constituye una herramienta importante para inmovilizar a aquel deudor que constantemente está moviendo su patrimonio a fin de evitar el cobro de sus deudas vía ejecución; pero también resulta una tentación aplicarla sin tomar ciertos recaudos. Por esta razón, en países en los que se ha obligado a la AT a solicitar la medida a un juez, se han implementado sistemas que agilizan tanto la petición como el otorgamiento. Ello es consecuencia de convenios entre la AT y el poder judicial para hacer más expeditivo el trámite, por medio de redes de documentos electrónicos mediante los cuales se comunican Fisco y Justicia.

Lo manifestado previamente, respecto a los sistemas electrónicos que permiten mayor eficiencia en la aplicación de la medida, no implica pasar por alto el análisis que toda cautelar requiere; sino simplemente en agilizar la comunicación a fin de evitar demoras.

El orden de prelación de los bienes para su afectación a la traba de un embargo dependerá de las normas de cada país o en su defecto de los criterios jurisprudenciales imperantes en cada uno de ellos. A modo de ejemplo, en adelante se menciona un orden posible:

- El dinero o cuentas corrientes de cualquier clase.
- Los créditos, derechos a corto plazo, títulos, valores o instrumentos financieros admitidos a negociación en un mercado secundario oficial de valores.
- Las joyas y objetos de arte.
- Las rentas en dinero, intereses y frutos de toda especie.
- Los bienes muebles o semovientes (animales que puedan tener un valor determinado por sus características, ganaderías, etc.), acciones, títulos o valores no admitidas a cotización oficial y participaciones sociales.
- Los bienes inmuebles.
- Los sueldos, salarios, pensiones e ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas. En este caso debemos tener en cuenta que es inembargable el salario, pensión, retribución o su equivalente generalmente tienen un porcentaje, incluso descontando las cargas familiares.
- Los créditos, derechos y valores realizables a medio y largo plazo.

Asimismo, en algunos casos, existen ciertas limitaciones para trabar la medida en determinados bienes considerados inembargables, entre ellos – a modo ejemplificativo – podemos mencionar:

- El mobiliario y el menaje de la casa y las ropas del ejecutado y de su familia, que no tenga consideración de superflua. Aquellos bienes como alimentos, combustible y otros que resulten imprescindible para que el ejecutado y las personas dependientes de él puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia.
- Los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la cuantía de la deuda reclamada.
- Los bienes sacros y dedicados al culto de las religiones legalmente registradas.

Existen ciertas situaciones particulares en las que se rige de manera diferenciada según lo establezcan las normas. Por ejemplo, en ciertos casos, si el deudor al que se le aplica el embargo es beneficiario de más de una percepción, se acumulan todas ellas para deducir de una sola vez la parte inembargable. O en los casos en que éste tiene el régimen económico matrimonial en gananciales, a veces se acumulan las retribuciones o equivalentes de los cónyuges.

En Perú existe un sistema de embargos por medios telemáticos, cuyas principales características se describen a continuación:

Nuevo Sistema de Embargos por Medios Telemáticos – Perú

Este desarrollo se implementó de manera progresiva en dependencias operativas, a partir de noviembre 2013 y se implementó de manera integral en julio de 2014.

Desde la implementación del Sistema de Embargos por Medios Telemáticos (SEMT) en el año 2004, los embargos electrónicos permitieron mejorar la eficiencia de la labor recaudatoria de las áreas coactivas de la SUNAT, ya que superó largamente la distribución física de documentos en papel dirigidos a todas las entidades bancarias y financieras del medio, con las consiguientes trabas y demoras que ello significaba.

Al ser posible la generación y notificación de muchas más medidas, los números totales de medidas de embargo de retención bancaria se multiplicaron varias veces, siendo esta la medida de embargo más utilizada por las áreas de cobranza coactiva, a nivel nacional.

Sin embargo, de todas las actividades contenidas en el proceso de embargo de retención bancaria, solamente se logró, en aquel momento, optimizar la notificación de la resolución coactiva de embargo, la comunicación de respuesta de los bancos y las notificaciones de las resoluciones de pedido de entrega de monto retenido y posterior levantamiento de embargo. Entonces, si bien es cierto las actividades manuales relacionadas con la gestión de las comunicaciones intermedias son ahora manejadas a través del correo electrónico y no por documentos físicos, en la práctica se mantenían todavía tareas manuales que debían ser asumidas por el personal de las Área de Cobranza Coactiva de cada dependencia respecto del Proceso de Retención Bancaria electrónica:

- Verificación de la exigibilidad de la deuda, utilizando consultas puntuales o cruces masivos con bases de datos alternas

- Consultas o cruces a efecto de seleccionar a los contribuyentes a ser gestionados
- Generación de correos a bancos notificando el embargo de cuentas
- La recepción y derivación de correos electrónicos con las respuestas de los bancos a los auxiliares coactivos,
- El registro de las respuestas en el RSIRAT (Sistema de Recaudación),
- La emisión de las resoluciones de entrega de monto retenido,
- La emisión de cheques por los bancos,
- La diligencia de recojo de cheques a cargo de los auxiliares coactivos,
- La diligencia de devolución de cheque por monto mayor al de la deuda pendiente,
- La elaboración de la hoja de imputación del pago,
- Generación de correos con el Levantamiento del embargo
- La gestión con el Banco de la Nación (banco recaudador) para el ingreso del pago, y
- La notificación de resoluciones con las boletas de pago originales al contribuyente.

A ello, debe sumarse la contingencia de correos no recibidos por el destinatario, por causa de restricciones en los servidores anti spam, tanto de SUNAT cuanto de los bancos, que impiden que se conozca alguna comunicación en ambos sentidos, es decir, o las resoluciones del ejecutor coactivo dirigidas a los bancos o las respuestas de estos al ejecutor.

Por su parte, los bancos y las demás empresas incorporadas al sistema SEMT tampoco podían llevar el control, en una sola plataforma, de la vigencia de la medida de embargo, los montos entregados y los que faltaban entregar así como un seguimiento posterior a la medida ordenada.

Los bancos efectuaban la entrega de importes retenidos mediante cheque certificado o de gerencia,

los cuales se elaboran uno por uno. La falta de sistema de control y seguimiento obligaba a los funcionarios de la SUNAT a reiterar periódicamente la notificación de los embargos a los bancos, quienes sólo retenían e informaban a la administración tributaria una sola vez, luego de haber recibido la resolución coactiva, lo cual generaba una innecesaria y elevada carga administrativa.

La falta de una opción de generación masiva y descarga de resoluciones coactivas de levantamiento no facilitaba la rápida atención de los levantamientos de embargo, generando malestar en los deudores tributarios que en algunos casos llegan a presentar sus quejas ante la Gerencia de Defensoría del Contribuyente o ante el Tribunal Fiscal con resultados adversos para la Administración Tributaria, cuyos funcionarios debían afrontar adicionalmente los inconvenientes de los procesos descritos.

En este contexto, la automatización integral del proceso permitiría que el mismo sea gestionado centralizadamente, dado que la información necesaria para la generación de Resoluciones Coactivas de Retención Bancaria Electrónica puede procesarse y gestionarse con los bancos de manera centralizada y ser monitoreada por un área de nivel central con Ejecutores Coactivos con competencia nacional, haciendo más eficiente el proceso, al mejorarse la oportunidad de la gestión. Esto implicaría además la liberación de recursos para labores de cobranza de campo (embargo de bienes, intervención en recaudación, etc.).

Entre las características más importantes de este desarrollo se encuentran las siguientes:

- Verificación automática de deuda. Suspensiones automáticas de emisión de embargos.
- El Ejecutor Coactivo Centralizado da conformidad mediante un proceso automático y monitorea el proceso.
- Se genera las Resoluciones de embargo y se incorpora la firma digital en los archivos que se envían a los bancos.

- Se gestiona automáticamente las notificaciones (Bancos y deudor tributario)
- Comunicaciones de Importes Retenidos se realiza a través de Plataforma virtual de la SUNAT (SUNAT Operaciones en Línea-SOL).
- La Entrega de Montos valida las deudas en línea y es por pago electrónico.
- Verificación de saldos: Proceso diario para Levantamiento del embargo.

Sus principales objetivos son:

- Incremento en la efectividad de las medidas de embargo (mejora del rendimiento económico de las medidas),
- Reducción del stock de deuda en coactiva
- Ampliar la cobertura del universo de deudores (adecuada segmentación en función de los canales de acción que arroje la selección de deudores con base en un modelo de riesgo)
- Mejorar la oportunidad para el recupero y
- Organización más eficiente de los ejecutores y
- Liberación de recursos humanos que antes estaban asignados a acciones manuales de los embargos bancarios

Se lograron los siguientes resultados a diciembre de 2014:

- Se observa una mejora en la recaudación promedio por embargo bancario en las dependencias SUNAT a nivel nacional sin considerar la Intendencia Lima. La recaudación promedio por embargo pasa de S/: 202 a S/: 608.
- Se observa una mejora significativa en el ratio de respuestas a los embargos remitidos por la SUNAT de parte de los bancos. El ratio total de respuesta a embargos pasa de 10.4% a 92.6%.
- El promedio del Ratio de entrega de montos respecto del monto del embargo notificado a un banco en el período analizado, pasa de 10% a 48%, evidenciando una mejora en la gestión del proceso.

El nuevo SEMT ha simplificado de manera significativa el trabajo de los funcionarios involucrados en el proceso de cobranza coactiva. Se han eliminado tareas manuales las que han sido reemplazadas por procesos automatizados, tales como la respuesta a los bancos, y el pago electrónico que ha eliminado la necesidad de gestionar el cobro de cheques. Por otro lado, se ha incorporado al proceso la figura del ejecutor coactivo centralizado, encargado de monitorear y gestionar el proceso, el que tiene jurisdicción nacional. En el sistema anterior, las actividades del banco consistían en el envío de correos de respuesta al ejecutor (y la gestión manual por parte de éste del requerimiento de entrega de montos) y la emisión física de cheques, lo que afectaba la oportunidad en la que se afectaba la deuda en cobranza. A esto se suma el hecho de que el Ejecutor Coactivo debía gestionar el recojo de los cheques del banco, el llenado manual de boletas de pago y el pago en ventanilla del Banco de la Nación, proceso que tomaba en algunos casos hasta 40 días, tiempo en el que el deudor mantenía su cuenta embargada

3.5.2 Aumento de la percepción del riesgo

El riesgo se expresa en una consecuencia indeseable para el caso de incumplimiento, pero esa consecuencia indeseable debe ser vista por el contribuyente como una probabilidad real, porque sólo en este caso tratará de evitarla.

La eficiencia de la AT en lo que respecta a las ejecuciones fiscales tiene relación directa con la visión del contribuyente del riesgo que corre no pagando la deuda y dejando que el juicio llegue al estadio de la ejecución misma.

Cuando el contribuyente observa una AT presente, que no sólo fiscaliza y determina deuda, sino que además ejecuta la misma, toma conciencia de las consecuencias que pueden acarrear su incumplimiento. Si aumentamos esta visión, por medio de una actividad más eficiente y eficaz, podremos alcanzar mayores resultados de la actividad tanto de la cobranza coactiva como de la prejudicial.

3.5.3 Publicaciones en la página Web de la AT

En el caso de Argentina, la práctica de publicar en la página web cierta información trascendente para poner en conocimiento del contribuyente deudor las consecuencias que ha generado su incumplimiento ha representado un aporte importante para obtener el pago de la deuda judicial. Esta práctica alimenta la estrategia

de generación de percepción del riesgo analizada en el punto anterior, ya que si el contribuyente percibe que si no cumple con sus obligaciones tiene consecuencias negativas e incluso puede ver afectado un bien de su propiedad, cambiará su voluntad hacia un mayor cumplimiento o al menos no dejará que el proceso llegue a la etapa de la ejecución misma.

La información publicada tiene que ver, entre otros, con:

- La iniciación de los juicios, sobre todo de los grandes contribuyentes,
- Los embargos trabados,
- Los contribuyentes considerados de alto riesgo fiscal,
- Aquellos casos de ejecución por remate de inmuebles.

Por otro lado, también es conveniente publicar las diferentes alternativas que tiene el deudor para cancelar o regularizar la deuda, como por ejemplo los planes de pago que tiene a su disposición, el listado de agentes ejecutores o mandatarios con sus respectivos datos – lugar de atención y teléfono – y todas aquellas novedades que puedan ser un aporte para la cobranza.

La información a publicar es aportada por el Ejecutor quien proporciona a la AT los datos de los juicios iniciados, a fin de que se analice y se seleccione los casos a considerar para su publicación.

En este aspecto, las AT han tomado diferentes políticas para la publicación de los deudores en el sitio web de la misma:

Políticas para publicación de deudores tributarios

Brasil

Se publican ciertos casos. Se trata de “Publicaciones Consolidadas” de plazos comunes y simplificados en forma mensual por Región Fiscal.

España

No realiza actualmente publicaciones de deudores. Sin embargo, se está trabajando sobre una modificación a la Ley Tributaria para contemplar esta posibilidad.

México

Publica el nombre y el NIT (Número de Identificación Tributaria) de los deudores morosos.

Portugal

Se realizan publicaciones con el nombre del deudor y su Número de Identificación Fiscal (NIF). Existe una clasificación de deudores por nivel de deuda, pero no es posible para quien consulta la información publicada conocer el importe concreto de la deuda.

Es posible, en primer lugar seleccionar las deudas, de acuerdo a “tributarias” o de “seguridad social”. Las deudas tributarias se presentan de manera escalonada. Primero se selecciona un escalón y después se accede al NIF y nombre de los deudores que tengan deudas en dicho escalón. Las personas físicas tienen los siguientes escalones (en euros):

De 7.500,00 hasta 25.000,00
De 25.001,00 hasta 50.000,00
De 50.000,01 hasta 100.000,00
De 100.001,00 hasta 250.000,00
De 250.001,00 hasta 1.000.000,00
> 1.000.000,00

Las personas jurídicas tienen los siguientes escalones (en euros):

De 10.000,00 hasta 50.000,00
De 50.000,01 hasta 100.000,00
De 100.001 hasta 500.000,00
De 500.001,00 hasta 1.000.000,00
De 1.000.001,00 hasta 5.000.000,00
> 5.000.000,00

<http://www.e-financas.gov.pt/de/pubdiv/de-devedores.html>

Para realizar las publicaciones se aplica el siguiente criterio:

1. Publicar solamente las deudas tributarias, de aduanas y de los impuestos especiales y las contribuciones a la seguridad social);
2. La deuda tiene que encontrarse en el proceso de ejecución fiscal, después de la citación y después de terminado el plazo de oposición;
3. Se atenderá al valor del capital de la deuda (el valor de la deuda exigible), sin incluir los gastos legales;
4. Sólo se publican deudores citados personalmente y con procesos instaurados en una fecha determinada, determinados periódicamente por el Director General;
5. Responsables solidarios / subsidiarios;
6. No deben existir planes de fraccionamiento de deudas con las autoridades fiscales y de seguridad social;
7. Los procesos no deben encontrarse suspensos;
8. Los deudores no deben haber solicitado dación en pago;
9. No deben estar cubiertos por los procedimientos de insolvencia o procedimiento de conciliación extrajudicial

Las listas de deudores se actualizan y publican mensualmente en el último día de cada mes.

3.5.4 Cobranza Electrónica

Los métodos electrónicos de cobranza pueden constituir una herramienta útil. En Perú, por ejemplo, se utiliza un procedimiento electrónico para la cobranza. La solución combina dos procesos: Cobranza de Proveedores y Retenciones Bancarias.

Cobranza electrónica – Perú

Mediante el sistema de Cobranza a Proveedores del Estado, habilitado dentro de la Extranet de la SUNAT, las entidades del Estado informan los pagos que estarían por efectuar a sus proveedores. En tiempo real el sistema verifica la existencia de deuda exigible en cobranza coactiva. De existir deuda, la entidad del Estado suspende por 24 horas la realización del pago mientras la SUNAT realiza la retención a través de la emisión y notificación electrónica de la resolución coactiva respectiva en caso de que corresponda, luego del cual la entidad del Estado puede proceder con el 100% del pago a su proveedor en caso de que no hubiera recibido comunicación por parte de la SUNAT.

En el caso del proceso de “Retenciones Bancarias Electrónicas”, ante la existencia de deuda exigible en cobranza coactiva por parte de un contribuyente, la SUNAT solicita la retención de cuentas a diversas entidades bancarias a través de la emisión y notificación electrónica de la resolución coactiva respectiva. La respuesta a la SUNAT por parte de las entidades bancarias se efectúa a través del e-mail certificado. Luego de la evaluación del área de cobranza coactiva, ésta procede a emitir y notificar electrónicamente la resolución coactiva solicitando el monto retenido o levantando la retención solicitada. ¹⁴

¹⁴ Fuente: Página de la Red de Gobierno Electrónico de América Latina y el Caribe. <http://www.redgealc.net/peru-cobranza-electronica-de-la-superintendencia-nacional-de-administracion-tributaria-sunat/contenido/2417/es/>

En Argentina existió un procedimiento electrónico que de traba de embargos sobre cuentas bancarias, por medio del cual una vez emitida la boleta de deuda se solicitaba la medida al Banco Central de la República, organismo que emitía – mediante la utilización del mismo proceso electrónico – la orden de trabar la medida a los otros bancos, hasta el monto que permitiera cubrir la deuda e intereses. Sin embargo, la Justicia declaró que para trabar medidas que afectan derechos fundamentales de los particulares – como son la propiedad, la libertad, el trabajo, entre otros – se requiere una orden emitida por autoridad judicial. Desde entonces, la AT adecua este sistema mediante una solicitud a la Justicia y ésta – después de analizar la admisibilidad de la medida – decreta el embargo sobre las cuentas cuya titularidad sea del deudor. Una vez decretada, la medida es trabada con el mismo procedimiento que antes de que se requiera el decreto judicial.

3.5.5 Regularización de la deuda

Tal como se describió en el apartado relativo a la Cobranza Administrativa, la deuda puede ser cancelada por medio de un fraccionamiento de la misma. También en la etapa de ejecución puede existir esa posibilidad.

Esta forma de regularización de la deuda en estado judicial es una alternativa que posibilita el cobro, evitando continuar con un proceso largo que muchas veces aun con sentencia firme se torna de difícil ejecución.

Es dable destacar que la suscripción de planes de facilidades en la etapa judicial debe ser acreditada en el expediente judicial con el propósito de su homologación, y tiene el efecto de suspender el proceso hasta que se cumpla con el pago de todas las cuotas del plan en cuestión.

Algunas AT otorgan beneficios en aquellos casos en los que el contribuyente abona en un solo pago. Estos beneficios pueden consistir en una quita proporcional sobre los intereses resarcitorios, o una disminución de los mismos; no obstante, se desconocen casos en la región donde se cobran intereses punitivos por el juicio iniciado.

La quita de intereses podría ser cuestionada por considerarse un beneficio al incumplidor. Sin embargo, responde a una realidad de la AT, que ante una deuda difícil de ejecutar recurre a esta alternativa.

Tal como se describió en su oportunidad, Portugal tiene establecido un fraccionamiento para la deuda durante el proceso ejecutivo. A continuación, presentamos la descripción del mismo.

Fraccionamiento de la deuda - Portugal

La norma aplicable en esta etapa es el artículo 196 del Código de Procedimiento y Proceso Tributario, que establece el fraccionamiento de la deuda.

La regla es que tiene aplicación a todos los impuestos, excepto las deudas de los recursos propios de la Comunidad y las deudas derivadas de la falta de entrega, dentro de sus plazos legales, de la retención de impuestos en origen o repercutido a terceros; salvo en caso de muerte del ejecutado.

En los casos de las deudas superiores a € 2.500 para personas físicas o € 5000 para personas jurídicas, se requiere garantía. Por ejemplo: garantía bancaria, aval bancario, hipoteca, seguro de caución, caución, u otra que sea idónea. Para valores menores de deuda la garantía no es necesaria. Sin embargo no se requiere anticipo ni cuota inicial.

Respecto a los plazos, se establece la regla: No puede exceder 36 meses y el pago mensual no puede ser menor que € 102,00. Si la deuda excede € 51.000,00 en caso de dificultades financieras, puede ser prolongado hasta 60 meses y el valor mínimo de cada una no puede ser menor que € 1.020,00.

En caso de incumplimiento:

- Deudas superiores a € 2.500,00 (personas físicas) / € 5.000,00 (personas jurídicas): la falta de pago de tres cuotas sucesivas, o seis intercaladas, importa el vencimiento de las otras cuotas si el deudor luego de 30 días después de ser notificado para pagar las cuotas que no ha pagado, no lo hace. Ante esa situación el proceso de ejecución fiscal continúa sus términos.
- Deudas inferiores a € 2.500,00 (personas físicas) / € 5.000,00 (personas jurídicas): el incumplimiento del pago de una cuota importa el vencimiento de las otras y el proceso de ejecución fiscal continúa sus términos.

Las deudas de los recursos propios de la Comunidad y las deudas derivadas de la falta de entrega, dentro de sus plazos legales, de la retención de impuestos en origen o repercutido a terceros pueden ser pagas de manera fraccionada sólo en casos excepcionales y muy específicos: cuando exista dificultad financiera excepcional y consecuencias económicas graves, o al estar el contribuyente acogido a un plan de recuperación económica – en éste se encuentra el carácter indispensable de la medida-.

3.5.6 Establecimiento de montos mínimos

Una de las políticas en cobranza la constituye el establecimiento de montos mínimos para la gestión de cobro. El tratamiento por debajo de estos montos varía según el país que los establece y la finalidad por la cual han sido establecidos estos mínimos. En adelante, se citan algunas experiencias:

Establecimiento de montos mínimos

Bolivia

Por debajo de los montos mínimos establecidos se procede a una Ejecución Agrupada.

Brasil

- Se aplican los siguientes montos mínimos:
- Menos R \$ 10.00: Dispensa del pago.
- Entre R \$ 10,00 y R \$ 1,000.00: No se inscribe como deuda pendiente, pero sí en el Registro de Morosos - Cadín).
- Entre R \$ 1.000,00 y R \$ 20.000,00: No se ejecuta.
- Para la aplicación de medidas cautelares el mínimo de la deuda debe representar el 30 % de patrimonio conocido y tener 2 millones de deuda simultáneamente.

España

Por Orden del Ministro de Hacienda, está regulado que no serán exigibles por la AT en vía de apremio, cualesquiera ingresos de derecho público cuya liquidación sea competencia de órganos de distintas administraciones públicas, cuando su cuantía sea inferior a 6 Euros. Se persigue a través de dicha regulación evitar determinadas actuaciones recaudatorias que presupongan un nulo provecho para el erario público o para el cumplimiento de los fines encomendados a los poderes públicos y que a la vez generan un coste superior al ingreso que de las mismas pudiera derivarse. Se considera que 6 Euros son insuficientes para la cobertura del coste de exacción y recaudación. Adicionalmente, la AT no debe efectuar liquidaciones de deuda por un importe inferior a 6 euros, en la medida que establece que esa cuantía es la mínima estimada por el Ministerio de

Hacienda como suficiente para la cobertura del coste de exacción y recaudación. Por último, se establece mediante Resolución conjunta de la Dirección General de la AEAT y de la Intervención General de la Administración del Estado que anualmente, se podrá acordar la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la Hacienda Pública de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a 3 euros, siempre que reúnan los requisitos que previamente se determinen en la citada Resolución.”

Perú

Si la deuda exigible total del contribuyente es menor al monto mínimo para la generación de la REC, los valores se mantienen a la espera de un nuevo proceso de emisión de REC, en el cual se pueda superar el monto, ya sea por la acumulación de intereses o por la exigibilidad de nuevos valores emitidos a nombre del mismo contribuyente.

Mínimo para acciones de cobro: Desde S/.150.00 a S/.5.000 de acuerdo a la dependencia.

Mínimo para aplicación de medidas cautelares: S/. 250.

Uruguay

Se establecen montos mínimos y por debajo de ellos se realizan ciertas gestiones. Ej.: se le suspende al contribuyente el Certificado de estar al día con las obligaciones (CVA), pero no se inician acciones judiciales. El monto mínimo para llevar a cabo acciones de cobro, en la actualidad es de \$ 100.000. Para la aplicación de medidas cautelares no existen mínimos.

3.5.7 Incobrabilidad de las deudas

En algunos países, de acuerdo a ciertos criterios, las deudas son declaradas como incobrables. Por ejemplo, en España, Colombia y Perú se aplican criterios que permiten operar con mayor eficiencia y eficacia en la recuperación de la deuda en mora. Para ello, resulta necesario determinar en primer lugar qué porción de la deuda activa reviste este carácter y, en segundo lugar, qué tratamiento va a aplicar a dichas deudas.

Entre los argumentos que pueden esgrimirse para que la AT tome esta política se encuentran los siguientes:

- Falta de un real perjuicio fiscal. Puesto que respecto de una deuda ante la cual se han ejecutado determinadas tareas de cobranza sin obtener resultados positivos, la existencia o no de la misma en los registros no provoca modificación alguna en la recaudación. Cuando al utilizar todas las herramientas de cobranza se detecta que la deuda no se llegará a cobrar de modo compulsivo - ya sea por falta de bienes de titularidad del deudor, desaparición de éste, quiebra, etc. – resultando perjudicial la insistencia en el cobro de la misma.
- Necesidad de depurar la cartera de créditos. Este es un motivo importante, teniendo en cuenta que la tarea de cobranza, para ser atendida de manera eficiente debe ser efectuada sobre una deuda de cuya cobrabilidad se tenga certeza. De lo contrario, se estará realizando un esfuerzo condenado a la frustración. Esta tarea trata de optimizar los recursos, concentrándose en la deuda activa potencialmente cobrable.

La política implementada por algunos países respecto a la incobrabilidad de las deudas varía. Asimismo, en algunos casos no existe el concepto de deuda incobrable.

Concepto de incobrabilidad

Bolivia, Brasil y Uruguay

No existe el concepto de deudas incobrables. En Uruguay se impulsa la ejecución y se mantiene el embargo general de derechos.

España

Está regulado en la Ley General Tributaria. Es una forma de datar las deudas. Para ello, es necesario haber realizado todas las actuaciones de cobro coactivo y no haber podido cobrar la deuda. El deudor se declara fallido y su deuda incobrable. Es necesario un Informe y el visto bueno del órgano superior jerárquico competente. Las deudas declaradas incobrables se pueden rehabilitar en un periodo de 4 años, si el deudor viene a mejor fortuna. Existen herramientas informáticas para alertar de las solvencias sobrevenidas de los deudores (aparición de nuevos bienes en nuestras bases de datos, devoluciones, etc.). También realizan campañas de revisión, para la rehabilitación

de deudores declarados fallidos. Una vez declarado el deudor fallido y sus deudas incobrables, las mismas se “datan”, se cancelan “provisionalmente” en nuestras aplicaciones informáticas. Dicha declaración no se notifica nunca al deudor.

Honduras

En el código tributario no existe el concepto de deuda incobrable, sin embargo se vuelven incobrables una vez que se ha cumplido con el tiempo de prescripción, establecido en el artículo 136 del Código Tributario.

Perú

Las deudas Incobrables o de Recuperación Dudosa son determinadas una vez que se ha ejecutado la fase de cobranza coactiva a través de la ejecución de las medidas forzadas que se puedan ejecutar a fin de cautelar la deuda tributaria. Una vez determinada esta condición de la deuda se procede a su extinción.

Portugal

Tiene aplicación el artículo 48 de la Ley General Tributaria. La deuda y gastos legales serán declarados “en fallas” por el órgano de ejecución fiscal cuando:

- a) Se demuestre la falta de propiedad embargable del deudor, sus sucesores y responsable solidarios o subsidiarios;
- b) Sea desconocido el ejecutado y no sea posible identificar el bien inmueble cuando la deuda exigible es referente al impuesto sobre la propiedad inmobiliaria;

- c) Ausencia del deudor del crédito embargado, cuando este no presente bienes embargables.

La ejecución de deuda declarada “en fallas” continúa sin necesidad de nueva citación hasta su prescripción, luego que se conozcan bienes que puedan ser embargados al deudor, a sus sucesores u otros responsables, o cuando se identifique el ejecutado o el edificio.

4. El proceso de ejecución o apremio

Según el modelo de proceso mediante el cual se lleva a cabo la cobranza, se presentan distintas singularidades. En el procedimiento judicial, se llevará adelante mediante un juicio ejecutivo, que por lo general se caracteriza por una reducción del conocimiento, comparado con un proceso ordinario en el cual las partes pueden contender sobre la cuestión litigiosa en un vasto marco de debate y prueba.

El objeto del juicio de ejecución no consiste en obtener un pronunciamiento judicial que declare la existencia o inexistencia de un derecho sustancial incierto, sino en lograr la satisfacción de un crédito que la ley presume existente en virtud de la peculiar modalidad que reviste el documento que lo comprueba y, a diferencia de los que ocurre en general con las pretensiones de conocimiento, el efecto inmediato de la pretensión ejecutiva consiste en un acto conminatorio (intimación de pago) y un acto coactivo sobre el patrimonio del deudor (embargo).

El procedimiento de este juicio puede resumirse en tres etapas: Demanda e intimación, Excepción y prueba, Sentencia y Ejecución; y entre los países que cuentan con un proceso de ejecución judicial, podemos mencionar Argentina, Brasil, Honduras, Costa Rica.

En los países en los que el procedimiento es administrativo, las etapas tienen similitud, sin contar en ese caso con la intervención del Juez. El Ejecutor procede a tomar las medidas para ejecutar la deuda en mora siguiendo

un procedimiento que, por lo general, contiene las siguientes etapas: mandamiento de ejecución; requerimiento para que lleve a cabo el pago, o en su caso se demuestre haberlo efectuado; embargo; determinación del valor de los bienes embargados; convocatoria para remate; remate; adjudicación y aplicación del producto del remate.

Entre los países que tienen un modelo de cobranza coactiva por medio de un procedimiento administrativo se encuentran Perú, México, Bolivia y España.

En adelante, se tratará el procedimiento en términos generales, tratando el procedimiento judicial y haciendo referencia paralelamente a los casos de la cobranza coactiva administrativa. Cabe destacar que la última etapa de ejecución tiene pasos en común con el procedimiento de remate de los bienes, su adjudicación y aplicación del producto.

4.1 Demanda e intimación

La demanda es la que promueve el juicio ejecutivo. Usualmente, la demanda debe ser acompañada de la boleta de deuda y copia certificada del poder que otorga representación al Ejecutor. El contenido de la demanda detalla el objeto, la personería, la competencia, las peticiones de medidas cautelares y el petitorio.

Los convenios de colaboración entre la AT y el Poder Judicial permiten que al momento de cargar en el

sistema la asignación de la deuda a un determinado ejecutor, la Cámara que sortea los juicios pueda visualizar la carga realizada y proceder a la asignación de un juzgado, con un determinado número de expediente judicial.

Contando con un número de expediente y un juzgado ante el que se tramitará el mismo, el juez dicta la primera providencia en la que solicita se intime al demandado bajo apercibimiento de ejecución. La intimación se realiza por mandamiento, aunque en algunos casos puede realizarse por medio de cédula de intimación, en el cual se le otorga un plazo para el pago – que generalmente es de cinco días – incluyendo el apercibimiento.

En el plazo concedido, el deudor tendrá la opción de realizar el pago o presentar oposición a la ejecución por medio de una excepción. En caso de no efectuar ninguna de estas alternativas, el procedimiento continuará con la Sentencia y la Ejecución. En caso de interponer excepciones, se dará lugar a la segunda etapa que se analizará seguidamente.

Si bien la demanda da inicio a un proceso judicial, cuando la cobranza coactiva se ejerce mediante un procedimiento administrativo, el que da inicio al mismo es el acto de intimación por parte del Ejecutor.

4.2 Excepción y prueba

Entre las excepciones de las que dispone el deudor en un juicio ejecutivo, podemos mencionar el pago documentado, la espera documentada, la prescripción y la inhabilidad de título. El pago es importante porque se hace valer el mismo para poner fin al procedimiento de ejecución, sea éste administrativo o judicial. La espera documentada suspende el pago o da lugar a una resolución negativa para la AT, en caso de existir un procedimiento judicial abierto. La espera consiste en un plazo otorgado por la AT para el pago de la obligación, sin que se haya vencido aún. Es el caso similar al de un plan de facilidades vigente por medio del cual se ha regularizado la situación de la deuda. Tanto el pago como la espera documentada tienen que darse de manera previa a la iniciación del proceso judicial. Caso contrario no es oponible como excepción. Sin embargo, se tiene en cuenta el pago para poner fin al proceso de ejecución. En cuanto al procedimiento administrativo, el planteo de ambas

situaciones pone fin al procedimiento cuando el pago se da de manera previa al proceso judicial, y queda abierta su continuidad cuando el pago es posterior, ya sea dando curso al mismo procedimiento o a uno nuevo.

Interpuesta la oposición corresponde dar traslado al ejecutor del planteo a fin de que éste proceda a su contestación, expidiéndose respecto a lo manifestado por el demandado. Habiendo contestado el traslado, se plantea la contradicción en el procedimiento dando lugar a la etapa probatoria – siempre en el marco de un proceso de escaso conocimiento, sólo a los fines de constatar lo manifestado en las excepciones y su contestación – en la que se dará producción a la prueba ofrecida y considerada pertinente.

Si bien existe libertad respecto a los medios probatorios – y deben ser aceptados o rechazados por el juez, quien tiene que argumentar su decisión –, en el marco del proceso de ejecución está acotado a las posibilidades de producción, recurriéndose a la prueba documental, informativa y pericial.

a. Excepción de Prescripción

La prescripción liberatoria es un modo de extinción de las obligaciones. Se trata de un instituto que se configura por el transcurso del tiempo y la inactividad por parte de aquel que tiene el derecho de exigir el cumplimiento de una obligación determinada. Como cualquier obligación, la tributaria también se ve afectada por el transcurso del plazo de prescripción. De todos modos, se considera que lo que se pierde al transcurrir el plazo es la acción para exigir su cumplimiento, pero quedando como una obligación natural y como tal su pago no configuraría un derecho a repetición por parte del contribuyente.

Es importante que la AT considere la prescripción para la iniciación del procedimiento del cobro coactivo, ya que éste – en el caso de procedimiento judicial – es un acto interruptor de la prescripción. Por su parte, en el procedimiento administrativo la interrupción se produce por notificación del mandamiento de pago. Usualmente, también es interruptivo de la prescripción la suscripción de planes de facilidades de pago.

El plazo es establecido por cada ordenamiento jurídico y

por lo general es de cinco años. En algunos casos es de diez años, por ejemplo, los recursos de la seguridad social en Argentina. La forma del cómputo de este plazo también se establece por medio de una norma, pero generalmente se comienza a computar a partir de la fecha de vencimiento de la obligación o al día siguiente.

La declaración de la prescripción por parte de la AT es una buena práctica para realizar una depuración de la cartera que tiene para el cobro coactivo. Ya que esto permite no insumir recursos en el cobro de deuda que no es exigible.

b. Garantía del crédito para ejercer defensa

No en todos los países se exige la garantía del crédito para ejercer la defensa en el proceso ejecutorio. Por ejemplo, en Bolivia, Portugal y México no se requiere garantizar el crédito para ejercer la defensa. En adelante, se mencionan algunas experiencias donde sí se exige garantía:

Garantía de crédito para ejercer defensa

Brasil

Para ejercer la defensa es necesaria la aplicación de garantías que permitan asegurar el juicio (garantía con bienes / depósito / fianza). Se acepta una defensa incidental que es la excepción de la pre-ejecución en el Impuesto de aplicación antes de fijar el juicio, cuando el gravamen no cumple con todos los requisitos legales.

España

Si se pretende suspender la ejecución del acto recurrido, es necesario garantizar la deuda. Si no se garantiza, aunque se interponga recurso no se suspende la ejecución. El modo de garantizar el crédito es un aval bancario. Si no se puede aportar el aval, hay que acreditarlo. En ese caso se admiten garantías como hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria o Prenda sin desplazamiento. En casos excepcionales el tribunal puede acordar la suspensión sin garantías.

Honduras

Se requiere garantizar el crédito a través de una Declaración Jurada de Bienes.

Perú

Para las órdenes de pago, se requiere el pago previo, antes de ejercer el derecho de defensa, y en el caso de las Resoluciones de determinación o multa, cuando vence el plazo para apelar, también se requiere el pago. En esos casos, si no se efectúa el pago, se debe presentar una carta fianza.

Portugal

No es necesario garantizar el crédito para ejercer la defensa, pero puede presentar garantía para suspender el proceso de ejecución.

4.3 Sentencia y ejecución

Usualmente, una vez producidas las medidas probatorias o vencido el plazo para producirlas, el juez pasa el expediente para su resolución. En caso de hacer lugar a la excepción, estaríamos ante una sentencia desfavorable que ordenará el pago de las costas del proceso. Sin embargo, si la resolución rechaza la excepción, por lo general, se manda seguir adelante con la ejecución hasta hacer íntegro el pago de la deuda más los intereses, pasando con posterioridad a la ejecución propiamente dicha.

Ante una sentencia desfavorable – y en la generalidad de los casos – cabe la posibilidad de la apelación, tanto por el deudor como por la AT. En el caso de no hacer uso de esta opción, vencidos los plazos para hacerlo la sentencia obtiene firmeza.

Cuando la sentencia es favorable para la AT, es común que se prosiga con su ejecución aplicando las medidas de coacción para el pago íntegro de la deuda. Cuando existe embargo preventivo trabado, éste se transforma en ejecutivo. De no haberse trabado la medida cautelar con carácter preventivo correspondería la aplicación directa del embargo ejecutivo.

4.4 Remate de bienes

Una vez que nos encontramos ante una sentencia firme que manda seguir adelante con la ejecución, o con un decreto de embargo administrativo, se procede liquidar para transferir los fondos a la cuenta recaudadora, o a citación para remate.

El contribuyente deudor puede designar primeramente los bienes a embargar y/o ejecutar, siempre que los bienes sean de fácil realización o venta. El orden en el se ejecutan los bienes, por lo general es el siguiente:

1. Dinero o depósitos bancarios.
2. Acciones, bonos, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de dependencias públicas o de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
3. Otro tipo de bienes muebles.
4. Bienes inmuebles.

En caso de que el contribuyente deudor no designe bienes, o los designados no fueren suficientes o los bienes no sean de fácil realización o venta, el derecho a señalar bienes pasa al ejecutor, quien deberá señalar bienes que sean de fácil venta, pero sin que esté obligado a seguir un orden para señalarlos.

En este apartado, resulta oportuno destacar una buena práctica realizada por Portugal, la del **Remate Electrónico**.

Remate electrónico – Portugal

El artículo 126 de la Ley n° 55-A / 2010, de 31 de Diciembre, modificó sustancialmente el régimen de venta de los bienes en proceso de ejecución fiscal, y cambió la redacción del artículo 248 del Código de Procedimiento y Proceso Tributario (CPPT). Establecimiento de la subasta electrónica como regla en el modo de venta de bienes en proceso ejecutivo.

En el período anterior a la introducción de la subasta electrónica, la venta de los bienes embargados se llevó a cabo por la propuesta en una carta sellada o, alternativamente, mediante negociación privada.

La necesidad de encontrar y poner en práctica una modalidad de venta que ofrezca una mayor transparencia y acelere el procedimiento de ventas y contribuya a una mayor apreciación de los activos, se encontraba en la génesis de la introducción de la subasta electrónica como regla de método de venta.

El nuevo régimen, en vigor desde el año de 2011 se asienta fundamentalmente:

- En el establecimiento de la subasta electrónica como modalidad regla de venta de bienes, conjuntamente con la venta por propuesta en carta cerrada, siempre que no existan propuestas en primera tentativa de venta por subasta electrónica;
- En la mayor simplicidad de procedimientos;
- En la posibilidad de los interesados presenten propuestas y seguir en tiempo real, veía Portal de la Web de AT, la evolución de la subasta.

Los principales objetivos fueron:

- Asegurar la máxima transparencia de todo el procedimiento de venta;

- Crear condiciones para la maximización del valor de venta de los bienes, como salvaguarda de los derechos del acreedor tributario y de los demás interesados en la venta
- Posibilitar de más personas el acceso y la oportunidad de adquisición de los bienes objeto de venta, mediante una mayor publicitación de las ventas, alcanzada por la utilización del ambiente Web y por la posibilidad de licitación y acompañamiento del procedimiento de venta a través del Portal de la Web de AT

Hubo necesidad una inversión inicial en el desarrollo e implementación de los instrumentos y plataformas tecnológicas de soporte a la realización de la subasta electrónica. Ampliamente compensado por la significativamente más pequeña necesidad de recursos humanos a la realización de las ventas en esta modalidad, con la consecuente ganancia en términos de eficacia. El SIGVEC fue la herramienta que gestionó todo el procedimiento informático de venta, no sólo en la modalidad de subasta electrónica pero, en todas las modalidades previstas en la ley para las ventas coercitivas realizadas por la AT.

Entre los beneficios logrados se encuentran los siguientes:

- Total transparencia del procedimiento de venta;
- Simplificación del proceso de licitación y supervisión de la venta por los interesados;
- Alargamiento del universo de ciudadanos con posibilidad de presentar oferta, en la venta de bienes;
- Mayor visibilidad de las ventas en ejecución fiscal;
- Ahorro de recursos humanos

En la experiencia de Bolivia existe el “Proceso de Disposición de Bienes en Etapa de Ejecución Tributaria”:

Proceso de Disposición de Bienes en Etapa de Ejecución Tributaria - Bolivia

Este desarrollo fue implementado el 21 de marzo de 2014 luego de reformas implementadas en la Ley N° 2492 (Artículo 110 numeral 6) y Decreto Supremo N° 27310 (Artículo 36).

