ISSN 2644-4127

Papeles de trabajo

EL PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN EXTERNA

Elaborado por: Juan Francisco Redondo | Jefe de la Misión Española ante el CIAT

Comité Permanente de Ética del CIAT

Comité de Ética

4
2019

El Papel de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra la Corrupción Externa

Serie: *Papeles de Trabajo del Comité Permanente de Ética del CIAT*
ISSN 2644-4127

El Papel de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra la Corrupción Externa

PT-04-2019

© 2019 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Comité de Ética

Comité Permanente de Ética del CIAT
Grupo de Trabajo de Transparencia

Desarrollado por **Juan Francisco Redondo**, Jefe de la Misión Española ante el CIAT para el Comité Permanente de Ética del CIAT.

Diseño web y diagramación: Coordinación de Capacitación

Propiedad Intelectual: El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Contenido

INTRODUCCIÓN 2
I.- ANTECEDENTES 3
I.1.- La percepción de corrupción. 3
I.2.- Impacto económico de la corrupción: Incidencia en la recaudación fiscal 4
II.- EL PAPEL DE LA AT FRENTE A LA CORRUPCIÓN EXTERNA: ESTADO DE SITUACIÓN 6
II.1.- Órganos encargados de investigar y perseguir los delitos de corrupción 7
II.2.- Las Formas de cooperación de la AT con las instituciones encargadas de la lucha contra la corrupción. 9
II.2.1.- Cesión de información 10
II.2.2.- Participación de funcionarios de la AT en instituciones encargadas de la lucha contra la corrupción y delitos conexos. 12
II.2.3.- Actuaciones conjuntas y coordinadas 14
II.2.4.- Auxilio Judicial y designación de peritos. 14
II.2.5.- La comunicación de los casos de corrupción externa y la no deducibilidad de gastos relacionados con los actos de corrupción. 15
III.- REFLEXIONES FINALES SOBRE CÓMO PUEDE LA AT COMBATIR LA CORRUPCIÓN EXTERNA. 17
ANEXO I 21

Introducción

En el marco del Comité de Ética del CIAT y con ocasión de su 52 Asamblea General se presentó en mayo de 2018 el denominado "*Marco de referencia para el aseguramiento de la integridad y los valores en las Administraciones Tributarias*" [1] que aboga por un análisis global de los aspectos clave para el reforzamiento del desempeño ético y la lucha contra la corrupción en las administraciones tributarias -en adelante AATT- .

Al mismo tiempo, se dio a conocer otro documento de este mismo Comité del CIAT en materia de "*Transparencia y Rendición de Cuentas*"[2] en el que se exponían una serie de instrumentos al servicio de la transparencia en la gestión de las AATT, documento complementado recientemente con otro sobre "*Estado de Situación de la Transparencia y Rendición de Cuentas*" que da a conocer el estado de esta materia en algunos de los países del CIAT sobre la base de la exposición de buenas prácticas.

Es oportuno completar estos trabajos con un aspecto que, si bien se ha tratado en el pasado de un modo tangencial, requiere de una mayor atención en la actualidad debido a la creciente preocupación ciudadana por el fenómeno de la corrupción y al aumento de los índices de percepción de la corrupción que, sin duda, impacta muy negativamente en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Nos referimos al papel de la administración tributaria -en adelante AT- en la lucha contra la corrupción externa en el que se plantea la disyuntiva de adoptar un rol que puede ser más o menos protagónico en función de que se pretenda una implicación directa de la AT en la lucha contra los delitos de corrupción -en sus distintas modalidades- que exceda de los aspectos puramente fiscales o que, por el contrario, se considere que la actuación de la AT debe restringirse exclusivamente a los casos relacionados con delitos fiscales.

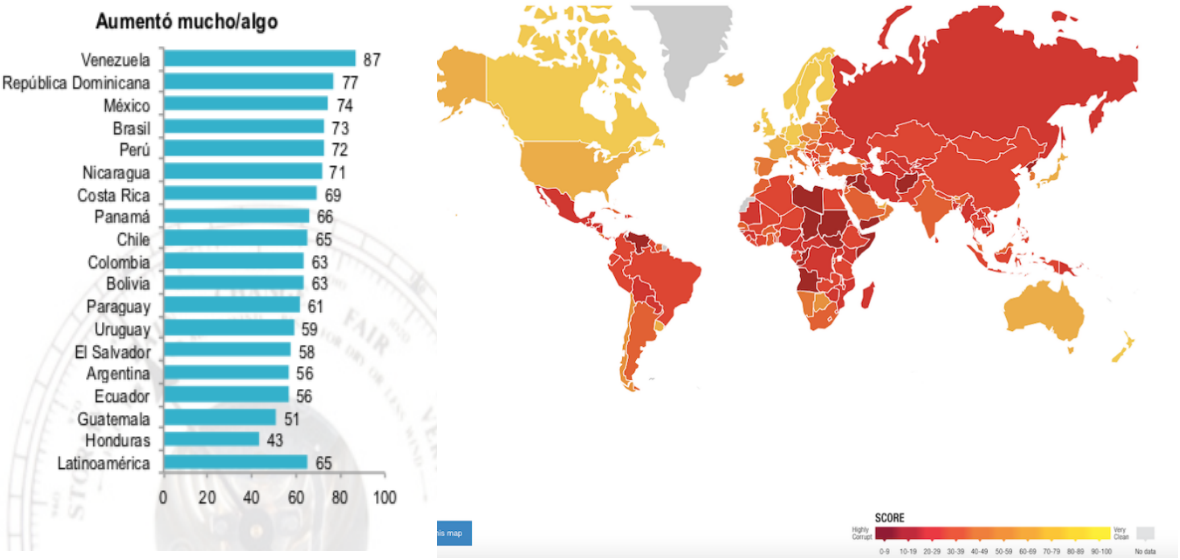
[1] https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018_integridad_valores_AT.pdf?slrid=e75c7b9e-b05b-6000-c37d-5f487be92c8f

[2] *Transparencia y Rendición de Cuentas*. Obtenido de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT: https://www.ciat.org/transparencia-y-rendicion-de-cuentas/

I.- Antecedentes.

