

# REVISTA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



Centro Interamericano  
de Administraciones Tributarias  
CIAT



Agencia Estatal de  
Administración Tributaria  
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales  
IEF

## Beca de Investigación CIAT / AEAT / IEF

Editorial ..... V

### IV Beca de Investigación

**La Captación y Procesamiento de la Información de Terceros.  
Fuentes y Alianzas Estratégicas de la Administración Tributaria con  
Entidades Públicas y Privadas..... 1**

**Por: Econ. Marlon Manyá Orellana**  
Experto Tributario en Planificación y Control  
Servicio de Renta Internas (SRI - Ecuador)

### XXII Concurso de Monografía CIAT/AEAT/IEF

**El Régimen Simplificado de Importación, desde la Normativa Argentina..... F**

**Por: Carlos Luis Monzó**  
Asesor Coordinador  
Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP - Argentina)

**Tendencias Actuales de Planificación y Control de Gestión en las  
Administraciones Tributarias - Planificación y Control del Servicio de  
Rentas Internas basado en la Gestión del Riesgo..... %&%**

**Por: Miguel Angel Játiva Coronel**  
Experto en Gestión Tributaria  
Servicio de Rentas Internas (SRI - Ecuador)

Bibliografía ..... 131

# REVISTA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - CIAT/AEAT/IEF

## EDITORES

### CONSEJO DE ASESORES

#### Comité Asesor CIAT:

Márcio F. Verdi  
María Raquel Ayala Doval  
Miguel Pecho  
Luis Cremades Ugarte

#### AEAT/IEF:

Juan Manuel López Carbajo  
José María Labeaga Azcona



Centro Interamericano  
de Administraciones Tributarias- CIAT



Agencia Estatal de  
Administración Tributaria - AEAT



Instituto de Estudios Fiscales - IEF  
Ministerio de Economía y Hacienda de España

## POLÍTICA EDITORIAL

En el marco del Acuerdo suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) del Ministerio de Economía y Hacienda de España, se estableció la redacción, edición y publicación de una revista de administración tributaria, para que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América y Europa.

La Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF tendrá números monográficos, dedicados a estudiar diferentes facetas de la problemática impositiva.

El CIAT, la AEAT y el IEF dan especial consideración a la selección de los temas a tratar en cada número, a la definición de pautas para el desarrollo de los mismos, así como a la escogencia de los colaboradores y de los miembros del Comité Asesor.

Los trabajos se publican en el idioma original en que fueron escritos por su autor, de entre los cuatro oficiales del CIAT (español, inglés, francés o portugués).

### Correspondencia

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: [ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org) o al Apartado 0834-02129, Panamá, República de Panamá.

### Responsabilidad del Autor

Todos los artículos están firmados y la responsabilidad por su contenido es del autor.

### Propiedad Intelectual

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de los editores de la revista.



## SUMARIO

**La Captación y Procesamiento de la Información de Terceros.  
Fuentes y Alianzas Estratégicas de la Administración Tributaria con Entidades Públicas y Privadas**

**Ganador Beca de Investigación  
CIAT/AEAT/IEF  
IV Edición - 2009**

**Marlon Manyá Orellana**

**3** Este trabajo ganador del Primer Premio de la Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF tiene como objetivo identificar las buenas prácticas que las Administraciones Tributarias más avanzadas han desarrollado, respecto al análisis para fines impositivos de la información proveniente de terceros y de las alianzas estratégicas con entidades públicas y privadas.

El trabajo se centra en la importancia de contar con información, pues es tener la mayor cantidad de elementos posibles para

tomar una mejor decisión, y es por eso que para una Administración Tributaria, el tener una información actualizada y en línea, es vital para realizar un control efectivo a sus contribuyentes.

La utilización de bases de datos como plataforma para el desarrollo del control tributario, es una práctica común en las Administraciones Tributarias y esto se debe a las ventajas que ofrece su utilización. Esta práctica, se convierte en el principal insumo para el control tributario y es en este campo, donde se requiere un mayor nivel de investigación y trabajo para la creación de modelos técnicos de control, apoyados principalmente en información y tecnología informática.

Con los adelantos tecnológicos actuales, sobre todo en lo relacionado a sistemas de información y tecnologías de información, han cambiando la forma en que operan las Administraciones Tributarias.

En este sentido, la información de terceros constituye una herramienta de control, que si se organiza y utiliza adecuadamente, cualquier Administración Tributaria podrá obtener resultados exitosos en su función de fiscalización.

# Administración Tributaria

## CIAT/AEAT/IEF

ISSN 1684-9434

**El Régimen Simplificado de Importación, desde la Normativa Argentina**

**Primer Premio  
XXII Concurso de Monografía  
CIAT/AEAT/IEF**

**Carlos Luis Monzó**

**81** Las actividades atinentes al quehacer tributario en general, y aduanero en particular, siempre aparecen como complicadas desde la perspectiva de sus usuarios.

La complicación es una realidad, y tan aceptada es por todos los sectores, que desde el mismo Estado se instrumentan los así denominados “regímenes simplificados”, como alternativa de oposición a regímenes que se reconocen implícitamente como complicados.

Esta monografía se estructura en tres partes; en la **primera** se presenta un análisis de la normativa argentina relativa al régimen simplificado de importación.

En la **segunda**, se presenta las legislaciones de otros países americanos.

Y en la **tercera**, el autor propone pautas normativas para promover de modo efectivo la utilización del régimen simplificado de importación en la República Argentina.

**Tendencias Actuales de Planificación y Control de Gestión en las Administraciones Tributarias - Planificación y Control del Servicio de Rentas Internas basado en la Gestión del Riesgo**

**Segundo Premio  
XXII Concurso de Monografía  
CIAT/AEAT/IEF**

**Miguel Angel Játiva Coronel**

**121** El autor presenta el estudio de un modelo de planificación y control para las Administraciones Tributarias.

Esta monografía analiza temas medulares además de conceptos tradicionales en gerencia. Entre los puntos tratados están: la aceptación social del sistema tributario, el “pacto social fiscal”, el Gerenciamiento del riesgo, el método COSO y su último avance al COSO ERM, el cuadro de mando Integral y por último la matriz del Boston Consulting Group; así como valiosos conceptos de planificación, planificación estratégica, misión, visión, control, control interno, control de gestión, control de desempeño, etc; complementándolos con los análisis realizados por organismos internacionales.

## **Editorial**

En la presente edición de la revista, como es tradicional se incluyen los trabajos ganadores de la IV edición de la Beca de Investigación y del XXII concurso de monografías del CIAT, concursos realizados bajo el auspicio del CIAT, el Instituto de Estudios Fiscales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.

Esta será la última edición de la Revista bajo el formato actual pues las organizaciones auspiciantes, pensando en las necesidades de las AATT de los países miembros del CIAT, han iniciado un proceso de reestructuración de esta publicación para darle mayor diversidad y sobre todo participación, especialmente, a los funcionarios de las AATT que integran el Centro. Así mismo, incluyendo un enfoque también académico, se invitarán a especialistas en temas tributarios que contribuyan con interesantes análisis desde su óptica.

Bajo el nuevo esquema, se quiere dar cabida a temas de actualidad tanto en política como en administración tributaria que puedan contribuir al fortalecimiento y modernización de las AATT de los países miembros y miembros asociados.

Esperamos que el relanzamiento de esta publicación, programado para diciembre del presente año, sea de todo el interés de nuestro público meta, motivando a nuestros funcionarios y a los especialistas a participar con sus contribuciones en este importante proyecto.

**IV** Beca de  
Investigación  
Edición CIAT / AEAT / IEF  
2009



# La Captación y Procesamiento de la Información de Terceros. Fuentes y Alianzas Estratégicas de la Administración Tributaria con Entidades Públicas y Privadas

**Ganador Beca de Investigación  
CIAT/AEAT/IEF  
IV Edición**

**Por: Econ. Marlon Manya Orellana**  
Experto Tributario en Planificación y Control  
Servicio de Rentas Internas (SRI - Ecuador)

---

SUMARIO: Prólogo.- 1. Aspectos generales.-1.1 Introducción.- 1.2 Planteamiento del problema. 1.3 Justificación del tema.- 1.4 Objetivos y ámbito de aplicación.- 1.5 Hipótesis.- 2. Aspectos teóricos y legales.- 2.1 Marco teórico.- 2.2. Ubicación de la información de terceros dentro de las funciones de la Administración Tributaria.- 2.3. Facultades legales de la Administración Tributaria.- 2.4 Estrategia fiscalizadora de una Administración Tributaria.- 3. Información de terceros.- 3.1 Los terceros obligados a suministrar información.- 3.2 Selección de contribuyentes como agentes de retención de impuestos.- 3.3 La utilización de la información de terceros por la administración.- 3.4 La planificación estratégica y operativa.- 3.5 Sistema de alerta de riesgo tributario – smart.- 4. Intercambio de información.- 4.1 Convenios de intercambio de información y cooperación tributaria entre países.- 4.2 Alianzas estratégicas con entidades privadas.- 4.3 Benchmarking de acuerdos desarrollados por administraciones tributarias.- 4.4 Estrategias para el fortalecimiento del intercambio de información.- 5. Conclusiones.- 6. Recomendaciones.- 7. Bibliografía.

## PRÓLOGO

La obtención de información y su explotación sistemática constituyen uno de los pilares esenciales para la consecución de los objetivos de las Administraciones Tributarias. Es por ello que para cumplir su misión, tienen que tratar con volúmenes crecientes de información, debiéndolas recopilarlas de diversas fuentes:

- Las declaraciones presentadas por los propios contribuyentes, cada uno sujeto a diferentes impuestos y regímenes, presentando declaraciones y pagos con diferente periodicidad, trasladando créditos de un periodo a otro, realizando pagos a cuenta, acreditando a un impuesto el pago realizado en otro, solicitando reclamos, deducciones, devoluciones, facilidades de pago, etc. muchos de estos contribuyentes percibiendo distintamente el riesgo que involucra las acciones de control.
- La documentación aportada por los contribuyentes en el curso de estas actuaciones.
- Las declaraciones informativas relativas a operaciones con terceros (rendimientos satisfechos sometidos a retención, compras y ventas empresariales, donaciones recibidas, etc.)
- La información suministrada por otras Administraciones públicas y privadas, en virtud de convenios de colaboración
- Los información recibida mediante requerimientos individualizados

Dado ese entorno, constituye una necesidad disponer de información tributaria relevante que sirva como base para el diseño de programas de control efectivos y eficientes, permitiendo en forma casi simultánea, a la Administración Tributaria, detectar situaciones de riesgo y diseñar e implementar los correspondientes correctivos.

En esa línea de acción, el objetivo que persigue esta investigación es desarrollar una metodología para la captura de información de terceros, que sirva como instrumento para el control tributario de los contribuyentes.

## **1. ASPECTOS GENERALES**

### **1.1 Introducción**

Contar con información, es tener la mayor cantidad de elementos posibles para tomar una mejor decisión, y es por eso que para una Administración Tributaria, el tener una información actualizada y en línea, es vital para realizar un control efectivo a sus contribuyentes.

La utilización de bases de datos como plataforma para el desarrollo del control tributario, es una práctica común en las Administraciones Tributarias, y esto se debe a las ventajas que ofrece su utilización. Esta práctica, se convierte en el principal insumo para el control tributario, y es en este campo, donde se requiere un mayor nivel de investigación y trabajo, para la creación de modelos técnicos de control, apoyados principalmente en información y tecnología informática.

Con los adelantos tecnológicos actuales, sobre todo en lo relacionado a sistemas de información y tecnologías de información, han cambiando la forma en que operan las Administraciones Tributarias. A través de su uso se logran importantes mejoras, pues automatizan los procesos operativos, suministran una plataforma de información necesaria para la toma de decisiones y lo más importante, su implantación logra avances importantes en cuanto a la disminución de costos de cumplimiento tributario para los contribuyentes.

En este sentido, la información de terceros constituye una herramienta de control, que si se organiza y utiliza adecuadamente, cualquier Administración

Tributaria obtendrá resultados exitosos en su función de fiscalización.

### **1.2 Planteamiento del Problema**

Los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación tributaria, personas naturales o jurídicas y unidades económicas o entes colectivos, de derecho público o privado, están obligados a cooperar con la Administración Tributaria en su función de fiscalización, debiendo proporcionar a ésta, toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por la referida Administración.

No obstante, es un común denominador en países de América Latina, que esta información no haya sido utilizada eficientemente, debido a que no se han desarrollado los sistemas de información adecuados, que permita presentar de manera estructurada la información de terceros para su cruce con las declaraciones tributarias, conjuntamente con la existencia de procedimientos costosos para recopilar y procesar la información, que en ocasiones no cuenta con la validación en línea por parte de la Administración Tributaria, y una desactualización en las especificaciones técnicas, que debe tomarse en cuenta para suministrar la información en los medios magnéticos, entre otras razones.

Como consecuencia de ello, las investigaciones para analizar la existencia de hechos imposables efectivamente realizados, pero que son ignorados por el fisco, son débiles en su formulación, por la carencia de pruebas contundentes, que permitan discutir los planteamientos del contribuyente.

### **1.3 Justificación del Tema**

Entre las atribuciones que se le confiere a una Administración Tributaria, se incluye el ejercicio de las siguientes facultades: la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos realizados por la Administración Tributaria, tendientes a establecer en cada caso

particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Por tanto, es deber de una Administración Tributaria, sujeto activo de esta obligación que se configura cuando nace el hecho generador, ejercer su potestad determinadora directa o presuntivamente, con las siguientes diferenciaciones:

- **La determinación directa:** Se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.
- **La determinación presuntiva:** Tendrá lugar cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.
- **La determinación mixta:** Es la que efectúa la administración con base en los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.

En consecuencia, una Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, en cualquiera de las siguientes situaciones:

- **Omisión:** Cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera omitido presentar la declaración
- **Duda razonable:** Cuando la declaración ofreciere dudas acerca de su sinceridad o exactitud y se probare que son incorrectas
- **Declaración incompleta:** Cuando la declaración no esté respaldada con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan o no se exhiban éstos.

## 1.4 Objetivos y Ámbito de Aplicación

### 1.4.1 Objetivo General

Desarrollar una metodología durante la captura de información de terceros, que sirva como instrumento eficaz para el control tributario de los contribuyentes.

### 1.4.2 Objetivos Específicos

- Determinar los elementos que debe desarrollar una Administración Tributaria para ejercer un control eficaz sobre los contribuyentes.
- Definir las atribuciones legales que sustentan la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria
- Establecer mecanismos de selección de contribuyentes a ser considerados como agentes de retención de impuestos.
- Proporcionar una herramienta para la determinación de coeficientes de determinación presuntiva, con el objeto de mejorar los procesos fiscalización.
- Identificar los modelos de convenios de intercambio de información y cooperación tributaria entre países

### 1.4.3 Alcance

La investigación se centra en la recopilación de las buenas prácticas que las Administraciones Tributarias más avanzadas han desarrollado, respecto al análisis para fines impositivos de la información proveniente de terceros y de las alianzas estratégicas con entidades públicas y privadas.

## 1.5 Hipótesis

“La información de terceros es una herramienta imprescindible para combatir la evasión y el fraude fiscal”

## 2. ASPECTOS TEÓRICOS Y LEGALES

### 2.1 Marco teórico

Alberto Sorondo<sup>1</sup> manifiesta las distintas clasificaciones de la información de terceros por parte de la Administración Tributaria:

#### Por su origen:

De acuerdo a las fuentes donde puede recabar información, y pueden ser Internas o Externas

- **Son fuentes internas** cuando se origina por parte de la propia Administración Tributaria y no requieran otras fuentes de obtención.
- **Son fuentes externas** cuando no están disponibles para la Administración Tributaria.

#### Por las personas obligadas:

Se pueden distinguir tres grupos: Estatales (Públicos), Personas Físicas y Personas Jurídicas

- Los denominados agentes de información, también llamados agentes de retención de impuestos, asignados por parte de la Administración Tributaria como tales por la vía legal o reglamentaria.

#### Por las fuentes de obtención:

Existen diferentes categorías: Una de carácter general y la otra individual, o bien de suministro y captación, e incluso incorporan la obtención directa:

- **La obtención de información por suministro** se produce en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración Tributaria los requiera. En la obligación por suministro, la Administración espera que se le proporcionen los datos, de manera que si no sucede así, exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con carácter general.
- **La obtención de información de carácter individual o por captación**, supone una actuación singularizada de la Administración Tributaria, que exige a una persona determinada, que le proporcione unos datos determinados, de forma que de no exigirse, no se proporcionarían.
- **La obtención directa**<sup>2</sup> de información se origina en actuaciones administrativas llevadas a cabo en un procedimiento de fiscalización e investigación, durante el cual, el inspector accede a datos que considera relevantes para un caso concreto o futuro, sobre personas ajenas a quien debe soportar el desarrollo de estas actuaciones.

**Cuadro 1- Clasificación de la información de terceros**

Por su origen	Por Personas Obligadas	Por las fuentes de obtención
Internas	Estatales	De carácter general o por suministro
Externas	Públicas	De carácter individual o por captación
	Físicas y Jurídicas	Por obtención directa

Fuente: Alberto Sorondo – CIAT/IEF

Elaboración: El autor

<sup>1</sup> Sorondo Alberto "La información de terceros para el mejoramiento de la gestión tributaria"

<sup>2</sup> López Martínez Juan "Los deberes de información tributaria" Ed. IEF Marcial Pons, Madrid 1992

Schutz García<sup>3</sup>, distingue tres categorías de la información: Una requerida en forma permanente que constituye el núcleo básico de los procesos de fiscalización, otro tipo de información preparada que corresponde a aquella información que los contribuyentes deben mantener disponible para ser entregada o revisada por la Administración Tributaria en cualquier momento, y una última categoría, que es la información no preparada, donde la Administración Tributaria debe tener facultades para solicitar otra información de interés tributario, que se genera producto de la actividad propia del contribuyente y que no tiene el grado de estructuración y sistematización de las anteriores categorías.

Sobre la base de esta clasificación para este autor, el criterio es mantener en la base de datos de la Administración Tributaria el primer tipo de información básica, que es la que se requiere para determinar los posibles incumplimientos tributarios, pasando a solicitar mayor información solo cuando se requiera. Esta forma de operar se fundamenta en un criterio económico de reducción de costos, tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, y en el que el riesgo de evadir se percibe mejor, cuando el contribuyente está informado respecto de la información de que dispone la Administración o de la que pudiera solicitar para validar su declaración de impuestos o su situación tributaria.

Según López Martínez, “La información se ha convertido en un bien de extraordinario valor, ya que no solo mueve intereses económicos importantes, sino que también constituye un elemento imprescindible para el desarrollo de múltiples iniciativas públicas y privadas<sup>4</sup>”

Desde un punto de vista fiscal, para este autor debe existir un ordenamiento jurídico, que priorice y sustente legalmente la obtención de información para el control tributario. Ello explica la importancia a las distintas formas de obtención de información por parte de la Administración Tributaria, que a grandes rasgos, pueden concretarse en la toma de datos procedentes del cumplimiento de los deberes de información o en la obtención de los mismos

directamente por la propia Administración.

Díaz Yubero<sup>5</sup>, por su parte, argumenta que para poder utilizar la informática tributaria en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, se han de cumplir una serie de requisitos:

- Contar con un sistema informático adecuado
- Tener un censo de contribuyentes completo, correcto y actualizado de forma permanente
- Que existan vías adecuadas para incorporar la información relativa a los contribuyentes

Para este autor, es imprescindible disponer de información con trascendencia tributaria que se pueda imputar a los contribuyentes, explorando información que éstos faciliten en las declaraciones y autoliquidaciones que presenten periódicamente, así como estableciendo algún tipo de obligación de presentación de información que afecte a los propios contribuyentes que presentan las declaraciones o a terceros con los que mantienen relaciones de tipo comercial, laboral, financiero, etc.

## 2.2 Ubicación de la Información de Terceros dentro de las Funciones de la Administración Tributaria

---



**Una Administración Tributaria moderna precisa disponer de un sistema integrado de información para desarrollar adecuadamente sus funciones entre las cuales se encuentran: Recaudación, Fiscalización, Cobranzas y Servicio al Contribuyente.**

---

En lo que respecta a la información de terceros, ésta se incluye dentro de la función fiscalizadora de una Administración Tributaria, que se refiere al control del cumplimiento, tanto en lo relativo a la comprobación de omisión de obligaciones o veracidad de las liquidaciones de los contribuyentes y responsables, como a la determinación por parte de la Administración de los tributos omitidos.

---

<sup>3</sup> Schutz García Benjamín. “Administración Tributaria – Régimen Tributario – Fiscalización Impositiva. Boletín AFIP No.56, 1 de Marzo de 2002, página 336

<sup>4</sup> Álvarez-Cienfuegos Suárez. *En la defensa de la intimidad de los ciudadanos y la tecnología informática*. Ed. Aranzadi, Pamplona 1999, Página 13.

<sup>5</sup> Díaz Yubero Fernando. “La utilización de la información por la Administración Tributaria en apoyo de sus funciones de control”

De esta manera, el derecho de la Administración de obtener información con trascendencia para sus fines, es el punto de partida de este análisis como actividad previa y prioritaria para el desenvolvimiento de todos los demás procesos.

## 2.3 Facultades Legales de la Administración Tributaria

### 2.3.1 Facultades Generales de Fiscalización e Investigación

Es evidente que un factor importante para el correcto funcionamiento de una Administración Tributaria, es el propio diseño normativo. Primero contar con un sistema tributario sistematizado y coherente que no suponga una restricción inicial para la labor gestora de la Administración Tributaria, pero también que la normativa dote a la misma de los instrumentos necesarios para poder llevar a cabo su función fiscalizadora.

Resulta necesario disponer de las facultades necesarias para solicitar esta información, bien sea por medio de un suministro normalizado o por medio de requerimientos individuales, así como otorgar potestades suficientes para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, con posibilidad de investigación de los movimientos financieros asociados a la actividad económica, y para cobrar efectivamente las deudas tributarias liquidadas.

“Cualquier restricción normativa, tanto en lo relativo a las fuentes de información, como en lo referente a las posibilidades de comprobación, supone un freno importante a la labor de la Administración Tributaria<sup>6</sup>”.

Al analizar el diseño normativo, hay que considerar la estructura del sistema fiscal y las facultades que atribuye a la Administración Tributaria para aplicarlo. Como indica José Víctor Sevilla “Sólo un diseño normativo adecuado permitirá obtener todas las potencialidades que cabe derivar de una Administración Tributaria integrada; en cambio, un

diseño inadecuado propenderá a generar y trasladar costes sobre algunas o varias de las etapas del proceso de gestión tributaria<sup>7</sup>”.

**La obtención de la información persigue una finalidad básica: Hacer efectivo los principios de igualdad ante el tributo y de pago de impuestos según la capacidad económica de cada uno.**

Cualquier utilización de la información tributaria que salga de los fines para la que fue obtenida supone una quiebra esencial de la confianza de los ciudadanos en la Administración fiscal.

Se configuran así los deberes de privacidad y confidencialidad de la información tributaria en un doble sentido:

- La información obtenida por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, sólo puede ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos
- Las autoridades, funcionarios y empleados públicos, que por razón de su función, conozcan esta información tributaria sensible, están obligados a un estricto deber de secreto y de sigilo en su utilización, pudiendo en caso de violación de tales deberes, incurrir en responsabilidad disciplinaria y en casos graves, en delito.

Como mencionamos, el solo hecho de que la información tributaria pudiese ser filtrada para fines no tributarios, determinaría una pérdida absoluta de la confianza de los contribuyentes, se rompería el contrato de confianza que liga a ambas partes y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales se pondría en grave riesgo. Los contribuyentes tienen derecho a esperar que la información tributaria permanezca en los más estrictos términos de confidencialidad y que cualquier filtración que pueda producirse acarreará de modo inmediato la exigencia de responsabilidades para su causante.

6 S Klaus Tipke. “Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes” IEF 2002

7 Sevilla Segura José : “La integración de la Administración del sistema tributario”, Asamblea General del CIAT – Quito 1994

Una postura crítica sobre el tema, es el que realiza César Gamba<sup>8</sup> en su análisis sobre los requerimientos de información por parte de la Administración Tributaria, donde menciona algunas limitaciones específicas dentro del ejercicio de esta potestad:

- **La información requerida debe incidir directa o indirectamente sobre la situación tributaria del contribuyente o de terceros:**

Los requerimientos de información necesariamente deben tender a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias guardando la debida proporción entre el medio y el objetivo que se pretende alcanzar con la actuación administrativa

- **La información requerida no debe afectar el derecho a la intimidad, al honor y a la propia imagen:**

Evidentemente, el derecho a la intimidad, al honor y a la propia imagen del contribuyente, elevado al rango de derecho fundamental, constituye una limitación específica a la potestad de la Administración Tributaria para recabar información

- **La información requerida no debe afectar el secreto profesional:**

En este caso, si bien consideramos que la Administración Tributaria puede acceder a los honorarios pagados por el cliente, en ningún modo puede acceder a la parte esencial protegida por el secreto profesional, como por ejemplo la dolencia que aqueja a un paciente.

- **La información requerida no puede afectar el secreto bancario:**

Uno de los temas controversiales por la información que genera, donde en varios países se impide que cualquier tercero, pueda acceder a la información que concentran las entidades bancarias, sin previa orden de un juez.

- **La información requerida no puede afectar el secreto de la correspondencia:**

Las comunicaciones privadas no pueden ser de libre acceso por parte de la Administración Tributaria, habida cuenta de que ello afectaría el derecho a la intimidad del contribuyente.

Siendo un deber esencial a cargo de la Administración Tributaria, el de guardar secreto y sigilo respecto de la información tributaria que se gestiona, por razones de la necesaria confianza que los ciudadanos depositan en esta institución, existen también otros deberes esenciales que preservar y que a veces entran en un conflicto con la confidencialidad de la información.

Los motivos más comunes en las Administraciones Tributarias que excepcionalmente hacen quebrar la privacidad de la información podrían resumirse en los siguientes:

- Investigación o persecución de delitos por los jueces y fiscales
- Colaboración con otras Administraciones Tributarias en el ejercicio de la facultad de intercambio de información
- Colaboración con el poder Legislativo en comisiones de investigación
- Colaboración con los órganos de control y regulación en la persecución de fraudes
- Colaboración con la Defensoría del Pueblo en los casos en que se aprecie la violación de los derechos fundamentales del ciudadano.

### 2.3.2 Facultad para crear la Obligación de Informar

El derecho de la Administración Tributaria a exigir y obtener información con trascendencia tributaria y a utilizarla para el desempeño de sus funciones debe venir recogido expresamente en el Código o Ley Tributaria que regule las facultades de la Administración Fiscal. Es un derecho de la Administración que a su vez, se configura como deber genérico de los terceros que se encuentran en relación económica con el contribuyente, y en particular:

---

8 César Gamba Valega: "¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes?"

- Deber de los empleadores, pagadores y demandantes de servicios profesionales de informar a la Administración Tributaria de los honorarios satisfechos a los empleados, prestadores de servicios o perceptores de haberes, así como de las cantidades que eventualmente haya retenido de dichos pagos por cuenta de los perceptores.
- Deber de los bancos y entidades financieras de facilitar información sobre las transacciones financieras en que intervengan, o sobre los intereses y otros pagos que realizan a sus clientes, incluyendo las retenciones que realicen.
- Deber de notarios, registradores de propiedad y otros fedatarios públicos de facilitar información sobre las operaciones en que intervengan por razón de su oficio
- Deber de empresarios y profesionales de facilitar información sobre las operaciones de compra y venta de bienes y servicios que realizan en el desarrollo de su actividad económica.
- Deber de las entidades de carácter público de suministrar información, con trascendencia para la recaudación de los tributos
- Deber de intercambio de información entre Administraciones Fiscales en el marco de convenios bilaterales o multilaterales.

Los contribuyentes están obligados a proporcionar la información sobre sus operaciones o relaciones económicas con terceras personas que tengan trascendencia tributaria. Esta información puede proporcionarse ya sea a requerimiento individualizado o mediante la presentación de declaraciones informativas.

### 2.3.3 Facultad para Intercambio de Información

El intercambio de información con entidades públicas y privadas domiciliadas en el mismo país, así como con Administraciones Fiscales de otros países, son esenciales en el contexto actual de la globalización de la economía, en el que las operaciones económicas y financieras trascienden las fronteras de los países y en el que la existencia de empresas transnacionales y grupos económicos internacionales exigen una adecuada cooperación en el terreno informativo.



**En esa línea surge la necesidad de cooperación entre las diversas autoridades fiscales, que se traduce en el establecimiento de acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información.**

Este tipo de acuerdos se plasman en instrumentos jurídicos que pueden ser fundamentalmente de dos tipos:

- **Acuerdos bilaterales:** A nivel local e internacional. Este último generalmente en el marco del convenio tipo de la OCDE, o del Convenio tipo de las Naciones Unidas, que contienen una cláusula general de intercambio, cláusula que reproducen la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición que suscriben de forma bilateral los países.
- **Acuerdos multilaterales:** Basados en un plan conjunto, que vincula a una pluralidad de entidades normalmente por razón de su pertenencia a áreas económicas o políticas determinadas.

La ejecución de los intercambios de información en el marco de los acuerdos bilaterales o multilaterales, no prevé los contactos directos entre los auditores o inspectores de las entidades involucradas, siendo atribuida la competencia para llevarlos a cabo a una autoridad fiscal, que centraliza el envío y la recepción de la información.

Existen, sin embargo, algunos límites al intercambio de información entre Administraciones Fiscales que podría agruparse en tres categorías:

- **Ausencia de reciprocidad:** La reciprocidad supone que la entidad está obligada a proporcionar información en el marco de un convenio, en las condiciones y con la extensión de que la otra entidad acceda al mismo trato.
- **Secreto profesional, comercial o bancario:** En ocasiones, el deber de informar a la Administración Tributaria de las relaciones económicas con

terceras personas, parece entrar en conflicto en el caso de profesionales o de entidades bancarias, con la confianza de que los clientes depositan en la reserva de estos profesionales ante datos que pueden afectar directamente a la intimidad de las personas. No obstante, en el terreno de la intimidad, es necesario diferenciar dos ámbitos: El personal y el económico. “El derecho a la intimidad está limitado por la necesidad de preservar determinados valores constitucionalmente protegibles como es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos.”<sup>9</sup>

- **Orden público:** Es el conjunto de aquellas características y valores de la convivencia que una sociedad considera como “no negociables”. En el Derecho Constitucional se lo considera como “El límite para el ejercicio de los derechos individuales y sociales”. En el Derecho Público es inherente a no interferir en los intereses vitales de un país. En ocasiones, esta cláusula puede ser tomada en cuenta como causal restrictiva del intercambio de información.

En esa línea, es importante destacar las tres modalidades en que puede realizarse el intercambio de información:

- **Por requerimiento o demanda:** Se trata de intercambios de información individualizados, es decir, no incorporados a procesos masivos de intercambios automáticos, en el que un país, en el marco de un acuerdo bilateral o multilateral suscrito, requiera de la entidad pública o privada, o de ser el caso de la Administración Tributaria del otro país, la entrega de una información concreta.
- **Por intercambio automático:** Es parte de un intercambio masivo de información concerniente a una pluralidad de contribuyentes. En el marco de la Unión Europea, un ejemplo es el sistema VIES, que obliga a cada Estado miembro, a suministrar con periodicidad trimestral información a los restantes Estados miembros de las operaciones intracomunitarias que a efectos del IVA, hayan realizado sus contribuyentes.
- **Por intercambio espontáneo:** Se produce cuando unilateralmente se transmite información

de interés para la Administración Tributaria que pueda servir para sus fines de control tributario, sin la firma de un convenio existente o requerimiento de información solicitado.

No obstante, en el proceso de intercambio de información deben guardarse cierto tipo de garantías:

- **Secreto fiscal:** La información obtenida en el intercambio debe destinarse a los fines tributarios para los que ha sido solicitada, sin que pueda ser utilizada para otros fines distintos
- **Comunicación a la entidad pública o privada y autoridad fiscal competente:** La información debe ser canalizada y dirigida hacia la entidad pública o privada en el caso de que sea un intercambio de información a nivel local, de ser a nivel internacional, debe informarse a la autoridad fiscal de ese país, con intercambios de información a través de requerimientos, de manera automática o espontánea.
- **Notificación al contribuyente:** Debe informarse del intercambio dado a la persona afectada, cuando faciliten información que le sea vinculante.

#### 2.3.4 Facultad para Establecer los Medios de Envío de Información

Una de las principales facultades que debe estar contenida en la norma tributaria, es aquella que le permite a la autoridad tributaria exigir la presentación de la totalidad de la información en medios magnéticos o envío a través de las redes de datos, así como establecer las especificaciones técnicas que deben tener los medios magnéticos o registros de transmisión, para lograr una mayor oportunidad en el procesamiento de la información y mejoras sustanciales en la calidad.

Tal como destacamos anteriormente, este deber de información puede ser efectivo cuando las normas tributarias prevean que los contribuyentes suministren la información en determinados periodos (mensual, trimestral o anual, por ejemplo), con sujeción a un contenido preestablecido normativamente (identificación del receptor y dato

---

<sup>9</sup> Sentencia 110/84 del Tribunal Constitucional Español, del 26 Noviembre

económico que le afecta) y ajustada al formato que resulte más adecuado para ambas partes (papel, soporte informático o transmisión electrónica de la información); o producto de un requerimiento individualizado, como el caso de la información sobre movimientos de cuentas bancarias, que pueden ser requeridos en el curso de la inspección o auditoría fiscal como un medio para conocer la verdadera situación de un contribuyente a través de sus disposiciones financieras y monetarias, siendo necesario el requerimiento individualizado dirigido a la entidad bancaria correspondiente y emitido por la autoridad fiscal con rango suficiente para ello.

Sobre este último aspecto, en todo requerimiento individualizado de información deben precisarse con todo detalle las operaciones que son objeto de información (ingresos en cuenta o disposiciones de fondos de la misma, con fechas y otros datos que las identifiquen), los obligados tributarios afectados y el periodo de tiempo a que se refieran, siendo utilizado con las siguientes finalidades:

- Para precisar el contenido de las informaciones que se incluyen en las relaciones informativas o en las declaraciones de los contribuyentes.
- Como instrumento de investigación en los casos en que los mecanismos normales de control no sean suficientes.
- Como instrumento para llevar a cabo controles de conciliación entre lo declarado por un empresario o profesional y lo que puedan informar sus clientes a raíz de un requerimiento individualizado.

Naturalmente por tratarse de una facultad de la Administración de carácter coercitivo, tanto si se trata de informaciones obtenidas de forma periódica o por suministro, como si se obtiene a requerimiento individualizado o por captación, el uso de tal facultad debe estar sometido al principio de legalidad, es decir, debe existir una norma con suficiente rango que autorice su utilización y en la que se precise cuál es la autoridad fiscal adecuada para ejercer la facultad y debe existir también una norma que precise el deber que tienen determinados contribuyentes para proporcionar informaciones periódicas a la Administración Tributaria.

<sup>10</sup> Artículo 128 Código Tributario del Ecuador. Medios de Prueba

<sup>11</sup> Artículo 258 Código Tributario del Ecuador. Carga de Prueba

### 2.3.5 Facultad Probatoria de la Información de Terceros

El modelo del Código Tributario para América Latina adoptó el término “Determinación”, que es el más adecuado y generalmente aplicado en las leyes y en la doctrina, como el medio o procesamiento para fijar en cada caso particular el monto de la obligación a cargo del contribuyente. De esta manera, cualquier tipo de actuación por parte de la Administración Tributaria, encaminada a establecer y verificar la existencia del hecho generador, de la base imponible y de la cuantía del tributo, donde se considere información proveniente de terceros, se tendrá como testimonio de prueba, con el fin de efectuar su función fiscalizadora.

El sistema probatorio debe establecer en materia tributaria los principios y formalidades necesarios para ejercer la Facultad probatoria: “En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria<sup>10</sup>”.

“Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la parte demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria<sup>11</sup>”.



**En ese sentido, corresponde a la Administración Tributaria, la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluye la existencia de la obligación tributaria.**

La información de terceros puede utilizarse como prueba en la comprobación de un contribuyente.

### 2.3.6 Facultad de basarse en Información Estadística para Indicios

La Administración Tributaria debe poseer la Facultad de basarse en información estadística para corroborar indicios, como elemento de información adicional para el cumplimiento de su función fiscalizadora. Esta información estadística (interna o externa) debe ser relevante respecto de la evolución de las principales magnitudes del sistema impositivo, de la coyuntura económica, del sector o actividad a la que pertenece el contribuyente. Así mismo, contar con información estadística en línea de entidades públicas que tienen esa responsabilidad. Estos datos estadísticos oficiales, obtenidos o procesados por la Administración Tributaria, deberán poder constituir indicio dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria.

Un posible problema en que puede entrar la Facultad de la Administración Tributaria de obtener información, es el que se refiere al secreto estadístico, en el sentido de que los datos estadísticos sólo pueden ser publicados en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual. Debe diferenciarse entre el dato puramente estadístico; es decir, el obtenido externamente por los órganos públicos que tienen atribuida la competencia estadística y que ha sido solicitado y obtenido con esta exclusiva finalidad, que es al que se ha de referir la limitación, y aquel dato no primariamente estadístico, pero que si es utilizado después con esta finalidad. Se trata del dato que la Administración Tributaria conoce individualmente con otras finalidades, como por ejemplo las cotizaciones a la seguridad social, y que después, por agregación permite obtener datos estadísticos de población activa.

### 2.3.7 Facultad que obliga a Sujetos Específicos a Informar

Desde otra perspectiva, es posible distinguir los llamados “Agentes de información”, es decir, aquellos a los que formalmente se les ha asignado tal carácter, por vía legal o reglamentaria, del resto de contribuyentes.

Como menciona Alberto Sorondo: “Son como aquellos terceros, extraños a una relación tributaria, que en razón del ejercicio de un cargo, función o actividad, se encuentran obligados a suministrar a la Administración Tributaria determinada, información que puede tener incidencia en la determinación de impuestos de otro contribuyente, dentro del plazo, forma y modalidad que al efecto determine la autoridad fiscal”

---



**En función de lo que establece la ley, se debe determinar las personas o entidades tanto públicas como privadas, que tienen el carácter de agentes de información, cuáles son las obligaciones formales que deben cumplir, y para el caso de incumplimiento, las sanciones a ser aplicadas.**

---

Estos agentes de información pueden ser periódicos o permanentes y designados por parte de la Administración Tributaria, en sectores considerados estratégicos para la economía de un país, como por ejemplo el sector financiero, inmobiliario, comercial, agrícola, servicios, industrial, etc. que permita por un lado obtener la mayor recaudación tributaria posible, ya que estos agentes de información, a más de ser agentes de percepción van a actuar como agentes de retención de impuestos sobre los pagos y compras que realicen en el país o en el exterior; y por otro lado, disminuir los índices de evasión y de elusión fiscal principalmente en los sectores informales, donde la dificultad radica en la poca capacidad de control sobre éstos, y a los altos costos de realizar un adecuado seguimiento sobre los contribuyentes más pequeños.

Son evidentes las ventajas de la retención en la fuente para la Administración Tributaria. Como destaca Luis Suárez: “Solo el funcionamiento de la retención es una garantía para atacar la evasión, por razón de facilitar la realización de estudios y cruces entre los agentes retenedores y los beneficiarios de los pagos o abonos sometidos a retención<sup>12</sup>”

---

<sup>12</sup> Luis Lisandro Suárez Maldonado: “La información de terceros: Un nuevo camino para la reestructuración de las relaciones Estado-Contribuyente y como herramienta en el control de los tributos” Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia. Segundo Premio del X Concurso de Monografías CIAT/IEF

### 2.3.8 Facultad para Sancionar el Incumplimiento de la Obligación de Informar

La Administración Tributaria debe tener la Facultad para sancionar a aquellos contribuyentes que no remitan la información, estando obligados a hacerlo, o la remitan con inconsistencias. Una característica específica del procedimiento sancionador frente a otros procedimientos tributarios es la recepción de los principios propios del Derecho Penal, con las lógicas adaptaciones a un procedimiento que tiene carácter administrativo. Entre los principios que deben presidir el régimen sancionador tributario, Alejandro Rodríguez<sup>13</sup> destaca los siguientes:

- **Proporcionalidad:** Las infracciones deben sancionarse de forma proporcional, tanto en relación con su gravedad como respecto a la cuantía de las mismas.
- **Presunción de inocencia o de buena fe:** Se debe partir de la presunción de inocencia del contribuyente, siendo de cargo de la Administración Tributaria la prueba de su culpabilidad
- **Irretroactividad y norma más favorable:** Las normas que integran el régimen tributario sancionador, por principio, no tienen carácter retroactivo, de manera que no pueden extenderse a hechos realizados con anterioridad a su vigencia; con una salvedad, que dichas normas sean más favorables que las que regían cuando se cometió la infracción, en cuyo caso si se aplican retroactivamente
- **Non bis in ídem:** No se pueden imponer dos o más sanciones por la comisión de un mismo hecho o por la realización de actos preparatorios del hecho que se sanciona. Por ejemplo, si la presentación de una declaración incorrecta determina una subvaloración de

ingreso de la deuda tributaria, no se podrá sancionar por no haber ingresado ni por las imprecisiones de la declaración, sino que se aplicará la sanción por el hecho más grave que es la subvaloración de ingreso

- **Tipicidad:** En ningún caso, se podrá sancionar una conducta que no figure descrita en la ley tributaria como sancionable.

Así mismo, este autor distingue **dos tipos** de conductas sancionables:

- Sanciones por incumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo que es el pago de la deuda tributaria.
- Sanciones por incumplimiento de otras obligaciones accesorias a la principal de pago, donde se encuentra los deberes de facilitar información a la Administración Tributaria por parte de terceros.

En caso de que la Administración Tributaria considere la existencia de una conducta sancionable en la ley, se inicia el procedimiento sancionador, lo que se comunica al contribuyente, indicándole el tipo de infracción presuntamente cometido y la posible existencia de circunstancias determinadas de la aplicación de criterios de graduación en la conducta. Tal información se acompaña de una cuantificación de la sanción que pueda resultar aplicable. En este trámite se informa además al contribuyente de su derecho a examinar el expediente sancionador y a formular en un plazo determinado las justificaciones que considere oportunas. De no tener justificativo, se emitirá una resolución donde se impondrá la sanción que corresponda según las circunstancias que se tomen en cuenta y los criterios de graduación aplicados; caso contrario se establece sobreseimiento del expediente, al no comprobarse la culpabilidad en la conducta del contribuyente.

<sup>13</sup> Alejandro Rodríguez Alvarez. *Código Tributario y Procedimiento de Gestión: "Mejores prácticas en la Administración Tributaria. Cuarta Edición*

<b>Cuadro 2 – Comparativo de las Facultades Legales para la obtención de información de terceros en diferentes Administraciones Tributarias</b>			
<b>País</b>	<b>Base Legal</b>	<b>Facultades Legales</b>	<b>Descripción</b>
<b>Argentina</b>	Código Tributario Artículo 7, Numerales 6,7,8	El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquéllos frente a la Administración.	Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información. Libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los responsables y terceros, despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, importadores, exportadores y demás administrados, fijando igualmente los plazos durante los cuales éstos deberán guardar en su poder dicha documentación y en su caso, los respectivos comprobantes. Libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los responsables y terceros, despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, importadores, exportadores y demás administrados, fijando igualmente los plazos durante los cuales éstos deberán guardar en su poder dicha documentación y en su caso, los respectivos comprobantes. Deberes de los sujetos mencionados en el punto anterior ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, requerir información -con el grado de detalle que estime conveniente- de la inversión, disposición o consumo de bienes efectuado en el año fiscal, cualquiera sea el origen de los fondos utilizados (capital, ganancias gravadas, exentas o no alcanzadas por el tributo).
<b>Bolivia</b>	Código Tributario Artículo 71, Numerales 1,2,3,4	Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria	Las obligaciones a que se refiere, también serán cumplidas por los agentes de información cuya designación, forma y plazo de cumplimiento será establecida reglamentariamente. El incumplimiento de la obligación de informar no podrá ampararse en: disposiciones normativas, estatutarias, contractuales y reglamentos internos de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efecto de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.
<b>Brasil</b>	Código Tributario Artículo 197	Puede atribuirse de modo expreso la responsabilidad a un tercero vinculado al establecimiento del hecho generador de la obligación tributaria.	En virtud de una citación por escrito, están obligados a proporcionar a la autoridad administrativa de toda la información de que dispongan en relación con la propiedad, negocios o actividades de terceros: notarios, escribanos y otros empleados de oficina; bancos, casas de banca, cajas de ahorros y otras instituciones financieras; la propiedad de la compañía de gestión; agentes, subastadores y corredores; los ejecutores; los liquidadores, subastadores y los liquidadores, cualesquiera otras entidades o personas que la ley designa, debido a su posición, la oficina, la función, departamento, actividad o profesión. Sólo la obligación prevista en este artículo no se aplicará a proveer información sobre los hechos en que el informante está legalmente obligado a observar la razón del secreto de la oficina, la oficina, la función, departamento, actividad o profesión.

<b>Chile</b>	Código Tributario Artículo 6, Numeral 6	Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.	Mantener canje de informaciones con Servicios de Impuestos Internos de otros países para los efectos de determinar la tributación que afecta a determinados contribuyentes. Este intercambio de informaciones deberá solicitarse a través del Ministerio que corresponda y deberá llevarse a cabo sobre la base de reciprocidad, quedando amparado por las normas relativas al secreto de las declaraciones tributarias.
<b>Colombia</b>	Ley General de Procedimiento Tributario Artículo 631, Literales a, b, c, d, e, f, g, h, i, j, k, l m	El Director General de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos:	<p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a \$ 19.100.000 (valor reajustado para el año gravable de 2001), con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a \$ 47.700.000 (valor reajustado para el año gravable de 2001), con indicación del concepto e Impuesto sobre las Ventas liquidado, cuando fuere el caso.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.</p> <p>Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.</p> <p>Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de \$ 7.400.000 (valor reajustado para el año gravable de 2001), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.</p> <p>El valor global de las ventas o prestación de servicios por cada uno de los establecimientos comerciales con indicación del número y tipo de máquina registradora y/o intervalos de numeración de facturación de venta utilizada en el año, ciudad y dirección del establecimiento.</p> <p>Cuando el valor de la factura de venta de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos, que constituyan costo, deducción u otorguen derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, sea superior a \$ 8.100.000 (Valor base año gravable 2001), se deberá informar el número de la factura de venta, con indicación de los apellidos y nombres o razón social y NIT del tercero.</p>

<p><b>Costa Rica</b></p>	<p>Código de Normas y Procedimientos Tributarios Artículo 105, 106 Literales a, b, c, d, e</p>	<p>Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.</p>	<p>Los retenedores estarán obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales.</p> <p>Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deberán suministrar la información de trascendencia tributaria que conste en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.</p> <p>Las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deberán informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.</p> <p>Las personas o las entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial, están obligadas a informar a los órganos y a los agentes de recaudación ejecutiva, así como a cumplir con los requerimientos que ellos les formulen en el ejercicio de sus funciones legales.</p> <p>Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios.</p>
<p><b>Ecuador</b></p>	<p>Código Tributario Artículo 26, 29 Numeral 1, 30 y 98</p>	<p>Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.</p> <p>Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.</p> <p>Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.</p>	<p>Serán también responsables, los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.</p> <p>Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados.</p> <p>La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.</p> <p>Sin perjuicio de la sanción administrativa o penal a que hubiere lugar, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron.</p> <p>Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la Administración Tributaria.</p>

<b>El Salvador</b>	Código Tributario Artículo 162	Todos los sujetos pasivos que conforme a la clasificación efectuada por la Administración Tributaria ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes y que adquieran bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenezcan a esa clasificación, deberán retener en concepto de anticipo del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos o de la remuneración de los servicios prestados, la cual deberá ser enterada sin deducción alguna en el mismo periodo tributario en el que se efectúe la adquisición de bienes o de servicios, dentro del plazo que establece el artículo 94 de la ley que regula dicho impuesto.	Para el cálculo de la retención en referencia, no deberá incluirse el valor que corresponda al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La retención a que se refiere este Artículo será aplicable en operaciones en que el precio de venta de los bienes transferidos o de los servicios prestados sea igual o superior a cien dólares. Los contribuyentes que sean sujetos de la retención del Impuesto deberán consignar en los documentos legales que emitan el valor del impuesto retenido. La Administración Tributaria está facultada para designar como responsables, en carácter de agentes de retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a otros contribuyentes distintos a los que se refiere el inciso primero de este Artículo, así como a los Órganos del Estado, las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas aunque no sean contribuyentes de dicho impuesto, o no sean los adquirentes de los bienes o prestatarios de los servicios. En este caso, el porcentaje a retener corresponderá al uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos o de los servicios prestados.
<b>España</b>	Ley General Tributaria Artículo 93 Numeral 1	Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de 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.	Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria. A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

<b>Guatemala</b>	Código Tributario Artículo 30 y 30 A	En ejercicio de su función de fiscalización, la Administración Tributaria podrá requerir de cualquier entidad o persona, ya sea individual o jurídica, información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional y lo dispuesto en este Código.	Las informaciones de personas individuales o jurídicas obtenidas por la Administración Tributaria en el ejercicio de su función de fiscalización a que se refieren las literales a) e i) del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Numero 1-98 del Congreso de la República, serán estrictamente confidenciales, por considerarse datos suministrados bajo garantía de confidencialidad. En consecuencia, las autoridades, funcionarios y empleados de la Administración Tributaria no podrán revelar ni comentar los datos obtenidos, ni los hechos observados, salvo que medie orden de Juez competente. La Administración tributaria también podrá requerir el suministro periódico o eventual por medios escritos o por medios electrónicos o similares de uso común de la Información relativa a las operaciones de compras, ventas y otras realizadas con terceros. La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, en forma escrita, electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, no transgreda el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República, leyes especiales y lo dispuesto en este Código. En todo caso, la Superintendencia de Administración Tributaria recibirá la información bajo reserva de confidencialidad. Dicha información deberá ser presentada utilizando formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento.
<b>México</b>	Código Fiscal de la Federación Artículo 42 Numeral 2	Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.	Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos <b>relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.</b>
<b>Perú</b>	Código Tributario Artículo 10	Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.	En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.
<b>Venezuela</b>	Código Orgánico Tributario Artículo 127 Numeral 11	La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias	Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vinculen con la tributación.
<b>Uruguay</b>	Código Tributario Artículo 68 Literal e	Faculta a la Administración a exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de la información contable propia y ajena, así como las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, necesarios para fiscalizar el pago de los tributos	Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.

Fuente: Código Tributario de los países analizados

Elaborado: El autor

## 2.4 Estrategia Fiscalizadora de una Administración Tributaria

Si concebimos la Administración Tributaria como una organización encargada de captar información, manejarla adecuadamente, e imputarla con fiabilidad, es evidente que resulta necesario contar con un amplio sistema de captación de información, que permita disponer de datos para contrastar la información que los contribuyentes facilitan de su actividad económica con la que terceros aportan. Por consiguiente, es imprescindible que el número de identificación fiscal sea de utilización obligatoria en todas las relaciones con trascendencia tributaria, no sólo en aquellas relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, sino también en las relaciones entre particulares.

Dentro de la estrategia fiscalizadora de una Administración Tributaria, es importante un adecuado diseño del modelo de captación de información que defina la cualidad de los datos necesarios para la gestión tributaria, y al mismo tiempo, cuantifique la capacidad de gestión de la información que se tiene, para no solicitar datos innecesarios o en volúmenes que difícilmente se pueden manejar, y además de minimizar la presión fiscal indirecta que se puede trasladar sobre los contribuyentes, con requerimientos de información no proporcionados al objetivo que se persigue.