Los procedimientos de disposición de bienes son la adjudicación directa y la subasta pública. Con respecto a la Adjudicación Directa se prevé:

Adjudicación Previa a la Subasta Pública: Pretende la monetización del bien objeto de disposición en el 100% (cien por ciento) de su precio base establecido para el efecto, procurando con ello la recuperación de adeudos tributarios de manera más efectiva y la disminución de la cartera en mora. Al efecto se cursa invitaciones a potenciales interesados, para la presentación de cartas de expresión de interés para su adjudicación a la primera propuesta que cumpla con los requisitos establecidos.

Adjudicación Posterior a la Subasta Pública: Tiene lugar cuando el bien objeto de disposición no se hubiere logrado disponer ni en tercera audiencia de remate en subasta pública, por lo que el mismo es ofertado sobre el veinticinco por ciento (25%) del precio base inicial. La convocatoria se publica o difunde por una sola vez en un medio de comunicación que permita su publicidad y de manera permanente en la página web del Servicio de Impuestos Nacionales hasta su adjudicación.

Adjudicación de Bienes recibidos en Dación en Pago: Permite monetizar aquellos bienes que el SIN recibió de los sujetos pasivos como una forma de oposición a la ejecución tributaria. Al efecto, el precio base, en ningún caso puede ser menor al monto por el cual el Servicio de Impuestos Nacionales recibió la Dación en Pago.

Adjudicación Directa de Bienes Percibibles o de riesgosa conservación. El precio base de adjudicación resulta del promedio de tres (3) cotizaciones obtenidas en el mercado, no pudiendo adjudicarse por una oferta menor al cincuenta por ciento (50%) del valor de mercado que hubiere resultado menor.

Dentro la Subasta Pública se prevén hasta 3 Audiencias Públicas de Remate.

Primera: Se da inicio al Remate en Subasta Pública sobre el cien por ciento (100%) del precio base

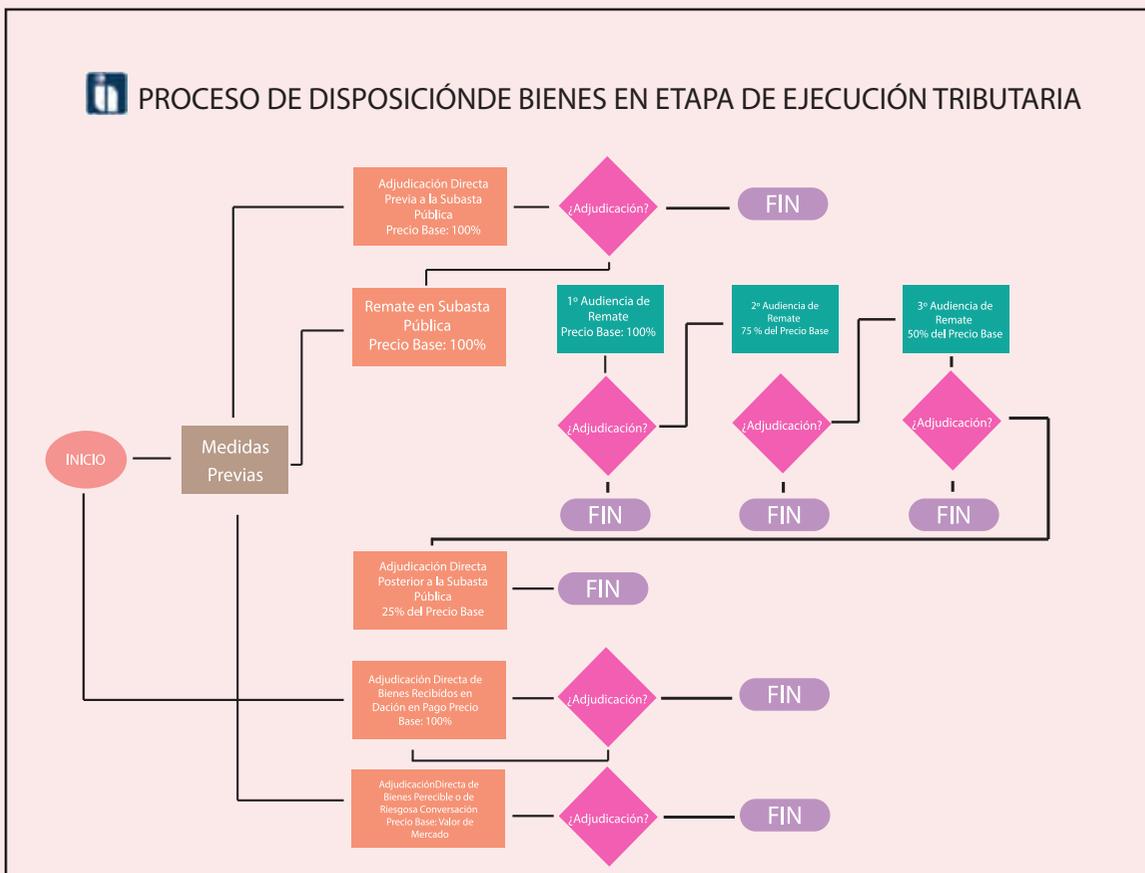
Segunda: Si la primera audiencia de remate se declarara desierta por no presentarse el mínimo de posturas requeridas o se hubiere resuelto el derecho del o los adjudicatarios por incumplimiento del pago total del precio base, dentro el plazo de tres (3) días siguientes se señalará mediante Auto Administrativo nuevo día y hora de segunda audiencia de Remate en Subasta Pública con la rebaja del veinticinco por ciento (25%) del precio base inicial del o los bienes objeto de remate.

Tercera: Si la segunda audiencia de remate se declarare desierta o resultare resuelto el derecho del o los adjudicatarios por incumplimiento del pago total del precio base, mediante Auto Administrativo se señalará nuevo día y hora de tercera audiencia de Remate en Subasta Pública con la rebaja del cincuenta por ciento (50%) del precio base inicial.

Las áreas responsables son el área jurídica y el área administrativa. Existe una sección en la página web del SIN, destinada a la publicación de bienes a ser dispuestos por la AT.

Este desarrollo permitió el Incremento de la Recuperación de Adeudos Tributarios y sensación de riesgo en el contribuyente. Desde la fecha de implementación de la práctica al presente se ha logrado la recuperación de Bolivianos 40.563.090. Actualmente, muchos contribuyentes deudores que se encuentran en etapa de disposición de bienes optan por someter su deuda a facilidades de pago con la finalidad de evitar llegar al remate.

A continuación, se muestra un diagrama de flujos que explica lo antedicho:



4.5 Inhibición general de bienes

La inhibición general de bienes es una medida cautelar que tiende a impedir la movilización patrimonial de bienes registrables de propiedad del deudor. Es de carácter subsidiario, toda vez que procede ante el desconocimiento de la existencia de bienes o cuando los conocidos son insuficientes para la satisfacción del crédito. Cuando se traba la medida, el deudor no puede enajenar los bienes que tiene inscritos en los diferentes registros. Rige supletoriamente respecto del embargo, lo que supone que se dan las condiciones para la traba de éste, pero no se conocen bienes para que se haga efectivo.

La importancia de esta medida reside en que la AT no siempre llega a obtener la información de bienes registrados a nombre del deudor al momento en que debe trabarse el embargo, sobre todo considerando que los organismos que llevan los registros a veces dependen de administraciones locales y no de la AT Central.

Hay que tener en cuenta que la inhibición general de bienes, es una herramienta que la AT utiliza como último recurso, ya que lo que a ésta le interesa es satisfacer su crédito lo antes posible y si tenemos que aplicar esta medida es porque no hemos obtenido un resultado positivo en la inteligencia prejudicial o hemos tardado en iniciar la ejecución y pedir el embargo preventivo.

5. Control de los Mandatarios o Agentes Ejecutores

Es importante el debido control de la actividad de los que impulsan las ejecuciones fiscales, a fin de que en el proceso judicial se cumplan los plazos evitando posibles caducidades, se contesten debidamente las oposiciones del contribuyente, para lo cual se dictan instrucciones a fin de brindar uniformidad al criterio de la AT.

Para el caso de tener agentes ejecutores dependientes de la AT, el control forma parte de su estructura y organización de trabajo puesto que toda la actividad se desarrolla dentro de aquella y bajo su constante supervisión. En estas condiciones también debe prestarse atención a las situaciones puntuales a someter a control.

Cuando la gestión judicial está a cargo de mandatarios o apoderados que ejercen el impulso de las ejecuciones fiscales en representación de la AT fuera de la estructura y organización de la misma, es necesario llevar a cabo el debido control sobre la actividad de dichos representantes, la cual debe ser reglamentada, ya sea por el organismo recaudador u otro que ejerza dicho control.

5.1 Manual del Ejecutor o Manual de Procedimiento

A fin de que el control a los mandatarios o apoderados, y/o de los agentes ejecutores internos se realice bajo parámetros objetivos y reglados, es importante contar con un manual de procedimiento a seguir por parte de quien tiene a su cargo la gestión de cobro.

En este se encuentran todos los pasos que deben realizarse para la gestión de cobro por parte de los mandatarios o los agentes que impulsan el proceso judicial. Las obligaciones de éstos en relación con la gestión de cobro, agregándose al mismo toda normativa interna que la AT o el área de cobranza judicial establezca a esos fines.

El Manual resulta una guía para aquel que efectúa la tarea de cobranza, y a la vez el reglamento para que la AT ejerza un control sobre la actividad de quienes lo aplican. A través de su cumplimiento se demostrará que se siguieron los procedimientos establecidos para la gestión de cobro judicial y se responsabilizará de los perjuicios ocasionados por su incumplimiento.

Es en este instrumento donde se encuentra un compendio de las instrucciones – generalmente con formato de resolución, disposición o circular – emitidas por las autoridades de la AT, cuyos contenidos dependerán de la política de cobranza, como así también de todas las normas generales de aplicación particular a la actividad del ejecutor.

Por otro lado, el Manual que estamos tratando contiene el detalle de las áreas de la AT que ejercen la función de cobranza, en lo que respecta a la emisión de la boleta de deuda, la asignación de ésta al Ejecutor, la que va a requerir la información para ser almacenada y analizada para su publicación, como aquella que va a colaborar en la gestión de la deuda, como también con la actividad en general del ejecutor.

5.2 Auditorías internas y externas

Las AT establecen grupos de trabajo o departamentos especializados para realizar el control de la actividad de los agentes ejecutores y con mayor razón si el servicio de cobro judicial se encuentra tercerizado; es decir, si quienes deben ser controlados son mandatarios independientes de la AT. La estructura de control generalmente está dentro de la AT, ya sea del organismo recaudador o de otro organismo en el ámbito gubernamental, como por ejemplo, una Procuraduría.

El control se lleva a cabo mediante auditorías sobre las actividades en general del Ejecutor, como la atención al contribuyente, el cumplimiento de horarios, entre otras condiciones por un lado, como también del desempeño en el proceso de ejecución por otro.

Por lo general, el control de todo lo referido a la atención del contribuyente – respecto al espacio físico, la presentación y el horario – lo lleva a cabo la AT, teniendo en cuenta que la actividad del Ejecutor y sus dependientes están ejerciendo su función en su representación.

Por otro lado, el control de la actividad procesal, especialmente en lo que respecta a la presentación de la demanda, intimaciones, contestación de demanda, ofrecimiento y producción de la prueba, como así también lo referido a la etapa de ejecución de la sentencia favorable, lo realiza un área de supervisión y/o un organismo de control externo a la AT, pero dependiente del gobierno central.

En ciertos países el servicio de cobro judicial o el control de la actividad procesal puede ser realizado por la Procuración o aquel organismo que lleva el impulso de los juicios del Estado en general, atendiendo este último no sólo los casos relacionados a la deuda tributaria. En países en los que la AT tiene mayor grado de autonomía, todas estas funciones se efectúan desde aquella.

Las auditorías serán internas o externas, según el organismo que ejerza la función de control; o sea, si lo realiza la AT y la gestión de cobro la realiza dentro de la misma,

se tratará de auditorías internas; y, si la gestión judicial la desempeña un mandatario fuera de la estructura de aquella, se requieren auditorías externas.

5.3 Caducidades y otras impericias

Cuando el que debe impulsar el proceso no actúa con diligencia, no cumple los plazos procesales, y deja que los juicios caduquen, no sólo no se cobra la deuda, sino que muchas veces se ocasiona mayor perjuicio a la AT puesto que, dependiendo de la instancia o etapa procesal, puede generar costas que serán soportadas por la AT.

Uno de los parámetros para el control de los agentes recaudadores es precisamente el cumplimiento de los plazos procesales y la cantidad de juicios que están sin movimientos por un lapso establecido previamente como característico de negligencia. La mayor eficiencia de la AT en detectar a tiempo estas irregularidades no sólo evitará que se deje de cobrar, sino también las erogaciones que resulten por aquellas.

Para llevar adelante este tipo de control se requiere un sistema de registros de las Ejecuciones Fiscales en el que se visualicen los datos relevantes del juicio. Desde la AT se consultan los pasos procesales cumplidos en cada expediente judicial, e incluso existen aplicaciones por medio de las cuales se pueden extraer automáticamente los casos en los que no existe movimiento durante determinado lapso de tiempo.

Asimismo, debe prestarse atención a las contestaciones de las excepciones opuestas por el deudor, especialmente en la prueba ofrecida, ya que si no contamos con la posibilidad de producirla, se acusa al Ejecutor de negligencia y la AT puede verse perjudicada por una sentencia desfavorable o como perjuicio menor con costas innecesarias.

Con relación al sistema de control, los países han adoptado diferentes criterios y procedimientos. Por ejemplo, en algunos países no se implementa un sistema de control mediante auditorías.

Sistema de control

Bolivia

Se establece un control en aplicación del Manual de Procedimientos de Cobranza Coactiva.

España

En la AEAT existe un Servicio de Auditoría Interna, formado por Inspectores de los Servicios, que controlan las actuaciones llevadas a cabo por los funcionarios, tanto en lo que se refiere a las actuaciones de fiscalización, como de recaudación y de cobranza. Dicho Servicio de Auditoría tiene elaborado un mapa de riesgos en cada una de las áreas.

Perú

Los Procedimientos de Recuperación de la Deuda los lleva a cabo el Ejecutor Coactivo por parte de la AT y no se requiere en estos casos de un mandatario judicial.

6. Otras cuestiones a considerar

Hay ciertas cuestiones puntuales que merecen ser observadas en lo que respecta a la cobranza coactiva. Entre ellas se encuentran la intimación prejudicial de la deuda antes de iniciar la ejecución, los criterios jurisprudenciales que sientan doctrina en el ámbito del Derecho Tributario, y la capacitación de los recursos humanos para poder realizar la función de cobranza de manera eficiente.

6.1 Intimación Prejudicial

Es importante, antes de iniciar la ejecución de determinados gravámenes o sanciones, controlar si se ha intimado correctamente al contribuyente, a fin de evitar futuros planteos de nulidad en el poder judicial, que haga lugar a excepciones de inhabilidad de título por falta de ese requisito, como requisito intrínseco.

En particular, la intimación prejudicial es exigida cuando lo que se pretende ejecutar son tributos que requieren, antes de ser determinados, de la intimación al contribuyente ya sea para presentar declaraciones juradas, presentar descargo en una determinación de oficio, etc.

6.2 Jurisprudencia

Además de las normas, la Doctrina y Jurisprudencia son fuentes que cobran cada vez más trascendencia en el ámbito del Derecho Tributario, por lo que es muy importante estudiar el avance las mismas, a fin de que la AT actualice sus criterios, instrucciones y actos. De esta manera, se evitará llevar adelante juicios que pueden ser tildados de viciados, aumentando los costos de la recaudación judicial. Una actualización constante permite realizar análisis para innovar los planteos de la AT ante el Poder Judicial de manera tal que desde el inicio el proceso – en cuanto a los requisitos exigidos para evitar medidas previas a la intimación –, pasando por las excepciones que son aceptadas en general, requerimiento de los jueces para trabar determinadas medidas cautelares, y otras cuestiones de fondo – prescripción, correspondencia del gravamen en particular, etc. – serán analizadas para su consideración.

En lo que respecta al análisis de la jurisprudencia destacada, se puede resaltar como una buena práctica la experiencia de la AT de Bolivia, que cuenta con una Biblioteca de Jurisprudencia, en la cual se recopila y clasifica la Jurisprudencia existente en materia tributaria.

Biblioteca de Jurisprudencia - Bolivia

Este desarrollo, implementado en octubre de 2014, constituye un medio de consulta en línea, que tiene por objetivo facilitar y promover la consulta de jurisprudencia como fuente de información y sustento de actos administrativos a ser emitidos por la AT, otorgando a los servidores públicos del SIN una herramienta útil actualizada permanentemente y de fácil consulta pues cada fallo es presentado a través de una ficha que identifica la controversia del proceso, permitiendo ello consultar e identificar de manera práctica el tema de consulta ¹⁵.

Por medio del Correo electrónico institucional, a diario se pone a conocimiento de los servidores públicos del área jurídica a nivel nacional los nuevos fallos y sentencias emitidas por el órgano judicial en materia tributaria.

En cuanto a las causales de nulidad dentro del Proceso de Ejecución, a continuación, se mencionan experiencias de diversos países:

Causales de nulidad

Bolivia

- Notificación Defectuosa
- Nulidad del acto administrativo que determinó la deuda

Medidas implementadas para evitarlas:

Informar y capacitar a las Áreas de Fiscalización y Jurídica sobre las nuevas líneas y tendencias jurisprudenciales asumidas por los órganos judiciales con relación a la determinación de la deuda. Análisis por la instancia nacional respecto a los aspectos que motivaron las nulidades declaradas por el órgano judicial o Autoridad de Impugnación Tributaria a efecto de establecer lineamientos o políticas institucionales al respecto plasmadas en normativa interna para su consiguiente aplicación por el personal.

España

- Notificación defectuosa.
- Anulación del acto determinativo de la deuda.

Medidas implementadas a fin de evitarlas:

Sistema de notificación electrónica obligatoria. Garantiza la notificación de los actos administrativos.

¹⁵ Para ver en detalle esta práctica, consultar el Anexo de la Sección Cobranza.

Perú

El Artículo 109° del Código tributario señala que los actos de la AT son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Cabe precisar que en el Artículo 110° del mismo cuerpo legal, la AT en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, con arreglo a este Código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

Los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro o mediante la reclamación prevista en el Artículo 163° del presente Código, según corresponda, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento. En este último caso, la nulidad debe ser deducida dentro del plazo de tres (3) días de realizado el remate de los bienes embargados

Finalmente, con relación al procedimiento de cobranza coactiva el Artículo 117° determina: El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad:

1. El nombre del deudor tributario.
2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza.
3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.
4. El tributo o multa y período a que corresponde.

La nulidad únicamente estará referida a la Orden de Pago o Resolución objeto de cobranza respecto de la cual se omitió alguno de los requisitos antes señalados.

Medidas implementadas para evitarlas:

Se ejecutan filtros de depuración a través de cada subproceso de la Recuperación de la Deuda a fin de evitar casos de nulidad de los actos de cobranza.

Para tal efecto se ha implementado las medidas siguientes:

- Servicio de mensajería con validación con GPS y ;
- Notificación de Órdenes de pago y otros actos administrativos por vía electrónica a través de buzón SOL y varios tipos de medidas de embargo en forma de retención por vía electrónica.

Portugal

- Inexistencia de citación cuando ponga en causa la defensa del Contribuyente;
- Falta de requisitos esenciales del título ejecutivo, si no puedan ser suministrados por pruebas documentales; la nulidad del acto administrativo que determinó la deuda, es causa de extinción del proceso de ejecución.

Medidas implementadas para evitarlas:

Derivado de la informatización de todo el procedimiento, el proceso sólo avanza a la siguiente etapa después de la verificación del cumplimiento de todas las formalidades legales.

Uruguay

- Notificación defectuosa y/o
- Nulidad del acto administrativo que determinó la deuda

Medidas implementadas para evitarlas:

- Se analizan los procesos a efectos de su corrección.

6.3 Capacitación del Personal

Los recursos humanos que ejercen la función de cobranza, tanto la administrativa como – con mayor razón – la coactiva o judicial, deben tener la idoneidad y el profesionalismo que permitan superar los modelos y eficientizar los circuitos.

Cuando nos referimos a recursos humanos, entran en consideración no sólo a quienes van a impulsar el proceso de ejecución, sino también a los que ejercen la función de atención al contribuyente deudor, al que analiza la emisión de la boleta de deuda o al que revisa los criterios jurisprudenciales, al que resuelve los expedientes administrativos, y a todos los que de alguna manera intervienen en el circuito de la deuda o en el control a través de las auditorías.

Así, el funcionario que ejerza la función de cobranza tendría que contar con el conocimiento de los diferentes circuitos que lleva a cabo la AT, la conducción del personal, el empleo de recursos, etc. El agente de cobranza debe tener un conocimiento completo de las técnicas de cobranza y saber cómo y cuándo aplicarlas. Igualmente, sería conveniente que posea cualidades como: honestidad, responsabilidad, integridad, creatividad, iniciativa, paciencia, entre otros.

A su vez, los agentes que llevan adelante la ejecución de la deuda tributaria en el ámbito judicial, además de ser un profesional del derecho, resulta necesario que tenga especialización en la materia tributaria, y cuente con una experiencia prudente en el procedimiento ejecutivo.

Si bien no se trata precisamente de un desarrollo enfocado en la capacitación, SUNAT cuenta con una estrategia para “gestión del conocimiento” que puede ser tomada como referencia. A continuación, se brindan detalles:

Gestión del Conocimiento – SUNAT

El presente desarrollo fue implementado en noviembre de 2014 como consecuencia de la existencia de información aislada, no integral, y la falta de retención del conocimiento adquirido. Los profesionales que poseen el conocimiento se desvinculan o cambian de posición y no dejan documentado para su posterior tratamiento y consulta. Ello genera pérdida de tiempo en capturar la información.

Esta estrategia de gestión del conocimiento permite:

- Consolidación de la información interna, administrativa, normativa y del proceso.
- Estructurar y clasificar la información.
- Publicar y difundir de manera diaria la información relacionada a cambios normativos, administrativos o del proceso

Siendo sus principales objetivos:

- Planificar, implementar y controlar la información interna o externa, administrativa, normativa y del proceso que sea de utilidad para alcanzar el manejo integral del capital intelectual (conocimiento).
- Conseguir que la información trascienda a nuevos colaboradores desde el lugar dónde se genera hasta el lugar en dónde se va a emplear.
- Optimizar la capacidad de resolución de problemas y así mejorar los resultados de los procesos operativos.
- Incentivar el manejo de un lenguaje común

Los resultados logrados fueron:

- Reducción del tiempo en la búsqueda de información.
- Aumento de la capacidad en la administración de la información.
- Mejora en la capacidad para resolver problemas.

6.4 Procedimientos disciplinarios

Las sanciones bajo procedimientos disciplinarios tienen una finalidad retributiva del comportamiento censurable, pero también fines de prevención general y especial. El objetivo de estas prácticas consiste en penalizar conductas que constituyen faltas disciplinarias, y que son objeto de valoración por parte del Derecho Penal. También persiguen disuadir a otros empleados de cometerlas. Con relación al control y regulación de la conducta de los funcionarios involucrados en el proceso de cobranza, Portugal presenta la siguiente experiencia:

Procedimiento disciplinario – Portugal

Estos asuntos se encuentran regulados en la Ley General del Trabajo de la Función Pública, aprobado por la Ley N° 35/2014, de 20/6, que incorpora las normas disciplinarias en el Servicio Público y el Código Penal. Artículo 161 del Código de Procedimiento y Proceso Tributario.

En casos de apropiación indebida de dineros públicos, o cuando exista una conducta por acción u omisión, en los procedimientos de ejecución fiscal, cometidos por funcionarios, para evitar su colección, el Director General de AT, después de una propuesta de la DSCJC, ordena el establecimiento de los respectivos procedimientos disciplinarios contra los trabajadores involucrados.

En situaciones de apropiación indebida de dineros públicos el empleado incurre en la pena de destitución (art. ° 187 y 297, apartado 3, párrafo I)). Además de la responsabilidad disciplinaria también existe responsabilidad penal pues esta llenado el tipo de delito de peculado, previsto y sancionado por el artículo 375 del Código Penal;

Los empleados que intervienen en el proceso de ejecución serán subsidiariamente responsables, por la importancia de la deuda que no se pueda cobrar, siempre que intencionalmente (art. 161 del Código de Procedimiento y Proceso Tributario - CPPT):

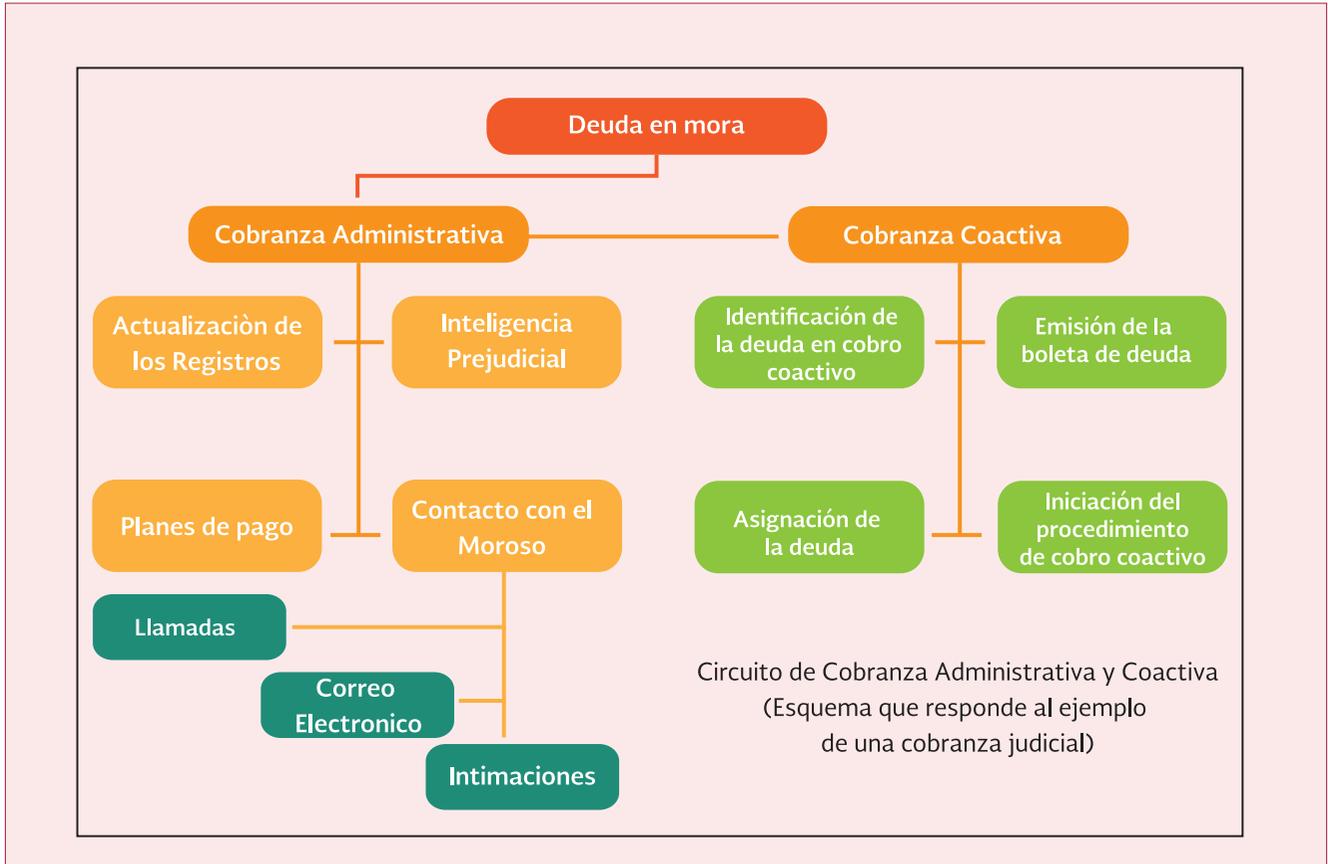
- a) Tengan instaurado el proceso de ejecución tardíamente y por eso no se encuentren activos suficientes;
- b) Cuando se conocen bienes embargables Y el funcionario labrar actas donde ateste que no hay bienes;
- c) No informar en los procesos que fueron declarados en fallas que posteriormente los deudores adquirieron bienes embargables y por eso posibiliten un nuevo estado de insolvencia.

Así, cuanto a los actos previstos en el artículo 161 del CPPT, siempre que intencionalmente practicados, además de las medidas disciplinarias, implican también la responsabilidad financiera subsidiaria por los importes de las deudas que no pueden ser recuperados, o que ocurre después de la convicción en sede del procedimiento disciplinario

La AT de Portugal cuenta con 13 instructores para instruir los procedimientos disciplinarios y de investigación.

7. Circuitos de cobranza: experiencias de países

El siguiente gráfico presenta el circuito de cobranza mencionado en los anteriores apartados de la presente Sección, el cual responde a lo que se podría considerar como un circuito típico de Cobranza Administrativa y Coactiva.



Existen algunas diferencias o bien particularidades entre los países de Iberoamérica. Por ejemplo, en Brasil, en el ámbito del Departamento de Ingresos Federales existe una fase inicial de “cobranza amigable” para que el contribuyente pague el crédito fiscal. Si el contribuyente no paga el impuesto, los valores de crédito se remiten a la Procuraduría General de la Hacienda Nacional (PGFN) para la inscripción como deuda activa. El crédito fiscal se inscribe entre las deudas y el contribuyente es notificado. Si el crédito fiscal no se paga, opera la cobranza ejecutiva. Por su parte, el SAT de México se encuentra en proceso de implementación de la cobranza persuasiva y la cobranza coactiva se realiza a través de los órganos jurisdiccionales.

El circuito de cobranza presenta en España las siguientes características:

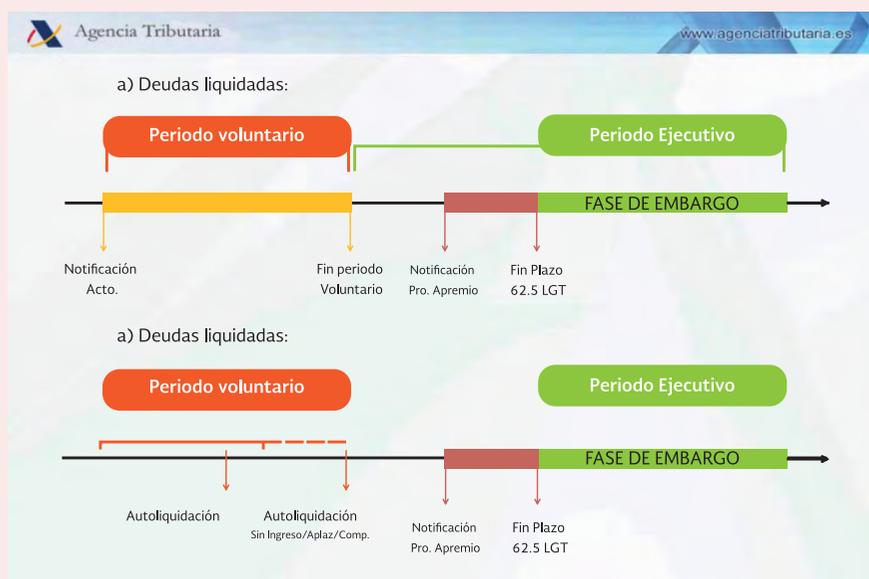
Circuito de cobranza - España

La providencia de apremio constituye el acto de la AT cuya notificación inicia el procedimiento de apremio.

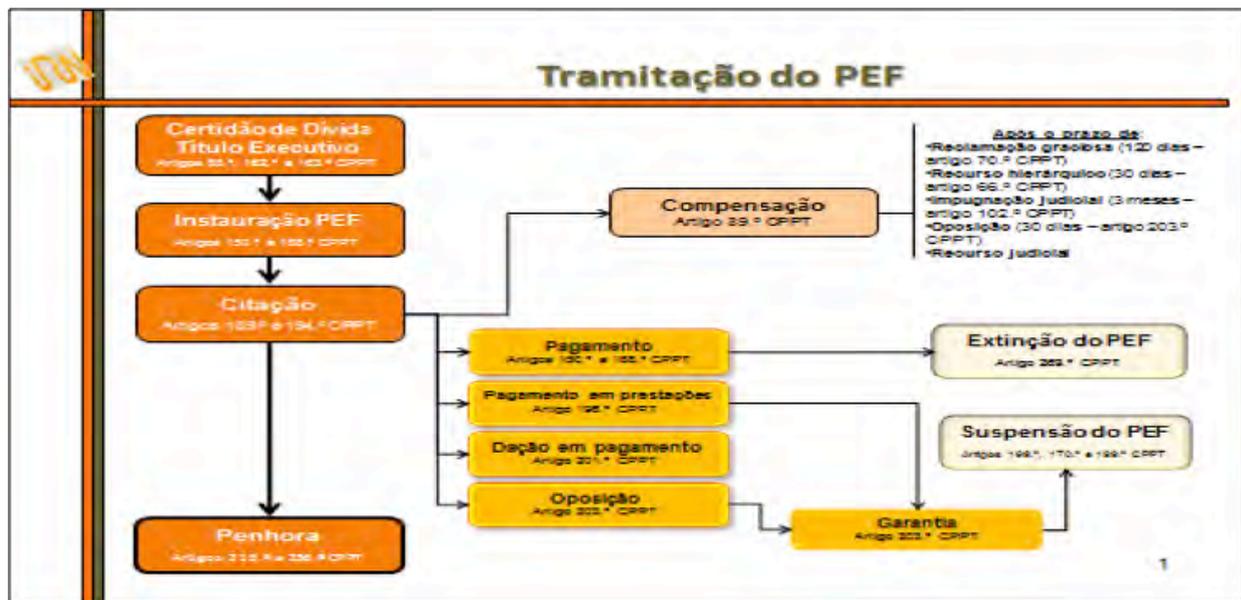
La providencia de apremio es el acto que ordena la ejecución del patrimonio del obligado al pago. Tiene por tanto la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor. La providencia de apremio debe contener los datos necesarios para la identificación correcta del deudor, y de la deuda.

Con carácter general, las deudas se apremian masivamente transcurrido el plazo de ingreso. Las providencias de apremio se dictan por los órganos de recaudación competentes, pero el plazo para dictarla viene fijado a nivel central, con el fin de garantizar la homogeneidad en todo el territorio nacional. Es decir, un órgano de recaudación no puede decidir el momento en que se apremian las deudas de los deudores de su demarcación territorial. Todos los incumplidores a una fecha, se apremian en la misma fecha.

Adicionalmente, siempre es posible dictar una providencia de apremio de forma individual, pero no es la regla general.



En Portugal, el proceso de ejecución del circuito de cobranza responde al siguiente diagrama:



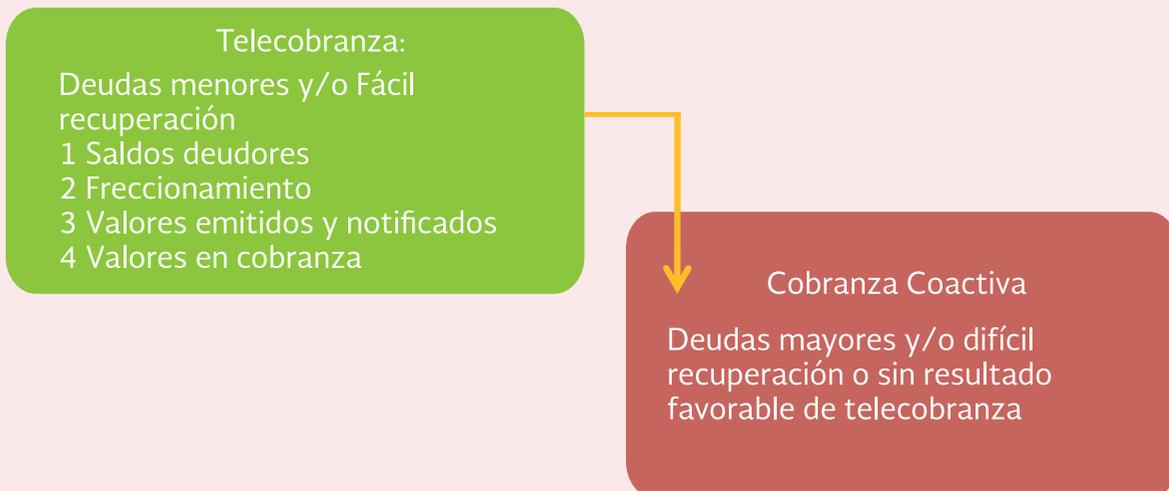
En Perú, el circuito de cobranza presenta las siguientes características:

Circuito de cobranza –Perú

La cobranza coactiva es estructurada a nivel nacional de la siguiente manera:

1. La Intendencia de Gestión Operativa cuenta con un Ejecutor Centralizado que ejecuta la notificación de las medidas de embargo en forma de retención en las empresas del sistema financiero (bancos).
2. Las Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencia Lima y demás Intendencias Regionales cuentan con Ejecutores coactivos para realizar las demás acciones de cobranza coactiva dentro de su ámbito de competencia.

Proceso General de Cobranza



En Bolivia, el circuito de cobranza presenta las siguientes características:

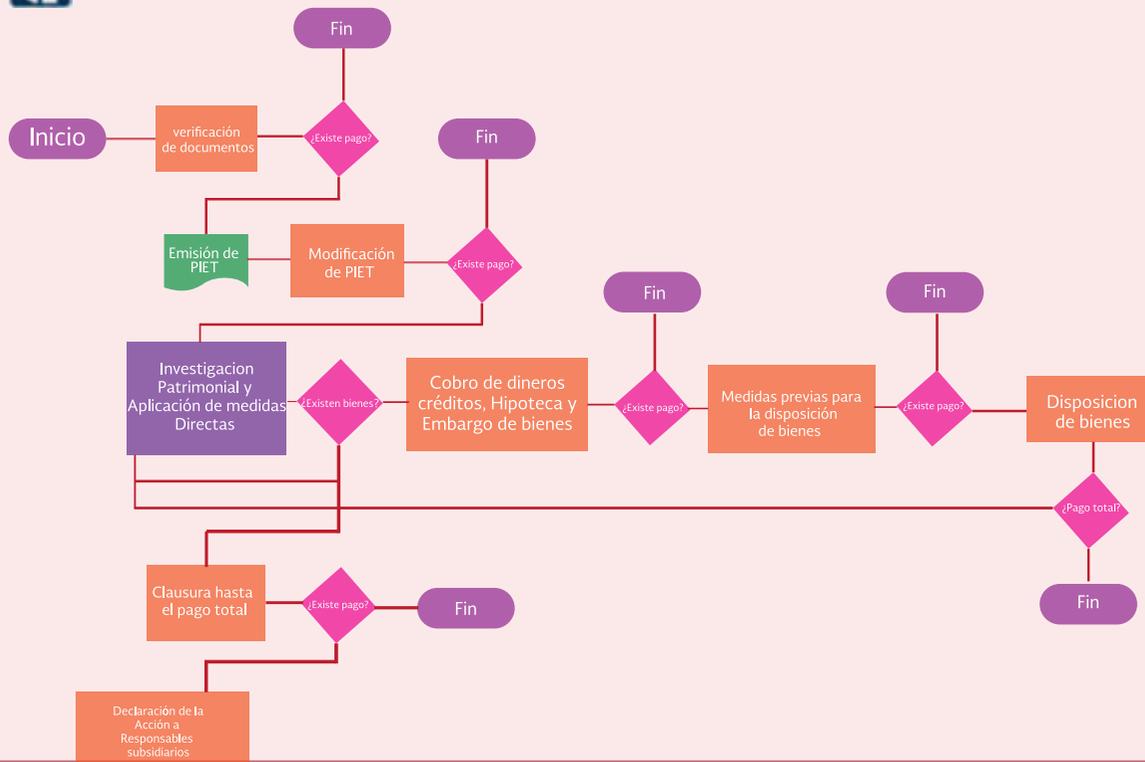
Circuito de cobranza - Bolivia

La ejecución tributaria o cobranza coactiva es netamente administrativa y se da inicio a la misma con la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) por el Título de ejecución tributaria, al sujeto pasivo deudor o tercero responsable, pudiendo ante el no pago de la deuda tributaria, aplicarse las medidas coactivas dispuesta por Ley a partir de tercer día de notificado el PIET.

El PIET constituye un acto administrativo posterior al Título de ejecución tributaria o documento de deuda, que tiene por finalidad intimar al contribuyente al pago antes de la aplicación de medidas coactivas.



PROCESO DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA



8. La cooperación tributaria internacional en el ámbito de la cobranza coactiva

El intercambio de información tributaria a nivel internacional constituye una herramienta indispensable en el contexto actual. Es muy difícil plantearse una administración tributaria que pueda controlar de manera efectiva a empresas multinacionales, o bien contribuyentes de altos ingresos sin acceder a fuentes internacionales de información, que son los que suelen llevar a cabo operaciones internacionales de mayor envergadura. Es importante destacar que el riesgo de evasión o elusión internacional no es exclusivo de este tipo de contribuyentes, ya que en muchos países, en virtud de los avances tecnológicos y la disminución de los costos de servicios logísticos, el acceso a transacciones internacionales estaría al alcance de cualquier persona.

De existir las bases legales correspondientes en un determinado país, una administración tributaria podría utilizar información del exterior para diferentes procesos, tales como inteligencia fiscal, investigación, fiscalización, recaudación y/o cobranza; ya sea para casos civiles o criminales.

Independientemente del conocimiento que se obtenga sobre las operaciones del contribuyente y sus consecuencias legales, los procedimientos normativos y legales quedan supeditados a las respectivas fronteras, limitando cualquier acción que corresponda sobre el contribuyente o bien el éxito de las mismas.