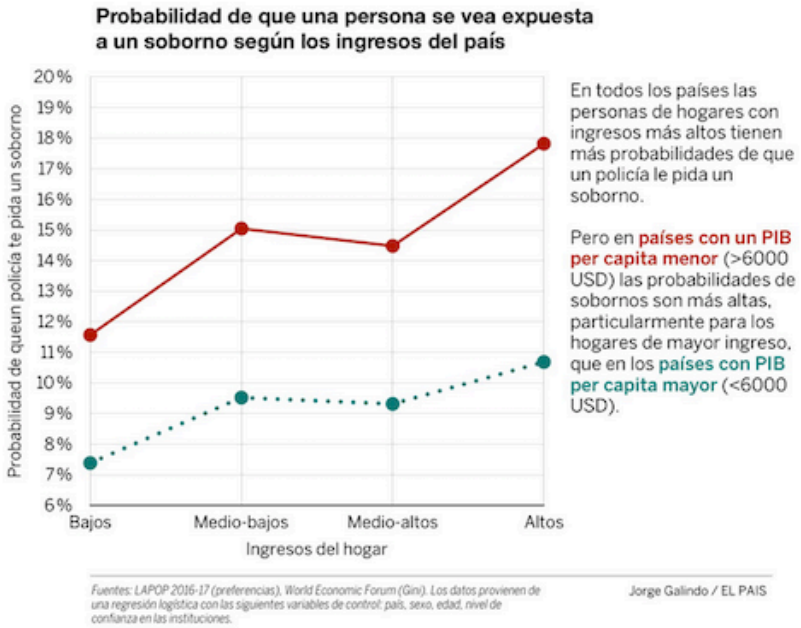
I.1.- La percepción de corrupción.

Los medios de comunicación[3] se hacen eco periódicamente de diversas encuestas que sitúan la corrupción como uno de los principales problemas de América Latina. Estos análisis no se limitan a acreditar el aumento de los índices de percepción de la corrupción como evidencia el Latinobarómetro 2018 [4] o el índice global de transparencia de *International Transparency*.



En estos momentos, los medios de comunicación inciden en el impacto económico de la corrupción y en la relación entre la corrupción y la riqueza o la probabilidad de que una persona se vea expuesta a un soborno según los ingresos del país como se evidencia en el siguiente cuadro.

[3] Sirva como referencia:
https://elpais.com/internacional/2019/04/27/america/1556318446_695112.html
[4] http://www.latinobarometro.org/lat.jsp



I.2.- Impacto económico de la corrupción: Incidencia en la recaudación fiscal.

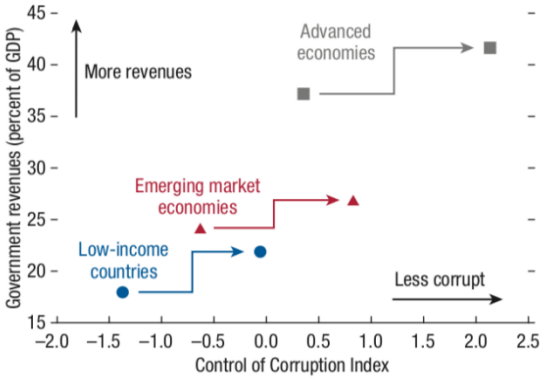
El impacto negativo que supone la corrupción sobre las economías y las posibilidades de crecimiento económico global se ha calculado por el FMI señalando que un incremento significativo de la corrupción reduce la tasa anual de crecimiento del PIB per cápita por medio punto porcentual y disminuye la inversión en 1,5 o 2 puntos porcentuales sobre el PIB[5].

Más recientemente[6], el FMI señala: ***"La corrupción ayuda a evadir impuestos*** *y si se analizamos más de 180 países y determinamos que los más corruptos recaudan menos impuestos, ya que la gente paga sobornos para eludirlos, por ejemplo mediante lagunas tributarias concebidas a cambio de coimas-comisiones ilegales. Además, cuando los contribuyentes creen que el Estado es corrupto, la evasión impositiva se hace más probable. Demostramos que, globalmente, los gobiernos menos corruptos recaudan 4%*

[5] https://blogs.imf.org/2018/04/22/shining-a-bright-light-into-the-dark-corners-of-weak-governance-and-corruption/ Entrada del Blog escrito por Christine Lagarde.
[6] IMF. Fiscal Monitor. April 2019. "Curbing Corruption".

más del PIB en ingresos tributarios que los países en el mismo nivel de desarrollo que tienen los niveles más altos de corrupción[7]".

Figure 2.4. Government Revenues and Corruption



Sources: IMF, World Economic Outlook database; and Worldwide Governance Indicators.
Note: The figure shows the average government revenues as a share of GDP (excluding grants) for countries with the lowest levels of corruption (top 25 percent of control of corruption) and highest levels of corruption (bottom 25 percent) for each of these groups: low-income countries, emerging market economies, and advanced economies. It excludes oil exporters, for which oil revenues are a key driver of total revenues. The Control of Corruption Index provides a relative measure of perceived corruption that ranges from –2.5 (high corruption) to 2.5 (low corruption).