**La Administración Tributaria debe poseer una metodología adecuada de recolección, organización y validación de los datos.**

Si bien es cierto, esta metodología puede variar de acuerdo a la estructura del sector o actividad económica de los contribuyentes en cada país, se pueden mencionar algunos aspectos generales básicos de técnicas que pueden ser aplicables en la recolección de información en diferentes países:

- **Identificar un Catastro:** Construir un catastro de los agentes de información más idóneos para cada sector o actividad económica

- **Diversificar fuentes:** Tener más de una fuente de información para cada dato, con el fin de cruzar información y detectar posibles errores.
- **Categorizar fuentes:** Determinar fuentes de información primaria, secundaria, oficiales, con base en los datos proporcionados directamente, o datos procesados que pueden ser estimados
- **Convenir alianzas:** Establecer compromisos de cooperación mutua con los agentes proveedores de la información
- **Levantar información:** Organizar periódicamente investigaciones y encuestas directas a las fuentes de datos primarios y secundarios (encuestas a grandes consumidores, tanto industriales como de otros sectores de consumo final, encuestas a gremios, cámaras industriales, federaciones, cámaras de comercio, empresas del sector comercial y de servicios)
- **Reglamentar parámetros:** Establecer reglas y parámetros necesarios para convertir los datos primarios y secundarios a datos finales consolidados y oficiales
- **Imputar datos:** Establecer métodos para hacer estimaciones coherentes de datos faltantes.

El grado de confiabilidad y precisión de los datos, dependen fundamentalmente del tipo de fuente de información que los proporcionó y de la periodicidad de recopilación. Los datos de fuentes primarias se les puede considerar más precisos y confiables que los de las fuentes secundarias; sin embargo, su obtención depende de los mecanismos que emplee la Administración Tributaria para incorporar tecnologías de información y de comunicación, con el objetivo de una simplificación radical de los procedimientos para hacer posible su adecuada informatización.

“Si construimos un registro de contribuyentes fiable, contamos con un sistema de información completo y un sistema de informático que nos permita manejar grandes cantidades de información, la consecuente lógica es aprovechar la información disponible, interpretarla y detectar las incoherencias entre las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la información que dispongamos facilitada por terceros, o detectar, en su caso, la falta de declaración y pago<sup>14</sup>”.

<sup>14</sup> Junquera Varela Raúl: “Modelos Organizativos de las Administraciones Tributarias y estrategia de las organizaciones avanzadas” Mejores prácticas en la Administración Tributaria y Hacienda Pública. Cuarta Edición



**Los controles extensivos con fuerte apoyo informático, juegan un papel imprescindible para el adecuado control del cumplimiento de los sistemas tributarios masivos, ya que no es posible desarrollar fiscalizaciones en profundidad sobre todos los contribuyentes.**

El control del cumplimiento de las obligaciones tributarias debe completarse por un sistema de comprobación en profundidad, de auditorías integrales frente a prácticas elusivas sofisticadas con evidentes conexiones penales, donde la Administración Tributaria va a tener que colaborar con la policía y los órganos judiciales del país.

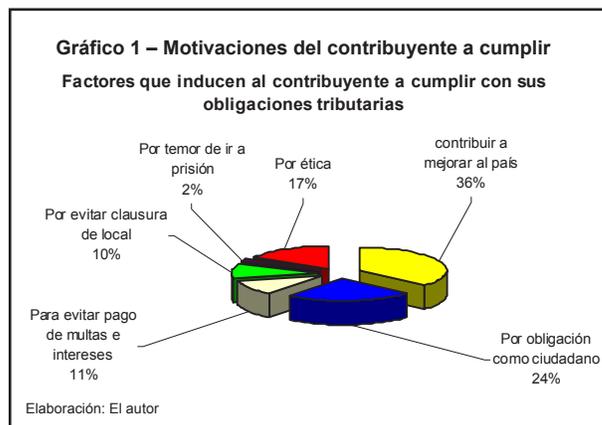
#### **2.4.1 Percepción de Riesgo entre los Contribuyentes a ser Determinados frente a un Plan de Control Tributario**

En una investigación realizada en la ciudad de Guayaquil<sup>15</sup>, de un total de 61.959 acciones de control emitidas desde Enero hasta Agosto del presente año, se llegó a establecer una muestra de 245 contribuyentes para cuantificar la percepción de riesgo frente a un plan de control realizado por la Administración Tributaria.

Los resultados determinaron que la mayor aceptación de los contribuyentes al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias fue por los siguientes motivos:

- “Contribuir a mejorar el país” con un porcentaje del 36%
- “Obligación como ciudadano” obtuvo un 24%
- “Ética” con un 17%

Mientras que las demás opciones de carácter coercitivo, cuya finalidad es sancionar a los contribuyentes tales como “multas e intereses”, “clausura de local” y “temor de ir a prisión” obtuvieron valores de 11%, 10% y de 2% de significancia respectivamente.



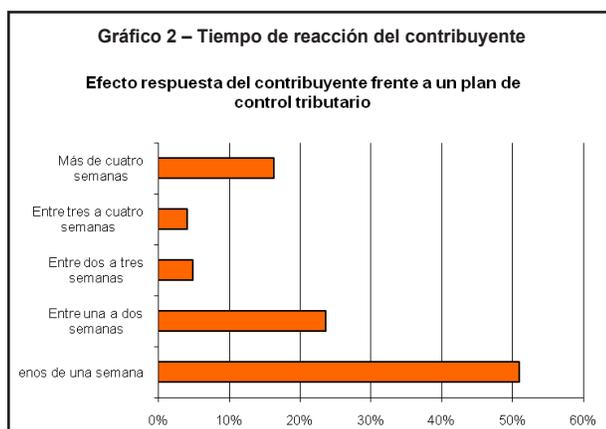
Estos datos nos llevan a concluir que los motivos positivos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias influyen en los contribuyentes, y estas decisiones están orientadas a realizar cambios de carácter social y de mejorar el país, más que por represalias que podría tomar la Administración Tributaria frente a ellos.

Un tema a destacar, es el efecto respuesta de los contribuyentes frente a un plan de control tributario, éstos concurren a la Administración Tributaria al haber recibido una notificación en menos de una semana, situación que se manifiesta en el 51% de los encuestados; esto quiere decir, que los contribuyentes tratan de solucionar su problema o llegan a la Administración Tributaria para averiguar la forma de arreglar sus inconvenientes.

Otros contribuyentes que representan el 23.7%, asisten dentro del rango entre una a dos semanas, es decir, que esperan un tiempo prudencial para acudir al llamado, debiéndose a motivos personales, o por obtener la información necesaria que se les solicita. Sin embargo, un 16.3% de la muestra se acerca después de las cuatro semanas, lo que evidencia que hay algunos contribuyentes que se resisten en asistir y no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Con ello podemos inferir que 3 de cada 4 contribuyentes que asisten a la Administración Tributaria, tienen interés en solucionar sus problemas de índole tributario.

<sup>15</sup> Encuesta realizada a los contribuyentes que habían sido notificados por el Departamento de Gestión Tributaria, en las instalaciones del Servicio de Rentas Internas - Guayaquil



Elaboración: El autor

Los contribuyentes que se han acercado a la Administración Tributaria sujetos a un plan de control tributario, ha sido en su mayoría las Sociedades Privadas en un 42.9% ya sea su representante legal o alguien autorizado por la sociedad. Un 24.1% son las Personas Naturales No Obligadas a llevar Contabilidad, y con un porcentaje inferior las personas naturales obligada a llevar contabilidad y los contribuyentes especiales tienen un 17.1% y 15.1% respectivamente.

### 3. INFORMACIÓN DE TERCEROS

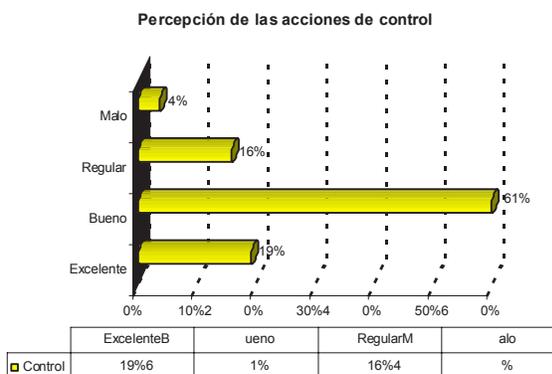
#### 3.1 Los Terceros Obligados a Suministrar Información

Dentro de la economía de cualquier país, existen ciertos agentes económicos que se convierten en su eje, ya sea por su capacidad de generar riqueza dentro del país, por ser un órgano regulador del Estado, o por la información que puede generar del resto de contribuyentes por encontrarse en sectores considerados estratégicos. Este es el caso de las grandes empresas, que según el óptimo paretiano generan el 80% de la riqueza, como bancos, corporaciones, compañías de financiamiento, fondos de valores, fondos de inversión, fondo de pensiones, fondos mutuos de inversión, gremios, entidades contratantes del Estado, sociedades de economía mixta, empresas extranjeras, entre otras, sobre

Por otra parte, un 61.2% de los contribuyentes percibe que las acciones de control y mecanismos que la Administración Tributaria ha implementado para el pago de impuestos son buenos, un 19.2% que son excelentes, mientras que el 15.9% de los encuestados creen que son regulares y un 3.7% calificados como malos.

Estos datos corroboran que aproximadamente un 80% de los encuestados indican que la Administración Tributaria cumple con su función de controlar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de cada contribuyente.

**Gráfico 3 – Percepción del Control Tributario**



Elaboración: El autor

las cuales la Administración Tributaria debe tener facultades especiales para solicitar directamente la información que considere de vital importancia, para fortalecer el control de los contribuyentes.

El Artículo 105 del Modelo de Código Tributario del CIAT, se refiere al Deber de información, señalando que: “Los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación tributaria, personas naturales o jurídicas y unidades económicas o entes colectivos, de Derecho Público o Privado, están obligados a cooperar con la Administración Tributaria en las funciones de fiscalización, debiendo proporcionar a la Administración Tributaria

toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por la referida Administración”.

De acuerdo con lo previsto en particular, se menciona adicionalmente que:

- a) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital, y de actividades empresariales o profesionales.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o los derechos de autor, estarán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración Tributaria. A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.
- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración Tributaria que estén en proceso de ejecución tributaria, estarán obligadas a informar a los órganos y agentes de cobro ejecutivo y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.

Como punto de partida, de una manera desagregada se recomienda solicitar información a los siguientes agentes económicos, tanto estatales, públicos y privados:

### 3.1.1 Agentes de Información Estatales:

**1. Registros Públicos:** Jurídicamente es el sistema que anota, archiva, guarda, en razón de la función de registro obligatorio sobre una gran cantidad de hechos y actos, con o sin contenido económico, pero

que pueden tener relevancia para la actividad de fiscalización y control de la Administración Tributaria, entre los que podemos mencionar:

- **Registros de la Propiedad:** Información oficial de propiedad intelectual, comercial y de bienes raíces que debe ser suministrada a la Administración Tributaria. La retroalimentación a ésta de un levantamiento catastral y de un registro permanente y completo, puede facilitar los medios para lograr una identificación real necesaria con este fin.
- **Registro Civil:** La entidad responsable por expedir el documento único de identidad de las personas naturales, debe suministrar a la Administración Tributaria la información de las cédulas de identidad activas en el país, así como de las personas fallecidas.
- **Registro Electoral:** Los procesos electorales tienen como primer paso la inscripción de los ciudadanos votantes en un registro, que reside en sistemas de información digitales. Esta información procedente en la mayor parte de los casos del Registro Civil no es estática y está sujeta a cambios, situación que es de importancia para una Administración Tributaria para la actualización de los datos del contribuyente como domicilio actual, lugar de votación, tiempo de residencia en el exterior (en caso de haber ejercido el derecho al voto fuera de su país) si amerita el caso, entre otros aspectos.
- **Registro de Patentes y Marcas:** Información necesaria para la Administración Tributaria en cuanto a identificar los beneficiarios de derechos de propiedad intelectual, derechos de intangibles, derechos de autor, entre otros.
- **Registro de los Vehículos Motorizados Terrestres, Acuáticos y Aéreos:** A través de este registro, la Administración Tributaria, puede identificar a los propietarios de éstos, así como su número de placa, chasis, vehículos que posee, cambios de propietarios, inversión en las transferencias de yates, naves, aeronaves, etc.

**2. Bancos Centrales:** Reguladores de las actividades económicas y financieras, suministran información sobre los titulares, accionistas y operaciones que entre sí realizan dichas entidades. En algunos países retroalimentan a la Administración Tributaria, informando los registros de los créditos externos contraídos por entidades públicas y privadas, determinando los tipos de

interés máximos, sobre los cual son deducibles los gastos financieros en el país y en el exterior que son deducibles de impuesto a la renta.

**3. Aduanas:** Entidad de servicio público que se encarga de la administración de los servicios aduaneros, principalmente la vigilancia y control de la entrada y salida de personas, mercancías y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de un país. Es la principal fuente de información utilizada para la generación de información estadística de comercio exterior<sup>16</sup>.

En el plano conceptual, según Junquera y Yubero, "... la relación entre la Administración de tributos internos y la Administración aduanera puede plasmarse, básicamente, en dos grandes alternativas...":

- **Separación entre ambas organizaciones, con existencia en algunos casos de mecanismos de coordinación.** Entre los argumentos a favor de la separación encontramos:
  - a. Especialización de las funciones relativas a los tributos internos y aduaneros
  - b. Distinto despliegue territorial
  - c. Distinta materialización del control: físico (aduanas) y documental (tributos internos).
  - d. Distinto punto de contacto y de prestación del servicio.
  - e. Culturas distintas en las dos organizaciones
  - f. Funciones no fiscales de las Aduanas
- **Integración de ambas organizaciones con mayor o menor intensidad:** Servicios de apoyo, procesos funcionales como recaudación, cobro coactivo o fiscalización, sistemas de información, procesos de capacitación, etc. comunes a las dos áreas. Entre los argumentos a favor de la integración encontramos:
  - a. Concepción integral de los hechos económicos y necesidad de una concepción integral del control del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- b. Reducción de costes fijos al establecer servicios horizontales comunes
- c. Interrelación entre las organizaciones e incidencia mutua de los procedimientos (Ejemplo: Valoración aduanera).
- d. Nuevos modelos de estructuras organización en las Administraciones Tributarias con una clara orientación al contribuyente y con búsqueda de reducción de la presión fiscal indirecta.
- e. Aproximación de los tipos de control al reforzarse el control aduanero de segundo nivel o en destino.

En Europa la mayor parte de países, mantienen estas entidades separadas, excepto en los casos de España, Países Bajos, Irlanda, Dinamarca y Reino Unido. Por el contrario, en los países del continente americano hay integración en mayor o menor medida y con mayor o menor intensidad en Argentina, México, Guatemala, Colombia, Brasil, Perú, Venezuela y Honduras. Entre los países de este continente que mantienen la separación, cabe destacar Panamá, Chile, Cuba, Uruguay, Bolivia y Ecuador.

**4. Seguridad Social:** Las contribuciones a la Seguridad Social tienen naturaleza impositiva. Esta entidad, debe informar a la Administración Tributaria de los pagos recibidos por afiliado, fondos acumulados, préstamos obtenidos, pensiones recibidas, etc. No obstante, en la mayor parte de las organizaciones su gestión está separada, aunque existe también una tendencia a la integración entre las Administraciones Tributarias y las organizaciones encargadas de gestionar las contribuciones a los sistemas de cobertura social.

En varios países la misma organización se ocupa de gestionar ambos tipos de ingresos públicos: Estados Unidos, Holanda, Reino Unido, Canadá y Argentina son algunos ejemplos. En otros países existen dos organizaciones bien diferenciadas: son los casos de Italia, España, Alemania o Francia. En América Latina, Argentina, Perú y Brasil.

<sup>16</sup> En el Ecuador, la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), dispone de una plataforma informática a disposición de los agentes de aduanas, exportadores e importadores llamada Sistema Interactivo de Comercio Exterior (SICE)

**5. Otras Administraciones Tributarias en el País:**

Se refiere a la Administración Tributaria de carácter seccional, esto es en el ámbito provincial o municipal en el caso del Ecuador, donde la dirección de la Administración Tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine. Esta información referente al catastro municipal, permisos otorgados para funcionamiento de pequeños negocios, permisos de construcción, recepción de obras, monto de los impuestos prediales recibidos, o tasas por contribuciones de mejoras, serán recaudados y administrados por estas entidades, y debe ser insumo básico para la Administración Tributaria central.

**6. Organismos de Control y Regulación:**

Como las Superintendencias, también llamadas Intendencias, que son organismos técnicos de vigilancia, auditoría, intervención y control de las actividades económicas, sociales y ambientales, y de los servicios que prestan las entidades públicas y privadas, con el propósito de que estas actividades y servicios se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general. Tal es el caso de las Superintendencias de Bancos (quien supervisa a bancos, asociaciones de tarjetas de crédito las entidades que las emitan, los fondos de inversión, los fondos de pensiones, etc.) Superintendencia de Compañías (quien supervisa las empresas constituidas, sus accionistas y porcentaje accionario, de igual forma mantiene el registro actualizado de las empresas liquidadas o que están en proceso de liquidación), y otras Superintendencias como la de Valores, Telecomunicaciones, Medioambientales, Inmobiliarias, Turismo, entre otras, cuya información debe ser fuente primaria para una Administración Tributaria.

**7. Instituto Nacional de Estadísticas:**

Información oficial referente a las estadísticas de precios, de producción, de empleo y remuneraciones, sociales, censos de población y vivienda, encuesta de condiciones de vida, encuesta de ingresos y gastos de los hogares urbanos, encuesta de manufactura e industria, encuesta de comercio interno, entre otras, que sirven como insumo a la Administración Tributaria para la elaboración de estudios económicos-tributarios, estudios sectoriales, que persiguen cuantificar el impacto recaudatorio de determinadas políticas implementadas.

**8. Organismos y Entidades creados para el Ejercicio de la Potestad Estatal:**

En el caso ecuatoriano podemos mencionar: Agencia de Garantía de Depósitos que debe proveer información a la Administración Tributaria de las entidades financieras que están en liquidación; la Corporación Financiera Nacional, que actúa como banca de segundo piso, ofreciendo préstamos al sector productivo, donde debe proveer información de los beneficiarios de los mismos, los montos otorgados, los plazos del crédito; información del Consejo Nacional de Electricidad, referente a precios unitarios, cantidad Kwh., valor consumido en dólares por usuario, Ministerios como el de Agricultura y Ganadería, que debe suministrar información sobre el catastro de productores, áreas sembradas, áreas cosechadas, volúmenes producidos principalmente en cultivos como banano, café, cacao, cereales, flores, entre otros.

**9. Funcionarios Públicos en General:**

Deberán exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que para el trámite, realización o formalización de los correspondientes negocios jurídicos establezca la ley. Están igualmente obligados a colaborar con la Administración Tributaria respectiva, comunicándole oportunamente la realización de hechos imposables de los que tengan conocimiento en razón de su cargo.

**10. Jueces:**

Se debe obligar a los jueces civiles a informar a la Administración Tributaria sobre los títulos valores que hayan sido presentados, información en la cual se relacione la clase de título, su cuantía, la fecha de su exigibilidad, el nombre del acreedor y del deudor con su identificación.

**11. Policía:**

Información verificada de hechos o situaciones que involucren directa o indirectamente a terceros, donde se detalle su grado vinculante, nombre de los sujetos o entidades implicadas, producto de las investigaciones realizadas.

**12. Administraciones Tributarias del Exterior:**

Las nuevas formas de hacer negocios, así como el escenario de globalización económica, generan la necesidad de poder contar con fuentes distintas de información procedente del exterior, entre las que se encuentran las Administraciones Tributarias. La práctica internacional se ha estructurado sobre la base de celebrar acuerdos que regulen esta materia, siendo el mecanismo más utilizado el de incorporar

disposiciones específicas dentro de los convenios para evitar la doble imposición internacional. No obstante, hay dos limitantes que dificultan la aplicación del intercambio de información: Una es de tipo técnico y dice relación con la necesidad de tener un identificador único para distinguir a los contribuyentes. El otro aspecto tiene que ver con la protección de la confidencialidad de la información y con la legislación sobre secreto bancario del país al cual se solicita la misma.

### 3.1.2 Agentes de Información Públicos

**1. Notarios:** Cumplen la función de fedatarios públicos que les reconoce la ley respecto de una serie de actos jurídicos privados. Deben informar periódicamente los apellidos y nombres o razón social y registro de cada una de las personas o entidades que efectuaron en la respectiva notaría, enajenaciones de bienes o derechos, por indicación del valor total de los bienes o derechos enajenados, fecha de enajenación, tiempo de posesión del bien y retención en la fuente aplicada.

**2. Colegios profesionales:** Agrupan a personas de una misma profesión: Abogados, contadores, médicos, ingenieros, etc. que en virtud de un mandato legal están obligadas a matricularse en los mismos para poder ejercer su profesión.

**3. Bolsas:** Incluye a las que intervienen en los distintos mercados de un país, ya sea de Comercio, de Valores, etc. y que pueden brindar información tanto de las empresas que cotizan en cada una de ellas, como de los comisionistas o agentes que actúan de intermediarios en las operaciones que allí se realizan. Las Bolsas de Valores deben informar periódicamente los apellidos y nombres o razón social y registro de cada uno de los comisionistas de bolsa inscritos, con indicación del valor acumulado de las transacciones realizadas en la bolsa por el respectivo comisionista.

**4. Cámaras:** Como por ejemplo las Cámaras de Comercio, que deben informar periódicamente las empresas que se crean, liquidan o registran, con indicación de la identificación de los socios o accionistas, así como el capital aportado por cada uno de ellos.

**5. Gremios:** Como por ejemplo las Asociaciones de Bananeros, Asociaciones de Cafetaleros, de Floricultores, de productores de Cacao, Federación nacional de Arroceros. etc. solicitando información referente a su registro catastral, producción interna y externa, áreas sembradas, áreas cosechadas, estructura de costos, con el fin de contrastar información.

**6. Entidades sin fines de lucro:** Como son los casos de las fundaciones o corporaciones, quienes manejan fondos públicos y privados, que para fines de control, están obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria las actas de asambleas, informes económicos, informes de auditoría y memorias aprobadas, o cualquier otra información que se refieran a sus actividades, requerida de manera anticipada y pública a los distintos ministerios y organismos de control y regulación.

Sobre este particular, el detalle de las donaciones recibidas por parte de entidades privadas, indicando los montos y valores recibidos, entidad otorgante de la donación, vinculación directa o indirecta con la entidad sin fin de lucro, entre otros aspectos.

### 3.1.3 Agentes de Información Privados

**1. Entidades bancarias y financieras:** Son fuentes primarias de información con respecto a los diferentes productos financieros como:

- Las tarjetas de crédito, con esta información se conocen las adquisiciones, consumos, avances o gastos que un tarjeta habiente realice a través de este medio, de igual forma, las ventas y demás ingresos obtenidos por la prestación de servicios.
- Las cuentas corrientes generan información de los movimientos por consignaciones, depósitos y préstamos.
- Otras formas de captación de dinero, como las cuentas de ahorro, títulos de ahorro e inversión, captaciones, abonos, traslados y en general movimientos de dinero.

**2. Agentes de Bolsa:** Los agentes o comisionistas de Bolsa deben informar periódicamente los apellidos y nombres o razón social y registro de cada una de las personas o entidades, que durante el periodo efectuaron a través de ellos, adquisiciones de acciones y demás papeles transados en Bolsa, con indicación del valor total acumulado de dichas operaciones.

**3. Agentes Afianzados de Aduanas:** El agenciamiento aduanero es una actividad de servicio, orientada a facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades. Siendo éste el representante del importador, debe cumplir con todos sus deberes formales como contribuyente, facilitando a la Administración Tributaria, toda la documentación requerida referida a las facturas comerciales otorgadas, la póliza de seguro contraída, la declaración aduanera, los documentos de transporte, la declaración andina de valor, entre otros.

**4. Compañía de seguros y reaseguros:** Fuente de información de interés para la Administración Tributaria, respecto de los bienes y patrimonio que tienen asegurados tanto entidades como personas, su porcentaje de cobertura, y en especial por el monto asegurado que tienen los mismos; la información así obtenida puede ser utilizada para el cruzamiento con datos obtenidos de otras fuentes.

**5. Constructoras y administradoras de inmuebles:** Aquellas que realicen la intermediación de compra y venta, o de alquiler de inmuebles, deben informar a la Administración Tributaria todo lo relacionado a las partes contratantes, adquisición o alquiler del inmueble, forma de pago, fecha de la operación y los montos contemplados.

**6. Contratistas del Estado:** Bajo el registro de las compras públicas, identificando a los proveedores del Estado, domicilio fiscal, detalle de accionistas en el caso de personas jurídicas, montos por concepto de venta de bienes o prestación de servicios a las entidades del Estado, número de contratos alcanzados bajo licitación en el periodo fiscal, etc.

**7. Exportadores que solicitan devoluciones de IVA:** Una característica fundamental del IVA por deducción de facturas es que algunas empresas, concretamente los exportadores cuyas ventas se gravan con tarifa cero, pagan más impuestos por sus insumos que los que adeudan al fisco por sus ventas de bienes y servicios, teniendo derecho a reclamar a la Administración Tributaria, la devolución del saldo a favor; por tanto, un mecanismo eficaz de devolución es esencial para preservar la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo y evitar distorsiones en la distribución de recursos.

En la práctica la devolución de impuestos presenta figuras o conductas fraudulentas siendo las más habituales:

- La incorporación a la contabilidad de compras con documentación falsa o irregular, al declarar créditos por IVA que no le corresponden al contribuyente, con lo cual se incrementan indebidamente los créditos de IVA del exportador o de los intermediarios que venden al exportador (proveedores directos) y que pueden estar vinculados con éste.
- La utilización de facturas anuladas, figura que se efectúa entre empresas relacionadas, mediante la emisión de notas de créditos del proveedor, que anulan las ventas pero que no se contabilizan por parte del exportador, subsistiendo entonces la factura, la que se hace valer para obtener la devolución indebida, ya que el crédito no se encuentra pagado en la Administración Tributaria.
- El uso indebido del factor de proporcionalidad en el caso de exportadores que tienen ventas en el mercado local y en el exterior, incrementando indebidamente el valor de las mercancías que exporta, adulterando el porcentaje de ventas externas, y por lo tanto, el monto de los créditos a reembolsar.
- Las operaciones inexistentes, figura en la cual se realiza una exportación con el movimiento exclusivo de documentos de exportación, sin que materialmente exista una operación de ventas al exterior.

Precisamente, el riesgo de pedidos de devolución fraudulentos suele ser citado como la razón principal para verificar todos los pedidos y demorar el pago de devoluciones, sin embargo, es necesaria una estrategia más amplia de cumplimiento de IVA, basada en los principios de gestión de riesgos, y en general limitar las comprobaciones previas a la devolución de los reclamos de alto riesgo

**8. Empresarios y Profesionales:** Este tipo de contribuyentes en la mayoría de los países están obligados a cumplir numerosas obligaciones tributarias: Presentar declaraciones a cuenta de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de las Sociedades, según corresponda; presentar declaraciones de IVA, llevar contabilidad o libros registros fiscales por su actividad, emitir documentos de facturación

cuando entregan bienes o prestan servicios, presentar declaraciones informativas sobre sus operaciones: rendimientos satisfechos a sus trabajadores, ventas, compras, etc., declarar e ingresar las retenciones que practican cuando satisfacen determinado tipo de rendimientos, como por ejemplo a sus trabajadores.

Por este motivo es lógico que las actuaciones de control se prioricen hacia este colectivo de contribuyentes, donde se distinguen profesionales como abogados, doctores, economistas, ingenieros, contadores, entre otros, categorías en las que también pueden incluirse a los artistas y deportistas que actúan por cuenta propia, es decir, sin que medie una relación laboral en sus prestaciones de servicios.

**9. Clínicas:** En esa misma línea del numeral anterior, por ejemplo el rubro de profesionales en medicina, normalmente presenta un mínimo cumplimiento tributario, por lo cual, el objetivo es que las principales clínicas privadas, proporcione a la Administración Tributaria, información sobre las intervenciones quirúrgicas realizadas, que incluye fecha y hora de la utilización de quirófanos, costos de la intervención y listado de médicos que participaron en la misma.

**10. Mayores proveedores y clientes de los Grandes Contribuyentes:** La estrategia sugerida parte del control puntual de aquellos contribuyentes denominados grandes, dado que de ellos depende el gran porcentaje de la recaudación. La selección de éstos no solo tiene como objetivo realizar una recaudación efectiva sobre este grupo reducido contribuyentes, sino que además permite obtener información valiosa que puedan proveer sobre su relación con terceros.

De esta forma nace la idea de controlar creando una Unidad de Grandes Contribuyentes, pero desde su entorno: Proveedores y Clientes. Este concepto asume que al ejercer un control integral y coordinado, donde todas las áreas y departamentos apunten a este mismo control, sobre la periferia de aquellos sectores determinantes en la recaudación nacional y/o regional, obliga indirectamente a aquellos Grandes Contribuyentes a presentar sus obligaciones tributarias correctamente.

Estos contribuyentes deben ser seleccionados en sectores considerados estratégicos para la economía de un país, como los siguientes: Financiero, Inmobiliario, Agrícola, Comercial, Servicios, Industrial, etc. que por un lado permita obtener la mayor recaudación posible y por otro formalizar la economía a través de las compras y ventas que realizan a sus proveedores y clientes respectivamente. El control periférico de estos sectores debiera afianzar el crecimiento sostenido de las recaudaciones, al hacer que aquellos grandes revelen sus identidades referentes a sus ventas y compras por el control de sus periferias.

Para este efecto se plantea elaborar un ordenamiento de contribuyentes de mayor a menor, por monto de ingresos y por niveles de compras y en cada uno de estos sectores, eligiendo a aquellos contribuyentes que concentrasen el 80% de los ingresos anuales por sector, para definir su periferia. Una vez definidos los contribuyentes periféricos, se sugiere establecer el número de transacciones efectuadas y sus niveles de base imponible; con este proceso, la periferia, queda definida.

Posterior a esto, se sugieren delimitaciones más puntuales, enfocados a este concepto:

- **Periferia:** Identificar a los mayores proveedores y a los mayores clientes de los contribuyentes informantes, estableciendo el grado de integración horizontal y vertical de toda la cadena productiva del contribuyente.
- **Localización:** Identificar a los proveedores domiciliados en la misma provincia o región y su grado de participación en las ventas realizadas a sus clientes
- **Subvaloración/Sobrevaloración:** Determinar como aproximación el grado de informalidad a través de las compras realizadas por contribuyentes informantes a proveedores no registrados en el catastro de la base del registro del contribuyente, con el fin de estimar los montos considerados para subvalorar ingresos o sobrevalorar gastos del contribuyente informante.
- **Escogimiento:** Seleccionar nuevos contribuyentes, como Agentes de Información, con base en la información generada de la periferia, realizando un análisis marginal por sector económico en la inclusión de un nuevo contribuyente.

**11. Beneficiarios de incentivos fiscales:**

Información sobre el cumplimiento de los requisitos y los hechos legitimadores de los incentivos recibidos, detalle de los montos no tributados productos de la aplicación de estos incentivos, y programa de retribución económico que establezca una relación positiva entre el costo fiscal para el Estado y los beneficios que este incentivo generó en términos de empleo.

**12. Agrupaciones políticas:** Información de las personas partícipes, monto de aportes voluntarios, procedencia y registro del financiamiento, estados financieros.

**3.1.4 Otras Fuentes de Información**

**1. Agregados tributarios:** Son funcionarios de carrera de la Administración Tributaria que ocupan puestos en el exterior. Esta modalidad se da en Brasil, en la Receita Federal, donde existen Agregados Tributarios ubicados en Estados Unidos, Argentina y Paraguay. Entre sus funciones están la promoción de intercambio de informaciones, datos técnicos, además de noticias y experiencias relativas a la Administración Tributaria y Aduanera.

**2. Redes de inteligencia:** Funcionan como una malla extensa del intercambio de informaciones, que dispone de diversas oficinas vinculadas en varios países. Estas oficinas ejercen un papel fundamental en la captación y tratamiento de informaciones para el combate al fraude. Se puede afirmar que a partir de informaciones presentadas por las oficinas de inteligencia, diversos operativos fiscales fueron planteados y realizados con éxito en Brasil, destacando su oficina especializada en la represión al contrabando.

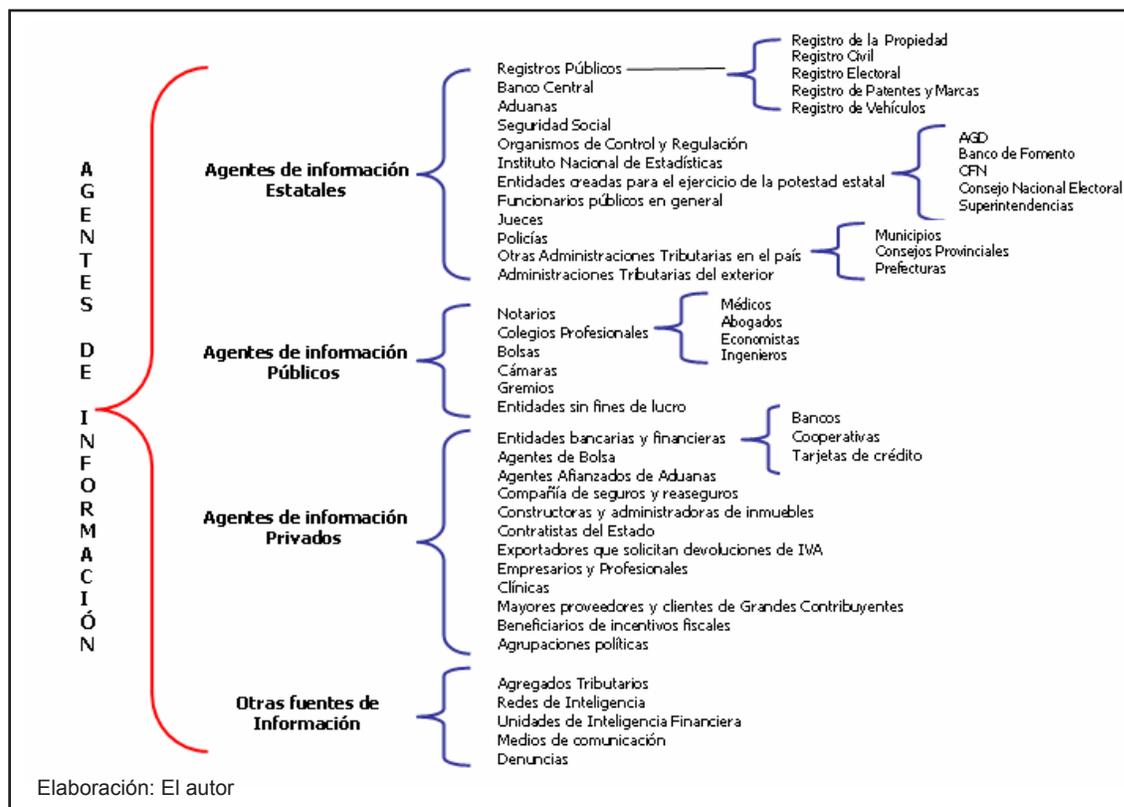
**3. Unidades de inteligencia financiera:** Estas unidades comparten con la Administración Tributaria,

informaciones sobre operaciones juzgadas como sospechosas, y operaciones de determinada magnitud, encaminadas por instituciones financieras en general, cuando hay indicios de irregularidades fiscales o lavado de dinero. Para el efecto, en el Internal Revenue Service - IRS de Estados Unidos, se recibe información procedente de formularios financieros, que incluyen antecedentes de transacciones monetarias y sospechosas de más de USD10.000 de Instituciones Financieras, negocios de casinos.

**4. Medios de comunicación:** Tales como noticias en diarios, revistas especializadas, etc. comprobadas de hecho, que difundan información relevante sobre ilícitos tributarios ocasionados o por ocasionar, suficientes para que la Administración Tributaria tome conocimiento público de aquello y ejerza su función fiscalizadora.

**5. Denuncias:** Asimismo, la Administración Tributaria puede obtener datos de terceros, a través de la presentación de denuncias, no de los propios particulares, sino de terceros afectados de alguna manera por el sujeto obligado. Se trata de una modalidad que se utiliza para poner en conocimiento de la Administración Tributaria, casos de evasión procedentes de aportes del seguro social, participación de trabajadores, contrabando, etc. existiendo incluso un incentivo perverso, de que estas denuncias, signifiquen para el denunciante un incentivo de carácter monetario, siempre y cuando se corrobore el hecho por parte de la entidad. La Administración, por otra parte, debe estar siempre pendiente para distinguir lo que son comunicaciones de hechos potencialmente probables, de lo que son denuncias emitidas con evidente mala fe y sin fundamentos suficientes. Así debe despreciar sistemáticamente las denuncias infundadas y aquellas que no aporten indicios probatorios suficientes de los hechos comunicados.

Gráfico 4 - Clasificación de los Agentes de Información



### 3.2 Selección de Contribuyentes como Agentes de Retención de Impuestos

Es indiscutible que las Administraciones Tributarias tienen una responsabilidad y una obligación de garantizar que todos los contribuyentes paguen sus impuestos en la mayor medida en que éstos se adeuden, cualquiera que sea su importancia relativa para ésta. Sin embargo, la experiencia ha demostrado que administrar y controlar a todos los contribuyentes a la vez requiere grandes esfuerzos continuos en todos los niveles de la Administración Tributaria, que esta última no siempre está en capacidad de realizar.

En ese sentido, otro factor a considerar, es la selección del grupo de contribuyentes que deben informar a la Administración Tributaria sus transacciones económicas con respecto a terceros. Esta selección tiene como objetivo determinar los Agentes de Retención de impuestos, a través de dos tipos de selección:

- **Selección Estructurada:** Identificando a los Agentes Informantes por sectores económicos, clase de contribuyentes y tipo de impuestos, de acuerdo a su importancia económica y fiscal, basado en fuentes internas y externas.
- **Selección No Estructurada:** Identificando a los Agentes Informantes basado en la pericia del investigador tributario que de acuerdo a su experiencia considera fuentes alternas de información que permiten consolidar su investigación.

Estos Agentes Informantes, considerados Agentes de Retención de impuestos, tienen la obligación de retener los impuestos legalmente establecidos, declarar y depositar los valores retenidos y proporcionar la información requerida a la Administración Tributaria, siendo este último aspecto vital a fin de determinar inconsistencia entre

lo declarado por los otros contribuyentes y terceros que informan sobre éste.

### 3.2.1 Selección Estructurada

Esta forma de selección de informantes permite identificar el grupo de contribuyentes que más pesa dentro de la economía y la estructura fiscal del país. Se basa en estudios y análisis estadísticos, que emplean las variables de la declaración de renta, con las cuales se realiza una clasificación para determinar el nivel de concentración con respecto a: Patrimonio, ingresos, utilidades, pérdida, impuestos pagados, saldos a favor del contribuyente, etc. además de complementar con informes de revistas especializadas, de gremios, asociaciones, órganos de control y todas las fuentes de información internas y externas detalladas anteriormente.

Se recomienda identificar a los principales sectores y subsectores de la economía nacional, grupos económicos, segmentación por grandes contribuyentes, por regímenes especiales, operaciones practicadas, entre los que podemos detallar:

- **Grandes Sectores:** Análisis y control de los sectores: Petróleo, Telecomunicaciones, Electricidad, Gas y Agua., Industria, Transporte, Comercio, Construcción, Agrícolas: Análisis y control de todos los sectores antes mencionados y la tributación que los afecta
- **Servicios Financieros y Otros:** Análisis y control sobre el mercado de capitales y mercado financiero; empresas de diversión y esparcimiento; y en general empresas orientadas a la prestación de servicios de todo tipo.
- **Grandes Contribuyentes:** La existencia de un alto nivel de concentración del recaudo en un número limitado de contribuyentes, quienes individualmente pagan las más altas sumas de impuestos, es generalizada. Esto obviamente refleja la gran dependencia de las recaudaciones en el cumplimiento de un número limitado de contribuyentes, independientemente de cuan substancial sea el impuesto y cuan alto el número de contribuyentes. En efecto, si solamente unos cuantos de estos contribuyentes dejaran de pagar impuestos o estuviesen atrasados con sus pagos, el recaudo podrá verse seriamente afectado, y el flujo de fondos públicos podría ser obstaculizado. Igualmente, en vista de la

importancia económica de este grupo limitado de contribuyentes, generalmente adopta métodos especiales de operación y formas de evitar o evadir impuestos, y hasta formas de interpretar las leyes tributarias.

- **Rentas Personales:** Análisis y control de toda la tributación que afecta a las Personas Naturales residentes o no en un país, independiente del sector económico al cual pertenezcan. Análisis de las rentas de los no residentes.
- **Operaciones Internacionales:** Análisis de los contribuyentes que realizan operaciones internacionales, específicamente en lo relacionado con el control de los Precios de Transferencia, Intercambio de Información, Convenios de Doble Tributación y los pagos asociados a Operaciones Internacionales.
- **Regímenes Especiales:** Análisis y control de empresas ubicadas en áreas que contemplen Regímenes Especiales de Tributación y empresas que utilicen franquicias tributarias.

De esta manera la tarea inicial es realizar estudios sectoriales o de análisis de tipos de impuestos con el fin de determinar segmentos objetivos, para luego proceder a utilizar la información obtenida del contribuyente, a través de procesos masivos de recopilación de información o a través de declaraciones juradas que el contribuyente informa para alguna revisión en particular, con el fin de realizar cruces de información y aplicar las técnicas y modelos matemáticos que permiten seleccionar a los contribuyentes, comparando diversos ratios tributarios y financieros que permiten determinar a los sujetos posibles de investigación y que se escapan del común comportamiento de otros sujetos con características similares.

### 3.2.2 Selección no Estructurada

La decisión de selección, previa al inicio de cualquier procedimiento de control, constituye siempre un juicio de valor, realizado por el órgano competente para ello, que tiende a la realización de las finalidades de la planificación.

Es cierto que esa definición puede hacer que alguien se pregunte sobre la pretendida "objetividad" de la selección de contribuyentes, aunque es preferible asumir la carga de subjetividad o discrecionalidad de una decisión, que esté fundamentada en el conocimiento íntegro de la información disponible, antes que confiar

en otros procedimientos que añadan objetividad y resten eficiencia. Por ello, en general, cualquier sistema que no suponga hacer un juicio de valor sobre la suma de información de que se disponga, adolecerá de falta de eficacia en comparación con una selección no estructurada.

### 3.2.3 Estimación de Coeficientes de Determinación Presuntiva. (ECP)

Para que la autoridad tributaria pueda determinar de manera presuntiva la situación fiscal de los contribuyentes, éstos deben ubicarse en determinadas situaciones hipotéticas que el Modelo de Código del CIAT<sup>17</sup> resume de la siguiente manera:

La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta, cuando los contribuyentes o terceros responsables:

- a) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración tributaria.
- b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.
- c) Se dé alguna de las siguientes irregularidades:
  - Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo.
  - Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
  - Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
  - No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.

Este artículo contiene las causales que permiten a la Administración Tributaria estimar los ingresos o las ventas de los contribuyentes. El Código parte de que la autoridad está obligada a determinar las contribuciones omitidas con los elementos que le proporcione la contabilidad del

contribuyente; sin embargo, si su contabilidad contiene errores que eliminen, total o parcialmente su confiabilidad, la autoridad se puede apartar de la contabilidad del contribuyente y estimar sus ingresos o ventas.

Según el Modelo de Código del CIAT se deben utilizar cualquiera de los siguientes medios o procedimientos:

- Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

Entre los distintos procedimientos de determinación sobre base presunta que pueden emplearse en un mismo país, podemos citar:

- a) **Coeficientes presuntivos:** Son índices elaborados sobre la base de elementos extracontables, como por ejemplo: la superficie de los locales utilizados por la empresa, el monto de las adquisiciones de materias primas, las retribuciones pagadas a sus dependientes, entre otros. Se aplican a las empresas para determinar el importe de sus ingresos y de sus operaciones imponibles a los fines del IVA. Mediante este sistema de presunción se determinaba una renta superior a la que resultaba de los registros contables para sujetos que podían acogerse a sistemas de contabilidad simplificada. Sin embargo, el contribuyente tiene la posibilidad de impugnar su validez.
- b) **Parámetros:** Son índices basados en las características y las condiciones del ejercicio de la actividad; sin embargo, se diferencian de los coeficientes por sus implicancias

<sup>17</sup> Artículo 45. Determinación sobre base presunta

legales probatorias: los coeficientes presuntivos constituyen presunciones legales, como tales vinculantes para el juez; en cambio, los parámetros son presunciones simples cuya validez para determinar el hecho desconocido se remite a la prudente apreciación del juez.

**c) Estudios de sector:** Son sistemas de cuantificación de algunas magnitudes empresariales basadas en metodologías estadístico-matemáticas y análisis de sector, elaborados en colaboración con los contribuyentes interesados y las asociaciones a las que éstos pertenecen. La información, solicitada a los contribuyentes mediante un cuestionario especial, permite construir unas funciones de ingreso para cada categoría de contribuyente. Este método se aplica a las empresas que tienen contabilidad simplificada, a las empresas que llevan contabilidad ordinaria por propia elección, así como a los contribuyentes que ejercen artes o profesiones.

**d) Reditómetro:** Tiene la ventaja de que puede ser aplicado a todos los sujetos del Impuesto a la Renta en Personas Físicas, sean titulares de renta de empresa, como de trabajo independiente o dependiente. Este sistema parte de la constatación de la posesión de algunos bienes y cuantifica el gasto necesario para su mantenimiento presumiendo que dicho gasto se ha realizado a cuenta de la renta del contribuyente. Si la renta declarada es inferior en más de 25% a la que se obtenga al aplicar el reditómetro (y existan por lo menos dos periodos de impuesto) es posible evaluar la diferencia. También en este caso el contribuyente tiene la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba para contradecir la pretensión del fisco.

Los tres primeros, se orientan exclusivamente al control de las pequeñas empresas y trabajadores independientes; en tanto que el reditómetro fue implementado para los sujetos del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

### 3.2.3.1 Metodología Propuesta. (ECP)

La metodología propuesta para la estimación de coeficientes de determinación presuntiva, se base en una estimación indirecta del valor del impuesto a la renta, por medio de la utilización de coeficientes que multiplicados por las variables escogidas arrojaran el valor de dicho impuesto. La idea principal para esta propuesta es la aplicación del análisis discriminante como herramienta de clasificación, el cual utiliza como variables a los activos, costos e ingresos totales del sector económico correspondiente. Ésta considera elementos que indirectamente acrediten y sustenten la existencias de los bienes y de las rentas presuntas del sujeto pasivo, así como de sus ingresos, deducciones y rendimientos que sean normales en la actividad económica en la cual se desenvuelve, tomando en consideración las dimensiones de las unidades productivas que puedan compararse en términos tributarios, vinculando el domicilio fiscal en el que se encuentran inmersos y basados en la segmentación del universo de contribuyentes. Estos contribuyentes pueden clasificarse en consideración de los siguientes aspectos<sup>18</sup>.

1. **Magnitud económica:** Grandes, medianos y pequeños contribuyentes
2. **Actividad económica desarrollada:** Comerciantes minoristas y pequeños mayoristas, productores primarios (agricultura, silvicultura, caza, pesca) profesionales autónomos, pequeños y medianos empresarios.

Es importante considerar las condiciones que deben reunir los contribuyentes para ser segmentados dentro de las categorías indicadas, entre las cuales pueden ser utilizadas como parte de la metodología:

1. Tipo de actividad económica.
2. Domicilio Fiscal del contribuyente.
3. Clase y tipo de contribuyente (Especial/No Especial – Sociedad (Pública ó Privada) - Persona Natural (Obligado ó No a llevar Contabilidad).
4. Número de Personas involucradas en la actividad.
5. Volumen de las operaciones.

---

<sup>18</sup> Clasificación adoptada por Darío González en su ponencia ante el Centro Interamericano de Administraciones Tributaria CIAT: "La Administración de contribuyentes de difícil control" - 1994

6. Patrimonio Bruto.
7. Cantidad de establecimientos.
8. Ingresos Netos (Actividades Empresariales, Libre Ejercicio Profesional, Relación de Dependencia en caso de Personas Naturales).
9. Gastos Deducibles.
10. Energía Eléctrica consumida.
11. Superficie del área afectada a la actividad.
12. Precio de venta (Bien o Servicio).

Con esta segmentación se busca diferenciar a los contribuyentes que aunque pertenecen a una misma actividad, sector o subsector, no reportan las mismas magnitudes en términos económicos.

### 3.2.3.1.1 Procedimiento

A continuación se detalla paso a paso la forma en que se propone calcular los coeficientes de determinación presuntiva:

1. Se toma la actividad económica en su última desagregación a la que pertenece el contribuyente
2. Se establece a qué categoría pertenece el contribuyente refiriéndose a sociedades (especial u otros) o persona natural (obligada o no obligada a llevar contabilidad) y según esto se depuran los datos obtenidos de la base.
3. Se estandarizan los datos de las tres variables que sirven como ejemplo: activos, ingresos y costos totales tomando como media y desviación estándar las del sector al que pertenecen y se toma la observación de máximo valor ente las tres variables, utilizando:

$$Z_0 = \frac{X_0 - \mu}{\sigma}$$

4. Se procede a establecer cuartiles para identificar a los grupos. El cuartil se aplica al máximo valor obtenido de las tres variables estandarizadas según el numeral anterior.
5. Se clasifica o ubica a cada observación en el cuartil que le corresponde. Los resultados obtenidos en este numeral constituirán la variable dependiente del análisis discriminante es decir el cuartil.

6. Mediante la utilización de un programa estadístico<sup>19</sup> se procede a calcular las funciones discriminantes de Fisher para la cual se utiliza como variables independientes a los ingresos, costos y activos totales y como variable dependiente a la clasificación en cuartiles del numeral 5.
7. Se obtienen cuatro funciones discriminantes una para cada cuartil y se establece un intervalo de confianza para el impuesto a la renta en cada grupo discriminado, utilizando:

$$\mu = \frac{\sum_{n=1}^N X_n}{N}$$

Nivel de confianza 95%  
 Valor Mínimo:  $\mu - \text{intervalo de confianza}$   
 Valor Máximo:  $\mu + \text{intervalo de confianza}$

8. Se toma la nueva observación (datos de las tres variables) para la estimación del coeficiente presuntivo, determinación del impuesto a pagar y se la estandariza (utilizando la media y desviación estándar del sector al que pertenece). Se evalúan las funciones discriminantes obtenidas para cada uno de los cuartiles y se selecciona el que arroje un mayor valor.
9. Se procede entonces al cálculo del coeficiente aplicando:

$$P_i = \frac{1}{1 + e^{-z_i}}$$

En donde  $z_i$  es el valor obtenido en el numeral 8.

10. Finalmente para el cálculo del valor de impuesto a pagar se aplica:

$$\text{Valor a pagar} : \text{Min} + p_i (\text{Max} - \text{Min})$$

- Min:** corresponde al valor mínimo del intervalo de confianza obtenido en el numeral 7.  
**pi:** es la probabilidad obtenida en el numeral 9.  
**Max:** corresponde al valor máximo del intervalo de confianza obtenido en el numeral 7.