Ante esta situación se plantea la siguiente pregunta: ¿de qué sirve saber lo que ha ocurrido o bien lo que está ocurriendo, si no es posible tomar acciones concretas y efectivas? Es aquí donde la asistencia internacional en notificación de actuaciones, cobranza y aplicación de medidas cautelares toma relevancia. Este tipo de cooperación constituye la máxima expresión en términos de “cooperación tributaria”, al permitir a las administraciones tributarias desplegar algunos de sus poderes más allá de sus fronteras.

Los instrumentos más difundidos a nivel mundial, que contemplan la asistencia en procedimientos de cobranza coactiva y aplicación de medidas cautelares, son los

artículos 27 de los Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE y de la ONU, y los artículos 11 a 16 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal (en adelante Convenio Multilateral). Asimismo, la Decisión 578 de la CAN, en su artículo 21 contempla este tipo de asistencia. Si bien algunos países, como por ejemplo Uruguay, adoptaron un artículo parecido al Art. 27 del MOCDE y los países de la CAN cuentan con el referido Art. 21 de la D. 578; no existe en América Latina experiencia práctica sobre esta materia.

Esta práctica no es nueva. El primer convenio de asistencia mutua en materia de recaudación tributaria fue firmado por Alemania y Checoslovaquia el 31 de diciembre de 1921, mientras que el primer trabajo multilateral fue el informe de los expertos técnicos de 1925 en el seno de la Sociedad de Naciones, aunque seguía proponiendo actuaciones de colaboración bilaterales. El 9 de mayo de 1952, Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo firmaron el Tratado de Asistencia Mutua Benelux (Convención Benelux) que permite la recuperación de impuestos. Este acto constituyó también uno de los primeros ejemplos de cooperación multilateral, ya que el mismo ha posibilitado la recuperación de todos los impuestos directos e indirectos, incluyendo los aplicados por autoridades locales en los tres Estados y algunos acuerdos de seguridad social.

Por su parte, la asistencia en notificación de actuaciones está plasmada en el Art. 17 de la Convención multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Las medidas de notificación tienen como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo en el Estado solicitante o normal desarrollo del procedimiento de liquidación y recaudación de dicho Estado. Se incluyen en este supuesto todas las cláusulas dirigidas a facilitar la notificación de los actos administrativos del Estado Solicitante en el Estado Requerido, mediante la utilización de su estructura administrativa.

Las medidas cautelares provisionales son medidas destinadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria mediante la traba o la indisposición de determinados bienes o derechos en otro Estado, con la finalidad de asegurar el cobro efectivo del crédito tributario, o bien para evitar

la deslocalización de bienes y derechos que impida su efectiva satisfacción.

A efectos de incorporar estas modalidades de asistencia, los Estados deben considerar al menos los siguientes factores:

- Magnitud de las inversiones transfronterizas, flujo de importaciones/exportaciones y de personas;
- Capacidad de otorgar reciprocidad;
- Capacidad operativa, que determine la habilidad de las respectivas administraciones para proveer asistencia;
- Similitud en el nivel de estándares legales, particularmente en lo que respecta a la protección de los derechos del contribuyente y en sentido más amplio los derechos humanos.

Es de esperar que la asistencia en cobranza internacional, por sus características –procedimiento complejo, costos, diferencias normativas, etc.–, no es un procedimiento que debería llevarse a cabo de manera sistemática y en todos los casos. Principalmente, es una herramienta para fomentar percepción de riesgo entre los contribuyentes, debiendo enfocarse en casos significativos donde la relación costo/beneficio del procedimiento sea positiva. Para ello, es importante definir umbrales a partir de los cuales un monto es considerado significativo para solicitar apoyo en este sentido, como así también las características del caso u otros criterios a considerar. Actualmente, la mayor experiencia se ha dado en el marco de los países que integran la Unión Europea.

Los principales aspectos a considerar al momento de contemplar este tipo de asistencia, son los siguientes:

- Autoridad competente
- Impuestos cubiertos
- Personas cubiertas
- Conceptos alcanzados
- Ley que prevalece
- Condiciones bajo las cuales puede cursarse una solicitud
- Aspectos temporales
- La regla de “la prioridad”
- Obligación de proveer asistencia

- Limitaciones
- Medidas para recabar información
- Derechos y salvaguardas
- Confidencialidad
- Procedimiento en casos de litigio
- Facilidades de pago.
- Medidas cautelares
- Documentación que acompaña la solicitud
- Montos mínimos
- Moneda y tasa de cambio
- Cálculo de intereses
- Plazos para atender una solicitud
- Comunicación entre autoridades competentes
- Costo de recaudación y transferencia del dinero.
- Reclamos no recaudables
- Modificaciones al requerimiento
- Retiro de un requerimiento
- Idioma
- Mecanismo de resolución de disputas

En adelante, se describen aquellos aspectos que se consideran más relevantes a efectos del presente Manual¹⁶.

8.1 Aspectos previos a observar al momento de decidir formular una solicitud de asistencia.

Antes de proceder a la emisión de una petición de asistencia en la recaudación tributaria, resulta necesario considerar la protección de los derechos de los contribuyentes, como por ejemplo:

- Que el crédito tributario sea exigible conforme a la normativa del estado requirente. De esta manera, el contribuyente no podrá tomar medidas para evitar la cobranza.
- Que el deudor sea una persona que, en ese momento y de conformidad con la legislación de ese estado, no pueda impedir su recaudación. Esto ocurre cuando el estado tiene derecho, en virtud de su legislación interna, a recaudar el crédito y el deudor no puede ejercer derecho administrativo o judicial alguno para impedir su recaudación. La documentación facilitada por el estado requirente permitirá al estado requerido determinar si se satisfacen tales condiciones.

¹⁶ Todos estos temas están planteados en detalle en el “Manual sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria” aprobado el 26 de enero de 2007.

Algunos países pueden optar por permitir la asistencia en recaudación cuando un crédito tributario pueda cobrarse en el Estado requirente, con independencia de la vigencia de los derechos de recurso, aun cuando la propia normativa interna del Estado requerido impida la recaudación en tal circunstancia.

De acuerdo al apartado 2 del artículo 11 del Convenio Multilateral, y a menos que las partes acuerden lo contrario, únicamente pueden presentarse peticiones de cobro de créditos de residentes del Estado requirente cuando dichos créditos hayan sido impugnados.

En el caso de prestación de asistencia basada en el Convenio Multilateral, cuando se exija un crédito tributario contra una persona no residente del Estado requirente –que, consecuentemente, pueda estar menos informada– el artículo 11 introduce un requisito adicional a

mayor abundamiento de las garantías del contribuyente. A fin de requerir la asistencia en la recaudación, no es suficiente que el crédito no se haya impugnado, sino que será también imprescindible; a menos que las partes convengan expresamente su posición a esta cuestión, que el crédito ya no pueda impugnarse ante instancia alguna. Los países que utilicen las disposiciones del Convenio Multilateral como base jurídica deben suscribir estos límites procedimentales.

8.2 Principales aspectos del procedimiento sobre asistencia en cobranza coactiva internacional

Independientemente de cuál sea la base legal utilizada o las normas de los países involucrados, usualmente este mecanismo de asistencia funciona de la siguiente manera. A continuación, se brinda un ejemplo:

Ejemplo sobre Intercambio de información, notificación de actuaciones, aplicación de medidas cautelares y cobranza

1. Un contribuyente deudor del fisco del País A se declara insolvente.
2. Como producto del intercambio de información con el País B, la AT del País A sabe que el contribuyente tiene activos suficientes en el exterior como para cubrir su deuda.
3. Como la AT del País A no puede localizar al contribuyente, pero conoce su domicilio en el País B –donde este reside–. La AT del país A solicita a la AT del País B que notifique al contribuyente la liquidación y reclamo de pago.
4. De manera simultánea, como resultado del pedido del País A al país B, se aplican medidas cautelares en el País B sobre los respectivos activos, para evitar que el contribuyente no transfiera sus activos mantenidos en el exterior.
5. Al no cumplir el contribuyente con el pago, previo pedido del País A, el País B lleva a cabo acciones de cobranza coactiva para recuperar el crédito tributario y transfiere los recursos obtenidos al País A.

En el siguiente gráfico, se representa el procedimiento del ejemplo anterior:



Si bien “a priori” el procedimiento parece relativamente sencillo, en realidad resulta ser complejo. En adelante, se plantean algunos interrogantes y respuestas:

¿Cómo opera la **autoridad competente**?

Usualmente, la autoridad competente se encuentra en la órbita de los ministerios de finanzas, quienes suelen ser competentes en lo relativo a la aplicación e interpretación de convenios tributarios. Por razones prácticas, en lo relativo a intercambio de información y cooperación administrativa en general, la competencia suele ser delegada al administrador tributario, quien a su vez la delega – sus competencias lo permiten- en un funcionario más operativo.

La autoridad competente es la única persona autorizada a enviar y recibir correspondencia oficial, como así también para darle validez a la información y al procedimiento en general. Una autoridad competente no tiene obligación de atender el 100% de las solicitudes. Solo atenderá aquellas que cumplan con los requisitos preestablecidos y siempre que la parte solicitante pueda

demostrar que ha agotado todos los recursos posibles a nivel interno o bien que por razones de proporcionalidad sea oportuno solicitar asistencia. Entre otros, los aspectos a evaluar para atender una solicitud se encuentran los siguientes:

- Posibilidades operativas internas;
- Posibilidades legales y administrativas;
- Existencia de activos y/o fuentes de ingreso;
- Otras limitaciones que se definan en las bases normativas.

¿Cuáles son las **limitaciones** más comunes en el marco de esta práctica?

Las limitaciones representan una “no obligación de cooperar”, no una prohibición. Por ello, es importante definir claramente el alcance de las mismas entre las partes. A continuación, se detallan los casos que pueden ser oponibles al momento de decidir rechazar una solicitud de asistencia:

- Falta de reciprocidad: sin embargo, su rigurosa apli-

cación podría frustrar la efectiva asistencia. Debe ser interpretada de manera amplia y pragmática.

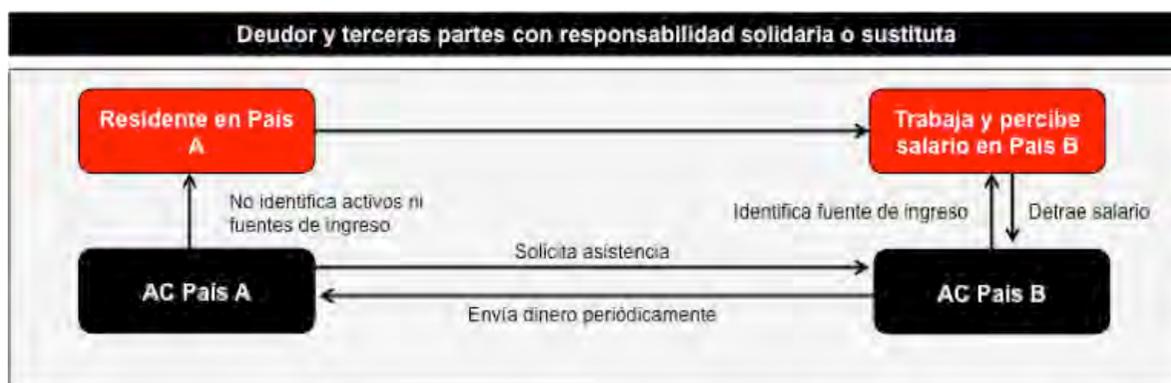
- Afecta al orden público.
- La tributación es contraria a los principios de la tributación generalmente aceptados.
- La carga administrativa es desproporcionada al atender una solicitud de asistencia.
- No se han aplicado todas las medidas legales y administrativas que sean razonables, de manera previa a cursar una solicitud.

¿Sobre qué **personas** se pueden aplicar estos procedimientos?

De acuerdo a los instrumentos modelos y sus comentarios, no deberían existir restricciones, pudiendo los países requerir asistencia sobre adeudos a nombre de residen-

tes, nacionales u otros que puedan tener responsabilidad solidaria o sustituta. Por ejemplo, terceras partes responsables serían alcanzadas por este mecanismo de cooperación cuando el País A mantiene adeudos de un contribuyente insolvente, que si bien tiene residencia en el País A, trabaja todos los días en el País B; donde en definitiva se encuentra su fuente de ingresos. En este caso, de existir un instrumento que lo permita, el País A enviaría una solicitud al País B, quien podría imponer una medida para detraer periódicamente de esta fuente de ingreso –salario– la parte que sea posible de acuerdo a su norma interna –respetando el mínimo de subsistencia– al impuesto adeudado, hasta completar el 100% del adeudo.

A continuación, se muestra el ejemplo de manera gráfica:



¿Sobre qué **impuestos** se puede aplicar este mecanismo de cooperación?

Varía de acuerdo a las bases legales utilizadas. Las versiones actuales de los Art. 27 de los Modelos de Convenio Tributario OCDE y ONU, no presentan limitaciones sobre el tipo de impuesto. La Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal limita su aplicación excluyendo los derechos de aduana.

¿Qué **conceptos** pueden ser alcanzados por este mecanismo de asistencia?

Usualmente se considera el impuesto determinado, los intereses por mora, las multas y penalidades y se adicionan los costos de recaudación.

Con relación al impuesto determinado, no es necesaria mayor explicación. Solo es importante saber que únicamente es objeto de este tipo de cooperación la deuda que se considere “firme”.

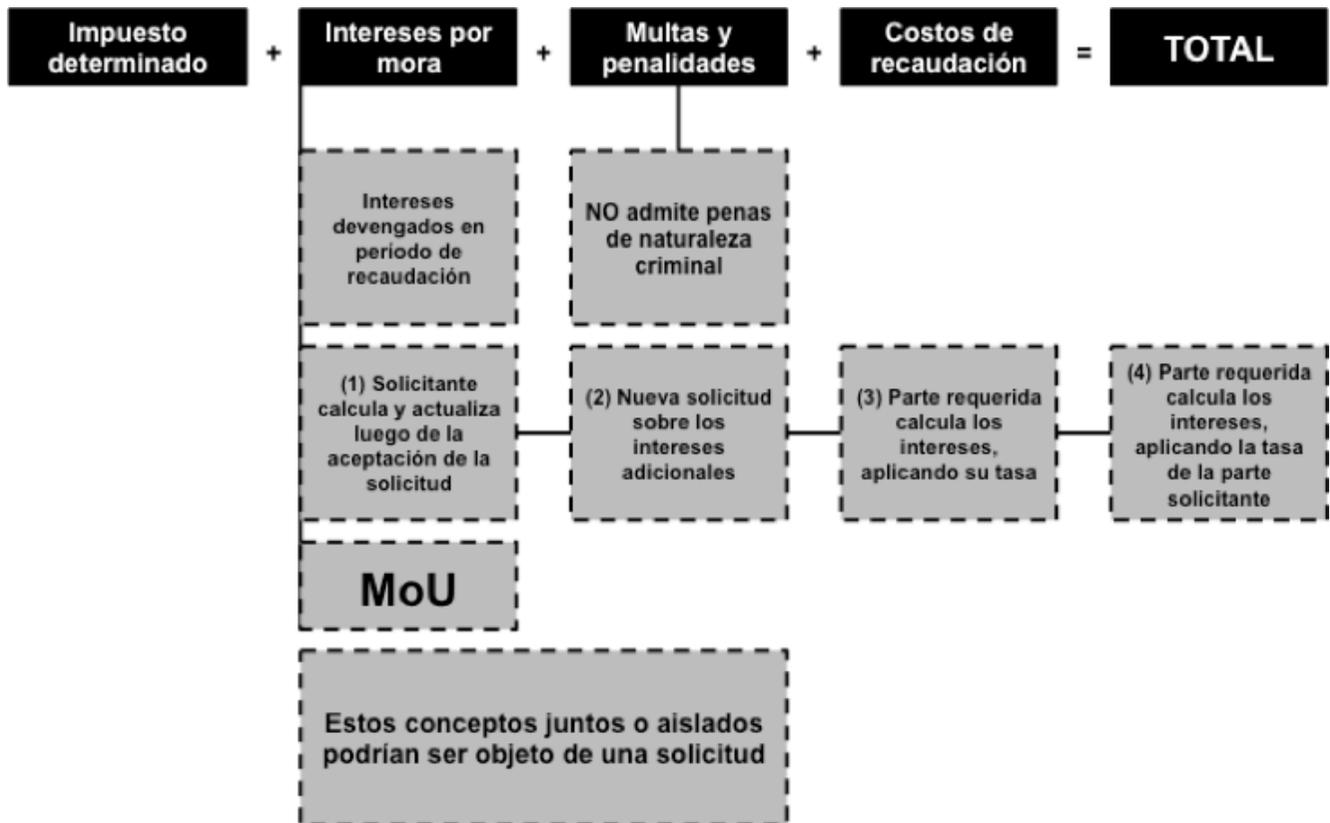
Respecto de los intereses por mora, éstos serían aquellos que se devenguen durante el período de la cobranza. Según la experiencia internacional, existen varias formas de calcularlos:

- Una vez aceptada la solicitud, es el Estado solicitante el que calcula los mismos y requiere actualizaciones de acuerdo a su propia norma.
- El Estado solicitante formula periódicamente nuevas solicitudes, considerando los respectivos intereses que han sido devengados.

- La parte requerida calcula los intereses aplicando sus propias normas.
- La parte requerida calcula los intereses aplicando las normas del Estado solicitante.

Los costes de recaudación de un crédito tributario se cargan al contribuyente, pero es preciso determinar qué Estado soportará los costes que no puedan repercutirse al contribuyente. La práctica usual a este respecto consiste en prever que, en ausencia de acuerdo específico, el Estado requerido soportará los costes ordinarios en los que incurra por razón de la prestación de asistencia al otro estado.

A continuación, se muestra a través de un gráfico lo previamente comentado:



¿Qué **norma** prevalece en el marco de este mecanismo de cooperación?

El criterio generalmente aceptado es considerar como regla las leyes y procedimientos administrativos del Estado requerido. Sin embargo, ante dudas sobre el reclamo que el Estado solicitante ha iniciado al contribuyente y sobre la debida aplicación de las normas que hacen exigible el mismo, se aplicarán las normas y procedimientos del Estado solicitante.

Entre otras excepciones a la regla general, se encuentran las siguientes:

- Los aspectos vinculados a las normas que rigen la prescripción, se tratarán de acuerdo a las normas y procedimientos del Estado solicitante.
- Un crédito no disfruta en el Estado requerido de las prioridades o privilegios que los reclamos domésticos mantengan. Por ende, en este caso concreto no se aplican las normas de ninguno de ambos Estados.

¿Qué implica la “**regla de la prioridad**”?

Al ser aceptada una solicitud de asistencia, el reclamo tributario debe ser atendido por el país requerido como si fuera el propio. En otras palabras, es necesario que el Estado requerido lleve a cabo todos los procedimientos a su disposición para lograr el cobro; y ello ocurrirá siempre que el atender la solicitud no genere carga administrativa desproporcionada.

Si se observan los instrumentos internacionales más conocidos, los Estados no deberían beneficiarse de ninguna prioridad que establezca la Ley del Estado requerido. Ello es así por las siguientes razones:

- Usualmente, los residentes de un Estado suelen estar bien informados o asesorados acerca de los impuestos vigentes en su país y de las prioridades existentes con relación a un reclamo tributario. Por lo general, es más difícil que los no residentes estén informados de los privilegios que un crédito pueda tener en un determinado país. De esta manera, se resguardan los derechos de los contribuyentes, evitando poner en desventaja a aquellos que pueden no estar al tanto de las particularidades del marco jurídico local.

- El hecho de brindar los mismos privilegios a los créditos tributarios del exterior, puede generar conflictos en determinadas circunstancias particulares (ej.: cuando la administración tributaria local y la del exterior deban cobrar al mismo contribuyente y los activos son escasos en comparación con la deuda). De este modo, se evita la competencia entre Estados respecto de las prioridades vigentes en cada uno de ellos y consecuentemente la necesidad de elaborar complejas reglas especiales en dichas ocasiones.

Algunos recaudadores cuentan con poderes o privilegios, considerando que los reclamos tributarios no surgen de un acuerdo voluntario y no están asegurados por hipotecas o prendas que se establecen en las relaciones entre privados. Estos privilegios pueden ser el poder de hacer cumplir un reclamo tributario sin el uso extensivo de órdenes judiciales que los créditos ordinarios podrían requerir. Ej.: aplicar medidas precautorias o ejecutar activos sin orden judicial. La regla de la prioridad no restringiría la posibilidad de aplicar estos procedimientos especiales.

¿Cómo se distribuyen los **costos**?

Este aspecto se define de común acuerdo entre las partes; sin embargo, la regla general es que la parte requerida asume los costos ordinarios y la requirente los extraordinarios. Podrían admitirse otros criterios diferentes que las partes consideren cuando, por ejemplo, se suspenda o retire el reclamo o bien cuando los costos deban tratarse de acuerdo a otros instrumentos.

Un costo extraordinario sería aquel originado en un procedimiento particular, no usual ni imprescindible en el Estado Requerido o costos de expertos suplementarios, intérpretes o traductores. Algunos Estados consideran como extraordinarios los costos vinculados a procedimientos judiciales o de bancarrota.

8.3 Medidas para recabar información útil para aplicar este procedimiento

Para solicitar asistencia en esta materia, primero, es necesario contar con información que brinde certeza sobre la existencia de activos. En ese sentido, la administración tributaria interesada en solicitar apoyo debe llevar a

cabo consultas que le permitan llegar al nivel de certeza deseado. Para ello, una administración tributaria puede consultar fuentes de información públicas o bien acceder al intercambio de información entre Estados. La información de interés a estos efectos, sería:

- Información general del contribuyente,
- Información general de otras personas relevantes,
- Domicilio del contribuyente,
- Activos o fuentes de ingreso,
- Información de otras personas que son responsables del pago del impuesto o terceras partes que mantienen activos que pertenecen al contribuyente deudor.

Dependiendo de la información obtenida, se pueden tomar diferentes acciones:

- Determinar que no es posible cobrar la deuda en el exterior.
- Aplicar procedimientos para incentivar el pago voluntario si se cree que esto es posible y conveniente en términos de costo/beneficio.
- Cursar una solicitud de asistencia.

8.4 Confidencialidad

La confidencialidad es un aspecto “clave” del proceso. La información que se intercambie en el marco de la aplicación de la asistencia en cobranza debe ser considerada como “secreta” de acuerdo a las normas de confidencialidad de los países involucrados. Además, el país solicitante debe observar los requerimientos especiales que pueda sugerir el país requerido al momento de compartir alguna información.

El principio de especialidad, que implica que la información solo puede ser utilizada para fines tributarios de acuerdo a lo establecido en las bases legales, rige en todos los casos. Sin embargo, algunas bases legales permiten usar la información para otros fines no tributarios si las propias normas internas lo permiten y existe una autorización de la parte requerida.

Básicamente, quienes pueden acceder a la información son las personas encargadas de calcular, recaudar y exigir impuestos (incluyendo cortes, cuerpos administrativos y en algunos casos, autoridades de supervisión).

Estas personas solo podrán utilizar la información para los fines planteados en el acuerdo.

8.5 Derechos y salvaguardas

A efectos de entender y respetar los derechos de los contribuyentes, los Estados contratantes deben informarse mutuamente y periódicamente sobre sus respectivas legislaciones o prácticas administrativas relativas a dichos derechos y garantías. Esta información debe comprender las normas sobre notificación previa al acto ejecutivo, sobre el derecho a recurrir el crédito tributario y las medidas ejecutorias adoptadas por la parte requerida, sobre el derecho del contribuyente a conservar un mínimo para subsistencia, etc.

En este sentido, es importante mencionar que el principio de reciprocidad constituye una salvaguarda de los derechos del contribuyente al evitar que un Estado tome ventaja de las normas más amplias que otro Estado pueda tener, con el ánimo de cobrar créditos que con sus normas internas no sería posible recuperar. Sin embargo, este principio no implica que el Estado requerido no esté autorizado para adoptar medidas que permitan prestar asistencia en la recaudación tributaria, aun cuando el Estado requirente no pudiera adoptarlas en circunstancias similares.

Si bien por la manera en que están redactadas las cláusulas de los instrumentos internacionales más conocidos, se entendería que existe la obligación de atender todas las solicitudes de asistencia siempre que cumplan con los requisitos necesarios. No obstante, con el ánimo de proteger derechos de los contribuyentes, se establecen excepciones bajo las cuales un Estado podría argumentar denegar una solicitud. Por ejemplo, el apartado 8 del artículo 27 del Modelo de Convenio, así como los artículos 19 y 21 del Convenio Multilateral recogen estas excepciones. Las mismas se refieren principalmente a las posibilidades legales y procedimentales de los países, como así también a otros asuntos sensibles para los gobiernos –orden público–, o bien cuando no se cumpla con el principio de “proporcionalidad” –cuando la carga administrativa sea desproporcionada con relación al crédito a recuperar– o “subsidiaridad” –cuando un Estado no pueda probar que despliegó todos sus esfuerzos y agotó todas las vías disponibles para recuperar el crédito en su territorio–.

8.6 Litigios e impugnaciones

Es posible que un contribuyente no esté de acuerdo con el tributo determinado y decida impugnar la existencia del crédito, del título de ejecución, o bien las medidas ejecutorias adoptadas.

Si esta situación se da en el marco de una solicitud de asistencia entre Estados, en el marco de la cual un crédito se genera en un Estado y el procedimiento de ejecución en otro; ¿dónde debería el contribuyente presentar su reclamo?

Cuando las medidas ejecutorias adoptadas en el Estado requerido sean objeto de recurso, de acuerdo a la experiencia internacional, los procedimientos podrán invocarse únicamente ante los tribunales o autoridades del Estado requerido. Este criterio es considerado el más lógico, en el sentido de que sería demasiado complejo litigar un crédito tributario en el extranjero. Por ejemplo, si un contribuyente recurre la existencia, validez o cuantía del crédito, los procedimientos se invocarán ante los tribunales u órganos administrativos del estado requirente. Ello es así porque el Estado requerido conoce la legislación que origina el crédito con mayor profundidad como para fundamentar adecuadamente criterios, sentencias y decisiones.

Al respecto, cabe reiterar que la asistencia en cobranza internacional se basa en “deudas firmes” y no está en el espíritu de esta práctica dar lugar a reclamos sobre créditos tributarios objeto de la asistencia.

De recibir el Estado solicitante un reclamo por parte del contribuyente, éste informará al Estado requerido, quien suspenderá el procedimiento de recaudación. Las consecuencias que ello genere con relación al procedimiento de asistencia en cobranza serán las que las partes decidan de común acuerdo.

8.7 Facilidades de pago: fraccionamiento y aplazamiento

En el marco de la asistencia en cobranza, es posible que un contribuyente desee acogerse a o bien solicitar un

plan de facilidades de pago. La mayoría de los países prevén la posibilidad de otorgar este tipo de beneficios.

Los instrumentos más conocidos prevén que el Estado requerido podría permitir este tipo de beneficios, si así lo permiten las leyes o la práctica administrativa domésticas en circunstancias similares. Ante esta situación, el Estado requerido debe informar al Estado requirente de manera previa al acuerdo que logre con el contribuyente (ej.: pago fraccionado o aplazamiento).

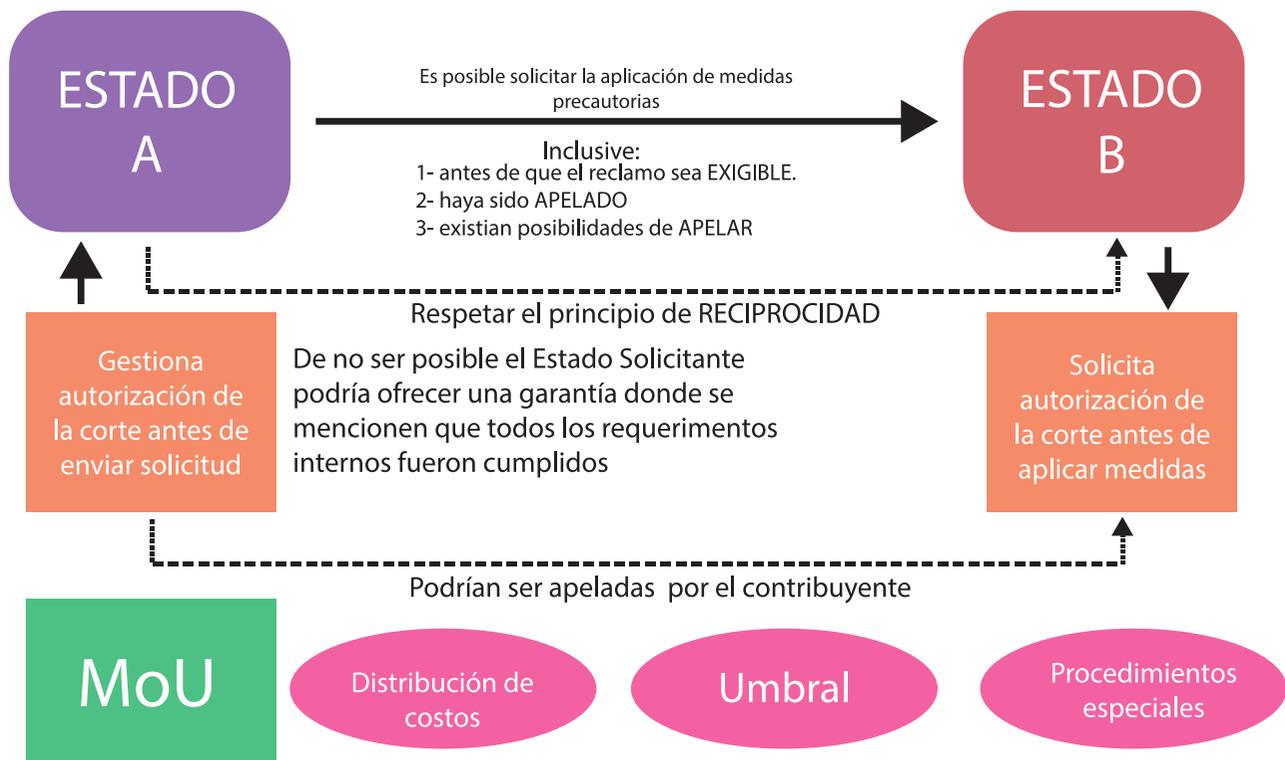
Una vez que el Estado requerido ha acordado el mecanismo de pago, éste solo podrá ser modificado si se dan circunstancias especiales, como por ejemplo, si el contribuyente ha recibido un importe sustancial de activos adicionales o se ha descubierto que tiene activos ocultos.

8.8 Medidas cautelares

Con el ánimo de proteger los créditos tributarios, bajo determinadas bases normativas existe la posibilidad de que los Estados se brinden asistencia para aplicar medidas cautelares. Estas medidas pueden solicitarse previamente a que el reclamo de un crédito sea totalmente exigible, haya sido apelado por el contribuyente o bien existiendo dicha posibilidad de apelación y el contribuyente no haya tomado acciones aún.

Algunos Estados requieren orden o autorización judicial para aplicar medidas cautelares. Por ejemplo, si el Estado solicitante cuenta con la orden judicial de manera previa al envío del requerimiento, es claro que se cumplen con los requisitos para aplicar las respectivas medidas cautelares en el Estado requerido. No obstante, también es posible que el Estado requerido necesite solicitar una orden judicial en su territorio para avanzar con el procedimiento. En este sentido, si el solicitar la orden judicial no es un requisito en el Estado solicitante, es posible que el Estado requerido necesite un documento que confirme que se llevaron a cabo en el Estado solicitante todos los procedimientos necesarios para formular la solicitud de asistencia. Ante esta situación, el Estado requerido podría aceptar un documento que sirva de constancia a estos efectos.

Es recomendable, en estos casos, formular de manera previa un Memorando de Entendimiento (MoU) que trate aspectos relacionados con la distribución de los costos, los umbrales a partir de los cuales se daría este tipo de asistencia y los procedimientos especiales a seguir.



8.9 Datos estadísticas sobre el funcionamiento de esta práctica

Como bien se mencionó anteriormente, el rol de esta herramienta es más bien generar una mayor percepción de riesgo entre los contribuyentes que un impacto significativo en la cobranza de impuestos como resultado de su aplicación directa. En otras palabras, el resultado de implementar efectivamente la asistencia en cobranza coactiva internacional y aplicación de medidas cautelares pretende incrementar la recaudación como producto del mayor cumplimiento voluntario.

Dicho esto, a continuación, se muestran algunos datos de la Unión Europea sobre la aplicación de esta práctica, que dan una idea de los resultados que se pueden obtener. Los países de la Unión Europea son los que más utilizan esta herramienta.

Créditos tributarios recuperados como resultado de requerimientos de asistencia -expresados en Euros —:

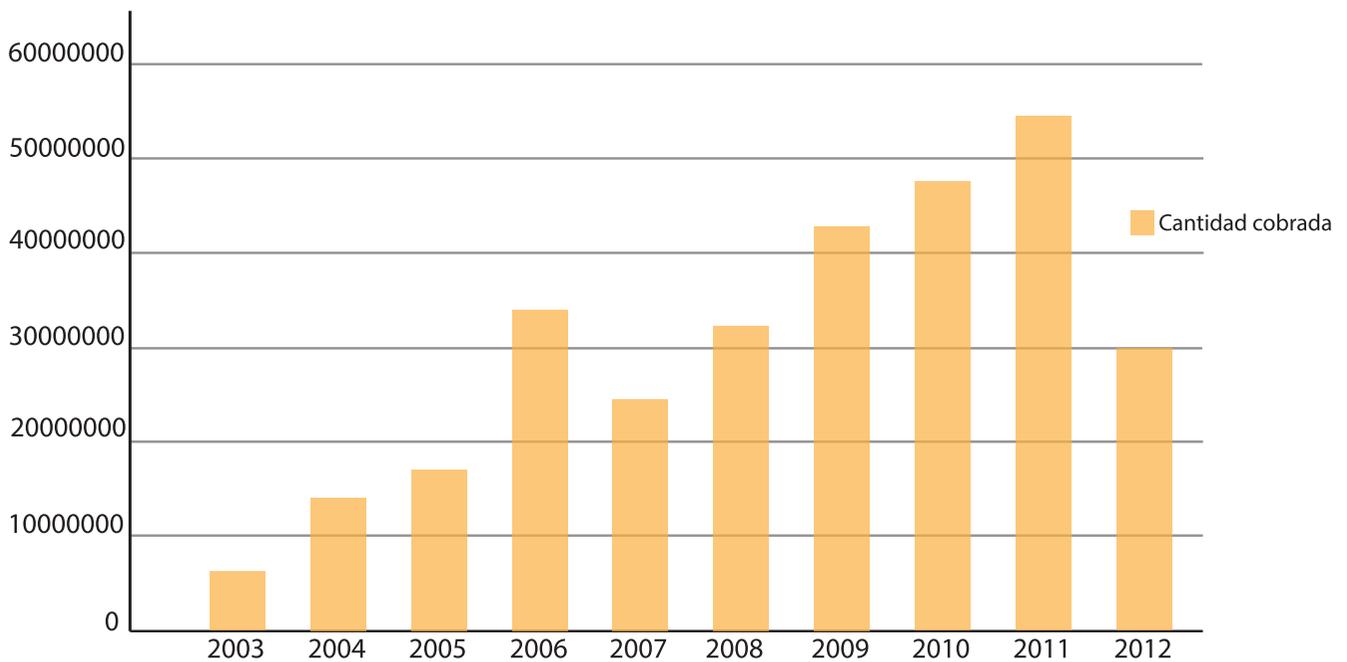
| Año | Monto |
|------|------------|
| 2003 | 5.050.091 |
| 2004 | 13.857.041 |
| 2005 | 17.027.300 |
| 2006 | 33.879.553 |
| 2007 | 24.953.432 |
| 2008 | 32.413.847 |
| 2009 | 42.345.612 |
| 2010 | 44.320.323 |
| 2011 | 54.031.822 |
| 2012 | 30.641.451 |

Fuente: Estadísticas de Asistencia en la Recuperación de Impuestos proporcionadas por funcionarios de la Comisión Europea a la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Los valores de la segunda columna de la tabla no incluyen los relacionados a los casos donde efectivamente se recuperó el crédito tributario, como resultado de un pago voluntario del contribuyente al Estado requirente, luego de la notificación de la deuda y de manera previa al inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

En el año 2003, se cursaron 2800 solicitudes de asistencia y en el año 2010, 8500. Ello demuestra el crecimiento exponencial de esta práctica entre los países de la Unión Europea.

A continuación, se muestran de manera gráfica los valores de la referida tabla:



8.10 Experiencias de países de Iberoamérica

Ya son varios los países de Iberoamérica que cuentan con bases normativas para llevar a cabo la asistencia en cobranza internacional. Ejemplo: Uruguay suscribió convenios tributarios que contemplan cláusulas similares a la del Art. 27 de los Modelos OCDE y ONU; los países de la CAN cuentan con el Artículo 21 de la Decisión 578; México, Portugal y España también cuenta con instrumentos que permiten este tipo de asistencia. Sin embargo, solo se ha capitalizado experiencia en España y Portugal, principalmente en el ámbito de la Unión Europea.

A continuación, se describen brevemente las experiencias de España y Portugal:

Cobranza internacional – España

España cuenta con una red de convenios, acuerdos y normas comunitarias que permiten la asistencia en cobranza coactiva internacional, que son:

- El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Convenio de la OCDE) y su Protocolo de enmienda. Sin embargo, de momento, en la práctica sólo existe asistencia mutua en la recaudación con Noruega.
- Los Convenios de doble imposición que contienen cláusula de asistencia mutua para la recaudación (Francia y Bélgica)
- Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Además de la suscripción de los referidos instrumentos internacionales, existen memorandos de entendimiento, que articule el funcionamiento de la asistencia para la recaudación con el país en cuestión. Según la experiencia española, resulta eficaz que los Convenios se articulen mediante el uso de medios telemáticos, tanto en lo que se refiere a los intercambios de información como en la transmisión de las actuaciones realizadas. Además, resulta necesario contar con un modelo normalizado requerido así como de un modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito, con el fin de evitar los problemas de reconocimiento de actos dimanantes del otro Estado requirente.

De acuerdo a las normas y práctica vigentes en España, la cooperación administrativa entre Estados al servicio de la cobranza coactiva, puede referirse a los siguientes aspectos:

- Peticiones de información.
- Peticiones de notificación de deudas o de otras actuaciones ejecutivas.
- Peticiones de cobro.
- Peticiones de adopción de medidas cautelares.

Las áreas que tienen responsabilidad directa sobre esta práctica son las de cobranza de la AT, siendo los principales usuarios de esta herramienta, las oficinas de recaudación.

A continuación, se muestran gráficos con información estadística sobre el uso que España hace de esta herramienta de cooperación:

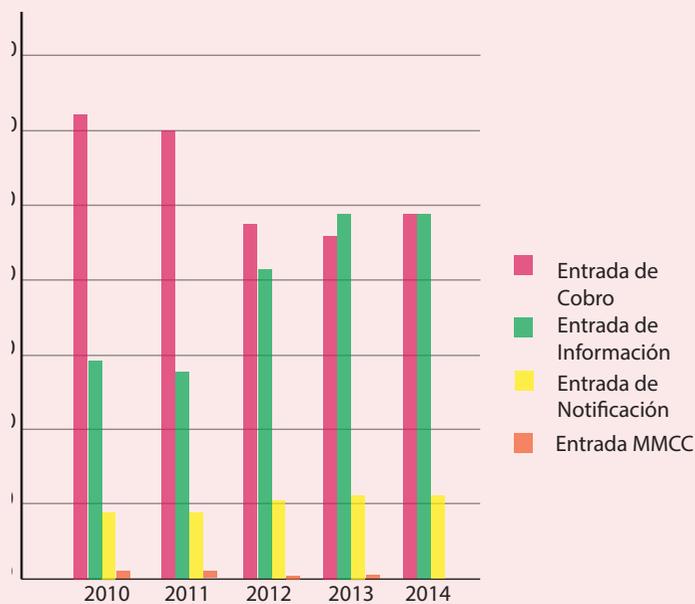
Número de peticiones recibidas y enviadas entre los años 2010 a 2014:

Estadísticas



Nivel de cobro, información, notificaciones y medidas cautelares ingresadas durante los períodos 2010 a 2014.

Estadísticas



Cobranza internacional - Portugal

Con la adhesión de la Comunidad Europea de Portugal en 01-01-1986, fue obligatoria la adaptación de la legislación nacional al derecho comunitario, siendo las normas que actualmente contemplan el tema, las siguientes:

Directiva 76/308/CEE;
Directiva 2008/55/CE
Decreto-Ley n.º 504-N/85
D.L. n.º 296/2003
Directiva 2010/24/EU
D.L. n.º 263/12

En Portugal, la competencia para esta práctica la tienen el Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Agricultura - Secretario de Estado de Asuntos Fiscales, la Administración Tributaria y Aduanera (AT), la Dirección de Servicios de Gestión de Créditos Fiscales (DSGCT) y la Comisión Interministerial para Asistencia Mutua en Cobranza de Créditos (CIAMMCC). La misión de esta última es poner en práctica el plan de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos entre Portugal y los demás Estados miembros (EM) de la Unión Europea. Esta Comisión ha generado una mayor eficiencia con relación al cobro de deudas. Su éxito se tradujo en el envío de un número creciente de solicitudes de asistencia, tanto enviadas por Portugal como recibidas y atendidas.

La AT lleva a cabo esta tarea por medio de sus Oficinas Locales, que son los órganos de ejecución fiscal. El procedimiento de asistencia se realiza exclusivamente a través de medios electrónicos:

- Formularios electrónicos (e-forms) con conversión automática para cualquier lengua oficial de la Unión Europea;
- Correo electrónico al nivel nacional y CCN -mail entre los centros de enlace de los otros EM;
- Base de datos "sefweb" – sistema nacional de ejecuciones fiscales;
- Todas las bases de datos disponibles en AT necesarios para obtener y procesar la información disponible a nivel nacional.