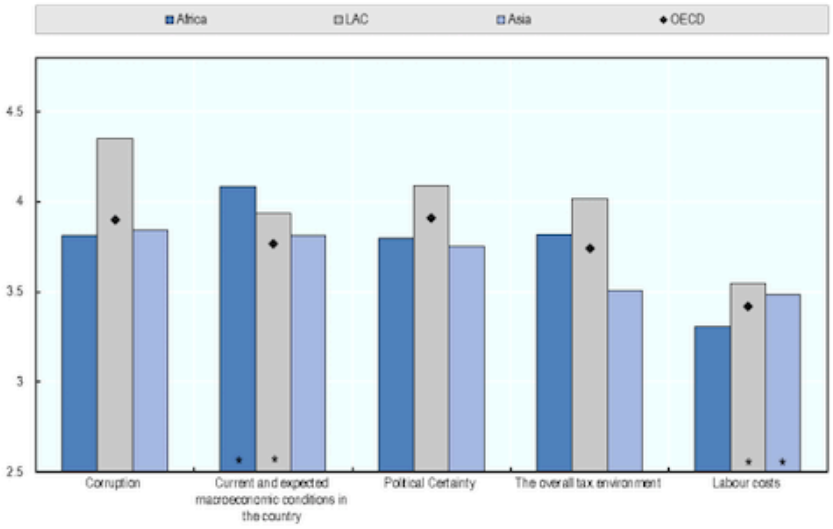
Además del impacto económico directo de la corrupción en términos de pérdida recaudatoria, hay que reseñar como uno de sus efectos más perniciosos la pérdida de confianza en las instituciones que debilita la estrategia de fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y afecta muy negativamente a la "certidumbre fiscal" como factor determinante de las inversiones como puede verse en el cuadro siguiente[8] en el que la corrupción destaca como el principal problema que afecta negativamente a las decisiones de inversión empresarial junto con las condiciones presentes y futuras del país, la estabilidad política, el entorno fiscal y las condiciones laborales. La percepción de la corrupción como factor negativo para la inversión o

[7] https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=10957 . Entrada al Blog de 4 de abril de 2019. Vitor Gaspar, Paulo Mauro y Paulo Medas.

[8] http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf

decisiones de localización de inversiones es más intensa en Latinoamerica que en otras regiones del mundo.

Figure 3. Top 5 business factors affecting investment or location decisions



Note: Results for the question 'Based on your experience, please assess the importance of each of the following factors for your firm's investment and location decisions. Please use a scale from 5 to 1 where 5 are extremely important and lower numbers indicate that the factor is progressively less important. If a factor is not at all important, select 1. If you have no experience or do not know, select n/a'

* denotes significance at 5%, difference between the region and OECD

II.- El papel de la AT frente a la corrupción externa: Estado de situación.

El nivel de participación de la AT en la lucha contra la corrupción dependerá del marco jurídico e institucional de cada país y las interrelaciones con las instituciones competentes para ello y en este marco institucional es importante conocer una serie de extremos que nos den un mejor conocimiento de la situación planteada.

Para ello, sería importante conocer, en primer lugar, cuáles son los órganos encargados de investigar y perseguir los delitos de corrupción. En segundo lugar, es preciso examinar las formas en las que la AT colabora con estos órganos, la cuestión de la comunicación de los indicios de corrupción, así como si está contemplada en las legislaciones de la región la no deducibilidad de gastos que constituyen sobornos.

El análisis de estas materias lo abordamos a la luz de los resultados de una encuesta que se incorpora como Anexo de este documento en el que 15 países miembros del CIAT -de todas sus áreas geográficas- han contestado a las preguntas formuladas que, en

algunos casos serán ilustradas con la referencia a una serie de prácticas que se consideran de interés. Finalmente, reflejaremos algunas de propuestas sobre cómo puede la administración tributaria combatir la corrupción externa.

II.1.- Órganos encargados de investigar y perseguir los delitos de corrupción.

En términos generales, la competencia para investigar y para instar los correspondientes procedimientos en materia de delitos de corrupción queda fuera del ámbito competencial de la AT correspondiendo bien a autoridades específicas, a la policía gubernativa o, en general, al Ministerio Público[9].

En el caso de los países del CIAT que atendieron la encuesta que se acompaña como Anexo a este documento, **en más del 90 por cien de los países, en efecto, normalmente el órgano encargado de investigar y perseguir los delitos de corrupción es el Ministerio Público -o Ministerio Fiscal-** bien con el apoyo de la Policía Judicial o unidades especializadas. Además del Ministerio Público, en otros países, tienen competencia para esta investigación Unidades Anticorrupción especializadas, el Tribunal de Cuentas o la Contraloría General. En otros casos el Consejo de Defensa del Estado y normalmente estas instituciones cuentan con el apoyo de la Policía Judicial.

Por tanto, si nos preguntamos hasta dónde podría llegar el papel de la AT en esta materia, a tenor de los resultados de la encuesta y con muy pocas excepciones, la Administración tributaria no puede, por sí misma y sin que exista una relación con delitos fiscales o con casos de corrupción interna, investigar o perseguir casos de corrupción externa.

Una cuestión que tiene especial relevancia es el límite o las restricciones existentes al acceso a la información fiscal por la propia Administración tributaria a efectos de la lucha contra la corrupción presente mayoritariamente en los países que atendieron la encuesta.

[9] Véase *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development and The World Bank; 2018.*

Así, por ejemplo, en Canadá se rechazan las denominadas "*phising expedition*" de información que no esté relacionada con asuntos fiscales o con casos de corrupción interna dentro de la propia Administración tributaria, es decir, con el desarrollo de la competencia propia de las administraciones tributarias.