<sup>19</sup> El programa estadístico utilizado en la elaboración del estudio fue el MINITAB

### 3.2.3.1.2 Aplicación de la Metodología Propuesta

**Cuadro 3 - Ficha metodológica**

No	Conceptos	Descripción																														
1	Actividad Económica	Venta de partes, piezas y accesorios de Vehículos Automotores																														
2	Tipo de Contribuyente	Sociedad- Otros (489 contribuyentes dentro de esa subsector)																														
3	Variables Utilizadas (tomadas como ejemplo)	<p>Activos Totales, Ingresos Totales y Costos-Gastos Totales (cifras en dólares).</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>VARIABLES</th> <th>MEDIA</th> <th>DESVIACIÓN ESTÁNDAR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>ACTIVOS TOTALES</b></td> <td>440.847,8</td> <td>1.220.799,6</td> </tr> <tr> <td><b>INGRESOS TOTALES</b></td> <td>581.324,4</td> <td>1.691.856,4</td> </tr> <tr> <td><b>COSTOS TOTALES</b></td> <td>567.601,3</td> <td>1.659.400,0</td> </tr> </tbody> </table>	VARIABLES	MEDIA	DESVIACIÓN ESTÁNDAR	<b>ACTIVOS TOTALES</b>	440.847,8	1.220.799,6	<b>INGRESOS TOTALES</b>	581.324,4	1.691.856,4	<b>COSTOS TOTALES</b>	567.601,3	1.659.400,0																		
VARIABLES	MEDIA	DESVIACIÓN ESTÁNDAR																														
<b>ACTIVOS TOTALES</b>	440.847,8	1.220.799,6																														
<b>INGRESOS TOTALES</b>	581.324,4	1.691.856,4																														
<b>COSTOS TOTALES</b>	567.601,3	1.659.400,0																														
4	Elaboración de cuartiles para identificar a los grupos	<p>Se procede a la estandarización de los datos utilizando la media y la desviación estándar del sector y luego a la elaboración de cuartiles.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>CUARTIL</th> <th>LÍMITES</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Cuartil 1</td> <td>-0,335857137</td> </tr> <tr> <td>Cuartil 2</td> <td>-0,259946633</td> </tr> <tr> <td>Cuartil 3</td> <td>-0,006061347</td> </tr> <tr> <td>Cuartil 4</td> <td>11,67266805</td> </tr> </tbody> </table>	CUARTIL	LÍMITES	Cuartil 1	-0,335857137	Cuartil 2	-0,259946633	Cuartil 3	-0,006061347	Cuartil 4	11,67266805																				
CUARTIL	LÍMITES																															
Cuartil 1	-0,335857137																															
Cuartil 2	-0,259946633																															
Cuartil 3	-0,006061347																															
Cuartil 4	11,67266805																															
5	Agrupación del total de impuesto a la renta causado de cada una de las sociedades por cuartiles.	<p>Se calcula la media, el intervalo de confianza y los valores máximo y mínimo de cada cuartil. Con los resultados obtenidos en la tabla, se ubica al contribuyente en el cuartil que correspondan y se define presuntivamente el monto máximo, mínimo y el promedio que tendría que pagar por impuesto a la renta total.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Cuartil</th> <th>Q1</th> <th>Q2</th> <th>Q3</th> <th>Q4</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>Media</b></td> <td>9,47</td> <td>357,29</td> <td>849,25</td> <td>13.048,16</td> </tr> <tr> <td><b>Confianza</b></td> <td>8,13</td> <td>106,21</td> <td>230,45</td> <td>6.108,39</td> </tr> <tr> <td><b>Intervalo -</b></td> <td><b>0,00</b></td> <td><b>251,07</b></td> <td><b>618,80</b></td> <td><b>6.939,77</b></td> </tr> <tr> <td><b>Intervalo +</b></td> <td><b>17,60</b></td> <td><b>463,50</b></td> <td><b>1.079,70</b></td> <td><b>19.156,55</b></td> </tr> </tbody> </table>	Cuartil	Q1	Q2	Q3	Q4	<b>Media</b>	9,47	357,29	849,25	13.048,16	<b>Confianza</b>	8,13	106,21	230,45	6.108,39	<b>Intervalo -</b>	<b>0,00</b>	<b>251,07</b>	<b>618,80</b>	<b>6.939,77</b>	<b>Intervalo +</b>	<b>17,60</b>	<b>463,50</b>	<b>1.079,70</b>	<b>19.156,55</b>					
Cuartil	Q1	Q2	Q3	Q4																												
<b>Media</b>	9,47	357,29	849,25	13.048,16																												
<b>Confianza</b>	8,13	106,21	230,45	6.108,39																												
<b>Intervalo -</b>	<b>0,00</b>	<b>251,07</b>	<b>618,80</b>	<b>6.939,77</b>																												
<b>Intervalo +</b>	<b>17,60</b>	<b>463,50</b>	<b>1.079,70</b>	<b>19.156,55</b>																												
6	Establecer el método de la Función discriminante de Fisher	<p>Se calculan unas funciones matemáticas denominadas funciones discriminantes para cada cuartil. Mediante la utilización del programa MINITAB, se procede a calcular las funciones discriminantes de Fisher, en donde las variables independientes son: los Ingresos, Costos y Activos totales, obteniendo así los coeficientes de las variables Independientes, que se utilizaran para calcular la variable dependiente que es el grupo al que pertenece cada sociedad.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="5">FUNCIÓN DISCRIMINANTE</th> </tr> <tr> <th>Cuartil</th> <th>Grupo 1</th> <th>Grupo 2</th> <th>Grupo 3</th> <th>Grupo 4</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>Constante</b></td> <td>-0,09047</td> <td>-0,072401</td> <td>-0,031302</td> <td>-0,560806</td> </tr> <tr> <td><b>Activo Z</b></td> <td>-0,32875</td> <td>-0,274488</td> <td>-0,156395</td> <td>0,762331</td> </tr> <tr> <td><b>Ingresos Z</b></td> <td>-0,10352</td> <td>-0,046212</td> <td>-0,21661</td> <td>0,367194</td> </tr> <tr> <td><b>Costos Z</b></td> <td>-0,08147</td> <td>-0,1398</td> <td>0,070693</td> <td>0,151248</td> </tr> </tbody> </table>	FUNCIÓN DISCRIMINANTE					Cuartil	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	<b>Constante</b>	-0,09047	-0,072401	-0,031302	-0,560806	<b>Activo Z</b>	-0,32875	-0,274488	-0,156395	0,762331	<b>Ingresos Z</b>	-0,10352	-0,046212	-0,21661	0,367194	<b>Costos Z</b>	-0,08147	-0,1398	0,070693	0,151248
FUNCIÓN DISCRIMINANTE																																
Cuartil	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4																												
<b>Constante</b>	-0,09047	-0,072401	-0,031302	-0,560806																												
<b>Activo Z</b>	-0,32875	-0,274488	-0,156395	0,762331																												
<b>Ingresos Z</b>	-0,10352	-0,046212	-0,21661	0,367194																												
<b>Costos Z</b>	-0,08147	-0,1398	0,070693	0,151248																												

7	Determinar cuatro funciones discriminantes una para cada cuartil	<p>Definiendo las Funciones Discriminantes para cada grupo se obtiene:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>Grupo1</i> = <math>-0.09047 - 0.32875Total Activo - 0.10352Total Ingreso - 0.08147Total Costos</math>  <i>Grupo2</i> = <math>-0.072401 - 0.274488Total Activo - 0.046212Total Ingreso - 0.13987Total Costos</math>  <i>Grupo3</i> = <math>-0.031302 - 0.156395Total Activo - 0.21661Total Ingreso - 0.070693Total Costos</math>  <i>Grupo4</i> = <math>-0.560806 - 0.762331Total Activo - 0.367194Total Ingreso - 0.151248Total Costos</math></p> </div> <p>La constante de cada una de las funciones discriminantes define la elevación natural de la varianza de cada grupo, es decir, cuánto es la variabilidad del grupo sin considerar las variables que determinan la magnitud de la varianza total de cada uno de los grupos.</p> <p>Los coeficientes de cada una de las variables, determinan el grado de aportación al grupo, y estos a su vez, son los vectores que generan la matriz de varianza-covarianza de cada uno de los grupos.</p>																									
8	Evaluación de las funciones discriminantes	<p>Se toma de la base de datos, 4 contribuyentes (sociedades) que se encuentren en la actividad económica que se está trabajando, y que estén en cada uno de los cuartiles. Se estandarizan los valores de cada una de las variables.</p> <table border="1" style="margin: 10px auto;"> <thead> <tr> <th>GRUPOS</th> <th>Grupo 1</th> <th>Grupo 2</th> <th>Grupo 3</th> <th>Grupo 4</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>SOCIEDADES</td> <td>A</td> <td>B</td> <td>C</td> <td>D</td> </tr> <tr> <td>TOTAL DE ACTIVOS</td> <td>-0,36045602</td> <td>-0,32760455</td> <td>-0,23721397</td> <td>0,020903281</td> </tr> <tr> <td>TOTAL DE INGRESOS</td> <td>-0,34360152</td> <td>-0,34360152</td> <td>-0,31938912</td> <td>0,440853839</td> </tr> <tr> <td>TOTAL DE COSTOS-GASTOS</td> <td>-0,34197053</td> <td>-0,34205214</td> <td>-0,31737334</td> <td>0,51424962</td> </tr> </tbody> </table> <p>Se evalúan las funciones discriminantes obtenidas para cada uno de los grupos, utilizando los coeficientes y los valores obtenidos de cada sociedad, luego se selecciona el que arroje un mayor valor. Se obtiene los siguientes resultados:</p>	GRUPOS	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	SOCIEDADES	A	B	C	D	TOTAL DE ACTIVOS	-0,36045602	-0,32760455	-0,23721397	0,020903281	TOTAL DE INGRESOS	-0,34360152	-0,34360152	-0,31938912	0,440853839	TOTAL DE COSTOS-GASTOS	-0,34197053	-0,34205214	-0,31737334	0,51424962
GRUPOS	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4																							
SOCIEDADES	A	B	C	D																							
TOTAL DE ACTIVOS	-0,36045602	-0,32760455	-0,23721397	0,020903281																							
TOTAL DE INGRESOS	-0,34360152	-0,34360152	-0,31938912	0,440853839																							
TOTAL DE COSTOS-GASTOS	-0,34197053	-0,34205214	-0,31737334	0,51424962																							
9	Cálculo del coeficiente logístico	<p>Utilizando la siguiente fórmula:</p> $P_i = \frac{1}{1 + e^{-z_i}}$ <p style="text-align: center;">COEFICIENTE LOGÍSTICO (SOCIEDADES)</p> <table border="1" style="margin: 10px auto;"> <thead> <tr> <th>CUARTILES</th> <th>Grupo 1</th> <th>Grupo 2</th> <th>Grupo 3</th> <th>Grupo 4</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>SOCIEDADES</td> <td>A</td> <td>B</td> <td>C</td> <td>D</td> </tr> <tr> <td>COEFICIENTE LOGÍSTICO</td> <td>0,522849579</td> <td>0,520293825</td> <td>0,513132949</td> <td>0,476589462</td> </tr> </tbody> </table>	CUARTILES	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	SOCIEDADES	A	B	C	D	COEFICIENTE LOGÍSTICO	0,522849579	0,520293825	0,513132949	0,476589462										
CUARTILES	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4																							
SOCIEDADES	A	B	C	D																							
COEFICIENTE LOGÍSTICO	0,522849579	0,520293825	0,513132949	0,476589462																							

10	Cálculo del valor del impuesto a pagar	<p>Finalmente se calcula el impuesto a la renta total a pagar de cada contribuyente, aplicando la fórmula:</p> $\text{Valor a pagar} : \text{Min} + p_i(\text{Max} - \text{Min})$ <p style="text-align: center;"><b>IMPUESTO A LA RENTA TOTAL A PAGAR PRESUNTIVO</b></p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th>CUARTILES</th> <th>Grupo 1</th> <th>Grupo 2</th> <th>Grupo 3</th> <th>Grupo 4</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>SOCIEDADES</td> <td>A</td> <td>B</td> <td>C</td> <td>D</td> </tr> <tr> <td>IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR</td> <td>\$ 9,20</td> <td>\$ 361,60</td> <td>\$ 855,30</td> <td>\$ 12.762,16</td> </tr> </tbody> </table>	CUARTILES	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	SOCIEDADES	A	B	C	D	IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR	\$ 9,20	\$ 361,60	\$ 855,30	\$ 12.762,16
CUARTILES	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4													
SOCIEDADES	A	B	C	D													
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR	\$ 9,20	\$ 361,60	\$ 855,30	\$ 12.762,16													

**Fuente:** ESPOL, Armijos, Parra “Metodología para la estimación de coeficientes de determinación presuntiva”

**Elaborado:** El autor

### 3.3 La Utilización de la Información de Terceros por la Administración Tributaria en Programas de Fiscalización

La administración de la información de terceros debe contar con un adecuado desarrollo de un sistema de información que permita validar automáticamente la información recibida y consolidarla por informante e informado con el objetivo de controlar automáticamente el cumplimiento de la obligación de informar.

y al mismo tiempo, manteniendo los requisitos de seguridad necesarios, en virtud del secreto fiscal, fue desarrollada una herramienta unificada de generación de informes digitales de contribuyentes para el examen de la fiscalización, llamado el Expediente Integrado. Por intermedio de este sistema es posible obtener todas las informaciones relevantes con respecto al contribuyente, a partir de sus propias declaraciones o de informaciones de terceros, integrándolas a los aplicativos destinados al soporte a la auditoría fiscal para optimizarla.



**Por ejemplo en Brasil, la Receita Federal utiliza diversos métodos y comparación de informaciones para la selección de los contribuyentes, cuya información es utilizada en programas de auditoría.**

destacándose la utilización del Sistema Generador de Acción Fiscal, herramienta informatizada que posibilita el cruzamiento de todas las informaciones disponibles internamente, y de algunas de origen externa, como también la definición de parámetros para la selección, permitiendo la identificación de contribuyentes con alto riesgo de no cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En razón de la creciente necesidad de obtención de información de calidad a partir de los datos disponibles en las diversas bases de datos de la Receita Federal,

En el área aduanera, se utiliza el Sistema Ambiente de Registro y Rastreamiento de la actuación de los Intervinientes Aduaneros conocido como RADAR, el cual presenta, en tiempo real, informaciones de naturaleza aduanera, contable y fiscal que permiten a la fiscalización aduanera identificar el comportamiento e inferir el perfil de riesgo de los diversos agentes relacionados al comercio exterior, tornándose una herramienta fundamental en el combate a los fraudes. Una nueva versión del mismo es el Proyecto Harpia, que tiene por objetivo promover la integración y sistematización del proceso de selección fiscal con base en la aplicación de técnicas de inteligencia artificial para el análisis de riesgo y evaluación de resultados originados de la operación respectiva.

En el ámbito del MERCOSUR, el sistema INDIRA engloba los datos de cuatro sistemas de comercio exterior: SISCOMEX, en Brasil; MARIA, en Argentina; LUZIA, en Uruguay; SOFIA, en Paraguay. Entre sus objetivos está el permitir el intercambio automático de

informaciones de comercio exterior entre las aduanas de los Estados parte del bloque y ayudar en el combate a los ilícitos tributarios.

En **Canadá, la Canada Revenue Agency – CRA**, conduce una serie de programas y prácticas para la identificación de sospechosos de violación fiscal y actividades de investigación fiscal. La mayor parte de estos programas son:

- Programas que se dedican a deducciones fiscales específicas
- Comparación de información de terceros relacionados a varias fuentes de renta con el volumen de la misma siendo declarado por los contribuyentes
- Programas que se dedican de individuos y compañías que no enviaron sus declaraciones cuando fue solicitado
- Programas automatizados sofisticados de evaluación de riesgo que usan una serie de información de fuentes internas y externas para identificar a contribuyentes altamente sospechosos de incumplimiento de la ley
- Programas que se dedican a intensa actividad de planeamiento tributario;
- Estudios analíticos direccionados a sectores específicos de la economía.

En **Estados Unidos, el Internal Revenue Service - IRS** utiliza la información de terceros a través de los siguientes programas especializados:

- Programas para devoluciones de impuesto a la renta
- Centros de detección de fraude fiscal
- Grupos de analistas de información que revisan indicios de probables violaciones de las leyes tributarias, lavado de dinero, etc.
- Equipos de revisión de relatos de actividad sospechosa.
- Trabajos conjuntos con los agentes federales
- Grupos de trabajo de Investigación de Instituciones Financieras

En **Francia, la Direction Nationale des Eaux et Forêts – DNEF**, cuenta con 6 Brigadas Nacionales de Investigaciones, siendo cada una de ellas especializada en sector o actividad específica (financiero, compra/venta, ubicación de domicilio de personas físicas, personas jurídicas internacionales, nuevas tecnologías, industrial e inmobiliario). Su labor consiste en recoger todos los datos relacionados con estas

actividades con miras a conocer perfectamente el sector. Cada año, en función de las evoluciones observadas, se le asigna un plan de actividades específico (por ejemplo, teléfonos celulares, componentes electrónicos, comercio electrónico, etc), y cada Brigada involucrada deberá producir una documentación (estudios sectoriales, fichas técnicas, fichas de interés general, procedimientos de fraude) actualizada sobre el tema.

Del mismo modo, se utilizan una serie de programas de fiscalización a través de la información presentada por terceros:

- Aplicación en red Intranet protegida que permite el vínculo e información mutua de todos los servicios sobre todo el territorio nacional.
- Archivo de transferencias de fondos hacia el extranjero
- Archivo de Honorarios, Comisiones pagados por empresas francesas a personas naturales o jurídicas ubicadas en países con régimen tributario privilegiado.
- Aplicación de Monitoreo de Operaciones de Control Fiscal in situ (desde la programación hasta la recaudación) disponible en la red sobre todo el territorio
- Software de la Policía Nacional que usan los servicios operativos de la DNEF en las investigaciones con múltiples ramificaciones
- Software que permite recuperar los datos de la contabilidad general y analítica de una empresa (utilizado por los Agentes especializados en informática o los verificadores). Es utilizado a nivel nacional o local.
- Software que se utiliza para explotar los datos procedentes de las declaraciones profesionales y determinar tipos de anomalías u omisiones.

La Administración Tributaria holandesa ha conducido varias operaciones a nivel nacional en los últimos años, siendo las más importantes:

- Proyecto de cuentas bancarias identificando cuentas a nombres de terceros.
- Proyecto de bienes en el exterior: El objetivo de este proyecto es descubrir bienes secretos mantenidos en países extranjeros por ciudadanos holandeses, como inmuebles, navíos, seguros y cuentas bancarias.
- Proyecto de fraudes en la construcción: Investigar la eficiencia de los principales sistemas contables, volumen de negocios y posibles casos de fraude.

### 3.3.1 Información de Terceros que debe Solicitar la Administración Tributaria

Una vez identificados los Agentes de Retención, el siguiente paso es determinar que información se debe entregar a la Administración, siendo un común denominador los siguientes puntos:

- **Información de direcciones:** actividades, representantes legales del catastro de contribuyentes en las entidades informantes
- **Información de socios y accionistas:** Apellidos y nombres o razón social, registro único de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas o asociadas de la respectiva empresa.
- **Aporte de los socios y accionistas:** Valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.
- **Información de retenciones practicadas:** Apellidos y nombres o razón social, registro único de cada una de las personas o empresas a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención y valor retenido, así como aquellas que les hubieren practicado retención en la fuente.
- **Datos de patronos que pagan salarios:** Apellido y nombres, dirección, fecha de nacimiento, antecedentes del empleador, monto del salario pagado.
- **Información respecto de cuenta habiente, tarjeta habiente, ahorradores, usuarios o clientes de los bancos:** Apellidos y nombres o razón social, registro único, concepto de la operación, monto acumulado por cada concepto, evolución del movimiento durante todo el año.
- **Descuentos tributarios:** Apellidos y nombres o razón social, registro único de cada uno de los beneficiarios de postpagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.
- **Costos o deducción:** Apellidos y nombres o razón social, registro único de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto.
- **Ingresos:** Apellidos y nombres o razón social, registro único de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidadas cuando fuere el caso.
- **Datos acerca de honorarios por servicios profesionales pagados por empresas o personas**
- **Ingresos para terceros:** Apellidos y nombres o razón social, y registro único de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.
- Registro de locales y propiedades urbanas y rurales (catastro) con historial de propietarios a lo largo del tiempo.
- **Cuentas por pagar:** Apellidos y nombres o razón social, y registro único de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.
- Información sobre procesos de producción asociados al impuesto a los consumos específicos, donde se registre de todos los insumos que integran al proceso, las matrices de costos, producción, medidas, como pueden ser a la cerveza, las bebidas gaseosas, bebidas alcohólicas, etc.
- Activos fijos: Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.
- Información de las empresas de servicio de energía eléctrica, respecto al consumo de energía de todos aquellos usuarios, que en cada mes, tengan un consumo mayor o igual a 2.500 Kwh.
- Información orientada a sectores específicos a cualquier ente, por ejemplo las diferentes Cámaras de Comercio, Transporte, Industrias, entre otras que permita obtener los nombres o razón social de sus asociados, su fecha de inclusión, cuotas pagadas, etc.
- La verificación del domicilio fiscal de una persona natural o jurídica, conjuntamente con el "status" tributario de esa entidad legal
- Los documentos constitutivos de una entidad y los documentos sobre cambios subsecuentes de accionistas y socios
- El número de entidades establecidas en la misma dirección de la entidad requerida
- La información que involucre una llamada triangulación operacional, en la que en transacciones entre dos compañías, se interponga otra, comúnmente denominada de papel o fantasma.
- La información de precios en productos exportados sobre transacciones similares en otro país, para verificar los precios cobrados por un contribuyente residente.

- En general, la información de trascendencia tributaria, entendida como aquella derivada de las operaciones económico financieras entre los obligados tributarios, según se suscriban convenios de intercambio de información con otros países, deberá avanzarse en esa dirección.

La decisión sobre a que entidades se deben solicitar información y cual el contenido de ésta, es el resultado de una serie de análisis y estudios para evitar la posibilidad de solicitar información innecesaria o a quien no corresponde requerírsela, considerando que todo dato que se recibe tiene un objetivo, caso contrario es información que no sirve a la Administración Tributaria.

Esta información que es recibida debe pasar por procesos de depuración y control de calidad, cada proceso debe ser diferente de acuerdo a la fuente, la cantidad y el tipo de información, únicamente la información que pasa los procesos de depuración y control de calidad tiene que ser utilizada para su explotación. Es importante hacer hincapié en que el crecimiento de la información externa es ilimitado, depende de los requerimientos de información que la Administración Tributaria determine realizar, obviamente un aspecto que no se debe descuidar es la existencia del soporte de equipo informático necesario para poder recibir, depurar, procesar y explorar toda la información externa que se reciba.

### 3.3.2 Periodicidad para Solicitar la Información de Terceros.

Las buenas prácticas que debe seguir una Administración Tributaria, en cuanto a la periodicidad para solicitar la información de terceros, mencionan diversas posturas:

- Una postura es que ésta utilice cruces sistemáticos con las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, utilizando información permanente de carácter global, que sea suministrada paralelamente al vencimiento del periodo fiscal, de tal forma que en cada periodo a cada contribuyente se le pueda crear la declaración “sombra” o también llamada “encubierta” para poderla confrontar con la respectiva declaración del impuesto, y determinar

las omisiones en las obligaciones o las diferencias en los valores declarados. Para el efecto, este tipo de información se debe actualizar periódicamente, y debe ser de alta calidad, existiendo mecanismo sencillos para su recepción y corrección, de forma que se facilite el cumplimiento y se apoye la entrega oportuna. En ese sentido, el envío de la información por Internet, la existencia de procedimientos estructurados para la interacción con el contribuyente, los compromisos de tiempos de atención breves, son algunos ejemplos de prácticas que se aplican en estos casos.

- Otra postura es que la información suministrada por los contribuyentes sea específica y requiera preparación de un análisis más profundo y detallado para confirmar o desvirtuar un posible incumplimiento por parte de éste, en los plazos y los requisitos que se han establecido a través de la normativa legal. Dentro de esta categoría se encuentra por ejemplo la información contable, los libros de compras y ventas, el detalle de los inventarios, etc. Sin embargo, existe un alto costo administración y de gestión si esta información no es presentada en un software estándar certificado por la Administración Tributaria que facilite su preparación por parte del contribuyente y el análisis y proceso por parte de los funcionarios a cargo de la fiscalización.

**Es importante que la información que se solicite al contribuyente no se convierta en un proceso costoso, tanto en recopilación como en procesamiento.**

Para lo cual se recomienda que la información sea entregada a la Administración a partir de su estado natural, dentro de cada empresa; es decir, la información se recoge dentro de los sistemas de información y procesamiento de datos que tenga implementado el contribuyente (compras, ventas, facturación, registro de transacciones, registro de clientes y proveedores), garantizando la oportunidad en el envío y una relación entre los conceptos y valores de las operaciones económicas del contribuyente con la Administración Tributaria.

**Cuadro 4 - Entrega y periodicidad de Terceros obligados a suministrar información**

No	Agente de Información	Descripción de la información a solicitar	Periodicidad
1	Registros Públicos		
	Registro Propiedad	Apellidos y Nombres o razón social, cédula de identidad o registro de contribuyente, catastro de inmuebles registrados	Semestral
	Registro Civil	Cédulas de identidad activas, apellidos y nombres, fecha de inscripción, listado de personas fallecidas, fecha de fallecimiento, lugar de expedición	Semestral
	Registro Electoral	Apellidos y Nombres, cédula de identidad, lugar de votación, tiempo de residencia en el exterior (inmigrantes)	Semestral
	Patentes y Marcas	Apellidos y Nombres, cédulas de identidad de beneficiarios de derechos de propiedad, de derechos de intangibles, derechos de autor, fecha de registro	Semestral
	Vehículos <sup>20</sup>	Apellidos y Nombres, cédulas de identidad de propietarios, número de placa, chasis, vehículos que posee, cambios de propietarios	Semestral
2	Banco Central	Fecha de registro de los créditos externos, identificación de los apellidos y nombres o razón social, concepto, montos, tasa de interés aplicable, destino del crédito	Mensual
3	Aduanas	Fecha de registro de las exportaciones e importaciones, identificación de los apellidos y nombres o razón social, concepto, montos, tipo de régimen, periodicidad	Mensual
4	Seguridad Social	Apellidos y nombres, cédulas de identidad de afiliados, monto de aportaciones, aportaciones de empleadores, identificación de empleadores morosos, concepto y montos.	Semestral
5	Organismos de Control y Regulación		
	Superintendencia de Bancos	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, concepto de la operación, monto acumulado por cada concepto, valor promedio anual del movimiento.	Mensual
	Superintendencia de Compañías	Fecha de registro de creación de compañías, identificación del representante legal y accionistas, capital de constitución, fecha del inicio del proceso y de liquidación de compañías.	Mensual
6	Instituto Nacional de Estadísticas	Estadísticas de precios, de producción, de empleo y remuneraciones, sociales, censos de población y vivienda, base de datos referente a encuesta de condiciones de vida, de ingresos y gastos de los hogares urbanos, encuesta de manufactura e industria, comercio interno, construcción.	Trimestral
7	Entidades creadas para el ejercicio de la potestad estatal		
	Agencia Garantía Depósitos	Entidades financieras deudoras que están en liquidación, conceptos, montos, identificación de deudores	Semestral
	Corporación Financiera Nacional	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes de beneficiarios de créditos, montos asignados, plazos.	Semestral

<sup>20</sup> Motorizados, Terrestres y Acuáticos

	Consejo Nacional Electricidad	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, referente a precios unitarios, consumo superior a 2.500 Kwh., valor consumido en dólares por usuario.	Semestral
	Ministerios (Ejemplo: Agrícola)	Apellidos y nombres o razón social de productores, áreas sembradas, áreas cosechadas, volúmenes producidos en cultivos como banano, café, cacao, cereales, flores.	Semestral
8	Funcionarios públicos en general	Apellidos y nombres o razón social, hechos imponibles de los que tengan conocimiento en relación a su cargo.	Semestral
9	Jueces	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, del acreedor y del deudor, clase de título, cuantía, fecha de exigibilidad, montos.	Trimestral
10	Policías	Apellidos y nombres, cédulas de identidad, personas involucradas en investigaciones delictivas.	Trimestral
11	Otras Administraciones Tributarias en el país	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, valoración de inmuebles, fecha de registro, propietarios, impuestos prediales cancelados, deudores. -Registro de locales y propiedades urbanas y rurales (catastro) con historial de propietarios a lo largo del tiempo	Anual
12	Administraciones Tributarias del exterior	Intercambio de información con trascendencia tributaria, participación en redes de inteligencia fiscal.	Semestral
13	Notarios	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, valor total bienes o derechos enajenados	Trimestral
14	Colegios Profesionales	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, fecha de inscripción, montos aportados, deudores.	Semestral
15	Bolsas	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, de comisionistas, valor acumulado de las transacciones realizadas durante el año gravable inmediatamente anterior, valor anual de las comisiones pagadas.	Semestral
16	Cámaras	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, de afiliados, identificación de los socios y accionistas, fecha de creación de sociedades, fecha de liquidación de sociedades, valor del capital aportado por cada uno de los socios o accionistas	Semestral
17	Gremios	Apellidos y nombres, cédulas de identidad de afiliados en Asociaciones de Bananeros de Cafetaleros, de Floricultores, de productores de Cacao, Federación nacional de Arroceros, producción interna y externa, áreas sembradas, áreas cosechadas, estructura de costos	Semestral
18	Entidades sin fines de lucro	Actas de asambleas, informes económicos, informes de auditoría y memorias aprobadas	Semestral
19	Entidades bancarias y financieras	Registro de contribuyentes y razón social, valor de las utilidades antes de impuestos y patrimonio contable, valor de la renta líquida y patrimonio líquido, relación que existe entre la utilidad y la renta líquida y relación entre el patrimonio contable y el patrimonio líquido. Información respecto de cuenta habiente, tarjeta habiente, ahorradores, usuarios o clientes de los bancos: Apellidos y nombres o razón social, registro único, concepto de la operación, monto acumulado por cada concepto, evolución del movimiento durante todo el año	Trimestral
20	Agentes de Bolsa	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, adquisiciones de acciones y demás papeles transados en Bolsa, con indicación del valor total acumulado de dichas operaciones.	Semestral

21	Agentes Afianzados de Aduanas	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, facturas comerciales otorgadas, la póliza de seguro contraída, la declaración aduanera, los documentos de transporte, la declaración andina de valor	Semestral
22	Compañía de seguros y reaseguros	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, bienes y patrimonio asegurados, monto de primas pagadas, grado de cobertura	Trimestral
23	Constructoras y administradoras de inmuebles	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, partes contratantes, adquisición o alquiler del inmueble, forma de pago, fecha de la operación, montos	Trimestral
24	Contratistas del Estado	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, detalle de accionistas, concepto, montos, número de contratos alcanzados con el Estado.	Trimestral
25	Exportadores que solicitan devoluciones de IVA	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, conceptos, montos del IVA Pagado, relación entre los montos solicitados y los montos devueltos, periodicidad.	Trimestral
26	Empresarios y Profesionales	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, concepto, monto de los servicios prestados. Datos de patronos que pagan salarios: Apellido y nombres, dirección, fecha de nacimiento, antecedentes del empleador, monto del salario pagado	Semestral
27	Clínicas	Intervenciones quirúrgicas realizadas, fecha y hora de la utilización de quirófanos, costos de la intervención y listado de médicos que participaron en la misma.	Trimestral
28	Mayores proveedores y clientes de Grandes Contribuyentes	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, concepto, valores acumulados, montos promedios facturados, periodicidad.	Trimestral
29	Beneficiarios de incentivos fiscales	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes, concepto, montos acumulados de incentivos	Semestral
30	Agrupaciones políticas	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyentes de aportantes voluntarios y no voluntarios, procedencia y registro del financiamiento, estados financieros, informes económicos.	Semestral
31	Agregados Tributarios	Promoción de intercambio de informaciones, datos técnicos, noticias y experiencias relativas a la Administración Tributaria y Aduanera	Mensual
32	Redes de Inteligencia	Intercambio de informaciones, que dispone de diversas oficinas vinculadas en varios países	Trimestral
33	Unidades de Inteligencia Financiera	Operaciones juzgadas como sospechosas, y operaciones de determinada magnitud, encaminadas por instituciones financieras en general, cuando hay indicios de irregularidades fiscales o lavado de dinero	Trimestral
34	Medios de comunicación	Noticias en diarios, revistas especializadas, comprobadas de hecho, que difundan información relevante sobre ilícitos tributarios ocasionados	Semanal
35	Denuncias	Apellidos y nombres o razón social, registro de contribuyente, denunciante y denunciado, causas, montos.	Semanal

**Elaborado:** El autor

### 3.4 La Planificación Estratégica y Operativa

López Martínez en su análisis sobre los deberes de información tributaria, señala que tan importante como la acumulación de información con trascendencia tributaria y la existencia de amplias facultades para obtener información, resulta también la de planificar adecuadamente el sistema de obtención de aquellos datos que realmente sean necesarios para la consecución de las finalidades propuestas, de forma que se consiga el mejor y más racional, cumplimiento de las funciones atribuidas a la inspección de los tributos.

Es necesaria la planificación, es decir, tener claro qué es lo que hay que hacer. Sin fijar objetivos y establecer un sistema de seguimiento es difícil ser eficaces. La estratificación de los contribuyentes y la sistematización de los procesos de gestión para reducir la discrecionalidad, constituyen parte de la estrategia. La reorganización también es una tarea a afrontar, para ello es necesario especializar a algunos funcionarios en la depuración del censo de contribuyentes y otros en el control extensivo, especializando a los funcionarios dedicados al control.

Cada una de estas facetas de la actividad planificadora se instrumenta en el siguiente orden:

- La planificación de las actividades, tanto en información y asistencia al contribuyente como en las actuaciones y programas relacionados a la lucha contra el fraude
- La planificación de los recursos o medios necesarios para la realización de la misión que tiene una Administración Tributaria.
- La planificación para la mejora de los procesos, a los que se aplican los recursos, y por medio de los cuales la Administración Tributaria lleva a cabo sus funciones

La planificación de actividades se instrumenta en el Plan Anual de Objetivos. Este constituye la expresión cifrada de los resultados que una Administración Tributaria se propone alcanzar cada año, clasificados por bloques o áreas de actividad. En este plan, se incluyen tanto objetivos de lucha contra el fraude como de asistencia para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos.

Como el Plan Anual de Objetivos no puede reflejar todas y cada una de las variables de calidad a las que ha de atender una Administración Tributaria, se establece como complemento del mismo, el Programa Especial de Calidad, en el que se recogen el conjunto de actuaciones de calidad que se desean potenciar en la organización y el Programa de Control Tributario para la planificación de las actuaciones a realizar.

Los instrumentos de planificación de la actividad de control descritos deben estar íntimamente relacionados.

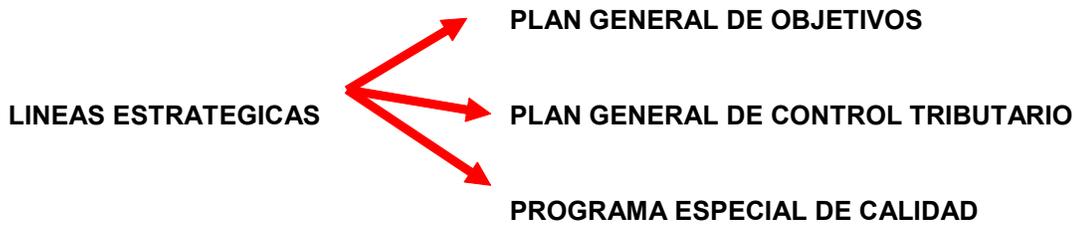
---

**La información derivada de los mismos, puede servir de base para modificar o corregir la estrategias de lucha contra el fraude e incluso, para darles una nueva orientación.**

---

El seguimiento de los indicadores de la actividad de control del Plan Anual de Objetivos, puede generar información que aconseje la modificación del Plan General de Control Tributario, pero también de las directrices estratégicas del control tributario, lo que a su vez incidirá sobre los sucesivos Planes Generales de Control, los Planes de Objetivos Anuales y el Programa Especial de Calidad.

Gráfico 5 - Líneas Estratégicas de la Unidad de Planificación



Fuente: Seminario en Instrumentos de Planificación y Tendencias en las Administraciones Tributarias

Elaboración: El autor

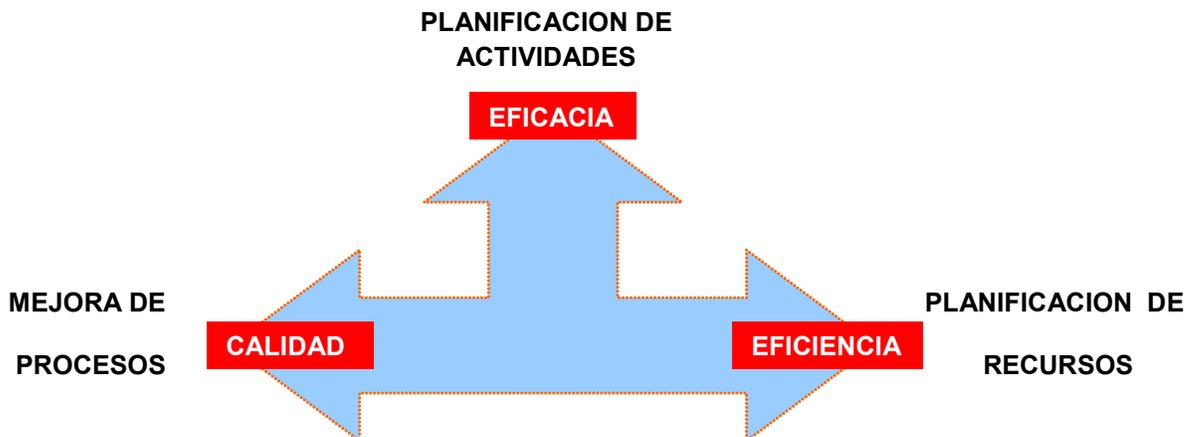
En cuanto a la planificación de los recursos, ésta se lleva a cabo de forma conjunta, considerando la totalidad de las funciones que desempeña la Administración Tributaria, ya que sólo mediante un análisis global es posible detectar las necesidades o excesos que presentan los diferentes ámbitos de actuación, reasignando los recursos entre áreas. La planificación de recursos entre las distintas áreas y funciones, debe llevarse a cabo a través de un Plan de Evaluación de los Recursos Humanos.

Finalmente, dentro de la planificación para la mejora de los procesos se encuentran la participación de expertos de la propia organización, donde se analiza el funcionamiento de áreas o aspectos concretos de la operativa tributaria de la Administración y se proponen acciones correctoras y de mejora que en numerosas ocasiones encuentran reflejo en los instrumentos de planificación.

La utilización simultánea y coordinada de la planificación de actividades, de recursos y de procesos permite evaluar la eficacia, eficiencia y calidad de la actuación de una Administración Tributaria, determinando:

1. **Eficacia:** El nivel de consecución de los objetivos establecidos a través de la medición de los resultados alcanzados
2. **Eficiencia:** La optimización o relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados para alcanzar los mismos
3. **Calidad Total:** La satisfacción de los ciudadanos destinatarios de los servicios que presta la Administración Tributaria, en un proceso permanente de mejora continua

Gráfico 6 - Instrumentos de Planificación



Fuente: Seminario en Instrumentos de Planificación y Tendencias en las Administraciones Tributarias

Elaboración: El autor

### 3.5. Sistema de Alerta de Riesgo Tributario – SMART

El objetivo a través del Sistema de Alerta de Riesgo Tributario - SMART, es identificar perfiles de contribuyentes tipo, distinguiendo las características de cada uno, con base en la información recopilada por terceros para el cruzamiento de datos, y, la información con la que cuenta la Administración Tributaria de cada contribuyente.

Ambas fuentes pueden permitir tener un sistema de control extra situ, con un enfoque masivo, que clasifique a los contribuyentes periódicamente e identifiquen contribuyentes devastadores, a los cuales se les puede controlar in situ a través de un enfoque intensivo.

SMART, se sustenta y parte del conocimiento actualizado de un registro de contribuyentes, con sus procesos asociados (identificación, domicilio fiscal y vector fiscal o registro de obligaciones tributarias); la cuenta corriente fiscal, que lleva el control y registro de las transacciones que realizan los contribuyentes y se encarga de determinar saldos y de generar estados de cuenta de todos los impuestos, el tratamiento de la información declarada por el contribuyente y por terceros, y apoyándose en aplicaciones informáticas que suministran datos individual y colectivamente, permitiendo detectar incoherencias en la información y la selección de contribuyentes para las diferentes actuaciones de la Administración Tributaria.

Esta última deberá estar en posibilidad de que con su propia información interna, pueda categorizar automáticamente a los contribuyentes como primer paso en el proceso del Sistema de Riesgo, de tal manera que los perfiles, que se describirán a continuación, aparezcan de una forma automática sin que exista la necesidad de recurrir en este primer paso a agentes externos de información.

SMART, basa su teoría en realizar una aproximación a los sistemas utilizables para esta finalidad:

- **Álgebra de Boole (Teoría de conjuntos):** Si partimos de que el sistema informático contiene

información de calidad para la selección, por este procedimiento se puede aislar el grupo de contribuyentes en los que el Riesgo de Incumplimiento, objetivamente, resulte más elevado. Se trata simplemente de conseguir, a través de herramientas computarizadas, establecer situaciones fiscal o económicamente incongruentes que determinen un perfil seleccionable.

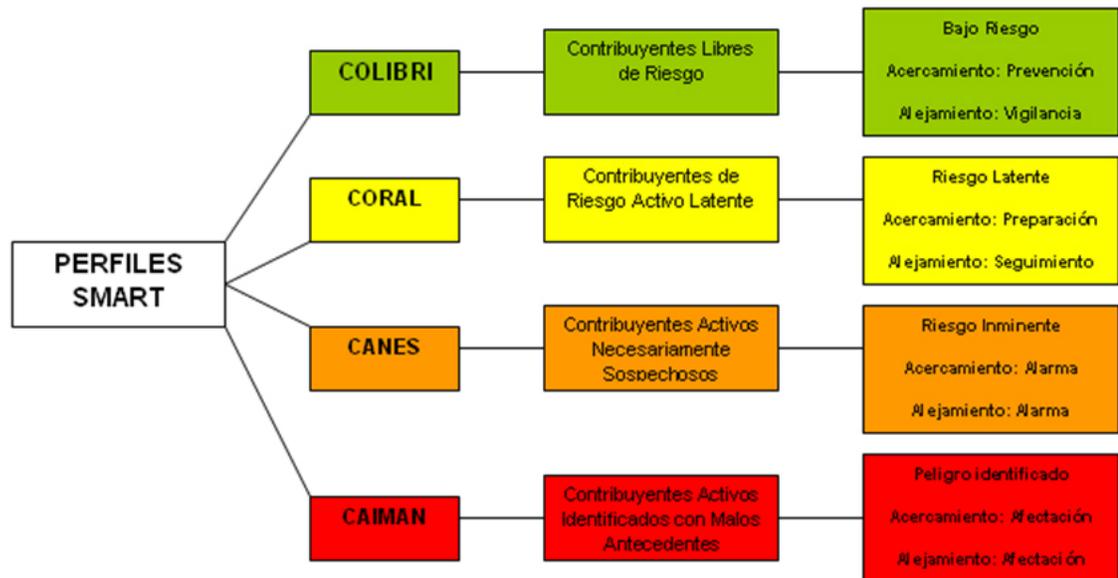
- **Optimización de la información por medio de datawarehouse y datamining:** De la mano de nuevos desarrollos de software las Administraciones Tributarias han cobrado conciencia de la importancia del manejo directo de la información residente en las bases de datos. El avance costoso desde el punto de vista informático pero hoy posible, consiste en posibilitar que los auditores analistas actúen directamente sobre tales bases. Esto exige que se admita un análisis de múltiples variables y además el sistema de análisis y selección se vuelve sumamente complejo tanto desde el punto de vista técnico fiscal como desde el punto de vista de interacción con las bases de datos.
- **Sistemas de Riesgo Abstracto o Difuso.** El análisis de riesgo para selección pretende someter a ciertas variables de validez universal a todos los contribuyentes para ordenarles gradualmente en función de la posibilidad de defraudación o incumplimiento. Se evita de este modo predisponer el análisis hacia un tipo concreto de contribuyentes.
- **Las redes neuronales, o Inteligencia artificial para la selección.** Consisten en predefinir ciertas variables, extraídas de las experiencias acumuladas en el pasado por los Servicios de Control, y hacer que automáticamente, los sistemas informáticos repliquen los contribuyentes que cumplen dichas premisas. Aunque es evidente que el sistema tardaría en igualar otros análisis más individualizados, tiene dos grandes ventajas: la inmensa rapidez en el proceso de la información y adopción de la decisión y la posibilidad de aprendizaje con los resultados alcanzados en las comprobaciones<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Por ejemplo, en la Agencia Española de Administración Tributaria - AEAT, se ha ejecutado una primera Red Neuronal con propósitos de selección de contribuyentes. Existen en la actualidad varias decenas de modelos distintos de redes neuronales artificiales, siendo el más habitual el denominado *multiperceptrón con entrenamiento por retropropagación (backpropagation)*. El *multiperceptrón* es una red de las denominadas *feedforward*, o de *alimentación hacia delante*, distinguiéndose una *capa de entrada (la primera)*, una *capa de salida (la última)* y *capas ocultas (todas las intermedias)*. La *retropropagación* es el sistema de "entrenamiento" de la Red, consiste en *ajustar el peso de cada variable de forma automática propagando hacia atrás la diferencia detectada*. El sistema aprende así a identificar los riesgos futuros a partir de las experiencias pasadas (materializadas en los actos de determinación fiscal que tuvieron lugar en el pasado).

### 3.5.1 Perfiles SMART

Para el efecto, podemos tratar de esquematar los perfiles del SMART de la siguiente manera:

Gráfico 7 - Perfiles SMART



**Elaboración:** El autor

**COLIBRI:** Contribuyentes Libres de Riesgo

Considerados como Contribuyentes Libres de Riesgo, son quienes presentan un alto porcentaje de cumplimiento en sus obligaciones tributarias, con registros mínimos de diferencias detectadas en sus declaraciones a través de la información proporcionada por terceros; y están identificados dentro del cuadrante diferenciado con un color verde, que implica un bajo riesgo. En caso de acercamiento, la estrategia a seguir es la prevención; y en caso de alejamiento, la estrategia es la vigilancia.

#### **CORAL: Contribuyentes de Riesgo Activo Latente**

Considerados como Contribuyentes de Riesgo Activo Latente, son quienes pese a presentar un alto porcentaje de cumplimiento en sus obligaciones tributarias, la brecha de veracidad de estas declaraciones es muy cuestionada, al mostrar subvaloraciones en sus ingresos o a su vez sobrevaloraciones en sus gastos, lo que hace que la posibilidad de que estén evadiendo sea cada vez mayor. En cuanto a sus características, están diferenciados dentro del cuadrante con un color

amarillo, manteniendo un riesgo latente, lo que implica que el riesgo puede ser anticipado, permitiendo que la Administración Tributaria intervenga con medidas de prevención, mitigación y control. Estos contribuyentes pueden ser considerados como proveedores o consumidores apócrifos. En caso de acercamiento, la estrategia a seguir es la preparación; y en caso de alejamiento, la estrategia es el seguimiento.

#### **CANES: Contribuyentes Activos Necesariamente Sospechosos**

Considerados como Contribuyentes Activos Necesariamente Sospechosos, son quienes presentan un bajo porcentaje de cumplimiento en sus obligaciones tributarias, pero que no tienen intenciones de evadir al fisco, ya que justifican su incumplimiento por la falta de conocimiento de las leyes tributarias, la complejidad del sistema tributario, la ausencia de una asistencia y capacitación al contribuyente, que trae como consecuencia en algunos casos errores involuntarios que necesariamente deben

ser corregidos. No obstante, para superar los problemas de cumplimiento planteados por estos contribuyentes, deberán promoverse otras formas distintas a la fiscalización en el campo, en el entendimiento que hay formas más efectivas de educar al universo de contribuyentes cuyo perfil estamos describiendo. Están identificados dentro del cuadrante diferenciado de un color naranja, y entre sus características, mantiene un riesgo inminente, debido a que es probable que su situación recaiga y se materialice en un futuro inmediato, si no se toman en cuenta estas soluciones.

**CAIMAN: Contribuyentes Activos Identificados con malos Antecedentes**

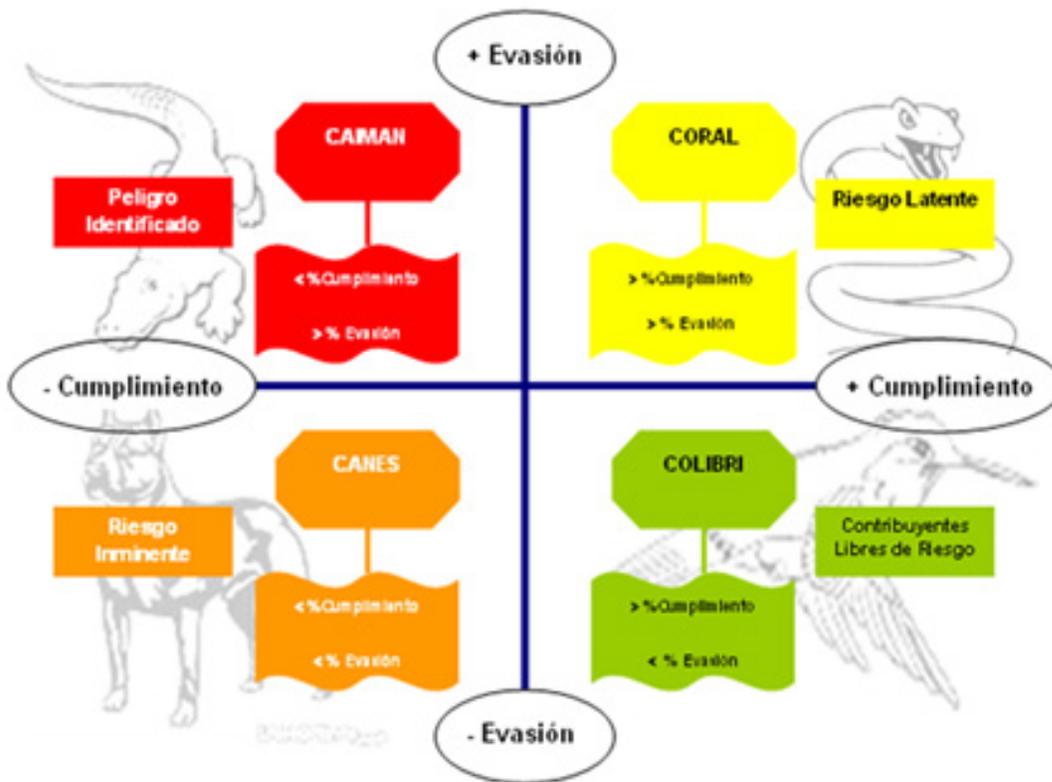
Considerados como Contribuyentes Activos Identificados con Malos Antecedentes, donde su peligro ha sido identificado, y en quienes la Administración Tributaria debe focalizar sus

recursos (humanos, operativos, técnicos, de inteligencia, etc.), debido a que presentan las dos características consideradas como no deseables para una Administración en cuanto al comportamiento de sus contribuyentes:

- Un mínimo porcentaje de cumplimiento en sus obligaciones tributarias
- Mayores probabilidades de cometer actos de fraude fiscal.

Están identificados dentro del cuadrante diferenciado de color rojo, en cuanto a sus características son contribuyentes evasores, catalogado como tal por este comportamiento. A la par en la identificación de este segmento de contribuyentes, debe aplicarse la rigurosidad de la ley para sancionarlos, puesto que este grupo está categorizado como recurrente, amenazado por factores externos y por la vulnerabilidad que presenta el sistema tributario.