De acuerdo a la experiencia de Portugal, los resultados de esta herramienta son muy positivos, especialmente en términos de intercambio de información, evitando pedidos de cobro cuando el deudor no tiene bienes. También asegura la AT de Portugal que los beneficios se reflejan sobre todo en la prevención del fraude y la evasión fiscal. La asistencia para la recuperación de créditos es una herramienta muy eficaz cuyo impacto el deudor conoce cada vez más, lo cual asegura percepción de riesgo. Como medida preventiva, la asistencia mutua tiene mucho impacto y eficacia porque el deudor no puede evitar el embargo de bienes (principalmente créditos comerciales) ubicados fuera del territorio nacional.

El movimiento de recursos como resultado de esta práctica también ha crecido, llegando a un monto cercano a los 4 millones de euros. El porcentaje de éxito en la recuperación es 5 a 10 % del total.

ANEXOS

9. Anexo de Contribuciones

El presente Anexo recoge las experiencias de 13 países de Iberoamérica en las áreas de recaudación y cobranza de tributos. Dichas experiencias fueron reportadas por sus respectivas Administraciones Tributarias en el año 2015, quienes respondieron un cuestionario de 140 preguntas.

El propósito del Anexo consiste en dar a conocer experiencias comparadas y consecuentemente facilitar el análisis y la identificación de buenas prácticas, complementando a su vez la información que se encuentra en el cuerpo del Manual.

Siguiendo la lógica del Manual, el Anexo se divide en dos secciones: una especializada en procedimientos de recaudación y otra especializada en procedimientos de cobranza.

Con el ánimo de facilitar la identificación de temas dentro de cada una de las secciones, se ha diseñado una tabla de referencias que permite de manera rápida identificar cada tema con un número.

Experiencias de las Administraciones Tributarias en el ámbito de la Recaudación

La información proporcionada se presentará en concordancia con los temas expuestos y referenciados a continuación:

| Ref | Tema |
|-----|--|
| 1 | Entidades conectadas en línea a efectos de alimentar el proceso de registro de contribuyentes |
| 2 | Nivel de integración de los datos |
| 3 | Conformación del Número de Identificación Tributaria |
| 4 | Entidades con las que se interactúa con el número de identificación tributaria. |
| 5 | ¿Se asignan en su país claves de acceso personalizadas a los contribuyentes para trámites por internet? |
| 6 | Mecanismo de seguridad utilizado para estos trámites |
| 7 | ¿Los contribuyentes actualizan el registro por internet? |
| 8 | Datos que se pueden actualizar por internet |
| 9 | ¿Se realizan actualizaciones de oficio? ¿En qué casos? |
| 10 | Verificaciones realizadas cuando el contribuyente solicita la cancelación del registro |
| 11 | Instituciones con las cuales se intercambia información para el cierre del registro. |
| 12 | Casos en los que se bloquea el registro |
| 13 | Entidades con las que se tiene convenio para compartir información con el objetivo de verificar datos. |
| 14 | Trámites del registro que tienen un procedimiento especial que requiere análisis de personal especializado en la línea de "back office"? |
| 15 | ¿Existe un régimen sancionatorio para el incumplimiento de obligaciones del Registro? |
| 16 | ¿Este régimen sancionatorio se aplica? |
| 17 | Aproximación de sanciones determinadas por año? |
| 18 | Sanciones contempladas en la normativa |
| 19 | Parametrización de formularios aplicados |
| 20 | ¿Existen programas de ayuda para el llenado de las declaraciones? |

| | |
|----|---|
| 21 | Funcionamiento de estos programas |
| 22 | Obligatoriedad de la presentación electrónica de declaraciones |
| 23 | Modalidades de declaración utilizadas |
| 24 | Casos en los que se utiliza la declaración pre-elaboradas |
| 25 | ¿Suministra la AT informaciones proporcionadas por terceros, con el propósito de que el contribuyente la considere al momento de presentar las declaraciones? |
| 26 | Información que se suministra |
| 27 | Formas de pago |
| 28 | ¿Está generalizado el pago electrónico? |
| 29 | ¿Existe aún recaudación en ventanillas propias de la AT? para qué tipos de recaudos |
| 30 | ¿Además de los bancos, existen otras empresas que recauden pagos de impuestos? |
| 31 | Sistema de contraprestación aplicado |
| 32 | ¿Se incluye la contraprestación a los bancos en los cálculos de costos de la recaudación? |
| 33 | ¿Está sistematizado el control y conciliación de las recaudaciones entre los bancos, la AT y el Tesoro? |
| 34 | Entes o dependencias externas al área de recaudación que auditan la recaudación bancaria |
| 35 | Indique si existen procedimientos escritos y si están definidas las responsabilidades de los bancos que adhieren a la recaudación de impuestos. |
| 36 | ¿Se realiza una evaluación preliminar de requisitos o condiciones para ser Bancos Recaudadores? |
| 37 | ¿Se han presentado dificultades por incumplimientos? |
| 38 | ¿Existe un sistema de cuenta corriente? |
| 39 | Funciones del sistema de cuenta corriente |
| 40 | ¿Se parametrizan sólo declaraciones y pagos? |
| 41 | ¿Se registran en la cuenta corriente transacciones provenientes de los actos administrativos? |
| 42 | Maneras en que se registran los débitos y créditos por actos administrativos |
| 43 | Actos administrativos que afectan los saldos en cuenta corriente? |
| 44 | Procesos asistidos por el sistema de cuenta corriente |
| 45 | ¿Se tiene una interface entre la cuenta corriente y la contabilidad? |
| 46 | ¿Se gestionan las inconsistencias de información con ayuda de la cuenta corriente? |
| 47 | ¿Es tarea del área de Recaudación la consolidación de los ingresos tributarios para efectos contables? |
| 48 | ¿Se contabilizan otros ingresos de entes estatales? |
| 49 | ¿Existe un sistema de información que genere los saldos a incorporar en la contabilidad |
| 50 | Datos incluidos en la contabilidad de los ingresos tributarios |
| 51 | ¿Se cotejan los saldos de la contabilidad de las deudas por cobrar con los saldos morosos de cuenta corriente? |
| 52 | Tipos de devoluciones competencia del área de recaudación? |
| 53 | ¿Existe un modelo de análisis de riesgo de las devoluciones de IVA? |
| 54 | Información en la que se apoya el trámite de devolución? |
| 55 | Tipos de incumplimientos controlados masivamente? |
| 56 | ¿Cuáles están a cargo de las áreas de Recaudación? |
| 57 | ¿Existe un plan anual de control extensivo o de control de cumplimiento? |
| 58 | ¿Recaudación tiene un componente en este plan? |

| | |
|----|--|
| 59 | tipo y número de acciones para los años 2010-2014: |
| 60 | ¿Existe el mecanismo de emisión de paz y salvo? En qué casos se solicita? |
| 61 | ¿Es posible llevar a cabo la inscripción de los contribuyentes incumplidores en los registros de proveedores del Estado? |
| 62 | ¿Existe algún otro mecanismo similar? |
| 63 | Medidas de restricción que se aplican a los incumplidos? |
| 64 | Alcance de las facultades de recaudación para determinación en caso de omisos o corrección en caso de inconsistentes o inexactos |
| 65 | ¿Están definidos ciclos estándar de tiempo de gestión de incumplimientos? |
| 66 | Tiempo en que se realizan estos ciclos |

Argentina

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Sí (forma parte de la AFIP la recaudación de Seguridad Social) ANSES (Administración Nacional de la Seguridad Social) |
| 2 | Transmisión asíncrona de datos por lotes, otras administraciones tributarias provinciales y municipales y acceso a datos de manera recíproca |
| 3 | Cuenta con 11 dígitos, los 2 primeros diferencian las personas físicas de las jurídicas y los hombres de las mujeres (esto último resultaba necesario porque en alguna época los documentos de identidad eran diferentes según el género y se repetían los números asignados), los 8 restantes los componen el número de identificación para las personas físicas y un valor correlativo asignado por la AT para las personas de existencia ideal. El onceavo dígito es verificador y surge como resultado de la aplicación de un algoritmo sobre los 10 restantes y tiene por objeto evitar errores en la transcripción de la clave. |
| 4 | Bancos, Seguridad social, Registro público de propiedad Registro público de las personas o electoral, Registro vehicular, Superintendencia de seguros, Superintendencia de Servicios de Salud, ANSES – Administración Nacional de Seguridad Social, Otras administraciones tributarias provinciales y municipales Otros organismos nacionales (Tesorería General de la Nación, Ministerio de Industria, etc.) |
| 5 | Sí |
| 6 | Existen cuatro niveles de Seguridad, definidos en el Anexo II a la RG 3713. Se requiere un nivel mínimo de seguridad, según el servicio de acceso de que se trate. La asignación del nivel de seguridad depende de la forma en que se gestione la obtención de clave fiscal: Niveles 1 y 2 mediante trámite electrónico; Niveles 3 y 4 mediante trámite presencial en las dependencias AFIP. |
| 7 | Sí |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Los del representante legal y otros terceros - El domicilio y los teléfonos - Sus responsabilidades - Los establecimientos de comercio - Actividades económicas - Inscripción en registros especiales - Empadronamiento de categoría de autónomos |

| | |
|----|--|
| 9 | <p>Sí.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Actualización de estados de domicilio (ante la imposibilidad de notificar a un contribuyente en el domicilio fiscal declarado). - Alta / Baja de impuestos por derogación, falta de pago, falta de presentación de DDJ. - Alta y baja en regímenes de información. - Cancelación de CUIT. - Generación de CUITs en el caso de personas físicas con CUIL que presentan declaración jurada de impuesto sobre los bienes personales o impuesto a las ganancias con impuesto determinado. <p>Eventualmente se realizaron actualizaciones de oficio de actividades económicas por aplicación de R.G. AFIP N° 3537/2013 -nuevo nomenclador de actividades-, categorización de Monotributistas (Enero/2010).</p> |
| 10 | No se realizan verificaciones adicionales |
| 11 | En el caso de fallecimiento de personas físicas, se intercambia información de la fecha de fallecimiento con entidades de la Seguridad Social (ANSES). |
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Bloqueo por morosidad. - Bloqueo por omisión. - Inactivación por no presentar declaraciones durante más de 2 o más años. - Suspensión por uso indebido de facturas <p>Se aplican distintos tipos de restricciones dependiendo del tipo de incumplimiento del contribuyente. Para personas jurídicas se encuentra vigente la R.G. AFIP N° 3358/12, que establece la cancelación de la CUIT de las sociedades que tengan ciertos indicios de inactividad por determinados períodos de tiempo.</p> <p>En cuanto a las personas físicas y jurídicas se registra la baja de impuestos por falta de presentación consecutiva de DDJJ de impuestos (IVA, Ganancias, Bienes Personales) Decreto 1299/98 o Seguridad Social RG AFIP N° 3402/12.</p> <p>En cuanto al Régimen de Monotributo, la falta de pago de 10 meses consecutivos genera una baja en el Impuesto por aplicación del Dto. 806/04.</p> |
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Entidades financieras, se obtiene información de los domicilios declarados en los bancos, los que adquieren la categoría de "domicilio alternativo". - Prestadoras de servicios públicos - Entidades de registro público - Otras administraciones locales, en la declaración impositiva unificada correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos provincial. En las provincias que utilizan este sistema, se valida el código de actividades nacional y provincial, debiendo declarar la actividad nacional cuando difiere de la declarada en la provincia. |

| | |
|----|---|
| 14 | - Fusiones, absorciones y escisiones y otros tipos de reorganización de sociedades - Trámite de exención en el impuesto a las ganancias |
| 15 | Sí |
| 16 | No se aplica masivamente |
| 17 | No se proporcionó información |
| 18 | - Por no inscripción - Por no actualización - Por datos errados |
| 19 | - Fórmulas de campos - Control de topes máximos o mínimos de campos - Inclusión de anexos y el sistema aplica la sumatoria para llenar el campo - Versiones de Formularios diferenciadas para diferentes tipos de contribuyentes *Varían según el formulario que se trate |
| 20 | Sí |
| 21 | Las dos modalidades en línea y “off line” |
| 22 | Es obligatoria para todos los contribuyentes y tipos de impuestos |
| 23 | Electrónica, Pre-elaborada por la AT |
| 24 | Seguridad Social, SISTEMA DE DECLARACIONES JURADAS PATRIMONIALES (OANET) |
| 25 | Sí |
| 26 | En etapa de definición la declaración Impositiva Unificada de Ingresos Brutos e IVA (presentación en línea) procurando relacionar ambas liquidaciones y advertir las diferencias al contribuyente. |
| 27 | - Presencial en oficinas de los bancos con comprobantes de pago físicos. Se genera por el sistema, se imprime un código de barras que leen en los bancos - Canales electrónicos, sin uso de papel - Sistema de Débito Automático |
| 28 | Sí.* En algunos casos coexistiendo con pagos no electrónicos |
| 29 | Sí. El pago en ventanilla de la AT es mínimo y solamente utilizable para determinados tributos o servicios aduaneros que pagan los viajeros en puestos adónde no hay otro canal de pago y el viajero no dispone de tarjeta de Crédito/Débito. Ejemplos: tributo por exceder la franquicia de equipaje, servicios extraordinarios de aduana. |
| 30 | Sí, - Prestadores que actúan por cuenta y orden de los bancos que ofrecen sistemas de pago fácil y con horario de servicio más prolongado que el horario bancario. - Administradoras de Tarjetas de Crédito/Débito con movimiento de fondos a través de una entidad bancaria. Pago telefónico, débito automático o presencial en las Aduanas para receptar los pagos mencionados en la pregunta 35. |

| | |
|----|--|
| 31 | Un valor fijo más un porcentaje de la recaudación, con un límite máximo por cada transacción. |
| 32 | Sí |
| 33 | Sí |
| 34 | <ul style="list-style-type: none"> - Control interno - Conciliación de cuentas bancarias a cargo del área de Presupuesto y Finanzas - Auditoría General de la Nación |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | <p>Sí</p> <ul style="list-style-type: none"> - Diferencias por acreditaciones de importes realizadas por fuera de los tiempos contractualmente establecidos. El sistema liquida automáticamente los intereses por acreditación tardía en los plazos igual o superior a tres (3) días e igual o inferior a treinta (30) días y debita automáticamente los importes respectivos. Fuera de esos rangos se liquida por sistema pero se intima administrativamente, de modo de dar oportunidad al banco de presentar eximentes de responsabilidad no considerados en la liquidación de intereses. - Falta de acreditación de fondos por insolvencia de la entidad recaudadora. Esta problemática hace años que no se presenta, pero sucedió hace más de 10 años. Esto motivó el impulso de una ley para determinar la “intangibilidad de la recaudación” la cual no ha tenido curso favorable hasta la fecha. |
| 38 | Sí |
| 39 | <ul style="list-style-type: none"> - Calcula saldos débito y crédito - Normaliza declaraciones y trabaja con la declaración normalizada - Imputa automáticamente los pagos según orden de imputación - Controla arrastres de saldos entre periodos - El sistema de cuentas tributarias es un sistema de control interno |
| 40 | No |
| 41 | Sí |
| 42 | Automáticamente cuando están en firme |
| 43 | <ul style="list-style-type: none"> - Resoluciones de compensación y devolución - Resoluciones de uso de incentivos - Dación en pago - Resoluciones de imposición de multas o sanciones - Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) |

| | |
|----|--|
| 44 | - Asistencia al cliente - Gestión masiva - Cobranza - Devoluciones - Registro Tributario |
| 45 | No |
| 46 | Sí |
| 47 | No |
| 48 | No |
| 49 | Sí |
| 50 | Solo de los valores recaudados |
| 51 | No |
| 52 | - Pago de lo no debido - Devoluciones de IVA - Devoluciones por exceso de retenciones en renta - Devoluciones como incentivos a sectores o actividades económicas específicas - Devoluciones de IVA a turistas |
| 53 | No se proporcionó información |
| 54 | - Cuenta corriente - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones - Cruces de información |
| 55 | - Omisos de declaraciones - Omisos de informes - Morosos - Cobros de multas por presentación extemporánea - INTERESES RESARCITORIOS, Intereses resarcitorios, Rezagos de Seguridad Social |
| 56 | Todas |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |

| | |
|----|--|
| 59 | Año Tipo acción masiva Número de acciones |
| | - 2014 Omisos en presentación 5.570.79 |
| | - 2013 Omisos en presentación 2.841.15 |
| | - 2012 Omisos en presentación 3.351.14 |
| | - 2011 Omisos en presentación 3.213.37 |
| | - 2010 Omisos en presentación 4.788.31 |
| | - 2014 Omisos en pago 6.308.87 |
| | - 2013 Omisos en pago 5.219.04 |
| | - 2012 Omisos en pago 5.053.73 |
| | - 2011 Omisos en pago 4.673.00 |
| | - 2010 Omisos en pago 3.751.62 |
| | - 2014 Multas 5.561.17 |
| | - 2013 Multas 2.833.13 |
| | - 2012 Multas 3.343.87 |
| | - 2011 Multas 3.210.55 |
| | - 2010 Multas 4.785.739 |
| 60 | Sí. Contrataciones y usufructo de licencias otorgadas (transporte, energía, etc.) por el Estado. |
| 61 | No |
| 62 | No |
| 63 | - Bloqueo del registro |
| | - Publicación de incumplidos en página web |
| | - Negativa de paz y salvo o certificación de cumplimiento tributario |
| | - Negativa de devolución |
| | - Negativa para trámites de importación o exportación |
| | - Suspensión de emisión de facturas (autorización parcial) |
| 64 | - Requerimientos en periodo voluntario |
| | - Propuesta de multas |
| | - Actos de determinación presunta a omisos |
| 65 | Sí |

| | |
|----|---|
| 66 | <ul style="list-style-type: none">- Un (1) mes: según calendario operativo de gestión- Más de un mes (1) y menos de tres (3) meses: según calendario operativo de gestión- Entre tres (3) y seis (6) meses: Según calendario operativo de gestión <p>Indefinido: los tiempos varían según la importancia fiscal del contribuyente o de la obligación omitida, cuando su cuantía puede determinarse.</p> |
|----|---|

Bolivia

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Servicio General de Identificación Personal (SEGIPI) |
| 2 | Se accede a la información del SEGIPI mediante la asignación de cuentas de usuario para confirmar la identidad de la persona natural en el proceso de otorgar el Número de Identificación Tributaria – NIT y verificar información del contribuyente registrado. |
| 3 | <p>El Número de Identificación Tributaria (NIT) es la clave única, mediante la cual permite identificar inequívocamente a los contribuyentes y ésta compuesta según los casos, de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Para personas naturales, propietarias de empresas unipersonales y sucesiones indivisas, el número de carnet de identidad más tres (3) códigos de control asignados por la Administración Tributaria. - Para personas jurídicas y extranjeros, por un número y códigos de control otorgados por la Administración Tributaria. |
| 4 | La Aduana Nacional de Bolivia realiza el registro de operadores de comercio exterior utilizando el NIT. |
| 5 | Sí |
| 6 | <p>Se otorga la Tarjeta MASI, para acceder a los servicios habilitados en el sitio web denominado “Oficina Virtual”. La tarjeta es asociada al NIT del contribuyente.</p> <p>El sujeto pasivo o tercero responsable, debe raspar la franja de seguridad de su Tarjeta MASI para obtener su número PIN, posteriormente debe ingresar al sitio Web del SIN (www.impuestos.gob.bo), enlace “Oficin@Virtual” y registrar su NIT, Código de Tarjeta y Número PIN, asignando automáticamente la categoría de “Usuario Administrador”, permitiendo que determine su usuario y contraseña.</p> <p>El “Usuario Administrador” determina el acceso de nuevos usuarios, restringiendo las opciones de trámites y/o consultas, de acuerdo a su criterio, estableciendo un usuario y la contraseña.</p> |
| 7 | Sí |

| | |
|---|--|
| 8 | <p>El Sujeto Pasivo, Apoderado o Tercero Responsable para el caso de las personas jurídicas, puede realizar las modificaciones que correspondan a la información que tiene registrada en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD-11), en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Activación: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable puede realizar la activación de su Número de Identificación Tributaria. - Inactivación: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Representante Legal de la persona jurídica declara que ya no desarrolla actividad económica gravada - Datos Básicos Persona Natural: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo puede realizar la modificación de sus datos personales. - Datos Básicos Persona Jurídica: procedimiento mediante el cual el Representante Legal o Tercero Responsable registrado en sistema, puede realizar la modificación de la Razón Social, sigla y Carácter de la Entidad. - Actividades Económicas: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo puede realizar la modificación de la actividad principal, alta o baja de las actividades secundarias. - Característica Tributaria: el sujeto pasivo o tercero responsable puede modificar las características especiales, según la actividad económica que desarrolla; por ejemplo: realiza actividades parcialmente en el país o efectúa remesas por actividades parcialmente realizadas en el país. Persona natural contratada por el Sector Público (con Términos de Referencia) o contratado por Organismos Internacionales, Instituciones Oficiales Extranjeras o Gobiernos Extranjeros. Realiza actividades sólo de exportación. Realiza actividades tanto de importación como de exportación. Otros - Datos Representante Legal: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Representante Legal, tanto por sustitución como en la adición. - Domicilio Representante Legal: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Domicilio del Representante Legal. - Domicilio Fiscal del Contribuyente: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Domicilio Fiscal dentro la jurisdicción a la que pertenece o a una jurisdicción distinta a la que pertenece. - Domicilio Habitual del Contribuyente: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Domicilio Habitual. - Sucursal/Depósito/Taller: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Domicilio (Sucursal/Deposito/Taller), tanto en la sustitución como por adición. - Socios/Herederos: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Socio/Herederero, tanto por sustitución como por adición. <p>Apoderados: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de Apoderados, tanto por sustitución como por adición.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reposición Documento de Exhibición: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable solicita la reposición del Documento de Exhibición. - Cambio a Sucesión Indivisa: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación a sucesión indivisa, así como la adición de Herederos. - Reposición de Tarjeta Oficina Virtual: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable solicita la reposición de Tarjeta Oficina Virtual por extravío o sustracción de la misma. - Afiliado(s) a sindicatos y Vehículo(s): procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza la modificación de datos del Afiliado y/o Vehículo, tanto en la sustitución como en la adición. - Cambio de Régimen Especial a General: procedimiento mediante el cual el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable realiza el cambio de un Régimen Especial (Régimen Tributario simplificado, sistema Tributario Integrado, Régimen Agropecuario Unificado) al Régimen General. |
|---|--|

| | |
|----|--|
| 9 | <p>Sí.</p> <p>El Servicio de Impuestos Nacionales, puede realizar la actualización de oficio, cuando se detecte que un contribuyente no se encuentre registrado en el régimen tributario que le corresponde; y la inscripción de oficio se aplica cuando el contribuyente no se encuentre registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes.</p> |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones pendientes de declaración - Obligaciones pendientes de pago <p>Los contribuyentes que no se hubieran actualizado al nuevo Padrón Biométrico Digital (PBD-11), se realizan la verificación de sus obligaciones tributarias para proceder la inactivación. Sin embargo, los contribuyentes actualizados o empadronados en el PBD pueden inactivar su NIT a través de la oficina virtual sin ninguna verificación.</p> <p>Las dos acciones no significan que se inhibe la facultad de fiscalización y determinación de la deuda tributaria por la Administración Tributaria por los períodos no prescritos.</p> |
| 11 | Ninguna |
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Marca de Control.- Criterio utilizado por la Administración Tributaria para identificar ciertos atributos del contribuyente en el sistema informático del Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD-11), con fines de control. - Domicilio Inexistente: Esta Marca de Control se asigna cuando el Domicilio Fiscal declarado se comprueba como inexistente, por no corresponder a la numeración, dirección o características declaradas (Número de Piso, Número de Oficina, Número de Local, etc.). - Proceso(s) Pendiente(s): Esta Marca de Control se podrá asignar cuando el Sujeto Pasivo, cuente con Notificaciones Pendientes o Procesos iniciados en cualquier etapa que se encuentren, previa evaluación y procedimiento interno. - Marca por Fallecidos: Esta marca de control se asigna al conocimiento del fallecimiento del titular del NIT, persona natural, empresa unipersonal o representante legal de personas jurídicas. Cuando el registro del contribuyente se encuentre con alguna de las marcas anteriormente mencionadas no se da curso a ningún trámite en los sistemas de Padrón de Contribuyentes y Facturación, hasta que regularice la observación existente. |
| 13 | Se cuenta Convenio Interinstitucional con el Servicio General de Identificación Personal (SE-GIP), que permite contar información para constatar la identificación y domicilio del contribuyente. |

| | |
|----|--|
| 14 | <ul style="list-style-type: none"> - Régimen tasa cero al IVA transporte de carga internacional. - Transporte de pasajeros y/o carga interdepartamental. - Exportadores - habilitación de notas fiscales sin derecho a crédito fiscal. - Sector minero - Decreto Supremo N° 24780 - DD.JJ. simplificada. - Fundición y refinación cuando “NO” formen parte del proceso productivo - Actividades de explotación minera propia. - Manufacturas o productos industrializados a base de caliza y - Otros |
| 15 | Sí. El régimen de sanciones relacionadas al registro y actualización de información de personas naturales, empresas unipersonales o personas jurídicas se encuentra normado en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. |
| 16 | Se aplica regularmente |
| 17 | Se aplica pero no hay información disponible |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización P ¿P? - Por datos errados - La no inscripción en el registro tributario se aplica la sanción de clausura del establecimiento hasta su regularización. - La no actualización de la información registrada en el Padrón de Contribuyentes, o no entregar información veraz al momento de inscribirse tiene una sanción con cuantías económicas diferenciadas por régimen y tipo de personas - Tenencia del certificado de inscripción de Registro de Contribuyentes en el establecimiento (casa matriz) y exposición pública del cartel de registro de contribuyentes con la leyenda “exija su factura”(casa matriz y sucursales) |
| 19 | El Meta modelo permite la inclusión de nuevos formularios o documentos que sean establecidos por la Administración Tributaria y que vayan a ser utilizados por alguna aplicación del sistema. La creación de un formulario se efectúa en la secuencia formulario, secciones, casillas y validaciones |
| 20 | Sí |
| 21 | La Oficina Virtual, es un Portal en Internet desarrollado por la AT para prestar servicios a los contribuyentes, a través del cual los contribuyentes pueden presentar sus Declaraciones Juradas (Originales, rectificatorias y/o boletas de pago) y efectuar el pago de sus impuestos mediante la red internet en forma automática bajo la aplicación del Módulo D-CLARO. |

| | |
|----|--|
| 22 | A los contribuyentes denominados Newton, presentan sus DD.JJ. y/o Boletas de Pago a través del Portal Tributario Newton de la Oficina@ Virtual, en esta categoría están los principales y grandes contribuyentes, los clasificados mediante normativa expresa y a solicitud del Contribuyente. A los contribuyentes denominados Newton Específico, acceden al Portal Tributario Newton a través de la Oficina@ Virtual para presentar DD.JJ. y/o Boletas de Pago. Sin embargo cuando tengan un monto a pagar pueden utilizar los formularios físicos. Los contribuyentes Newton Específico no obligados que pertenezcan a municipios que no tienen acceso a internet no están obligados a presentar sus DD.JJ. y/o Boletas de Pago a través de la Oficina@ Virtual, sino por medios físicos. |
| 23 | - Electrónica - En papel |
| 24 | No se proporcionó información |
| 25 | No |
| 26 | No se proporcionó información |
| 27 | - Presencial en bancos con comprobantes físicos - Por el sistema con código de barras estos leen |
| 28 | No |
| 29 | No |
| 30 | No existen otras empresas propiamente, sin embargo existen personas naturales y jurídicas denominadas colectores que recepcionan pagos de impuestos de contribuyentes que se encuentran en municipios donde no existen entidades financieras. |
| 31 | - Comisión para colectores - Por documento recibido para Entidades Financieras |
| 32 | No |
| 33 | Sí |
| 34 | - Control interno - Contraloría - Ministerio de Finanzas |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | Algunas multas notificadas a las Entidades Financieras por incumplimiento al Contrato de Prestación de Servicios no fueron aceptadas por las Entidades Financieras quienes se rehusaron a pagar, por lo que la Administración Tributaria tuvo que ir a Procesos de Arbitraje o Procesos legales los cuales a la fecha no se encuentran concluidos. |
| 38 | No. Está en desarrollo |
| 39 | No se proporcionó información |
| 40 | No se proporcionó información |
| 41 | No se proporcionó información |
| 42 | No se proporcionó información |
| 43 | No se proporcionó información |
| 44 | No se proporcionó información |

| | |
|----|---|
| 45 | No se proporcionó información |
| 46 | No se proporcionó información |
| 47 | No |
| 48 | No |
| 49 | No |
| 50 | No se proporcionó información |
| 51 | No se proporcionó información |
| 52 | <ul style="list-style-type: none"> - Pago de lo no debido - IVA, ICE y GA al sector Exportador - Acción de repetición por Pagos en Exceso. |
| 53 | No |
| 54 | <ul style="list-style-type: none"> - Para efectos de devoluciones al Sector Exportador, se cruza con la información de los proveedores y con los datos proporcionados por Aduana Nacional. - Para las devoluciones al Sector Exportador se toma en cuenta la información de los documentos adjuntos a la solicitud establecidos mediante norma (Factura Comercial de exportación, Declaración Única de Exportación, certificados de salida, Declaración Única de Importación, Formulario N° 210- DDJJ IVA Exportadores, Guía Aérea, manifiesto Internacional de carga, carta Porte, Conocimiento de Embarque Marítimo, en el sector Minero deben adicionar Documentos de las Condiciones Contratadas por el Mineral y Análisis de Laboratorio). - En el caso de Devoluciones por Pagos Indevidos o en Exceso, el solicitante debe realizar el trámite con las Declaraciones Juradas donde realizó pago y la documentación que respalde que el mismo es indebido o que fue efectuado en exceso. |
| 55 | <ul style="list-style-type: none"> - Omisos de declaraciones - Omisos de informes - Morosos - Cobros de multas por presentación extemporánea - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones - La no presentación de los Libros de Compras y Ventas rectificatorias de declaración jurada que incremente el valor determinado |
| 56 | Todas a excepción de la no presentación de libros de compras y ventas |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |

| | |
|----|--|
| 59 | Año Tipo acción masiva Número de acciones 2014 Omisión a la Presentación de DDJJ (IVA, IT), Febrero 2014 a Enero 2015 25.727 de 232.840 contribuyentes no presentaron su DDJJ 2013 No se cuenta con información 2012 No se cuenta con información 2011 No se cuenta con información 2010 No se cuenta con información |
| 60 | No |
| 61 | No |
| 62 | Sí. Se cuenta con un sistema denominado RUPE que permite señalar en procesos de contratación estatal, si un contribuyente tiene deudas tributarias ejecutoriadas. |
| 63 | Se reporta a través de la oficina virtual del contribuyente. Limitación en la dosificación de facturas |
| 64 | Requerimiento en período voluntario Actos de determinación: a través de la generación, emisión y Notificación de Vistas de Cargo, sobre una Base Presunta |
| 65 | No |
| 66 | No se proporcionó información |

Brasil

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Seguridad social - Registro de personas - Registro de propiedad - Registro de sociedades - Registro electoral |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> - Consulta de datos recíproca - Transmisión de datos en línea - Transmisión asíncrona de datos por lotes - Inscripción por ventanilla única (para empresas) |
| 3 | <p>El número de identificación fiscal se forma utilizando los documentos de identificación civil y electoral de personas físicas y jurídicas y puede estar registrada:</p> <ul style="list-style-type: none"> - para las personas, directamente en Internet, los agentes asegurados (Bancos y oficina de correos) y la asistencia personal de la administración tributaria. - para las personas jurídicas, la Oficina Única del Registro Mercantil con la incorporación de emprendedores y empresas. |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Oficina de registro de personas - Oficina de registro de sociedades - Registro comercial - Superintendencia de comercio - Registro vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Se utilizan dos tipos de claves de acceso, certificado digital y la contraseña para pequeños contribuyentes |
| 7 | Sí |
| 8 | <p>Todos a excepción de: en caso de cambio de domicilio fiscal, la creación de nuevas instituciones y representantes legales, se suspende el cambio a la Internet hasta la conferencia que se presentará en la Cámara de Comercio o de la Administración Tributaria.</p> |
| 9 | <p>Sí.</p> <p>Sobre la introducción de la representación de auditoría fiscal o el titular de la unidad tributaria en los casos de irregularidades cometidas por los contribuyentes</p> |

| | |
|----|---|
| 10 | Sólo las inconsistencias del registro |
| 11 | - Registro de personas o electoral - Registro de sociedades |
| 12 | La inscripción está bloqueado por inconsistencias catastrales, domicilio fiscal incorrecta y omisión de declaraciones para 5 años |
| 13 | - Entidades financieras - Entidades de registro público - otras administraciones locales |
| 14 | - Cancelación - Suspensión - Reclasificación |
| 15 | No |
| 16 | No se proporcionó información |
| 17 | No se proporcionó información |
| 18 | El expediente de suspensión por falta de inscripción o actualización de la información impide el cumplimiento de las obligaciones tributarias e incluso civiles |
| 19 | - Formulas - Control de topes máximos y mínimos - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo |
| 20 | Sí |
| 21 | Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la información antes de transmitirla línea y off line |
| 22 | Es obligatoria para todos los contribuyentes y todos los impuestos |
| 23 | - electrónica - pre-elaborada |
| 24 | Para las personas naturales con certificado digital |
| 25 | Sí |
| 26 | Rendimientos, retenciones y gastos médicos |
| 27 | - Presencial en bancos con comprobantes físicos - Por el sistema con código de barras estos leen - Canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | Sí |
| 29 | No |
| 30 | No |
| 31 | - Por documento: R\$1,39 DARF sin código del barras; R\$1,10 DARF con código del barras; R\$0,60 DARF electrónico; y R\$0,40 DARF electrónico cuota de impuesto sobre la renta. - Por float: 1 día |

| | |
|----|---|
| 32 | Sí |
| 33 | Sí |
| 34 | - Control interno - Contraloría - Tribunal de cuentas |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | No |
| 38 | Sí |
| 39 | No se proporcionó información |
| 40 | No |
| 41 | Sí |
| 42 | Automáticamente cuando se emiten las resoluciones |
| 43 | - Resoluciones de compensación y devolución - Resolución de uso de incentivos - Resoluciones de imposición de multas o sanciones - Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) - Fallos de recurso |
| 44 | - Asistencia - Gestión masiva - Cobranzas |
| 45 | No |
| 46 | No |
| 47 | Sí |
| 48 | Sí |
| 49 | Sí |
| 50 | Valores recaudados y cuentas por cobrar |
| 51 | No |
| 52 | - Devolución pago de lo no debido - Devoluciones por exceso de retenciones - Devoluciones como incentivos a sectores o actividades económicas específicas |
| 53 | No |

| | |
|----|---|
| 54 | - Cuenta corriente - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones. - Análisis de fuentes y usos - Cruces de información |
| 55 | Todos |
| 56 | Todos |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |
| 59 | Año Tipo acción masiva Número de acciones Ej. Omisos 2014 898.621 2013 696.430 2012 490.690 2011 344.874 |
| 60 | Sí |
| 61 | Sí |
| 62 | Sí Catastro de morosos. CADIN |
| 63 | - Bloqueo del registro - Negativa de paz y salvo o certificación de cumplimiento tributario - Negativa de devolución - Suspensión de emisión de facturas |
| 64 | - Requerimientos en periodo voluntario - Cálculo automático de multas en cuenta corriente |
| 65 | Sí |
| 66 | Entre 3 y 6 meses. Depende de la declaración |

Chile

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Registro de personas - Registro de propiedad - Registro de Sociedades |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> - Consulta de datos recíproca - Transmisión de datos en línea - Transmisión asíncrona de datos por lotes - Inscripción por ventanilla única |
| 3 | <p>Se debe separar la forma en la que se obtiene el número de identificación para las personas naturales de las jurídicas. En el caso de las personas naturales, a todos los chilenos se les asigna un número de identificación que pasa a ser el mismo para la Administración Tributaria. En el caso de las personas Jurídicas, una vez constituidas si desean realizar actividades o inversiones de cualquier tipo, deben registrarse con la Administración Tributaria para la asignación de un número que las identifique. En nuestro país el número de identificación es el RUT (Registro Único Tributario).</p> |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Oficina de registro de personas - Oficina de registro de sociedades - Registro comercial - Superintendencia de comercio - Registro vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Se utiliza tanto contraseña como certificado digital. El contribuyente decide con cual operar con excepción de cuando es usuario de factura electrónica, donde sólo puede utilizar certificado digital. |
| 7 | Todos |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Domicilio teléfono - establecimientos de comercio - actividades económicas |
| 9 | No |
| 10 | La respuesta contiene ítems diferentes a los de la pregunta, no es claro si fue un error |
| 11 | Tesorería General de la República (Ente a cargo de la Cobranza) |
| 12 | Los bloqueos por norma son sólo a la realización de trámites por internet, con la intención de tomar contacto personal con el contribuyente. |

| | |
|----|--|
| 13 | - Entidades financieras - entidades de registro público - Se debe tener presente que es sólo para comprobación y no implica una actualización de oficio. |
| 14 | - Fusiones, absorciones, escisiones - Cancelación - reclasificación |
| 15 | Sí |
| 16 | Se aplica regularmente |
| 17 | No se proporcionó información |
| 18 | - Por no inscripción - Por no actualización |
| 19 | - Formulas - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo |
| 20 | Sí |
| 21 | En línea |
| 22 | Es opcional |
| 23 | - Electrónica - En papel - Pre elaborada |
| 24 | Sí, siempre |
| 25 | si |
| 26 | Toda la disponible |
| 27 | - Por el sistema con código de barras estos leen - Canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | Sí |
| 29 | Sí. Para todos los impuestos |
| 30 | Por ley pueden ser instituciones financieras o de apoyo al giro bancario. |
| 31 | No se proporcionó información |
| 32 | No |
| 33 | Sí |
| 34 | - Control Interno - Contraloría - Otra División |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |

| | |
|----|---|
| 37 | No |
| 38 | Sí |
| 39 | Todas. Es la columna vertebral de Tesorería General de la República (TGR) |
| 40 | Sí |
| 41 | Sí |
| 42 | Automáticamente cuando se emiten las resoluciones |
| 43 | Todos |
| 44 | Todos |
| 45 | Sí |
| 46 | Sí |
| 47 | Sí |
| 48 | Sí |
| 49 | Sí |
| 50 | Los Ingreso declarados, valores recaudados y cuentas por cobrar |
| 51 | Sí |
| 52 | Todas las devoluciones descritas, tanto de impuestos como subsidios o beneficios |
| 53 | Sí |
| 54 | - Cuenta Corriente - Cruces de Información |
| 55 | - Omisos de declaraciones - Morosos - Cobros de multas por presentación extemporánea - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones |
| 56 | Diferencias de pago |
| 57 | Sí |
| 58 | No |
| 59 | No se proporcionó información |
| 60 | No se proporcionó información |
| 61 | No se proporcionó información |
| 62 | No se proporcionó información |
| 63 | No se proporcionó información |
| 64 | No se proporcionó información |
| 65 | No se proporcionó información |
| 66 | No se proporcionó información |