En el caso de Portugal como consecuencia de la entrada en vigor del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, la AT ha visto sustancialmente limitado el acceso a la información personal y fiscal desconectado de concreto procedimiento tributario o criminal en curso, estando impedida legalmente de hacerlo.

Desde este punto de vista a institucional resulta relevante la experiencia de refuerzo de la cooperación en **Bolivia** cuya Ley nº 4 de 31 de marzo de 2010 de lucha contra la corrupción, enriquecimiento ilícito e investigación de fortunas Marcelo Quiroga Santa Cruz crea el Consejo Nacional de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito y Legitimación de Ganancias Ilícitas integrado por:

a) Ministerio de Transparencia Institucional y Lucha Contra la Corrupción.
b) Ministerio de Gobierno.
c) Ministerio Público. d) Contraloría General del Estado
d) Unidad de Investigaciones Financieras
e) Procuraduría General del Estado
f) Representantes de la Sociedad Civil Organizada.

El Consejo Nacional está presidido por el Titular del Ministerio de Transparencia Institucional y Lucha Contra la Corrupción y le corresponde:

- Proponer, supervisar y fiscalizar las políticas públicas, orientadas a prevenir y sancionar actos de corrupción, para proteger y recuperar el patrimonio del Estado.
- Aprobar el Plan Nacional de Lucha Contra la Corrupción, elaborado por el Ministerio del ramo, responsable de esas funciones.
- Evaluar la ejecución del Plan Nacional de Lucha Contra la Corrupción.
- Relacionarse con los gobiernos autónomos en lo relativo a sus atribuciones

En esta Ley Quiroga Santa Cruz se crean los Tribunales y Juzgados Anticorrupción, los cuales tendrán competencia para conocer y resolver procesos penales en materia de

corrupción y delitos vinculados, y se prevé que el Fiscal General del Estado, conforme a la Ley Orgánica del Ministerio Público, designe en cada Departamento a los fiscales especializados y dedicados exclusivamente a la investigación y acusación de los delitos de corrupción y delitos vinculados.

La Ley también prevé que la Policía Boliviana cuente con investigadores especializados anticorrupción, dentro de una División de Lucha Contra la Corrupción en cada Departamento, quienes desempeñarán sus actividades bajo la dirección funcional de los fiscales y, sobre todo, contempla que la máxima autoridad ejecutiva de la entidad afectada o las autoridades llamadas por Ley, deban constituirse obligatoriamente en parte querellante de los delitos de corrupción y vinculados, una vez conocidos éstos, debiendo promover las acciones legales correspondientes ante las instancias competentes.

En este marco, se han creado las Unidades de Transparencia y Lucha contra la Corrupción, como instancias responsables de gestionar denuncias por hechos de corrupción en todas las instituciones públicas en las que el Estado tiene participación -incluida la Administración Tributaria, el SIN, Servicio de Impuestos Nacionales-.

También es interesante la experiencia en **México** donde existe un Grupo de Alto Nivel para el Seguimiento a las Convenciones Internacionales Anticorrupción (GAN) en el que participan instituciones de los tres Poderes de la Unión, incluyendo al Servicio de Administración Tributaria: Secretaría de Relaciones Exteriores, Secretaría de Economía, Secretaría de Energía, Fiscalía General de la República, Agencia Mexicana de Cooperación Internacional para el Desarrollo, Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, Procuraduría Fiscal de la Federación, Banco Nacional de Comercio Exterior, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, PROMEXICO, Unidad de Inteligencia Financiera, HH. Cámaras de Diputados y de Senadores, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Consejo de la Judicatura Federal, así como el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

II.2.- Las Formas de cooperación de la AT con las instituciones encargadas de la lucha contra la corrupción.

Más allá de los arreglos institucionales y de la constitución bien de órganos de coordinación interinstitucional o de órganos especializados en la lucha contra la corrupción que integren a agencias o órganos con competencias en esta materia, es

interesante reseñar cómo los organismos internacionales, y en particular, la OCDE abogan por fomentar la colaboración entre las diferentes órganos involucrados en esta lucha[10] considerando específicamente que la Administración tributaria comparta la información con los órganos especializados en la lucha anticorrupción y además, traslade las pruebas y evidencias de corrupción que detecte en sus actuaciones.

Abordamos en este apartado las distintas formas de colaboración interinstitucional existentes que se manifiestan en:

- La cesión de información.
- La designación de funcionarios en instituciones encargadas de investigar y perseguir los delitos de corrupción.
- La actuaciones conjuntas y coordinadas entre la AT y estos órganos.
- Las funciones de auxilio judicial y designación de peritos por parte de la AT.
- La comunicación de los casos de corrupción externa y la no deducibilidad de gastos relacionados con los actos de corrupción.

II.2.1.- Cesión de información.

En la **totalidad de los países encuestados la Administración tributaria comparte información tributaria** obrante en sus bases de datos con otras instituciones encargadas de la lucha anticorrupción.

La norma jurídica que habilita tal posibilidad depende de la legislación de cada país pero puede servir como modelo lo incluido en el artículo 107 del modelo de Código Tributario del CIAT[11] que prevé la cesión de información a las autoridades judiciales, a las Administraciones públicas para la prevención del blanqueo de capitales, infracciones monetarias y financiación del terrorismo.

En España, de acuerdo con los datos obrantes en la Memoria de la Agencia Tributaria, se pone de manifiesto que, durante 2017, en el marco estipulado en el Convenio de colaboración con el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) y el Ministerio de Justicia, los suministros normalizados que se han efectuado por la Agencia de **forma directa y**

[10] *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development and The World Bank*; *2018*

[11] https://www.ciat.org/nueva-version-del-modelo-de-codigo-tributario-del-ciat/

automatizada a través del Punto Neutro Judicial gestionado por el CGPJ, han supuesto más de 9 millones. Además, se han tramitado 11.476 **solicitudes no normalizadas** de información.