**Gráfico 8 - Perfiles del Sistema de Alerta de Riesgo Tributario - SMART**



Elaboración: El autor

### 3.5.2 Matriz SMART

La **Matriz SMART** muestra en forma gráfica las particularidades existentes entre los contribuyentes, en términos de cumplimiento (eje horizontal) y grado de evasión (eje vertical) presentado por éstos, permitiendo a una Administración Tributaria administrar sus contribuyentes analizando su comportamiento en forma agrupada. A partir de esta segmentación surgen elementos para gestionarlos, con ello se pueden establecer cuatro posibles situaciones:

1. Mayor cumplimiento y menor evasión
2. Mayor cumplimiento y mayor evasión
3. Menor cumplimiento y menor evasión
4. Menor cumplimiento y mayor evasión

- En la primera situación, los contribuyentes son llamados **COLIBRI**, porque son considerados libres de riesgo
- En la segunda situación, los contribuyentes son llamados **CORAL**, porque mantienen un riesgo activo latente de evadir al fisco.
- En la tercera situación, los contribuyentes son llamados **CANES**, necesariamente sospechosos en su comportamiento tributario, con un riesgo inminente para la Administración debido a la falta de conocimiento que tienen éstos de las normas tributarias, donde se agruparían la mayor parte de los contribuyentes
- Finalmente en la cuarta situación, los contribuyentes son llamados **CAIMANES**, identificados con malos antecedentes, y se constituyen en los principales contribuyentes a ser tomados en cuenta por la Administración, dado el evidente peligro que ocasionan.

Gráfico 9 - Matriz SMART

EVASION / CUMPLIMIENTO		CUMPLIMIENTO	
		MENOR	MAYOR
EVASION	MAYOR	<b>CAIMAN</b> 	<b>CORAL</b> 
	MENOR	<b>CANES</b> 	<b>COLIBRI</b> 

Elaboración: El autor

### 3.5.3 Escalas SMART

El menor o mayor grado de cumplimiento representado en el eje horizontal, es utilizado para medir la responsabilidad que tiene el contribuyente ante los deberes formales impuestos por la Administración Tributaria. Su escala oscila entre 0 a 5, siendo la primera escala catalogada con atrasos permanentes en las declaraciones a presentar, o realizadas forzosamente a través de coactiva, presentando diferencias graves en más del 50% de sus declaraciones; mientras que la última escala, es catalogada como cumplimiento a tiempo.

El menor o mayor grado de evasión representado en el eje vertical, es utilizado para medir la brecha de veracidad entre las declaraciones presentadas por el contribuyente y la información proporcionada por terceros. Su escala oscila entre 0 a 5, siendo la primera escala catalogada como evasión no detectada, dada la abstención en consumo, inercia en producción, salida de capitales; y como última escala, el uso potencialmente fraudulento, simulación, inducción al error y enriquecimiento, producto de la utilización de mayores prácticas en alterar su carga impositiva.

**Cuadro 5 - Tipología de Cumplimiento**

Escala	Características
0.0 – 0.9	Atrasos permanentes en las declaraciones a presentar requiriendo o no notificación, realizadas forzosamente a través de coactivas, y/ o con diferencias consideradas graves en más del 50% de sus declaraciones.
1.0 – 1.9	Atrasos permanentes en las declaraciones a presentar requiriendo o no notificación, y/o diferencias en más del 50% de sus declaraciones
2.0 – 2.9	Atrasos eventuales que requirieron notificación, y/o diferencias en menos del 50% de sus declaraciones.
3.0 – 3.9	Atrasos eventuales; declaraciones presentadas de manera voluntaria
4.0 – 4.9	Cumplimiento con diferencias mínimas
5.0	Cumplimiento a tiempo

Elaboración: El autor

**Cuadro 6 - Tipología de Evasión**

Escala	Características
0.0 – 0.9	Evasión no detectada, producto de la abstención de consumo, inercia en producción, salida de capitales
1.0 – 1.9	Evasión generalmente involuntaria, omisión por ignorancia.
2.0 – 2.9	Evasión a través de dislocación o desplazamiento de capitales
3.0 – 3.9	Evasión lícita, también llamada elusión, con el objeto de la utilización de prácticas elusivas para reducir la carga tributaria.
4.0 – 4.9	Evasión ilícita, normalmente voluntaria para efectos deformatorios, conteniendo proveedores por facturación apócrifa.
5.0	Uso potencialmente fraudulento, simulación, inducción al error y/o enriquecimiento ilícito.

Elaboración: El autor

### 3.5.4 Comportamientos SMART

Pueden establecerse 4 fases de comportamiento de un contribuyente frente al SMART:

- **Migración Vertical (MV):** Se refiere a un patrón de desplazamiento que pudiese realizar un contribuyente como efecto de la acción que realice la Administración Tributaria, con el fin de cerrar la brecha de veracidad.

Como resultado podría esperarse una migración **CORAL** ↔ **COLIBRI**, o en su caso, una migración **CAIMAN** ↔ **CANES**

- **Migración Horizontal (MH):** Se refiere a un patrón de desplazamiento que pudiese realizar un contribuyente, de acuerdo a la percepción de riesgo de detección, asociado al incumplimiento de los deberes formales.

Como resultado podría esperarse una migración **CANES** ↔ **COLIBRI**, o en su caso, una migración **CAIMAN** ↔ **CORAL**

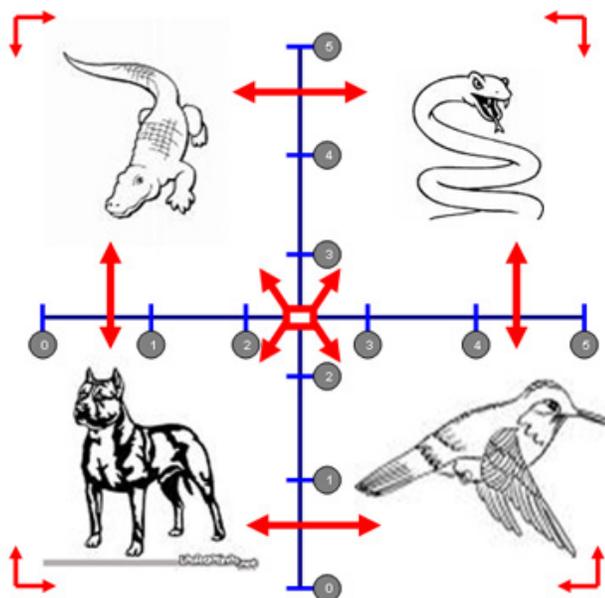
- **Migración en "L" (ML):** Se refiere a un patrón de desplazamiento mixto que involucre tanto a la migración vertical, como a la migración horizontal, que pudiese realizar un contribuyente, partiendo

de una posición inicial, y que luego de un horizonte temporal llegaría a dos posiciones diferentes a la inicialmente sujeta. Este comportamiento en forma de "L" se da por la reacción del contribuyente al ser sujeto de control frente a los planes de diferencias y omisión detectados por la Administración Tributaria.

Asumiendo que todos parten de COLIBRI, como resultado podría esperarse una migración COLIBRI → CORA → CAIMAN, o en su caso, una migración COLIBRI → CANES → CAIMAN

- **Migración Atípica (MA):** Se refiere a un patrón de desplazamiento exclusivamente de contribuyentes que se encuentran en el punto central de intersección entre el grado de cumplimiento y las prácticas evasivas que pueda utilizar para reducir su carga impositiva. Este comportamiento requiere especial atención por parte de la Administración Tributaria, ya que el perfil de este tipo de contribuyente en un principio ha sido calificado como "Atípico"; no obstante, dependiendo de su conveniencia podrán cambiar su posición provocando desplazamientos anormales que requieren supervisión.

Gráfico 10 - Comportamientos SMART



Elaboración: El autor

### 3.5.5 SMART dentro del Control Tributario

En esa línea, para que este sistema se constituya en una herramienta que permita mostrar alertas a la Administración Tributaria e indicar un perfil de sus contribuyentes, su proceso debe contener las siguientes puntualizaciones:

- Contar como elemento fundamental para permitir la imputación de los datos al sistema una base de datos en donde estén localizados los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas. Las entidades jurídicas suelen necesitar un código de identificación fiscal como condición previa para ejercer sus actividades, proporcionado por la propia Administración Tributaria o por otra diferente, pero con la posibilidad de ser conocido por ésta de forma inmediata. El caso de las personas físicas es distinto en cada país, no siempre la Administración Tributaria posee conocimiento previo de sus datos si no se ha censado ni ha efectuado ninguna declaración tributaria previa.

El registro de contribuyentes es, por tanto, un censo de obligados, es decir, quiénes tienen que declarar. Se forma a instancia del contribuyente, que suele tener la obligación legal de declarar sus obligaciones fiscales al comienzo de sus actividades, así como las modificaciones de las mismas y su cese. También se puede formar de oficio por la administración cuando tiene conocimiento por alguna vía de una obligación y el contribuyente no la ha declarado (por ejemplo imputaciones de terceros, o cruces de datos con otros organismos públicos y privados).

- Una Administración Tributaria fuertemente informatizada, centrándose con sus departamentos de control en comprobar quién declara, cómo y cuánto, quién no declara teniendo obligación de hacerlo y quién no declara, con base en la información de terceros disponible; es decir, los procedimientos que pueden realizarse de una forma automatizada, validando automáticamente la información recibida en los diferentes medios.

- Poseer procesos de verificación y control, en cuanto a cuadro aritmético de la declaración, comprobación de límites normativos, comprobación con retenciones e ingresos a cuenta realizados, comprobación con datos aportados por terceros.

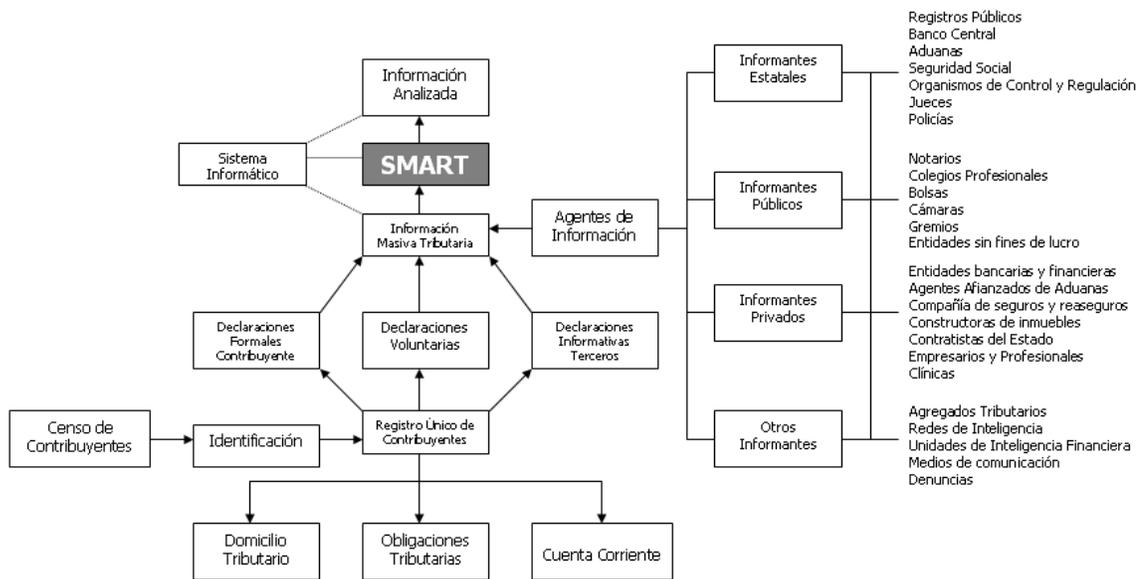
La comparación del censo de obligados con los declarantes reales nos proporciona información sobre posibles no declarantes y sobre desactualizaciones del censo (control de omisos); con la información de imputaciones de terceros se pueden realizar aproximaciones de declaración para aquellos contribuyentes que no han declarado, estudiando el previsible nivel de ingresos que se obtendría; la información de la cuenta corriente con la declaración aportaría incumplidores de ingresos en aquellos impuestos que conlleven ingresos periódicos (control de morosos); la información de terceros comparada con la declarada por el contribuyente proporcionaría discrepancias y llevaría al expediente al estado de comprobación.

- Separar a cumplidores de defraudadores, para esto se analiza toda la información existente desde técnicas simples, como cruces de información, análisis de determinados parámetros (vectores de cumplimiento/no cumplimiento de una lista de variables predefinidas), análisis de riesgo (puntuando las situaciones y clasificando a los contribuyentes ponderados por su riesgo objetivo), hasta herramientas más complejas como análisis multidimensional, sistemas datawarehouse y datamining, sistemas expertos o redes neuronales. Además, deben integrar posibilidades de realizar análisis de balances, contabilidad, comparación con las medias de sus sectores económicos<sup>22</sup>, etc.
- Mantener actualizada la base de datos con la información de terceros de mínimo los últimos cinco periodos fiscales del contribuyente.

<sup>22</sup> En las técnicas de análisis de riesgo se pretende clasificar al contribuyente según un cuadro de doble entrada sobre el riesgo potencial (alto, medio, bajo) con las posibilidades económicas de evasión (alta, media, baja), de forma que los aspectos recaudatorios sean evaluados también a la hora de planificar la asignación de recursos humanos a distintos colectivos de contribuyentes.

- Responder no sólo a la implementación de los distintos procedimientos de una Administración Tributaria, sino también ser utilizado para mejorar los aspectos de colaboración internos de una organización que mantiene estructuras diferenciadas en funciones y localizaciones geográficas, así como eliminar los aspectos de riesgo derivados de una mala colaboración entre estos distintos órganos, tanto en lo relativo al seguimiento de los expedientes como a la actuación coordinada sobre los contribuyentes
  - Controlar automáticamente el cumplimiento de la obligación a informar, y generar los cargos y sanciones cuando exista el incumplimiento. De esta manera, se darán señales efectivas de control y se hará más perceptible el riesgo y costo de evadir para el resto de contribuyentes que no han sido seleccionados para fiscalización, propiciando en ellos un cambio de su comportamiento tributario hacia un mayor cumplimiento
- El procesamiento de la información declarada por terceros debe contener:
- Identificación del agente de información, sea éste: Estatal, Público, Privado, Otros
  - Grabación del talón resumen de la declaración que contiene el registro e importe consignado en la declaración
  - Captura de los registros en detalle
  - Cuadre con los datos del talón resumen
  - Identificación de los valores imputados
  - Emisión de requerimientos al declarante para realizar la justificación documental de las imputaciones realizadas para imputados no identificados.

**Gráfico 11 - SMART dentro del Control Tributario**



**Elaboración:** El autor

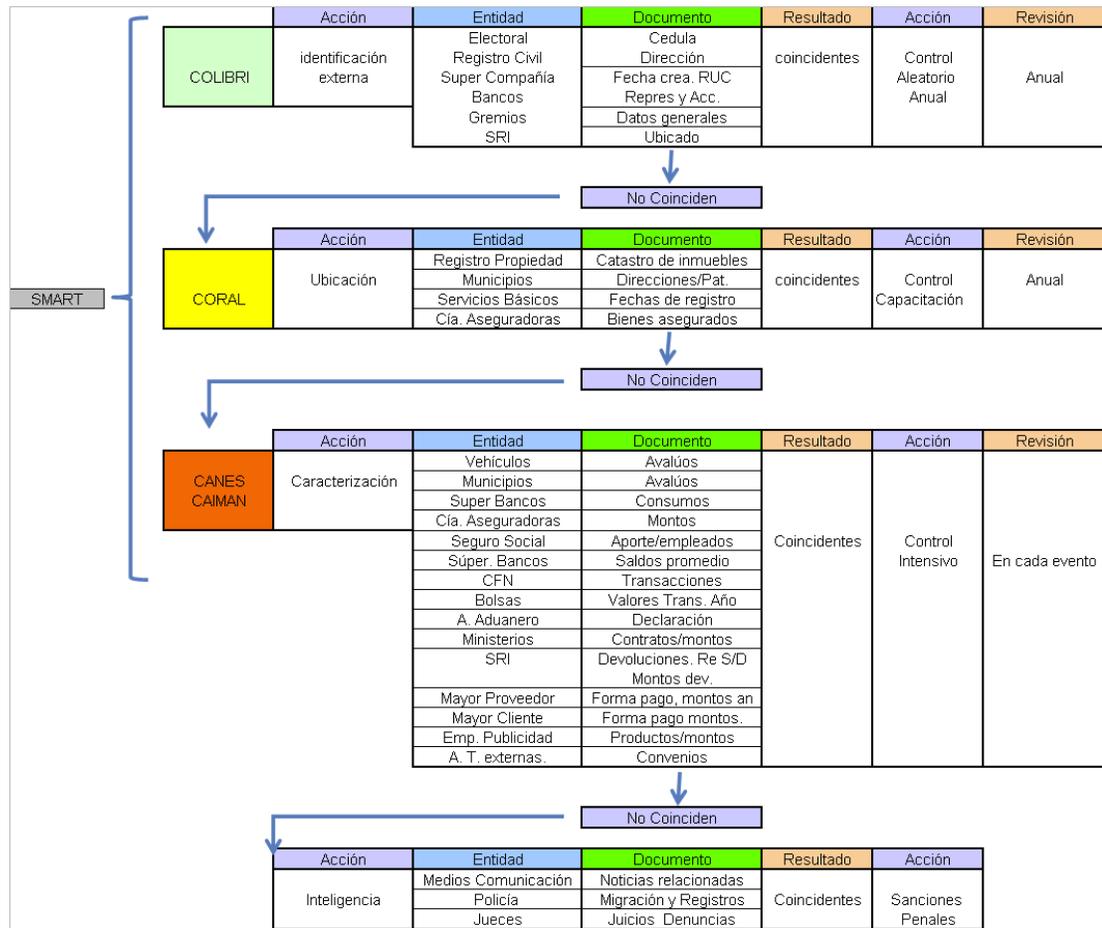
Finalmente, cada uno de los **Perfiles SMART**, requiere de información puntual necesaria para un efectivo control, de tal manera que:

- Para que un contribuyente sea denominado **COLIBRI**, además de las características de mayor cumplimiento y menor evasión, la información procedente de Registro Electoral,

Registro Civil, Superintendencia de Compañías, Gremios, Bancos, entre otros, como por ejemplo número de cédula, direcciones, representante legal, accionistas, etc debe ser coincidente, se recomendaría que a los contribuyentes que se encuentren en este perfil, realizarles un control aleatorio direccionado a verificar su identidad, siendo su periodicidad de manera anual.

- De no ser coincidente la información primordial, pasaría a la siguiente denominación: **CORAL**, clasificación que es producto de presentar algún grado, o sospechas de evasión; como respuesta a esta categorización, la estrategia de las Administraciones Tributarias consistirá en la confirmación de información en las fuentes alternativas que proceden de Registro de Propiedad, Municipios, Empresas que presten servicios públicos, Compañías aseguradoras, entre otros, como por ejemplo catastro de inmuebles, direcciones, fecha de registro, bienes asegurados, etc. es indispensable para un adecuado control referente a constatar su ubicación y cuantificación de su patrimonio, siendo su periodicidad de carácter anual, y tiene como finalidad la búsqueda de una recategorización como COLIBRI. (migración vertical)
- De no ser coincidente, pasa a la siguiente denominación **CANES o CAIMAN** clasificados internamente por tener un mayor grado de evasión e incumplimiento (para el efecto ambos perfiles de contribuyentes requieren de la misma información), casos en los cuales la Administración Tributaria recurrirá a información referente a montos y avalúos proveniente de vehículos, inmuebles inscritos en los Municipios, cuentas corrientes, inversiones de entidades financieras sujetas a la Superintendencia de Bancos, valores de primas pagadas por Compañías aseguradoras, aportes al Seguro Social, créditos obtenidos en la Corporación Financiera Nacional - CFN, acciones invertidas en la Bolsa de Valores, etc. es imprescindible para realizar un control intensivo por parte de la Administración Tributaria, y proceder a su recategorización si la información es verdadera, o en su defecto, actuar de acuerdo a los procedimientos legales que correspondan.
- Una etapa final sería en el caso de comprobarse el ilícito tributario con la colaboración de unidades de inteligencia, medios de comunicación, policía, jueces, denuncias presentadas, etc. que fundamenten tales evidencias, hechos y situaciones, donde deben aplicarse sanciones de carácter penal.

**Gráfico 12 - SMART Información a Solicitar**



Elaboración: El autor

### 3.5.6 SMART dentro de la Operatividad

Como puede apreciarse en la descripción de las categorías, el proceso es altamente dinámico y flexible, tanto que puede entregar información individual, por sectores económicos, o incluso por regiones o países, permitiendo evaluar y comparar los distintos comportamientos de los contribuyentes.

Dependiendo de la calidad del registro informático con que se cuente, las posibilidades son enormes, pudiendo incluso generar un documento (**CAT**) **Certificado de Antecedentes Tributarios**, que podría ser usado como una herramienta de acreditación para efectos de control.

De tal forma que el **SMART**, registra una categoría inicial, que no es otra cosa que la que el sistema

interno de la Administración le otorga a cada contribuyente en el momento mismo de la inscripción, como consecuencia lógica del mismo, todos los contribuyentes inicialmente estarían categorizados como **COLIBRI**, en el punto donde existe el máximo cumplimiento a tiempo, calificado como 5.0 y la mínima evasión no detectada, calificada como 0.0

Se recomendaría una periodicidad de un año para realizar las corridas de categorización SMART, cuyos resultados entrarían a formar parte del historial de comportamiento de los contribuyentes, (**CAT**) sin abandonar por esto el sistema de selección no estructurado.

Como herramienta de control y prevención sería de una utilidad invaluable; al categorizar inicialmente

a todos como **COLIBRI**, surge la posibilidad de analizar por sectores, sus movimientos migratorios, medidos en grados de altura, inclinación, dimensión del desplazamiento e incluso evaluando el factor tiempo, resultado de lo cual nos encontraríamos con una línea, que partiendo siempre del mismo punto (**Cuadrante COLIBRI**) pudiese tomar varias direcciones, o claro, en el mejor de los casos permanecer casi inmutable (comportamiento ideal).

El peor de los casos como consecuencia de este historial, sería una línea con crecimiento ascendente, con inclinación de 45 Grados del **Cuadrante COLIBRI**, hacia el **Cuadrante CAIMAN**.

Como parte de la operatividad **SMART**, es preciso definir ciertos procedimientos y ajustarlos a las demandas que cada Administración presenta, o a la disponibilidad de las fuentes externas de información, para el presente trabajo se han definido los informantes externos con características particulares, mismas que están descritas en el Gráfico 12, y que corresponden a diferentes niveles de información, que consideran a los informantes en tres niveles, mismos que son: identificadores (código verde); ubicadores (código amarillo); y categorizadores (código naranja y rojo). Es importante considerar que el requerimiento de información ha de ser necesariamente en orden hasta llegar al nivel en el cuál la administración ha categorizado a un contribuyente. Es decir, en caso de que un contribuyente sea categorizado como Canes, los requerimientos de información se harán empezando por el nivel básico, (código verde) hasta llegar al nivel en el cual se encuentra ubicado finalmente el contribuyente.

Del mismo modo habría que realizar la evaluación del rango de tolerancia en lo que tienen que ver con la dimensión del desplazamiento de cada segmento entre las selecciones estructuradas, de tal manera que el método de selección no estructurado, basado en la subjetividad y experiencia del analista, se encuentre siempre operativo. Para el presente trabajo, se considera como límite de tolerancia, no más de 1.5 grados de desplazamiento en cualquier sentido entre los últimos puntos de desplazamiento una vez efectuada una corrida de categorización. Es decir, que un desplazamiento de un grado en cualquier sentido, no amerita una corrida inmediata de verificación o ampliación de información de terceros, o queda a la discrecionalidad del analista, exceptuando los desplazamientos que se realizan dentro del cuadrante de la matriz SMART denominado COLIBRI, por ser considerados libre de riesgos.

### 3.5.6.1 Definición de Corrida de Categorización

Se entenderá por corrida de categorización a las acciones que la Institución realice con la finalidad de conocer el historial de comportamiento tributario, dentro de la matriz SMART, tanto de un contribuyente en particular, como de un grupo o sector que esté siendo investigado. Estas corridas estarán sujetas a la selección estructurada o no, según sea el caso.

A continuación para efecto de una mejor explicación se describirán algunos casos que pudiesen presentarse dentro del comportamiento del contribuyente, asumiendo que la Administración Tributaria parte de una posición inicial **COLIBRI** y realiza tres corridas de recategorización (**A, B y C**).

**Cuadro 7 – Corrida de Categorización**

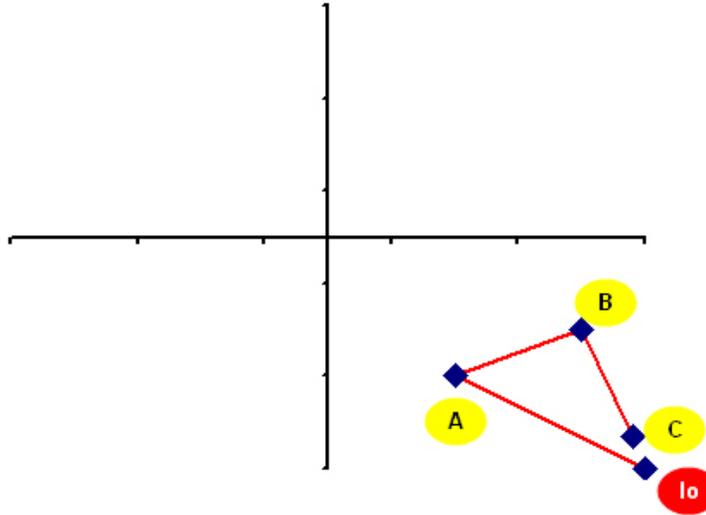
Posición	Categorización por parte de la Administración Tributaria
lo	Categoría inicial al momento de la inscripción: COLIBRI
A	Primera corrida de categorización
B	Segunda corrida de categorización
C	Tercera corrida de categorización

Elaboración: El autor

**3.5.6.2 Casos de Contribuyentes Puntuales.**

**3.5.6.2.1 Caso I: Categorización COLIBRI – COLIBRI - COLIBRI**

**Gráfico 13 (Caso I) – Categorización COLIBRI – COLIBRI - COLIBRI**



Posición	Descripción	Periodo	Categorización
Io	Posición inicial		COLIBRI
A	1era corrida de categorización	Anual	COLIBRI
B	2da corrida de categorización	Anual	COLIBRI
C	3era corrida de categorización	Anual	COLIBRI

Elaboración: El autor

**Descripción del primer caso:**

**Posición Io:** Inscripción inicial en el RUC. Categoría COLIBRI

**Posición A:** Primera corrida año 1, mantiene estatus de categoría con un desplazamiento leve negativo en cumplimiento.

**Fundamento del Punto A:** Atrasos eventuales; declaraciones presentadas de manera voluntaria y evasión involuntaria, omisión por ignorancia<sup>23</sup>.

**Acción:** Identificación (Gráfico 12); prevención. (Gráfico 7)

**Posición B:** Segunda corrida año 2: Mantiene estatus de categoría con un desplazamiento moderado dentro del cuadrante.

**Fundamento del Punto B:** Cumplimiento con diferencias mínimas, evasión generalmente involuntaria, omisión por ignorancia.

**Acción:** Identificación (Gráfico 12); prevención. (Gráfico 7)

23 (Ver cuadro 5, y 6. Pág. 80)

**Posición C:** Tercera corrida año 3: Mantiene estatus de categoría, desplazamiento positivo.

**Fundamento del Punto C:** Cumplimiento a tiempo y evasión no detectada.

**Acción:** Identificación (Gráfico 12); vigilancia. (Gráfico 7)

**NOTA:** Contribuyente sujeto a selección aleatoria para efecto de análisis intensivo, en los cuales se solicitaría la participación de informantes externos considerando los informantes propuestos en el código amarillo. (Gráfico 12). No se realiza re categorización inmediata debido a su desplazamiento dentro del cuadrante COLIBRI.

### 3.5.6.2.2 Caso II: Categorización COLIBRI – CORAL - COLIBRI

**Gráfico 14 (Caso II) – Categorización COLIBRI – CORAL - COLIBRI**

Posición	Descripción	Periodo	Categorización
lo	Posición inicial		COLIBRI
A	1era corrida de categorización	Anual	COLIBRI
B	2da corrida de categorización	Anual	CORAL
C	3era corrida de categorización	Inmediata	COLIBRI

Elaboración: El autor

#### Descripción del segundo caso:

#### Posición lo: Inscripción inicial en el RUC. Categoría COLIBRI

**Posición A:** Primera corrida año 1, mantiene estatus de categoría con un desplazamiento leve negativo en cumplimiento.

**Fundamento del Punto A:** Atrasos eventuales; declaraciones presentadas de manera voluntaria y evasión no detectada.

**Acción:** Identificación (Gráfico 12) prevención. Código verde. (Gráfico 12)

**Posición B:** Segunda corrida año 2: Cambio de estatus, migración vertical ascendente.

**Fundamento del Punto B:** Atrasos eventuales y declaraciones presentadas de manera voluntarias, se detecta o sospecha de evasión ilícita para efectos deformativos.

**Acción:** Ubicación, código amarillo. (Gráfico 12)

**Posición C:** Tercera corrida inmediata: Migración vertical descendente.

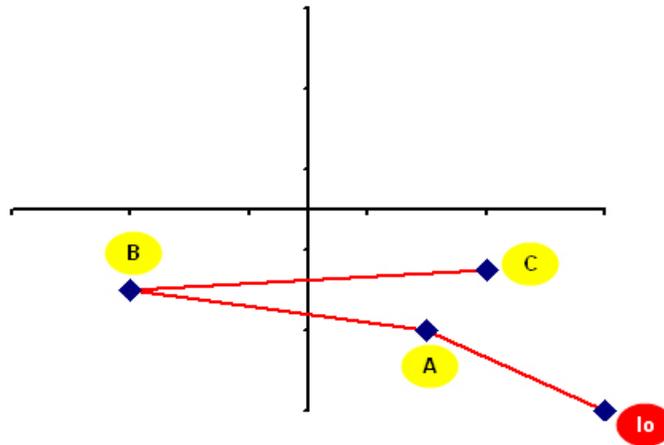
**Fundamento del Punto C:** Cumplimiento a tiempo, y evasión involuntaria por ignorancia.

**Acción:** Vigilancia.

**NOTA:** En este caso se solicita comparecencia e información al contribuyente, conforme a las atribuciones de la administración. Se comprueba ubicación a través de informantes externos código amarillo, Contribuyente ubicado y sospechas descartadas.

3.5.6.2.3 Caso III: Categorización COLIBRI – CANES - COLIBRI

Gráfico 15 (Caso III) – Categorización COLIBRI – CANES - COLIBRI



Posición	Descripción	Periodo	Categorización
Io	Posición inicial		COLIBRI
A	1era corrida de categorización	Anual	COLIBRI
B	2da corrida de categorización	Anual	CANES
C	3era corrida de categorización	Inmediata	COLIBRI

Elaboración: El autor

**Descripción del tercer caso:**

**Posición Io:** Inscripción inicial en el RUC. Categoría COLIBRI

**Posición A: Primera corrida año 1,** mantiene estatus de categoría con un desplazamiento leve negativo en cumplimiento.

**Fundamento del Punto A:** Atrasos eventuales; declaraciones presentadas de manera voluntaria y evasión no detectada.

**Acción:** Identificación (Gráfico 12) prevención. Código verde. (Gráfico 12)

**Posición B: Segunda corrida año 2:** Cambio automático de estatus, migración horizontal.

**Fundamento del Punto B:** Atrasos permanentes en las declaraciones, requiriendo o no notificación, y/o con diferencias consideradas graves en más del 50 % de la declaración.

Evasión generalmente involuntaria, omisión por ignorancia.

**Acción:** Caracterización (Gráfico 12) Código amarillo y naranja.

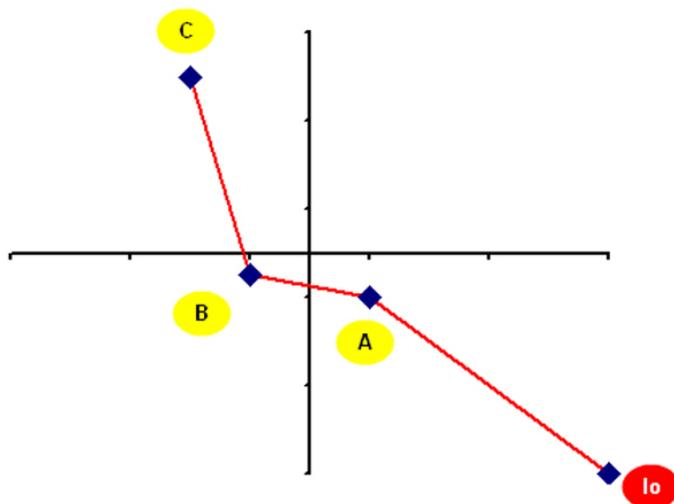
**Posición C: Tercera corrida inmediata:** Nuevo cambio de estatus, migración horizontal positiva.

**Fundamento del Punto C:** Cumplimiento con diferencias mínimas, evasión generalmente involuntaria, omisión por ignorancia.

**NOTA:** Después del análisis, la confirmación de ubicación y caracterización, se corrigen errores, se capacita al contribuyente de ser el caso, y se recategoriza.

## 3.5.6.2.4 Caso IV: Categorización COLIBRI – CANES - CAIMAN

Gráfico 16 (Caso IV) – Categorización COLIBRI – CANES - CAIMAN



Posición	Descripción	Periodo	Categorización
Io	Posición inicial		COLIBRI
A	1era corrida de categorización	Anual	COLIBRI
B	2da corrida de categorización	Anual	CANES
C	3era corrida de categorización	Anual	CAIMAN

Elaboración: El autor

#### Descripción del cuarto caso:

**Posición Io:** Inscripción inicial en el RUC. Categoría COLIBRI

**Posición A: Primera corrida año 1,** mantiene estatus de categoría con un desplazamiento significativo negativo en cumplimiento.

**Fundamento del Punto A:** Atrasos eventuales; declaraciones presentadas de manera voluntaria y evasión generalmente involuntaria, omisión por ignorancia.

**Acción:** Identificación (Gráfico 12) prevención. Código verde. (Gráfico 12)

**Posición B: Segunda corrida año 2:** cambio de estatus con desplazamiento menor a 1.5 grados (selección no estructurada).

**Fundamento del Punto B:** Atrasos eventuales y/o diferencias en menos del 50 % de sus declaraciones. Sospecha de evasión a través de dislocación o desplazamiento de capitales.

**Acción:** Alarma código naranja. Control intensivo.

**Posición C: Tercera corrida año 3:** nuevo cambio de estatus con migración vertical ascendente.

**Fundamento del Punto C:** Atrasos permanentes en las declaraciones a presentar requiriendo o no notificación, y/o diferencias en más del 50 % en sus declaraciones.

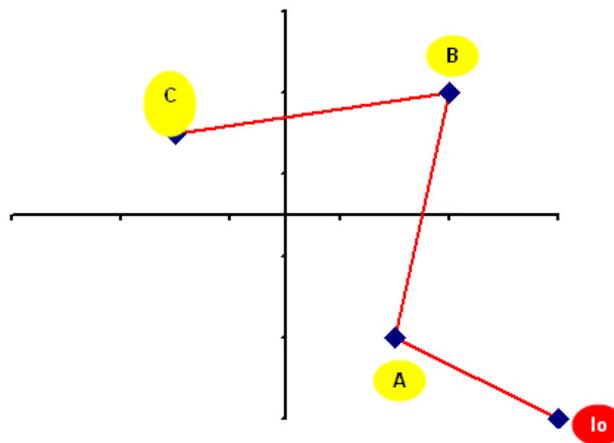
Evasión ilícita, normalmente voluntaria para efectos deformativos, conteniendo proveedores con facturación apócrifa.

**Acción:** Ubicación (código amarillo); caracterización (código naranja y rojo). Peligro identificado y afectación, Inteligencia y acciones legales.

**NOTA:** En este caso, el analista decide en la corrida del año 2 no realizar una tercera corrida inmediata debido a encontrarse el desplazamiento dentro del rango de tolerancia, y esperar una tercera selección estructurada para el siguiente año. Dada la tercera corrida después de un año aparece re categorizado automáticamente con información interna, Se procede a las gestiones de ubicación y caracterización, sin resultados favorables y se termina en las acciones de inteligencia y procedimientos legales.

### 3.5.6.2.5 Caso V: Categorización COLIBRI – CORAL - CAIMAN

**Gráfico 17 (Caso V) – Categorización COLIBRI – CORAL - CAIMAN**



Posición	Descripción	Periodo	Categorización
Io	Posición inicial		COLIBRI
A	1era corrida de categorización	Anual	COLIBRI
B	2da corrida de categorización	Anual	CORAL
C	3era corrida de categorización	Inmediato	CAIMAN

Elaboración: El autor

#### Descripción del quinto caso:

**Posición Io:** Inscripción inicial en el RUC. Categoría COLIBRI

**Posición A:** Primera corrida año 1, mantiene estatus de categoría con un desplazamiento leve negativo en cumplimiento.

**Fundamento del Punto A:** Cumplimiento con diferencias mínimas y evasión involuntaria. Ver cuadro 5, y 6. Pág. 80

**Acción:** Prevención.

**Posición B:** Segunda corrida año 2: Cambio de estatus automático (con información interna); migración vertical ascendente.

**Fundamento del Punto B:** A pesar de presentar cumplimientos con diferencias mínimas, presenta evasión ilícita, normalmente con efectos deformativos, conteniendo proveedores con facturación apócrifa.  
**Acción:** Control, capacitación, preparación. Código amarillo.

**Posición C:** Tercera corrida inmediata: Cambio de estatus (con información externa) por inconsistencias.

**Fundamentos Punto C:** Atrasos permanentes en las declaraciones, diferencias en más del 50 %; prácticas elusivas para reducir carga tributaria.  
**Acción:** Peligro identificado, código rojo.

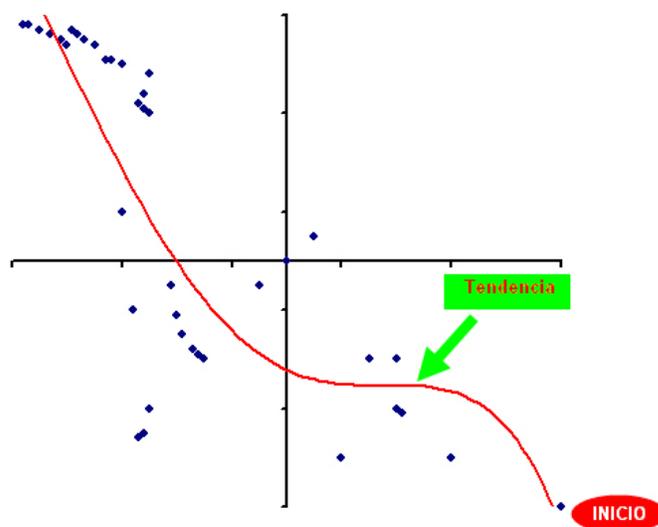
**NOTA:** En este caso, luego de la segunda corrida de categorización se ubica al contribuyente en el grupo CORAL, se solicita su comparecencia a través de los mecanismos adecuados sin obtener respuesta, es re categorizado como CAIMAN y se procede con las acciones de información con el código rojo, Inteligencia y procedimientos legales correspondientes.

### 3.5.6.3 Casos de contribuyentes agrupados por sectores.

Como indicamos anteriormente, también existe la posibilidad de analizar por sectores en sus movimientos migratorios y tendencias observadas a través del SMART, pudiendo resultar de aplicabilidad a determinados grupo de empresas vinculadas a un sector económico.

#### 3.5.6.3.1 Caso VI: Comportamiento antes de la Aplicación del SMART

Gráfico 18 (Caso VI) – Comportamiento antes de la Aplicación del SMART

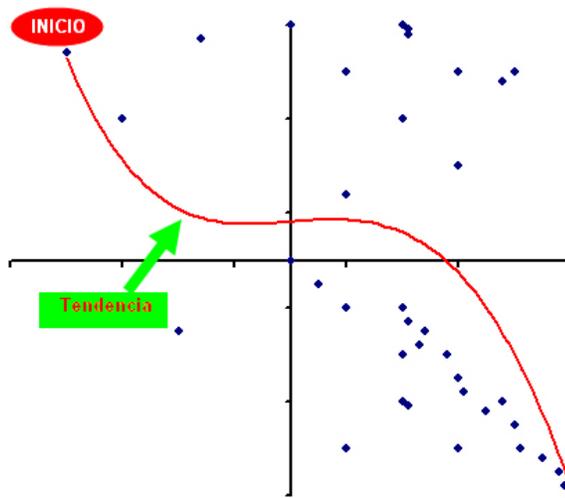


Elaboración: El autor

En la siguiente grafica ejemplificamos un grupo económico maduro (es decir con presencia importante en el mercado en función tiempo) cuyo comportamiento, independientemente del año de inicio de actividades y antes de la aplicación del SMART mostraría una tendencia negativa de desplazamientos dentro de la matriz, al pasar por ejemplo desde el cuadrante COLIBRI (punto de inicio en esta situación), hasta el cuadrante CAIMAN

### 3.5.6.3.2 Caso VII: Comportamiento Esperado Después de la Aplicación del SMART

Gráfico 19 - (Caso VII) – Comportamiento Esperado Después de la Aplicación del SMART



Elaboración: El autor

Una vez aplicado el SMART, se esperaría que el comportamiento del sector cambie su primera tendencia histórica, y paulatinamente este grupo de empresas vinculadas a un sector económico, mejore su cumplimiento tributario, hasta la minimización de prácticas fraudulentas, siendo este caso una tendencia opuesta a la primeramente mostrada, como resultado de la acción efectuada por parte de la Administración Tributaria en concordancia con todos los grupos que proveen información externa. Esta tendencia sería decreciente, al pasar desde el cuadrante CAIMAN (punto de inicio en esta situación) hasta el cuadrante COLIBRI.

### 3.5.7 Producto Entregable del SMART

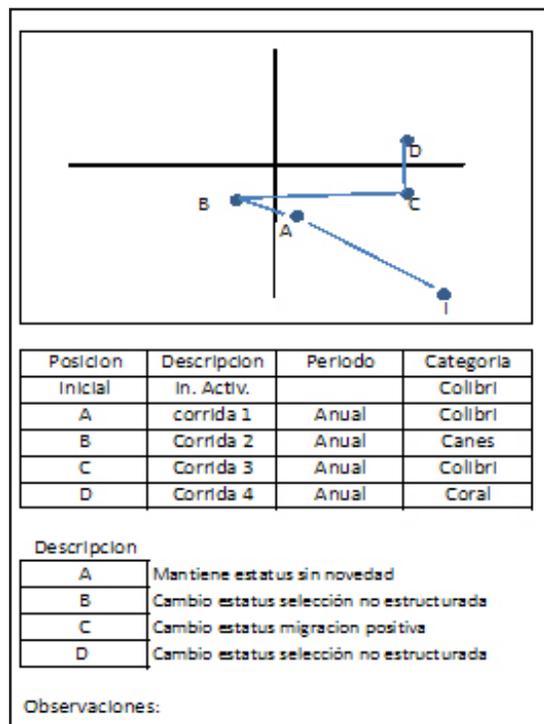
Como todo proceso eficaz, el SMART, debe tener un producto final, mismo que a través de los insumos que se han ido describiendo en el presente trabajo, van a ir enriqueciendo dicho producto y tornándolo cada vez más confiable en tanto y cuanto los convenios interinstitucionales y el manejo de la información sean adecuadamente operados. Este producto final lo definimos como el **C.A.T. - Certificado de Antecedentes Tributarios**.

#### 3.5.7.1 Características y Funciones del C.A.T

Este Certificado de Antecedentes Tributarios resumiría en un solo documento, todas las particularidades y movimientos que han marcado la ubicación de uno, o un grupo de contribuyentes en un determinado cuadrante de la matriz SMART. Se plantea la existencia de dos tipos de **C.A.T**: Uso Interno y Uso Externo.

- **C.A.T. Uso Interno:** Este documento es de uso interno con carácter confidencial, que contendría los desplazamientos del contribuyente en el campo de la matriz y los fundamentos para cada marca de forma detallada.  
Este tendría como función principal una apreciación ágil y dinámica para ser utilizada como insumo de valoración de riesgo en casos en los cuales el contribuyente interactúa con la administración. Por ejemplo, en el área de reclamos y devoluciones de IVA, durante el análisis de documentación previo a una solicitud de devolución.

**Cuadro 8 – Modelo de Documento C.A.T Interno**



Elaboración: El autor

- C.A.T. Uso Externo:** Este segundo documento, sería extendido por la administración, a solicitud, y/o como consecuencia de reciprocidad con instituciones informantes, o del propio contribuyente. Presentaría ya no una grafica de desplazamientos, si no un resumen esquematizado de categorizaciones y frecuencias.

Las funciones que se le daría a este documento podrían ser de presentación obligatoria para ciertos casos, como por ejemplo en contratación pública, o para realizar importaciones, de acuerdo a los consensos a los que se llegase también entre las instituciones involucradas.

**Cuadro 9 - Modelo de Documento C.A.T Externo**

MODELO DE DOCUMENTO C.A.T. EXTERNO  
Historial de Contribuyente

Identificación/No RUC	
Nombre/Razón Social	

Año	Corrida	Color/Estatus
2003	1	
2004	2	
2005	3	
2006	4	
2007	5	

Descripción Estatus

Código	Nivel de Riesgo
Verde	Bajo
Amarillo	Latente
Naranja	Inminente
Rojo	Identificado

Elaboración: El autor

## 4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

### 4.1 Convenios de Intercambio de Información y Cooperación Tributaria entre Países

Con la finalidad de introducirnos en la temática del fenómeno de internacionalización de las transacciones económicas, es oportuno tratar en el aspecto tributario la incidencia de la globalización en el proceso económico del mundo. En ese sentido, los avances de los sistemas de información y comunicación en general, han hecho realidad muchas transacciones que hace

mucho tiempo atrás ni nos imaginábamos. Todo esto ha llevado a las Administraciones Tributarias adaptarse cada vez más a esta nueva realidad. Hoy es indispensable que los Estados cuenten con información referente a todas las transacciones financieras y comerciales, y por supuesto se establezcan convenios que permitan el acceso confidencial a esa información.



**La lucha contra el fraude, la evasión y las prácticas fiscales elusivas, siempre han sido uno de los aspectos más complejos enfrentados por las Administraciones Tributarias nacionales.**

En ese sentido, producto de esta internacionalización en temas de índole tributario, es necesaria una cooperación gubernamental, que permita el establecimiento de programas de apoyo y asistencia administrativa, que ayude a los países en desarrollo alcanzar una mayor eficiencia en objetivos de cumplimiento recaudatorios, así como también combatir estas prácticas elusivas.

La información es un elemento clave de la cooperación internacional en asuntos tributarios, siendo un modo efectivo para que los países mantengan soberanía sobre sus propias bases tributarias y para garantizar la asignación correcta de los derechos de tributación entre las diversas jurisdicciones nacionales, y en forma más eficaz cuando ese intercambio se sustente en tratados tributarios entre los Estados Contratantes. El intercambio de información se puede basar en un número de mecanismos de intercambio diferentes que deben estar previstos en la legislación interna y/o en acuerdos internacionales, y puede instrumentarse cada vez en mayor medida mediante acuerdos específicos basados en Modelos de acuerdos de informaciones tributarias como el del CIAT<sup>24</sup>.

## 4.1.1 Coordinación Interinstitucional

### 4.1.1.1 Con otras Administraciones Tributarias nacionales

El modelo de organización de cada país no tiene que impedir o dificultar que la Administración Tributaria disponga de información para cumplir sus fines. En América Latina, el intercambio de información de Administraciones Tributarias, presentan las siguientes características:

- Tributación en los diferentes niveles de gobierno
- Autonomías administrativas y tributarias
- Relativos sistemas de intercambio de información entre entidades nacionales
- Existen mecanismos de coordinación entre los distintos niveles de gobierno

Por ejemplo, si en un país existe un impuesto que grava la propiedad de un inmueble y dicho tributo es gestionado, recaudado y controlado por los municipios o las provincias, no por ello la información obtenida en su gestión, recaudación y control habrá de ser inaccesible a la Administración Tributaria. La propiedad de un inmueble es un dato relevante para la gestión, recaudación y control de otros tributos y todas las Administraciones Tributarias del país deberían tener acceso a la información que necesiten. La coordinación interinstitucional puede establecerse en una ley o convenirse entre las distintas Administraciones interesadas, estipulando de la misma forma las condiciones que debe cumplir la manipulación de los datos tributarios.

---

<sup>24</sup> *Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios. Aspectos generales y legales del intercambio de información. Este Manual está basado en una disposición del Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE de 1977, incorporada a los convenios amplios para evitar la doble tributación de la renta, que dice lo siguiente: "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquel no fuera contraria al Convenio. Las informaciones recibidas por el Estado Contratante serán mantenidas secretas, en igual forma en que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales."*

#### 4.1.1.2 Con otras Administraciones No Tributarias Nacionales

La coordinación interinstitucional debe extenderse también a las Administraciones No Tributarias. Si un Ministerio concede subvenciones y ayudas públicas a empresarios y profesionales para el desarrollo de su actividad, o a personas físicas para facilitarles la adquisición de una vivienda, y estas subvenciones y ayudas constituyen un ingreso tributario, el Ministerio concedente debe informar a la Administración Tributaria sobre la identidad de los perceptores y el importe que se les ha satisfecho.

**La cesión de la información puede establecerse en una ley o acordarse entre las Administraciones interesadas mediante un convenio.**

#### 4.1.2 Coordinación Internacional

La coordinación es importante en el ámbito internacional, en particular cuando existen procesos de integración de mercados y eliminación de barreras aduaneras.

En el caso de la Unión Europea, los países que la integran ponen en común determinada información relevante para el control de las denominadas operaciones intracomunitarias en el IVA (envíos de bienes de un Estado a otro). Este sistema toma el nombre de VIES<sup>25</sup> (VAT Information Exchange System), que básicamente tiene las siguientes funciones:

- Un operador intracomunitario de un Estado A puede obtener de forma inmediata y a través de la Administración del Estado en que está registrado, la identificación y situación censal de otro operador del Estado B. De este modo conocerá que no debe repercutir IVA en la factura.
- Las Administraciones Tributarias de dos Estados A y B, se intercambian periódicamente ficheros

actualizados con el total de adquisiciones realizadas por sus respectivos operadores en el otro Estado, durante un determinado periodo.

- Un Estado A, puede solicitar y obtener con carácter inmediato, o ligeramente diferido, las operaciones de adquisición que realiza uno de sus operadores en el otro Estado B en un periodo determinado.

Este sistema cuenta con un censo único de sujetos pasivos del IVA intracomunitario con una identificación y reglas de funcionamiento comunes, llamado NIVA, que corresponde a la identificación del operador del que se desea obtener información.

Por ejemplo, en Francia puede consultar directamente si un contribuyente forma parte del censo de empresarios o profesionales español y el monto global de las operaciones intracomunitarias que haya efectuado con empresarios y profesionales franceses en un trimestre o año determinado de acuerdo con sus declaraciones presentadas en España. Además, puede solicitar el desglose de dicho importe por cada operador francés con el que haya realizado operaciones. En última instancia, puede solicitar el desglose de operación por operación.

Por tanto, se trata de un procedimiento normalizado de intercambio de información que interconecta bases de datos y que supone un paso hacia la integración de la información.