Costa Rica

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Registro de Personas Tribunal Supremo de Elecciones: el padrón electoral, nacimientos y defunciones que se recibe no es en línea - Registro de sociedades Registro Nacional: el padrón mercantil y de representantes legales que se recibe no es en línea - Otro: Dirección General de Migración y Extranjería: la base de datos de los Documentos de identificación de migración y Extranjería DIMEX que se recibe no es en línea |
| 2 | Transmisión asíncrona de datos por lotes (por archivos planos) |
| 3 | <ul style="list-style-type: none"> - Personas nacionales: es el número de cédula de identidad que es de 10 dígitos. - Personas extranjeras está en proceso de generalizarse el número de Documento de Identificación de Migración y Extranjería (DIMEX) que es de 12 y algunos de 13 dígitos. Cuando el extranjero en calidad de obligado tributario, representante legal o apoderado, no tiene DIMEX, se procede a asignarle un Número de Identificación Tributaria Especial (NITE) que consta de 12 dígitos. El número de NITE que asigna el sistema inicia con la codificación 3120 y no tiene fecha de vencimiento. Para las personas jurídicas irregulares (ejemplo sucesiones) que requieren la inscripción como contribuyentes, también se le asigna el número NITE e inicia con la codificación 3130 y no tiene fecha de vencimiento. Las personas jurídicas también la entidad correspondiente les asigna con su inscripción un número de cédula jurídica que consta de 10 dígitos. En todos estos casos, nuestro sistema informático les genera un código interno que corresponden a dos dígitos adicionales denominados dígitos verificadores. |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Oficina de registro de personas - Oficina de registro de sociedades - Registro Vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Contraseña |
| 7 | Sí |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Domicilio teléfono - representante legal - responsabilidades establecimientos de comercio Sucursales, actividades económicas, representantes legales nacionales , por TD puede modificar los RL nacionales y extranjeros |

| | |
|----|---|
| 9 | Sí. Principalmente cuando se realizan planes de control previamente programados dentro del plan anual de control tributario o ante prioridades institucionales. También existe la inscripción de oficio, a partir de las declaraciones informativas presentadas por terceros o por registros de otras entidades. Para su verificación, se obtiene el registro con la entidad respectiva o bien se extrae la información de las liquidaciones previas generadas por el módulo que realiza los acumulados de las imputaciones de terceros y se le agrega información de direcciones y teléfonos de otras instituciones o empresas que brindan algún servicio público. Luego se remite el plan a las administraciones tributarias. La AT en primera instancia realiza llamadas telefónicas para persuadir al obligado tributario a que cumpla voluntariamente antes de su actuación para reducir la sanción respectiva y en caso de omisión, se seleccionan los casos con prioridades, se visitan y si se comprueba la omisión se debe levantar un acta de hechos y el formulario de inscripción de oficio, donde ambos documentos se notifican. |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones pendientes de declaración - Obligaciones pendientes de pago - Inconsistencias que dan lugar a auditoria |
| 11 | No se intercambia |
| 12 | Ninguna |
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Prestadoras de servicios públicos - Entidades de registro público - Otras administraciones locales - Otro: Municipalidades |
| 14 | <ul style="list-style-type: none"> - Fusiones, absorciones y escisiones y otros tipos de reorganización de sociedades. Se tramita como una desinscripción, pero se revisa la cuenta corriente por si tiene saldos a favor o saldos pendientes) - Registro de autorizados (Requieren cumplir ciertos requisitos establecidos y que deben ser verificados) - Comercializador de vehículos, imprentas, cajas registradoras, factura electrónica - Reclasificación de régimen de impuestos |
| 15 | Sí |
| 16 | No. Recién en 2015 se va a aplicar |
| 17 | No se aplican sanciones |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización |
| 19 | <ul style="list-style-type: none"> - Formulas - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo - Versiones de formularios para diferentes tipos de contribuyentes |
| 20 | Sí |

| | |
|----|---|
| 21 | <ul style="list-style-type: none"> - En línea - Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la - Información antes de transmitirla - Línea y off line |
| 22 | <ul style="list-style-type: none"> - Es obligatoria para Grandes contribuyentes y otros grupos de interés - Es obligatoria para algunos impuestos |
| 23 | <ul style="list-style-type: none"> - Electrónica - PDF |
| 24 | No se proporcionó información |
| 25 | No |
| 26 | No se proporcionó información |
| 27 | <ul style="list-style-type: none"> - Presencial en bancos con comprobantes físicos - Por el sistema con código de barras estos leen - Canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | Sí |
| 29 | Sí |
| 30 | Cooperativas y Financieras |
| 31 | Por comisión sobre montos recaudados |
| 32 | Sí |
| 33 | Sí |
| 34 | Control Interno. Conciliación también con la Tesorería y Contabilidad Nacional |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | No |
| 38 | Sí |
| 39 | <ul style="list-style-type: none"> - Calcula saldos débito y crédito - Normalización y trabaja con la declaración normalizada - Imputa automáticamente los pagos según orden definido (los pagos tienen periodo) - Controla arrastres de saldos entre periodos - Genera estadísticas de saldos deudores - Alimenta los sistemas de cobranzas - Otros: Realiza cruces de información Registra las deudas de adelantos de pagos parciales |
| 40 | Sí |
| 41 | Sí |

| | |
|----|--|
| 42 | Manualmente y no hay término para hacerlo |
| 43 | <ul style="list-style-type: none"> - Resoluciones de compensación y devolución - Dación en pago - Resoluciones de imposición de multas o sanciones - Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) - Fallos de recurso |
| 44 | <ul style="list-style-type: none"> - Asistencia al cliente - Gestión masiva - Cobranza - Devoluciones - Otro: Información a Contabilidad Nacional, Compensaciones |
| 45 | No |
| 46 | Sí |
| 47 | Sí |
| 48 | No |
| 49 | No |
| 50 | Los Ingreso declarados, valores recaudados y cuentas por cobrar |
| 51 | No |
| 52 | <ul style="list-style-type: none"> - Devolución pago de lo no debido - Devoluciones de IVA - Devoluciones por exceso de retenciones - Devoluciones como incentivos a sectores o actividades económicas específicas - Devoluciones de IVA turistas Otros: Devoluciones por exceso de pagos parciales imp. de renta. |
| 53 | No |
| 54 | <ul style="list-style-type: none"> - Cuenta corriente - Análisis de fuentes y usos - Cruces de información |

| | |
|----|---|
| 55 | <ul style="list-style-type: none"> - Omisos de declaraciones (a cargo de Control Extensivo) - Omisos de informes(A cargo de Control Extensivo) - Morosos - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones(a cargo de Control Extensivo) - Cobro ejecuta el cobro de la sanción por presentación tardía cuando la misma está en firme. Corresponde a CE el proceso sancionador. - Cobranza ejecuta el proceso sancionador y realiza el cobro de la sanción cuando la misma está en firme. |
| 56 | Sí |
| 57 | Sí |
| 58 | No |
| 59 | <p>Año Tipo acción masiva Número de acciones</p> <p>2014 Omisos autoliquidativas 6106 Omisos Informativas 1300 Control de Inexactos 3361 Ocultos Lo tiene recaudación</p> <p>2013 Omisos autoliquidativas 6501 Omisos Informativas 1606 Control de Inexactos 6634 Ocultos 698</p> <p>2012 Omisos autoliquidativas 529 Omisos Informativas 0 Control de Inexactos 4628 Ocultos 577</p> <p>2011 Omisos autoliquidativas 7569 Omisos Informativas 0 Control de Inexactos 12364 Ocultos 4832</p> <p>2010 Omisos autoliquidativas 3743 Omisos Informativas 2943 Control de Inexactos 1655 Ocultos 532</p> |
| 60 | No se proporcionó información |
| 61 | <p>Sí</p> <p>Cuando se realiza trámite de exoneración de impuestos, cuando se solicita un aumento de tarifa a las entidades Reguladora de los Servicios Públicos, cuando se solicita renovación de concesión de algún Servicio Público.</p> |
| 62 | No se proporcionó información |
| 63 | <p>Publicación de incumplidos en página web morosos cuyas deudas estén validadas. Negativa de devolución</p> |
| 64 | No se proporcionó información |
| 65 | No se proporcionó información |
| 66 | No se proporcionó información |

Ecuador

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Superintendencia de Compañías - SENESCYT, Consejo Nacional Electoral |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> - Consulta de datos recíproca - Transmisión de datos en línea |
| 3 | <p>El número de registro estará compuesto por trece dígitos, sin letras o caracteres especiales. Los dos primeros dígitos registrarán la provincia donde: se obtuvo la cédula de ciudadanía o identidad, el ecuatoriano o extranjero residente, o se inscribió el extranjero no residente, o en la cual se inscribió la sociedad. Los tres últimos dígitos serán cero cero uno (001) para todos los contribuyentes. Para las personas naturales, nacionales y extranjeros residentes, el número de registro corresponderá a los diez dígitos de su cédula de identidad o ciudadanía, seguidos de cero cero uno (001)</p> |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Oficina de registro público - Oficina de registro de personas - Oficina de registro de sociedades - Registro comercial - Superintendencia de comercio - Superintendencia de sociedades - Registro vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Contraseña |
| 7 | Sí |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Domicilio teléfono - Establecimientos de comercio - Nombre de Fantasía y medios de contacto |
| 9 | <p>Sí.</p> <p>Cuando se detecta que la información que consta en el catastro difiere de la información verificada por la Administración Tributaria por otros medios.</p> |

| | |
|----|--|
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones pendientes de declaración - Obligaciones pendientes de pago - Anulación de numeración de facturación - Inconsistencias que dan lugar a auditoría - Existencia de deudas firmes |
| 11 | Ninguno |
| 12 | Solo por estado no ubicado |
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Entidades financieras - Prestadoras de servicios públicos - Entidades de registro público - Otras administraciones locales |
| 14 | Reclasificación de régimen de impuesto |
| 15 | Sí |
| 16 | Se aplica regularmente |
| 17 | AÑOS: 2011: 44,071 2012: 30,858 2013: 37,698 2014: 48,321 2015 A SEP: 26,061 |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización |
| 19 | <ul style="list-style-type: none"> - Formulas - Control de topes máximos y mínimos - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo - Versiones de formularios para diferentes tipos de contribuyentes |
| 20 | Sí |
| 21 | Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la información antes de transmitirla |
| 22 | Es obligatoria para todos los contribuyentes y todos los impuestos |
| 23 | Electrónica |
| 24 | N/A |
| 25 | Sí |
| 26 | Tenemos la consulta Datos Fiscales donde se puede obtener la información reportada por el empleador en el formulario 107 y por las instituciones financieras por el tema de rendimientos financieros. Adicionalmente, se cuenta con su propia información reportada en las declaraciones de IVA y Renta Herencias. |

| | |
|----|---|
| 27 | - Presencial en bancos con comprobantes físicos - canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | Está a disposición de los contribuyentes, pero aún existe la opción de pago en IFIS de forma física |
| 29 | Sí. Se incorporó en las oficinas de Cobranzas de la AT el pago con Tarjeta de Crédito a través de POS, en donde el contribuyente únicamente puede pagar deudas, este servicio ha permitido disminuir las deudas y facilitar el pago a los contribuyentes. |
| 30 | - Cooperativas de Ahorro y Crédito - Tarjetas de Crédito |
| 31 | Por documento recibido |
| 32 | No |
| 33 | Sí |
| 34 | - Control interno - Contraloría |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | No |
| 38 | No |
| 39 | Está en proceso de Construcción |
| 40 | Se concilia declaraciones versus pagos, pagos por otros medios (tarjetas en oficina y transferencias o depósitos producto de ejecución coactiva) |
| 41 | Está en proceso de Construcción |
| 42 | Actualmente desde su emisión en el sistema de Gestión de Cobro |
| 43 | Está en proceso de Construcción |
| 44 | Está en proceso de Construcción |
| 45 | Está en proceso de Construcción |
| 46 | Está en proceso de Construcción |
| 47 | Sí |
| 48 | Sí |
| 49 | Sí. El Ministerio de Finanzas realiza el registro contable a través de un sistema |
| 50 | Solo los valores recaudados |
| 51 | No se proporcionó información |

| | |
|----|---|
| 52 | <ul style="list-style-type: none"> - Devolución pago de lo no debido - devoluciones de IVA - devoluciones por exceso de retenciones - Devoluciones como incentivos a sectores o actividades económicas específicas - Devoluciones de IVA turistas - Otras: Devolución del impuesto a la salida de divisas que no puede ser - Utilizado como crédito tributario en la declaración del Impuesto a la - Renta, IVA al Sector Público. - Devolución de afianzamientos en procesos judiciales |
| 53 | Sí. Existe un proceso de verificación de consistencia de la información antes del reintegro de cualquier impuesto que considera parámetros tales como información histórica, medidas cautelares de retención de créditos generadas, casos en investigación, deudas firmes, etc. |
| 54 | Se apoya en Actos administrativos o judiciales que disponen el reintegro. |
| 55 | Controles extensivos por diferencias y sanciones por falta de cumplimiento de los deberes formales |
| 56 | Están a cargo de los departamentos de control, no de recaudación |
| 57 | Sí |
| 58 | Forma parte del Plan Nacional de Cobro de la Dirección Nacional de Recaudación |
| 59 | No se proporcionó información |
| 60 | El certificado de no adeudar al fisco puede ser obtenido a requerimiento del contribuyente por medio electrónico WEB o de forma física |
| 61 | Es posible, la normativa permite que el contribuyente con deudas en firme se encuentre inhabilitado como proveedor del Estado |
| 62 | Los contribuyentes personas naturales que mantienen deudas no pueden ingresar a formar parte como servidores públicos, ni ser nombrados para cargo público. Prohibición para exportar/importar |
| 63 | <ul style="list-style-type: none"> - Publicación en la WEB - Negativa de certificado de cumplimiento tributario - Compensación con devoluciones - Prohibición para ser importador/exportador - Suspensión para emitir comprobantes de venta - Prohibición de ocupar cargo público - Ejecución Coactiva (medidas precautelares) |

| | |
|----|--|
| 64 | - Generación de Intereses, recargo del 20% del valor del impuesto determinado, multas - Otorgamiento de Facilidades de pago - Ejecución Coactiva |
| 65 | En el plan de Control Tributario Anual |
| 66 | Dependen del proceso de control si es intensivo o extensivo |

España

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Personas Físicas Dirección General de la policía Min del Interior Cuando las siguientes entidades nos comunican Documentos de IDENTIDAD de Personas físicas no registradas en nuestro Censo, las damos automáticamente de alta, con un NIF: Entidades financieras, Instituto Nacional de Estadística, Otras Administraciones Regionales(-Comunidades Autónomas), Fedatarios Públicos. - Sistema de “Auto censo”: Damos de alta en nuestro censo a personas físicas que acceden a nuestra web con un Certificado digital reconocido. - Los Consulados están autorizados a asignar NIF de Personas físicas. - Fedatarios Públicos: Están autorizados a asignar NIF de Personas jurídicas. - En general, cuando se recibe el dato de una persona física procedente de cualquier entidad pagadora de rentas, (que está obligada a transmitir periódicamente la relación de rentas pagadas), si no la tenemos dada de alta, la generamos automáticamente. |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> - En general, la AT española funciona con Convenios de intercambio de información. Este intercambio puede no ser recíproco - Acceso a consulta de datos en una sola vía. SVDI: Servicio de Verificación de Identidades: verificación de datos de identidad en la base de datos de la D. G. Policía (Ministerio del Interior) a través de la pasarela establecida por el Ministerio de Administraciones Públicas. - También existe un servicio de acceso telemático al Instituto Nacional de Estadística para consulta de los datos que figuran en el Padrón censal. -y acceso telemático al censo de trabajadores, según la base de datos de la Seguridad Social - Transmisión de datos en línea. -Asignación NIF por Consulados. Los Consulados pueden asignar Nifs a Personas físicas. En ese caso, los Nifs generados se transmiten a las Bases de Datos de la AEAT. - Fedatarios públicos: Generación de NIF a personas jurídicas. - Ver también respuesta a pregunta nº 7. - Transmisión asíncrona de datos por lotes -Instituto Nacional de Estadística, Dirección General de la Policía, Dirección General del Catastro, Tesorería General de la Seguridad Social. - Declaraciones Informativas de las entidades pagadoras. - Haciendas Forales del País Vasco y Navarra. - Inscripción bajo el concepto de ventanilla única. -Ventanilla Única Empresarial: CIRCE: El Centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE), que depende del Ministerio de Industria, es un sistema de información que permite realizar de forma telemática, los trámites de constitución y puesta en marcha de determinadas sociedades mercantiles en España. La tramitación telemática implica a los diferentes organismos competentes en la creación de una empresa, permitiendo la comunicación entre ellos y acelerando la creación de la misma. (entre estos organismos, se encuentra la AEAT y en este contexto, se incluyen los trámites de: Obtención del Código de Identificación Fisca de personas jurídicas, Alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), Declaración Censal, emisión de Tarjeta NIF.) otros Asignación NIF: Consulados(NIF L,M,N) Notarios(NIF A,B,C,D Y F Entidades Financieras(NIF K) Gestores administrativos(NIF K)(Muy residual) |

| | |
|---|--|
| 3 | <p>Con carácter general, el NIF de las personas físicas de nacionalidad española es el número de su Documento Nacional de Identidad (DNI) seguido del correspondiente código o carácter de verificación, constituido por una letra mayúscula. Obedece al formato de nueve caracteres: ocho dígitos (teniendo en cuenta que los primeros pueden ser ceros) más una letra de control.</p> <p>En el caso de las personas jurídicas, el NIF se otorga por la Administración Tributaria y está compuesto por nueve caracteres: una letra, que informa sobre la persona jurídica, un número aleatorio de ocho dígitos más una letra de control.</p> |
| 4 | <p>Sí. Con todos</p> <p>Otros Dirección General de Tráfico, Registros de Bienes Muebles e Inmuebles, otras Administraciones públicas y Tributarias, Comunidades autónomas, Fedatarios Públicos.</p> |
| 5 | Sí. Firma Electrónica |
| 6 | <p>Son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad, para personas físicas. - Sistemas de firma electrónica avanzada, incluyendo los basados en certificado electrónico reconocido, admitidos por las Administraciones Públicas. - Otros sistemas de firma electrónica, como la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos, en los términos y condiciones que en cada caso se determinen. (se considera procedente la no exigencia de certificados electrónicos o del uso del DNI electrónico para el caso de determinados trámites o actuaciones en los que concurran circunstancias que hagan aconsejable la admisión de otros sistemas de identificación electrónica. Por ejemplo para trámites como aportar, consultar, confirmar o modificar información, propuestas de la AT etc.). |
| 7 | Sí |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Domicilio teléfono - Representante legal - Responsabilidades - Establecimientos de comercio - Otros. Inicio de nuevas actividades empresariales o profesionales, cese de algunas, solicitud de inscripción en el registro de exportadores, solicitud de nueva tarjeta identificativa, modificación de obligaciones tributarias o de regímenes de IVA, IS...etc. La solicitud del número de identificación de las personas Jurídicas, requiere la presentación física obligatoria. |

| | |
|----|---|
| 9 | <p>Sí. La AEAT está facultada para realizar actuaciones de comprobación y rectificación censal de oficio. Fijamos un objetivo de depuraciones al año. Se establece una campaña anual de depuración censal, a nivel central, de verificación de la coherencia de los datos suministrados por el contribuyente en declaraciones censales presentadas y en el cruce con otras fuentes y el posterior requerimiento y tramitación de las rectificaciones censales que correspondan. Como resultado, la AT está facultada para incorporar de oficio los datos censales correctos. La AT está obligada en ese caso, a comunicar al obligado tributario la modificación realizada.</p> <p>La AT tiene facultades para:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Requerir: presentación de declaraciones censales, documentación adicional, ampliación y subsanación de los defectos advertidos. - Incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos También se realizan de oficio las revocaciones de NIF, las bajas cautelares del Registro de Operadores económicos (ROI) o DEL Registro mensual de Exportadores (REDEME), bajas en el índice de entidades para las personas jurídicas...etc. |
| 10 | <p>Se exige la aportación del documento de cancelación en el Registro Público correspondiente, Certificado de cancelación o baja de la Seguridad Social y certificado de Defunción en el caso de Personas Físicas. Documentación acreditativa del cese de operaciones. No se exige que este al día en las obligaciones</p> |
| 11 | <ul style="list-style-type: none"> - Registro de personas o electoral - Registro de sociedades - Otro: Notarios y Seguridad Social |
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Bloqueo por morosidad. En caso de baja Provisional por Fallido, en nuestras campañas de Depuración del Índice de entidades, se bloquea las inscripciones en el Registro Mercantil - Bloqueo por omisión. Inactivación por no presentar declaraciones durante más de 2 o más años. por (3 años). - Suspensión por uso indebido de facturas - Baja de oficio en el registro de operadores intracomunitarios en determinados supuestos. Y Baja Cautelar tanto en ROI como en REDEME - Bloqueo de servicios tributarios. - Baja provisional del registro. - Revocación del NIF cuando concurren determinadas situaciones, con los efectos que ello conlleva. (bloqueo de cuentas bancarias, anotaciones en registros públicos etc.) Cierre registral |

| | |
|----|---|
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Entidades financieras - Prestadoras de servicios públicos - Entidades de registro público - Comunidades autónomas - Instituto Nacional de Estadística, Seguridad Social, Ayuntamientos |
| 14 | <ul style="list-style-type: none"> - Fusiones, absorciones y escisiones y otros tipos de reorganización de sociedades A posteriori - Registro de autorizados En los poderes de representación de menores se suele pedir informe al Servicio Jurídico Cancelación A posteriori Suspensión A posteriori - Reclasificación de régimen de impuestos Back office (*) - Salvo determinados supuestos en los que se exige una documentación anexa, no se efectúan controles previos para cotejar lo declarado con la realidad. Antes de su incorporación al censo de los datos comunicados, comparamos la declaración presentada con nuestras bases de datos, y ofrecemos a nuestros funcionarios las incoherencias detectadas mediante un listado de codificación de errores asociado a un sistema que se encarga de emitir, en su caso, los requerimientos necesarios. |
| 15 | Sí |
| 16 | se aplica regularmente por multa pecuniaria |
| 17 | <p>Año Número de sanciones</p> <p>2014 11.201</p> <p>2013 4.445</p> <p>2012 4.656</p> <p>2011 3.734</p> <p>2010 5.123</p> |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización - Por datos errados inconsistentes o falsos en la declaración censal - Por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria (no atender requerimientos de control censal). - Por incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo. - Por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos. - Por comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal. |
| 19 | <p>Programas de ayuda</p> <p>-Presentación electrónica directa (Ficheros o con programas de Software ajustados a nuestros ficheros)</p> |
| 20 | Sí |

| | |
|----|---|
| 21 | En línea (la mayoría). Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la información antes de transmitirla (en algunos casos) en línea y off line |
| 22 | Es obligatoria para todos los contribuyentes y todos los impuestos En papel solo para declaración censal forma. 036 y 037. |
| 23 | <ul style="list-style-type: none"> - Electrónica - Pre elaborada (solo para IRPF) |
| 24 | <p>La AEAT pone a disposición un Borrador de la declaración. Se utiliza a petición de los contribuyentes, exclusivamente en el IRPF y siempre que obtengan rentas procedentes de las siguientes fuentes: rendimientos de trabajo, ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, subvenciones para la adquisición de vivienda habitual e imputación de rentas inmobiliarias.</p> <p>El Borrador puede ser confirmado (y se convierte en una declaración) o, si el contribuyente considera que no refleja su situación tributaria deberá presentar la correspondiente declaración. No obstante, puede solicitar la rectificación del borrador cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos o advierta que tiene datos inexactos. En ningún caso, la rectificación podrá suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas anteriormente.</p> |
| 25 | Sí. También existe actualmente un proyecto para las declaraciones de IVA. |
| 26 | Imputaciones obtenidas de las declaraciones informativas de terceros pagadores: de Rentas de Trabajo personal, rentas de capital mobiliario (suministradas por las entidades financieras), transmisiones de bienes realizadas ante fedatarios públicos |
| 27 | <ul style="list-style-type: none"> - Presencial en bancos con comprobantes físicos - Por el sistema con código de barras estos leen - Canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | Sí |
| 29 | No |
| 30 | No |
| 31 | Float |
| 32 | No |
| 33 | Sí |
| 34 | <ul style="list-style-type: none"> - Control Interno - Intervención de la Administración del Estado, Tribunal de Cuentas. |
| 35 | Sí. Se pueden suspender temporalmente o parcialmente una oficina o territorio |
| 36 | Sí |
| 37 | No generalmente. Por ejemplo, comunicación de fechas de ingreso diferentes a la real, incumplimientos de embargos practicados pero hemos de decir que nunca son significativamente importantes en términos cuantitativos. |

| | |
|----|---|
| 38 | <p>En España, la cuenta corriente es muy residual (aproximadamente 434 contribuyentes) adicionalmente se dispone para el control de los saldos deudores de un sistema de registro de deudas que permita determinar en cada momento, el saldo pendiente de un contribuyente, desglosado por conceptos y periodos. El sistema de cuenta corriente es una opción a la que se puede acoger el obligado tributario, si se cumplen determinados requisitos.</p> <p>El sistema de cuenta corriente solamente admite el cómputo de los saldos deudores o acreedores de determinados conceptos impositivos. No se puede incorporar en el Saldo de cuenta corriente débitos o créditos generados por ejemplo en actuaciones de la AT.</p> |
| 39 | <p>El saldo de la cuenta corriente tributaria se extingue por compensación de los créditos y deudas anotados, surgiendo trimestralmente un nuevo crédito o deuda tributaria por el importe del saldo deudor o acreedor de la cuenta.</p> <p>La determinación del saldo de la cuenta corriente tributaria se efectúa trimestralmente.</p> <p>No se arrastran saldos entre periodos.</p> <p>La aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria determina, de acuerdo con nuestra normativa, que la totalidad de los créditos y débitos tributarios que deban acogerse al mismo se computen para la liquidación de la cuenta, con efectos desde el día en que tenga lugar el vencimiento del plazo de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria o en el que se acuerde la correspondiente devolución derivada de la normativa del tributo.</p> |
| 40 | Sí |
| 41 | No |
| 42 | No se registran |
| 43 | N/A |
| 44 | <ul style="list-style-type: none"> - Asistencia - Gestión masiva - Cobranzas - Devoluciones |
| 45 | Sí |
| 46 | Sí. Aunque no exclusivamente |

| | |
|----|---|
| 47 | No es Administración Económica de la AEAT |
| 48 | No. Se lleva un registro auxiliar de lo recaudado en fase ejecutiva de créditos de otros Entes estatales Por convenio también se cobra los créditos de Comunidades Autónomas, pero no se contabilizan |
| 49 | Sí |
| 50 | Los Ingresos declarados y valores recaudados, pasivos y valores contingentes |
| 51 | Sí |
| 52 | <ul style="list-style-type: none"> - Pago de lo no debido pertenece a cobranzas - Devoluciones de IVA - Devoluciones por exceso de retenciones - incentivos (deducciones por I+D) - IVA turistas, Pertenece a Aduanas - Devoluciones propias de la normativa de cada tributo - Otras devoluciones de política social del gobierno, tales como ayuda a la mujer trabajadora, hijos menores etc. Estas devoluciones se realizan con carácter coyuntural. Se realizan por la AEAT por razones de eficacia administrativa exclusivamente. |
| 53 | Sí |
| 54 | <ul style="list-style-type: none"> - Cuenta corriente - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones - Cruces de información. Procedentes de las bases de datos de la AEAT y de las Declaraciones Informativas que han de presentarse por las entidades pagadoras de rendimientos - Facturas, libros obligatorios según la normativa del IVA, análisis de los medios de pago de facturas Los órganos de recaudación tienen competencias para analizar cualquier información excepto investigación de cuentas bancarias, análisis in situ de la empresa o análisis de la contabilidad. Estas competencias solamente pueden realizarlas los órganos de control fiscal. |
| 55 | <ul style="list-style-type: none"> - Omisos de declaraciones - Omisos de informes - Morosos Corresponde al Área de cobranza - Cobros de multas por presentación extemporánea - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones Otros ¿cuáles? Inconsistencia de datos declarados con datos en poder de la AT o con la normativa aplicable que resulte patente de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados con la misma. (facturas, libros de IVA) |
| 56 | Todas, menos morosos cobranzas y las de comercio exterior aduanas |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |

| | |
|----|--|
| 59 | <p>IRPF:Nº: 469.439 IVA :No se dispone del dato Sociedades: No se dispone del dato Módulos.48.551 Comprobación de declaraciones periódicas: 177.044(*) Minoración de devoluciones mensuales de IVA: 5.394 IRPF:Nº: 521.909 IVA Nº:- Sociedades: - Módulos.46.293 Comprobación de declaraciones periódicas: No se dispone del dato. Minoración de devoluciones mensuales de IVA: 5.348</p> |
| 60 | <p>Sí Para acreditar situación censal, para acreditar la presentación de declaraciones, el cumplimiento de obligaciones tributarias, la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes. Se expiden a solicitud del interesado o a petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario. Los casos en que es necesario aportar un certificado tributado son variados: Para contratar con una Administración Pública, para solicitar una ayuda o subvención, ya sea de la Administración Central o local, para obtener plaza en una escuela pública o centro de enseñanza concertado etc.</p> |
| 61 | No |
| 62 | No se proporcionó información |
| 63 | <p>Para las Personas Jurídicas, Baja en el Índice de Entidades. Otros: Cierre del Registro Mercantil -Bloqueo de servicios tributarios -Revocación del NIF -Bloqueo de cuentas bancarias -Baja en el Registro de operadores intracomunitarios -Baja en el registro de exportadores</p> |

| | |
|----|--|
| 64 | <p>Requerimientos en período voluntario</p> <p>Cálculo automático de multas en cuenta corriente</p> <p>Propuesta de multas. Se realizan acciones de requerimiento sobre los incumplidos, dando lugar a la práctica de liquidación administrativa.</p> <p>Los órganos de recaudación pueden realizar requerimientos de información individualizados a obligados tributarios relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración Tributaria. Los órganos de recaudación no tienen facultades; sin embargo, para examinar libros de contabilidad ni para entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Dichas competencias solamente están atribuidas a los órganos de Inspección y de cobranza.</p> |
| 65 | Sí |
| 66 | Más de un mes y menos de tres meses |

Honduras

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | No está conectada con ninguna base de datos |
| 2 | Consulta de datos en una sola vía |
| 3 | - Persona Natural: Cedula de Identidad y digito verificador - Persona Jurídica: Código de Departamento, código del Municipio, el código 9 que identifica un contribuyente jurídico, ocho (8) números correlativos del sistema , el último número es el digito verificador |
| 4 | - Bancos - Registro Vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Contraseña, para ingresar al Módulo de DEI en LINEA |
| 7 | No |
| 8 | No |
| 9 | No |
| 10 | - Obligaciones pendientes de declaración - Obligaciones pendientes de pago - Anulación de numeración de facturación |
| 11 | Registro Público |
| 12 | - Por morosidad - Por omisión - Bloqueo por diferencias encontradas en los cruces de información contra las declaraciones presentadas |
| 13 | - Entidades financieras - Prestadoras de servicios públicos - Entidades de registro público - Otras administraciones locales |
| 14 | Fusiones, reclasificación |
| 15 | Sí |
| 16 | En un mínimo porcentaje |
| 17 | No hay información específica |
| 18 | Por no actualización Por datos errados |

| | |
|----|--|
| 19 | - Formulas - Control de topes máximos y mínimos - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo Se usan versiones en los formularios para diferenciarlos cuando se eliminan o aumentan casillas de información por reformas a las Leyes Tributarias. |
| 20 | Sí |
| 21 | En línea y off line |
| 22 | Es obligatoria para grandes contribuyentes y otros grupos de interés |
| 23 | - Electrónica - En papel |
| 24 | No se proporcionó información |
| 25 | No |
| 26 | No se proporcionó información |
| 27 | - Presencial en la AT con comprobantes físicos - Presencial en bancos con comprobantes físicos - Por el sistema con código de barras estos leen |
| 28 | Sí |
| 29 | No |
| 30 | No |
| 31 | - Por comisión sobre montos recaudados - Por documentos recibidos - Float |
| 32 | Sí |
| 33 | No. Actualmente se está realizando el desarrollo para sistematizar el control y conciliación entre Banco Central (BCH)- Secretaría de Finanzas (SEFIN)- Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI). |
| 34 | Contraloría. La Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) Banco Central (BCH) y Secretaría de Finanzas (SEFIN) |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | Sí. Esporádicamente no han cumplido con el término para presentar los cierres de recaudación electrónicos y documentales o no han enterado en tiempo los montos recaudados, motivo por el cual se han aplicado las sanciones estipuladas en los convenios de recaudación. |
| 38 | Sí |

| | | |
|----|-----|---|
| 39 | - | Calcula saldos débito y crédito |
| | - | Normalización y trabaja con la declaración normalizada |
| | - | Imputa automáticamente los pagos según orden definido |
| | - | Controla arrastres de saldos entre periodos |
| | - | Genera estadísticas de saldos deudores |
| | - | Alimenta los sistemas de control masivo |
| | - | Alimenta los sistemas de cobranzas |
| 40 | Sí | |
| 41 | Sí | |
| 42 | | Automáticamente cuando están en firme. Una vez terminado el plazo que establece la Ley para su firmeza, el sistema automáticamente pasa a cuenta corriente generando el débito. |
| 43 | - | Devoluciones |
| 44 | - | Resoluciones de compensación y devolución |
| | - | Resolución de uso de incentivos |
| | - | Dación en pago |
| | - | Resoluciones de imposición de multas o sanciones |
| | - | Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) |
| | - | fallos de recurso |
| | - | Cesiones y notas de crédito |
| 45 | No | |
| 46 | Sí | |
| 47 | Sí | |
| 48 | No | |
| 49 | No. | Le envía sólo los saldos deudores |
| 50 | | Los Ingreso declarados, valores recaudados y cuentas por cobrar. |
| 51 | Sí | |
| 52 | - | Devolución pago de lo no debido |
| | - | devoluciones de IVA |
| | - | devoluciones por exceso de retenciones |
| 53 | No | |

| | |
|----|--|
| 54 | - Cuenta corriente - Cruces de Información |
| 55 | Todos |
| 56 | Todos |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |
| 59 | Año, Omisos, Número de acciones 2014 14,725 14,725 2013 12,635 12,635 2012 10,124 10,124 2011 7,425 7,425 2010 9,651 9,651 Año, morosos, Número de acciones 2014 9,800 8,822 2013 10,125 8,115 2012 8,520 6,434 2011 9,171 6,358 2010 7,585 5,873 |
| 60 | Sí. Cuando están haciendo licitación con el Estado, para trámite del beneficio de Exoneración, becas, cuando ganan una demanda judicial al Estado etc. |
| 61 | No |
| 62 | No |
| 63 | - Bloqueo del registro - Publicación de incumplidos en página web - Negativa de paz y salvo o certificación de cumplimiento tributario - Negativa de devolución - Negativa para trámites de importación o exportación - Suspensión de emisión de facturas |
| 64 | - Resoluciones de compensación y devolución - Resolución de uso de incentivos - Dación en pago - Resoluciones de imposición de multas o sanciones - Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) - Fallos de recurso |
| 65 | Sí |

| | |
|----|--|
| 66 | Un (1) mes Declaraciones mensuales Grandes y Medianos contribuyentes. Más de un mes (1) y menos de tres (3) meses Pequeños contribuyentes. Los impuestos anuales una vez al año. |
|----|--|

México

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Registro de personas. Sólo conexión para validar la Clave Única de Registro de Población a cargo del Registro Nacional de Población e Identificación Personal, adscrito a la Secretaría de Gobernación. |
| 2 | Acceso a consulta de datos en una sola vía. |
| 3 | La clave del Registro Federal de Contribuyentes, es un dato alfanumérico conformado por 12 caracteres para personas morales y 13 para personas físicas. Para garantizar que la clave sea única los últimos 3 caracteres son asignados por la autoridad. |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Registro público de la propiedad - Registro público de las personas o electoral - Secretaría de Economía INFONAVIT (Comisión Nacional del Agua) |
| 5 | Sí |
| 6 | Para la presentación de trámites por Internet se utiliza como medio de autenticación la Firma Electrónica Avanzada o una Contraseña asociada al RFC. |
| 7 | Sí |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Los del representante legal y otros terceros - El domicilio y los teléfonos - Sus responsabilidades - Los establecimientos de comercio |
| 9 | Sí. Cuando la autoridad conoce información a través de terceros, también por mandato judicial o administrativo. |
| 10 | Se valida la autenticidad de los instrumentos públicos para las personas morales y los requisitos para cada trámite en ambas personas. |
| 11 | Registro Público |

| | |
|----|---|
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Inactivación por no presentar declaraciones durante más de 2 o más años. - Suspensión al padrón de importadores. - Contribuyente no localizado cuando se ejerce el procedimiento administrativo de ejecución. - Revocación de certificados de sello digital (que se utilizan para facturar) y - Bloqueo de RFC conforme el Artículo 17-H, Fracción X, Inciso a), b), c) y d) del Código Fiscal de la Federación, así como restringir el medio que utilicen para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), que a la letra indica: <p>“Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:</p> <p>X. Las autoridades fiscales:</p> <p>a) Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.</p> <p>b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.</p> <p>c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.</p> <p>d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.”</p> |
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Prestadoras de servicios públicos - Otras administraciones locales |
| 14 | <ul style="list-style-type: none"> - Fusiones, absorciones, escisiones - Cancelación - Suspensión |
| 15 | Sí |
| 16 | Lo aplican las áreas fiscalizadoras |
| 17 | Sin respuesta |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización - Por datos errados |

| | |
|----|--|
| 19 | <p>Contienen Fórmulas de campos, así como control de topes máximos o mínimos de Importes. En las declaraciones Informativas se incluyen anexos por tipo de información. Las aplicaciones están clasificadas por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Declaraciones de pagos provisionales o definitivos. - Declaraciones Anuales para Personas Morales (jurídicas) y para Personas Físicas. - Declaraciones Informativas. <p>Existe control de versiones de Declaraciones por ejercicio y por Reforma Fiscal. Las declaraciones provisionales y anuales se desarrollaron casi en su totalidad parametrizadas con catálogos de reglas, cálculos, tarifas etc. administrados por el usuario.</p> |
| 20 | Se cuentan con simuladores en línea de Declaraciones anuales y se utilizan para capacitación de empleados y contribuyentes, adicionalmente para las declaraciones anuales de Personas Físicas se efectúan campañas en todo el país para la presentación de declaraciones utilizando espacios y equipo adicional para ello. |
| 21 | En línea y fuera de línea, y en declaraciones anuales se incorporó la modalidad de guardado temporal en recursos de la Administración Tributaria, próximamente también se incorporarán las declaraciones de pago provisional. |
| 22 | La presentación electrónica de declaraciones es obligatoria para todos los contribuyentes. |
| 23 | <ul style="list-style-type: none"> - Electrónica - Pre elaborada |
| 24 | Se utiliza en las Declaraciones Anuales de Personas Físicas con la precarga de información de ingresos y retenciones proporcionada por los retenedores a través de declaraciones informativas. |
| 25 | Si se considera para las declaraciones anuales de Personas Físicas. |
| 26 | Ingresos y retenciones efectuadas por personas Morales a Personas Físicas de: Salarios. |
| 27 | Obligatorio por transferencia electrónica de fondos para todos los contribuyentes y opcional en ventanilla bancaria para personas físicas con bajos ingresos. |
| 28 | Sí |
| 29 | No |
| 30 | No |
| 31 | Por documentos recibidos |
| 32 | Sí |
| 33 | Sí |
| 34 | La Unidad de Vigilancia de Fondos y valores de Tesorería de la Federación, la Auditoría Superior de la Federación (ASF) y el Órgano Interno de Control (OIC) |
| 35 | Se fundamentan legalmente en autorizaciones para recaudar a los bancos por la Tesorería de la Federación Certificaciones del SAT sobre su funcionamiento e instructivos de operación. |
| 36 | Si tanto por la Tesorería de la Federación como por la Administración Tributaria. |
| 37 | Muy esporádicas, dada la estricta supervisión tanto de la Tesorería de la Federación como de la Administración Tributaria y el esquema de sanciones establecido. |
| 38 | No |
| 39 | N/A |
| 40 | También el sistema contable |

| | |
|----|--|
| 41 | N/A |
| 42 | N/A |
| 43 | N/A |
| 44 | N/A |
| 45 | N/A |
| 46 | N/A |
| 47 | Sí |
| 48 | Sí, cuando corresponden a la Federación. |
| 49 | Sí |
| 50 | Solo Valores recaudados |
| 51 | N/A |
| 52 | No se proporcionó información |
| 53 | No se proporcionó información |
| 54 | No se proporcionó información |
| 55 | No se proporcionó información |
| 56 | No se proporcionó información |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |
| 59 | 2014 Omisiones (Vigilancia del Cumplimiento) 44,294,672 Inconsistencias (Caídas Recaudatorias) 169,061 2013 Omisiones (Vigilancia del Cumplimiento) 40,406,117 Inconsistencias (Caídas Recaudatorias) 261,093 2012 Omisiones (Vigilancia del Cumplimiento) 24,166,499 Inconsistencias (Caídas Recaudatorias) 231,870 2011 Omisiones (Vigilancia del Cumplimiento) 14,633,911 Inconsistencias (Caídas Recaudatorias) 225,695 2010 Omisiones (Vigilancia del Cumplimiento) 10,614,620 Inconsistencias (Caídas Recaudatorias) 132,250 |
| 60 | Sí |
| 61 | No |
| 62 | No |
| 63 | - Publicación de incumplidos en página web - Negativa de paz y salvo o certificación de cumplimiento tributario - Negativa para trámites de importación o exportación - Suspensión de emisión de facturas |
| 64 | Requerimientos en periodo voluntario Cálculo automático de multas en cuenta corriente Actos de determinación presunta a omisiones |
| 65 | Sí |
| 66 | Más de un mes (1) y menos de tres (3) meses |