Resulta interesante también la experiencia de Canadá que a estos efectos distingue el caso de los casos en los que se han presentado "cargos" en el que el solicitante de información debe ponerse en contacto y discutir el asunto con el Oficial de Enlace de CRA - Investigaciones Criminales- para asegurar que la CRA está en una posición para tratar una solicitud. Y acto seguido debe preparar una carta de solicitud dirigida al Subdirector de la División de Investigaciones Penales de la oficina de servicios fiscales en su zona y debe proporcionar una sinopsis del caso; indicar qué cargos se han presentado; enumerar la información fiscal y período solicitada y explicar por qué creen que la información es relevante para los cargos establecidos

En el caso de que no se hayan presentado cargos, el solicitante debe ponerse en contacto y discutir el asunto con el Oficial de Enlace de CRA - Investigaciones Criminales para asegurar que la CRA está en una posición para tratar una solicitud y a continuación, el solicitante prepara una carta de solicitud dirigida al subdirector de la División de Investigaciones Penales de la oficina de servicios fiscales en su zona y le proporcione una sinopsis del caso, indique los delitos que se investigan, enumere la información fiscal buscada y el período y explique por qué creen que la información aportará pruebas del delito.

Si el Oficial de Enlace de Investigaciones Penales tiene motivos razonables para creer que la información fiscal permitirá la prueba del delito, deberá solicitarse al Comisionado Auxiliar de la Subdivisión Internacional de Grandes Empresas e Investigaciones de la CRA que apruebe la divulgación de la información a una organización policial apropiada.

En este contexto, conviene recordar la importancia de la cooperación fiscal internacional como se pone de manifiesto en la Declaración de Punta del Este de 19 de noviembre de 2018[12] que con el apoyo de distintas organizaciones internacionales (OCDE, BID, CIAT, Banco Mundial) suscribieron distintos países de la región abogando por reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción.

[12] https://www.oecd.org/tax/transparency/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf

II.2.2.- Participación de funcionarios de la AT en instituciones encargadas de la lucha contra la corrupción y delitos conexos.

La **designación de funcionarios de la AT** para que presten servicios en instituciones encargadas de la lucha contra la corrupción presenta menor unanimidad entre los países que atendieron la encuesta **ya que sólo en el 40 por cien de éstos países se contempla esta posibilidad.**

En España existe la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada (Fiscalía Anticorrupción), cuya función consiste en realizar los informes, auditorías y actuaciones que le requiera el Fiscal Jefe de la Fiscalía Especial o el Fiscal General del Estado. Esta Unidad depende orgánica y funcionalmente de la Dirección General de la Agencia Tributaria y está dotada y financiada por la Agencia. Por su parte, en Portugal, a petición del Ministerio Público pueden ser destacados funcionarios de la AT como expertos, integrando equipos de investigación y apoyando al Ministerio público y la Policía Judicial. En este ámbito, puede facilitarse información pertinente para la investigación, en particular, la recogida en el ámbito de las auditorías internas o de las investigaciones disciplinarias.

La **cesión de información a las Unidades Antiblanqueo**[13] también **es mayoritaria** en los países que atendieron la encuesta. Sin embargo, y en porcentajes idénticos a los anteriores, **solo el 40 por cien de los países disponen de una colaboración reforzada con tales unidades antiblanqueo.**

Destaca, en este sentido, la experiencia en Argentina en la que la Administración Federal de Ingresos Públicos ha creado recientemente el Comité de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo (LA/FT) integrado por:

-Administrador Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos,
- Directores Generales de las Direcciones Generales Impositiva, de Aduanas y de los Recursos de la Seguridad Social,
- Subdirectores Generales de las Subdirecciones Generales de Fiscalización y de Asuntos Jurídicos,

[13]Sirva como ejemplo en Chile el Convenio entre el Servicio de Impuestos Internos y la Unidad de Análisis Financiero. Ver en https://www.uaf.cl/descargas/cooperacion/publicas/Convenio_SII.pdf

-Subdirector General de la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional, quien actuará como Oficial de Enlace ante la Unidad de Información Financiera y

- Director de la Dirección de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, quien actuará como Oficial de Cumplimiento.

El "Comité de Prevención de LA/FT" será presidido por el Administrador Federal y coordinado por el Director de la Dirección de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo.

El mismo se reunirá al menos 4 veces por año calendario y contará con una Secretaría encargada de realizar las convocatorias a las reuniones, llevar adelante el orden del día, elaborar las minutas, conclusiones y tratamiento de los casos

Por otro lado, se le atribuyeron las siguientes competencias:

a) Aprobar los lineamientos estratégicos de la Dirección de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, en concordancia con las políticas establecidas por la Unidad de Información Financiera (UIF).
b) Supervisar el cumplimiento de la AFIP en los términos de la Ley N° 25.246, sus modificatorias y complementarias y por la normativa reglamentada por la UIF en el rol de sujeto obligado.
c) Aprobar el Plan de Cumplimiento de Prevención de LA/FT y supervisar su ejecución.
d) Aprobar los modelos de actuación, instrucciones y protocolos de trabajo en materia de prevención de LA/FT que deban ser incorporados a las tareas de fiscalización que desarrollen las áreas operativas involucradas.
e) Aprobar los reportes de operaciones sospechosas (ROS) para su posterior remisión a la UIF.
f) Aprobar los informes de gestión de la Dirección de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo.
g) Autorizar la asistencia a la justicia, cuando ella así lo requiera expresamente en causas relacionadas al LA/FT, siempre que guarden relación con los delitos de contrabando, evasión fiscal o previsional.