##### 4.1.2.1 El Problema de la Identificación

En un contexto internacional, resulta imprescindible determinar con claridad quiénes son los que intervienen en las operaciones económicas con trascendencia tributaria. La identificación óptima supondría conocer la razón social, el domicilio fiscal y el número de identificación fiscal. De esta forma, se conocería quién actúa y por tanto cuál es su personalidad jurídica, dónde radican sus centros de decisión o producción, y finalmente sería posible establecer automáticamente, a través del número de identificación, las distintas actividades en las que se está involucrada la empresa.

<sup>25</sup> En 1992 la Unión Europea se vio en la necesidad de establecer un sistema que impidiese la expansión del fraude y contrapesase la pérdida de información que podía suponer el nuevo tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones intracomunitarias. Es por ello, que nace el VIES en el mercado único europeo, debido a la desaparición de las fronteras internas que conlleva la libre circulación de bienes, y a partir del 1 de Enero de 1993, se pone en práctica una mecánica de liquidación del IVA con inversión del sujeto pasivo en el caso de mercaderías.

Los intercambios de información deberían basarse en que la operación que el Estado Fuente deba comunicar al Estado Residencia, esté identificada y con un número de identificación que sirva para realizar la correcta imputación en este último. Esto es posible:

- Implantando un número de identificación común
- Exigiendo el número de identificación en el Estado Residencia

Como señala Santiago Segarra<sup>26</sup>, "...en un contexto internacional, con monedas, idiomas y normas diferentes, la necesidad de establecer un cierto orden parece evidente".

Por ende, tanto las actuaciones de información y asistencia al contribuyente como las de control son más eficaces si existe un Censo actualizado en el Estado Residencia. De esta manera, conociendo la distribución del Censo por tipo de contribuyente, por actividades desarrolladas, etc. es posible planificar adecuadamente las actuaciones de información y asistencia tributaria.

Este Censo general de contribuyentes debe incluir a todas aquellas personas naturales y entidades que realizan operaciones con trascendencia tributaria.

---

**En la mayoría de los países cada contribuyente tiene asignado un número de identificación fiscal. Las ventajas de esta asignación son las siguientes<sup>27</sup>:**

---

- Se evitan los errores de identificación derivados del uso del nombre y apellidos de las personas naturales o de la razón social de las entidades (coincidencia de nombres, uso de abreviaturas, variantes en la forma de escribir un mismo nombre, etc.)
- Las declaraciones presentadas por un contribuyente le son imputadas sin errores.
- Es posible cruzar sus declaraciones con la información procedente de terceras personas de que dispone la Administración sin errores de identificación

Desde el punto de vista tributario, lo ideal sería:

- Que las personas naturales dispusieran de un número identificativo desde su nacimiento y las entidades desde el inicio de los trámites para su constitución.
- Que dicho número fuese inmodificable hasta su muerte en el caso de personas naturales, o extinción en el caso de las entidades.
- Que la asignación del número se efectuase por la Administración Tributaria
- Que el número incorpore algún dígito verificador de validación, calculado de acuerdo con un algoritmo que permita detectar números erróneos o ficticios.

Aunque las declaraciones censales son la principal fuente de obtención de información censal, la Administración Tributaria debe contar con otras fuentes de información. En otro caso, el Censo se convierte exclusivamente en un registro en el que únicamente figura la información que los propios contribuyentes quieren que figure. Todo ello con independencia de que la presentación de declaraciones censales de inicio, variación y cese de actividad sea obligatoria, ya que si no existen posibilidades de control, los efectos de la obligatoriedad de la presentación se diluyen.

Gascón menciona que entre las fuentes de información de terceros que se pueden utilizar con fines censales cabe destacar las siguientes:

- Información que proporcionen los municipios o entidades públicas que gestionan tributos de naturaleza censal
- Información que proporcionen los municipios respecto de licencias, permisos y autorizaciones para el desarrollo de actividades empresariales o profesionales (por ejemplo, licencias para la apertura al público de un establecimiento comercial)
- Datos suministrados por otras Administraciones públicas no tributarias (Seguridad Social, Ministerios que conceden subvenciones e incentivos fiscales)

---

<sup>26</sup> Santiago Segarra: "La adecuación de los sistemas de información" Agencia Estatal de Administración Tributaria, España.

<sup>27</sup> Gascón Jesús: "El Control del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Controles extensivos" Mejores prácticas en la Administración Tributaria, Cuarta Edición

- Información obtenida mediante declaraciones informativas. Así, “.....si un contribuyente aparece como adquirente de bienes y servicios por importes significativos a empresas suministradores de telefonía, electricidad, agua, vendedora de equipos industriales, vehículos pesados, etc. en las declaraciones sobre compras y ventas presentadas por estas últimas, es presumible que desarrolle actividades empresariales o profesionales ocultas, puesto que este tipo de consumos o su realización por importes elevados no son propios, de una economía popular o familiar”.

No obstante, como indica Díaz Yubero “.....este Censo de contribuyentes completo, correcto y actualizado se complementa con un buen sistema informático, conformado con personal con una amplia formación fiscal, con conocimientos de la legislación tributaria y de los procedimientos y organización de la Administración Tributaria”.

#### **4.2 Alianzas Estratégicas con Entidades Privadas**

Se entienden estas alianzas como acuerdos de cooperación entre la Administración Tributaria y el sector privado, donde predomina el intercambio de información con trascendencia tributaria, promoviendo la transparencia en el sistema fiscal, asumiendo un compromiso mutuo de luchar contra las prácticas elusivas y la evasión tributaria.

- Para tal efecto, en primer lugar, deben tomarse las medidas necesarias al interior de las entidades privadas, para que representantes, agremiados, miembros, socios, patrocinadores, funcionarios, empleados, etc. persigan este objetivo común.
- En segundo lugar se debe colaborar mutuamente para la detección, supresión, investigación y sanción de prácticas discrecionales a través de los cuales se promueva o realice defraudación tributaria, competencia desleal, falsificación de documentos.
- Como tercer punto, la realización de estudios, investigaciones, ficheros técnicos económicos-tributarios, que sean de interés general tanto para las actividades que desempeñan estas

entidades, como para obtener información gerencial de control para la Administración Tributaria.

- En cuarto lugar, la realización de congresos, eventos académicos empresariales e informativos que sean de interés general para ambas partes.
- Un último punto, puede manifestarse en el diseño conjunto de programas de capacitación y concientización, con el objetivo de logra la especialización, tecnificación y profesionalización del personal, enfocados al ámbito tributario, conocimiento del sector productivo y la globalización.

Estas alianzas estratégicas constituyen uno de los mecanismos más eficaces para implementar los cambios deseados, ya que al permitir la conciliación de intereses e ideales compartidos entre el sector privado y la Administración Tributaria, se pueden definir las áreas técnicas de colaboración desde las cuales se puede impulsar procesos de innovación y crecimiento.

Por lo tanto, las alianzas estratégicas Administración Tributaria-sector privado, pueden resultar de utilidad para numerosos fines simultáneamente. Entre ellos, se pueden destacar:

- Fortalecer la reestructuración de las relaciones Estado-Contribuyente como herramienta en el control de los tributos.
- Creación de un ambiente de colaboración entre las partes y acordar acciones que faciliten la correcta administración de los impuestos vigentes.
- Crear un sistema de convivencia más armonioso, favoreciendo así al conjunto de la sociedad.
- Propiciar formas de participación más eficaces que generen oportunidades de desarrollo
- Aumentar el entendimiento entre los distintos sectores, generando vínculos sólidos y perdurables.
- Hacer más fluida y efectiva la coordinación práctica de actores diferentes.
- Mejorar el acceso a información considerada crítica.
- Mejorar los niveles de eficiencia general de los procesos, disminuyendo costos operacionales y distribuyendo los riesgos implícitos.

### 4.3 Benchmarking de Acuerdos Desarrollados por Administraciones Tributarias

#### 4.3.1 Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria OCDE<sup>28</sup>

El objeto del acuerdo es promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información, siendo un instrumento multilateral y un modelo para los convenios o acuerdos bilaterales. Pretende establecer el criterio de lo que constituye un intercambio efectivo de información sobre prácticas efectivas perniciosas.

Este acuerdo surge del trabajo desarrollado por la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas, basado en el Informe de la OCDE de 1998 “Competencia fiscal perniciosa: Un problema global emergente”. Dicho informe consideraba la falta de un intercambio efectivo de información, como uno de los criterios claves para determinar las prácticas fiscales nocivas. La tarea encomendada al Grupo de Trabajo fue el desarrollo de un instrumento jurídico que pudiera utilizarse para establecer un intercambio efectivo de información.

El preámbulo establece el objetivo general del acuerdo, que consiste en facilitar el intercambio de información entre las partes signatarias del mismo. Las versiones multilateral y bilateral del preámbulo son idénticas, salvo por el hecho de que la versión multilateral utiliza el término “partes” para referirse a los firmantes del acuerdo, mientras que la versión bilateral se refiere al “Gobierno de un país”.

El objeto y ámbito del acuerdo se refiere exclusivamente al intercambio de información que

tenga un interés previsible para la Administración y la aplicación de las leyes de la parte requirente con respecto a los impuestos comprendidos en el acuerdo. El criterio de interés previsible tiene como finalidad establecer un intercambio de información tributaria tan amplio como sea posible, y al mismo tiempo, aclarar que las partes contratantes no tienen libertad para realizar entrevistas preliminares en busca de pruebas comprometedoras, ni para solicitar información que tenga pocas probabilidades de resultar significativa con respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente.

El ámbito jurisdiccional del acuerdo, establece que una parte requerida no está obligada a facilitar información que no obre en poder de sus autoridades, o que no esté en posesión o bajo el control de personas que se hallen en su jurisdicción territorial.

Otros puntos importantes corresponde a la definición de los impuestos con respecto a los cuales las partes contratantes acuerdan intercambiar información con las disposiciones del acuerdo, a la definición de los términos del acuerdos, al intercambio de información previo requerimiento, a las inspecciones fiscales en el extranjero, a la posibilidad de denegar un requerimiento, a la confidencialidad, costes, legislación para el cumplimiento del acuerdo, idiomas, procedimiento amistoso, funciones del depositario, entrada en vigor, terminación.

---

28 Acuerdo elaborada por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información, integrado por representantes de los países miembros de la OCDE, así como delegados de Araba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Islas Mauricio, Antillas Holandesas, Seycehelles y San Marino

**Cuadro 10 - Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria - OCDE**

<b>Artículo</b>	<b>Concepto</b>	<b>Descripción</b>
1	Objeto y ámbito del acuerdo	Intercambio de información tan amplio como sea posible que ayude a las partes contratantes a administrar y aplicar su legislación fiscal
2	Jurisdicción	Intercambio de información que esté en poder de Organismos del Estado domiciliados en el mismo.
3	Impuestos comprendidos	Impuestos directos (Impuesto a la renta, impuesto al patrimonio, impuesto sobre sucesiones o donaciones), Impuestos indirectos (IVA)
4	Definiciones	Términos más utilizados: Partes contratantes, autoridad competente, persona, medidas para recabar información, etc.
5	Requerimiento	Intercambio de información automático (espontáneo) o previo requerimiento.
6	Inspecciones fiscales	Realizadas en el extranjero entrevistándose con personas y examinando documentos previo consentimiento por escrito de las personas interesadas.
7	Denegar un requerimiento	Identificar las situaciones que eximen a la parte requerida de la obligación de proporcionar información en respuesta a un requerimiento.
8	Confidencialidad	Garantizar una protección adecuada de la información que se recibe de otra parte contratante.
9	Costes	Imputación de costos entre las partes contratantes.
10	Legislación	Obligación para las partes contratantes de promulgar disposiciones que resulten necesarias para cumplir con las condiciones del acuerdo.
11	Idioma	Formulación y respuesta de los requerimientos en idioma consensuado entre las partes contratantes.
12	Otros convenios	Garantizar a la parte requirente la posibilidad de utilizar el instrumento internacional que considere más adecuado.
13	Procedimiento amistoso	Resolución de dificultades que puede plantear la aplicación del acuerdo.
14	Funciones del depositario	La versión multilateral analiza las funciones del depositario. No existe una disposición equivalente en la versión bilateral.
15	Entrada en vigor	Fecha en que el acuerdo comienza a surtir efecto.
16	Terminación	Notificación formal a la autoridad competente de la otra parte contratante.

Fuente: OCDE. Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria  
Elaboración: El autor

#### 4.3.2 Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT<sup>29</sup>

Siendo un común denominador, la lucha contra el fraude, la evasión y las prácticas fiscales elusivas, y mas aún en países receptores de capitales, como son los países en desarrollo, que necesitan de estos recursos, que crecen vertiginosamente producto de la presencia de sucursales extranjeras en estos países, ha permitido que el CIAT presente un Modelo de acuerdo de intercambio de información tributaria, basado en experiencias de sistemas tributarios de otros países más desarrollados, con el fin de obtener mejoras en la capacidad de fiscalización de las Administraciones Tributarias.

Entre los comentarios al modelo de acuerdo de intercambio de informaciones tributarias en la 35a Asamblea General del CIAT del 3 de Abril del 2001, se destaca:

- Chile, se reserva el derecho de no aplicar las cláusulas referidas a las fiscalizaciones en el extranjero (Artículo 1 y Artículo 6), puesto que ello puede significar el ejercicio de facultades por parte de fiscalizadores extranjeros en el país más allá de las que actualmente consigna la ley chilena<sup>30</sup>.
- Barbados, se reserva el derecho de no proporcionar información que revele cualquier secreto de negocios, empresarial, industrial, comercial o profesional. Así mismo, se reserva el derecho de no aplicar las cláusulas cuando el suministro de información involucre la adopción

- de medidas administrativas o proporcionar información que sea contraria a su legislación o práctica administrativa; y finalmente se reserva el derecho a admitir solamente a funcionarios de la Administración Tributaria del Estado requirente, con previa autorización de la autoridad competente del mismo. (Artículo 4)<sup>31</sup>.
- Brasil, hace referencia al secreto bancario, donde el Poder Ejecutivo ha obtenido autorización del Congreso para romper el secreto bancario sin intervención del Poder Judicial; no obstante, se han presentado diversas acciones antes los tribunales demandando la inconstitucionalidad de esa autorización, por lo cual Brasil se reserva el derecho de no aplicar esta cláusula<sup>32</sup>.
- Canadá, México y Estados Unidos, se reservan el derecho de no proveer información que pueda revelar cualquier secreto empresarial, industrial, comercial, profesional o de un proceso comercial<sup>33</sup>.
- Chile, se reserva el derecho de no aplicar las citadas cláusulas, cuando la entrega de la información implique adoptar medidas administrativas o suministrar información contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante, y también se reserva el derecho de admitir únicamente a funcionarios de la Administración Tributaria del Estado requirente previa autorización de la autoridad competente del mismo<sup>34</sup>.
- Costa Rica, se reserva el derecho de no aplicar el intercambio, cuando la información a suministrar sea contraria a su legislación interna que tenga fundamento constitucional.

---

29 35a Asamblea General del CIAT del 3 de Abril del 2001

30 El artículo 1, en su párrafo 1, se refiere a que los Estados Contratantes se prestarán asistencia mutua para facilitar el intercambio de información en todas sus modalidades, incluyendo informaciones generales sobre ramas de actividad económica, fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el extranjero. El artículo 6, en su párrafo 1, se refiere al requerimiento del Estado solicitante de estar presente en la parte apropiada de una fiscalización tributaria en el Estado requerido.

31 El artículo 4, en su numeral 1, menciona que las autoridades competentes de los Estados Contratantes, intercambiarán información para administrar y hacer cumplir sus leyes nacionales relativas a los tributos comprendidos en el presente acuerdo, incluida la información para la determinación, liquidación y recaudación de dichos tributos, para el cobro y la ejecución de créditos tributarios, para la investigación o persecución de presuntos delitos tributarios e infracciones a las leyes y reglamentos tributarios.

32 Dentro del Artículo 4, en su numeral 2 literal a, manifiesta que las leyes o prácticas del Estado requerido relativas a la obtención y divulgación de los tipos de información a que se refiere este acuerdo, no impedirán ni afectarán las acciones apropiadas de la autoridad competente del Estado requerido para obtener y proporcionar información de parte de entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios.

33 El Artículo 4, en su numeral 7, impone limitaciones a la transmisión de información, cuando su divulgación sea contraria al orden público.

34 El Artículo 6, en sus literales c y d, menciona que se permitirá la presencia de aquellas personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesados o afectadas en la ejecución de la solicitud; y ofrecerá a las personas a quienes se permita estar presente, la oportunidad de interrogar a través de la autoridad que practique la diligencia, a la persona que presta declaración o presenta libros, documentos, registros y otros bienes tangibles.

- El Salvador, se reserva el derecho de no aplicar el intercambio, cuando el suministro de la información implique afectar el secreto bancario.
  - Venezuela, se reserva el derecho de aplicarlo, en la medida en que la información a suministrar no sea contraria a lo dispuesto en su legislación interna. Se reserva el derecho de no sólo suministrar información con carácter de declaración jurada, a aquella contenida en documentos a los que las disposiciones legales le atribuyen ese carácter.
- Así mismo, se reserva el derecho de no aplicar lo dispuesto en la norma, en los supuestos en que en su legislación interna le impida requerir información a ciertas personas en determinados casos<sup>3</sup>. Finalmente, se reserva el derecho a no proveer información que permita revelar cualquier secreto industrial, comercial, empresarial, o profesional, dentro del marco de los acuerdos de protección de inversiones.

**Cuadro 11 - Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT**

Artículo	Concepto	Descripción
1	Objeto y ámbito del acuerdo	Los Estados Contratantes se prestarán asistencia mutua para facilitar el intercambio de información en todas sus modalidades.
2	Tributos comprendidos	Se aplicará a todo tributo idéntico o similar, o a tributos sustitutivos o en adición a los tributos vigentes.
3	Definiciones	Definiciones de autoridad competente, nacional, persona, tributo información, Estado requirente, Estado requerido.
4	Intercambio de información	Normas que rigen el intercambio, tipo, acciones del Estado requerido para la atención de una solicitud, limitaciones, utilización de la información recibida.
5	Fiscalización Simultánea	Arreglo entre dos o más Estados Contratantes para realizar fiscalizaciones simultáneamente. Selección de casos, y procedimientos de fiscalización.
6	Fiscalizaciones en el extranjero	Requerimiento de la autoridad competente del Estado solicitante, para estar presente en la parte apropiada de una fiscalización tributaria en el Estado requerido.
7	Procedimiento de acuerdo mutuo	Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, tratarán de resolver por mutuo acuerdo toda dificultad o duda suscitada.
8	Costos	Los costos ordinarios ocasionados por la ejecución de este acuerdo, serán sufragados por el Estado requerido, y los costos extraordinarios serán sufragados por el Estado requirente.
9	Entrada en vigor	Fecha en que el acuerdo comienza a surtir efecto.
10	Denuncia	Cualquiera de los Estados Contratantes podrá en cualquier momento, denunciar este Acuerdo por medio de una notificación dirigida al otro o a los otros Estados.

**Fuente:** CIAT. Acuerdo de intercambio de informaciones tributarias

**Elaboración:** El autor

35 *El Artículo 4, en su numeral 5, literales b y c, considera la posibilidad de interrogar a toda personas que tenga conocimiento, o que esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser pertinente o esencial para la investigación; así mismo, obliga de acuerdo con su propia legislación, a toda persona que tenga conocimiento, o que esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser pertinente o esencial para la investigación, a comparecer en fecha y lugar determinados, prestar declaración, y presentar libros, documentos, registros y otros bienes tangibles.*

#### 4.3.3 El Modelo de la ONU<sup>36</sup>

El intercambio de información también fue materia de estudio del Grupo de Expertos de Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>37</sup>.

Estas directrices se recogen en el modelo de la ONU publicado en 1980, en el cual la enmienda introducida, respecto al artículo 26 del Modelo de la OCDE, consiste en que se establece expresamente que el intercambio de información se llevará a cabo “en particular para la prevención del fraude y la evasión” de los impuestos comprendidos en el acuerdo, y se adicionó la siguiente frase: “Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información, pudiendo inclusive cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos”.

#### 4.3.4 El Modelo de la CAN

En cuanto a las disposiciones sobre intercambio de información del comercio multilateral de los países andinos, aprobados por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena en 1971, se menciona en los artículos 19 y 20 lo siguiente: “Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí, e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio, y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión”.

“La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente convenio”. Este

convenio fue actualizado a través de la Decisión 578, en el 2004, estableciendo adicionalmente un régimen para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio entre los Estados miembros<sup>38</sup>.

#### 4.4 Estrategias para el Fortalecimiento del Intercambio de Información

Estas estrategias deben estar basadas en tres grandes líneas de acción, según Claudino Pita:

- Adecuar sus legislaciones internas y sus estructuras y procedimientos administrativos para un ejercicio efectivo del intercambio de información.
- Relevar, complementar y fortalecer las disposiciones sobre intercambio de información contenidas en los convenios y acuerdos internacionales vigentes
- Promover la celebración de nuevos acuerdos internacionales para el intercambio de información.

La implementación de una estrategia para potenciar el intercambio de información, debería iniciarse perfilando las normas internas de manera que se flexibilicen los procesos que podrían oponer o retrasar el intercambio. Esto puede suponer la necesidad de modificarlas, por ejemplo para contemplar expresamente como excepción al secreto fiscal, la cesión de información a fiscos de países extranjeros con los que exista acuerdos de intercambio, la atribución de facultades a la autoridad superior de la Administración Tributaria, para celebrar acuerdos de intercambio de información con Administraciones extranjeras, la remoción o acotación de otras normas sobre reserva de información, especialmente sobre secreto bancario, la admisión como prueba de la información recibida de Administraciones Tributarias del extranjero, cuando guarden ciertas formalidades, etc.

---

36 Claudino Pita: “El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional” Banco Interamericano de Desarrollo. Enero 2007

37 Resolución 1273 del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas.

38 Pita, menciona que actualmente existen vigentes más de 200 convenios para evitar la doble imposición internacional en los que participan países de América Latina y el Caribe, siendo tres de ellos multilaterales: CAN, CARICON, y Reino de Holanda; 5 convenios bilaterales no contiene ninguna cláusula de intercambio de información, todos estos firmados con Suiza; 2 adoptaron el modelo CAN, y los demás se basaron en el Modelo OCDE.

Al mismo tiempo, además de los aspectos normativos, resulta imprescindible preparar a la propia Administración Tributaria para ejercer un efectivo intercambio de información. Esto significa encarar acciones en varios frentes: Por una parte con relación a la estructura, además de identificar que funcionario u órgano actuará como Autoridad Competente, designado para gestionar el intercambio de información, estableciendo procedimientos claros para la gestión de los requerimientos al exterior y de las solicitudes de información recibidas, contando preferentemente con un manual sobre el intercambio de información.

Una condición a observar para que el intercambio de información se pueda hacer efectivo, es que los datos de interés de la Administración requirente, sean en primer lugar accesibles a la propia jurisdicción donde ellos se encuentren. En esa línea de acción, una respuesta sería la de rescatar e identificar las cláusulas que en distintos acuerdos vigentes contemplan el intercambio de información, para luego analizarlas y establecer su alcance efectivo, y las posibilidades que brinda cada una de ellas, para sustentar el intercambio de información con las otras partes contratantes.

Este ejercicio permitirá por una parte, identificar necesidades de adecuación y establecer la conveniencia de complementar los convenios existentes con protocolos adicionales que otorguen una mayor fuerza y efectividad al intercambio pactado.

#### **4.4.1 Mejorar el Acceso a la Información Bancaria por Motivos Fiscales**

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su publicación sobre el acceso a la información bancaria manifiesta que éste puede ser de varios tipos:

- Obtención de información sobre la cuenta de un contribuyente solicitando sus datos al banco, directa o indirectamente mediante procedimientos judiciales o administrativos
- Obtención automática de los bancos información sobre los rendimientos financieros, y las retenciones en la fuente a las que está sujeto.

El caso ideal sería que los países autoricen a la Administración Tributaria a acceder directa o indirectamente a la información bancaria por

cualquier motivo fiscal, debiendo los países tomar medidas progresivas para llegar al objetivo planteado. De no ser así, se recomienda:

- Aplicar las medidas necesarias para impedir que las entidades financieras tengan cuentas anónimas y obligarlas a que identifiquen a sus clientes habituales u ocasionales, así como cualquier persona beneficiaria de una cuenta abierta o de una operación realizada. Para el efecto, debe comprobarse la existencia y la estructura jurídica del cliente, obteniendo de éste o de un registro público, o de ambos, la escritura pública de la sociedad, con información como el nombre, forma jurídica, dirección, directivos, etc. Según el Grupo de Acción Financiera - GAFI, "Si una entidad financiera sospecha que los fondos proceden de una actividad delictiva, estará obligada a transmitir rápidamente sus sospechas a las autoridades competentes".
- Examinar cualquier condición de interés tributario nacional que en caso de una solicitud concreta de información, impida a la Administración Tributaria solicitar o transmitir a otro socio de convenio datos que pudiera obtener a nivel nacional, de forma que esta transmisión se haga posible, modificando si fuera necesario, su legislación, normativa o prácticas administrativas
- Verificar las políticas y prácticas que impiden a la Administración Tributaria acceder directa o indirectamente a la información bancaria para intercambiarla en caso de actividades fiscales susceptibles de persecución penal, de forma que se modifique, si fuera necesario, su legislación, normativa o prácticas administrativas.
- Obligar a los contribuyentes a presentar declaraciones informativas si tienen registro de cuentas bancarias en el extranjero, generalmente en sus declaraciones anuales de impuestos.
- Utilizar las retenciones en la fuente de los rendimientos financieros en conjunto con un sistema de reembolso o mecanismo compensatorio para aprovechar las ventajas de los convenios fiscales, como práctica que atenúe el incumplimiento de las disposiciones fiscales, de tal forma que el no residente pedirá el reembolso o forma de compensar los valores que fueron retenidos en el país de fuente.

La imposibilidad de acceder a la información bancaria causa varios perjuicios, por una parte reduce los medios de la Administración Tributaria para determinar y cobrar la deuda tributaria a los contribuyentes, es decir, si éstos pueden abusar de la protección que les supone el secreto bancario para ocultar sus ingresos a ésta, la estructura fiscal corre el riesgo de verse alterada; aumento de los costos de cumplimiento tributario para los contribuyentes que podría verse reflejado en la obligación de hacer declaraciones adicionales; desconfianza de la equidad del sistema tributario, ya que al saber que otros sujetos han escapado a sus obligaciones fiscales, generaría una percepción negativa en cuanto al control tributario de los otros contribuyentes; distorsión de los flujos de capitales y financieros debido a una competencia fiscal perjudicial.

En los últimos años, un acceso insuficiente a la información bancaria ha sido un obstáculo para la Administración Tributaria y para el cumplimiento

de la ley, contribuyendo en gran parte al éxito de las técnicas de blanqueo utilizadas para ocultar el origen ilegal del dinero obtenido de forma delictiva<sup>39</sup>.

---



**Estas técnicas también se utilizan para ocultar a la Administración Tributaria ingresos obtenidos legal e ilegalmente, lo que puede constituir, según las circunstancias, un delito en la mayoría de los países.**

---

Un informe de la oficina de las Naciones Unidas para el control de drogas y prevención del crimen examina las relaciones entre el blanqueo y la evasión fiscal, y da a entender que el volumen de la evasión fiscal representa varias veces el importe de los productos obtenidos de todos los tipos de actividades delictivas<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> Muchos de los avances conseguidos en ese sentido se pueden atribuir a los trabajos del GAFI. En 1990, el GAFI presentó un informe con 40 recomendaciones de medidas a tomar para luchar contra el blanqueo de dinero. En 1996, amplió el campo de aplicación de los delitos de blanqueo más allá del tráfico de drogas, dado que sus miembros reconocieron que el blanqueo de otros tipos constituía una fuente cada vez más importante de enriquecimiento ilegal que utiliza los procedimientos financieros legales.

<sup>40</sup> *Financial Havens, Baking Secrecy and Money Laundering*, 8 de Junio de 1998

## 5. CONCLUSIONES

- La utilización de bases de datos como plataforma para el desarrollo del control tributario, es una práctica común en las Administraciones Tributarias, y esto se debe a las ventajas que ofrece su utilización. Esta práctica, se convierte en el principal insumo para el control tributario, y es en este campo, donde se requiere un mayor nivel de investigación y trabajo, para la creación de modelos técnicos de control, apoyados principalmente en información y tecnología informática.
- El derecho de la Administración Tributaria a exigir y obtener información con trascendencia tributaria y a utilizarla para el desempeño de sus funciones debe venir recogido expresamente en el Código o Ley Tributaria que regule las facultades de la Administración Fiscal. Es un derecho de la Administración que a su vez, se configura como deber genérico de los terceros que se encuentran en relación económica con el contribuyente.
- La administración de la información de terceros debe contar con un adecuado desarrollo de un sistema de información que permita validar automáticamente la información recibida en los medios y consolidar la información por informante e informado con el objetivo de controlar automáticamente el cumplimiento de la obligación de informar.
- La decisión sobre a que entidades se deben solicitar información y cual el contenido de ésta, es el resultado de una serie de análisis y estudios para evitar la posibilidad de solicitar información innecesaria o a quien no corresponde requerírsela, considerando que todo dato que se recibe tiene un objetivo, caso contrario es información que no sirve a la Administración Tributaria.
- Esta información que es recibida debe pasar por procesos de depuración y control de calidad, cada proceso debe ser diferente de acuerdo a la fuente, la cantidad y el tipo de información, únicamente la información que pasa los procesos de depuración y control de calidad tiene que utilizada para su explotación.
- Es importante que la información que se solicite al contribuyente no se convierta en un proceso costoso, tanto en recopilación como en procesamiento, para lo cual se recomienda que la información sea entregada a la Administración a partir de su estado natural, dentro de cada empresa; es decir, la información se recoge dentro de los sistemas de información y procesamiento de datos que tenga implementado el contribuyente (compras, ventas, facturación, registro de transacciones, registro de clientes y proveedores), garantizando la oportunidad en el envío y una relación entre los conceptos y valores de las operaciones económicas del contribuyente con la Administración Tributaria.
- Así mismo, el intercambio de información con entidades públicas y privadas domiciliadas en el mismo país, así como con Administraciones Fiscales de otros países, son esenciales en el contexto actual de la globalización de la economía, en el que las operaciones económicas y financieras trascienden las fronteras de los países y en el que la existencia de empresas transnacionales y grupos económicos internacionales exigen una adecuada cooperación en el terreno informativo.
- En base a esta información interna y externa, la propuesta del Sistema de Alerta de Riesgo Tributario - SMART, permite identificar perfiles de contribuyentes tipo, distinguiendo las características de cada uno, en base a la información recopilada por terceros para el cruzamiento de datos. Utilizar la información con la que cuenta la Administración Tributaria puede permitir tener un sistema de control extra situ, con un enfoque masivo, que clasifique a los contribuyentes periódicamente e identifiquen contribuyentes vulnerables, a los cuales se les puede controlar in situ a través de un enfoque intensivo.
- Para que un contribuyente sea denominado COLIBRI, además de las características de mayor cumplimiento y menor evasión, la información procedente de Registro Electoral, Registro Civil, Superintendencia de Compañías, Gremios, Bancos, entre otros, como por ejemplo número de cédula, direcciones, representante legal, accionistas, etc debe ser coincidente, se recomendaría que a los contribuyentes que se encuentren en este perfil, realizarles un control aleatorio direccionado a verificar su identidad, siendo su periodicidad de manera anual
- De no ser coincidente la información primordial, pasaría a la siguiente denominación: CORAL, clasificación que es producto de presentar algún grado, o sospechas de evasión; como respuesta a esta categorización, la estrategia

de las Administraciones Tributarias consistirá en la confirmación de información en las fuentes alternativas que proceden de Registro de Propiedad, Municipios, Empresas que presten servicios públicos, Compañías aseguradoras, entre otros, como por ejemplo catastro de inmuebles, direcciones, fecha de registro, bienes asegurados, etc. es indispensable para un adecuado control referente a constatar su ubicación y cuantificación de su patrimonio, siendo su periodicidad de carácter anual, y tiene como finalidad la búsqueda de una recategorización como COLIBRI. (migración vertical)

- De no ser coincidente, pasa a la siguiente denominación CANES o CAIMAN clasificados internamente por tener un mayor grado de evasión e incumplimiento (para el efecto ambos perfiles de contribuyentes requieren de la misma información), casos en los cuales la Administración Tributaria recurrirá a información referente a montos y avalúos proveniente de vehículos, inmuebles inscritos en los Municipios, cuentas corrientes, inversiones de entidades financieras sujetas a la Superintendencia de Bancos, valores de primas pagadas por

Compañías aseguradoras, aportes al Seguro Social, créditos obtenidos en la Corporación Financiera Nacional - CFN, acciones invertidas en la Bolsa de Valores, etc. es imprescindible para realizar un control intensivo por parte de la Administración Tributaria, y proceder a su recategorización si la información es verdadera, o en su defecto, actuar de acuerdo a los procedimientos legales que correspondan.

- Una etapa final sería en el caso de comprobarse el ilícito tributario con la colaboración de unidades de inteligencia, medios de comunicación, policía, jueces, denuncias presentadas, etc. que fundamenten tales evidencias, hechos y situaciones, donde deben aplicarse sanciones de carácter penal.
- Surge la necesidad de cooperación entre las diversas autoridades fiscales nacionales, que se traduce en el establecimiento de acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información. La posibilidad de establecer una relación de confianza basada en la transparencia de la Administración Tributaria y con claro sentido de ayuda y colaboración mutua, es absolutamente posible con las tecnologías disponibles en la actualidad.

## 6. RECOMENDACIONES

- Las fuentes principales de información deben ser identificadas primero dentro de la misma base de datos de contribuyentes, para el efecto, es necesario construir un catastro de los agentes de información más idóneos para cada sector o actividad económica.
- Determinar fuentes de información primaria, secundaria, oficiales, en base a los datos proporcionados directamente, o datos procesados que pueden ser estimados.
- Organizar periódicamente investigaciones y encuestas directas a las fuentes de datos

primarios y secundarios (encuestas a grandes consumidores, tanto industriales como de otros sectores de consumo final, encuestas a gremios, cámaras industriales, federaciones, cámaras de comercio, empresas del sector comercial y de servicios)

- Establecer compromisos de cooperación mutua con los agentes proveedores de la información, donde las investigaciones que se desarrollen a partir de estas fuentes externas, deben estar soportadas en técnicas de auditoria cada vez más efectivas.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez-Cienfuegos Suárez. "En la defensa de la intimidad de los ciudadanos y la tecnología informática". Ed. Aranzadi, Pamplona 1999, Página 13
- Calderón José Manuel: "Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias" Crónica Tributaria No. 99(2001), pp 25-40. Ponencia presentada el 19 de Julio de 2001
- CIAT: "Conceptos sobre el modelo de sistemas de información para las Administraciones Tributarias" MSI-AT-CIAT, Septiembre 2004.
- CIAT: 35a Asamblea General del CIAT del 3 de Abril del 2001
- CIAT: "Los Sistemas de información como eje de los procesos centrales de la Administración Tributaria" 39ª Asamblea General, Buenos Aires, Argentina 18 al 21 de Abril de 2005
- CIAT. "Seminario en Instrumentos de Planificación y Tendencias en las Administraciones Tributarias". La Antigua, Guatemala, Julio 2003
- CIAT. Manual para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios
- CIAT. Modelo de Código Tributario
- Código Tributario del Ecuador
- Díaz Yubero Fernando "La utilización de la información por la Administración Tributaria en apoyo de sus funciones de control" Conferencia Técnica del CIAT 1994 publicado por el Instituto de Estudios Fiscales
- Financial Havens, Baking Secrecy and Money Laundering, 8 de Junio de 1998
- Gamba Valega César: "¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes?"
- Gascón Catalán Jesús. "El control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, controles extensivos" Módulo 5, Mejores Prácticas en la Administración Tributaria 4ª Edición.
- González Darío. "La Administración de contribuyentes de difícil control" – Ponencia ante el CIAT - 1994
- Klaus Tipke. "Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes" IEF 2002
- López Martínez Juan "Los deberes de información tributaria" Ed. IEF Marcial Pons, Madrid 1992
- Martín Fernando de Pablo, Segarra Tormo Santiago: "Sistema de información en las Administraciones Tributarias" Módulo 4, Mejores Prácticas en la Administración Tributaria 4ª Edición.
- OCDE "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales", Comité de Asuntos Fiscales, 24 de Marzo de 2000
- OCDE. "Acuerdo elaborada por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información"
- Parra Ma.Fernanda, Armijos Grace "Metodología para la estimación de coeficientes de determinación presuntiva" ESPOL, 2006
- Pita Claudino. "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional" Enero 2007
- Resolución 1273 del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas
- Rodríguez Álvarez Alejandro. Código Tributario y Procedimiento de Gestión: "Mejores prácticas en la Administración Tributaria. Cuarta Edición
- Saavedra Arnulfo "La información de terceros, una herramienta eficaz para el control fiscal de los contribuyentes". Revista No. 17/Octubre 1998
- Segarra Santiago: "La adecuación de los sistemas de información" Agencia Estatal de Administración Tributaria, España
- Sentencia 110/84 del Tribunal Constitucional Español, del 26 Noviembre
- Sevilla Segura José : "La integración de la Administración del sistema tributario", Asamblea General del CIAT – Quito 1994
- Shutz García Benjamín. "Administración Tributaria – Régimen Tributario – Fiscalización Impositiva. Boletín AFIP No.56, 1 de Marzo de 2002, página 336
- Sorondo Alberto "La información de terceros para el mejoramiento de la gestión tributaria" Revista No. 17/Octubre 1998
- Suárez Maldonado "La información de terceros, un nuevo camino para la reestructuración de las relaciones Estado-Contribuyente y como herramienta en el control de los tributos" Revista No. 17/Octubre 1998

**XXII** Concurso de  
Monografía  
CIAT/AEAT/IEF



# El Régimen Simplificado de Importación, desde la Normativa Argentina

**Primer Premio**  
**XXII Concurso de Monografía**  
**CIAT/AEAT/IEF**

**Por: Carlos Luis Monzó**  
Asesor Coordinador  
Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP - Argentina)

---

SUMARIO: Reflexiones Iniciales.- 1.Introducción.- 2. Desarrollo. 2.1 El regimen simplificado de importacion en la Republica Argentina.- 3. Requisitos para la aplicación del régimen simplificado de importación 4. Requisitos de inscripción para la utilización del régimen simplificado de importación.- 5. Documentación operativa necesaria para la utilización del régimen simplificado de importación.- 6. Procedimientos operativos para la utilización del régimen simplificado de importación.-7. Disposiciones generales del régimen simplificado de importación.- 8. Utilización del régimen simplificado de importación en la República Argentina. 9- El régimen simplificado de importación en el derecho comparado.-10. El despacho aduanero y los controles en zona secundaria.- 11. Conclusión y recomendaciones.- 12. Reflexiones finales

## REFLEXIONES INICIALES

Las actividades atinentes al quehacer tributario en general y aduanero en particular siempre aparecen como complicadas desde la perspectiva de sus usuarios.

Esta descripción, queja común que puede escucharse en todos los países, permite descartar desde ya una intencionalidad perversa empeñada en tornar complicado lo que podría ser sencillo.

La complicación es una realidad, y tan aceptada es por todos los sectores, que desde el mismo Estado se instrumentan los así denominados “regímenes simplificados”, como alternativa de oposición a regímenes que se reconocen implícitamente como complicados.

Y está bien que el Estado recurra a regímenes aduaneros simplificados para los distintos regímenes de exportación e importación, porque éstos constituyen herramientas válidas para franquear esa barrera, de ribetes hasta psicológicos, que se interpone entre muchos empresarios y el comercio exterior, ya que a menudo se descarta de plano la posibilidad de intentar el acceso a mercados externos, por la complejidad que se supone en las tramitaciones aduaneras.

Así, los regímenes simplificados no son meros instrumentos de control o de recaudación, sino que se erigen en importantes canales de acercamiento de los empresarios, principalmente pequeños y

medianos, no sólo hacia su Aduana nacional, sino también hacia un mundo globalizado, un mercado global (una suerte de paráfrasis de la expresión “aldea global” acuñada por Marshall Mac Luhan), con lo que las oportunidades empresariales han cobrado nuevas dimensiones.

Aún cuando las facilidades otorgadas implican menor información que se aporta a los organismos de control, no es éste un lamento ni mucho menos. El Estado no debe abjurar del esfuerzo de otorgar este tipo de facilidades, de especial trascendencia en las primeras etapas de concientización del empresariado en torno a las posibilidades y ventajas que implica no resignarse a pensar en su empresa sólo para

su Localidad, Ciudad, Región, o país, sino intentar pensar... en el mundo.

No debe perderse de vista que el objetivo principal de la adopción de regímenes simplificados de importación y de exportación no es ni una mayor agilidad en la operatoria (de hecho, la inmensa mayoría de las operaciones se tramitan en el día), ni una mayor recaudación (de hecho, las exportaciones generan egresos cuando se prevé el pago de reintegros y reembolsos a determinadas exportaciones). Es —ni más, ni menos— iniciar un proceso compartido con los empresarios para superar los obstáculos que se advierten como impedimentos en la planificación de acceso a mercados externos.

## 1. INTRODUCCIÓN

### APROXIMACION CONCEPTUAL A LA SIMPLIFICACION ADUANERA

¿A qué aludimos cuando nos referimos a la así denominada “simplificación aduanera”?

Para responder este interrogante, adoptamos como ejemplo al Código Aduanero de la entonces Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea), cuyas Disposiciones de Aplicación aluden en su artículo 253 a tres procedimientos aduaneros simplificados: el punto (1) se refiere al procedimiento de la declaración incompleta, el cual “(...) permitirá a las autoridades aduaneras admitir, en casos debidamente justificados, una declaración en que no figuren todas las indicaciones referidas o a la que no se acompañen todos los documentos necesarios para el régimen aduanero de que se trate.”; el punto (2) se refiere al procedimiento de declaración simplificada, el cual “(...) permitirá la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate, previa presentación de una declaración simplificada y la presentación ulterior de una

declaración complementaria que podrá ser, en su caso, de carácter global, periódico, o recapitulativo.”; y, finalmente, el punto (3) se refiere al procedimiento de domiciliación, el cual “(...) permitirá la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate, en los locales del interesado o en otros lugares designados o autorizados por las autoridades aduaneras.”.

Por el primero de los procedimientos simplificados aduaneros, así denominado de la declaración incompleta, las autoridades aduaneras de la actual Unión Europea pueden admitir declaraciones incompletas de despacho a libre práctica, siempre y cuando se consigne una descripción que permita la identificación de las mercaderías, así como su correcta clasificación arancelaria y valor<sup>1</sup>. También pueden ser admitidas declaraciones de despacho de libre práctica a las cuales, aún cuando su descripción de mercaderías esté completa, no se acompañe

<sup>1</sup> El artículo 254 del Reglamento número 2.454/93 (CEE) —así denominado Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario— prescribe que “Las declaraciones de despacho a libre práctica que las autoridades aduaneras podrán admitir a petición del declarante, sin que figuren en ellas algunos de los datos mencionados en el Anexo 37, deberán contener, al menos, las indicaciones previstas en las casillas números 1 (subdivisiones primera y segunda), 14, 21, 31, 37, 40 y 54 del documento único, así como:

- la designación de las mercancías en términos suficientemente precisos que permitan a las autoridades aduaneras determinar inmediatamente y sin ambigüedad la partida o subpartida arancelaria a la que pertenezcan;
- tratándose de mercancías sujetas a derechos ad valorem, su valor en Aduana, o cuando resulte que el declarante no esté en condiciones de declarar este valor, una indicación provisional del valor considerada como admisible por las autoridades aduaneras, teniendo en cuenta especialmente los elementos de que disponga el declarante;
- todos los demás elementos considerados necesarios para la identificación de las mercancías, y la aplicación de las disposiciones que regulen su despacho a libre práctica, así como para la determinación de la garantía de la cual pueda depender la concesión del levante.”.

algún o algunos documentos requeridos como complementarios de la declaración<sup>2</sup>, sin perjuicio de los recaudos que adopten las autoridades aduaneras en preservación de la renta fiscal<sup>3</sup>.

Por el segundo de los procedimientos simplificados aduaneros, así denominado de la declaración simplificada, las autoridades aduaneras de la actual Unión Europea pueden admitir no ya la así denominada declaración en el procedimiento normal<sup>4</sup> sino declaraciones distintas<sup>5</sup>.

Por el tercero de los procedimientos simplificados aduaneros, así denominado de domiciliación, las autoridades aduaneras de la actual Unión Europea pueden admitir que las actividades atinentes al control de operaciones aduaneras

de determinados operadores, se efectúen en los locales de propiedad de éstos<sup>6</sup>.

En la República Argentina, rigen normas relativas a los tres procedimientos de simplificados aduaneros. Así, abordaremos en esta monografía, desde una perspectiva eminentemente normativa, el análisis del régimen simplificado de importación (nuestra vertiente nacional del procedimiento de declaración simplificada de la Unión Europea).

En este marco, el objeto del presente trabajo es efectuar en primera instancia un análisis de la normativa argentina relativa al régimen simplificado de importación.

En segunda instancia, reseñaremos las legislaciones de otros países americanos.

2 El punto (2) del artículo 255 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que "(...) podrá admitirse una declaración que no lleve unidos alguno o algunos de los documentos a cuya presentación queda supeditado el despacho a libre práctica, siempre que, a satisfacción de las autoridades aduaneras, se establezca:

- a) que el documento de que se trate existe y tiene validez;
- b) que este documento no ha podido ser unido a la declaración por circunstancias independientes de la voluntad del declarante;
- c) que cualquier retraso en la admisión de la declaración impediría que las mercancías pudieran ser despachadas a libre práctica o daría lugar a que quedarán sometidas a un tipo de derechos más elevado.

Los datos correspondientes a los documentos no aportados deberán ser indicados, en cualquier caso, en la declaración."

3 El artículo 257 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que "1. La admisión por las autoridades aduaneras de una declaración incompleta no podrá ser motivo para impedir o retrasar la concesión del levante de las mercaderías correspondientes a esa declaración, si nada más se opone a ello. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 248 (medidas a adoptar por las autoridades aduaneras una vez concedido el levante en los procedimientos así denominados normales, agregado nuestro), el levante estará sujeto a las condiciones establecidas en los apartados (2) a (5) siguientes:

2. Cuando la presentación posterior de un dato o documento de la declaración, que no se hubieran aportado en el momento de su admisión, no pueda influir en la cuantía de los derechos de aplicables a las mercancías a las que se refiera dicha declaración, las autoridades aduaneras procederán inmediatamente a la contracción de la cuantía de esos derechos, determinada con arreglo a las condiciones habituales.

3. Cuando, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 254, la declaración contenga una indicación provisional del valor, las autoridades aduaneras:

- procederán a la contracción inmediata de los derechos calculados sobre la base de esta indicación;
- exigirán, en su caso, la constitución de una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre los derechos contraídos y los derechos a los que en definitiva puedan quedar sujetas las mercancías.

4. Cuando, en los demás casos no previstos en el apartado 3, la posterior presentación de un dato o documento de la declaración que no se hubieran aportado en el momento de su admisión, pudiera influir en la cuantía de los derechos aplicable a las mercancías a las que se refiera dicha declaración:

5. Si la posterior presentación de los datos o de los documentos no aportados pudiere tener como consecuencia la aplicación de un derecho con tipo reducido, las autoridades aduaneras:

- procederán a la contracción inmediata de la cuantía de los derechos de importación calculados según este tipo reducido;
- exigirán la constitución de una garantía que cubra la diferencia entre esta cuantía y la que resultaría de la aplicación a dichas mercancías de los derechos calculados según el tipo normal;

- a) si la posterior presentación del dato o documento no aportado pudiere tener como consecuencia la aplicación a dichas mercancías del beneficio de una exención total de los derechos, las autoridades aduaneras exigirán la constitución de una garantía que cubra la eventual percepción de la cuantía de los derechos de importación calculados según el tipo normal.

- b) Sin perjuicio de las modificaciones que puedan producirse posteriormente, como consecuencia, en particular, de la determinación definitiva del valor en Aduana, el declarante podrá solicitar, en lugar de constituir una garantía, la contracción inmediata:-

- en caso de aplicación del segundo guión del apartado 3 o del segundo guión de la letra (a) del apartado 4, del importe total de los derechos a los que pueden finalmente quedar sujetas las mercancías;

- en caso de aplicación de la letra (b) del apartado 4, del importe de derechos calculados según el tipo normal."

4 El artículo 62 del Reglamento número 2.913/92 (CEE) -así denominado Código Aduanero Comunitario- prescribe que "1. Las declaraciones efectuadas por escrito deberán cumplimentarse en un impreso conforme al modelo oficial previsto a tal fin. Las declaraciones deberán estar firmadas y contener todos los datos para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías.

2. Deberán adjuntarse a la declaración todos los documentos cuya presentación sea necesaria para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías."

5 El artículo 260 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que "1. Cuando las mercaderías se presenten en la Aduana para su despacho a libre práctica, el declarante, a petición escrita suya, en la que figuren los datos necesarios, será autorizado, en las condiciones y con arreglo a las modalidades enunciadas en los artículos 261 y 262, para efectuar la declaración simplificada.

2. La declaración simplificada podrá tener la forma:

- bien de una declaración incompleta establecida sobre un formulario de documento único;
- bien de un documento administrativo o comercial que incluya una solicitud de despacho a libre práctica.

Deberá contener las indicaciones necesarias para la identificación de las mercaderías.

Y en tercera instancia, haciendo base en el desarrollo efectuado, concluiremos proponiendo y fundamentando pautas normativas para promover de modo efectivo la utilización del régimen simplificado de importación en la República Argentina.

Decimos “tercera instancia” y no “última instancia”, porque no ocultamos nuestra esperanza íntima de que este trabajo pueda ser considerado un humilde aporte al debate que en materia de diseño

y promoción de regímenes simplificados aduaneros se suscite en cualquier país Miembro de ese Centro Interamericano. Así, cuando en el título mismo situamos al régimen simplificado de importación desde la normativa argentina, sólo visualizamos a nuestra normativa nacional como punto de partida hacia una reflexión sobre el matiz constructor de desarrollo económico que conlleva la adopción de regímenes simplificados aduaneros, a uno solo de los muchos países que conforman el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

## 2. DESARROLLO

### 2.1 El Régimen Simplificado de Importación en la República Argentina

#### Normativa Relativa al Régimen Simplificado de Importación

La normativa argentina relativa al régimen simplificado de importación está constituida por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional número 161/99 de fecha 04 de Marzo de 1999, y por la Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos número 503/99 (A.F.I.P.) de fecha 17 de Marzo de 1999.

Si bien en las consideraciones del Decreto número 161/99 se indica a los artículos 664 y 765 de la Ley número 22.415 –así denominada Código Aduanero–, creemos que el fundamento de la competencia del Poder Ejecutivo Nacional en orden a la implantación del régimen simplificado de importación –asumida de las atribuciones conferidas a la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas)– estriba en el

artículo 235 del cuerpo legal citado, el cual prescribe que “La Administración Federal de Ingresos Públicos determinará las formalidades y los demás requisitos con que deberá comprometerse la declaración prevista en el art. 234, incluidas las relativas a la descripción de la mercadería, como así también la documentación complementaria que deberá presentarse con aquélla.”.