Nicaragua

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Seguridad social - Alcaldías Municipales - Consejo supremo electoral |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> - Consulta de datos recíproca - Transmisión de datos en línea - Inscripción por ventanilla única |
| 3 | <ul style="list-style-type: none"> - Personas Naturales con cédula de identidad: el RUC es el número de identificación ciudadana - Personas Naturales sin cédula: N 558 123456789 8 Nacional/Cod. Nacionalidad/ Consecutivo/DV - Personas Naturales Extranjeras : R 355 123456789 8 Residente/ País procedencia / Consecutivo/ DV - Personas Naturales Extranjeras: E 355 123456789 8 Extranjero/ País procedencia/ Consecutivo /DV - Personas Jurídicas: J 00 0 123456789 8 Jurídico / Tipo de Persona/ Naturaleza/Consecutivo/DV |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Entidades de registro comercial - Superintendencia de comercio - Dirección General de Aduanas |
| 5 | Sí |
| 6 | El sistema que se pone a disposición de los contribuyentes es la Ventanilla Electrónica (VET), para acceder se debe ingresar el usuario y contraseña. |
| 7 | No |
| 8 | Ninguno |
| 9 | Sí. Cuando se realizan auditorias en las cuales se detecta que la información del contribuyente ha variado. |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones pendientes de declaración - Obligaciones pendientes de pago - Anulación de numeración de facturación - Inconsistencias que dan lugar a auditoria |

| | |
|----|--|
| 11 | No se intercambia información, pero si se solicita en los cierres definitivos por fallecimiento el acta de defunción emitida por las Alcaldías Municipales. En el caso de fusión o liquidación de sociedad, se solicita escritura debidamente registradas en el Registro Público |
| 12 | Inactivación por no presentar declaraciones durante más de 2 o más años. Cuando no es posible localizar al contribuyente. |
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Prestadoras de servicios públicos - Entidades de registro público - Otras administraciones locales |
| 14 | <ul style="list-style-type: none"> - Fusiones, absorciones, escisiones - Cancelación - Suspensión - Reclasificación |
| 15 | Sí. Se aplica regularmente para inscripción tardía |
| 16 | No se proporcionó información |
| 17 | Se aplican, pero no es identificable |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización |
| 19 | <ul style="list-style-type: none"> - Control de topes máximos y mínimos - inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo |
| 20 | Sí |
| 21 | En línea |
| 22 | Es obligatoria para todos los contribuyentes y todos los impuestos |
| 23 | electrónica |
| 24 | No |
| 25 | No |
| 26 | No se proporcionó información |
| 27 | <ul style="list-style-type: none"> - Presencial en bancos con comprobantes físicos: para pagos de ingresos no tributarios - Por el sistema con código de barras estos leen - Canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | No |
| 29 | Sí. Para pagos de facilidades de pago |
| 30 | No, únicamente unidades recaudadoras de la AT y BANCOS |
| 31 | No se paga por el servicio |
| 32 | No se proporcionó información |
| 33 | Sí |

| | |
|----|--|
| 34 | - Control interno - Contraloría |
| 35 | No se proporcionó información |
| 36 | No se proporcionó información |
| 37 | - Envío de archivos de pagos después de la fecha establecida. - Conciliación Bancaria inconsistentes, debido al envío información incompleta por parte del banco. |
| 38 | Sí |
| 39 | - Calcula saldos débito y crédito - Normalización y trabaja con la declaración normalizada - Imputa automáticamente los pagos según orden definido - Controla arrastres de saldos entre periodos - Genera estadísticas de saldos deudores - Alimenta los sistemas de control masivo - Alimenta los sistemas de cobranzas |
| 40 | No |
| 41 | Sí |
| 42 | Automáticamente cuando están en firme |
| 43 | - Resoluciones de compensación y devolución - Resolución de uso de incentivos - Dación en pago - Resoluciones de imposición de multas o sanciones - Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) - fallos de recurso |
| 44 | - Asistencia - Gestión masiva - Cobranzas - Devoluciones |
| 45 | No |
| 46 | Sí |
| 47 | Sí |
| 48 | Sí |
| 49 | No |

| | |
|----|--|
| 50 | Solo los valores recaudados |
| 51 | No |
| 52 | <ul style="list-style-type: none"> - Devolución pago de lo no debido - Devoluciones de IVA - Devoluciones por exceso de retenciones - Devoluciones como incentivos a sectores o actividades económicas específicas - Devoluciones de IVA turistas |
| 53 | Sí |
| 54 | <ul style="list-style-type: none"> - Cuenta corriente - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones. - Análisis de fuentes y usos - Cruces de información |
| 55 | <ul style="list-style-type: none"> - Omisos de declaraciones - Omisos de informes morosos - Cobros de multas por presentación extemporánea - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones |
| 56 | Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |
| 59 | Año Tipo acción masiva Número de acciones 2014 Declaraciones inconsistentes 612 2013 Gestión de omisos 6300 2012-2011 y 2010 Información no disponible |
| 60 | No |
| 61 | Sí |
| 62 | No |
| 63 | <ul style="list-style-type: none"> - Negativa de devolución - Negativa para trámites de importación o exportación - Suspensión de emisión de facturas |
| 64 | <ul style="list-style-type: none"> - Requerimientos en periodo voluntario - Cálculo automático de multas en cuenta corriente - Propuesta de multas |
| 65 | Sí |
| 66 | Un mes |

Perú

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Seguridad social - Registro de personas - Registro de propiedad - Registro de sociedades - Otras Centrales de Riesgo |
| 2 | Transmisión de datos en línea |
| 3 | El Número RUC es único y consta de once dígitos y es de uso obligatorio en toda declaración o trámite que se realice ante la SUNAT. |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Oficina de registro público - Oficina de registro de sociedades - Registro comercial - Superintendencia de comercio - Superintendencia de sociedades - Registro vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Contraseña |
| 7 | Sí |

| | |
|----|--|
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Domicilio y teléfonos - Suspensión Temporal y/o Reinicio de actividades - Tributos afectos - Baja de inscripción en el RUC de personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas por cierre o cese - Correo electrónico - Nombre comercial - Actividad económica principal y/o secundaria - Código de profesión u oficio - Sistema de emisión de comprobantes de pago - Sistema de contabilidad - Origen de Capital - Condición de domiciliado en el país |
| 9 | Sí. Baja por término de actividades, Tributos afectos, Inscripciones de Oficio. |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones pendientes de declaración - Obligaciones pendientes de pago - Anulación de numeración de facturación - Inconsistencias que dan lugar a auditoria - Constancia de inscripción de la extinción de la Persona Jurídica en estos Registros o la Escritura Pública o acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas, según corresponda. En caso de fallecimiento verificar partida o acta de defunción. |
| 11 | <ul style="list-style-type: none"> - Registro de personas o electoral - Registro de sociedades |
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Bloqueo por morosidad - Bloqueo por omisión - Inactivación por no presentar declaraciones durante más de 2 o más años |

| | |
|----|--|
| 13 | <p>Con los bancos privados, no existen convenios de intercambio de información; solo con: la Superintendencia de Bancos y Seguros y AFP (SBS) y la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV), con la Superintendencia Nacional de Registros Públicos – SUNARP y con 10 Municipalidad de Lima y Provincias</p> <p>Además con:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cámaras de Comercio. - Asociación de Exportadores (ADEX). - Sociedad de Comercio Exterior (COMEX) - Centrales de Riesgos. - Operadores Portuarios. - Ministerios. |
| 14 | Exoneraciones e Inafectaciones de tributos, Baja de Ruc de Personas Jurídicas. |
| 15 | Sí |
| 16 | Se aplica en un mínimo porcentaje |
| 17 | <p>Año Número de sanciones</p> <p>2014: 25</p> <p>2013: 533</p> <p>2012: 46</p> <p>2011: 26</p> <p>2010: 66</p> |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización - Por datos errados |
| 19 | <ul style="list-style-type: none"> - Formulas - Control de topes máximos y mínimos - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo - versiones de formularios para diferentes tipos de contribuyentes |
| 20 | Sí |
| 21 | <ul style="list-style-type: none"> - En línea - Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la información antes de transmitirla - En línea y off line |
| 22 | Es obligatoria para todos los contribuyentes y todos los impuestos. Es obligatoria para grandes contribuyentes y otros grupos de interés |
| 23 | <ul style="list-style-type: none"> - Electrónica - Pre elaborada |

| | |
|----|--|
| 24 | <p>Para el caso de la declaración jurada anual de personas naturales, la AT brinda a los contribuyentes la “información personalizada”, la misma que se registra de manera automática en su declaración virtual (formulario virtual). El contribuyente accede a este formulario virtual a través de su Clave Personal (Clave SOL). En este sentido la Administración Tributaria, brinda una declaración (virtual) pre elaborada con la finalidad que el Contribuyente, lo revise, complemente y/o modifique, previo al envío final de la misma.</p> <p>A partir del año 2016, aproximadamente, este esquema de brindar información “pre – elaborada” al contribuyente se replicará para los que se encuentran afectos a Renta de 3ra Categoría y deban presentar su declaración mensual de IGV y Renta. Para estos casos, la declaración pre-elaborada se obtendrá en base a lo registrado en los Libros Electrónicos.</p> |
| 25 | Sí |
| 26 | <p>Tipo de Información Proveedor de la Información</p> <p>Renta calculada de 1ra Categ. Información de los Inquilinos y de lo declarado por los propios contribuyentes</p> <p>Retenciones de Rentas de 2da Categ. Por Valores Mobiliarios Informadas por los terceros con quienes se realizó actividades económicas afectas a 2da Categ.</p> <p>Retenciones de Rentas de 4ta Categ. Informada por las entidades que contratan los servicios de los afectos a 4ta. é informadas a través de la Planilla Electrónica.</p> <p>Retenciones de Rentas de 5ta Categ. Informada por las entidades empleadoras, a través de la Planilla Electrónica.</p> <p>Impuesto a las Transacciones Financieras (retenciones) Informada por las entidades financieras</p> |
| 27 | <ul style="list-style-type: none"> - Presencial en bancos con comprobantes físicos - Por el sistema con código de barras estos leen - Canales electrónicos sin el uso de papel |
| 28 | Sí |
| 29 | No. Se tienen ventanillas del Banco de la Nación |
| 30 | No. Se tienen ventanillas del Banco de la Nación |
| 31 | Por documentos recibidos |
| 32 | Sí |
| 33 | Sí |
| 34 | Los mismos bancos |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | Sí. Caída en las telecomunicaciones entre la SUNAT y los bancos recaudadores. Huelga en la entidad bancaria centralizadora de la recaudación. |
| 38 | No |
| 39 | No se proporcionó información |
| 40 | N/A |
| 41 | N/A |
| 42 | N/A |
| 43 | N/A |
| 44 | N/A |
| 45 | N/A |

| | |
|----|--|
| 46 | N/A |
| 47 | No |
| 48 | No |
| 49 | No |
| 50 | No incluye ingresos declarados. Incluye el registro de las operaciones de recaudación, liquidación de cobranza, emisión de valores (Ordenes de Pago, Resolución de Determinación, Resolución de Multas y Resolución de Intendencia Aprobatoria de Fraccionamientos, impugnaciones (reclamaciones y apelaciones), pérdidas de fraccionamientos, quiebre de valores y devolución a través de cheques No Negociables, Ordenes de Pago Financieras y Notas de crédito negociables. |
| 51 | No |
| 52 | Costas procesales y gastos administrativos |
| 53 | Sí |
| 54 | <ul style="list-style-type: none"> - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones - Cruces de información - Para devoluciones de exportadores se ha implementado una prueba piloto en Piura tomando en cuenta el perfil del contribuyente (según análisis de riesgo) |
| 55 | <ul style="list-style-type: none"> - Omisos de declaraciones - Morosos - Multas por presentación extemporánea - Otros: Cobro de multas por: No pago de retenciones y/o percepciones en plazos establecidos. Declarar cifras o datos falsos. Declarar más de una rectificatoria por mismo tributo y período. |
| 56 | <ul style="list-style-type: none"> - Omiso a la declaración - Omiso al pago - Cobro de multas |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |
| 59 | <p>Año Tipo acción masiva Número de acciones</p> <p>2014 Omisos de la declaración Renta IGV Régimen General. 585,335</p> <p>2013 Omisos de la declaración Renta IGV Régimen General. 325,363</p> <p>2012 Omisos de la declaración Renta IGV Régimen General. 507,907</p> <p>2011 Omisos de la declaración Renta IGV Régimen General. 466,961</p> <p>2010 Omisos de la declaración Renta IGV Régimen General. 528,742</p> |
| 60 | No |
| 61 | Sí |

| | |
|----|--|
| 62 | Sí. Reportes de valores emitidos pendientes de pago y de declaraciones y pagos, solicitado por los contribuyentes para acceder a créditos bancarios u otros trámites personales. |
| 63 | - Baja de inscripción del registro - Publicación de incumplidos en página web |
| 64 | - Requerimientos en periodo voluntario. - Actos de determinación presunta a omisos. |
| 65 | Sí |
| 66 | Un mes |

Portugal

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Registro de personas - Registro de propiedad - Registro de sociedades |
| 2 | Transmisión de datos en línea |
| 3 | <p>El número de identificación fiscal de las personas físicas (naturales) es asignado por la AT. Esta asignación se puede hacer en cualquier momento, desde el nacimiento.</p> <p>El número de identificación de la persona jurídica es asignado por el Registro Nacional de Personas Jurídicas (RNPC) entidad que gestiona las sociedades.</p> <p>El hecho de que el AT utilizar este NIPC, considerándolo como un número de identificación fiscal permite el intercambio de información acerca de todas las actualizaciones de entidades colectivas durante su ciclo de vida, así como en su extinción, obteniendo así total conformidad de los elementos de registro común.</p> <p>El número de identificación fiscal consta de 9 dígitos, incorporando u dígito de control.</p> <p>Es posible distinguir el tipo de persona (física o jurídica), así como la distinción de algún tipo de sociedad sólo por el conocimiento del primer dígito del número.</p> |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad social - Registro público de propiedad - Registro público de sociedades - Superintendencia de comercio - Superintendencia de sociedades - Registro vehicular |
| 5 | Si |
| 6 | Password |
| 7 | Todos a excepción de: las personas colectivas no pueden cambiar la morada de la sed. Ese cambio tiene que ser hecho en el registro comercial y después va automáticamente para la base de datos. |
| 8 | Todos con excepción de: Las personas jurídicas no puede cambiar la dirección de la sede. Esta alteración tiene que ser efectuada en el registro mercantil y luego entra automáticamente en nuestra base de datos. |
| 9 | <p>Si.</p> <p>Cuando el AT es consciente de que los datos de registro se han quedado obsoleto. También se promueven alteraciones de regímenes de IVA e IR y cesaciones no oficiales cuando detecta incumplimiento reiterado de las obligaciones de presentación de informes que indican que la actividad ya no se ejerce.</p> |

| | |
|----|---|
| 10 | Inconsistencias que dan lugar a auditoria |
| 11 | Seguridad social , Registro comercial |
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Por omisión - Por no haber presentado 2 años - Uso indebido de facturas - Otro: Siempre que a AT detecte un riesgo fundado de fraude fiscal |
| 13 | Sí con el registro comercial, registro de personas |
| 14 | Las alteraciones automáticas de regímenes de IVA e IR, así como el cese no oficial de la actividad se prepara en la sede. El área de inspección también analiza algunos datos relacionados con el registro de contribuyentes. Fusiones, escisiones y cierres de liquidación se registran sobre la base de la información enviada por el registro mercantil. |
| 15 | Sí |
| 16 | regularmente |
| 17 | No disponible |
| 18 | <ul style="list-style-type: none"> - Por no inscripción - Por no actualización - Por atraso en la comunicación das inscripciones o alteraciones del cualquier dato de registro |
| 19 | <ul style="list-style-type: none"> - Fórmulas - Control de topes máximos y mínimos - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo - Versiones de formularios para diferentes tipos de contribuyentes |
| 20 | Sí |
| 21 | <ul style="list-style-type: none"> - En línea - Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la información antes de transmitirla - En línea y off line |
| 22 | <ul style="list-style-type: none"> - Es obligatoria para grandes contribuyentes y otros grupos de interés - Es opcional (condicionada) |
| 23 | <ul style="list-style-type: none"> - Electrónica - En papel - Pre elaborada |
| 24 | Imposto sobre Rendimiento das Personas singulares |
| 25 | Sí |
| 26 | Bancaria (por ejemplo: juros dos prestamos); Seguros; Entidades pagadoras de rendimientos |
| 27 | Todas |

| | |
|----|--|
| 28 | Sí |
| 29 | Sí, para todos los impuestos |
| 30 | Si los Puestos de Correos (CTT) |
| 31 | Por documento recibido |
| 32 | Sí |
| 33 | Sí |
| 34 | - Control Interno, - Inspección General de Finanzas (IGF) - Tribunal de Cuentas |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | No |
| 38 | Sí |
| 39 | Todas |
| 40 | No |
| 41 | Sí |
| 42 | - Automáticamente cuando se emiten las resoluciones - Manualmente y no hay término para hacerlo |
| 43 | - Resoluciones de compensación y devolución - Resoluciones de imposición de multas o sanciones - Resoluciones determinativas de impuestos (fiscalización) - Fallos de recurso |
| 44 | - Asistencia - Gestión masiva - Cobranzas - Devoluciones |
| 45 | Sí |
| 46 | Sí |
| 47 | Sí |
| 48 | Sí |
| 49 | Sí |
| 50 | Los ingreso declarados, valores recaudados y cuentas por cobrar |
| 51 | No |

| | |
|----|--|
| 52 | Devolución pago de lo no debido devoluciones de IVA devoluciones por exceso de retenciones Devoluciones como incentivos a sectores o actividades económicas específicas: Régimen Forfetario de Productores Agrícolas Otras entidades: Las embajadas, comunidades religiosas, instituciones privadas de solidaridad Social, Fuerzas Armadas y de Seguridad, Bomberos y partidos políticos |
| 53 | No |
| 54 | Todas y entre otros: las sentencias judiciales; aplazamiento de reclamos deducidos por el contribuyente; información de los servicios de inspección. |
| 55 | <ul style="list-style-type: none"> - Cuenta corriente - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones. - Análisis de fuentes y usos - Cruces de información |
| 56 | <ul style="list-style-type: none"> - Omisos de declaraciones - Omisos de informes Morosos - Cobros de multas por presentación extemporáneas - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones |
| 57 | No se proporcionó información |
| 58 | Sí |
| 59 | No se proporcionó información |
| 60 | Sí. En caso de incumplimiento |
| 61 | No se proporcionó información |
| 62 | No |
| 63 | <ul style="list-style-type: none"> - Publicación de incumplidos en página web - Negativa de paz y salvo o certificación de cumplimiento tributaria |
| 64 | <ul style="list-style-type: none"> - Requerimientos en periodo voluntario - Cálculo automático de multas en cuenta corriente - Propuesta de multas - Actos de determinación presunta a omisos |
| 65 | Sí |
| 66 | En función de cada tipo de impuesto |

Uruguay

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | <ul style="list-style-type: none"> - Seguridad Social - Registro de personas - Registro de Sociedades - Ministerio de Educación y Cultura (por exoneraciones) - INAC (Instituto Nacional de Carnes) - RUPE (Registro Proveedores del Estado) - Ministerio Economía y Finanzas (por Proyectos Inversión) |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> - Consulta de datos recíproca (seguridad social) - Consulta de datos en una sola vía (registro de personas) - Inscripción por ventanilla única |
| 3 | <p>RUT: XX YYYYYY 001Z donde “XX” corresponde al Departamento donde se inscribió el contribuyente al momento de iniciar su actividad, “YYYYYY” son cifras correlativas en orden ascendente, dos ceros, un uno, y “Z” que es un dígito verificador.</p> <p>NIE: es el número de identificación de extranjeros y es dado por el sistema RUT el último número el dígito verificador y comienza con el número “9”</p> <p>C.I.: Cédula de identidad, donde el último número es el dígito verificador</p> |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> - Bancos - Seguridad Social - Registro comercial - Superintendencia de comercio - Superintendencia de sociedades - Registro vehicular |
| 5 | Sí |
| 6 | Contraseña – Contrato Web o PIN para Personas Físicas. Estas claves se otorgan a solicitud del contribuyente. |
| 7 | Sí |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> - Los del representante legal y otros terceros - No del domicilio y los teléfonos por (domicilio constituido) - Sus responsabilidades por (modificación de impuestos) - Los establecimientos de comercio por (solo baja de sucursales) - Por (modificación de fecha de balance, determinadas condiciones: por ej. importadores). |

| | |
|----|--|
| 9 | Sí. Actualizaciones de oficio provenientes de Fiscalización de DGI y BPS. Por ejemplo: modificación de giros (actividades), impuestos (obligaciones), domicilio fiscal. |
| 10 | Anulación de numeración de facturación |
| 11 | En Montevideo y algunas Administraciones Regionales del Interior donde funciona ventanilla única entre DGI y BPS, ésta última solicita si corresponde el certificado de cierre en MTSS (Ministerio Trabajo y Seguridad Social) |
| 12 | Anualmente, se corre un proceso de cese de oficio para la contribuyentes considerados inactivos. Inhabilitados a emitir documentación por observaciones de empresas por domicilio erróneo y/o citaciones, por detectar documentación faltante de un requisito. |
| 13 | Con Clearing de informes y se utiliza a solicitud y demanda de DGI. También recibimos datos por suministro de Caja profesionales, Caja Notarial, Banco de Previsión Social (BPS). |
| 14 | Depuración de empresas que tenían Tipo de Entidad "Otras", o gestiones puntuales como por ej. clasificación del tipo de acciones de Sociedades Anónimas y Sociedades en comandita por acciones según información de la Dirección General de Registro. Muchos de los trámites de RUT tienen un control previo a su ingreso al sistema, por parte de un escribano (Notario), el cuál analiza la Certificación Notarial o documento probatorio que avale tal trámite en conjunto con la información que actualmente disponemos de ese contribuyente (si corresponde). |
| 15 | Sí |
| 16 | Se aplica regularmente |
| 17 | Un 28% de los trámites del RUT implicó el pago de una sanción. |
| 18 | Por no inscripción Por no actualización Por datos errados Clausura fuera plazo, Duplicado Tarjeta RUT |
| 19 | - Formulas - Control de topes máximos y mínimos - Inclusión de anexos y el sistema aplica sumatoria para llenar el campo |
| 20 | Sí |
| 21 | Se descarga para ser usado, pudiendo el contribuyente modificar la información antes de transmitirla |
| 22 | Es obligatoria para grandes contribuyentes y otros grupos de interés |
| 23 | - Electrónica - Pre-elaborada |
| 24 | - Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) trabajadores dependientes con multi-ingreso - Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS) |
| 25 | Sí |
| 26 | Retenciones informadas por terceros |

| | |
|----|--|
| 27 | <ul style="list-style-type: none"> - Presencial en oficinas con comprobantes de pago físicos - Presencial en oficinas En Entidades Colaboradoras de Cobranza - Redes de Cobranza con comprobantes de pago físicos - Se genera por el sistema, se imprime un código de barras que leen en los bancos. - En EECC – Redes de Cobranza. - Canales electrónicos, sin uso de papel. |
| 28 | Sí |
| 29 | Sí. Para pagos con Certificados de Crédito, pagos de multas de RUC, pagos de algunos tributos en la importación, pago de honorarios por juicios y pagos con autorización. |
| 30 | Sí las Entidades Colaboradoras de Cobranza – Redes de Cobranza debidamente autorizadas a cobrar por el Banco Central del Uruguay (BCU) |
| 31 | <ul style="list-style-type: none"> - Por comisión sobre montos recaudados - Por documentos recibidos - Float |
| 32 | No |
| 33 | Sí |
| 34 | <ul style="list-style-type: none"> - Control interno División Administración - Asesoría Económica Contaduría General de la Nación - Tribunal de Cuentas |
| 35 | Sí |
| 36 | Sí |
| 37 | No se proporcionó información |
| 38 | No se proporcionó información |
| 39 | No se proporcionó información |
| 40 | No se proporcionó información |
| 41 | No se proporcionó información |
| 42 | No se proporcionó información |
| 43 | No se proporcionó información |
| 44 | No se proporcionó información |
| 45 | N/A |
| 46 | No se proporcionó información |
| 47 | No |
| 48 | No |
| 49 | No. En DGI se consolida la información de los ingresos de la Recaudación y en la Contaduría General de la Nación se contabiliza. |
| 50 | Solo los valores recaudados |
| 51 | No |
| 52 | <ul style="list-style-type: none"> - Devoluciones por exceso de retenciones - Devoluciones de IVA a turistas |

| | |
|----|---|
| 53 | Sí (para renta) |
| 54 | - Herramientas de análisis horizontal y vertical de las declaraciones. - Cruces de información |
| 55 | - Omisos de declaraciones - Omisos de informes - Morosos - Cobros de multas por presentación extemporánea (Grandes Contribuyentes) - Inconsistencias formales o aritméticas en las declaraciones Otros ¿cuáles? Control de lo declarado con lo pagado (Débito – Crédito) |
| 56 | Todos |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí |
| 59 | Año Tipo acción masiva Número de acciones 2014 OMISOS RECAUDACION 48.579 2013 Omisos Recaudación: 43.154 Omisos Grandes Contribuyentes: 573 INCONS Grandes Contribuyentes: 463 Morosidad Grandes Contribuyentes: 68 Pendientes de pagos grandes contribuyentes: 182 2012 Omisos Recaudación: 35.219 Omisos Grandes Contribuyentes: 528 INCONS Grandes Contribuyentes: 316 Morosidad Grandes Contribuyentes: 78 Pendientes de pagos grandes contribuyentes: 133 2011 Omisos Recaudación: 33.560 Omisos Grandes Contribuyentes: 704 INCONS Grandes Contribuyentes: 343 Morosidad Grandes Contribuyentes: 98 Pendientes de pagos grandes contribuyentes: 120 2010 Omisos Recaudación: 35.601 Omisos Grandes Contribuyentes: 842 INCONS Grandes Contribuyentes: 476 Morosidad Grandes Contribuyentes: 66 Pendientes de pagos grandes contribuyentes: 125 |
| 60 | Sí. Trámites y cobros ante el Estado Importaciones y Exportaciones |
| 61 | Sí |

| | |
|----|--|
| 62 | Sí. En las etapas de los procesos de compra se controla que se está al día con los impuestos. |
| 63 | <ul style="list-style-type: none"> - Publicación de incumplidos en página web si – Debe consultarse por Nro. De RUT, no se publica listado pero se accede libremente al consultar en la página web. - Negativa de paz y salvo o certificación de cumplimiento tributario - Negativa de devolución - Negativa para trámites de importación o exportación - Suspensión de emisión de facturas. (en algunos casos) |
| 64 | <ul style="list-style-type: none"> - Requerimientos en periodo voluntario - Propuesta de multas - Actos de determinación presunta a omisos (solo para IRPF e IASS) |
| 65 | Sí |
| 66 | Grandes un mes. Existe un cronograma anual, en el que los tiempos de realización están definidos según el tipo de gestión. |

Experiencias de las Administraciones Tributarias en el ámbito de Cobranza

La información proporcionada se presentará en concordancia con los temas expuestos y referenciados a continuación:

| Ref | Tema |
|-----|--|
| 1 | Modelo de cobranza de su AT |
| 2 | ¿La organización de su AT presenta alguna particularidad que no ha sido mencionada en esta introducción a la cobranza? |
| 3 | ¿La AT realiza funciones específicas de Cobranza Administrativa? |
| 4 | ¿Utiliza la estructura de la AT para realizar la función? |
| 5 | Porcentaje de recupero de la deuda en mora que fue recuperada mediante esta cobranza |
| 6 | Estadísticas actuales de mora recuperada |
| 7 | ¿Tiene algún comentario adicional sobre esta sección o bien relacionado con su experiencia? |
| 8 | ¿Realiza una actualización de los registros de padrones de contribuyentes? |
| 9 | Método utilizado para la actualización de los registros de padrones |
| 10 | Herramientas utilizadas por la AT para contactar al contribuyente? |
| 11 | Resultados logrados con estas herramientas |
| 12 | ¿Tiene algún método novedoso que resulte útil, para compartir y ser utilizado por otras administraciones? |
| 13 | ¿Tiene implementado un sistema de regularización de deuda en mora mediante planes de facilidades? |
| 14 | ¿Considera que es beneficioso otorgar algún beneficio determinado en el plan de facilidades? |
| 15 | Tiene alguna experiencia particular en cuanto a regularización de deuda para compartir con otras AT? |
| 16 | ¿Es realizada por parte de la AT alguna inteligencia prejudicial o pre-ejecución de la deuda? |
| 17 | ¿Cómo lleva a cabo esta tarea? |
| 18 | Organización de la cobranza coactiva? |
| 19 | ¿El procedimiento de ejecución es administrativo o judicial? |
| 20 | Criterios utilizados para clasificar la cartera de créditos |
| 21 | ¿Realiza depuraciones en la cartera? |
| 22 | Métodos para identificar la deuda en ejecución |
| 23 | Criterio utilizado para la ejecución respecto a la deuda a ejecutar |
| 24 | ¿La instrumentación de la deuda posee alguna particularidad que no se haya destacado en este punto? |
| 25 | Método utilizado para la emisión de los títulos ejecutivos |
| 26 | Métodos de distribución de la deuda entre los ejecutores/mandatarios? |
| 27 | ¿Tiene alguna sugerencia particular en cuanto la asignación de la deuda? |
| 28 | ¿Requiere la AT de la orden de un juez para trabar una medida cautelar? |
| 29 | Criterio para aplicar la medida |
| 30 | ¿Se considera la percepción de riesgo como un factor de relevancia? |
| 31 | Medidas implementadas para aumentar la percepción de riesgo por parte del contribuyente |
| 32 | ¿Tiene la AT un sitio web disponible para el contribuyente? |
| 33 | ¿Suele utilizar el sitio para publicar información referida a la deuda en ejecución? |

| | |
|----|--|
| 34 | Criterios tomados en cuenta para publicar la información |
| 35 | Información específica publicada |
| 36 | ¿Ha utilizado un medio electrónico para el procedimiento de ejecución? |
| 37 | ¿Qué experiencia particular puede compartir? |
| 38 | ¿Ofrece planes de facilidades para la regularización de la deuda en estado judicial? |
| 39 | Características tienen de los planes ofrecidos |
| 40 | Procedimiento mediante el cual se lleva adelante la cobranza coactiva |
| 41 | En caso de ser judicial ¿Presenta alguna singularidad en las etapas del proceso respecto a las mencionadas? |
| 42 | ¿Qué particularidades presenta los requisitos de la demanda en el ordenamiento jurídico de su país respecto a las mencionadas? |
| 43 | ¿Existe comunicación con el Poder Judicial respecto al inicio de los juicios? |
| 44 | ¿Existe alguna defensa con la que cuenten los deudores, además de las mencionadas? |
| 45 | Criterios aplicados en los medios probatorios |
| 46 | ¿Tiene la AT la facultad de declarar la prescripción de la deuda? |
| 47 | Frecuencia de planteos de prescripción |
| 48 | ¿Tiene su AT dificultades para la ejecución de sentencias favorables? |
| 49 | Motivos de las sentencias desfavorables para la AT |
| 50 | Criterios que toma la AT para apelar estas sentencias |
| 51 | Particularidades del procedimiento en el remate de bienes |
| 52 | ¿Es aplicable esta medida por parte de su AT? |
| 53 | ¿Tiene esta medida alguna singularidad para su AT que desee compartir? |
| 54 | ¿Realiza un control de los agentes y/o mandatarios de AT que realizan la función de cobranza? |
| 55 | Reglamentación de procedimiento de agentes o mandatarios |
| 56 | Clase de auditorías realizadas |
| 57 | ¿Lleva un registro de las caducidades de las ejecuciones fiscales? |
| 58 | Otra controles realizados |
| 59 | ¿Tuvo planteos de nulidad por falta de intimación previa? |
| 60 | ¿Actualiza periódicamente sus criterios respecto a la jurisprudencia imperante? |
| 61 | Composición del área de cobranza en su AT |
| 62 | Perfil de los funcionarios que ejercen la función de cobranza |
| 63 | Capacitación ofrecida al personal a cargo de la cobranza |
| 64 | Ha suscrito convenio con los que cuenta para brindar asistencia respecto a intercambio de información |
| 65 | Países han suscrito este tipo de convenios |
| 66 | Acuerdos firmados en el que se comprometa a la asistencia para la notificación o traslado de documentación |
| 67 | ¿Ha firmado convenios de asistencia en cobranza? |
| 68 | ¿Tiene alguna experiencia particular para compartir respecto a la cobranza internacional? |

Argentina

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Modelo Mixto (cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | No |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | 80% en 2014 |
| 6 | Sí |
| 7 | <p>Se gestiona a partir de un calendario operativo de gestión ante el incumplimiento que se establece para cada año calendario y también en base a una segmentación de contribuyentes para fines del área de recaudación.</p> <p>Como puede observarse en el importante grado de recupero de saldos no ingresados en término, la cobranza administrativa resulta un mecanismo exitoso por su practicidad y bajo costo, de hecho no es exigida por la legislación tributaria y aun así se aplica, dado que el contribuyente que exterioriza su deuda con el fisco tiene voluntad de pago, si no lo efectúa en los plazos establecidos se debe mayormente a cuestiones de índole financiero. En estos casos, recurrir directamente a la vía judicial redundaría en costos adicionales para el contribuyente sin que se verifiquen mayores ingresos fiscales.</p> |
| 8 | En general, las actualizaciones se producen por información aportada por el contribuyente o acciones específicas de la AT ligadas a la verificación de hechos determinados. |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. Fiscalización, información de terceros, acciones del área de recaudación |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Notificación por servicio de correo puerta a puerta - Llamados telefónicos - Correo electrónico - Sms / telegramas / notificación directa por personal de la AT |
| 11 | Los resultados varían según el universo de contribuyentes que se trate, siendo mejores en los de mayor relevancia fiscal. |
| 12 | Notificación electrónica (temas aduaneros) |
| 13 | Se ofrecen planes de facilidades permanentes – están disponibles siempre. |
| 14 | No se considera beneficioso ningún beneficio adicional al plan de facilidades. |
| 15 | Sí. Pago del 7% del monto consolidado en el plan de facilidades de pago en la primera cuota |
| 16 | No |
| 17 | No se proporcionó información |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es judicial en todos los casos |
| 20 | Antigüedad de la deuda, Perfil del deudor |
| 21 | Sí. Anualmente |
| 22 | Por medio de un ID – identificador del sistema |
| 23 | Se establecen montos mínimos |

| | |
|----|---|
| 24 | No |
| 25 | - De manera puntual - individual o caso a caso - En forma masiva |
| 26 | Combinando a ejecutores y mandatorios |
| 27 | No se proporcionó información |
| 28 | Sí, en todos los casos |
| 29 | Se traban en todos los casos |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | Traba de embargo general de fondos y valores en el sistema financiero |
| 32 | Sí |
| 33 | Nunca |
| 34 | No se proporcionó información |
| 35 | No se proporcionó información |
| 36 | No |
| 37 | No se proporcionó información |
| 38 | Sí |
| 39 | - Cuotas para capital, accesorios y costas - Suspensión de la ejecución de la sentencia - Levantamiento de medidas cautelares obstruyen la actividad comercial y mantenimiento de las que recaen sobre bienes |
| 40 | Un procedimiento judicial impulsado por agentes de la AT |
| 41 | No |
| 42 | Dado que la personería del Ejecutor es certificada en el Título Ejecutivo por Mandato Legal, con la demanda no es necesario acompañar el poder otorgado al Agente de la At. |
| 43 | A través del sistema informático, se comunica al Poder Judicial el inicio de los juicios de ejecución fiscal siendo este último el que sortea y asigna el Juzgado y el número de expediente. |
| 44 | No |
| 45 | Amplio, libre. |
| 46 | No |
| 47 | Muy escasa |
| 48 | Sí, en los casos en que los ejecutados no registran bienes a su nombre y debe trabarse una inhibición general. |
| 49 | Los Jueces Admiten Indagar la Causa de la Obligación Por Vía de la Excepción de Inhabilidad de Título. |
| 50 | Las sentencias recaídas en juicios de ejecución fiscal son inapelables (Art. 92 Ley 11.683). Solo cabe articular el recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. |
| 51 | No |
| 52 | Solo para créditos incobrables |
| 53 | No |
| 54 | Sí, supervisiones informáticas, judiciales y administrativas |
| 55 | Disposición N° 276/08 AFIP e Instrucción General N° 3/08 (DI PICJ) |

| | |
|----|---|
| 56 | Internas |
| 57 | no |
| 58 | Sí, control sistémico de desvíos de gestión |
| 59 | Sí. La AT esgrimió como defensa que la intimación no era necesaria ya que se trataba de saldos de declaraciones juradas presentadas por el contribuyente. |
| 60 | Sí |
| 61 | Jefe de cobranzas, mandatarios, oficiales notificadores y personal administrativo |
| 62 | Abogado |
| 63 | Cursos virtuales y presenciales sobre Cobranza Coactiva |
| 64 | Sí |
| 65 | TIEA con Andorra, Armenia, Aruba, Azerbaiyán, Bahamas, Bermudas, China, Costa Rica, Curaçao, Ecuador, Guernesey, India, Isla de Man, Islas Caimán, Irlanda, Italia, Jersey, Macao, Macedonia, Mónaco, Perú, San Marino, Sudáfrica, Uruguay y Venezuela CDI (que incluye artículo para el intercambio) con Alemania, Australia, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile (suscripto, sin aprobación parlamentaria a la fecha), Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Rusia, Suecia y Suiza. |
| 66 | No |
| 67 | Sí, India |
| 68 | No |

Bolivia

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Modelo Mixto (Cobranza amistosa y coactiva). Cobranza persuasiva en el área de recaudaciones y cobranza coactiva en el área de jurídica. |
| 2 | Sí. La Derivación de Acción Administrativa, se constituye en una acción de la AT para exigir a quienes resultaran responsables subsidiarios (representante legal, administradores) el pago total de la deuda tributaria del sujeto pasivo deudor, resultando de mucha importancia. |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | En la gestión 2014 se recuperó un 4.4% del total de la mora |
| 6 | En desarrollo a través de sistemas informáticos |
| 7 | La Ley N° 2492 – Código Tributario Boliviano, prevé que ante la omisión en el pago total de deudas tributarias se procederá a sancionar con el 100% por omisión de pago, sin embargo antes de proceder a efectuar dicha sanción, la citada normativa incentiva el pago de las deudas tributarias a través de la reducción de sanciones beneficiándose entre un 80 y 40 % según el comportamiento del contribuyente. |
| 8 | Sí |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. Otro método: La Administración Tributaria realiza persuasión para que los contribuyentes actualicen su información. |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Notificación por servicio de correo puerta a puerta - Llamados telefónicos - Correo electrónico <p>Mediante la Oficina Virtual del Contribuyente – Alertas de deudas generadas por sistema (Omisión a la Presentación de DD.JJ y Pago en Defecto).</p> |
| 11 | Incrementar la sensación de riesgo. Recuperación inmediata y oportuna de los adeudos tributarios. |
| 12 | Los comunicados o avisos reportados en la Oficina Virtual del contribuyente ha dado muy buenos resultados de persuasión. |
| 13 | Para determinados casos y no todos los impuestos. sí, en el marco de la Ley N° 2492 - Código Tributario Boliviano, Decreto Supremo N° 27310 y Resolución normativa de Directorio, solo se podrá otorgar facilidades de pago por los tributos del IVA (Impuesto al Valor Agregado), IT (Impuesto a las Transacciones) e IUE (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas); no siendo posible conceder facilidades de pago para retenciones y percepciones de tributos o para aquellos que graven hechos inmediatos o tributos cuya liquidación y pago sea requisito para la realización de trámites que impidan la prosecución de un procedimiento administrativo. Las Facilidades de Pago están siempre disponibles, actualmente en la Oficina Virtual permite al contribuyente solicitar facilidades de pago (agrupando en una solicitud las deudas determinadas por el fisco o deudas determinadas por el mismo), facilitando los cálculos que genera la deuda tributaria y realizar seguimiento y control de cada facilidad de pago. |
| 14 | no considera beneficioso ningún beneficio adicional al plan de facilidades |
| 15 | No |
| 16 | Sí |

| | |
|----|--|
| 17 | Consultas a organismos del Estado que sean de interés. Intercambio de información con los Registros de Propiedad de Inmuebles, Automotor, etc. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es administrativo en todos los casos |
| 20 | Antigüedad y monto de la deuda |
| 21 | No |
| 22 | Por medio de un ID – Identificador del Sistema |
| 23 | Se ejecutan todas las deudas |
| 24 | No |
| 25 | De manera puntual, individual o caso a caso. Y en forma masiva. |
| 26 | Por número de procedimientos. Por montos que den la suma de los procedimientos. |
| 27 | Ninguna |
| 28 | No, en ningún caso. |
| 29 | La AT en uso de sus amplias facultades puede trabar la medida en todos los casos, cuando exista fundado riesgo de que el cobro de la deuda tributaria determinada o del monto indebidamente devuelto, se vea frustrado o perjudicado |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | El embargo antes de la disposición del bien en proceso de remate y la clausura del establecimiento por no pago de las deudas tributarias ejecutoriadas |
| 32 | Sí |
| 33 | Algunas veces |
| 34 | De acuerdo a lo previsto por el Código Tributario Boliviano, rige el principio de confidencialidad; el cual determina que las declaraciones y datos individuales obtenidos por la Administración Tributaria no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros, salvo mediante orden judicial fundamentada y normativa específica al efecto. |
| 35 | La omisión de pago o pago parcialmente de las Declaraciones Juradas es publicada en la Oficina Virtual del contribuyente, esta información no puede ver un tercero. |
| 36 | Sí. Aplicativo informático enlazado al sistema financiero respecto a la aplicación de medida coactiva de retención de fondos. |
| 37 | Recuperación oportuna e inmediata de las deudas tributarias ejecutoriadas información proporcionada por el sistema financiero. |
| 38 | Sí |
| 39 | Las Facilidades de Pago otorgadas al contribuyente son flexibles, puesto que para acogerse a una facilidad de pago, deberá empozar el 5% como cuota inicial y 10 % como garantía sea esta mediante boleta bancaria, hipotecaria, efectivo y/o valores fiscales |
| 40 | Un procedimiento administrativo realizado por la AT |
| 41 | El procedimiento de cobranza coactiva es únicamente administrativa, por ello no se utiliza el judicial, no aplica |
| 42 | Ninguna |
| 43 | No |
| 44 | Sí. Impugnar los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria en la vía administrativa y/o judicial. |
| 45 | Determinado taxativamente por la norma |
| 46 | Sí |
| 47 | Parcialmente recurrente, no se tiene estadísticas |

| | |
|----|---|
| 48 | Sí. No se cuenta con bienes o se declare insolvente, se analiza la pertinencia de iniciar la Derivación de la Acción Administrativa de personas jurídicas |
| 49 | Errónea aplicación de la norma tributaria |
| 50 | Vulneración a los principios al debido proceso y seguridad jurídica |
| 51 | Sí. Antes de ingresar al remate, la Administración Tributaria podrá adjudicar de manera directa |
| 52 | Con mucha frecuencia |
| 53 | Ninguna |
| 54 | La AT no tiene agentes y/mandatarios externos, solo a través de su personal dependiente procede periódicamente a realizar controles en el lugar y seguimiento de los trámites administrativos de cobranza |
| 55 | Decretos Supremos, Resoluciones normativas de Directorio, Manuales, Circulares y Comunicados |
| 56 | Auditoría Interna. Contraloría General del Estado |
| 57 | No |
| 58 | No |
| 59 | No |
| 60 | Sí |
| 61 | La Unidad de Cobranza Coactiva está compuesta por el Supervisor y Oficiales de Cobro, esta unidad depende de los Departamentos Jurídicos y Cobranza Coactiva de las gerencias operativas de la Administración Tributaria. |
| 62 | Profesionales en el ámbito de las Ciencias Jurídica, Económico y Financiero |
| 63 | Actualización de la norma tributaria |
| 64 | No |
| 65 | Ninguno |
| 66 | No |
| 67 | No |
| 68 | Ninguno |