También podrá requerir la información, colaboración y/o participación de funcionarios y áreas del Organismo que resulten necesarias para el cumplimiento de sus objetivos.

II.2.3.- Actuaciones conjuntas y coordinadas

Esta **posibilidad está presente mayoritariamente** en los países encuestados. Resulta interesante, en este contexto, el Programa de Investigaciones Criminales de la Canada Revenue Agency -CRA- que investiga casos relevantes de evasión fiscal, fraude y otros delitos conexos y que en los casos más graves y en los que están involucradas varias agencias de investigación remite los casos al *Public Prosecution Service of Canada* para persecución criminal trabajando de una manera muy cercana con la *Royal Canadian Mounted Police* (RCMP) y con la policía local o provincial para mantener la integridad del sistema fiscal canadiense.

II.2.4.- Auxilio Judicial y designación de peritos.

En la mayoría de los países que atendieron la encuesta la intervención de la administración tributaria en relación con los delitos de corrupción se produce a instancia de los órganos jurisdiccionales (Ministerio Público) o en los casos en los que existe relación con un delito tributario o delito fiscal. **Esta colaboración**, además de por las anteriormente señaladas, **se manifiesta también en la emisión de informes y dictámenes periciales en más del 75 por cien de los casos.**

Así, de acuerdo las normas vigentes en España[14] el auxilio judicial *"es una colaboración de la Agencia Tributaria como institución pública, por lo que su solicitud debe ser atendida siempre y cuando, existiendo medios humanos suficientes para prestarlo, este auxilio se refiera a materias o funciones propias de la administración tributaria y de la formación de los funcionarios integrados en la misma*".

Frente a esta concepción, se entiende que el perito judicial es "*aquella persona que, sin ser parte en el proceso, emite declaraciones sobre hechos que tienen carácter procesal en el momento de su captación, para cuyo conocimiento o apreciación son necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos. Por tanto, requiere la intervención de personas especialmente cualificadas sobre determinados conocimientos no dominados por el Juez*".

[14] "Colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los órganos jurisdiccionales". Rocío Gamo Yagüe en https://www.fiscal.es

Existe, por tanto, una importante diferencia entre las funciones de auxilio judicial y peritaje que se manifiesta en materias tales como el acceso a la información del expediente judicial, la forma de atender las solitudes de información a la autoridad administrativa, la dependencia funcional del órgano judicial, etc.

En la Memoria de la Agencia Tributaria de España de 2018 se refleja cómo en 2017 participaron en funciones de auxilio judicial y peritaje 814 funcionarios.

II.2.5.- La comunicación de los casos de corrupción externa y la no deducibilidad de gastos relacionados con los actos de corrupción.

Es importante que los auditores fiscales puedan detectar y comunicar a las autoridades competentes los casos de corrupción. En el curso de las auditorías pueden detectarse sobornos, comisiones ilegales, pagos, etc. En ese sentido, en la **mayor parte de los países que atendieron la encuesta existe una obligación legal de los auditores de reportar la información correspondiente a la autoridad competente.**

Pero al mismo tiempo, los auditores deben tomar medidas para identificar estos pagos o comisiones ilegales y asegurarse del cumplimiento de la **normativa fiscal que, en más del 75 por cien de los países, establece específica y claramente su no deducibilidad más allá de las definiciones genéricas de no deducción de los gastos ilegales.**

Puede servir como ejemplo la legislación mejicana que con fundamento en el artículo 33, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación (CFF), México publica año con año, a través del Diario Oficial de la Federación (DOF), los criterios de carácter interno para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, los cuales se compilan en el Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal. Desde la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 y hasta la de 2018 se ha dado a conocer el contenido del criterio normativo denominado 24/ISR/N "*Dádivas a servidores públicos*. No son deducibles para los efectos del ISR.", en el que se expone que las erogaciones de un contribuyente consistentes en dar por sí o por interpósita persona, cualquier clase de dádiva, dinero o cualquier beneficio a servidores públicos o servidores públicos extranjeros, para hacer o dejar de hacer un acto propio de sus funciones inherentes a su empleo, cargo o comisión, no podrán tener el carácter de deducibles por constituir un delito tipificado en la legislación penal. El artículo 28, fracción III de la Ley del ISR establece que no

serán deducibles los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquéllos referidos en la propia disposición.

De los artículos 222 y 222 bis del Código Penal Federal se desprende que los delitos de cohecho y de cohecho a servidores públicos extranjeros consisten en dar, por sí o por interpósita persona, cualquier clase de dádiva como dinero, bienes o servicios, a servidores públicos, incluso extranjeros, o a terceros para que el servidor público haga o deje de hacer algo justo o injusto relacionado con sus funciones.

Dicha conducta implica que cualquier erogación efectuada por el contribuyente que se ubique en los supuestos de los tipos penales señalados, habrá sido efectuada en contravención a las leyes de orden público. Lo anterior, conforme a los artículos 1830 y 1831 del Código Civil Federal, en relación con el 8 de dicho Código, que establecen que es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público y que el fin o motivo determinante de la voluntad tampoco debe ser contrario a dichas leyes, resultando como sanción su nulidad. En ese sentido, las erogaciones, para ser consideradas deducciones autorizadas, no deben ser contrarias a las leyes de orden público, incluso cuando se realicen en el extranjero.

En consecuencia, de acuerdo con la legislación en México las erogaciones consistentes en dar por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos, incluso extranjeros o a terceros, no constituyen deducciones autorizadas para los efectos del ISR, debido a que se ubican en el supuesto previsto por el artículo 28, fracción III de la Ley del ISR y se realizan en contravención a las leyes de orden público, con independencia de que dichas erogaciones se encuentren relacionadas o no con la investigación o sanción por los tipos penales aludidos.