Nótese para corroborar la afirmación precedente, que mientras que el artículo 664 del Código Aduanero alude a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer, modificar, o hacer cesar derechos de importación, el artículo 765 se refiere a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para otorgar exenciones totales o parciales de

3. Cuando las circunstancias lo permitan, las autoridades aduaneras podrán aceptar que la solicitud de despacho a libre práctica prevista en el segundo guión del apartado 2 sea sustituida por una declaración global que cubra las operaciones de despacho a libre práctica que hayan de efectuarse durante un período determinado. Debe hacerse referencia a la autorización dada en respuesta a esta solicitud global en el documento comercial o administrativo que se ha de presentar de conformidad con el apartado 1.

4. Deberán añadirse a la declaración simplificada todos los documentos de cuya presentación dependa, en su caso, el despacho a libre práctica. Se aplicará el apartado 2 del artículo 255 (ya transcrito en la Nota (2), agregado nuestro).”.

6 El artículo 263 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que “La autorización para utilizar el procedimiento de domiciliación se concederá, en las condiciones y modalidades establecidas en los artículos 264, 265, y 266, a cualquier persona que desee que se proceda al despacho a libre práctica de las mercancías en sus propios locales o en los demás lugares previstos en el artículo 253 (ya transcrito, agregado nuestro) y que presente para ello una solicitud escrita que incluya todos los datos necesarios para la concesión de dicha autorización:

- para las mercaderías sometidas al régimen de tránsito comunitario o común y para las cuales la persona contemplada más arriba se beneficie de una simplificación de las formalidades que deban realizarse en la oficina de destino (...);
- para las mercancías incluidas anteriormente en un régimen aduanero económico, sin perjuicio del artículo 278 (últimación de regímenes aduaneros económicos, agregado nuestro);
- para las mercancías dirigidas, previa presentación en la Aduana de conformidad con el artículo 40 del Código (presentación en Aduana de las mercaderías, agregado nuestro), a los mencionados locales o lugares autorizados, con arreglo a un procedimiento de tránsito distinto del contemplado en el primer guión;
- para las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad sin ser presentadas en la Aduana, de conformidad con la letra (b) del artículo 41 del Código (mercaderías transportadas por viajeros, o incluidas en un régimen aduanero sin ser presentadas en la Aduana, agregado nuestro).”.

la Tasa de Estadística, facultades explicitadas en orden a la implantación del régimen de envíos postales que se instrumentó en el mismo Decreto número 161/99, concretamente, el tributo único del cincuenta por ciento (50%) del valor declarado para las mercaderías remitidas por el régimen aduanero especial que es la vía postal internacional, así como a la Tasa de Estadística que debe cobrarse en estas operaciones.

Como se podrá apreciar de las respectivas consideraciones que efectuaremos, las disposiciones de fondo del régimen han sido previstas en su totalidad por el Poder Ejecutivo Nacional, y mediante el dictado de la Resolución General número 503/99 (A.F.I.P.), la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentó la tramitación por ante el servicio aduanero.

### **Ámbito Geográfico del Régimen Simplificado de Importación**

Desde su mismo inicio, la aplicación del régimen simplificado de importación no se circunscribió a ninguna jurisdicción aduanera en particular, aprovechando la experiencia recogida en materia de régimen simplificado de exportación.

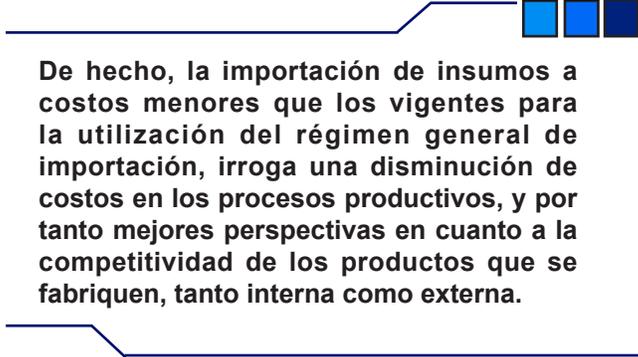
### **Objetivos del Régimen Simplificado de Importación**

En los Considerandos del Decreto número 161/99 obra una lacónica remisión a los objetivos tenidos en miras en ocasión del dictado del Decreto número 855/97, cuando expresa que "VISTO (...) el Decreto número 855/97 de fecha 27 de Agosto de 1997 por el cual se implementó un Régimen Simplificado de Exportación, y CONSIDERANDO: Que las necesidades que motivaron el dictado del citado Decreto resultan extensivas a la operatoria de importación."

Así, los objetivos explicitados en los Considerandos del Decreto número 855/97 para la instauración del régimen simplificado de exportación en la República Argentina son dos: propender al desarrollo económico regional, y desalentar la realización de operaciones marginales.

### **Propender al Desarrollo Económico Regional**

La utilización de regímenes simplificados de importación conduce a mayores oportunidades para aquéllos empresarios que efectúan operaciones comerciales de escasa entidad relativa.



**De hecho, la importación de insumos a costos menores que los vigentes para la utilización del régimen general de importación, irroga una disminución de costos en los procesos productivos, y por tanto mejores perspectivas en cuanto a la competitividad de los productos que se fabriquen, tanto interna como externa.**

Como consecuencia natural, el crecimiento de las empresas puede contribuir a promover el desarrollo de las regiones en donde están asentadas, en cuanto causa el aumento la demanda de factores productivos tales como capital (financiamiento para los nuevos emprendimientos que demanden los mercados externos) y trabajo (necesidad de aumentar los recursos de mano de obra).

### **Desalentar la Realización de Operaciones Marginales**

La utilización de regímenes simplificados de importación, invita a un mayor compromiso del empresario comprador respecto del cumplimiento de la normativa nacional en materia de importación, con lo cual el comprador no tendrá motivo alguno para desentenderse de las circunstancias en que recibirá las mercaderías (en el límite de la legalidad, o un poco más allá también).

Debemos acotar que este objetivo se desdibuja un tanto en materia de importación, al menos en la República Argentina, desde que estas situaciones anómalas no alcanzan al entidad verificada en materia de exportación, a tal punto que estas irregularidades se encontraban geográficamente localizadas en las jurisdicciones fronterizas a las cuales originariamente se aplicó el régimen simplificado.

### 3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN

De los artículos 2° y 3° del Decreto número 161/99, así como de la primera Sección del Anexo II de la Resolución General n° 503/99 (A.F.I.P.), surgen los siguientes requisitos para que pueda ejercerse la facultad de optar por el régimen simplificado de exportación:

#### Importador Inscripto y Habilitado

El primer párrafo de la primera Sección de la Resolución General número 503/99 (A.F.I.P.) prescribe “Que los usuarios que soliciten efectuar destinaciones de importación bajo este régimen estén habilitados en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas”, y “habilitado para operar”.

Vale decir, que operará bajo este régimen sin necesidad de inscripción adicional alguna, aquel importador que se encuentre inscripto y habilitado para operar como Importador-Exportador, y opte por la aplicación de los regímenes simplificados para cuando se constate que la operación satisface los requisitos normativos para la aplicabilidad de los regímenes (como por ejemplo, valores límite por operación).

#### Valores Límite por Operación

Conforme el artículo 2° del Decreto número 161/99, el Poder Ejecutivo Nacional ordenó que “El valor F.O.B. de cada operación no podrá superar la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES TRES MIL (\$ 3.000.-), (...)”.

Esta previsión aparece como razonable para determinar, en base a la experiencia operativa, la entidad de las operaciones que no requiere más que sencillas labores de control, en base a la información acotada de la declaración contenida en el formulario específico y propio del régimen simplificado.

Puede observarse del texto transcrito precedentemente, que éste sólo hace alusión a la cláusula F.O.B. propia de la vía marítima, sin contemplar sus variantes según la vía de transporte

utilizada F.O.T. (vía terrestre) o F.O.R. (vía ferroviaria). Pero evidentemente no puede concluirse más que en un olvido involuntario del legislador, antes que en una previsión de éste en orden a limitar la aplicabilidad del régimen a las importaciones cuyas mercaderías, amén de encuadrarse en los requisitos fijados para la utilización del régimen, sean transportadas únicamente vía marítima, cuya logística normalmente sugiere el transporte de mercaderías cuyo valor F.O.B. supera la suma de TRES MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 3.000.-).

#### Cantidad Límite de Operaciones por Mes

Conforme el artículo 2° precitado, el Poder Ejecutivo Nacional también ordenó que el movimiento de operaciones bajo el régimen simplificado de importación no podrá superar “(...) un máximo de cuatro (4) operaciones mensuales por cada importador.”.

Nótese que del texto completo del artículo 2° del Decreto número 161/99, no puede deducirse que se haya fijado el valor mensual límite de DOCE MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 12.000.-), ya que no necesariamente el valor F.O.B., F.O.T. o F.O.R. de las mercaderías en las cuatro (4) operaciones permitidas mensualmente, ascenderán al valor máximo límite de TRES MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 3.000.-).

No estamos del todo de acuerdo con esta limitación. Creemos que la exigencia de valor F.O.B., F.O.R. o F.O.T. límite por operación, por las razones ya apuntadas, es suficiente para la aplicación del régimen. En principio, no cabe abrigar ningún temor por la desnaturalización del régimen mediante el fraccionamiento de operaciones para utilizar el régimen simplificado de importación en desmedro del régimen general, debido a que el fraccionamiento, que supone varios medios de transporte, provocará un aumento en los costos de transporte para el exportador (por ejemplo, los tiempos de espera de los distintos medios de transporte del importador), incompatible con la logística utilizada para operaciones de comercio internacional de envergadura.

## Bienes nuevos, no sujetos a Prohibiciones, Suspensiones, Cupos o Intervenciones

Conforme el inciso (a) del artículo 3° precitado del Decreto número 161/99, el Poder Ejecutivo Nacional ordena que para ser objeto del régimen simplificado de importación las mercaderías deberán “a) Ser nuevas, sin uso, y sin reacondicionar. b) No estar sujeta su importación a prohibición, a cupos ni a intervenciones de otros organismos. c) No estar incluidas en regímenes promocionales que determinen algún tipo de exención y/o beneficio tributario. d) Las exigidas por el Decreto número 477/97 de fecha 22 de Mayo de 1997, cuando así correspondiere.”.

En la República Argentina existen numerosas mercaderías sujetas a prohibiciones<sup>7</sup>, tales como por

ejemplo aquéllas objeto de derechos de propiedad intelectual, sujetas a prohibiciones de carácter económico<sup>8</sup>; o tales como por ejemplo aquéllas consideradas del patrimonio artístico, sujetas a prohibiciones de carácter no económico<sup>9</sup>.

También existen mercaderías sujetas a cupos, tales como el tejido de algodón y sus mezclas<sup>10 11 12</sup>, los hilados de alta tenacidad de poliéster<sup>13</sup>, el tejido de filamento sintético<sup>14 15</sup>, el caucho, el plomo refinado, y los calzados deportivos de performance (esta última como medida cuantitativa para la fijación de Derechos Específicos Mínimos)<sup>16</sup>.

Igualmente, existen mercaderías sujetas a suspensiones, tales como los artículos de puericultura y algunos juguetes susceptibles de ser llevados a la boca por niños menores de tres años<sup>17</sup>.

7 El art. 608 del Código Aduanero prescribe que “A los fines de este Código, las prohibiciones a las importación y a la exportación se distinguen:

a) según su finalidad preponderante, en económicas o no económicas;

b) según su alcance, en absolutas o relativas.”.

8 El artículo 609 del Código Aduanero prescribe que “Son económicas las prohibiciones establecidas con los siguientes fines:

a) asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la desocupación;

b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;

a) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o vegetales;

b) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;

c) atender las necesidades de las finanzas públicas;

d) proteger los derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial;

e) resguardar la buena fe comercial, a fin de impedir las prácticas que pudieren inducir a error a los consumidores.”.

9 El artículo 610 del Código Aduanero prescribe que “Son no económicas las prohibiciones establecidas por cualquiera de las razones siguientes:

a) seguridad pública o defensa nacional, o defensa de las instituciones políticas del Estado;

b) política internacional;

c) seguridad pública o defensa nacional;

d) moral pública y buenas costumbres;

e) salud pública, política alimentaria, o sanidad animal o vegetal;

f) protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico;

g) conservación de las especies animales o vegetales;

h) preservación del ambiente, conservación de los recursos naturales y prevención de la contaminación.”.

10 El artículo 1° de la Resolución número 861/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (ME.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese una medida de salvaguardia, de acuerdo a lo previsto por el artículo 6 del Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido –ATV– del Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, consistente en la fijación de cupos anuales, a las importaciones de tejidos de algodón y sus mezclas, originarias de la República Federativa del Brasil que se despachan a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), hasta alcanzar las cantidades de kilos que se detallan en el Anexo I, que en una (1) Planilla forma parte integrante de la presente Resolución.”. Cabe agregar que el artículo 4° de esta misma Resolución prevé su vigencia por el término de tres (3) años.

11 El artículo 1° de la Resolución número 862/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (ME.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese una medida de salvaguardia, de acuerdo a lo previsto por el artículo 6 del Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido –ATV– del Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, consistente en la fijación de cupos anuales, a las importaciones de tejidos de algodón y sus mezclas, originarias de la República Popular China que se despachan a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), hasta alcanzar las cantidades de kilos que se detallan en el Anexo I, que en una (1) Planilla forma parte integrante de la presente Resolución.”. Cabe agregar que el artículo 4° de esta misma Resolución prevé su vigencia por el término de tres (3) años.

12 El artículo 1° de la Resolución número 863/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (ME.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese una medida de salvaguardia, de acuerdo a lo previsto por el artículo 6 del Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido –ATV– del Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, consistente en la fijación de cupos anuales, a las importaciones de tejidos de algodón y sus mezclas, originarias de la República Islámica de Pakistán que se despachan a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), hasta alcanzar las cantidades de kilos que se detallan en el Anexo I, que en una (1) Planilla forma parte integrante de la presente Resolución.”. Cabe agregar que el artículo 4° de esta misma Resolución prevé su vigencia por el término de tres (3) años.

13 El artículo 1° de la Resolución número 1.293/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (ME.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese un cupo anual a las importaciones de hilados de alta tenacidad de poliéster (excepto el hilo de coser) sin acondicionar para la venta al por menor, incluidos los monofilamentos de menos de sesenta y siete (67) decitex, originarias de Taiwán que se despachan a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), hasta alcanzar las cantidades de kilos que se detallan en el Anexo I, que en una (1) Planilla forma parte integrante de la presente Resolución.”. Cabe agregar que el artículo 4° de esta misma Resolución prevé su vigencia por el término de tres (3) años.

En líneas generales, estas previsiones aparecen como razonables, desde que el régimen simplificado de importación se extiende en sus efectos a las operaciones que no requieren más que sencillas labores de control, en base a información acotada, circunstancias que no se compadecen con un eventual análisis de estado de las mercaderías o su condición de exceptuadas del régimen arancelario general para su exportación.

Decimos en líneas generales, porque no estamos del todo de acuerdo con la exclusión dispuesta respecto de las mercaderías sujetas a intervenciones de terceros organismos.

Ello así, porque en ocasión de establecer el régimen simplificado de exportación, y en uso de las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 5° del Decreto número 855/97, la Administración Federal de Ingresos Públicos prevé expresamente los supuestos de mercaderías sujetas a intervención de terceros organismos, cuando en el inciso (a) del artículo 5° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que las mercaderías deberán “En el momento de la exportación, estar acompañadas de los certificados o autorizaciones que correspondan al tipo de mercadería, emitidos por los organismos pertinentes (SNSCA, IASCAV, Fabricaciones Militares, etcétera), de acuerdo con las normas que los exijan.”.

No advertimos razones para que en el régimen simplificado de importación no rija el mismo criterio, siendo que el mismo aparece como de toda razonabilidad, porque la simplificación aduanera está referida a la declaración y su formulario respectivo, y no a la exclusión de documentación complementaria alguna. Además, la importancia de la intervención de organismos públicos con conocimientos científicos y técnicos especializados coadyuva decisivamente a las labores de control a cargo del servicio aduanero en torno a las características de las mercaderías y su estado, simplificando esta actividad, no sólo en orden a la previsión en materia de exportación del artículo 5° de la Resolución General número 166/98 /A.F.I.P.) en cuanto a que “Las Aduanas de registro de la exportación deben adoptar los mecanismos de control pertinentes, tendientes a constatar la correspondencia de la declaración en la FACTURA-PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA-Dec.855/97 con la cantidad, especie y calidad de la mercadería.”, sino también a la previsión en materia de importación del punto 5.2. de la Resolución General número 503/99 (A.F.I.P.) de que el Verificador “5. También deberá controlar a través de la documentación complementaria presentada, que la operación se encuentre dentro del régimen de importación simplificada comprobando: (...) (y, agregado nuestro) 5.2 Que la mercadería sea nueva, sin uso, importada.”.

14 El artículo 1° de la Resolución número 1.294/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (M.E.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese una medida de salvaguardia, de acuerdo a lo previsto por el artículo 6 del Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido –ATV- del Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, consistente en la fijación de cupos anuales, a las importaciones de tejidos de filamento sintético, originarias de Taiwán que se despachan a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), hasta alcanzar las cantidades de kilos que se detallan en el Anexo I, que en una (1) Planilla forma parte integrante de la presente Resolución.”. Cabe agregar que el artículo 4° de esta misma Resolución prevé su vigencia por el término de tres (3) años.

15 El artículo 1° de la Resolución número 1.295/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (M.E.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese una medida de salvaguardia, de acuerdo a lo previsto por el artículo 6 del Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido –ATV- del Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, consistente en la fijación de cupos anuales, a las importaciones de tejidos de filamento sintético, originarias de la República de Corea que se despachan a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), hasta alcanzar las cantidades de kilos que se detallan en el Anexo I, que en una (1) Planilla forma parte integrante de la presente Resolución.”. Cabe agregar que el artículo 4° de esta misma Resolución prevé su vigencia por el término de tres (3) años.

16 El artículo 2° de la Resolución 1.506/98 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (M.E.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, prescribe que “Establécese una restricción cuantitativa a las importaciones de calzado que se despachen a plaza por las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (...), de conformidad a los niveles que se detallan en el Anexo II que (...) forma parte de la presente Resolución.”.

17 El artículo 1° de la Resolución número 978/99 del entonces Ministerio de Salud y Acción Social de la Nación, actual Ministerio de Salud de la Nación, prescribe que “Suspéndase por el término de un (1) año a partir de la vigencia de la presente Resolución, la fabricación, importación, exportación, comercialización o entrega gratuita, de artículos de puericultura y juguetes destinados a ser llevados a la boca por niños menores de tres (3) años, especialmente, los mordillos y chupetes, fabricados con los siguientes plastificantes: di 2-etilhexil ftalato (DEHP), CAS n° 117-81-7; di isononil ftalato (DINP), CAS n° 28553-12-0; di n-octil ftalato, CAS n° 117-84-0; di isodecil ftalato (DIPD), CAS n° 26761-40-0; butil bencil ftalato (BBP), CAS n° 85-68-7; y dibutil ftalato (DBP), CAS n° 84-74-2.”. Cabe agregar que esta suspensión fue prorrogada mediante el dictado de la Resolución número 438/01 del Ministerio de Salud, cuyo artículo 1° prescribe que “Dáse por extendida por el término de trescientos sesenta y cinco (365) días corridos, a partir del 22 de Marzo de 2001, la prohibición de fabricar, importar, exportar, comercializar o entregar a título gratuito artículos de puericultura y juguetes de material flexible, destinados a ser llevados a la boca por niños menores de tres (3) años, fabricados con los ésteres de ácido ftálico enunciados en el quinto considerando de la presente (DEHP, DINP, DNOP, DOP, DIDP, BBP, y DBP).”.

Piénsese que no es causal de exclusión la intervención de un tercer organismo en los supuestos alcanzados por el Decreto número 477/97 en materia de Inspección de Pre-Embarque, admitiéndose la aplicación del régimen cuando la operación requiere Certificado de las Empresas de Inspección de Pre-Embarque en materia complicada como pocas, como es la determinación del Valor en Aduana de las mercaderías. Entonces, no debería ser causal de exclusión la intervención de terceros organismos como los sanitarios, cuando la expedición del Certificado hace a la descripción y estado de las mercaderías, que usualmente no conllevan grandes complicaciones<sup>18</sup>.

Ocioso resulta apuntar que de derogarse esta causal de exclusión, se ampliará sustancialmente el universo de mercaderías susceptibles de ser importadas a través de la utilización del régimen simplificado de importación.

Por otra parte, adviértase que habida cuenta de la exclusión del régimen simplificado de importación dispuesta, aparece como redundante la causal de existencia de cupos a la importación, desde que los mismos se encuentran sujetos a Certificados expedidos por terceros organismos (en el caso de la República Argentina, la Secretaría de Industria y Comercio de la Nación).

#### **4. REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN PARA LA UTILIZACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN**

Como expresamos anteriormente, a diferencia de las prescripciones vigentes en materia de régimen simplificado de exportación, para el régimen simplificado de importación no se requiere una inscripción adicional a la exigida para operar por el régimen general, de modo que rigen aquí las disposiciones del Código Aduanero.

También nos pronunciamos por las bondades de este sistema, proponiendo su adopción en materia de régimen simplificado de exportación, al haber desaparecido las circunstancias que justificaron en su momento la adopción de un sistema de inscripción especial y adicional.

#### **5. DOCUMENTACIÓN OPERATIVA NECESARIA PARA LA UTILIZACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN**

Del texto del artículo 5° del Decreto número 161/99, surge que el Poder Ejecutivo Nacional ordena a la Administración Federal de Ingresos Públicos “establecer un procedimiento simplificado relativo a la documentación exigida por las normas impositivas y aduaneras, prescindiendo a tal efecto de los requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal.”.

Habida cuenta de la circunstancia de que, con excepción de la atinente a la propia declaración -de hecho y como se verá más adelante, el importador bajo el régimen simplificado de importación, se

encuentra exceptuado de confeccionar y presentar el Documento Único Aduanero (D.U.A.) previsto para la realización de todas las operaciones aduaneras-, la documentación operativa se confecciona en el exterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos no posee mayor margen normativo para influir en la simplificación de la documentación operativa, de modo que se mantienen vigentes en todos sus términos las previsiones adoptadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en ocasión del dictado de la Resolución General número 581/99, la cual prevé la utilización de la siguiente documentación:

---

<sup>18</sup> Una propuesta en el sentido de eliminar la limitación de aplicabilidad del régimen simplificado de importación respecto de las mercaderías cuya tramitación requiere la intervención de terceros organismos, fue elevada por el suscripto quien se encontraba a la sazón a cargo de la Administración de la Aduana de Gualeguaychú, a la Sub-Dirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, mediante mensaje de correo electrónico número 305/01 (AD GUAL) de fecha 30 de Mayo de 2001.

## Factura Comercial Original

El ítem (b) del punto (1.1) del Anexo I de la Resolución General número 581/99 (A.F.I.P.) prescribe que entre la documentación complementaria exigible, el importador deberá presentar la “Factura Comercial emitida en el exterior”.

La Factura Comercial coadyuva a la simplificación ordenada por el artículo 6° del Decreto número 161/99, relativa a la documentación aduanera, desde que la información en ella consignada contribuirá a la tarea de la Aduana –que desarrollaremos más adelante- de confeccionar y presentar el Documento Único Aduanero (D.U.A.) previsto para la realización de todas las operaciones aduaneras.

Sin perjuicio de las disposiciones del ítem (b) ya mencionado, relativo a la información que deberá contener<sup>19</sup>, la Factura Comercial refleja los términos de la contratación de compra-venta comercial celebrada por el vendedor-exportador y el comprador-importador, de allí que constituya documentación imprescindible para el servicio aduanero.

## Documento de Transporte Original

El ítem (a) del punto (1.1) del Anexo I de la Resolución General número 581/99 (A.F.I.P.) prescribe que entre la documentación complementaria exigible,

el importador deberá presentar el “Documento de Transporte original”.

El Documento de Transporte, entendido éste como el Conocimiento de Embarque en la vía marítima, la Carta de Porte en las vías terrestre y ferroviaria, y la Guía Aérea en la vía aérea, también coadyuva a la simplificación ordenada por el artículo 6° del Decreto número 161/99, relativa a la documentación aduanera, desde que la información en él consignada contribuirá a la tarea de la Aduana de confeccionar y presentar el Documento Único Aduanero (D.U.A.) previsto para la realización de todas las operaciones aduaneras. En este marco, cabe notar que el Documento de Transporte original aporta información no consignada en la Factura Comercial, como por ejemplo, la posición arancelaria declarada respecto de las mercaderías transportadas.

Igualmente, debe recordarse la múltiple funcionalidad del Documento de Transporte, que amén de acreditar los términos de la celebración del contrato de transporte, también acredita la identidad del propietario de las mercaderías.

## Certificado de Origen, en su caso

El ítem (f) del punto (1.1) del Anexo I de la Resolución General número 581/99 (A.F.I.P.) prescribe que entre la documentación complementaria exigible, el importador deberá presentar el “Certificado de Origen ALADI / MERCOSUR”.

<sup>19</sup> El ítem (b) del punto 1.1. del Anexo I de la Resolución número 587/99 (A.F.I.P.) prescribe que “La factura comercial deberá contener los siguientes datos:

b.1. Identificación con la leyenda “factura original” o su equivalente en otros idiomas o, de no contener la identificación, contenga caracteres o indicaciones indubitables de los que se aprecie que la misma es original.

b.2. Número de orden asignado por el vendedor.

b.3. Lugar y fecha de expedición:

Se considerará cumplido el requisito de lugar de expedición, cuando en el membrete de la factura conste como mínimo el país. En caso de constar sólo la Ciudad o Estado de éstos, deberá surgir el país en forma indubitable.

Cuando en la factura se hubiere consignado en lugar distinto respecto del establecido en el membrete, se considerará a aquél como lugar de expedición.

b.4. Nombre y/o razón social y domicilio, tanto del vendedor como del comprador.

b.5. Cantidad:

Con indicación de la unidad de medida facturada.

b.6. Denominación y descripción de las características principales de la mercadería. Cuando la facturación se realice por código, el importador deberá aportar catálogos de la decodificación.

b.7. Precio unitario y total.

b.8. Moneda de transacción.

b.9. Forma y condiciones de pago y de entrega, con indicación del lugar donde el vendedor se obliga a entregar la mercadería y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse, o bien señalándose en forma indubitable, la cláusula INCOTERMS pactada.

b.10. Origen de la mercadería:

No será obligatorio establecer el origen de la mercadería.

b.11. Idioma:

Español o alguno de uso internacional frecuente. Cuando se hubieren utilizado otros idiomas, el servicio aduanero podrá exigir la presentación de traducción oficial legalizada.

b.12. Cuando la factura comercial original cumpla con las condiciones exigidas precedentemente, pero de las investigaciones realizadas surge que no responde a los requisitos establecidos para su expedición en el país de exportación, no se la tendrá en cuenta a los efectos de su valoración.

En el caso previsto en el párrafo precedentemente y aún cuando el importador aporte otros documentos que amparen el valor declarado, y éste sea o no objeto de ajustes, se iniciarán las actuaciones correspondientes en los términos de los artículos 994 y 995 del Código Aduanero según corresponda.”.

El Certificado de Origen, igualmente coadyuva a la simplificación ordenada por el artículo 6° del Decreto número 161/99, relativa a la documentación aduanera, desde que la información en él consignada contribuirá a la tarea de la Aduana de confeccionar y presentar el Documento Único Aduanero (D.U.A.) previsto para la realización de todas las operaciones aduaneras. En este marco, cabe notar que el Certificado de Origen también aporta información no consignada en la Factura Comercial, como por ejemplo, la posición arancelaria declarada respecto de las mercaderías respectivas, avalada por la Cámara de expedición del Certificado.

Además, debe recordarse la relevancia del Certificado de Origen, que dota de certeza a la tarea del servicio aduanero de aplicar las exenciones o beneficios tributarios emergentes de los diversos Acuerdos celebrados con los demás Estados Parte de la Asociación Latino-Americana de Integración (ALADI), entre ellos el más importante para la Argentina, Tratado del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), y que se expide específicamente respecto de las mercaderías negociadas en el seno de esos Acuerdos.

Sin perjuicio de lo apuntado anteriormente, y aún cuando pueda aparecer con ribetes casi heréticos, no debería descartarse completamente la posibilidad de analizar la sustitución del Certificado de Origen para las operaciones que tramitan por el régimen simplificado de importación, por una Declaración Jurada sobre el origen de las mercaderías, ya que es un dato de la realidad que en los casos de importaciones de pequeño monto, lo natural es que el país de origen de las mercaderías coincida con aquél de donde proceden.

En apoyo del criterio precedente, cabe señalar que el mismo está normado en la actual Unión Europea. En efecto, el inciso (b) del artículo 80 del Reglamento número 2.454 (C.E.E.) prescribe que “los productos originarios de los países beneficiarios se acogerán a lo dispuesto en la presente Sección “Sistema de Preferencias Generalizadas, agregado nuestro) contra presentación de: (...) b) en los casos contemplados en el apartado 1 del artículo 90 (productos originarios cuyo valor no supere los ECUS TRES MIL (E 3.000.-, agregado nuestro), una declaración (...) elaborada por el exportador autorizado en una factura, una orden de entrega o cualquier otro documento comercial que describa los

productos de que se trate con el suficiente detalle como para que puedan ser identificados (...)”.

### **Copia del Documento Aduanero de Exportación, en caso de Procedencia de Zonas Francas**

El ítem (h) del punto (1.1) del Anexo I de la Resolución General número 581/99 (A.F.I.P.) prescribe que entre la documentación complementaria exigible, el importador deberá presentar “Copia del Documento Aduanero de Exportación (Zona Franca)”.

La Copia del Documento de Exportación de mercaderías procedentes de Zonas Francas, también coadyuva a la simplificación ordenada por el artículo 6° del Decreto número 161/99, relativa a la documentación aduanera, desde que la información en él consignada contribuirá a la tarea de la Aduana de confeccionar y presentar el Documento Único Aduanero (D.U.A.) previsto para la realización de todas las operaciones aduaneras. En este marco, cabe notar que la Copia del Documento de Exportación, denominado en la República de Chile “Factura de Reexpedición”, o anteriormente denominado en la República Oriental del Uruguay “Permiso de Reembarque” también aporta información no consignada en la Factura Comercial, como por ejemplo, la posición arancelaria declarada respecto de las mercaderías respectivas, avalada por la Aduana de jurisdicción en la Zona Franca del País de Partida.

---



**Además, debe recordarse la utilidad del Documento de Exportación de mercaderías procedentes de Zonas Francas, habida cuenta de considerarse que las Zonas Francas no forman parte del Territorio Aduanero del país en donde se han constituido.**

---

### **Declaración de Valor**

El formulario “DECLARACION DE VALOR EN ADUANA” reviste características si se quiere curiosas en la normativa argentina, desde que sin perjuicio de tratarse de un formulario distinto del relativo a la declaración de solicitud de destino aduanero (el Documento Único Aduanero), está previsto en la Resolución número 3.140/87 (ex A.N.A.) de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas),

no ya como documentación complementaria, sino como “(...) hoja complementaria del formulario de declaración” conforme el texto del artículo 1º, y deberá presentarse “(...) en todos los casos que se documenten Despachos de Importación”, conforme lo dispuesto en el artículo 3º.

Esta tónica impresa antes del advenimiento del Sistema Informático MARIA<sup>20</sup>, fue sin embargo mantenida con ulterioridad, conforme surge de los términos de la Resolución número 2.798/93 (ex A.N.A.) de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas).

Creemos que sin dudas se trata de la confirmación documental de una circunstancia sumamente trascendente, cual es la de que el Valor en Aduana integra la descripción misma de las mercaderías, y por tanto sujeta a las correspondientes previsiones infraccionales.

#### **Certificado de Inspección Pre-Embarque, en su caso**

El artículo 3º del Decreto número 161/99 prevé que para ser objeto del régimen simplificado de importación las mercaderías deberán cumplir con condiciones tales como “(...) d) Las exigidas por el Decreto número 477/97 de fecha 22 de Mayo de 1997, cuando así correspondiere.”.

El Decreto número 477/97 aludido aquí, establece la vigencia del régimen del así denominado Programa de Inspección de Pre-Embarque de Importaciones. Así y en lo pertinente a este trabajo, el punto IV del inciso © del Anexo I del Decreto en trato establece en punto al carácter del Certificado de Inspección Pre-Embarque, que “El certificado de inspección emitido por las empresas de inspección tendrá el carácter de la documentación complementaria de la

declaración de importación y su presentación será obligatoria para la iniciación del trámite aduanero de la liberación a plaza de la mercadería. (...)”.

Correlativamente, el párrafo primero del punto –1- del Anexo II de la Resolución número 396/97 (D.G.A.), por el cual la Dirección General de Aduanas reglamenta las disposiciones del Decreto número 477/97 (P.E.N.), prevé que “Previo a la oficialización de la destinación de importación definitiva a consumo, será exigible en forma obligatoria como documentación complementaria el Certificado de Inspección (...) emitido por las empresas de inspección de pre-embarque seleccionadas(...)”.

La expresión “en su caso” inserta en el título de este acápite significa que no todo el universo arancelario se halla sujeto a esta clase de intervención. En efecto, el ítem –I- del punto (g) del Anexo I del Decreto número 477/97 prescribe que “Se encontrarán sujetas a la inspección de pre-embarque las importaciones de bienes de consumo y de vehículos y automotores de pasajeros (...) y de todas aquellas mercaderías que la Autoridad de Aplicación determine. La Autoridad de Aplicación confeccionará los listados de las mercaderías sujetas a inspección de pre-embarque, con el detalle de las respectivas posiciones arancelarias.”.

A modo de ilustración, debe consignarse que luego de una primera etapa de extensión –casi podría decirse de esplendor- del Programa de Inspección de Pre-Embarque de Importaciones, durante la cual se amplió el espectro no sólo incluyendo mercaderías<sup>21</sup>, sino también disminuyendo los valores F.O.B. límite para su aplicabilidad<sup>22</sup>, actualmente se encuentra en su ocaso, siendo recurrentes las resoluciones mediante las cuales se establece la exclusión de mercaderías de la aplicabilidad del Régimen en trato<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> No es nombre femenino, sino una suerte de combinación de siglas: Módulo ARancel Informático Aduanero.

<sup>21</sup> Ver al respecto, Resoluciones números 1.177/97 (M.E.yO.S.P.), 1.523/97 (M.E.yO.S.P.), y 217/99 (M.E.yO.S.P.).

<sup>22</sup> Del valor F.O.B. de PESOS TRES MIL (§ 3.000.-) fijado por la Resolución número 1.327/97 (M.E.yO.S.P.), se descendió al valor F.O.B. de PESOS OCHOCIENTOS mediante Resolución número 1.106/98 (M.E.yO.S.P.).

<sup>23</sup> Ver al respecto, Resoluciones Generales números 840/2000 (A.F.I.P.), 910/2000 (A.F.I.P.), 955/2001 (A.F.I.P.), y 1.099/2001 (A.F.I.P.)

### Formulario Informativo, en su caso

Entendiendo que la exclusión normativa para operar mediante el régimen simplificado de exportación cuando las mercaderías están sujetas a la intervención de terceros organismos, se circunscribe a los controles sobre la descripción y estado de las mercaderías, tal como surge de la ejemplificación del inciso (a) del artículo 5° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) en materia de régimen simplificado de exportación, resta referirnos al así denominado “Formulario Informativo”, que cuando es presentado por medios informáticos pasa a denominarse “Licencia Automática Previa de Importación”.

Si bien dicho Formulario Informativo es intervenido por un tercer organismo, la Sub-Secretaría de Comercio Exterior de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería de la Nación, sólo tiene finalidad

estadística<sup>24</sup>, por lo que a nuestro juicio no debiera obstar a la utilización del régimen simplificado de importación.

### Factura Comercial original emitida en el país, en su caso

El ítem (e) del punto (1.1) del Anexo I de la Resolución General número 581/99 (A.F.I.P.) prescribe que entre la documentación complementaria exigible, el importador deberá presentar la “Factura Comercial original emitida en el País”.



**La Factura Comercial original emitida en el país, es requerida para el supuesto de transferencias de propiedad celebradas en el íterin sucedido entre el arribo de las mercaderías al territorio aduanero, y la solicitud de un destino aduanero a su respecto.**



## 6. PROCEDIMIENTOS OPERATIVOS PARA LA UTILIZACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN

### Pautas para la Verificación Física de las Mercaderías

En ejercicio de las previsiones del artículo 5° del Decreto número 161/99<sup>25</sup>, y en uso de las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 6° del citado cuerpo normativo<sup>26</sup>, la Administración Federal de Ingresos Públicos estableció mediante el dictado de la previsión contenida en el punto –8- del apartado “Instrucciones Operativas” del Anexo II de la Resolución General número 503/99 (A.F.I.P.), que

“Cumplido el procedimiento previsto en el apartado –6- anterior (firma de la documentación por el interesado, certificada por el verificador actuante, una vez constatado por éste que la operación se encuentra comprendida dentro del régimen simplificado de importación, agregado nuestro), el verificador procederá a la apertura y verificación de los bultos en presencia del interesado (...)”.

---

24 El segundo Considerando de la Resolución número 17/99 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (M.E.yO.S.P.), actual Ministerio de Economía de la Nación, prevé que “(...) resulta necesario que las importaciones estén sujetas a un régimen que permita suministrar información estadística en forma descriptiva y anticipada a los registros históricos, a efectos de realizar un rápido análisis de la evolución de las mismas, útil en la eventual adopción de medidas de defensa comercial, y que evite demoras que podrían acarrear daños irreparables a distintos sectores productivos.”

25 El artículo 5° del Decreto número 161/99 (P.E.N.) prescribe que “Las operaciones que se efectúen con arreglo al presente régimen cumplirán las condiciones y formalidades que a tal efecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (actual Ministerio de Economía de la Nación, agregado nuestro), la que deberá establecer un procedimiento simplificado relativo a la documentación exigida por las normas impositivas y aduaneras, prescindiendo a tal efecto de los requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal.”

26 El inciso (a) del artículo 6° del Decreto número 161/99 prescribe que “Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (actual Ministerio de Economía de la Nación, agregado nuestro), para: a) Dictar las normas complementarias del presente régimen;”.

Del texto transcrito surge que las mercaderías afectadas a la totalidad de las operaciones que se tramiten por el régimen simplificado de importación, serán objeto de verificación física.

No estamos del todo de acuerdo con este criterio de verificación obligatoria, desde que no se advierte la justificación de este criterio cuando para mercaderías de la misma descripción y características, si éstas se importan bajo el régimen general y por valores F.O.B., F.O.R., o F.O.T. mayores al límite establecido para las operaciones que se tramiten por el régimen simplificado de importación, se prevé la verificación selectiva.

En este sentido, creemos que este criterio de verificación obligatoria podría revisarse conjuntamente con la causal de exclusión prevista por la normativa actualmente vigente, relativa a las mercaderías sujetas a la intervención de terceros organismos.

#### **Pautas para el Pago de los Tributos de Importación**

En lo que respecta al momento de pago de los tributos de importación, el artículo 789 del Código Aduanero prescribe que “El pago de la obligación tributaria aduanera debe ser efectuado al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía<sup>27</sup>”.

Así entonces, de conformidad con la prescripción del artículo 789 del Código Aduanero, una alternativa para pagar los tributos de importación es al contado y antes del libramiento de las mercaderías. Para una mejor comprensión en cuanto al alcance de la expresión “antes del libramiento”, apuntamos que el artículo 330 del Código Aduanero expresa que “Libramiento, a los efectos de exportación, es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza la salida con destino al exterior de la mercadería objeto de despacho.”.

Pero para precisar aún más el alcance operativo de la expresión “antes del libramiento”, también

recordamos aquí, que de las previsiones del Código Aduanero surge la siguiente cronología para la realización del procedimiento general de importación:

- La Solicitud de Destinación (que a estos efectos la asimilaremos a la oficialización en el Sistema Informático MARIA);
- Eventual Desistimiento de la Solicitud de Destinación;
- Examen Preliminar de la documentación;
- Registro de la Destinación (que a estos efectos lo asimilaremos a la presentación en el Sistema Informático MARIA);
- Verificación en su caso, Clasificación Arancelaria y Valoración;
- Liquidación de Tributos;
- Libramiento de las Mercaderías;
- Revisión de la operación.

Sin perjuicio de que en la cronología reseñada aparecen distintos actos operativos antes de que se autorice el libramiento de las mercaderías, la reglamentación ha establecido que el pago de los derechos de importación debe efectuarse antes de la oficialización de la solicitud de destinación de exportación para consumo. En efecto, el artículo 91 bis del Decreto 1.001/82 reglamentario del Código Aduanero –texto incorporado por Decreto 249/91- establece que “A los fines de lo previsto en el artículo 789 del Código Aduanero, en las operaciones de importación el pago de la obligación tributaria aduanera deberá efectuarse con carácter previo al registro de la correspondiente solicitud de destinación aduanera, conforme al importe que surge de la declaración comprometida por el interesado, sin perjuicio del posterior reajuste que pudiere exigir el servicio aduanero como consecuencia del examen de la documentación o de la verificación de la mercadería”.

Para mayor ilustración, el punto (1.) “ACREDITACIÓN DE FONDOS” del Anexo III de la Resolución General número 743/91 (A.F.I.P.) establece respectivamente en sus partes pertinentes que “Para proceder a la

<sup>27</sup> No nos extenderemos sobre el régimen de garantía, por resultar exorbitante al objeto de esta monografía. Baste agregar a todo evento que la salvedad del artículo 789 del Código Aduanero relativa a la sustitución del pago por la constitución de una garantía, tiene su debido correlato en el artículo 453 inciso (b) del artículo 453 del cuerpo legal citado, el cual prevé que “El régimen de garantía previsto en este título debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: (...) b) el libramiento de mercadería con una espera o una facilidad de las que autorizare la reglamentación para el pago de los tributos. La garantía debe asegurar el importe de los tributos, intereses y demás accesorios resultantes de la espera o facilidad de pago de que se tratare”.

cancelación de las destinaciones que se realicen por el Sistema Informático MARIA, los usuarios deberán depositar los fondos en el Banco de la Nación Argentina. (...).”, y que “Los depósitos pueden efectuarse mediante boletas de depósito o banca electrónica. (...).”.

En este marco, resta agregar para mayor ilustración, que para la constitución de una sub-cuenta para realizar operaciones bajo el régimen simplificado de importación, el punto (2.1) del Anexo IV de la Resolución General número 503/91 (A.F.I.P.) establece que “Los depósitos bancarios para el pago de liquidaciones aduaneras serán efectuados por los usuarios (...). Teniendo en cuenta que en estas operaciones no intervendrán despachantes, en las boletas de depósito, en los campos correspondientes al nombre y la Clave Unica de Identificación Tributaria del despachante, se deberá ingresar el nombre DGA REGIMEN SIMPLIFICADO IMPORTACION, y la Clave (...). En los campos referidos al importador, deberá registrarse su nombre y su número de Clave Unica de Identificación Tributaria.”.



**En suma, el pago se efectúa prácticamente en ocasión misma de solicitar la destinación de importación para consumo, mediante el depósito de los importes respectivos en la cuenta bancaria asignada a esos efectos, a cuya información sobre movimientos el Sistema Informático MARIA tiene acceso electrónico.**

Transpolando estas prescripciones al ámbito procedimental del régimen simplificado de importación, anotamos que de adoptarse estrictamente los lineamientos impuestos para el régimen general de importación para consumo, el importador debería efectuar el pago de los tributos de importación en ocasión misma de la carga de la información en el Sistema Informático MARIA por parte del servicio aduanero, esto es, que debe ir munido del dinero equivalente al importe de los tributos que dicho importador calcule primariamente, advirtiéndose sin mayor esfuerzo la complicación que para un pequeño o mediano empresario pueden representar estas tareas de cálculo.

En este orden de ideas, nos pronunciamos por la conveniencia de que el servicio aduanero genere una liquidación tributaria –la liquidación tributaria así denominada “manual”–, y notifique al importador del importe de los tributos liquidados, para su pago en un plazo que no podrá ser superior al de libramiento de las mercaderías, salvo que el importador constituya una garantía –que bien podría ser la declaración jurada prevista para el régimen general de exportación.

En efecto, en materia de régimen general de exportación –que puede transpolarse a los regímenes general o simplificado de importación–, el párrafo tercero del punto (b) del Anexo II de la Resolución General número 2.435/08 (A.F.I.P.) –Anexo a cuyas pautas deberá ajustarse la constitución de garantías para el pago de derechos de exportación con plazo de espera– establece en orden a la declaración jurada prevista en el artículo de la Resolución General en trato, que “(...) la declaración jurada se considerará constituida al validar afirmativamente el texto que aparecerá al registrar una destinación de exportación en el Sistema Informático MARIA (SIM). Este acto implicará asumir el siguiente compromiso:

a) El exportador se constituye en deudor, por el importe que surge de la presente destinación en concepto de derechos, gravámenes, tasas, servicios de cualquier naturaleza y/o multas, cuya percepción haya sido encomendada a la Aduana, con más los intereses compensatorios y/o punitivos resultantes de la aplicación de los Artículos 791, 794 y 797 del Código Aduanero y cualquier otro tipo de adeudo que pudiera surgir en razón o con motivo de la exportación efectuada por la mencionada firma.

b) El deudor hace expresa renuncia al beneficio de la notificación previa del mismo y de las deudas contraídas por las operaciones de exportación que se efectuaren, amparadas por la presente declaración jurada. La exigibilidad de la deuda se producirá una vez vencido el plazo de espera, según lo determinado en la normativa vigente, quedando constituido el firmante, en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo aludido, sin necesidad de cualquier otra intimación, judicial o extrajudicial considerándose los plazos perentorios, constituyendo el presente suficiente título hábil, al que las partes reconocen fuerza ejecutiva. La no cancelación de la deuda contraída por la operación aduanera amparada por la presente destinación una

vez producido su vencimiento, implicará la inmediata aplicación del Artículo 1.122 y subsiguientes del Código Aduanero.

c) Los efectos de este compromiso tendrán vigencia por el mismo tiempo que las obligaciones asumidas y se extenderán a los accesorios civiles y procesales de dichas obligaciones. El exportador expresamente renuncia a oponer la excepción o defensa de prescripción con respecto al término transcurrido entre el día que ocurriera el hecho que motivó la operación aduanera y el día de la fecha. Únicamente podrá oponer la excepción de prescripción, por el período que transcurra desde el día de la fecha en adelante.”.

Anunciamos que las previsiones de la declaración jurada relativas a la renuncia a la interposición de excepción o defensa de prescripción se ajustan a las previsiones del artículo 806 del Código Aduanero, el cual prescribe que “La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por:

- la notificación de la liquidación de la liquidación tributaria aduanera;
- los actos de ejecución en sede aduanera tendientes a percibir los tributos adeudados;
- la demanda interpuesta en sede judicial tendiente a percibir los tributos adeudados;
- la renuncia al tiempo transcurrido;
- el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria aduanera.”.

Cabe señalar que para el caso de alguna inconducta constatada respecto de algún exportador, el párrafo primero de este mismo punto (b) prevé que “Por tratarse este tipo de aval de una facilidad asociada a un comportamiento adecuado por parte del exportador en el pago de los derechos de exportación, se podrá bloquear el uso de este beneficio a través de la lista “EXPOR1342”, previa evaluación del comportamiento del exportador. La lista referenciada será administrada en el ámbito nacional por el Departamento Selectividad, dependiente de la Dirección Gestión del Riesgo. Los administradores de cada aduana deberán mantener el debido régimen informativo hacia

el mencionado departamento, para la correcta administración de la lista. La inclusión de un exportador en esta lista tendrá como consecuencia que dicho exportador no podrá tomar la opción de garantizar mediante declaración jurada y, en el caso de utilizar el plazo de espera para el pago, sólo podrá garantizar el pago de los tributos mediante la afectación de otras garantías a satisfacción de la Dirección General de Aduanas, en los términos de la normativa vigente.

La Dirección General de Aduanas podrá limitar su aplicación para aquellos que mantengan estricto cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, fiscales y de la seguridad social. El mismo criterio restrictivo será aplicable a los nuevos exportadores que no registren actividad impositiva o previsional.”. Por cierto que las demás garantías son por cierto más gravosas, ya que implicarán al menos la obligación de constituir la garantía mediante el depósito en este carácter de dinero en efectivo, o la presentación de una póliza de caución.

Volviendo al régimen simplificado de importación, la posibilidad del importador de pagar o garantizar el importe de los tributos una vez que éste le ha sido notificado, se adecua a las previsiones del punto (4.) del Anexo III de la Resolución General número 743/99 (A.F.I.P.), el cual prevé que “En los casos en que se deba efectuar una liquidación complementaria en forma posterior a la oficialización de una destinación aduanera corresponde:

- El personal aduanero deberá registrar en el sistema una liquidación manual (LMAN).
- Las liquidaciones manuales pueden ser a pagar o a garantizar y se generará en forma previa o posterior al libramiento de la mercadería, según corresponda.
- Si la liquidación se genera en forma previa al libramiento de la mercadería, para que dicho libramiento pueda autorizarse, la liquidación manual debe encontrarse en estado PAGADA o GARANTIZADA.
- Las dependencias aduaneras deberán emitir y entregar a los usuarios el comprobante de pago de cada liquidación manual debidamente firmado.”.

## 7. DISPOSICIONES GENERALES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN

### Modalidad de Registración de las Operaciones

Mediante la prescripción contenida en el apartado “Registro de las destinaciones simplificadas de importación” del Anexo III de la Resolución General número 503/99 (A.F.I.P.), la Administración Federal de Ingresos Públicos ordenó que “El servicio aduanero, a través de los funcionarios habilitados para tal fin, será el encargado del registro en el Sistema Informático MARIA de la destinación, para lo cual dispondrá de una tarjeta inteligente de ingreso al Sistema.”. Correlativamente, el punto –9- del apartado “Instrucciones Operativas” de la Resolución General número 503/99 (A.F.I.P.) precitada, prevé que “Finalizada la verificación de las mercaderías, y de no mediar objeciones, el Agente designado a ese efecto procederá en los puestos de trabajo habilitados, a registrar la Destinación de Importación Simplificada (...)”.

Del texto transcrito, surge una importantísima excepción a la regla operativa vigente en materia de regímenes generales aduaneros, cual es la presentación del Documento Único Aduanero por parte del declarante en el Sistema Informático MARIA, y su ulterior validación en dicho Sistema por parte del personal aduanero, o bien la presentación del Documento Único Aduanero por parte del Declarante conforme el método así denominado “manual”. En materia de régimen simplificado de importación, es el agente aduanero interviniente quien carga la información en el Sistema Informático MARIA.

Reiteramos aquí que esta excepción implica la ausencia de obligación del importador de confeccionar el Documento Único Aduanero, ahora a cargo de personal aduanero, también posee la virtualidad de tornar innecesaria la intervención de un asesor técnico especializado (como un Despachante de Aduana), con la consiguiente reducción de costos operativos a modo de aliciente adicional.

Esta actividad a cargo del servicio aduanero, de efectuar las registraciones a que hubiere menester con ocasión de la tramitación de una operación de importación bajo el régimen simplificado, significa en los hechos es una facilidad operativa que la Aduana confiere al importador, inédita en los antecedentes de Derecho Comparado que hemos consultado.

Y también aquí nos parece que puede ser una facilidad para quienes se inician en las actividades de comercio exterior, una herramienta de enorme utilidad que el Estado ofrece en la primera etapa del proceso de acercamiento entre los empresarios y la Aduana.