Brasil

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Modelo Mixto (cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | La cobranza coactiva es realizada por el Procurador General de la Hacienda Nacional |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | No se proporcionó información |
| 6 | No se proporcionó información |
| 7 | No se proporcionó información |
| 8 | No se proporcionó información |
| 9 | - Actualización - voluntaria por parte de los contribuyentes |
| 10 | Notificación por servicio de correo, correo electrónico, llamados telefónicos |
| 11 | No se proporcionó información |
| 12 | No se proporcionó información |
| 13 | Sí. Para todos los casos y todos los impuestos. Permanentes (Fraccionamiento ordinario) |
| 14 | No se considera ningún beneficio adicional al plan de facilidades |
| 15 | No se proporcionó información |
| 16 | Sí |
| 17 | Consulta a organismos del Estado que sean de interés |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT – Procuraduría General de Hacienda Nacional |
| 19 | Es judicial en todos los casos |
| 20 | Monto de la deuda. Perfil del deudor |
| 21 | Anual |
| 22 | Por medio de un ID – Identificador del Sistema |
| 23 | Se establecen montos mínimos |
| 24 | No se proporcionó información |
| 25 | De manera masiva en forma automática y mensual. En forma puntual para casos concretos. |
| 26 | Combinando ambos |
| 27 | No se proporcionó información |
| 28 | Sí, en todos los casos |
| 29 | Criterios expresos por la normativa aplicable (monto, no ubicación del deudor, reducción del patrimonio) |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | No se proporcionó información |
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |
| 34 | La divulgación de los deudores AT y orientación a los que desean liquidar su deuda. Orientación sobre el procedimiento de servicio al contribuyente |

| | |
|----|--|
| 35 | Se publican informaciones sobre deudores morosos y también orientaciones sobre el pago o parcelación de deudas en cobro administrativo o judicial |
| 36 | No |
| 37 | Sólo el juez puede determinar el bloqueo de las cuentas del deudor |
| 38 | No |
| 39 | La AT no tiene libertad para ofrecer planes de parcelación o pago según el caso. Ellos sólo pueden ser proporcionados por la ley. |
| 40 | Un procedimiento judicial impulsado por agentes de la AT |
| 41 | No |
| 42 | Como regla general, sólo después de la plena garantía de la deuda puede ser presentada por el deudor la excepción. Inicialmente es convocado para pagar o garantizar el crédito. |
| 43 | No |
| 44 | No |
| 45 | Amplio, libre. |
| 46 | Sí |
| 47 | No |
| 48 | No se proporcionó información |
| 49 | No se proporcionó información |
| 50 | No se proporcionó información |
| 51 | No |
| 52 | No se proporcionó información |
| 53 | No se proporcionó información |
| 54 | Sí. Hay un cuerpo de asuntos internos, que analiza las acciones de los abogados. |
| 55 | Reglamentos minimalistas, por tema. No hay un manual de procedimientos único. |
| 56 | Internas |
| 57 | No |
| 58 | No |
| 59 | Sí |
| 60 | Sí |
| 61 | Coordinación a nivel central, las divisiones regionales y unidades locales |
| 62 | Audidores, analistas y auxiliares administrativos |
| 63 | Concurso público, curso de formación y programas de formación anuales (PROEDUC) |
| 64 | No se proporcionó información |
| 65 | No se proporcionó información |
| 66 | No se proporcionó información |
| 67 | No se proporcionó información |
| 68 | No se proporcionó información |

Chile

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Modelo mixto (Cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | Sí. El cobro coactivo posee dos etapas, una en sede administrativa que llega hasta el embargo de bienes, y otra en sede judicial que permite rematar los bienes embargados |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | Para el año 2014, el porcentaje de recupero fue de 34% de la deuda correspondiente a contribuyentes que fueron contactados por esta modalidad de cobro |
| 6 | Sí |
| 7 | El proceso de cobro administrativo con un carácter masivo y tecnologizado fue incorporado el año 2010, incrementándose gradualmente diversos canales de contacto hacia los contribuyentes. Por otra parte, se ha establecido que el éxito de este proceso en términos de recupero de la deuda, se ve sujeto en gran parte a contar con información oportuna de parte del resto de los servicios de la administración tributaria, a fin de lograr una contactabilidad efectiva de los deudores gestionados |
| 8 | Todos los años |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. Otro método: Se utilizan mecanismos de actualización de registros con organismos públicos y privados |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Notificación por servicio de correo puerta a puerta - Llamados telefónicos - Correo electrónico - Otras: SMS, telemensaje. |
| 11 | Incrementar los resultados de recupero, mediante un canal de mucho menor costo, con mayor masividad, más oportuno y menos invasivo para el contribuyente. |
| 12 | Utilización de la plataforma multicanal en forma adicional para implementar o ejecutar campañas especiales asociadas a la difusión de algún mecanismo de pago; incentivos asociados a rebaja de recargos legales, entre otros. A cartera que no necesariamente corresponda a mora temprana, sino que una amplia gama de deudores que inclusive pueden estar en cobro judicial. |
| 13 | Se ofrecen planes permanentes – están siempre disponibles, para todos los impuestos pero no para todos los casos (se excluyen algunos contribuyentes que han sido sujetos de investigaciones de carácter penal, por delitos tributarios). |
| 14 | No aplicar intereses resarcitorios o hacer una quita de ellos de pago al contado |
| 15 | Nuestra legislación ha establecido de manera transitoria mayores plazos para otorgar cuotas de pago de las obligaciones adeudadas (plazos superiores a los 2 años), lo cual no implica necesariamente una mayor recaudación, ya que se ha verificado que a mayor número de cuotas se incrementa el porcentaje de incumplimiento de estos compromisos de pago. |
| 16 | Sí |
| 17 | Consultas a organismos del Estado que sean de interés. Otra modalidad: Estratificación de los deudores, generando diversas estrategias o campañas para cada segmento de deudores. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |

| | |
|----|--|
| 19 | Es administrativo y en algunos casos judicial. El proceso de cobro coactivo se desarrolla en dos etapas, una en sede administrativa hasta el embargo de bienes, y otra en sede judicial con el objeto de rematar los bienes embargados. |
| 20 | Naturaleza, antigüedad y monto de la deuda. Etapa de gestión de cobro. Perfil del deudor. Otra: Patrimonio, vigencia tributaria situaciones particulares (deudores fallecidos, en quiebra). |
| 21 | Sí. Anualmente. |
| 22 | Por medio de un ID – Identificador del Sistema. |
| 23 | Se establecen montos mínimos |
| 24 | No |
| 25 | Combinando ambas formas (puntual y masiva) |
| 26 | Combinando ambos. Número de procedimientos y montos |
| 27 | No se proporcionó información |
| 28 | No, en ningún caso |
| 29 | Nuestra normativa establece la facultad de establecer un monto mínimo para iniciar el ciclo de cobro judicial, de manera que no se realicen acciones desproporcionadas respecto de deudas de bajos montos |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | Difusión de remates en medios adicionales a los exigidos por la ley, como sitio web institucional, alianzas estratégicas con otros organismos públicos (municipios, educación tributaria a través de medios de prensa, entre otros). |
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |
| 34 | Estado procesal, ya que se informan la propiedades respecto de las cuales se encuentra en curso un proceso de remate |
| 35 | Datos necesarios para identificar el juicio donde se llevará a efecto el remate, y para singularizar el inmueble que podría ser subastado |
| 36 | No |
| 37 | No se proporcionó información |
| 38 | Sí |
| 39 | Que para aquellos casos donde se ha iniciado el proceso de remate de los bienes embargados, la negociación del convenio debe ser presencial, ya que en el resto de los casos se permite al contribuyente realizar acuerdo de pago preestablecidos en el sitio web institucional. |
| 40 | Otra modalidad: El proceso de cobro coactivo se desarrolla en dos etapas, una en sede administrativa hasta el embargo de bienes, y otra en sede judicial con el objeto de rematar los bienes embargados. |
| 41 | Sí. El proceso de cobro coactivo se desarrolla en dos etapas, una en sede administrativa hasta el embargo de bienes, y otra en sede judicial con el objeto de rematar los bienes embargados. |
| 42 | Con el sólo mérito de constituirse el título ejecutivo, se procede al requerimiento de pago y embargo de bienes del contribuyente, y sólo después de este hito, comienza a correr el plazo para que el deudor oponga excepciones. |
| 43 | Sí. En nuestro ordenamiento, la primera etapa de cobro coactivo se realiza mediante un tribunal especial, donde sus jueces y demás auxiliares son funcionarios de la Administración Tributaria. |
| 44 | Sí. Se pueden alegar situaciones relacionadas con eventuales errores en la constitución del título ejecutivo. |
| 45 | La normativa no contempla un periodo de prueba |
| 46 | Sí |

| | |
|----|--|
| 47 | El total de juicios en etapa prescripción actualmente del stock demandado es de 3.044 |
| 48 | No |
| 49 | Diferentes interpretaciones respecto a las causales de interrupción de prescripción y los plazos para oponer esta defensa judicial |
| 50 | Que exista fundamento plausible para apelar |
| 51 | Sí. Ante ausencia de embargo de bienes, o ante bienes embargados insuficientes en relación al monto adeudado, la AT puede apercibir al deudor de arresto, a fin de que presente una declaración jurada de sus bienes |
| 52 | No existen facultades legales en este orden |
| 53 | No |
| 54 | Sí. Mediante indicadores de gestión y visitas de fiscalización en terreno |
| 55 | La normativa legal, es complementada por medio de circulares internas |
| 56 | Internas y Externas |
| 57 | Sí |
| 58 | De carácter preventivo |
| 59 | Sí. Siempre se ejerce defensa cuando la situación lo amerita desde el punto de vista jurídico |
| 60 | Sí |
| 61 | La cartera en cobro judicial, se encuentra distribuida en Unidades de Cobro con cobertura a nivel nacional, cada una de las cuales se encuentra compuesta por un equipo multidisciplinario |
| 62 | Abogados, Analistas de Riesgo y Patrimonio (ingenieros, contadores auditores), Recaudadores Fiscales (quienes ejercen el rol de ministro de fe para la práctica de actuaciones de cobro judicial en terreno), procuradores (técnicos jurídicos que revisan la tramitación en tribunales), apoyo administrativo |
| 63 | Procesos de Inducción para funcionarios nuevos, y cursos de perfeccionamiento permanente orientados por perfil |
| 64 | No |
| 65 | Ninguno |
| 66 | No |
| 67 | No |
| 68 | No se proporcionó información |

Costa Rica

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Modelo mixto (Cobranza amistosa y coactiva) La cobranza coactiva se lleva por separado en la Dirección General de Hacienda (DGH). Mientras que la cobranza Administrativa o amistosa la controla y le da seguimiento la Dirección General de Tributación (DGT) |
| 2 | No |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | Para el 2014, fue de un 22% del total de las cuentas por cobrar. |
| 6 | Sí |
| 7 | Como adenda a la pregunta 77, se debe destacar que del total del monto puesto al cobro para gestionar en el mismo año se terminó un 84%. |
| 8 | Sí. Cada tres meses |
| 9 | Otro método: Se toma de la Subdirección a cargo del registro, control y seguimiento de los obligados tributarios. |
| 10 | Llamados telefónicos, correos electrónicos, mensajes de texto. |
| 11 | Poco efectivas, en un gran porcentaje hubo que acudir al requerimiento de pago escrito. |
| 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Con la persuasión se están cobrando las deudas recientes y de mayor monto. - Se realizan planes pilotos para gestionar las deudas menores y próximas a prescribir. Se publican en la página web del Ministerio de Hacienda o en los medios de prensa de mayor circulación aquellos obligados tributarios que hicieron caso omiso a los diferentes medios por los cuales se le indicó su situación de morosidad. |
| 13 | Sí. Están disponibles siempre, pero clasificados en dos grupos. Al de mayor monto se le exige presentar una garantía, además de los estados financieros. Actualmente, se está presentando un proyecto para no brindar facilidades en el impuesto sobre las ventas. |
| 14 | La sanción por mora se detiene una vez firmada la suscripción de la facilidad de pago |
| 15 | Sí. Un 20.6% de las deudas puestas la cobro en los planes solicitan arreglo de pago |
| 16 | Sí |
| 17 | A través de internet se hace el estudio en el Registro Nacional y se adjunta al expediente que se remite a la DGH, para que inicien el cobro coactivo |
| 18 | Dentro del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda, en la Dirección General de Hacienda. (Fuera de la Administración Tributaria) |
| 19 | Es judicial en todos los casos. En incumplimiento de la deuda o arreglo de pago, faculta envío de esa deuda al Departamento de Cobro Judicial de la Dirección General de Hacienda (DGH) |
| 20 | Perfil del deudor |
| 21 | Sí. Anual o cada dos años. |
| 22 | Mediante un nivel de tramite o código |
| 23 | Se cuenta con un monto exiguo |
| 24 | No |
| 25 | De manera puntual, individual o caso a caso |
| 26 | Otra modalidad: Asignación equitativa de las cargas de trabajo |

| | |
|----|---|
| 27 | Que cuando existan varias deudas separadas de un mismo deudor, se le asignen al mismo gestor |
| 28 | Solo en los casos en que ya se ha presentado la demanda ante los Tribunales de Justicia. Antes de esta etapa, no se requiere la autorización judicial para ordenar la medida cautelar de embargo |
| 29 | Se traba en todos los casos |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | El embargo administrativo. Publicación de listas de morosos. |
| 32 | No |
| 33 | Nunca |
| 34 | N/A |
| 35 | Se publican aquellos obligados tributarios que se consideren que sus deudas son liquidas y exigibles, en la etapa del cobro administrativo |
| 36 | No |
| 37 | N/A |
| 38 | Sí |
| 39 | Las características de los planes que se ofrecen, se refieren o atienden al monto de la deuda en combinación en el plazo para su pago |
| 40 | Un procedimiento judicial impulsado por agentes de la AT. Es importante aclarar que los funcionarios que llevan a cabo el cobro son funcionarios de la Dirección General de Hacienda y no de la Dirección General de Tributación |
| 41 | Señalamiento a Audiencia Oral cuando hay oposición fundada del deudor. Confirmación de la Resolución intimatoria cuando no hay oposición del deudor, sin necesidad de dictar sentencia adicional |
| 42 | Los requisitos de la demanda de Cobro en Costa Rica, se encuentran descritos en el artículo 3.1 de la Ley de Cobro Judicial, Ley 8624. Entre ellos: los nombres y las calidades de ambas partes, la exposición sucinta de los hechos, los fundamentos de derecho, la petición, las sumas reclamadas por concepto de capital e intereses, la estimación y el lugar para notificar a la parte demandada |
| 43 | No |
| 44 | El artículo 5.4 de la Ley de Cobro Judicial, Ley 8624, además de las excepciones de prescripción y pago, dispone las excepciones de falsedad del documento, falta de exigibilidad de la obligación |
| 45 | Amplio, libre |
| 46 | Sí |
| 47 | La identificación de casos con prescripción, ya sea de oficio o a solicitud de parte es constante. Se lleva el registro de las solicitudes externas de prescripción |
| 48 | Sí. Cuando los deudores, a pesar de las sentencias, no presentan liquidez |
| 49 | Principalmente la prescripción |
| 50 | Si se considera que el caso es favorable, atendiendo a los argumentos de hecho y de derecho, se presente la apelación del caso |

| | |
|----|---|
| 51 | <p>Sí. No se presenta la fase de señalamiento de bienes por parte del deudor.</p> <p>Resumen: con la primera solicitud de remate, el ejecutante deberá presentar la certificación del Registro respectivo, en la que consten los gravámenes, los embargos y las anotaciones que pesen sobre los bienes. Si la solicitud es procedente, el tribunal ordenará el remate e indicará el bien por rematar, las bases, la hora y la fecha. Previendo la posibilidad de una tercera subasta, en esa misma resolución, se hará el señalamiento de la hora y la fecha para esta. El remate se anunciará por un edicto que se publicará dos veces, en días consecutivos, en La Gaceta; en este se expresará la base, la hora, el lugar y los días de las subastas, las cuales deberán efectuarse con un intervalo de diez días hábiles. Lo anterior es un Resumen de los artículos 21.2, 21.4 y 21.5 de la Ley de Cobro Judicial, Ley 8624.</p> |
| 52 | Nunca |
| 53 | N/A |
| 54 | Sí. Mediante la emisión de un informe mensual. |
| 55 | Manual de Procedimientos de la División de Adeudos Estatales. Directrices y Lineamientos internos. |
| 56 | Internas. Toda vez que el órgano de supervisión se encuentra dentro de la Dirección General de Hacienda. |
| 57 | No |
| 58 | No |
| 59 | No |
| 60 | Sí |
| 61 | En la Cobranza Administrativa, se cuenta con gestores que se encargan de la gestión cobratoria de los planes, se tienen otros gestores que se encargan del control y seguimiento de los arreglos de pago, en esta etapa no es responsabilidad de este gestor la actualización de cuenta ni la Inteligencia prejudicial. Es importante recalcar que en nuestro país la cobranza administrativa y la coactiva se llevan en Direcciones Administrativas independientes (DR)/El Área de Cobranza en Costa Rica se encuentra compuesta por la División de Adeudos Estatales, dependiente de la Dirección General de Hacienda. Esta División está integrada por las Subdirecciones de Programación y Normativa y Supervisión de Cobros, así como por el Departamento de Cobros Judiciales. |
| 62 | El personal de la cobranza administrativa son funcionarios que han hecho carrera en la Administración, en su mayoría su puesto es de profesional (DR)/Esta División se encuentra conformada por algunos profesionales en Administración y en su mayoría por profesionales en Derecho, quienes son lo que pueden ejercer la acción de cobro ante los Tribunales. |
| 63 | La capacitación de los funcionarios se encuentra concentrada en el Centro de Formación e Investigación Hacendaria CIFIH, por sus siglas, la cual es una dependencia del Ministerio de Hacienda y agrupa en su seno todas las necesidades de capacitación y formación hacendaria. |
| 64 | No |
| 65 | N/A |
| 66 | No |
| 67 | No |
| 68 | N/A |

Ecuador

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Modelo Mixto (cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | No |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | 0,74 |
| 6 | Sí |
| 7 | Las afectaciones tributarias al mantener deudas: impedimento de emitir comprobantes de venta, de ser proveedor del Estado, inhabilidad de ocupar cargo público y la publicación en la web, son herramientas persuasivas automáticas que generan recuperación de cartera |
| 8 | Todos los años |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes |
| 10 | Todas y otras: SMS, IVR |
| 11 | Comunicación permanente con los contribuyentes, informando sobre la deuda, conminando al pago inmediato, informando sobre los medios de pago y las afectaciones al mantener deudas |
| 12 | Publicación de deudores en La Web, Correos Electrónicos Automáticos al momento de detectar una Deuda Firme |
| 13 | Sí, únicamente para deudas de impuestos diferentes a los retenidos y percibidos |
| 14 | No considera beneficioso ningún beneficio adicional al plan de facilidades. |
| 15 | El Código Tributario Ecuatoriano, permite facilidades de pago de hasta 24 meses sin garantía y hasta 4 años con garantía. |
| 16 | Sí |
| 17 | Consultas a organismos del Estado que sean de interés. Intercambio de información con los Registros de Propiedad de Inmuebles, Automotor, etc. Otra modalidad: Reportes de fuentes internas, rendimientos financieros y vehículos. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es administrativo en todos los casos |
| 20 | Antigüedad de la deuda. Monto de la deuda. |
| 21 | Sí. Mensualmente, por monto. |
| 22 | Por medio de un ID – Identificador del Sistema |
| 23 | Se ejecutan las deudas por el monto y antigüedad. |
| 24 | Sí. Por ubicación geográfica y representatividad en la cartera de la Zona a la que pertenece. |
| 25 | De manera puntual, individual o caso a caso. |
| 26 | Combinando ambos. |
| 27 | Mensualmente se asigna la cartera que representa el 80% del monto para el inicio y/o continuación de las acciones Coactivas |
| 28 | No, en ningún caso. El Funcionario Recaudador tiene la categoría de Juez especial, según sentencia de la Corte Nacional de Justicia |
| 29 | Se traban en todos los casos |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | Segmentación de Cartera por Ubicación, monto, actividad económica, acompañamiento de medios de comunicación en operativos de cobro |

| | |
|----|--|
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |
| 34 | Opción legal de colocar a los contribuyentes deudores en la WEB. Al ingreso a los servicios WEB (con la clave), dispara alertas automáticas de mantener deudas firmes. |
| 35 | Deudores (montos firmes e Impugnados), formulario de pago de deudas. |
| 36 | Sí. Notificación electrónica de medidas precautelares a las instituciones financieras |
| 37 | Se ha realizado acercamientos con las Instituciones Financieras, por transformarse en Responsables solidarios al no revisar sus notificaciones y retener los créditos existentes. |
| 38 | Sí |
| 39 | Los mismos planes normales (hasta 24 meses sin garantía, y hasta 4 años con garantía), se informa al departamento de procuración para que tenga en cuenta de la existencia de facilidades en la respectiva procuración del caso. |
| 40 | Un procedimiento administrativo realizado AT |
| 41 | No se proporcionó información |
| 42 | El procedimiento de Ejecución inicia con el Auto de Pago, en el que se incluyen medidas precautelares. Dando al contribuyente 3 días para el pago, caso contrario tiene 20 días para presentar excepciones ante el recaudador de la AT, quien las califica y remite al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario |
| 43 | No se proporcionó información |
| 44 | Sí. Acción Directa de Nulidad Numeral 3 del Art. 221 Código Tributario (solemnidades sustanciales) |
| 45 | Determinado taxativamente por la norma |
| 46 | Sí. Previa solicitud del Contribuyente |
| 47 | No existe procedimiento normado para la baja por prescripción de oficio |
| 48 | No se proporcionó información |
| 49 | Falta de fundamentación y error en cálculo de glosas |
| 50 | En aplicación de las causales en que se habilita el recurso de casación según el art. 3°. |
| 51 | No |
| 52 | Con mucha frecuencia |
| 53 | Es una medida precautelar, incluida en el Art. 164, adicionalmente a esta se tiene también dentro de las medidas precautelares la Prohibición de Ausentarse del País |
| 54 | Sí. Mediante indicadores de Gestión y seguimiento de casos |
| 55 | Código Tributario, Guía Referencial de Cobro y Guía para el manejo de Bienes secuestrados y embargados |
| 56 | Internas y Externas (Contraloría General del Estado) |
| 57 | Sí |
| 58 | No |
| 59 | Sí. Procuración Judicial en los Tribunales que ha dado la razón a la administración, considerando que la propia declaración del contribuyente constituye Título suficiente |
| 60 | Sí |
| 61 | Departamento de cobro. Personal para la atención persuasiva. Personal asignado al control de deuda y gestión de cartera. Personal asignado a la Gestión Coactiva. |

| | |
|----|---|
| 62 | Para la ejecución de Cobro Coactiva, se prioriza conocimiento en profesiones de derecho, pero pueden ser ramas comerciales y/o económicas, acompañadas siempre por un Abogado patrocinador. El personal de Cobro Persuasivo y Control de deuda pueden ser perfiles Jurídicos, Comerciales y/o Economía. |
| 63 | <ul style="list-style-type: none"> - Capacitaciones de inducción sobre el proceso de Cobro, tanto en la etapa persuasiva, como en la etapa Coactiva. - Cobranzas Efectiva - Ejecución de diligencias de Remate y Subasta de los bienes embargados - Capacitación sobre los aplicativos de Cobro |
| 64 | Sí |
| 65 | CDT con cláusula de intercambio de información: Alemania, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, China, Colombia, República de Corea, España, Francia, Italia, México, Perú, Rumanía, Uruguay. Convenios Interadministrativos para intercambio de información: Perú, Argentina, Honduras |
| 66 | No |
| 67 | No |
| 68 | No |

España

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Modelo Mixto (cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | Los Órganos de cobranza de la AEAT tienen también encomendada la cobranza coactiva de los créditos de derecho público no tributarios del resto de Departamentos Ministeriales del Gobierno. También se puede realizar la cobranza coactiva de los créditos de derecho público de las Administraciones autonómicas, mediante convenios. |
| 3 | Sí |
| 4 | Sí. Se realiza por funcionarios de la AEAT, con las mismas categorías administrativas que los que ejercen tareas de inspección o de recaudación. |
| 5 | En el ejercicio 2013, se canceló deuda por el procedimiento ejecutivo por importe de 10.592,2 millones de euros, lo que supone aproximadamente un 30% del total perseguido. |
| 6 | No se proporcionó información |
| 7 | Resulta de suma importancia, para garantizar el éxito de la recuperación de las deudas impagadas, actuar con rapidez, para lo cual es fundamental disponer de unas buenas herramientas informáticas de ayuda. La experiencia también ha demostrado la importancia de la especialización de los órganos de recaudación y la organización de los equipos en función de tipos de deudores. |
| 8 | Las tareas de mantenimiento del Censo de contribuyentes son realizadas en la AEAT por los órganos de Recaudación. |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. Otro método: Información suministrada por terceros, tales como Policía, registros públicos, Instituto Nacional de estadística, Entidades financieras, información obtenida por la AT en el curso de sus actuaciones (otros domicilios a efectos de notificaciones). |
| 10 | Todas. Otra: notificación telemática segura (Dirección Electrónica Habilitada DEH) . |
| 11 | La notificación telemática segura ofrece un porcentaje elevadísimo de notificaciones positivas, debido a su regulación y las condiciones para que el acto en cuestión se entienda debidamente notificado (se describe en la siguiente punto) . |
| 12 | El sistema utilizado en la AEAT de la Dirección Electrónica Habilitada, permite el acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios. Públicos ha determinado una nueva forma de notificar a través de Internet en una dirección electrónica habilitada (DEH) para toda la Administración General del Estado. La dirección electrónica habilitada sirve para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos. Las notificaciones no se envían, por tanto, a ninguna cuenta de correo electrónico particular. |
| 13 | <ul style="list-style-type: none"> - Solo en caso de dificultad transitoria de tesorería. - Las deudas derivadas de retenciones que realizan los pagadores a sus asalariados a cuenta del IRPF y los ingresos a cuenta de los Impuestos no son, en general, aplazables. Salvo circunstancias excepcionales previstas en la normativa. Los plazos máximos de concesión están regulados mediante Instrucciones internas de la dirección, con el fin de asegurar una homogeneidad de actuaciones por parte de los órganos de cobranza. Existen, pero no están disponibles siempre. Se conceden en basa a la concurrencia de una serie de circunstancias |
| 14 | No considera beneficioso ningún beneficio adicional al plan de facilidades. De otro modo, supone un agravio comparativo con los contribuyentes cumplidores. |

| | |
|----|--|
| 15 | La regularización de deuda a través de un Acuerdo amistoso, estableciendo plazos de ingreso a medio plazo y con unas garantías suficientes puede resultar una fórmula idónea para regularizar grandes cantidades. Ello requiere, eso sí, un análisis económico financiero previo, para garantizar que el deudor tiene capacidad para generar los recursos necesarios para hacer frente a ese fraccionamiento de pago. |
| 16 | Sí |
| 17 | De acuerdo con nuestra normativa tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, están obligadas a proporcionar a la AT toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria tanto relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En virtud de estas facultades, la AT recibe periódicamente información de las entidades financieras, notarios, registros públicos, seguridad social. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es administrativo en todos los casos |
| 20 | En la AT española, se distingue si la deuda está suspendida o no, como consecuencia de estar en la vía jurisdiccional garantizada con aval bancario para evitar la ejecución de la misma. En cuanto a las etapas de gestión de cobro, las deudas pueden estar en periodo voluntario, de apremio o de embargo. Y, a su vez, pueden estar aplazadas. |
| 21 | Se realiza automáticamente, por el transcurso de los plazos |
| 22 | Por medio de un ID - Identificador del Sistema. |
| 23 | Se ejecutan todas las deudas pero los deudores se clasifican en función de la cuantía de sus deudas. Para los deudores de pequeña cuantía, las actuaciones ejecutivas son todas automatizadas. |
| 24 | De acuerdo con nuestro ordenamiento, la providencia de apremio es el acto de la AT cuya notificación inicia el procedimiento de apremio. La providencia de apremio es el acto que ordena la ejecución del patrimonio del obligado al pago. Tiene por tanto la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor. La providencia de apremio debe contener los datos necesarios para la identificación correcta del deudor, y de la deuda. |
| 25 | Combinando ambas formas. Con carácter general, las deudas se apremian masivamente transcurrido el plazo de ingreso. Las providencias de apremio se dictan por los órganos de recaudación competentes, pero el plazo para dictarla viene fijado a nivel central, con el fin de garantizar la homogeneidad en todo el territorio nacional. Es decir, un órgano de recaudación no puede decidir el momento en que se apremian las deudas de los deudores de su demarcación territorial. Todos los incumplidores a una fecha se apremian en la misma fecha. Adicionalmente, siempre es posible dictar una providencia de apremio de forma individual, pero no es la regla general |
| 26 | No existe la distribución por mandatarios |
| 27 | Existen unos órganos de cobranza que ejercen sus competencias en todo el territorio nacional. A nivel regional, existen los Equipos regionales de cobranza. Los órganos regionales de cobranza ejercen sus competencias respecto a los deudores de su demarcación territorial, excepto que estén adscritos al órgano central. Existen, además, tanto a nivel central como regional, equipos de actuaciones especiales (ejercicio de acciones penales cuando se hubiese detectado la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, equipos especializados en procesos concursales, para realizar la cobranza en relación a aquellas entidades que hayan sido declaradas en concurso de acreedores, equipos de subastas, con tareas horizontales para realizar todas las actuaciones materiales de los procedimientos de enajenación forzosa de los bienes embargados. |
| 28 | No, en ningún caso |
| 29 | La adopción de la medida cautelar se realiza por el órgano administrativo de cobranza. Sí existen unos criterios para adoptarla. Pero han de ser proporcionadas siempre al daño que se pretenda evitar y tienen un periodo de vigencia máximo de seis meses. Cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. |

| | |
|----|---|
| 30 | Tiene mucha relevancia. En particular, las actuaciones de los órganos de cobranza ejercen un efecto anuncio en el resto de incumplidores. |
| 31 | En primer lugar, existe la percepción por parte de nuestros contribuyentes, de que contamos con un buen sistema de control de ingresos. Ello nos permite disponer muy rápidamente de la información de los incumplimientos de pago. |
| 32 | Sí |
| 33 | Algunas veces. Se publican los anuncios de subastas de bienes embargados, que están disponibles para cualquier interesado. La información de las deudas de cada uno de los deudores solamente es accesible por los interesados. También se publican en la Sede electrónica de la AEAT las notificaciones por Edicto, cuando no han podido ser notificadas. |
| 34 | No puede publicarse información tributaria relativa a los contribuyentes, dado que nos debemos al deber de sigilo y confidencialidad. Para acceder a la misma, se exige Certificado digital por parte del interesado. |
| 35 | Solamente la que se ha señalado en la pregunta 105. |
| 36 | Sí. Embargo de cuentas bancarias, de sueldos y salarios, de bienes inmuebles, a través del envío telemático a los registros de la propiedad de las anotaciones preventivas de embargo. Embargo de pagos presupuestarios, de otras Administraciones Públicas regionales y locales, Embargo de pagos de la Administración estatal. |
| 37 | Facilita y agiliza las actuaciones. Permite mayor éxito en la traba, por la inmediatez de la actuación. |
| 38 | Sí. De acuerdo a nuestra normativa, el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. En periodo ejecutivo, es posible también conceder facilidades para la regularización de la deuda. |
| 39 | La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas que se encuentren en periodo ejecutivo se puede realizar en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes. En cada plazo, se fija una porción de la deuda y los intereses de demora. |
| 40 | Un procedimiento administrativo realizado AT |
| 41 | No se proporcionó información |
| 42 | El procedimiento de apremio se inicia mediante providencia notificada al obligado tributario. La providencia de apremio es el acto de la AT que ordena la ejecución contra el patrimonio del deudor. El procedimiento de apremio no se suspende por la interposición de recurso (salvo que se aporte aval bancario). |
| 43 | No se proporcionó información |
| 44 | En nuestro caso, contra la providencia de apremio, solamente son admisibles los siguientes motivos de oposición: <ul style="list-style-type: none"> - Extinción de la deuda por haberse pagado totalmente. - Prescripción del derecho de la AT a exigir el cobro de la misma. - Falta de notificación en periodo voluntario de la liquidación. - Anulación de la liquidación. - Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio, de manera que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada. |
| 45 | Determinado taxativamente por la norma. Solamente se admiten los citados motivos de oposición. El deudor deberá probar los mismos. |

| | |
|----|---|
| 46 | Sí. Puede haber prescrito la acción de la AT para determinar la deuda o puede estar prescrita la acción de la AT para exigir el pago de la deuda. |
| 47 | Sí. Las posibles prescripciones se controlan a través de herramientas informáticas. Adicionalmente, se realizan campañas anuales de revisión de posibles deudas prescribibles. |
| 48 | No aplicable el caso. |
| 49 | No se proporcionó información |
| 50 | No se proporcionó información |
| 51 | Los bienes se embargan atendiendo a un determinado orden, de acuerdo con la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado. En cualquier caso, se embargarán aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario. A solicitud del deudor, se puede alterar el orden de embargo. |
| 52 | Nunca |
| 53 | No está prevista en la normativa. Tenemos regulada solamente la posibilidad de acordar la prohibición de los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento de cobranza se dirija contra ella, cuando se embarguen al deudor acciones o participaciones de aquella y éste ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, sobre la sociedad titular de los inmuebles. |
| 54 | El control interno de las actuaciones de cobranza, así como los funcionarios que la realizan, se lleva a cabo por el Servicio de Auditoría Interna de la AEAT. Y el control externo, se realiza por la Intervención General del Estado y el Tribunal de Cuentas, cuyo Informe se remite al Parlamento. |
| 55 | El procedimiento y facultades para la cobranza se regulan en nuestra Ley General Tributaria y se desarrolla en el reglamento General de Recaudación. Además, existen Instrucciones internas sobre los procedimientos y Manuales de Cobranza. |
| 56 | Interna: por el Servicio de Auditoría Interna de la AEA. Externa: por la Intervención General de la Administración del estado y por el Tribunal de Cuentas. |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí. Al ser un procedimiento administrativo el nuestro, existe mayor facilidad para el control de actuaciones llevadas a cabo. Por otro lado, al realizarse todas las actuaciones de cobranza a través de nuestras aplicaciones internas, existen herramientas para controlar las inactividades. |
| 59 | No |
| 60 | Sí. Esta tarea se realiza centralizadamente. Es el Departamento de Cobranza quien la realiza. |
| 61 | Se compone por funcionarios de la AEAT de diferentes categorías: <ul style="list-style-type: none"> - Inspectores de Hacienda (Grupo A1) - Técnicos de Hacienda (Grupo A2) auxiliares y administrativos y agentes de cobranza, todos ellos integrados en la AEAT y con condición de funcionarios públicos. <p>El 17% de los funcionarios de la AEAT está destinado en tareas de cobranza. El 10% de los funcionarios de la AEAT pertenece a la categoría superior, el 30% a la categoría técnica y el resto, al cuerpo de auxiliares y administrativos.</p> |
| 62 | A1: Titulado superior universitario. A2: Diplomado universitario. Grupo auxiliar y Administrativo y Agentes: Bachiller. |
| 63 | Los Equipos se organizan por Grupos de deudores, clasificados del 1 al 5 según su complejidad. A mayor complejidad, mayor cualificación. |
| 64 | Sí |

| | |
|----|--|
| 65 | <p>En el contexto de la Unión Europea, a la AEAT le resulta aplicable la asistencia mutua prestada al amparo de la Directiva 2010/24/UE y su normativa de desarrollo, entre los Estado de la Unión. También resultan aplicables en esta materia los siguientes tratados internacionales:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, firmado por España en fecha 12 de noviembre de 2009 (Convenio de la OCDE) y Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010, firmado por España en fecha 11 de marzo de 2011. En dicho Convenio se prevé tanto el intercambio de información como la asistencia en la notificación. - Convenios de doble imposición firmados por España con diferentes países, que contienen cláusula de asistencia mutua para la recaudación, incluyendo el intercambio de información. Entre los que destacan los suscritos con Colombia y Uruguay. |
| 66 | <p>Sí. El Convenio de la OCDE prevé tanto el intercambio de información como la asistencia en la notificación. Los demás convenios para evitar la doble imposición prevén el intercambio de información, pero no la asistencia en la notificación.</p> |
| 67 | <p>Sí. El ya señalado Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Convenio de la OCDE) y su Protocolo de enmienda. No obstante, de momento, en la práctica sólo existe asistencia mutua en la recaudación con noruega. Convenios de doble imposición firmados por España que contienen cláusula de asistencia mutua para la recaudación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995; en concreto, su artículo 28. - Convenio entre España y Bélgica tendiente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000; en concreto, su artículo 27. |
| 68 | <p>Además de la suscripción de estos Convenios, es necesario acompañarlo de un Memorando de entendimiento, que articule el funcionamiento de la asistencia para la recaudación con el país en cuestión. Resulta eficaz que los Convenios se articulen mediante el uso de medios telemáticos, tanto en lo que se refiere a los intercambios de información como en la transmisión de las actuaciones realizadas. Además, contar con un modelo normalizado requerido, así como de un modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito con el fin de evitar los problemas de reconocimiento de actos dimanantes del otro Estado requirente.</p> |

Honduras

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Solo cobranza amistosa |
| 2 | No |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | En el 2010 2%, en el 2011 6%, en el 2012 20%, en el 2013 23% en el 2014 38% |
| 6 | Sí |
| 7 | La recuperación de la mora depende de la depuración de cuenta corriente del contribuyente. |
| 8 | Esta actividad es propia del Departamento de Asistencia al Contribuyente. La actualización de los registros no se hacen de oficio, únicamente a petición del contribuyente; En el proceso de gestión de cobranzas lo que se hace es actualizar la dirección colocándolo en direcciones alternas. |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes |
| 10 | - Notificación por servicio de correo puerta a puerta - Llamados telefónicos - Correo electrónico |
| 11 | Lograr localizar al contribuyente y la recuperación de los adeudos. |
| 12 | No |
| 13 | Para determinados casos y no todos los impuestos Se ofrecen planes de facilidades permanentes – están disponibles siempre |
| 14 | No considera beneficioso ningún beneficio adicional al plan de facilidades. |
| 15 | No |
| 16 | No |
| 17 | El contribuyente llena con sus datos el Formulario DEI-410 y lo presenta en el Departamento de Asistencia al Contribuyente. En cobranzas: los Gestores al localizar al contribuyente en una dirección diferente a la registrada en el Padrón fiscal, levanta Acta para la liquidación de la multa por no haber comunicado por escrito a la DEI su domicilio así como la ubicación exacta de los establecimientos de locales donde realiza sus actividades generadas por sus obligaciones tributarias, llena formulario DEI-410 con la nueva dirección y se remite al Departamento de Asistencia para el registro de la misma. De igual forma, los contribuyentes que no se han ubicado, se solicita información a otras Instituciones y/o se busca información por internet, de encontrar registro se ingresa como información alterna en el sistema tributario hasta que se confirme se procede a lo indicado en el párrafo anterior. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |

| | |
|----|--|
| 19 | Es judicial en todos los casos |
| 20 | <ul style="list-style-type: none"> - Naturaleza de la deuda - Antigüedad de la deuda - Monto de la deuda - Etapa de gestión de cobro |
| 21 | Sí. Los Últimos cinco periodos |
| 22 | <ul style="list-style-type: none"> - Por medio de un ID – Identificador del Sistema - Mediante programa de Cobranzas |
| 23 | Prioridad a las deudas por prescribir y de mayor monto |
| 24 | No |
| 25 | Combinando ambas formas |
| 26 | Combinando ambos |
| 27 | Juicios que sean millonarios o complejos se envían a revisión y discusión de los Asesores que en la materia tiene el Señor Procurador General de la República. Asimismo, estamos encaminados a capacitar y dar orientación a los procuradores. |
| 28 | Sí (siempre y el contribuyente posea bienes) |
| 29 | Se traban en todos los casos |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | Ejecutar las medidas preventivas |
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |
| 34 | Haber informado al contribuyente el valor de la deuda, y se toma en consideración los montos adeudados |
| 35 | El RTN, nombre del contribuyente y valor de la mora |
| 36 | No |
| 37 | Ninguna. Se ejecutan embargos, sin embargo no es a través de procedimientos electrónicos. |
| 38 | No |
| 39 | En instancia judicial no tenemos la facultad de conciliar u ofrecer planes de pago. Lo que usualmente ocurre es que aunque el juicio esté incoado, el contribuyente puede pagar en partes su deuda en tanto llegue a etapa de ejecución, sin que ello signifique que se aplicará descuento. |
| 40 | Un procedimiento judicial impulsado por agentes de la AT |
| 41 | El proceso de recuperación de la deuda es más tardado |
| 42 | Presentada y notificada la demanda de ejecución forzosa de título extrajudicial, el demandado tiene 24 Horas para pagar, tres (3) días para presentar escrito de oposición y tiene cinco (5) días para presentar la Declaración Jurada de Bienes, contados a partir de la notificación del mandato de ejecución. |
| 43 | Al inicio del proceso cuando se presenta la demanda o cuando se gestionan medidas cautelares, pero no existe una comunicación fluida. |
| 44 | No |
| 45 | Amplio, libre. |
| 46 | No |
| 47 | En Coactiva es muy esporádica, actualmente se tienen 20 casos |

| | |
|----|---|
| 48 | Sí. Cuando el contribuyente no tiene bienes. |
| 49 | Mala aplicación de la normativa o análisis erróneos de la documentación y mala apreciación de los jueces, vencimientos de términos |
| 50 | Cuando no está de acuerdo con lo que interpone el contribuyente y se tienen pruebas para ello |
| 51 | No |
| 52 | Nunca |
| 53 | La medida es aplicable desde el inicio del proceso judicial. La Declaración Jurada de Bienes es requisito obligatorio a ser presentado por el demandado, situación que beneficia cuando la AT no tiene conocimiento de que existan bienes a embargar. |
| 54 | Sí. En forma manual el Jefe del Departamento |
| 55 | Actualmente se está elaborando |
| 56 | - Internas - Externas |
| 57 | No |
| 58 | Se lleva manualmente por el Supervisor y el Jefe de la Sección de Procuración |
| 59 | No |
| 60 | No |
| 61 | En el área administrativa está compuesta por tres secciones, a) Análisis de Casos y Omisos, b) Cobranza Administrativa y c) Cobranza Persuasiva y en Cobranza Coactiva está la Sección de Procuración Legal que depende del Departamento Legal |
| 62 | Tienen nivel secundario muy poco personal con nivel universitario. |
| 63 | Seminarios de técnicas de Cobranzas, pero siempre se requiere que estos seminarios sean más constantes y de personal que tiene experiencia en cobranza fiscal. |
| 64 | Sí |
| 65 | Con Estados Unidos y con dos países de Centro América |
| 66 | Sí |
| 67 | No |
| 68 | Ninguna |