En el caso de Costa Rica, la aprobación de la Ley N° 9635. Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Publicada en el Alcance Nº 202 a La Gaceta Nº 225 del 04 de diciembre del 2018 con la vigencia a partir de julio de 2019, específicamente se indica que no será deducible del impuesto sobre las utilidades:

l) *El pago de regalos, obsequios, ofrecimientos, ya sea directos o indirectos, en dinero o en cualquier modo de especie que el sujeto pasivo o las empresas vinculadas a este realicen en beneficio de funcionarios públicos o empleados del sector privado, con el objeto de agilizar o facilitar una transacción a nivel transnacional o nacional*.

En este contexto, la OCDE[15] lleva trabajando desde hace años en esta materia y ha editado un Manual para Auditores " *Bribery and corruption awareness, Handbook for tax Examiners*" identificando indicios y acciones que pueden servir a estos fines, indicadores de riesgo interno y externo y de controles internos, partes implicadas y de los términos y características de las operaciones, cláusulas contractuales, pagos y flujos financieros, análisis contables, etc. que son muy útiles para normalizar por medio de los correspondientes protocolos el modo de actuar de los auditores en estos casos.

Para que tales tareas resulten más eficaces es imprescindible establecer programas de capacitación a los auditores, aspecto en el que se aprecia en las contestaciones a la encuesta formulada que hay camino por recorrer **ya que las acciones de capacitación están presentes solo en el 50 por cien de los países que atendieron la encuesta**.

Hay que destacar que un pilar esencial del Diálogo de Oslo[16] es fortalecer las capacidades para la investigación criminal en los delitos fiscales y contra los flujos ilícitos. La *OECD International Academy for Tax Crime Investigation* es parte crítica de esta iniciativa que cuenta con el apoyo de la *Guardia di Finanza Economic and Financial Police School* en Ostia, Italia, de manera que más de 650 investigadores de más de 80 países han recibido entrenamiento en estas materias.
Más recientemente en la región se ha reforzado este aspecto con la creación en 2018 de la OECD Latin America Academy for Tax and Financial Crime Investigation[17] con sede en la Argentina.

III.- Reflexiones finales sobre cómo puede la AT combatir la corrupción externa.

Frente una situación como la descrita en las líneas anteriores, ¿Qué es lo que deben hacer las administraciones tributarias? No nos referimos ahora a las medidas de transparencia o rendición de cuentas -que deben integrarse en una visión más amplia o global parta ser efectivas - ni siquiera a las medidas para asegurar la efectividad en la

[15] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/bribery-and-corruption-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors_9789264205376-en#page1
[16] https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm
[17] https://www.oecd.org/tax/crime/latin-america-academy-for-tax-and-financial-crime-investigation.htm

lucha contra la corrupción interna[18] a través de instrumentos como el fortalecimiento del régimen disciplinario o la observancia de Códigos de Ética ni a las recomendaciones generales efectuadas por los organismos internacionales[19] en relación con la corrupción sino que nos centraremos en la lucha contra la corrupción externa y en el papel que la AT puede tener en este ámbito.

Hay un dato muy relevante que debe llamarnos a la reflexión: Solo un 2 por cien de los casos de sobornos entre 1999 y 2017 habían sido detectados por las administraciones tributarias[20]. Es evidente que existen limitaciones legales, de tratamiento de los datos confidenciales, de disponibilidad de recursos humanos y materiales y es claro que el nivel de participación de la AT en la lucha contra la corrupción depende del marco jurídico e institucional de cada país y de las interrelaciones con las instituciones competentes para ello.

Si revisáramos la definición de misión de las distintas AATT el denominador común es alcanzar el cumplimiento voluntario fiscal mediante la mejora de los servicios de ayuda y asistencia al contribuyente y la lucha contra el fraude fiscal o la evasión.

En este contexto, podemos pensar que una mayor implicación de la AT en esta materia estaría justificada en que, en términos generales, las AATT disponen de enormes volúmenes de información procedente de fuentes muy diversas (del propio contribuyente, de quienes se relacionan con él económica o financieramente, de los registros públicos, instituciones financieras, de otras administraciones, etc.) y también tienen la posibilidad de tratamiento y explotación masiva de estos ingentes cantidades de información tanto desde el punto de vista de la tecnología de la que pueden disponer como de las capacidades de los servidores públicos especializados en analizar esta información y en la investigación de operaciones económicas y, en muchos casos, especialistas en la investigación del fraude fiscal y de los delitos tributarios.

Además, la fuerte conexión entre los delitos fiscales y los delitos de corrupción abona esta posibilidad en la medida que la corrupción y la percepción ciudadana de la

---

18 http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/CorruptioninTaxAdministration.pdf

19 Véase en la OCDE https://www.oecd.org/gov/ethics/recomendacion-sobre-integridad-es.pdf. El IMF Fiscal Monitor. April 2019. "*Curbing Corruption*".

20 https://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/The-Detection-of-Foreign-Bribery-ENG.pdf

corrupción erosionan y afectan muy negativamente a la mejora del cumplimiento fiscal voluntario.

Como argumentos contrarios a esta mayor proactividad cabe señalar la tendencia natural de las organizaciones actuar de una manera sino independiente al menos autónoma, la escasez de medios humanos y materiales que condiciona el actuar de las AT que, en muchas ocasiones, les dificulta conseguir los objetivos que le son propios, la enorme presión de los órganos políticos para aumentar las recaudaciones tributarias año a año, la constante necesidad de adaptarse a los continuos cambios tecnológicos, la renuencia de los funcionarios o agentes a asumir funciones que puedan ir más allá del desempeño ordinario de su profesión o tareas tradicionales así como el hecho de que las prácticas de corrupción no se reflejan ni explicitan en documentos fiscales, contables o bancarios lo que añade muchas dificultades a su investigación y persecución.