**Así, el empresario sólo debe realizar las actividades de mercadeo en el extranjero, y una vez celebrado acuerdo con proveedores del extranjero, munirse de la documentación normal y usual en toda operación comercial de compra-venta internacional. Lo demás, estará a cargo de la Aduana.**

Para apreciar los beneficios que irroga esta modalidad de registración, nos remitimos a la sola lectura de la Resolución General número 743/99 (A.F.I.P), por la que se instrumenta la modalidad general de registración de destinaciones de importación.

### Prohibición de Acceso al Régimen

Habida cuenta de no existir previsión normativa en cuanto a una inscripción especial para operar en el régimen simplificado de importación, tampoco se han dictado previsiones especiales en punto al acceso a este régimen, por lo que son aplicables a su respecto las disposiciones que para el régimen general prescriben los apartados (1) y (2) del artículo 94 del Código Aduanero, cuyo texto –según Decreto número 2.690/02- fija que

“1. Son requisitos para la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores cuando se tratare de personas de existencia visible:

a) tener capacidad para ejercer por sí mismo el comercio y estar inscripto como comerciante en el Registro Público de Comercio Dependiente de la Inspección General de Justicia, Dependiente del Ministerio de Justicia, Seguridad y Derechos Humanos;

b) acreditar la inscripción en la Dirección General Impositiva, Dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Entidad Autárquica en el Ámbito del Ministerio de Economía, a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT);

c) acreditar domicilio real y constituir domicilio especial en la REPUBLICA ARGENTINA;

d) acreditar la solvencia necesaria y otorgar a favor de la Dirección General de Aduanas Dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos una garantía, conforme y según determinare la reglamentación, en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones;

e) no estar comprendido en alguno de los siguientes supuestos:

1°) haber sido condenado por algún delito aduanero, impositivo o previsional;

2°) haber sido socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o la asociación de que se tratase hubiera sido condenada por cualquiera de los ilícitos mencionados en el punto 1°. Se exceptúa de esta inhabilitación a quienes probaren haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización;

3°) haber sido condenado por delito reprimido con pena privativa de la libertad. Exceptúanse los delitos contra las personas, el honor, la honestidad y el estado civil, cuando la sentencia hubiera concedido el beneficio de la ejecución condicional de la pena;

4°) estar procesado judicialmente o sumariado en el ámbito de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS por cualquiera de los ilícitos indicados en los puntos 1°) y 3°), mientras no fuere sobreseído provisional o definitivamente o absuelto por sentencia o resolución firme;

5°) haber sido sancionado con la eliminación de cualquiera de los demás registros previstos en el artículo 91 apartado 2. inciso l) del Decreto N° 618/97, hasta que se hallare en condiciones de reinscribirse;

6°) ser fallido o concursado civil, hasta su rehabilitación;

7°) estar inhibido judicialmente para administrar o disponer de sus bienes mientras esta situación subsistiere;

8°) ser deudor de obligación tributaria aduanera, impositiva o previsional exigible o de obligación emergente de pena patrimonial aduanera, impositiva o previsional firme, o ser socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o asociación de que se tratase fuere deudora de alguna de las obligaciones mencionadas. Estas inhabilidades subsistirán hasta la extinción de la obligación;

9°) estar inhabilitado para importar o exportar.

2. Son requisitos para la inscripción en este registro cuando se tratase de personas de existencia ideal:

a) estar inscriptas en el REGISTRO PUBLICO DE COMERCIO dependiente de la INSPECCION GENERAL DE JUSTICIA, dependiente del MINISTERIO DE JUSTICIA, SEGURIDAD Y DERECHOS HUMANOS y presentar sus contratos sociales;

b) acreditar la inscripción en la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT);

c) acreditar la dirección de la sede social y constituir domicilio especial en la REPUBLICA ARGENTINA;

d) acreditar la solvencia necesaria y otorgar a favor de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, una garantía en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con lo que determine la reglamentación;

e) no encontrarse la sociedad, asociación o cualesquiera de sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables en alguno de los supuestos previstos en el apartado 1. inciso e) de este artículo. (...).”.

### Régimen Sancionatorio

El artículo 7° del Decreto número 161/99 prescribe que “El incumplimiento de los requisitos establecidos en el presente régimen (simplificado de importación, agregado nuestro) hará pasible al importador de la exclusión del mismo, sin perjuicio de la aplicación de las penalidades que correspondieren en virtud de lo dispuesto por las normas vigentes.”.

El artículo 7° transcrito en el párrafo precedente es a su vez transcripción textual del artículo 7° del Decreto número 855/97 en materia de régimen simplificado de exportación.

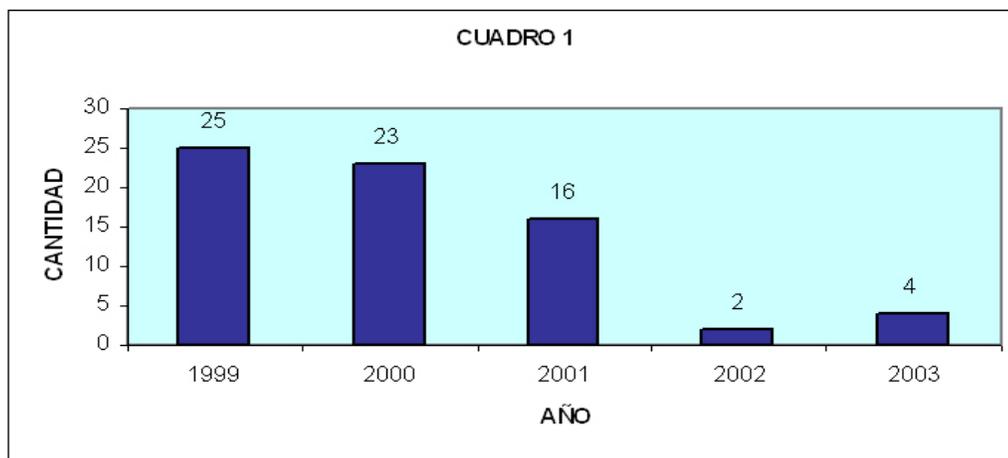
Si bien estamos en desacuerdo con esta norma en materia de régimen simplificado de exportación, no aparecerá como un contrasentido que aquí estemos de acuerdo con esa prescripción, pues se trata de situaciones totalmente diferentes, si se tiene en cuenta que en el régimen simplificado de exportación

rige un sistema de inscripción especial adicional, no vigente en materia de régimen simplificado de importación. En este sentido, cabe recordar que el artículo 13° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) establece en materia de exportación simplificada que “La aplicación de las sanciones que pudieren corresponder por incumplimiento a los requisitos del régimen, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7° del Decreto número 855/97, no afectará la inscripción del responsable para continuar exportando por el régimen general.”.

Pero esta conformidad no se extiende a que la comisión de cualquier falta implique la exclusión, aún cuando se interprete que ésta puede ser no sólo definitiva (la eliminación) sino también temporal (la suspensión). En este sentido, nos parece adecuada la remisión a la estructura sancionatoria definida en el Código Aduanero, que prevé la sanción de apercibimiento, además de la suspensión y la eliminación<sup>28</sup>.

## 8. UTILIZACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

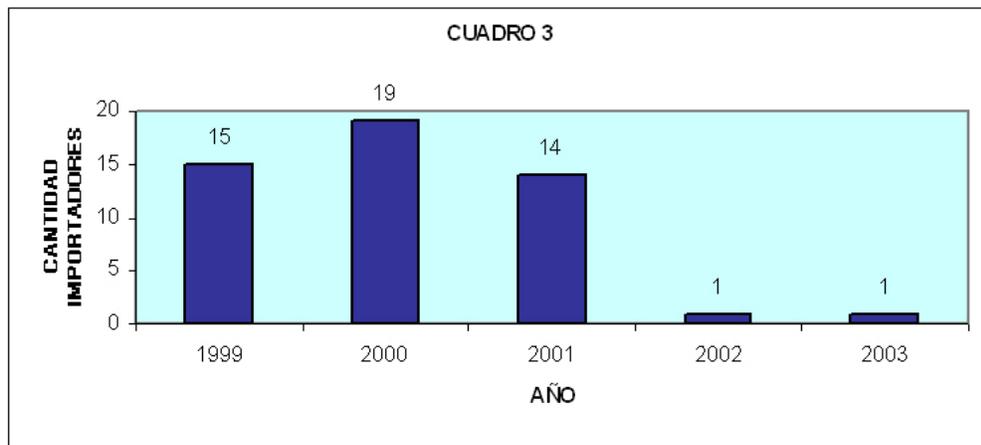
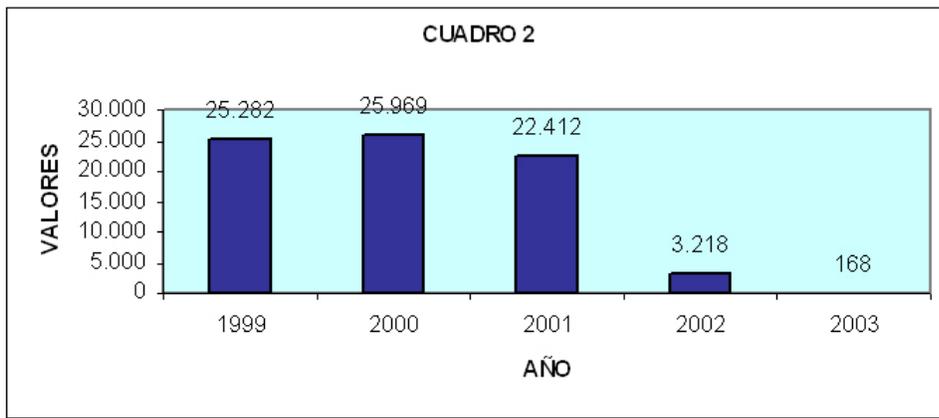
De datos estadísticos de la Dirección General de Aduanas de la Administración Federal de Ingresos Públicos, correspondientes a los años 1999, 2000, 2001, y 2002<sup>29</sup>, arribamos a la conclusión que la normativa actualmente vigente en materia de régimen simplificado de importación no ha tenido los resultados que se tuvieron en miras en cuanto a la utilización del régimen por parte de los operadores a quienes estaba destinado.



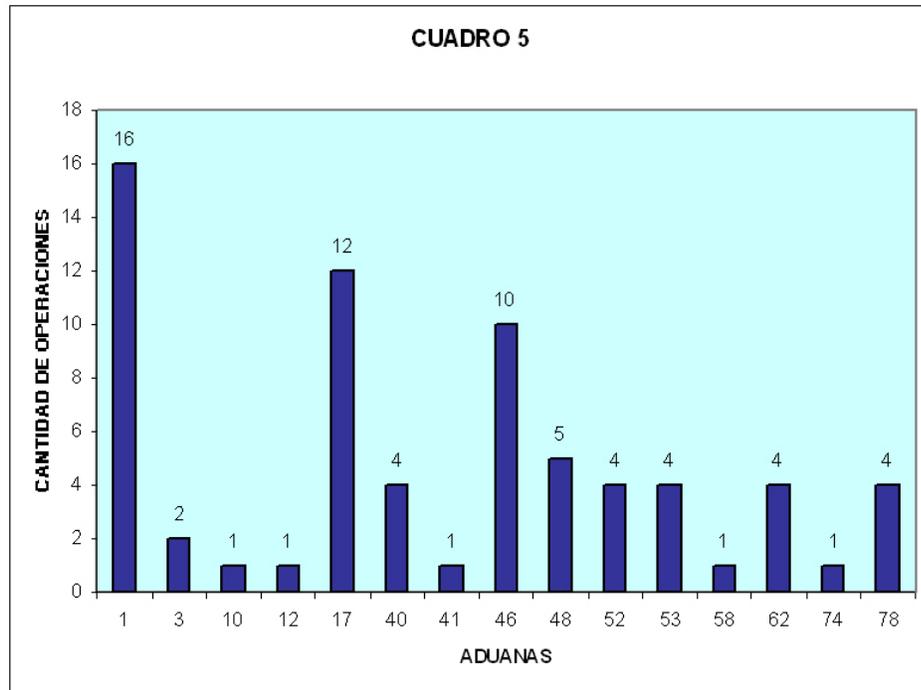
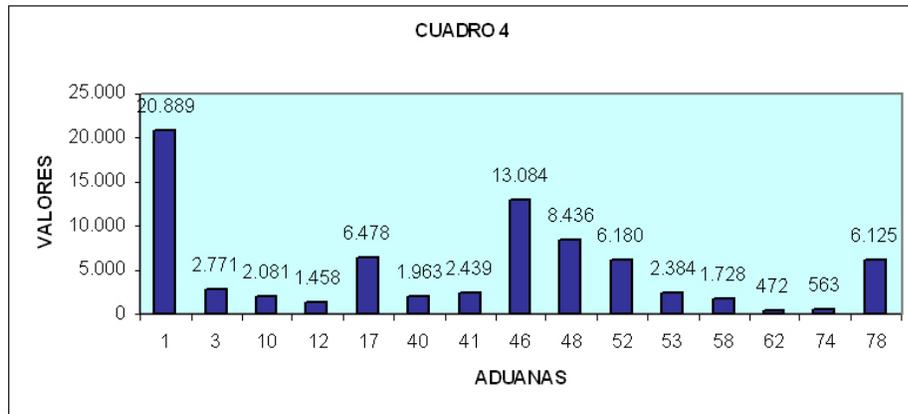
<sup>28</sup> El artículo 100 del Código Aduanero prescribe que “El Administrador Nacional de Aduanas, según la índole de la falta cometida, el perjuicio ocasionado o que hubiera podido ocasionarse y los antecedentes del interesado, podrá aplicarle las siguientes sanciones: a) apercibimiento; b) suspensión de hasta dos (2) años; c) eliminación del Registro de Importadores y Exportadores.”.

<sup>29</sup> No se tramitó ninguna declaración simplificada de importación en los años subsiguientes.

Así, de los **Cuadros 1** relativo a la cantidad de operaciones anuales, **2** relativo a los valores declarados de las operaciones efectuadas bajo el régimen simplificado de importación en los períodos indicados, y **3** relativo a la cantidad de operadores por año, surge incontrastablemente que el régimen prácticamente no ha sido utilizado.



Es interesante observar además que el escaso movimiento, tanto de operaciones como de valores declarados, no se ha concentrado en una o pocas Aduanas, sino en todas, como dan cuenta los **Cuadros 4. y 5.** respectivamente, representándose las Aduanas por sus códigos de identificación interna: Buenos Aires (1), Bahía Blanca (3), Barranqueras (10), Clorinda (12), Córdoba (17), Necochea (40), Paraná (41), Posadas (46), Rosario (52), Salta (53), San Martín de los Andes (58), Santa Fe (62), Tucumán (74), y San Rafael (78).



Entonces, es casi nula la utilización del régimen simplificado de importación en la República Argentina.

## 9. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACIÓN EN EL DERECHO COMPARADO

A modo de aclaración previa, dejamos constancia de que no obra en nuestro conocimiento, pese a habernos internado en las distintas normativas nacionales, la vigencia del régimen simplificado de importación en los siguientes países, a saber: República de Bolivia, República de Chile, República del Ecuador, República Oriental del Uruguay, República Bolivariana de Venezuela.

### BRASIL

La Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.) de la Secretaría de Hacienda (Receita) Federal de la República Federativa del Brasil trata de la Declaración Simplificada de Importación<sup>30</sup>, en sus artículos 2 a 28.

Por de pronto, la normativa brasileña establece en el artículo 2 de la Instrucción Normativa precitada que “La Declaración Simplificada de Importación será formulada por el importador o su representante en un microcomputador conectado al Sistema Integrado de Comercio Exterior (SISCOMEX), (...)”<sup>31</sup>. Sin embargo, el párrafo único de este mismo artículo prevé que “Exclúyense del procedimiento establecido en este artículo las importaciones de que tratan los artículos 4 y 5, que serán sometidas a despacho aduanero mediante la utilización de un formulario particular.”<sup>32</sup>.

Vale decir, que la información de la destinación de importación debe ser cargada en el Sistema Informático SISCOMEX por el importador. Existe

una sola excepción a esta regla, para los casos de importaciones eventuales efectuadas por una persona física <sup>33</sup>.

En la continuidad normativa, mientras el artículo 3 prevé las operaciones que pueden ser tramitadas mediante la utilización de la declaración simplificada electrónica de importación, fundamentalmente desde las perspectivas de un importe límite y de las características de las destinaciones de importación, el artículo 4 fija las operaciones que pueden ser tramitadas mediante declaración simplificada manual de importación, en el primer caso desde la perspectiva de las mercaderías, y en el segundo caso desde la perspectiva de su importe –inferior al de la declaración electrónica–, y el artículo 5 a un régimen particular que no conllevará declaración aduanera especial alguna.

Así, la declaración simplificada electrónica puede ser utilizada con la doble condición de que no se sobrepasen los TRES MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 3.000.-) –excepción hecha de importaciones exentas del Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico–, y que no se posea finalidad comercial; también puede utilizar en determinados regímenes especiales de importación, tales como ciertas donaciones, ciertas admisiones temporales, reimportaciones, envíos postales, equipajes no acompañados, y otros regímenes especiales relativos al funcionamiento de la Zona Franca de Manaus <sup>34</sup>.

<sup>30</sup> Las traducciones del portugués son nuestras.

<sup>31</sup> El artículo 2 de la Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.) prescribe que “A Declaração Simplificada de Importação (DSI) será formulada pelo importador ou seu representante em microcomputador conectado ao Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex, mediante a prestação das informações constantes do Anexo I.”.

<sup>32</sup> El párrafo único del artículo 2 de la Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.) prescribe que “Excluem-se do procedimento estabelecido neste artigo as importações de que tratam os arts. 4o e 5o, que serão submetidas a despacho aduaneiro mediante a utilização de formulário próprio.”.

<sup>33</sup> El párrafo segundo del artículo 7 de la Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.) prescribe que “Quando se tratar de importação eventual efetuada por pessoa física, a DSI poderá ser transmitida para registro por servidor lotado na Unidade da SRF onde será processado o despacho aduaneiro, mediante função própria do Siscomex.”.

<sup>34</sup> El artículo 3 de la Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.) prescribe que “A DSI apresentada de conformidade com o estabelecido no caput do art. 2o poderá ser utilizada no despacho aduaneiro de bens:

I - importados por pessoa física, com ou sem cobertura cambial, em quantidade e frequência que não caracterize destinação comercial, cujo valor não ultrapasse US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;

II - importados por pessoa jurídica, com ou sem cobertura cambial, cujo valor não ultrapasse US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;

III - recebidos, a título de doação, de governo ou organismo estrangeiro por:

a) órgão ou entidade integrante da administração pública direta, autárquica ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; ou

b) instituição de assistência social;

Por su parte, la declaración simplificada manual puede ser utilizada, conforme al artículo 4 de la Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.), en los casos de importación, siempre sin finalidad comercial, de muestras, de libros u otras publicaciones, o que no superen el límite de QUINIENTOS DÓLARES

ESTADOUNIDENSES (u\$s 500.-), vehículos de turistas, donaciones de órganos, o ayuda humanitaria, entre otras<sup>35</sup>.

Y según el artículo 5 de la precitada Instrucción Normativa, los envíos postales internacionales cuyo valor no exceda de QUINIENTOS DÓLARES

- 
- IV - submetidos ao regime de admissão temporária, nas hipóteses previstas no art. 4o da Instrução Normativa SRF no 285, de 14 de janeiro de 2003;*  
*V - reimportados no mesmo estado ou após conserto, reparo ou restauração no exterior, em cumprimento do regime de exportação temporária; e*  
*VI - que retornem ao País em virtude de:*  
*a) não efetivação da venda no prazo autorizado, quando enviados ao exterior em consignação;*  
*b) defeito técnico, para reparo ou substituição;*  
*c) alteração nas normas aplicáveis à importação do país importador; ou*  
*d) guerra ou calamidade pública;*  
*VII - contidos em remessa postal internacional cujo valor não ultrapasse US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;*  
*VIII - contidos em encomenda aérea internacional cujo valor não ultrapasse US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, transportada por empresa de transporte internacional expresso porta a porta, nas seguintes situações:*  
*a) a serem submetidos ao regime de admissão temporária, nas hipóteses de que trata o inciso IV deste artigo;*  
*b) reimportados, nas hipóteses de que trata o inciso V deste artigo;*  
*c) a serem objeto de reconhecimento de isenção ou de não incidência de impostos; ou*  
*d) destinados a revenda;*  
*IX - integrantes de bagagem desacompanhada;*  
*X - importados para utilização na Zona Franca de Manaus (ZFM) com os benefícios do Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, quando submetidos a despacho aduaneiro de internação para o restante do território nacional, até o limite de US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;*  
*XI - industrializados na ZFM com os benefícios do Decreto-Lei no 288, de 1967, quando submetidos a despacho aduaneiro de internação para o restante do território nacional, até o limite de US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;*  
*XII - importados para utilização na ZFM ou industrializados nessa área incentivada, com os benefícios do Decreto-Lei no 288, de 1967, quando submetidos a despacho aduaneiro de internação por pessoa física, sem finalidade comercial; ou*  
*XIII - importados com isenção, com ou sem cobertura cambial, pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) ou por cientistas, pesquisadores ou entidades sem fins lucrativos, devidamente credenciados pelo referido Conselho, em quantidade ou frequência que não revele destinação comercial, até o limite de US\$ 10,000,00 (dez mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda .”.*
- 35 El artículo 4 de la Instrucción Normativa número 611/06 (S.R.F.) prescribe que “Poderão ser utilizados os modelos de formulários Declaração Simplificada de Importação – DSI, Folha Suplementar e Demonstrativo de Cálculo dos Tributos constantes, respectivamente, dos Anexos II a IV a esta Instrução Normativa, instruída com os documentos próprios para cada caso, quando se tratar do despacho aduaneiro de:
- I - amostras sem valor comercial;*  
*II - livros, jornais, periódicos, documentos, folhetos, catálogos, manuais e publicações semelhantes, inclusive gravados em meio magnético, importados sem finalidade comercial, desde que não estejam sujeitos ao pagamento de tributos;*  
*III - outros bens importados por pessoa física, sem finalidade comercial, de valor não superior a US\$ 500.00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América);*  
*IV - bens importados ou industrializados na ZFM com os benefícios do Decreto-Lei no 288, de 1967, cujo valor não ultrapasse o limite de US\$ 500.00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, submetidos a despacho aduaneiro de internação por pessoa física;*  
*V - veículos, de viajantes residentes no exterior, a serem submetidos ao regime especial de admissão temporária;*  
*VI - bens importados por missão diplomática, repartição consular de carreira e de caráter permanente, representação de organismo internacional de que o Brasil faça parte ou delegação acreditada junto ao Governo Brasileiro, bem assim por seus respectivos integrantes, funcionários, peritos ou técnicos;*  
*VII - órgãos e tecidos humanos para transplante;*  
*VIII - animais de vida doméstica, sem cobertura cambial e sem finalidade comercial;*  
*IX - importações previstas no art. 3o, quando não for possível o acesso ao Siscomex, em virtude de problemas de ordem técnica, por mais de quatro horas consecutivas;*  
*X - doações referidas no inciso III, alínea “a”, do art. 3o, e bens importados sob o regime de admissão temporária, para prestação de ajuda humanitária em decorrência de decretação de estado de emergência ou de calamidade pública;*  
*XI - bens de caráter cultural, nas hipóteses previstas na Instrução Normativa SRF no 40, de 13 de abril de 1999; ou*  
*XII - bens importados por órgão ou entidade integrante da administração pública direta, autárquica ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cujo valor não ultrapasse o limite de US\$ 500.00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda.*  
*XIII - medicamentos, sob prescrição médica, importados pela pessoa física a que se destine ou seu representante; ou*  
*XIV - bens retornando ao País, cujo despacho aduaneiro de exportação tenha sido realizado por meio da declaração de que trata o art. 31.*
- § 1o Na hipótese do inciso V:
- I - será firmado Termo de Responsabilidade para garantia dos tributos suspensos, conforme modelo constante do Anexo I à Instrução Normativa SRF no 285, de 2003;*  
*II - o prazo de vigência do regime será fixado de conformidade com aquele estabelecido pela autoridade migratória para a permanência do viajante no País; e*  
*III - a saída do veículo do País será informada, pela Unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) que realize o controle, àquela que concedeu o regime, para fins de baixa do Termo de Responsabilidade firmado.*
- § 2o A impossibilidade de acesso ao Siscomex a que se refere o inciso IX deste artigo será reconhecida pelo titular da Unidade da SRF responsável pelo despacho aduaneiro da mercadoria, no âmbito de sua jurisdição..”.

ESTADOUNIDENSES (u\$s 500.-) y sujetos a tributación simplificada, no estarán sujetos a ninguna formalidad aduanera<sup>36</sup>.

En lo que respecta al pago de los tributos, su importe debe ser satisfecho con carácter previo al registro de la declaración simplificada<sup>37</sup>.

La declaración aduanera, que debe ser acompañada, principalmente por el conocimiento y la factura comercial, amén de otros que correspondan en casos particulares<sup>38</sup>, serán sometidas a dos canales de control selectivos, uno eximido de control documental, control físico, y control de valor aduanero de las mercaderías, y otro ordenando esos controles<sup>39</sup>. Transcurrida esta etapa, se ordenará el libramiento de las mercaderías y su entrega al importador, salvo situaciones excepcionales<sup>40</sup>.

## COLOMBIA

En la República de Colombia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha previsto declaraciones simplificadas de importación<sup>41</sup>, disponiendo un formulario de Declaración de Importación, y la Factura de Nacionalización.

La Declaración de Importación simplificada puede ser utilizada en los siguientes casos:

- Declaración del régimen de importación con franquicia: Para las importaciones de las mercaderías realizadas a las Zonas de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia, Manaure, Urabá, Tumaco, Guapi, Cumaribo, La Primavera, Inírida, Puerto Carreño. Para la Zona de Régimen Aduanero Especial de Leticia cuando las mercancías importadas superen los UN MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 1.000.), y para las importaciones realizadas por los comerciantes debidamente inscritos y registrados en las demás zonas indicadas.
- Declaración especial de ingreso: Para los ingresos de mercancías extranjeras en cantidades no comerciales al Puerto Libre de San Andrés, Providencia y Santa Catalina realizadas por raizales y residentes legalmente establecidos en el mencionado puerto.
- Importación de energía eléctrica: Para la importación de energía eléctrica de que trata el párrafo del Artículo 119 del Decreto 2685 de 1999 y Artículo 150 de la Resolución 4240 de 2000.
- Para los envíos procedentes del Puerto Libre de San Andrés Providencia y Santa Catalina con destino al resto del Territorio Aduanero Nacional de conformidad con lo establecido en el Artículo 12 de la Ley 915 de 2004 y Artículo 11 de la Ley 1541 de 2007.

36 El artículo 5 de la Instrucción Normativa número 611/06 (SRF) prescribe que "No caso de bens integrantes de remessa postal internacional cujo valor não ultrapasse US\$ 500,00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, submetidos ao Regime de Tributação Simplificada (RTS), o despacho aduaneiro será processado mediante o pagamento dos impostos de importação incidente, lançado pela autoridade aduaneira por meio da Nota de Tributação Simplificada (NTS), instituída pela Instrução Normativa SRF no 101, de 11 de novembro de 1991, sem qualquer outra formalidade aduaneira."

37 El párrafo principal del artículo 6 de la Instrucción Normativa número 611/06 (SRF) prescribe que "O pagamento dos impostos incidentes na importação será efetuado previamente ao registro da DSI, por débito automático em conta corrente bancária em agência habilitada de banco integrante da rede arrecadadora de receitas federais."

38 El artículo 11 de la Instrucción Normativa número 611/06 (SRF) prescribe que "A DSI será instruída com os seguintes documentos:

I - via original do conhecimento de carga ou documento equivalente;

II - via original da fatura comercial, quando for o caso;

III - via original da receita médica, na hipótese do inciso XIII do art. 4º;

IV - DARF que comprove o recolhimento dos tributos, quando for o caso;

V - nota fiscal de saída, quando for o caso; e

VI - outros, exigidos em decorrência de Acordos Internacionais ou de legislação específica."

39 El artículo 13 de la Instrucción Normativa número 611/06 (SRF) prescribe que "Os bens submetidos a despacho aduaneiro com base em DSI poderão ser desembarcados:

I - sem conferência aduaneira, hipótese em que ficam dispensados o exame documental, a verificação física e o exame do valor aduaneiro; ou

II - com conferência aduaneira, hipótese em que a mercadoria somente será desembarçada e entregue ao importador após a realização do exame documental e da verificação física e, se for o caso, do exame do valor aduaneiro."

40 El artículo 18 de la Instrucción Normativa número 611/06 (SRF) prescribe que "A entrega da mercadoria ao importador somente será realizada após o respectivo desembarço aduaneiro.

Parágrafo único. O chefe da Unidade da SRF responsável pelo despacho aduaneiro poderá autorizar a entrega da mercadoria ao importador antes de totalmente realizada a conferência aduaneira, em situações justificadas, tendo em vista a natureza da mercadoria ou as circunstâncias específicas da operação de importação."

41 Si bien accedimos vía Internet a la información que consignamos, no hemos podido acceder a los textos normativos específicos, ni hemos recibido respuesta a solicitudes a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a estos efectos.

Por su parte, la Factura de Nacionalización se diligencia cuando las mercaderías procedentes de las Zonas de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure y del Puerto Libre de San Andrés, Providencia y Santa Catalina se ingresa al resto del Territorio Aduanero Nacional y sólo podrá ser diligenciada por los comerciantes inscritos en la Administración de Aduanas o de Impuestos y Aduanas de dichas zonas cuando se vendan a compradores radicados en el resto del Territorio Nacional que realizan pedidos desde su domicilio comercial, sin necesidad de trasladarse a esas zonas, o se vendan a compradores que se encuentren en las zonas en calidad de comerciantes que se trasladan allí para efectuar compras.

Como puede observarse, la normativa colombiana prevé la cobertura de formularios de declaración simplificada sin utilización de la vía electrónica, para destinaciones de importación provenientes de Puertos Libres, o bien para la destinación de importación de energía eléctrica (caso en que suponemos se trata de una declaración global basada en un contrato, con descuento de las importaciones particulares a medida que éstas se vayan efectuando). Sin embargo, anotamos que de la lectura de las facturas de nacionalización y de las instrucciones para su cobertura, surge que el declarante no está eximido de consignar –entre otros datos- la sub-partida

arancelaria de las mercaderías, y el valor en Aduana de las mercaderías, discriminando los distintos ítems tributarios.

## MÉXICO

El párrafo tercero del artículo 88 de la Ley Aduanera de los Estados Unidos Mexicanos prevé el así denominado pedimiento simplificado, disponiendo que “Las personas que realicen exportaciones o importaciones de mercancías cuyo valor no rebase al que se refiere la fracción IX del artículo 160 de esta Ley<sup>42</sup>, podrán optar por determinar y pagar las contribuciones en los términos a que se refiere el primer párrafo de este artículo<sup>43</sup>, cuando dichas mercancías no estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias o cuando por su importación o exportación no se causen además de las contribuciones antes citadas, otras distintas, siempre que presenten el pedimento correspondiente por conducto de agente o apoderado aduanal. En el caso a que se refiere este párrafo no será necesario clasificar arancelariamente las mercancías.”.

Las “Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior” y sus Resoluciones de modificación, establecen asimismo en la regla 2.7.9., las pautas procedimentales para el pedimiento simplificado.

---

<sup>42</sup> Facultada por esta fracción legal que se transcribirá más adelante, la Secretaría de Administración Tributaria fijó en las “Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior el importe límite de TRES MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 3.000.-).

<sup>43</sup> El párrafo primero del artículo 88 de la Ley Aduanera de México prescribe que “Los pasajeros podrán optar por determinar y pagar las contribuciones por la importación o exportación de mercancías distintas de su equipaje, mediante el procedimiento simplificado, caso en el que aplicarán el factor que publique la Secretaría, sobre el valor en aduana de las mercancías o sobre el valor comercial, según corresponda, utilizando la forma oficial aprobada por dicha dependencia. Este factor se calculará considerando la tasa prevista en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; la correspondiente a los derechos de trámite aduanero y la mayor de las cuotas de las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o de exportación, según se trate, sobre las bases gravables de las contribuciones mencionadas.”.

Así, la regla 2.7.9. prescribe que “Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 36, fracción I<sup>44</sup> y 43<sup>45</sup> de la Ley, las personas físicas que tributen en los términos del Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR (el Régimen de Pequeños Contribuyentes, artículos 137 a 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, agregado nuestro), podrán optar por efectuar la importación de mercancías cuyo valor no exceda de 3,000 dólares o su equivalente en moneda nacional o extranjera mediante pedimento simplificado conforme a lo siguiente:

1. Deberán tramitar por conducto de agente aduanal un pedimento de importación definitiva con clave L1 y asentar el identificador “LR” conforme a los apéndices 2 y 8 del Anexo 22 de la presente Resolución.
2. La información que se declare en los campos del pedimento correspondiente al RFC (Registro Federal de Contribuyentes, agregado nuestro),

nombre y domicilio del importador, deberá corresponder a la información declarada en el RFC.

3. En el campo del pedimento correspondiente a la fracción arancelaria, se deberá asentar el código genérico 9901.00.01, cuando la unidad de medida de la mercancía corresponda a piezas y 9901.00.02, cuando la unidad de medida de la mercancía corresponda a kilogramos.
4. La determinación de las contribuciones que se causen con motivo de la importación se calcularán aplicando al valor comercial de las mercancías una tasa global del 15%.  
En el caso de mercancías sujetas a cuotas compensatorias, no será aplicable la tasa global del 15% y sólo podrán ser importadas conforme a esta regla, siempre que en el pedimento se señale la fracción arancelaria que le corresponda a la mercancía y se cubran las contribuciones y las cuotas compensatorias que

44 La fracción (I) del artículo 36 de la Ley Aduanera de México prescribe que “Quienes importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana, por conducto de agente o apoderado aduanal, un pedimento en la forma oficial aprobada por la Secretaría. En los casos de las mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento se demuestre a través de medios electrónicos, el pedimento deberá incluir la firma electrónica que demuestre el descargo total o parcial de esas regulaciones o restricciones. Dicho pedimento se deberá acompañar de:

1. En importación:

a) La factura comercial que reúna los requisitos y datos que mediante reglas establezca la Secretaría, cuando el valor en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de dichas mercancías exceda de la cantidad que establezcan dichas reglas.

b) El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía en tráfico aéreo.

c) Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.

d) El documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables.

e) El documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía a que se refiere el artículo 84-A de esta Ley, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca dicha dependencia.

f) El certificado de peso o volumen expedido por la empresa certificadora autorizada por la Secretaría mediante reglas, tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo, en los casos que establezca el Reglamento.

g) La información que permita la identificación, análisis y control que señale la Secretaría mediante reglas.

En el caso de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, deberán indicarse los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan, así como la información a que se refiere el inciso g). Esta información podrá consignarse en el pedimento, en la factura, en el documento de embarque o en relación anexa que señale el número de pedimento correspondiente, firmada por el importador, agente o apoderado aduanal. No obstante lo anterior, las maquiladoras o las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, no estarán obligadas a identificar las mercancías cuando realicen importaciones temporales, siempre que los productos importados sean componentes, insumos y artículos

semiterminados, previstos en el programa que corresponda, cuando estas empresas opten por cambiar al régimen de importación definitiva deberán cumplir con la obligación de citar los números de serie de las mercancías que hubieren importado temporalmente.

Tratándose de reexpediciones se estará a lo dispuesto en el artículo 39 de esta Ley.”

45 El párrafo primero del artículo 43 de la Ley Aduanera de México prescribe que “Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán a un segundo reconocimiento.”

corresponda de conformidad con la TIGIE (Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación<sup>46</sup>, agregado nuestro).

5. Anexar al pedimento la factura que exprese el valor de las mercancías.
6. Las mercancías sujetas a Normas Oficiales Mexicanas deberán acreditar su cumplimiento de conformidad con las disposiciones aplicables.
7. Previo a la importación deberá presentar el formato denominado “Encargo conferido al agente aduanal para realizar operaciones de comercio exterior y la revocación del mismo” que forma parte del Anexo 1, apartado A de la presente Resolución, conforme al procedimiento establecido en la regla 2.6.17. de la presente Resolución.

Las mercancías que se encuentren sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias distintas de las Normas Oficiales Mexicanas y cuotas compensatorias; o a impuestos distintos del impuesto general de importación o del IVA, no podrán ser importadas mediante el procedimiento establecido en esta regla.”.

El párrafo inicial de la regla 2.7.9. de las “Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior” fija el valor límite para las importaciones susceptibles de ser tramitada por pedimento simplificado, esto es, el importe de

TRES MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 3.000.-), igual importe que el fijado por la normativa argentina para el régimen simplificado de importación.

Pero a diferencia de la normativa argentina, el punto (1) de la regla 2.7.9. marca la obligatoriedad de la intervención de un Agente Aduanal, figura equivalente al Despachante de Aduana<sup>47</sup>, quien intervendrá en carácter de apoderado del importador, porque tal como obliga el punto (7) de la regla en comentario, debe presentar un encargo de carácter revocable.

Cabe señalar que la intervención del Agente Aduanal no es gratuita. En efecto, la norma segunda del Manual de Operación Aduanera<sup>48</sup> prevé que “Para efecto de lo dispuesto en el artículo 160, fracción IX de la LA (Ley Aduanera, ya transcrito en Nota anterior, agregado nuestro), y la RCGMCE (Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, agregado nuestro) 2.7.9., los AA (Agentes Aduanales, agregado nuestro) están obligados a atender las operaciones de mercancía, cuyo valor que no rebase del equivalente en moneda nacional o extranjera a tres mil dólares de los Estados Unidos de América. Dicho AA (Agente Aduanal, agregado nuestro) tendrá derecho a una contraprestación por el monto que establezca el precepto legal antes mencionado.”.

---

<sup>46</sup> Establecida por la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación de fecha 26 de Abril de 2007.

<sup>47</sup> El artículo 160 de la Ley Aduanera de México prescribe que “El agente aduanal deberá cubrir los siguientes requisitos para operar:

I. Haber efectuado el despacho por cuenta de un mínimo de cinco personas que realicen actividades empresariales, en el mes anterior al de que se trate.

El requisito será exigible en los primeros veinticuatro meses en que opere como agente aduanal.

II. Proporcionar a las autoridades aduaneras, en la forma y periodicidad que éstas determinen, la información estadística de los pedimentos que formule, grabada en un medio magnético.

III. Residir y mantener su oficina principal en el lugar de su adscripción para la atención de los asuntos propios de su actividad, salvo en el caso del artículo 161, segundo párrafo de esta Ley.

IV. Manifiestar a las autoridades aduaneras el domicilio de su oficina para oír y recibir notificaciones en la circunscripción de la aduana de su adscripción, y las que se realicen en ese lugar surtirán sus efectos en los términos legales; asimismo, dar aviso a las mismas del cambio de domicilio, aun en el caso de suspensión voluntaria de actividades. Igual obligación tendrá en el supuesto del segundo párrafo del artículo 161 de esta Ley, por cada aduana en la que esté autorizado para operar.

V. Ocuparse personal y habitualmente de las actividades propias de su función y no suspenderlas en caso alguno, excepto cuando lo ordene la Secretaría o cuando haya obtenido la autorización a que se refiere el siguiente párrafo.

Las autoridades aduaneras podrán autorizar la suspensión voluntaria de actividades de un agente aduanal, previa solicitud que éste presente por escrito y en la que señale las causas que justifiquen la suspensión. Dicha suspensión se podrá autorizar por un plazo de tres meses prorrogables cuando exista causa justificada para ello a juicio de la autoridad aduanera. El agente aduanal podrá reanudar sus actividades en cualquier momento, para lo cual deberá presentar el aviso correspondiente por escrito.

El agente aduanal deberá firmar en forma autógrafa como mínimo el 35% de los pedimentos originales y la copia del transportista presentados mensualmente para el despacho, durante once meses de cada año de calendario, utilizando además su clave confidencial de identidad. Esta obligación deberá cumplirla, tanto en la aduana de su adscripción, como en las distintas aduanas en que tenga autorización para actuar conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 161 de esta Ley.

Sin perjuicio de ello, debemos notar que las pautas impuestas para la confección de la declaración conducirían –a nuestro criterio- a la posibilidad de prescindir de los agentes aduanales, ya que eximen de las obligaciones de posicionar arancelariamente las mercaderías, y de fijar el tratamiento tributario propio de cada posición arancelaria. Ello así, desde que solamente debe elegirse –conforme el punto (3) de la regla 2.7.9.- entre dos códigos arancelarios genéricos 9901.00.01 y 9901.00.02 según se trate respectivamente de mercaderías a contar por unidad o a pesar por kilogramo, y la aplicación –conforme al siguiente punto (4)- de una tasa global única del quince por ciento (15%) –con la sola excepción de mercaderías sujetas a cuotas compensatorias-. Además, sólo debe acompañarse la factura comercial a la declaración aduanera, no exigiendo el punto (5) de la regla 2.7.9. ningún otro documento complementario.

También la normativa mexicana circunscribe la aplicación del pedimento simplificado a mercaderías de sencillo control, ya que por el párrafo final se excluye del régimen a las mercaderías no sujetas al tratamiento arancelario y no arancelario de

carácter general. Acaso por ello, debe deducirse lógicamente la vigencia de los controles según canal de selectividad asignado, ya que en la regla bajo análisis se menciona como base al artículo 33 de la Ley Aduanera de México, cuyo párrafo primero fija que “Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Concluido el reconocimiento, se deberá activar nuevamente el mecanismo de selección automatizado, que determinará si las mercancías se sujetarán a un segundo reconocimiento.”.

## PARAGUAY

Por el Decreto número 13.749 se crea en la República del Paraguay el documento “DESPACHO DE IMPORTACIONES MENORES” para la

---

*VI. Dar a conocer a la aduana en que actúe, los nombres de los empleados o dependientes autorizados para auxiliarlo en los trámites de todos los actos del despacho, así como los nombres de los mandatarios que lo representen al promover y tramitar el despacho. El agente aduanal será ilimitadamente responsable por los actos de sus empleados o dependientes autorizados y de sus mandatarios.*

*Para ser mandatario de agente aduanal se requiere contar con poder notarial y con experiencia aduanera mayor a dos años, aprobar el examen que, mediante reglas determine el Servicio de Administración Tributaria y que solamente promueva el despacho en representación de un agente aduanal.*

*Se entenderá que el agente aduanal es notificado personalmente cuando la notificación de los actos derivados del reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento se efectúe con cualquiera de sus empleados o dependientes autorizados o de sus mandatarios.*

*Asimismo, deberá usar el gafete de identificación personal en los recintos fiscales en que actúe; obligación que también deben cumplir sus empleados o dependientes autorizados y sus mandatarios.*

*VII. Realizar los actos que le correspondan conforme a esta Ley en el despacho de las mercancías, empleando el sistema electrónico y la firma electrónica avanzada que le asigne el Servicio de Administración Tributaria.*

*VIII. Contar con el equipo necesario para promover el despacho electrónico, conforme a las reglas que emita la Secretaría y utilizarlo en las actividades propias de su función.*

*IX. Ocuparse, por lo menos, del 15% de las operaciones de importación y exportación con valor que no rebase al que, mediante reglas determine la Secretaría.*

*Cuando los agentes aduanales tengan autorización para despachar en aduanas distintas a la de su adscripción, la obligación a que se refiere esta fracción será aplicable para cada una de las aduanas en las que operen.*

*La propia Secretaría podrá cambiar la obligación a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, autorizando, a petición de los agentes aduanales de un determinado lugar, que el servicio se proporcione en forma rotatoria o permanente para el total de las operaciones a que se refiere esta fracción por uno o varios agentes.*

*En los casos a que se refiere esta fracción, el agente aduanal tendrá derecho a una contraprestación de \$183.00 por cada operación.*

*X. Utilizar los candados oficiales en los vehículos y contenedores que transporten las mercancías cuyo despacho promueva, de conformidad con lo que establezca la Secretaría mediante reglas, así como evitar que los candados fiscales que adquiera de los importadores o fabricantes autorizados, se utilicen en contenedores o vehículos que transporten mercancías cuyo despacho no hubiere promovido.*

*La inobservancia a lo dispuesto en las fracciones I, V, IX y X de este artículo inhabilita al agente aduanal para operar hasta por un mes.*

*La inobservancia a lo dispuesto en las fracciones II, III, IV, VI, VII y VIII de este artículo inhabilita al agente aduanal para operar, hasta en tanto no se cumpla con el requisito correspondiente.”.*

48 Instructivo interno de carácter general para la Aduana de México.

nacionalización de las así denominadas pequeñas importaciones, que a tenor del párrafo primero de su artículo 1, son las que amparan mercaderías por un valor máximo de hasta DOS MIL QUINIENTOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 2.500.-)<sup>49</sup>.

Cabe notar que el siguiente párrafo del artículo 1 del Decreto número 13.749 prohíbe la aplicación del régimen de importaciones menores para los productos agrícolas y/o fruígrícolas, con ciertas excepciones<sup>50</sup>, debidas –suponemos- a cuestiones de política comercial antes que –como en la República Argentina- a las intervenciones de terceros organismos.

Entre las condiciones a que están sujetas las mercaderías que se importen bajo el régimen de importaciones menores, obra en el inciso (b) del artículo 2 del Decreto en trato que éstas “Pagarán los tributos establecidos en el Arancel de Aduanas y los tributos internos legalmente establecidos.”, esto es, que no tributarán un arancel especial o único, sino el vigente en el régimen arancelario general de importación.

Asimismo, la única documentación complementaria a presentar son las facturas comerciales, “(...) único documento probatorio de las empresas realizadas.”, a tenor del inciso (j) del artículo indicado en el párrafo precedente, ello sin perjuicio de la presentación del Certificado de Origen Mercosur cuando corresponda en los términos del inciso ©.

## PERÚ

La Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de la República del Perú establece las pautas para el despacho simplificado de importación.

En este sentido, el numeral (2) de la Sección (VI) de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) establece el ámbito de mercaderías susceptibles de ser importadas por despacho simplificado, al fijar que “La importación de mercancías que por su cantidad, calidad, especie, uso, origen o valor y sin fines comerciales, o si los tuviere no son significativos a la economía del país, se efectúa mediante despacho simplificado, utilizando para tal efecto el formato denominado Declaración Simplificada (DS). Este despacho comprende:

- a) Las muestras sin valor comercial, conforme a lo establecido en las Reglas para la Aplicación del Arancel de Aduanas.
- b) Los obsequios cuyo valor FOB no exceda de un mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 1 000,00).
- c) Las mercancías cuyo valor FOB no exceda de dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 2 000,00), incluyendo las importaciones liberadas y las donaciones.
- d) Las mercancías comprendidas en el Tráfico Fronterizo.
- e) Los envíos postales remitidos por el Servicio Postal, hasta por un valor FOB de dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 2 000,00).
- f) Los envíos postales remitidos por el Servicio de Mensajería Internacional, hasta por un valor FOB de dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 2.000,00).
- g) Los bienes comprendidos como Equipaje y Menaje de casa.”.

Así, y en lo que hace al objeto de esta Monografía, la normativa peruana prevé un valor límite por operación de DOS MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 2.000.-), importe inferior al fijado en la legislación argentina.

<sup>49</sup> El párrafo primero del artículo 1 del Decreto número 13.749 prescribe que “Créase el documento denominado “DESPACHO DE IMPORTACIONES MENORES”, que será habilitado por la Dirección General de Aduanas, dependiente de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, destinado exclusivamente para pequeñas importaciones, por un valor máximo de hasta DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA DOS MIL QUINIENTOS (USD. 2.500.-) FOB.”.

<sup>50</sup> El párrafo segundo del artículo 1 del Decreto número 13.749 prescribe que “No podrán acogerse al presente régimen de importación los productos agrícolas y/o fruígrícolas, salvo las siguientes: papa, cebolla, pera, pimienta, ajo, ciruela, manzana, durazno y nectarina, en sus diferentes variedades vegetales.”.

En cuanto al registro de las solicitudes de despacho simplificado de importación, el numeral (8) de la Sección (VI) en trato prevé que “El despacho simplificado de importación puede ser solicitado:

- a) Directamente por el importador, dueño o consignatario de la mercancía, sin la intervención de un agente de aduana, en este caso, está obligado a llenar sólo los rubros de información general (fondo blanco de la DS), siendo responsabilidad del especialista en aduanas el llenado de los otros rubros.
- b) A través de los despachadores de aduana, quienes deben cumplir en sus intervenciones, con todas las obligaciones derivadas de su función como auxiliar de la función pública, señaladas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y la normatividad emitida por la SUNAT.”.

Deseamos detenemos aquí para desarrollar un poco más estas previsiones transcritas en el párrafo anterior, ya que pareciera que la Administración Aduanera –en la persona del especialista en aduanas<sup>51</sup> - también presta el servicio de cargar la información del importador en el Sistema Informático SIGAD (siglas de Sistema de Gestión Aduanero), cuando dicho importador presenta la solicitud de despacho simplificado de importación, ya que cuando la presenta un despachador de Aduana, es éste quien corre con tal carga.

Y así es, en efecto. Mientras que el punto (1) de la Sección VII de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) establece que “El despachador de aduana, dentro del horario establecido, solicita la destinación aduanera ante la intendencia de aduana, transmitiendo por vía electrónica los datos correspondientes a la DS, observando las instrucciones para su llenado contenidas en la respectiva cartilla; así como la información del comprobante de pago o, en su defecto, la Declaración Jurada del Valor en los casos debidamente justificados, utilizando la clave electrónica que le ha sido asignada, la misma que reemplaza a la firma manuscrita.”, los numerales (6) y (7) de dicha Sección prevén respectivamente que “El personal

designado recibe la documentación presentada por el importador, dueño o consignatario verifica que se encuentre completa, así como su consistencia con relación a la DS formulada. De ser conforme, aprueba mediante visto bueno (Vo.Bo) en la DS, la continuación del trámite, y entrega la documentación al personal designado para la emisión de la Guía Entrega de Documentos (G.E.D.) y numeración respectiva, (...).”, y que “El personal designado:

- a) Emite la G.E.D. y entrega el cargo respectivo.
- b) Ingresa la información al SIGAD, genera el número de la DS, procede al refrendo de todos los ejemplares y entrega una copia.”.

En cuanto al momento y contenido de la información que carga la Aduana en el Sistema Informático SIGAD, agregamos que el numeral (18) de la Sección (VII) en comentario prevé que “Concluido el reconocimiento físico de la DS tramitada por el importador, dueño o consignatario, el especialista en aduanas consigna la información técnica correspondiente a los rubros 6 y 9 de la DS, describiendo correctamente la mercancía. A continuación, la remite conjuntamente con su documentación al personal designado, el mismo que ingresa la información al SIGAD, imprime la liquidación de tributos correspondiente, procediendo a la notificación de la misma.”.

Volviendo al análisis de la Sección (VI) de la Resolución en trato, del numeral (9) de la Sección en mención surge que, en lo que aquí interesa, pueden ser afectadas al despacho simplificado de importación aquéllas mercaderías sujetas a la intervención de terceros organismos, ya que el numeral (5) de la Sección VI de la Resolución número 136/09 (SU.N.A.T.) al cual –entre otros, según su texto actualizado- remite prevé que “El importador debe contar con la documentación exigida por las normas específicas para mercancías restringidas antes de su destinación aduanera, salvo en aquellos casos que por normatividad especial la referida documentación se obtenga luego de numerada la DUA (siglas de Declaración Única Aduanera, agregado nuestro).” .

<sup>51</sup> Para mayor ilustración sobre la expresión especialista en aduanas, el numeral (12) de la Sección (VII) de la Resolución prescribe que “Las DS seleccionadas a canal rojo o las DS seleccionadas al canal naranja inducidas a reconocimiento físico por el especialista en aduanas de actuación, previa autorización del jefe del área.”.