México

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Modelo mixto (Cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | El cobro de adeudos fiscales del sector gobierno, el cual tiene limitaciones para la cobranza coactiva, por disposiciones legales. Investigación de bienes en la etapa de cobranza amigable o persuasiva, para que en caso de no tener resultado en esta primer etapa de cobro, se tengan elementos que permitan ser más efectivos en la cobranza coactiva. |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT. Y tercerizada la gestión telefónica. |
| 5 | 844 mdp / 26,396 mdp = 3.2 % (total persuasivo 2014 / total recuperación 2014) |
| 6 | Se han recuperado 844 millones de pesos por gestiones persuasivas, 22 de cada 100 pesos que pasaron por Persuasivo fueron cobrados, reduciendo con ello la necesidad de inicial el PAE en 74,402 contribuyentes asociados a los pagos. Se tienen las cifras de manera mensual en los informes de tarjetas de comparecencia y de manera trimestral en junta de Gobierno. Se pueden compartir de ser necesario. |
| 7 | La implementación de la cobranza administrativa o Cobro Persuasivo inició en 2008 y se ha enfocado a la recuperación de adeudos de bajo importe, de baja antigüedad, sobre un alto volumen de contribuyentes, aumentando una mayor presencia fiscal en los contribuyentes, y un costo bajo en su ejecución. |
| 8 | La administración de información de los padrones no está a cargo de la AGR / no aplica |
| 9 | La administración de información de los padrones no está a cargo de la AGR / no aplica |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> - Notificación por servicio de correo puerta a puerta - Llamados telefónicos - Correo electrónico |
| 11 | La recuperación de cartera a través se realiza a través de estas 3 vías de cobro, y en promedio se observa una recuperación del 22 de cada 100 pesos trabajados en Cobro Persuasivo. |
| 12 | El aprovechamiento de tecnologías telefónicas como Call Blending, Predictivo telefónico y pago a través de líneas de captura que permiten optimizar los recursos para el contacto de los contribuyentes y la reducción en tiempos y trámites que el contribuyente requiere para el pago de adeudos fiscales. |
| 13 | Para determinados casos y no todos los impuestos (Comparta qué casos y qué impuestos). Se ofrecen planes de facilidades permanentes – están disponibles siempre. |
| 14 | Se otorgan beneficios concurrentes: Condonación de Multas. Tasa preferente de recargos. Se otorga una tasa de interés de financiamiento preferente. |
| 15 | No |
| 16 | Sí |
| 17 | Consultas a organismos del Estado que sean de interés. Se solicita información de marcas y patentes al Instituto Mexicano de Propiedad Industrial, derechos de autor al Instituto Nacional de Derechos de Autor e información de cuentas bancarias a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Es importante considerara la información que la propia AT cuenta, proporcionada por el propio contribuyente. Además de intercambio de información con los Registros de Propiedad de Inmuebles, Automotor, etc. |

| | |
|----|---|
| 18 | Dentro de la estructura de la AT. |
| 19 | Es administrativo en todos los casos. |
| 20 | Naturaleza y antigüedad de la deuda. Perfil del deudor. |
| 21 | Sí. Se depura la cartera una vez determinada la imposibilidad práctica de cobro. Conforme a la operación diaria, reportes generalmente de manera mensual. |
| 22 | Por medio de un ID – Identificador del Sistema |
| 23 | Se ejecutan todas las deudas. |
| 24 | AGR / no aplica |
| 25 | AGR / no aplica |
| 26 | Combinación de ambos. Por Créditos fiscales integrados por contribuyentes, clasificados por importe adeudado. |
| 27 | Disponer de un área de ejecutivos especializados en cobranza del sector gobierno. |
| 28 | No, en ningún caso. |
| 29 | En los que proceda conforme a las disposiciones fiscales aplicables. |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | <p>Sector Gobierno:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Obtención de padrones de entidades federativas que permitan consolidar una base de datos patrimoniales para la búsqueda de bienes susceptibles de embargo. - Intercambio de padrones de contribuyentes entre entidades federativas y la federación que nos permiten contar con una base de datos patrimoniales para la investigación e identificación de deudores fiscales, federales y estatales. - Publicación en la página Web del SAT de contribuyentes del sector gobierno con adeudos fiscales firmes. - Registro en el Buró de Crédito de contribuyentes del sector gobierno con adeudos fiscales. - En el caso de entes de gobierno adheridos al Decreto de ISR por retenciones de sueldos y salarios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, afectación de participaciones federales. - Seguimiento de Administradores Locales del comportamiento fiscal de contribuyentes del sector gobierno, para inducirlos a la regularización de sus obligaciones fiscales. <p>Cartera general:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aplicación de medidas cautelares. Embargo de bienes del deudor, sellos y marcas oficiales, inmovilización de depósitos bancarios. |
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |
| 34 | El área de cobranza publica aquellos contribuyentes que cuenten con créditos firmes, exigibles, cancelados y condonados. |
| 35 | El nombre y su registro federal de contribuyentes. |
| 36 | Cuando el crédito está firme para cobro, se solicita la inmovilización y transferencia de recursos a través de las Instituciones Banca Múltiple. |

| | |
|----|---|
| 37 | Se incrementa la percepción de riesgo al no cumplir de manera voluntaria con las obligaciones fiscales. |
| 38 | Sí |
| 39 | Pago a plazos, condonación y reducción de multas, tasa preferente de recargos. Condonar las multas y pagar los adeudos hasta en 36 parcialidades. |
| 40 | Un procedimiento administrativo realizado por la AT |
| 41 | No |
| 42 | Cualquier persona física o moral, que consideren que los actos emitidos por el SAT lesionan su esfera jurídica. |
| 43 | Sí. Con la notificación a la autoridad competente (AGJ) de la interposición del medio de defensa. |
| 44 | Sí. Solicitud de declaratoria de prescripción ante la autoridad, en caso de que la respuesta no sea favorable se puede impugnar vía juicio de nulidad ante el TFJFA para que la misma sea analizada. |
| 45 | Determinado taxativamente por la norma |
| 46 | Sí |
| 47 | Este es un control que llevan las Administraciones Locales de Recaudación conjuntamente con las Administraciones Locales Jurídicas. Existen reportes específicos para el seguimiento de los créditos próximos a la prescripción, los cuales son ejecutados generalmente de manera trimestral. Sí, se tienen un indicador operativo que incluye a este concepto y lo pondera con mayor calificación que al resto de los créditos. |
| 48 | Sí. La no localización de bienes susceptibles de embargo. |
| 49 | Pueden ser diversos y estos datos son proporcionados por el área que representa a las autoridades ante la instancia judicial. |
| 50 | Los que en su caso considere la Unidad Administrativa encargada de la defensa judicial. Que sean de importancia y trascendencia y de conformidad con el monto. |
| 51 | No |
| 52 | No se proporcionó información |
| 53 | No se proporcionó información |
| 54 | No |
| 55 | De conformidad con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria esta autoridad se encuentra facultada para elaborar y emitir los instructivos de operación de las unidades administrativas a su cargo así como los lineamientos en las materias de su competencia, así como dar a conocer a los servidores públicos los manuales de procedimientos, operación, organización general y específicos que resulten aplicables en el desempeño de sus funciones. La reglamentación de procedimiento aplicable al proceso de cobranza se describe en las Estrategias de Operación Recaudatoria. |

| | |
|----|--|
| 56 | <p>Internas: La Coordinación de Apoyo Operativo de Recaudación a través de la Administración de Control de la Operación realizará revisiones de campo y gabinete para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y normativas en la ejecución de los procesos inherentes a la Administración General de Recaudación. Las auditorías Internas la realiza el Órgano Interno de Control y las unidades administrativas de la Administración General de Evaluación del Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>Externa: La Coordinación de Apoyo Operativo de Recaudación llevará el control de la información y documentación que, con motivo de la práctica de auditorías a las unidades administrativas de la Administración General de Recaudación, se reciba de los diversos Órganos Fiscalizadores internos y externos al Servicio de Administración Tributaria. Las auditorías Externas las realiza la Auditoría Superior de la Federación y la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores de la Tesorería de la Federación.</p> |
| 57 | Sí |
| 58 | No |
| 59 | No |
| 60 | Sí |
| 61 | <p>Administración General de Recaudación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Administración Central de Cobro Coactivo. - Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías. - Administración Central de Planeación y Estrategias de Cobro. - Administración Central de notificación. - Administración Central de Programas Operativos con Entidades Federativas. - Coordinación de Apoyo Operativo de Recaudación. - 67 Administraciones Locales de Recaudación. |
| 62 | <p>El perfil requerido es de áreas Económico-Administrativas, preferentemente con la profesión de Licenciatura en Derecho, Licenciatura en Contaduría, Licenciatura en Administración Pública. Los conocimientos requeridos; marco jurídico fiscal, Código Fiscal de la Federación y su reglamento, Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.</p> |
| 63 | <p>El plan integral de formación de la Administración General de Recaudación ofrece al personal los siguientes programas de capacitación, mismos que se van ajustando cada año conforme las modificaciones fiscales, avances tecnológicos y/o actualizaciones en la operación: Inducción en materia de notificación y Verificación, Procedimiento Administrativo de Ejecución, ABC de los Servidores Públicos en relación con las elecciones, Registro y control de créditos fiscales, Inventario de Créditos Fiscales, Bóveda de Créditos, Investigación, Transferencia de bienes al SAT, Registro Contable, SICOBI AGR, Verificación de datos del contribuyente en el RFC”, notificación de actos administrativos”, Requerimiento de Pago”, Garantías de Interés Fiscal, Conciliación contable de garantías, Remates, Cancelaciones, Intervención de negociaciones, Pago a plazos, la Administración Pública / La Administración Tributaria, Conceptos Generales de Cobranza, Cobranza Tributaria, Habilidades Gerenciales.</p> |
| 64 | Sí |

| | |
|----|---|
| 65 | Alemania, Antillas Neerlandesas, Argentina, Aruba, Australia, Austria, Bahamas, Bahrein, Barbados, Bélgica, Belice, Bermuda, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Costa Rica, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, España, EUA, Finlandia, Francia, Gibraltar, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Isla del Hombre, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Jersey, Islandia, Israel, Italia, Japón, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Perú, Polonia, Portugal, Qatar, Reino Unido, Rep. Checa, Rp. Eslovaca, Rumania, Rusia, Samoa, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Ucrania, Uruguay, Venezuela. Además firmó la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo. |
| 66 | No |
| 67 | Sí, con Alemania, Austria, Bahrein, Colombia, Estonia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Guernsey, Isle of Man, Islas Cook, Jersey, Liechtenstein, Luxemburgo, Lituania, Malta, Países Bajos, Panamá, Reino Unido, Rumania, Samoa, Sudafrica, Uruguay, Ucrania. |
| 68 | Acuerdo Multilateral Entre Autoridades Competentes que Implica el Compromiso de adoptar el Nuevo Estándar Global Único para el Intercambio de Información de Cuentas Financieras. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a Través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), firmó el Acuerdo Multilateral entre autoridades Competentes mediante el cual México intercambiará de forma automática y recíproca de información financiera para efectos fiscales con más de 50 países y jurisdicciones, destacando Alemania, España, Francia, Islas Caimán, Italia, Irlanda, Luxemburgo Reino Unido. Con Base en el CRS, las Administraciones Tributarias Entregarán Anualmente y de Forma Automática Información de Residentes Mexicanos que tengan cuentas en el extranjero. |

Nicaragua

| Ref | Contribución por tema |
|-----|---|
| 1 | Modelo mixto: Administrativo y Coactivo |
| 2 | No. Ninguna. |
| 3 | Sí |
| 4 | La gestión de cobro la realiza el siguiente personal de la AT: Jefe de Cobranza, Analista de Cobranza, Abogado Fiscal. |
| 5 | 54% de la deuda menor a 12 meses y 6% de la deuda mayor 12 meses |
| 6 | La recaudación por gestión de cobranza del año fiscal 2014, fue de C\$ 2,387,269,847.22 lo que corresponde al 6% de la recaudación recurrente. |
| 7 | Se debe priorizar el cobro de la mora con mayor antigüedad, en cualquiera de las acciones que se ejecuten, sin excluir la mora reciente, sino más bien, aprovechar la oportunidad o el contacto para instar al cumplimiento de la obligación total. Así, cuando sea necesario según el caso de requerir o visitar a los contribuyentes que, notificarle la mora total que tuviera pendiente, induciéndole así, a la regularización de toda la mora y de las omisiones pendientes. |
| 8 | Todos los años |
| 9 | Otro método: Mediante Disposición Administrativa General que emite el Titular de la AT. |
| 10 | Todas. Y otra: notificación Personalizada por el Abogado Fiscal. |
| 11 | El acercamiento de los contribuyentes a la AT, asumiendo compromiso de pago de la deuda tributaria, mediante facilidades de pagos. |
| 12 | La solvencia fiscal es emitida por el contribuyente desde el sitio web de la AT; sin embargo, si no está al día con sus obligaciones fiscales, no podrá obtener solvencia, lo cual no le permite importar ni exportar mercancías, por lo tanto se ve obligado a cancelar la deuda tributaria de manera amistosa. |
| 13 | Únicamente se realizan facilidades de pagos para el IR ANUAL. En el caso del resto de impuesto, se realizan compromisos de pagos con garantías de cheques posfechados. |
| 14 | No es conveniente otorgar beneficios al contribuyente cuando ha incumplido con el pago de las obligaciones fiscales. |
| 15 | Sí. Arreglos de pagos con cheques posfechados en garantías al pago de cuotas. |
| 16 | Sí |
| 17 | Se consulta al Registro Público de la propiedad bienes inmuebles inscrito a favor del contribuyente, así mismo se solicita a la policía nacional el detalle del registro vehicular a nombre del contribuyente. |
| 18 | La AT cuenta con Abogados Fiscales |
| 19 | La mayoría de casos se tratan de solucionar por la vía administrativa; sin embargo, los casos que la deuda sea significativa y el contribuyente se rehúsa a pagar, se realizan las investigaciones para confirmar si el contribuyente cuenta con patrimonio suficiente para cancelar la deuda tributaria, para poder realizar la solicitud de embargo ejecutivo ante el tribunal competente. |
| 20 | Mora Corriente: Corresponde a los impuestos en mora del último periodo vencido. Mora Histórica: Corresponde a los impuestos en mora de periodos anteriores al último periodo vencido. Se filtra del sistema de Información Tributaria, listado de morosos por monto de morosidad, priorizándose los montos de mayor cuantía. |

| | |
|----|---|
| 21 | Sí. Por antigüedad de saldos (siempre que hubiesen transcurrido 3 años desde la exigibilidad de la deuda. El art.48 del Código Tributario de República de Nicaragua le da facultad a la Administración Tributaria para declarar de oficio el Traslado a Cuentas de Orden y la Incobrabilidad de la Obligación Tributaria, en los casos que durante el cobro administrativo o cobro coactivo ejercido por la Administración de Rentas no se logre recuperar la deuda y se compruebe que no hay capacidad de pago de parte del contribuyente. |
| 22 | Se marca la mora en el sistema como cobro judicial. Expediente en Físico, con historial de toda la gestión de cobro. |
| 23 | Otro criterio: Selección de casos potencialmente significativos, previa investigación de bienes muebles e inmuebles a favor del contribuyente que sea suficiente para cancelar la deuda tributaria. |
| 24 | no |
| 25 | Puntual. Individual por N°. RUC |
| 26 | Otra modalidad: Por Antigüedad de Saldos en mora. |
| 27 | La deuda asignada para el cobro judicial según nuestras experiencias es importante valorar si los montos a juicios son representativos para la recaudación, a fin evitarnos largos procesos innecesarios. |
| 28 | Sí, en todos los casos. |
| 29 | Otro criterio: Se seleccionan casos según la antigüedad de saldos cuando estos superen los 3 meses en mora una vez agotado el cobro administrativo, y según información recabada del contribuyente si este posee capacidad de pago y la deuda es superior a 100 mil córdobas se da el inicio del proceso de cobro por vía judicial. |
| 30 | Tiene mucha relevancia. Se considera de mucha relevancia pues se hace público el embargo de bienes, lo cual afecta las operaciones comerciales del contribuyente o negocio. |
| 31 | La AT se ha auxiliado de la tecnología siendo que desde la plataforma web los contribuyentes emiten solvencia fiscal, documento que es requerido por aduana para exportar e importar mercancías si no están solventes no pueden realizar estas operaciones, así mismo el contribuyente para realizar ventas a contribuyentes exonerados del IVA, deben estar solventes de lo contrario el sistema de exoneraciones no le permite al cliente realizar compras a un proveedor que este insolvente con la AT. |
| 32 | Sí |
| 33 | Nunca |
| 34 | El Código Tributario de la República de Nicaragua establece sigilo tributario por lo tanto la situación tributaria del contribuyente es de carácter confidencial solo podrán ser publicadas por orden judicial. |
| 35 | Información del contribuyente publica no existe solo se puede realizar consultas desde el sitio web de la AT de las certificaciones fiscales emitidas por la Administración. La información pública son anuncios, circulares, avisos, la legislación nacional y procedimientos a seguir por el contribuyente. |
| 36 | Sí |
| 37 | Únicamente se verifican estado de cuenta los proveedores de la AT, que en caso que tengan deuda pendientes, el pago es pignorado a la cuenta corriente tributaria del contribuyente. |
| 38 | Sí |

| | |
|----|--|
| 39 | El monto total del Plan de Facilidad está conformado por los adeudos de impuesto, mantenimiento de valor, recargos por mora calculados hasta la fecha del Plan de pago y la multa por impuesto en su caso, al momento de suscribir el convenio, el contribuyente pagara la prima correspondiente al 30% del valor Plan, se otorgan hasta 48 periodos y hasta 36 cuotas, según montos se exigen garantías. |
| 40 | Agotado el procedimiento del cobro administrativo el Abogado Fiscal de la AT, notifica al contribuyente la deuda tributaria, estableciéndole plazo para su cancelación de lo contrario puede ser objeto de las medidas cautelares de la Intervención Administrativa o Cierre de Negocio o en su caso el Cobro Judicial. |
| 41 | Sí. El abogado fiscal notifica al contribuyente un solo requerimiento de 1 día en su domicilio, el que deberá ser registrado en el sistema de Información Tributaria, este requerimiento lleva la firma del Abogado Fiscal. De no obtenerse resultados o por lo menos compromisos de pago, se solicita al titular de la AT la aprobación de la Clausura del local máximo seis días o de la intervención administrativa o tramite de cobro judicial. Aprobada una de las medidas antes descrita, se notificará el requerimiento respectivo bajo apercibimiento de ejecutarse la medida. En el caso del cobro judicial, recién en esta etapa de cobranza coactiva se notificará el requerimiento de 15 días, exigido por ley. En caso de persistir siempre el incumplimiento, se manda a cobro judicial, con las investigaciones registrales previamente realizadas para la efectiva recuperación de la misma, el procurador auxiliar interpone un juicio ejecutivo. |
| 42 | La demanda ejecutiva para cobro judicial de las deudas tributarias establecidas en el Arto. 176 del Código Tributario de la República de Nicaragua puede ser interpuesta por el Procurador Auxiliar de Finanzas, adscrito a la Dirección General de Ingresos o en su defecto el profesional del derecho debidamente incorporado a la Corte Suprema de Justicia delegado por el titular de la administración tributaria, debiendo acreditar en el escrito de demanda copia de la certificación del acta donde conste su nombramiento y el respectivo título ejecutivo. |
| 43 | Sí. La demanda ejecutiva presentada en la oficina de recepción y distribución de causas de los juzgados es incorporada a un sistema de control informático de juicios del poder judicial que le asigna de forma aleatoria un número y juzgado, ante este se gestiona el mandamiento de embargo, después se introduce nuevamente al sistema el mandamiento para la asignación de un juez executor de embargo, quien realiza este trámite y devuelve las diligencias al juzgado de origen |
| 44 | Sí a) si la excepciones de incompetencia del juez, ilegitimidad de personería y las tercerías de dominio o prelación, asimismo puede apelar del fallo interlocutorio del juez de la oposición y también puede hacer del conocimiento dentro del juicio ejecutivo de la existencia de juicios de quiebra o concurso. b) En la actualidad los contribuyentes con la permisividad del poder judicial paralizan el cobro judicial de deudas tributarias con demandas contenciosas administrativas y Amparos Administrativos. |
| 45 | Por ser un juicio ejecutivo basado en un título ejecutivo indubitable denominado Oficio no hay apertura a prueba contenciosa, y el demandado (deudor) solamente puede oponer y probar las excepciones que taxativamente se establecen en el Arto. 187 CTr. |
| 46 | No |

| | |
|----|--|
| 47 | Según Art. 43 CTr. Toda obligación tributaria prescribe a los cuatro años, contados a partir de la fecha en que comencare a ser exigible. La prescripción que extingue la obligación tributaria no pueden decretarla de oficio las autoridades fiscales, pero pueden invocarla los contribuyentes o responsables cuando se les pretenda hacer efectiva una obligación tributaria prescrita. |
| 48 | No |
| 49 | Tercerías de dominio o prelación; o la Inexigibilidad del Título por omisión de requisitos señalados en el Código Tributario. |
| 50 | Son los criterio basados en la misma ley como el dominio no registrado en el plazo de dos años antes de la demanda exigido por el Arto. 902 Pr. a él tercerista de dominio o el cumplimiento pleno de los requisitos del Título establecidos en el Arto. 174 CTr. |
| 51 | Sí. El Juez a petición del procurador agrupa los bienes embargados, a fin de valorarlos. El avalúo es practicado por un solo perito nombrado por el Juez, posterior señala el judicial lugar, día y hora de la subasta o venta al martillo. En cuanto a las acciones y otros valores endosables de comercio, se rematarán por su valor de mercado y a falta de éste por su valor en libros. |
| 52 | Nunca |
| 53 | En el ámbito fiscal, no se tiene la facultad de promover la medida de inhibición de bienes en Nicaragua. |
| 54 | Sí. Mediante las evaluaciones al desempeño por parte de recursos humanos, así mismo mediante revisión de informes sobre la recuperación de cartera. |
| 55 | a) Código Tributario; b) normativa interna; c) Manual de Procedimiento de Cobranza. |
| 56 | Internas y Externas. |
| 57 | Sí. Lleva control manual de registro de ejecuciones fiscales. |
| 58 | No |
| 59 | No |
| 60 | Sí |
| 61 | La Estructura está compuesta por dos Direcciones: Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza, y Dirección de Administraciones de Rentas. |
| 62 | Preparación Profesional: Graduado universitario en Derecho, Economía, Administración de Empresas o Negocios, Contabilidad Pública o Ingeniería Industrial. Conocimientos Específicos: sistema Tributario Nicaragüense. <ul style="list-style-type: none"> - Manejo de sistemas de Información - Manejo del sistema de Información Tributario (S.I.T.) - Manejo de Software: Procesadores de texto y hojas de cálculo - Manejo de normas de auditoría interna y de presupuesto - Dominio de regulaciones internas correspondientes a todos los procesos de cobranza - Técnicas de Negociación - Estrategias de Atención al Cliente - Dominio básico del idioma inglés - Ley de Títulos Valores y Técnicas en recuperación de cartera |

| | |
|----|---|
| 63 | a) Cambios incorporados a la Legislación personal; b) Modernización en los sistemas de información tributaria; c) Incorporación de nuevas políticas de cobranza tributaria; d) Seminario sobre técnicas de negociación estratégicas para la recuperación de cartera morosa. |
| 64 | No |
| 65 | Ninguno |
| 66 | No |
| 67 | No |
| 68 | Ninguna |

Perú

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Modelo Mixto (cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | No |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza por funcionarios de la AT y por medio de un servicio contratado por la AT |
| 5 | En el 2014 se recuperó el 39% de la morosidad generada por concepto de IGV y Renta de tercera categoría |
| 6 | 2014: 39,2%; 2013: 37%; 33,6%; 2011: 26,2 % |
| 7 | La mayor recuperación de la deuda se logra dentro de los primeros 30 días, posterior a dicho plazo se deben realizar acciones de cobranza coactiva. |
| 8 | Sí |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. Otro método: Campañas. |
| 10 | Todas. Otra: publicación en el portal de la AT |
| 11 | Generación de riesgo, modificación de conducta del contribuyente moroso, pronto pago antes de inicio de cobranza coactiva, ahorro del costo que genera el proceso coactivo. |
| 12 | La tercerización del servicio de telecobranza que provee servicios de alertas para los contribuyentes omisos al pago y a la declaración antes de su transferencia a cobranza coactiva. |
| 13 | Sí, a través del Aplazamiento y/o Fraccionamiento de su deuda, establecido en el Código Tributario. |
| 14 | No considera beneficioso ningún beneficio adicional al plan de facilidades. |
| 15 | Sí. El contribuyente puede solicitar el aplazamiento hasta 6 meses o fraccionamiento de su deuda tributaria hasta por 72 meses. |
| 16 | Sí |
| 17 | Consultas a organismos del Estado que sean de interés. Intercambio de información con los Registros de Propiedad de Inmuebles, Automotor, etc. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es administrativo en todos los casos |
| 20 | Antigüedad de la deuda. Monto de la deuda. Perfil del deudor. |
| 21 | Sí. Anual. |
| 22 | Por medio de un ID – Identificador del Sistema. |
| 23 | Se establecen montos mínimos. |
| 24 | Los títulos (Resoluciones de Ejecución Coactiva) se acumulan dentro del expediente coactivo. |
| 25 | En forma masiva. |
| 26 | Por deudor. |
| 27 | Es difícil la distribución equitativa de la cartera por cantidad de deudores, sin embargo la automatización de los procesos permite gestionar oportunamente la deuda (embargos electrónicos). |
| 28 | No, en ningún caso |
| 29 | Prevalece las medidas de oficina (bancarias, terceros privados y públicos las que han sido automatizadas). Mayores Montos a menores montos. Se aplican las medidas de campo (inscripciones, depósitos e intervención en recaudación). Finalmente la tasación y remate de los bienes. |
| 30 | Tiene mucha relevancia |

| | |
|----|---|
| 31 | Difusión a través de los medios de comunicación de los casos denunciados, de los planes y acciones de la AT para combatir la evasión y el contrabando. Intercambio de información con Centrales de Riesgo. |
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |
| 34 | Deuda en cobranza coactiva |
| 35 | El Registro del contribuyente, el monto de la deuda y el tributo adeudado en cobranza coactiva que haya sido informada a las Centrales de Riesgo. |
| 36 | Sí. Retenciones bancarias, embargo a proveedores del estado y a proveedores de las principales empresas del país. |
| 37 | La presentación del escrito de cobranza por la página web de la AT, para la atención de levantamiento de medida, nulidad en el Procedimiento de Cobranza, variación de Medida, respuesta a retención notificada por la SUNAT, Intervención excluyente de propiedad (Forma 5011). |
| 38 | No |
| 39 | No se proporcionó información |
| 40 | Un procedimiento administrativo realizado por la AT |
| 41 | No |
| 42 | El Proceso de Cobranza Coactiva es iniciado por Ejecutor Coactivo mediante la notificación de la REC, que contiene un mandato de cancelación de la deuda tributaria, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o ejecución forzada. Durante el proceso de cobranza coactiva ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspenderlo con excepción del Ejecutor Coactivo quien podrá suspenderlo temporalmente cuando un proceso constitucional de amparo hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza al amparo del Código Procesal Constitucional o cuando una Ley lo disponga expresamente. |
| 43 | No |
| 44 | Sí. El Recurso de Queja cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código tributario y disposiciones administrativas, estas quejas serán resueltas por el Tribunal Fiscal. Además el deudor tributario podrá dentro de un proceso constitucional de amparo solicitar se dicte una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional. |
| 45 | Amplio, libre. |
| 46 | Sí |
| 47 | La acción de la AT para exigir el pago de la deuda tributaria prescribe a los 4 años excepto cuando el agente de retención o percepción no haya pagado el tributo retenido o percibido, en cuyo caso prescribe a los 10 años. No es frecuente debido a que se deben generar medidas para evitar la prescripción. No se tiene estadística. |
| 48 | Sí. Dilación del tiempo con las impugnaciones, lo que dificulta las acciones de cobranza y el riesgo de recuperar la deuda se incrementa en razón que algunos deudores utilizan ese tiempo en extinguir la empresa y desaparecer los bienes. |
| 49 | Vicio en los procedimientos: notificación, plazos, jurisdicción, etc. |
| 50 | La AT podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contenciosos Administrativo. También podrá presentar Queja, pero solo en lo referido a las actuaciones o procedimientos que afecten lo establecido por el Código Tributario. |
| 51 | Sí. Remate por Internet en el caso de Aduanas, se registra como ofertante, el ofertante revisa los lotes, oferta y paga oferta y al cierre se notifica resultado. |
| 52 | Nunca |

| | |
|----|---|
| 53 | No está regulado en la legislación peruana. |
| 54 | Sí. Supervisados por los jefes directos |
| 55 | Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT regulado por el Código Tributario |
| 56 | Internas |
| 57 | No |
| 58 | Sí. Control de la gestión a través de indicadores. |
| 59 | Sí |
| 60 | Sí |
| 61 | 22 dependencias operativas (Intendencias y Zonales) en las cuales hay un jefe, uno o varios ejecutores de acuerdo a la necesidad de cada una y auxiliares coactivos asignados a cada ejecutor. |
| 62 | Abogado de profesión en el caso de Ejecutor Coactivo y Otras profesiones (abogados, economistas, contadores, administradores en el caso de Auxiliares Coactivos por mandato legal. |
| 63 | Se les capacita periódicamente en las siguientes materias: <ul style="list-style-type: none"> 1. Procedimiento Tributario Coactivo y relacionadas. 2. normas supletorias. 3. Fallos de los tribunales (fiscal y constitucional). 4. Uso de los sistemas. 5. Ética. 6. Servicio y atención a los contribuyentes. 7. Habilidades directivas y blandas. |
| 64 | Sí |
| 65 | Administraciones Tributarias: Argentina, Ecuador y Estados Unidos. Administraciones Aduaneras: Bolivia, Chile, China, Cuba, Ecuador, El Salvador, Estados Unidos, México, Panamá, Paraguay, Rusia, Uruguay, Venezuela y Vietnam. Evitar Doble Imposición: Chile, Canadá, Comunidad Andina, Brasil, México, República de Corea, Confederación Suiza, Portugal. |
| 66 | No |
| 67 | No |
| 68 | La SUNAT no cuenta con convenios con otras Administraciones Tributarias para el apoyo en la cobranza transfronteriza. |

Portugal

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Sólo Cobranza Coactiva |
| 2 | No hace cobranza amistosa o amigable |
| 3 | No |
| 4 | No aplicable |
| 5 | No aplicable |
| 6 | No aplicable |
| 7 | No se proporcionó información |
| 8 | Diario |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. Declaraciones Juradas promocionadas por la AT |
| 10 | Notificación por servicio de correo puerta a puerta y correo electrónico. |
| 11 | Reducir el incumplimiento de pago voluntario en dentro de los plazos. |
| 12 | No se proporcionó información |
| 13 | Para determinados casos y no todos los impuestos. |
| 14 | No aplicar intereses de financiación hasta determinado número de cuotas. |
| 15 | No se proporcionó información |
| 16 | Sí |
| 17 | Intercambio de información con los Registros de Propiedad de Inmuebles, Automotor, etc. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es judicial en todos los casos. |
| 20 | Naturaleza, antigüedad y monto de la deuda. Etapa de gestión de cobro y Perfil del deudor. |
| 21 | Sí. Mensual – Declaraciones realizadas en un procedimiento automático. Anual - Prescripción. |
| 22 | Por medio de un ID – identificador del sistema |
| 23 | Se ejecutan todas las deudas. |
| 24 | No |
| 25 | En forma masiva. |
| 26 | No Aplicable |
| 27 | No Aplicable |
| 28 | No, en ningún caso |
| 29 | Otro criterio: los bienes que están exentos de embargo referidos en los artº 736º, 737º e 738º do Código de Procedimientos Civil. |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | Al establecimiento del proceso ejecutivo se emite automáticamente por el sistema SEF de Ejecuciones Fiscales- un mensaje electrónico al deudor. Este "email" se envía antes de la citación. Ventas: - La incautación y venta de vehículos incautados - Venta de inmuebles embargados - Venta de vehículos automotores embargados - La venta de propiedades abandonadas – Varias mercancías. |
| 32 | Sí |
| 33 | Siempre |

| | |
|----|---|
| 34 | En el caso de la lista de deudores publicado en el Internet, los criterios son los siguientes: - Deudas Tributarias; – Intimación del deudor y, después de transcurrido el plazo de oposición legal (30 días); - Valores: desde € 7.500 a € 10.000 para personas físicas y jurídicas personas. |
| 35 | Sí, el acceso a la información es privada, con acceso de usuario / deudor, y el acceso es personal, es visible toda la información de los contribuyentes. Si el sitio es de acceso público, la gente común sólo ver el nombre, NIF y el paso de la deuda que figura en la lista de deudores que se publica en Internet. |
| 36 | Sí. En todos los casos. |
| 37 | Cuanto más corto sea el período entre el vencimiento del pago voluntario y el establecimiento del proceso ejecutivo, mayor es la probabilidad de cobro de deudas. Actualmente, la aplicación de los tributos se pone dentro de los 15 días siguientes al vencimiento del pago voluntario. |
| 38 | Sí |
| 39 | El beneficio varía dependiendo del monto de la deuda. En casos justificados, es posible obtener exenciones de responsabilidad de la deuda. |
| 40 | Un procedimiento judicial impulsado por los agentes de la AT |
| 41 | Certificado de deuda, intimación, embargo, la asignación de valor a los bienes incautados, venta, obtención y aplicación de los ingresos de la venta. |
| 42 | El deudor puede oponerse a la deuda en el plazo reglamentario y después de la intimación. |
| 43 | No |
| 44 | No |
| 45 | Determinado taxativamente por la norma |
| 46 | Sí |
| 47 | Anualmente. Sí, tenemos estadísticas. |
| 48 | No |
| 49 | Falta de cumplimiento de formas legales. |
| 50 | Análisis de los motivos expuestos en la sentencia y la posibilidad real de probar lo contrario. |
| 51 | No |
| 52 | Nunca |
| 53 | A AT, mediante el acceso informático a las bases de datos de las entidades que gestionan los bienes sujetos a registro, efectúa un embargo de modo electrónico, por lo que no es aplicable la declaración en este punto. |
| 54 | No aplicable |
| 55 | No aplicable |
| 56 | Internas y Externas |
| 57 | No aplicable |
| 58 | No aplicable |
| 59 | Sí. Hay casos en los que se está tratando de demostrar que la falta de perfección de la notificación es atribuible al contribuyente. |
| 60 | Sí |
| 61 | Sólo hay dos momentos: 1. recaudación voluntaria (plazo legal de pago) y 2. coercitivo-establecimiento del Proceso ejecutivo inmediatamente después de la fecha límite de pago voluntario. |

| | |
|----|---|
| 62 | Todo el personal tiene un año de internado y la formación específica de los impuestos, con pruebas escritas (estricto), la evaluación de los conocimientos. Después de la introducción en el área de cobranza coactiva, tener una formación específica o para el uso de los sistemas de cobro coactivo o cambios legislativos. Hay una actualización continua de los materiales a través de la provisión de instrucciones para los empleados. |
| 63 | En los últimos 15 años, sólo los nuevos empleados fueron ingresados en el área de créditos fiscales, los titulares de la educación superior en las áreas de derecho, contabilidad, administración y economía. La formación de los trabajadores que ingresaron antes, es el nivel de educación secundaria, que corresponde a 12 años de escolaridad. |
| 64 | Sí |
| 65 | Unión Europea |
| 66 | Sí. Unión Europea |
| 67 | Sí. Unión Europea |
| 68 | La existencia de una Comisión Interministerial para la Asistencia Mutua en Asuntos de Recuperación de Créditos (CIAMMC) cuya misión es poner en práctica el plan de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos entre Portugal y los demás Estados miembros (EM) de la Unión Europea ha traído una mayor eficiencia para el cobro de deudas. Su acción ha tenido éxito, que se tradujo en el envío de un número creciente de solicitudes de asistencia y de otros Estados miembros. El movimiento de fondos, también ha crecido y ya ha llegado a cerca de 4 millones de euros. |

Uruguay

| Ref | Contribución por tema |
|-----|--|
| 1 | Modelo Mixto (cobranza amistosa y coactiva) |
| 2 | No se proporcionó información |
| 3 | Sí |
| 4 | Se realiza con personal de la AT |
| 5 | Se han realizado desde mediados del 2014 planes pilotos de esta modalidad de cobranza. |
| 6 | No |
| 7 | No |
| 8 | Sí |
| 9 | Actualización voluntaria por parte de los contribuyentes. En base a las declaraciones voluntarias del contribuyente o de Oficio por fiscalización. |
| 10 | - Notificación por servicio de correo puerta a puerta - Llamados telefónicos - Correo electrónico - Bandeja de comunicaciones. |
| 11 | Se ha mejorado notoriamente la efectiva comunicación con el contribuyente. |
| 12 | No |
| 13 | Sí. Son permanentes y están siempre disponibles. |
| 14 | Sí. no aplicar intereses de financiación hasta determinado número de cuotas. Y no aplicar intereses resarcitorios o hacer una quita de ellos de pago al contado. |
| 15 | Sí. Regímenes de Convenios con exoneraciones de multas y recargos, cuya actualización se realiza en UI y Acuerdos Tributarios que consiste en reducción de multas y recargos bajo ciertas condiciones. |
| 16 | Sí |
| 17 | Intercambio de información con los Registros de Propiedad de Inmuebles, Automotor, etc. |
| 18 | Dentro de la estructura de la AT |
| 19 | Es administrativo y en algunos casos judicial. Depende del monto adeudado. |
| 20 | Etapa de gestión de cobro |
| 21 | Sí. Según etapa judicial o administrativa en que se encuentre. |
| 22 | Registro manual de la deuda en ejecución |
| 23 | Se establecen montos mínimos |
| 24 | Sí. Calidad de "Firme" de la Resolución que constituye Título Ejecutivo |
| 25 | De manera puntual, individual o caso a caso |
| 26 | Combinando ambos. Y otra modalidad: Territorialidad |
| 27 | No |
| 28 | Sí, en todos los casos. |
| 29 | Otro: Existencia de riesgo para la percepción fiscal |
| 30 | Tiene mucha relevancia |
| 31 | La DGI está en una etapa de revisión de la gestión de los procesos de recuperación de los créditos fiscales |

| | |
|----|---|
| 32 | No |
| 33 | Nunca |
| 34 | Al responder negativamente la pregunta 104 y 105, no corresponde responder las 106 y 107 |
| 35 | Al responder negativamente la pregunta 104 y 105, no corresponde responder las 106 y 107 |
| 36 | No |
| 37 | Al responder negativamente la pregunta 108, no corresponde responder la 109. |
| 38 | Sí |
| 39 | No difiere de los planes ofrecidos a todos los contribuyentes en general. |
| 40 | Un procedimiento judicial impulsado por agentes de la AT |
| 41 | No |
| 42 | Inexistencia de la intimación judicial previa |
| 43 | No |
| 44 | No |
| 45 | Determinado taxativamente por la norma |
| 46 | Sí |
| 47 | Esporádicamente |
| 48 | Sí. Mecanismo de acceso al conocimiento de los bienes del deudor. |
| 49 | Formales, vicios del acto, inexistencia de riesgo en caso de Medidas Cautelares |
| 50 | En caso de existencia de agravio |
| 51 | Sí. El Remate del Bien (siempre judicial) depende de la naturaleza del bien identificado por la AT, cumpliendo en forma previa con todas las etapas establecidas legalmente. |
| 52 | Con mucha frecuencia |
| 53 | En la práctica no tiene carácter subsidiario |
| 54 | Sí. Supervisados por sus superiores. |
| 55 | Ordenes de Servicio y Circulares. |
| 56 | Internas |
| 57 | Sí |
| 58 | Sí. Informes e Inventarios. |
| 59 | No |
| 60 | Sí |
| 61 | Un Departamento dividido en tres Secciones (2 jurídicas y 1 administrativa) más un equipo notarial. |
| 62 | Abogados y Procuradores |
| 63 | Cursos de Actualización Profesional |
| 64 | Sí |
| 65 | Alemania, Hungría, México, Francia, España, Suiza, Liechtenstein, Portugal, Islandia, Ecuador, Malta, Dinamarca, Corea del Sur, Groenlandia, Finlandia, Argentina, India, noruega, Canadá, Australia, Rumania. (Convenios vigentes) |
| 66 | Con España. |
| 67 | Con Alemania, Ecuador, España, India, México, Rumania. |
| 68 | Aún no |