Entre estos dos extremos se vislumbra un espacio de cooperación con las instituciones competentes en materia de lucha contra la corrupción que será tanto más eficaz cuando más relacionado con la misión principal de la AT y, por tanto, con los aspectos fiscales relacionados con la corrupción. En palabras de Jesus Gascón: "*Cuanto mayor sea el denominador común, incumplimiento tributario y corrupción, más fácil será articular mecanismos de colaboración*"[21] que pueden y deben ser reforzados para alcanzar una respuesta más eficaz que supere la insuficiencia actual.

En este sentido, y dando por supuesto el fuerte apoyo político que esta materia exige, los requerimientos básicos que habría que considerar para un modelo de cooperación más eficaz[22] serían:

- La existencia de órganos especializados en investigación de la corrupción.
- El fomento del trabajo en equipos de carácter multidisciplinar y altamente especializados.

[21] Material didáctico del Curso *on line* sobre "La Administración tributaria frente a la corrupción interna y externa" de la Fundación CEDDET.
[22] Veáse el detalle incluido en "Reflexiones: La Corrupción y las administraciones tributarias". Colección Experiencias nº 2. Fundación CEDDET, materiales didácticos y conclusiones elaboradas y coordinadas por Jesús Gascón Catalán en Curso de la Red de Expertos en Hacienda Pública.

- La elaboración de protocolos, guías de intervención y manuales de procedimiento sólidos que favorezcan la comunicación entre los distintos órganos responsables.
- El Fomento de la cooperación e intercambio de información internacional y de los convenios de asistencia mutua.
- La disponibilidad de herramientas e infraestructuras técnicas adecuadas.
- El refuerzo de los sistemas de formulación y seguimiento de denuncias.

Es cierto que no existen soluciones únicas y homogéneas. Las líneas anteriores tienen por finalidad no solo exponer las líneas de trabajo existentes en las AATT en estos momentos sino, sobre todo, poner sobre la mesa una reflexión -más necesaria que nunca- acerca de su papel en la lucha contra esta lacra.

Panamá, mayo de 2019.

ANEXO I

ENCUESTA

1.- Detalle cual es la institución u órgano encargado de **investigar** los delitos de corrupción en cualquiera de sus modalidades (P.ej. El Ministerio Público, la policía gubernativa, un órgano específico; etc.)

2.- Detalle cual es la institución u órgano encargado de **perseguir** los delitos de corrupción en cualquiera de sus modalidades (p.ej. el Ministerio Público en exclusiva, un órgano específico, la Contraloría, los Jueces y Magistrados, …)

3.- Está prevista en su legislación interna la no deducibilidad de los gastos que constituyan sobornos: SI /NO
Indique sucintamente la norma vigente en su caso.

4.- Indique las formas a través de las cuales la administración tributaria -AT- de su país coopera con otras instituciones en la lucha contra la corrupción -*son posibles respuestas múltiples*-

- Comparte la información tributaria obrante en las bases de datos. SI/NO
- Designa funcionarios en órganos o instituciones encargadas de la lucha anticorrupción (p.ej. destinados en el Ministerio Publico) SI/NO
- Suministra informes con documentación adicional a los datos obrantes en bases de datos. SI /NO
- Designa funcionarios en oficina o Unidades antiblanqueo. SI /NO
- Realiza actuaciones conjuntas y coordinadas con la instituciones u órganos anticorrupción. SI/NO
- La AT tiene competencias para investigar por sí misma delitos de corrupción.

Especifique cualquier otra información adicional relacionada con lo anterior

5.- La cesión de información tributaria a otras instituciones relacionadas con la lucha contra la corrupción se realiza a petición del:

- Ministerio Público
- Policía gubernativa
- Jueces y Tribunales

- Unidad de Análisis Financiero o similar
- Contraloría

6.- Indique la norma que prevé o posibilita la cesión de información tributaria a cualquiera de los órganos anteriores.

7.- Existe un procedimiento interno que regule la cesión de información SI /NO
En caso positivo indique la referencia.

8.- La AT. a través de sus órganos, puede participar en la lucha contra la corrupción en su país:

- En los casos que lo soliciten el MP o los Magistrados.
- En los casos de delitos de corrupción que estén asociados a posible delito fiscal.
- En ningún caso.

9.- En los casos que sea posible esta participación, explique sucintamente cómo se produce (auxiliando a la justicia emitiendo informes, realizando funciones de peritaje judicial, …)

10.- Son posibles en su país actuaciones conjuntas y coordinadas entre las instituciones competentes para la lucha contra la corrupción y la administración tributaria

11.- Tiene administración tributaria de su país competencias para investigar por sí misma delitos de casos de corrupción

12.- De ser positiva la respuesta anterior indique los órganos competentes dentro de la AT para ello.

13.- Cuando los órganos y funcionarios encargados de las auditorías detecten casos de corrupción:

- Es obligatorio comunicar el caso al Ministerio Público
- No es obligatorio, depende de las circunstancias.

14.- En el caso de ser obligatoria la comunicación de indicios de corrupción:

- El procedimiento para ello está reglamentado.

- No hay reglas al respecto y depende de cada caso.

15.- Los oficiales de la AT reciben capacitación en la detección de casos de corrupción en el curso de las fiscalizaciones SI /NO

16.- Existe impedimento legal al tratamiento por la Administración tributaria de la información obrante en sus bases de datos con vista a la detección de indicios de corrupción cuando no esté relacionado o justificado con un procedimiento tributario. En caso positivo, indique la naturaleza de ese impedimento.