La solicitud de declaración será sometida por regla a un sistema de selectividad aleatoria de control, con excepciones de control físico obligatorio, por cuanto el numeral (11) de la Sección (VI) de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) fija que “El Sistema Integrado de Gestión Aduanera (SIGAD) somete a selección aleatoria las DS numeradas por los despachadores de aduana, a fin de determinar el tipo de control al que se sujetan las mercancías, de acuerdo a los siguientes canales establecidos:

- a) Canal naranja: revisión documentaria.
- b) Canal rojo: revisión documentaria y reconocimiento físico.

En el caso que la DS sea presentada directamente por el importador, dueño o consignatario de la mercancía, la declaración debe ser asignada obligatoriamente a reconocimiento físico.”.

Esto es, que si bien la regla general es la selectividad aleatoria, cuando la declaración simplificada sea presentada por una persona que se presume sin conocimiento técnico, dicha declaración es objeto de la máxima intensidad de control.

Cabe señalar que el registro de la solicitud es siempre por medios informáticos, ya que el párrafo primero del numeral (15) de la Sección (VI) de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) prevé que “El uso de medios informáticos para la formulación de la DS y la transmisión electrónica de los registros gozan de plena validez, salvo prueba en contrario.”.

Con esa declaración informática, el numeral (5) de la Sección (VII) de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) ordena que se presente –de corresponder- la siguiente documentación:

- a) Factura, ticket de pago, boleta de venta u otro documento equivalente del proveedor.  
En casos debidamente justificados, cuando el importador, dueño o consignatario no cuente con los documentos señalados y se trate de mercancía sin carácter comercial, puede aceptarse la Declaración Jurada del Valor conforme al modelo del **Anexo 1**.
- b) Conocimiento de embarque, guía aérea o carta porte, según el medio de transporte utilizado.  
Cuando el importador, dueño o consignatario efectúa el traslado de la mercancía por sus

propios medios, presenta una declaración jurada simple, de acuerdo al modelo del **Anexo 2**.

- c) Carta poder notarial, cuando el despacho simplificado lo realice un tercero en representación del importador, dueño o consignatario la cual sólo tiene validez para el despacho en el cual se presenta. En caso que el importador, dueño o consignatario sea una persona jurídica, la carta poder y la DS deben estar suscritas por el representante legal, debidamente acreditado. En los Anexos 3 y 4 se sugieren los modelos a presentar en forma referencial.
- d) Otros documentos que la naturaleza del despacho exija, tales como: autorizaciones especiales, documento que acredite la donación y lista de contenido, certificado de origen, resolución liberatoria, entre otros.”.

Como puede concluirse de la transcripción normativa precedente, la normativa peruana se asemeja a la argentina en cuanto a la documentación complementaria a acompañar conjuntamente con la declaración aduanera, pero se diferencia en cuanto prevé la posibilidad de que la operación requiera de autorizaciones especiales, que comprende a las intervenciones de terceros organismos.

Ya hemos reseñado que el numeral (8) de la Sección (VI) de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) prevé que la solicitud de despacho simplificado de importación puede ser efectuada directamente por el importador o a través de despachadores de Aduana, y también que esas presentaciones alternativas dan lugar a diferentes acciones por parte de la Administración Aduanera peruana.

Pues bien, vimos que esas presentaciones alternativas también dan lugar a diferentes situaciones, en cuanto al pago de los tributos a la importación. En efecto, de los numerales (12) y (18) del Sección VII de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.), transcritos anteriormente, surge que para el caso de que la solicitud de importación simplificada fuera presentada por un despachador de aduana ya en la presentación debían obrar documentos acreditantes de la liquidación y pago de los tributos de importación, mientras que para los supuestos de presentación por parte del importador, la liquidación era efectuada por el especialista en aduanas, quien la imprimía luego del reconocimiento físico de las mercaderías, notificando en ese acto al importador del importe a pagar.

Finalmente, cabe anotar que si bien la normativa peruana no fija para el acto de notificación la previsión de un plazo para el pago, dicho pago es requisito inexcusable para que el importador pueda retirar las mercaderías. En efecto, el numeral (25) de la Sección (VII) de la Resolución número 423/05 (SU.N.A.T.) establece que “El importador, dueño o consignatario que tramite directamente

su despacho presenta ante el área de despacho simplificado copia de la liquidación de tributos debidamente cancelada o afianzada, procediendo el personal designado a anexar dicho documento a la DS, notificando la copia de la DS con el sello de “APTO PARA EL LEVANTE”, previa verificación de la cancelación de la liquidación de los tributos en el SIGAD.”.

## 10. EL DESPACHO ADUANERO Y LOS CONTROLES EN ZONA SECUNDARIA

Completando nuestra monografía, nos referiremos al despacho aduanero y los controles en zona secundaria, aún cuando debemos advertir que las operaciones que tramitan por el régimen simplificado de importación se efectúan más frecuentemente en zona primaria aduanera, por las características de la intervención del servicio aduanero, y por conveniencia económica misma de los pequeños y medianos importadores, quienes aprovechan la infraestructura de control montada por las Aduanas en esas áreas asignadas especialmente al control del tráfico internacional de mercaderías.

Volviendo a nuestro trabajo, recordamos que los controles de la Aduana están basados en distintos niveles de intensidad según canales selectivos de control.

Si bien el sistema de canales de selectividad de control no se han agotado, tampoco se muestran hoy como las únicas que el servicio aduanero puede adoptar para encontrar un nuevo punto de equilibrio en esa tensión inestable entre seguridad y celeridad.



**Es que una visión aduanera moderna ya no se circunscribe a las circunstancias del control que efectúa el servicio aduanero en un determinado país, sino que se extiende además a las circunstancias comerciales y de transporte que se suceden en el trayecto de las mercaderías desde la planta del vendedor-exportador hasta la planta del comprador-importador.**

En este sentido, avisamos una impronta internacional por la que las Administraciones

Aduaneras se enfrentan a la necesidad de revisar sus actuales sistemas de control basado en la confiabilidad, a la luz de las innovaciones tecnológicas que permiten avizorar nuevas implicancias para el quehacer aduanero mismo.

Esa impronta internacional está plasmada en los lineamientos consensuados por las Administraciones Aduaneras de casi todo el mundo agrupadas en el seno de la Organización Mundial de Aduanas, donde se acordó el Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global.

En América del Sur, sólo hemos accedido al conocimiento de normas que recogen tales lineamientos, en la República Argentina y en la República Federativa del Brasil.

### ARGENTINA

Recogiendo esos lineamientos, en la República Argentina la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.), cuyo artículo 2 prescribe que “Establécese el procedimiento aplicable para la tramitación y control de las destinaciones definitivas de exportación para consumo realizados por los sujetos incorporados al “Sistema Aduanero de Operadores Confiables”, (...).”.

Si bien advertimos que el Sistema Aduanero de Operadores Confiables sólo está circunscripto a la actividad exportadora, entendemos que se trata de una primera etapa de desarrollo y que sus pautas podrán extenderse a las destinaciones de importación, ya que la confiabilidad es un parámetro subjetivo (perfiles del operador del comercio exterior) y no objetivo (características de las mercaderías o de las operaciones aduaneras).

Entre los requisitos que se exigen para ser beneficiario de este Sistema<sup>52</sup>, destacamos un mínimo de antigüedad en la actividad exportadora de seis (6) meses<sup>53</sup>, sin exigencia de una cantidad mínima de exportaciones tramitadas en ese período.

De las pautas reglamentarias del Sistema Aduanero de Operadores Confiables, destacamos las siguientes ventajas<sup>54</sup> que desarrollamos a continuación.

### Consolidación de las Cargas de Exportación en Planta Propia

El párrafo primero del artículo 4 de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “Los sujetos incorporados al “Sistema Aduanero de Operadores Confiables” podrán tramitar el despacho de sus mercaderías desde las plantas habilitadas para este sistema por el Servicio Aduanero, conforme

al procedimiento que se establece en el Anexo de la presente.”.

En este orden de ideas, avisoramos un futuro donde sólo puedan operar en sus plantas los operadores confiables, y los demás estén obligados a operar en las zonas primarias aduaneras, con la consiguiente diferencia de tratamiento que implique mayores tiempos y costos operativos.

### Concurrencia con otros Régimenes

El párrafo segundo del artículo 4 de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “Este procedimiento para la tramitación y control de las destinaciones definitivas de exportación para consumo tiene carácter general y resultará de aplicación para los sujetos alcanzados, sin perjuicio de que se encuentren autorizados para operar mediante otros regímenes o sistemas de control.”.

- 52 El punto (1) del Anexo I de la Nota Externa n° 37/06 (D.G.A.) prescribe que “(...) quienes pretendan adherirse al sistema deberán:
- 1) Presentar ante la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS solicitud por escrito del pedido de incorporación al Sistema, el que deberá ser acompañado por la siguiente documentación:
    - a) Constancia que acredite los datos impositivos.
    - b) Número o números de habilitación de planta conforme lo establecido en Resolución General AFIP N° 1020/01. En caso de no contar con la habitación sólo se indicará tal situación.
    - c) Actos constitutivos, estatutos o contrato social en vigor, debidamente legalizados.
    - d) Constancias que acreditan la representatividad del peticionante, debidamente legalizada.
    - e) Habilidad municipal y demás habilitaciones otorgadas por los organismos con competencia de acuerdo a la naturaleza de las mercaderías a exportar, debidamente legalizadas.
    - f) De documentarse mercadería por kilogramo deberá contar con Balanza Fiscal debidamente habilitada.
    - g) Memoria explicativa de los siguientes extremos:
      1. Antigüedad en la actividad exportadora.
      2. Descripción de las actividades mercantiles o industriales que desarrolla y las actividades de comercio exterior derivadas de las mismas.
      3. Mercaderías que constituyen el objeto de tráfico de comercio exterior (descripción y código de Nomenclatura Común del MERCOSUR y de los códigos de barra asignados a los productos que exporta) indicando si son objeto de una normativa específica que regula su exportación.
      4. Descripción del proceso productivo, indicando si se tercerizan procesos o etapas, aportando — en su caso— los datos correspondientes a las empresas contratadas a tales efectos. En su caso, elementos que permitan acreditar la Trazabilidad del Producto.
      5. Descripción de la logística de transporte para la expedición de las mercaderías indicando si son transportes propios o de terceros. Para el caso de terceros, indicar el detalle nominal y completo de las empresas de transporte con que va a operar, así como de la nómina laboral de sus dependientes, con los datos respectivos. Se deberá indicar los Despachantes de Aduana y Agentes de Transporte Aduanero y sus respectivos planteles de dependientes.
      6. Identificación de las aduanas y/o puertos de recepción de las mercaderías en cada uno de los lugares habituales de destino.
      7. Identificación de las cuentas bancarias donde recibe los pagos de las mercaderías exportadas.
      8. Descripción y localización de las instalaciones en las que se efectuarán las actividades al amparo del presente procedimiento, incluyendo los planos de la misma y demás observaciones que permitan merituar su inclusión dentro del presente régimen.
      9. Para aquel exportador que cuente con más de una instalación y solicite la inclusión de las mismas al presente régimen, deberá justificar cada uno de dichos requerimientos, en razón del volumen de operaciones de comercio exterior.
      10. Normas y prácticas de seguridad y vigilancia empleadas para el control de ingreso de personas y transportes a las distintas áreas de la empresa, en especial al sector de consolidación de mercaderías de exportación.
      11. Análisis funcional y orgánico del sistema contable y de gestión de depósitos requerido en el Punto III.
      12. Estudio Técnico de Entidad habilitada que acredite los recaudos exigidos en el presente Anexo.”.
- 53 El artículo 3 de la Resolución General n° 2.350/07 (AFIP) prescribe que “Podrán también solicitar la adhesión al “Sistema Aduanero de Operadores Confiables” los sujetos que a la fecha de formalizar el pedido tengan una antigüedad en la actividad exportadora superior a SEIS (6) meses e inferior a TRES (3) años (...).”.
- 54 Por razones de extensión, debemos omitir el desarrollo de los requisitos e incompatibilidades para acceder al régimen, que pensamos se aplican también al régimen simplificado de importación. Pero en definitiva las ventajas son las que signan los controles en zona secundaria, a los efectos de esta monografía.

A modo de ejemplo, piénsese que aquellas empresas que ya son beneficiarias del régimen de Aduanas Domiciliarias<sup>55</sup>, en virtud de lo cual tramitan todas sus destinaciones y operaciones aduaneras en su planta, podrán además beneficiarse con las ventajas adicionales del Sistema Aduanero de Operadores Confiables.

### **Régimen de Selectividad Privilegiado**

El artículo 6 de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “Las destinaciones definitivas de exportación para consumo realizadas por los sujetos incorporados al “Sistema Aduanero de Operadores Confiables” deberán ser registradas por alguno de los sub-régimenes vigentes y cursarán a través del canal verde de selectividad, excepto aquéllas que estén sujetas a normas legales que prevean la asignación de canal rojo de selectividad o las comprendidas en las modalidades de control establecidas en el Apartado 5 del Anexo de esta Resolución General.”.

En este sentido, el párrafo primero del punto (1.1) del Anexo de la Resolución General en trato fija que el Exportador o su Despachante de Aduanas “Oficializará la destinación definitiva de exportación para consumo mediante los procedimientos vigentes, efectuándose la presentación informática con asignación de canal verde de selectividad, por lo que su estado documental quedará automáticamente en Autorización de Retiro.”.

Del texto transcrito surge que todas las destinaciones de exportación para consumo oficializadas por los beneficiarios del Sistema Aduanero de Operadores Confiables cursarán por el canal verde de selectividad, esto es, con el canal de selectividad que implica el control aduanero de menor intensidad.

Cabe agregar que el citado Apartado 5 del Anexo de la Resolución General en trato ordena en su párrafo primero que “La nueva modalidad de control instaurada para el “Sistema Aduanero de Operadores Confiables” se llevará a cabo mediante

sistemas de visualización de imágenes remotas en tiempo real por parte de las áreas de control y fiscalización del Servicio Aduanero, así como a través del intercambio de información con los Servicios Aduaneros del exterior para el caso de aquellos países con los que exista un acuerdo de cooperación en tal sentido.”.

Por su parte, el punto (2.6) del Anexo I de la Nota Externa número 37/06 (D.G.A.) prevé que “2.6 Aceptada que fuere la solicitud de acogimiento al sistema, se dará intervención a la Subdirección General de Control Aduanero con el fin de incluir a la empresa como operador confiable y el otorgamiento de los beneficios que para tal situación se otorguen.”.

La Nota Externa citada ya preavisaba que el otorgamiento de beneficios relativos a selectividad en los canales de control serían establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. En efecto, en una de sus Consideraciones, la Nota Externa número 37/06 (D.G.A.) expresa “Que en ese contexto aparece oportuno incorporar el concepto de Operadores Confiables, que bajo las condiciones y obligaciones que deban cumplir para obtener la calidad de tal, se beneficiarán con las ventajas significativas y medibles que oportunamente se definan en la normativa de fondo a dictarse por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.”

### **Garantía Global**

El punto (II) del apartado (1) del Anexo I de la Nota Externa número 37/06 (D.G.A.) exige para la solicitud de acogimiento al Sistema Aduanero de Operadores Confiables “II) Ofrecer una garantía a satisfacción de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Quedan exceptuados de esta exigencia aquellos operadores que posean un activo neto afectado a la actividad superior al equivalente en moneda nacional de UN MILLON DE DOLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 1.000.000.-) al tipo de cambio vigente a la fecha de solicitud.”.

<sup>55</sup> Resolución General número 596/99 (A.F.I.P.).

Como surge del texto transcrito, no existe límite alguno en cuanto a las formas de garantía que pueden constituirse, por lo que puede ser cualquiera de las formas previstas en el artículo 455 del Código Aduanero<sup>56</sup>.

Es más, el punto (II) en comentario introduce una nueva forma de garantía (aunque se constituya de hecho), cual es el activo neto empresarial. Esta novedad no sólo tiene sustento legal en el inciso (h) del artículo 455 del Código Aduanero, sino que además contribuye decisivamente a no encarecer los costos empresariales, amén de tornar más ágil la gestión aduanera, eximiendo a la beneficiaria de la necesidad de constituir nuevas garantías en función de los vaivenes de su movimiento de comercio exterior.

#### **Ausencia Física de Personal Aduanero durante la Tramitación de las Destinaciones**

El artículo 5 de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “Las intervenciones reservadas para el Servicio Aduanero en la documentación requerida para las operaciones que se efectúen, serán realizadas por los agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero y los exportadores, conforme a los procedimientos establecidos en la presente para cada intervención. Dichas intervenciones serán válidas y suficientes a los fines de su presentación ante otros organismo nacionales o extranjeros.”.

Esta ventaja es de suma trascendencia, pues la empresa beneficiaria no necesitará de la presencia física del personal aduanero para las distintas intervenciones que deben insertarse en

la documentación operativa. Esto significa, en otras palabras, que la empresa no dependerá de la disponibilidad física de personal aduanero para el inicio de las operaciones de carga de las mercaderías que se exportarán, lo cual repercutirá seguramente en los tiempos de producción y logísticos.

Ello no significa que la Aduana se abstenga de todo control, por no asignar físicamente personal aduanero a la planta de los beneficiarios del Sistema Aduanero de Operadores Confiables. A este respecto, el punto (V) del Anexo Disposiciones Operativas de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) fija que “La nueva modalidad de control instaurada para el “Sistema Aduanero de Operadores Confiables” (S.A.O.C.) se llevará a cabo mediante sistemas de visualización de imágenes remotas en tiempo real por parte de las áreas de control y fiscalización del Servicio Aduanero, así como a través del intercambio de información con los Servicios Aduaneros del exterior para el caso de aquellos países con los que exista un acuerdo de cooperación en tal sentido.”.

Así, la ausencia de personal aduanero se compensa de alguna manera, con la utilización de herramientas tecnológicas, y el intercambio de información con Administraciones Aduaneras extranjeras.

#### **Utilización de Herramientas Tecnológicas**

La parte inicial del párrafo primero del punto (5) del Anexo de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “La nueva modalidad de control instaurada para el “Sistema Aduanero de Operadores

---

56 El artículo 455 del Código Aduanero prescribe que “Siempre que el importe y la solvencia de la garantía fueren considerados satisfactorios por el servicio aduanero, los interesados podrán optar por alguna de las formas siguientes:

La constitución, ampliación, modificación, sustitución y cancelación de la garantía podrá efectivizarse por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autenticidad e inalterabilidad de las mismas, en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la reglamentación.

a) depósito de dinero en efectivo;

b) depósito de títulos de la deuda pública, computados sus valores del modo que determinare la reglamentación;

c) garantía bancaria;

d) seguro de garantía;

e) garantía real, en primer grado de privilegio, únicamente para asegurar el pago de los importes comprendidos en una espera o facilidad de pago de las autorizadas en este código, en cuyo caso el valor de los inmuebles o muebles de que se tratare se establecerá del modo que determinare la reglamentación;

f) afectación expresa de la coparticipación federal en el producido de impuestos nacionales, cuando se tratare de operaciones efectuadas o a efectuarse por entes o dependencias centralizadas o descentralizadas de las provincias o municipalidades que tuvieren tal derecho;

g) aval del Tesoro nacional, cuando se tratare de operaciones efectuadas o a efectuarse por entes o dependencias centralizadas o descentralizadas de la Nación, en cuyo caso las afectaciones correspondientes se efectuarán del modo que determinare la reglamentación;

h) las demás que autorizare la reglamentación para los supuestos y en las condiciones que allí se establecieron.”.

Confiables” se llevará a cabo mediante sistemas de visualización de imágenes remotas en tiempo real por parte de las áreas de control y fiscalización del Servicio Aduanero, (...).”.

Cabe agregar que este control mediante la visualización de imágenes remotas en tiempo real puede no ser utilizado por la Aduana en todos los casos. El párrafo segundo del punto (5) del Anexo de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “(...) la Dirección General de Aduanas podrá aplicar a las destinaciones cursadas por este sistema el régimen de controles selectivos inteligentes.”.

### **Intercambio de Información con Administraciones Aduaneras Extranjeras**

La parte final del párrafo primero del punto (5) del Anexo de la Resolución General número 2.350/07 (A.F.I.P.) prevé que “La nueva modalidad de control instaurada para el “Sistema Aduanero de Operadores Confiables” se llevará a cabo mediante (el, agregado nuestro) intercambio de información con los Servicios Aduaneros del exterior para el caso de aquellos países con los que exista un acuerdo de cooperación en tal sentido.”.

Con el intercambio de información internacional, fundado en el pilar Aduana-Aduana del Marco Normativo de la Organización Mundial de Aduanas, básicamente se tratará de constatar la identidad entre las mercaderías que egresaron del país exportador y las que ingresaron al país importador. Esta tarea de control redundante claramente en beneficio del exportador, no entorpeciendo en lo más mínimo sus procesos internos.

### **BRASIL**

La Instrucción Normativa número 476/04 (S.R.F.) de la Secretaría de Hacienda (Receita) Federal de la República Federativa del Brasil trata del así denominado Despacho Aduanero Urgente (expreso), también conocido como Línea Azul, diseñado para que las empresas habilitadas reduzcan sus costos logísticos y de comercialización, y para optimizar el aprovechamiento de los recursos limitados de la Administración Aduanera frente al aumento de los volúmenes de comercio exterior..

Por su artículo 2, la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) establece que “La línea azul se destina a personas jurídicas industriales que operen con regularidad en el comercio exterior, y consiste en el tratamiento de despacho aduanero urgente en las operaciones de importación, exportación, y tránsito aduanero, (...).”<sup>57</sup>.

Así, la normativa brasileña se muestra en una primera instancia como más amplia en su alcance que la normativa argentina, ya que prevé que esté régimen puede aplicarse no sólo al procedimiento de exportación, sino también al de importación, y al de tránsito aduanero.

Sin embargo, en una segunda instancia relativa a los sujetos beneficiarios -las personas jurídicas industriales-, el artículo 4 de la Instrucción Normativa precitada veda su aplicación a ciertos y determinados segmentos industriales, y -plausiblemente- excluye a las empresas vinculadas de alguna manera con paraísos fiscales o con el lavado de dinero<sup>58</sup>.

57 El artículo 2 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescribe que “A Linha Azul destina-se a pessoas jurídicas industriais que operem com regularidade no comércio exterior e consiste em tratamento de despacho aduaneiro expreso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia e voluntária das interessadas a um conjunto de requisitos e procedimentos que demonstrem a qualidade de seus controles internos, garantindo o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e permitindo o seu monitoramento permanente pela fiscalização aduaneira.”.

58 El artículo 4 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescribe que “A Linha Azul não se aplica a pessoa jurídica:

I - que atue nos seguintes ramos industriais:

a) fumo e produtos de tabacaria;

b) armas e munições;

c) bebidas; ou

d) jóias e pedras preciosas;

II - que possua sócio residente ou com domicílio fiscal em país ou dependência com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária das pessoas jurídicas, nos termos estabelecidos nas normas desta Secretaria, ou que não coopere no âmbito da prevenção e repressão à lavagem de dinheiro, nos termos das normas expedidas pelo Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf); ou

III - que efetue operações de comércio exterior por conta e ordem de terceiro.”.

Dentro de los requisitos y condiciones que exige la normativa brasileña, y que en general se corresponden con los requisitos exigidos por la normativa argentina, la Instrucción General número 476/04 (SRF) –a diferencia de la Resolución General número 2.350/07 (AFIP)- exige –entre otros requisitos<sup>59</sup>- que las empresas tengan un patrimonio mínimo de VEINTE MILLONES DE REALES (R 20.000.000.-), posean un importe mínimo anual de operaciones de comercio exterior, de DIEZ MILLONES DE DÓLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 10.000.000.-), y hayan sido inscriptas no menos de veinticuatro (24) meses de anterioridad a la presentación de la solicitud.

Comparando los requisitos, concluimos que las diferencias no son de concepto, sino de estrategia

de acción, entendiendo que estos requisitos de patrimonio y movimiento operativo denotan la intención de la Administración brasileña de priorizar la entidad del movimiento operativo alcanzado por las nuevas pautas de confiabilidad, antes que en el número de empresas beneficiarias.

Ahora bien, ¿cuáles son los beneficios que conlleva para una empresa industrial su habilitación para la utilización de la Línea Azul, en lo que respecta a sus importaciones?

### Tratamiento de Almacenamiento Prioritario

Según el artículo 16 de la Instrucción Normativa en análisis, la mercadería importada por persona jurídica habilitada en la Línea Azul, que proceda

59 El artículo 3 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescribe que “Poderá ser habilitada à Linha Azul a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação do imposto de renda com base no lucro real e que atenda às seguintes condições:

I - cumpra os requisitos de regularidade fiscal para o fornecimento de certidão negativa ou de certidão positiva, com efeitos de negativa, de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF);

II - não possua pendência de qualquer natureza junto à Receita Federal, especialmente quanto à aplicação de regime aduaneiro especial ou aplicado em área especial, do qual tenha sido, ou seja, beneficiária;

III - não tenha sido submetida ao regime especial de fiscalização de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos últimos três anos;

IV - cuja atividade econômica principal seja a indústria, extrativa ou de transformação, excetuadas as atividades de apoio à extração de minerais;

V - mantenha controle contábil informatizado;

VI - possua sistema corporativo informatizado, integrado à contabilidade, para controle dos estoques de mercadorias, distinguindo as de procedência estrangeira e as destinadas a exportação, especialmente quanto à entrada, permanência e saída, e identificando as operações realizadas por estabelecimento;

VII - esteja inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) há mais de 24 (vinte e quatro) meses;

VIII - possua patrimônio líquido igual ou superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), apurado no último dia do mês anterior ao do protocolo do pedido de habilitação;

IX - tenha realizado, no exercício fiscal anterior ou nos doze meses anteriores à apresentação do pedido de habilitação, no mínimo cem operações de comércio exterior (conjunto de importações e exportações efetivas), cujo somatório dos valores da corrente de comércio exterior seja em montante igual ou superior a US\$ 10,000,000.00 (dez milhões de dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;

X - apresente relatório de auditoria avalizando que seus controles internos garantem o cumprimento regular de suas obrigações cadastrais, documentais, tributárias e aduaneiras.

§ 1º Será considerada pendência, para os efeitos do inciso II do caput, o descumprimento de obrigação prevista na legislação tributária ou aduaneira, em termo de responsabilidade ou de compromisso, ou de intimação, exceto se suspensa em decorrência de contencioso administrativo ou judicial.

§ 2º No caso de empresa resultante de fusão, para efeito do disposto nos incisos VII e IX, serão considerados:

o prazo mínimo de dois anos de inscrição no CNPJ e de efetiva atuação no comércio exterior da empresa fusionada mais antiga; e, a quantidade e o valor total das operações efetivas das empresas sucedidas.

§ 3º No caso de empresa incorporadora, para efeito do disposto nos incisos VII e IX, serão considerados:

o prazo mínimo de dois anos de inscrição no CNPJ e de efetiva atuação no comércio exterior de empresa incorporada; e, a quantidade e o valor total das operações efetivas das empresas envolvidas no evento.

§ 4º No caso de empresa resultante de cisão, para efeito do disposto nos incisos VII e IX, serão considerados:

o tempo de efetiva atuação no comércio exterior dos estabelecimentos que pertenciam à empresa cindida e que foram vertidos para a sucessora; e, a quantidade e o valor total das operações efetivas dos estabelecimentos que pertenciam à empresa cindida e que foram vertidos para a sucessora.

§ 5º A empresa que não atenda ao requisito previsto no inciso VIII do caput, poderá ser habilitada ao programa ou nele permanecer, desde que mantenha garantia em favor da União, sob a

forma de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro aduaneiro, a seu critério, no valor referido naquele inciso ou no montante equivalente à diferença entre o valor exigido e o seu patrimônio líquido.

§ 6º Os requisitos e condições previstos neste artigo deverão ser mantidos enquanto a empresa estiver habilitada à Linha Azul.

§ 7º O valor a que se refere o inciso VIII será de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), para a empresa que realize exclusivamente as operações de renovação ou recondicionamento, manutenção ou reparo de aeronaves e de equipamentos e instrumentos de uso aeronáutico.”.

directamente del exterior, tendrá tratamiento de almacenamiento prioritario, permaneciendo en custodia del depositario antes de ser sometida a despacho aduanero<sup>60</sup>.

### Régimen de Selectividad Privilegiado

El artículo 19 de la Instrucción General número 476/04 (SRF) fija un régimen de selectividad privilegiado para la Línea Azul, que no significa que siempre se asigne el canal verde de selectividad<sup>61</sup>.

En los dos primeros párrafos de este artículo, si bien se mantiene la posibilidad de verificación física de las mercaderías, el libramiento de las mercaderías tendrá carácter prioritario<sup>62</sup>.

Facultado a esos efectos por la Secretaría de Hacienda Federal<sup>63</sup>, el Coordinador General de Administración Aduanera dictó el Acto Declarativo

-Declaratório- número 6/05 (COANA), aprueba en sus artículos 1 a 7 la ruta de auditoría de controles internos (que guarda analogía con la Memoria Explicativa exigida por la normativa argentina), y en sus artículos 8 y 9 indica la documentación que debe ser presentada conjuntamente con la solicitud de habilitación respectiva.

Finalmente, en dicho Acto Declarativo se concreta en los hechos la expresión tratamiento prioritario para el libramiento aduanero, ya que su artículo 10 establece que “Los despachos de importación (...) seleccionados para verificación (...) (realizados, agregado nuestro) por personas jurídicas habilitadas en la línea Azul, deberán ser concluidos en los siguientes plazos:

- a- ocho horas, cuando se tratare de operaciones aduaneras realizadas en recinto aduanero de puertos, y
- b- cuatro horas, en los demás casos.”.

## 11. CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

Puestos a analizar críticamente los factores que pudieron haber incidido para que los importadores no utilizaran la modalidad simplificada, concluimos que esos factores están vinculados a cuestiones principalmente normativas.

De las consideraciones efectuadas, surge que en la República Argentina la legislación no ha avanzado lo suficiente para concretar de modo efectivo las posibilidades de los pequeños y medianos empresarios de recurrir a mercados externos, hasta ahora vedados, no sólo para mejorar sus condiciones empresariales de fabricación de productos con la

importación de insumos que no se extraen o no se producen en nuestro país, sino también para mejorar su competitividad importando insumos que impliquen la disminución de sus costos de producción.

Tampoco en estos casos el Estado debe abjurar del esfuerzo de otorgar este tipo de facilidades, de especial trascendencia en las primeras etapas de concientización del empresariado, sino que se tratará de otra etapa en el proceso compartido con los empresarios para superar los obstáculos que se advierten como impedimentos en la planificación de interacción con mercados externos.

60 El artículo 16 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescribe que “A mercadoria importada por pessoa jurídica habilitada à Linha Azul, que proceda diretamente do exterior; terá tratamento de armazenamento prioritário, permanecendo sob custódia do depositário até ser submetida a despacho aduaneiro.”.

61 El párrafo inicial del artículo 19 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescribe que “A declaração de importação de mercadoria registrada por pessoa jurídica habilitada à Linha Azul terá preferência para o canal verde da seleção parametrizada do Siscomex, com o conseqüente desembaraço aduaneiro automático.”.

62 Los párrafos 1 y 2 del artículo 19 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescriben respectivamente que “§ 1º Fica mantida a possibilidade de seleção para conferência aduaneira, na hipótese prevista no art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 206, de 25 de setembro de 2002.”, y que “§ 2º Na hipótese de seleção para conferência aduaneira, o desembaraço da mercadoria será realizado em caráter prioritário.”.

63 El artículo 24 de la Instrucción Normativa número 476/04 (SRF) prescribe que “Coana expedirá atos estabelecendo:  
I - os requisitos mínimos para a realização da auditoria dos controles internos das empresas, conforme previsto no inciso X do art. 3º;  
II - a relação de documentos e informações a serem apresentados por ocasião da formalização dos pedidos de habilitação;  
III - os prazos máximos para a conclusão da conferência e desembaraço aduaneiro, nas hipóteses de seleção previstas nos arts. 19 e 20.”.

Nos referimos concretamente a que se incorporen al ámbito normativo de utilización del régimen simplificado de importación, las siguientes pautas:

- Confección de la declaración aduanera, que supone la carga de la información en los sistemas de registro informático respectivos, y el posicionamiento arancelario de las mercaderías respectivas, a cargo de la Aduana. Consideramos a este servicio como de trascendental relevancia para promover el ánimo de pequeños y medianos empresarios de internarse en el mundo del comercio exterior.  
Este servicio es contemplado en la normativa brasileña, aunque sólo para las importaciones eventuales realizadas por personas físicas, pero no sería agresivo a los principios procedimentales del vecino país que esa práctica se extienda al régimen simplificado de importación.
- Pago de los tributos mediante notificación de la liquidación tributaria fijada por el servicio aduanero, en un plazo que no podrá ser posterior al momento de libramiento de las mercaderías importadas (como en el caso de la normativa peruana), salvo que el importador constituya en oportunidad de ser notificado una garantía de pago del importe de los tributos. Este es un correlato lógico del íter procedimental, que eliminará un obstáculo a los pequeños y medianos empresarios para quienes puede parecer dificultosa la tarea de fijar por sí los tributos emergentes de una destinación de importación.
- Asignación selectiva de canales de control, que redundará en una mayor agilización del trámite operativo, y un menor desgaste en la asignación de personal aduanero a profundizar tareas de control prioritarias. Así sucede en otras normativas nacionales, como la brasileña y la mexicana.
- Inclusión de aquellas importaciones de mercaderías para las cuales se exija la intervención de terceros organismos. Dado que esta intervención abarca a gran parte del universo arancelario, de derogarse esta causal de exclusión, derogación que encuentra su fundamento en las consideraciones efectuadas en la parte de desarrollo de esta monografía, se ampliará sustancialmente el ámbito de aplicación del régimen simplificado de importación. En apoyo de esta pauta concurren los textos

de todas las demás normativas de Derecho Comparado relevadas, con especial indicación de la brasileña y la peruana.

- Podría pensarse en la aplicación de una alícuota tributaria única, tal la experiencia mexicana, pero se trataría de una facilidad solamente para cuando la Aduana no efectúe el servicio de carga de la información en los sistemas informáticos de la Administración Aduanera.
- Extender a las empresas que reúnan los requisitos establecidos a ese efecto, las ventajas que diseñan el Sistema Aduanero de Operadores Confiables en la normativa argentina y el régimen así denominado Línea Azul en la normativa brasileña. Creemos que la extensión de estas pautas de control aduanero que traen aparejados tangibles ventajas a los operadores de comercio exterior, implicará la sustancial agilización de la actividad empresarial en sus aspectos aduaneros, a tal punto, que podríamos decir que quien conserve la regularidad de su actuación no advertirá en los hechos la incidencia del control aduanero en sus procesos de libramiento de mercaderías, en lo que hace al objeto de esta monografía, cuando éste se efectúe en su planta.
- Unir al requisito de antigüedad en la actividad exportadora, un mínimo de destinaciones de exportación cumplidas en ese período, como lo fija la normativa brasileña. Esta conjunción es aconsejable para dotar de contenido más sólido a la resolución de confiabilidad.

En este orden de ideas, en la República Argentina aparecería como apropiado insertar las pautas normativas propuestas, la mayoría –con la sola excepción de la primera de las pautas- a modo de modificación del Decreto n° 161/99 (P.E.N.).

Creemos que mediando estas modificaciones normativas, la República Argentina habrá diseñado un régimen simplificado de importación con matices de adecuado equilibrio entre la función del Estado de control aduanero y su rol de promoción del comercio exterior, aquilatando las correctas prácticas regladas en otros países americanos, conforme a la impronta proyectada desde el Derecho Comparado.

Correlativamente, la experiencia argentina, con su redacción originaria y sus modificaciones sobrevinientes, podrá ser experiencia jurídica válida

para otros países, recordando que no obra en nuestro conocimiento, pese a habernos internado en las distintas normativas nacionales miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, la vigencia del régimen simplificado de

importación en muchos países americanos, como por ejemplo la República de Bolivia, la República de Chile, la República del Ecuador, la República Oriental del Uruguay, y la República Bolivariana de Venezuela.

## 12. REFLEXIONES FINALES

Soy consciente que de concretarse en la realidad las proyecciones de mi optimismo natural, en ulteriores etapas dejará de ser necesaria la registración por cuenta de la Aduana; más aún: será un inconveniente operativo desde que los recursos humanos de las Administraciones Aduaneras, se tornarán en relativamente escasos frente al cúmulo de tareas administrativas y operativas que generen los regímenes simplificados de exportación y de importación. También dejará de ser necesaria hasta la vigencia misma de procedimientos aduaneros simplificados, una vez afirmada la cultura del comercio exterior entre los empresarios.

Pero en la actual coyuntura, de recesión que amén de inocultable en nuestros países, se profundiza en un contexto de gravísima crisis económica mundial, considero como indispensables iniciativas normativas como regímenes simplificados de importación, que coadyuven a explorar nuevas posibilidades, aumentando la competitividad para imprimir mayor dinamismo a la circulación de bienes en un contexto de restricción de mercados,

y emerger así del letargo generando no sólo producción y comercio (factores de crecimiento económico), sino también empleo (factor de desarrollo económico e inclusión social).

En esa convicción, es que he escrito esta monografía, en la esperanza de haber efectuado una pequeña contribución para la utilización de estas herramientas de promoción de las actividades de comercio exterior.

Abrigo la esperanza de que estas pautas aquí propuestas sean útiles para el diseño de regímenes simplificados de importación genuinamente funcionales a las posibilidades de los pequeños y medianos empresarios de iniciarse en las actividades de comercio exterior, en la República Argentina o en alguno de los países miembros de ese Centro Interamericano de Administración Tributaria, con abstracción de la actual coyuntura financiera internacional y con firme vocación de progreso, ya que en palabras de José Ortega y Gasset<sup>64</sup>, “Sólo cabe progresar cuando se piensa en grande, sólo es posible avanzar cuando se mira lejos.”.

---

<sup>64</sup> *Filósofo y ensayista español (1883-1955).*

# Tendencias Actuales de Planificación y Control de Gestión en las Administraciones Tributarias - Planificación y Control del Servicio de Rentas Internas basado en la Gestión del Riesgo

**Segundo Premio**  
**XXII Concurso de Monografía**  
**CIAT/AEAT/IEF**

**Por: Miguel Angel Játiva Coronel**  
Experto en Gestión Tributaria  
Servicio de Rentas Internas (SRI - Ecuador)

---

SUMARIO: Resumen.- 1. Marco teórico.- 1.1. La importancia del impuesto en la capacidad del estado.- 1.2. La importancia del impuesto en la creación del buen gobierno.- 1.3. La planificación y sistemas de información para la dirección.- 1.4. La estrategia de gestión del riesgo.- 1.5. El modelo analítico. 1.6. El control en la Administración Tributaria- 2. Experiencias.- 2.1. La Planificación estratégica: Algunos ejemplos de modelos de otras administraciones.- 2.1.1. Estados Unidos.- 2.1.2. Bolivia.- 2.1.3. Argentina.- 2.1.4. España.- 2.2 Gestión del Riesgo.- 2.2. Canadá.- 2.2.1. CIAT.- 2.2.3. Países Bajos - 2.2.4. Brasil.- 3. El control en la Administración Tributaria.- 3.1. CIAT.- 3.2 Bolivia.- 3.3 Guatemala.- 3.4. República Dominicana.- 3.5. Uruguay.- 3.6. Perú.- 4. Ejemplo ¿Cómo implementar la estrategia de gestión del riesgo en el Ecuador?.- 5. Conclusiones.- 6. Recomendaciones.- 7. Bibliografía.- 8. Anexos

## RESUMEN

El trabajo consiste en presentar para consideración de la organización de administraciones tributarias y de expertos de otros países, el estudio de un modelo de planificación y control que puede tomar la Administración Tributaria.

Este propósito se constituye en una exigencia para administraciones tributarias como las de la región, cuyos ciudadanos en general, perciben al sistema tributario poco equitativo y asimétrico, en el cual existe alta evasión y que estas instituciones no la controla eficazmente.

Existen en este trabajo temas medulares en los cuales se sustenta, además de conceptos tradicionales en

gerencia. Dentro de los primeros tenemos como estrategia el colocar como punto de partida la aceptación social del sistema tributario, el “**Pacto Social Fiscal**”, el **Gerenciamiento del Riesgo**, el **Método COSO** y su último avance al **COSO ERM**, el cuadro de mando Integral y por último la matriz del Boston Consulting Group; sin duda, alrededor de los cuales se desarrolla este documento que pretende convertirse en un aporte válido.

Dentro de los segundos, están los valiosos conceptos de planificación, planificación estratégica, misión, visión, control, control interno, control de gestión, control de desempeño, etc.; adicionalmente hemos investigado esta temática y la complementamos

con extraordinarias contribuciones de organismos internacionales como la Federación Europea de Gerenciamiento de Riesgo FERMA, la comisión europea y el proyecto de análisis de riesgo fiscal; que forman parte necesaria del conocimiento básico para abordar estos temas.

Mención especial merece el conocimiento obtenido del estudio de documentos publicados de conferencias técnicas del CIAT, asambleas generales, la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública IEF y de sus destacados maestros, por último, pero no menor, ha sido el aporte que hemos recibido del manual de Fiscalización, sistema de indicadores de desempeño y de control interno del CIAT. Resalta el tema del GAP Tributario en esta sección.



**En palabras de D. Luis Cremades Ugarte y Da Marissa Valdenebro García, queremos pasar de “una administración que se conforma con “hacer más de lo mismo” a una administración innovadora...”, este es el reto con el que enfrentamos este trabajo.**

Abordamos este esfuerzo con las siguientes lógicas: una conceptual y otra de desarrollo.

En la parte conceptual empezamos con algunos puntos de vista acerca de la importancia del establecimiento del impuesto en la sociedad, en la construcción de buen gobierno, en el desarrollo de instituciones sólidas, lo vemos como fundamental para una visión que vaya desde el entorno en el cual se va a desarrollar nuestro análisis de planificación de la institución, luego de la mano con algunos conceptos tradicionales de planificación y administración introducimos conceptos que pueden ser parte del nuevo lenguaje de las administraciones tributarias empezamos con la Matriz del Boston Consulting Group, que nos sitúa en una visión real de lo que estamos realizando al tratarse de organizaciones de servicios o que se puede ir hablando en lenguaje más a fin como lo que estamos “fabricando” en las administraciones tributarias, nuestros “productos” en qué parte del “ciclo de vida” se encuentran? Debemos “reinventarlos”? desecharlos quizá? Podemos reemplazarlos?

Introducir mejoras? Crear nuevos que respondan de mejor forma a las necesidades estratégicas de la institución? Pretende ser enlace de los temas de contexto en el cual se desenvuelve la organización con la introducción al tema central del trabajo que es la gestión o gerenciamiento del riesgo por lo que se lo trata de manera muy breve, este último que incluye el concepto del método COSO que posee una fuerza enorme en lo que tiene que ver con la administración del riesgo y como tal, debe ser abordado sin afectar los desarrollos realizados en el tema de medición del desempeño; introducir por último el tema de la importancia que tiene el cuadro de mando integral para el desarrollo e implementación exitosa de la estrategia perseguida.

Esta lógica puede verse entonces como el resumen del trabajo desde el punto de vista conceptual de los grandes conceptos que están detrás.

En lo que refiere a la lógica del desarrollo y presentación del documento lo hemos dividido de la siguiente manera:

Primera Parte, el marco teórico, exponemos los conceptos alrededor de los temas planteados haciendo un esfuerzo de síntesis o indicando solamente lo que nos ha parecido más pertinente de acuerdo a la guía para la estructura de la monografía.

Y es aquella teoría que de igual forma sustenta lo desarrollado en las experiencias de otros países u organizaciones que viene a continuación.

Las experiencias de otros países u organizaciones internacionales constituyen de por sí la aplicación práctica de lo enunciado en la teoría y sus puntos de vista bien analizados pueden evitar fallas y cometer errores ya vividos anteriormente, se trata de aprovechar de este conocimiento producido y evaluar lo mejor para aplicar a nuestra propia realidad, en lo posible y con las consideraciones, adecuaciones y conocimientos pertinentes.

Hemos encontrado algunos ejemplos de países que ya consideran a estos temas de gestión de riesgo y COSO ERM como temas importantes para la administración, pero han sido menos los que los atan como un tema claro de gerenciamiento de riesgo en forma integral, aunque nos parece que es la visión adecuada ha implementar.

En lo que refiere al Balance Score Card o Cuadro de Mando Integral en español apenas Canadá ha desarrollado una experiencia positivamente válida al respecto.

En el ejemplo, se plasma lo estudiado y recogido en los dos puntos anteriores, marco teórico y experiencias de otros organismos; es el momento de desarrollar lo aprendido, de superar la teoría y llevarlo a su implementación en el papel, estamos “creando” este nuevo concepto aplicado a nuestro caso, estamos comprobando si lo que hemos escogido de lo leído, si lo que hemos entendido del estudio, se puede aplicar a un caso real, en este caso como es previsible lo hacemos con el país en el que nos desarrollamos, pero de considerar que el caso tiene un fundamento válido detrás, y luego de las valiosas observaciones que se puedan presentar; servirá entonces como un “modelo” que coadyuve al progreso de las entidades tributarias.

Empezamos con analizar para el caso Ecuador lo pertinente en la teoría y su desarrollo va de la mano con lo analizado en los puntos anteriores, todo conocimiento anterior es ahora utilizado, se sigue la metodología de gerenciamiento del riesgo en su parte medular aplicado al Servicio de Rentas Internas SRI del Ecuador, se identifican los riesgos escogiendo el realizarlo por áreas temáticas, se indican con la limitante de tiempo y recursos; nos permite identificar gráficamente el mapa de calor del SRI, se sigue, se cuantifica el riesgo, su probabilidad de ocurrencia, sus causas, indicadores de presencia, su plan de acción de control y cobertura, selección y análisis de riesgos.

Pero no queda hasta ahí seguimos con lo indicado en la teoría, sus actividades que se derivan del riesgo identificado, sus responsables. Estas actividades a desarrollarse por riesgo desde otro punto de vista y agrupado por área funcional de la institución se convierten en el POA organizacional, en el Plan Operativo Anual y de igual forma todas ellas apuntando un objetivo, y llegamos a establecer indicadores de desempeño con una visión que ayude a la estrategia.

Esta es la parte fundamental del trabajo, tenemos la estrategia, atada a las actividades más importantes que “debe” desarrollar la institución con un análisis que lleva una metodología de trabajo y que deriva en acciones a realizar por áreas responsables y en situaciones a mejorar que se han convertido en restricciones durante el “análisis” realizado y que nos da un Norte al que referirnos a toda la institución y cada área o departamento pero con un mismo fin, un mismo objetivo, una misma finalidad, con una Visión Integral.

Su control es mejor realizarlo siguiendo los lineamientos del Cuadro de Mando Integral que solamente lo hemos mencionado con algún ejemplo y no ha sido desarrollado porque su mejor aporte lo constituye justamente el realizarlo contando con el decidido apoyo de la alta dirección y con un vivo interés de la organización.

Por último se presentan las necesarias conclusiones de la monografía y sus recomendaciones.

## 1. MARCO TEÓRICO

### 1.1 La Importancia del Impuesto en la Capacidad del Estado

Es una observación común que quizá más que en ninguna otra parte del mundo, el desarrollo y progreso en América Latina ha sido impedido por la aparente debilidad de lo que se conoce como solidaridad social. Diferentes observaciones describen y diagnostican este fenómeno en muchas diferentes maneras, pero el atributo real más significativo son las consecuencias adversas de: grandes inequidades de riqueza, ingreso, poder y efectiva ciudadanía; débil sentimiento de identificación con o concerniente para un bien común, nacional. Resistencia continua a la resolución de difíciles asuntos nacionales a través de procesos democráticos; y la aparente prevalencia de preocupaciones particulares en el proceso político. Uno podría mirar en modelos de imposición en América Latina y encontrar en ellos claras reflexiones de su débil sentido de solidaridad social. El proceso de hacer y cambiar la política de impuestos no es muy transparente, parece estar dominado por grupos de interés, los cuales frecuentemente apuntan a crear escapatorias legales y administrativas que pueden entonces explotar. La base de los impuestos está incorrectamente cercana y el impuesto al ingreso en particular es recaudado de forma inefectiva. Es difícil encontrar ciudadanos quienes creen que el procedimiento para la recaudación de impuestos es transparente, o que los impuestos que ellos pagan representan contribuciones equitativas y razonables para un propósito mayor y de entidad social con el cual ellos se identifican positivamente.

Es entonces que empezamos a hablar en términos de un necesario pacto fiscal.

El sólo hecho de debatir alrededor de este pacto ayuda a colocar el asunto socio-político acerca de la política fiscal en la agenda pública. No hay un “gran debate” en general en la región.

Se han establecido innovaciones fiscales como puede ser el presupuesto participativo en Brasil que son maneras de ir hacia una política fiscal más abierta y transparente al debate público.

El contrato social es débil en gran parte de América Latina porque su historia es una dura herencia de conquista inequitativa y militarizada, gobierno excluyente y violencia política. Hay una total evidencia de la debilidad de cualquier noción de un contrato social (fiscal) en las actitudes y en el ambiente de muchos latinoamericanos contemporáneos. Pero hay también fundamentos para esperar que estas actitudes puedan cambiar. Se observa aquí diferencias positivas en las recientes experiencias como las de Chile y Brasil.

Actualmente, la gran mayoría de los países utiliza la tributación como fuente primordial de financiamiento del Estado<sup>1</sup>. Sin embargo, datos internacionales muestran una gran dispersión en los valores de carga tributaria entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Tradicionalmente, los países desarrollados presentan valores de carga tributaria superiores a aquellos reportados por naciones en desarrollo. Debemos explicarnos, por lo tanto, la razón de esa diferencia.



*“Se han establecido innovaciones fiscales como puede ser el presupuesto participativo”*

<sup>1</sup> *Andréa Lemgruber Viol Coordinadora General de Política Tributaria Secretaría de Ingresos Federales – SRF (Brasil), 2006*

¿Será que la diferencia es decurrente apenas de una decisión por una sociedad más colectivista (mayor presencia del Estado en la economía) por parte de los países más ricos o será que factores estructurales influyen sobre la carga tributaria? Una cuestión interesante sería: en el caso de que un país pobre adoptará la misma legislación tributaria que la de un país rico con miras a producir el mismo tamaño proporcional del Estado en la economía, ¿la carga tributaria resultante sería similar?

En verdad, parece que, pese a que el tamaño del Estado en la economía es una variable en función de una decisión colectiva (el nivel de gastos que se desea y la consecuente legislación tributaria para financiarlo), también es dependiente de las condiciones económicas, sociales e institucionales que un país tiene para recaudar impuestos. En otras palabras, la carga tributaria efectiva de un país la influyen tanto la selección colectiva de cuánto tributar (por la selección del tamaño del Estado y la legislación tributaria adoptada) como por las condiciones estructurales de la nación.

## 1.2. La Importancia del Impuesto en la Creación del Buen Gobierno<sup>2</sup>

Particularmente en contextos menos desarrollados, la capacidad de imposición es un indicador comúnmente aceptado de la eficacia y penetración de las instituciones nacionales<sup>3</sup>.

Si los legisladores y los representantes de los principales potenciales pagadores de impuestos pueden juntos llegar a un convenio en un régimen de imposición y un set de políticas (para el uso de los ingresos) entonces tendría varios beneficios como:

**Primero:** porque los impuestos fueron convenidos los procesos de pago de impuestos y de recaudación devienen menos onerosos y costosos y más previsibles.

Con mejor conocimiento de las probables obligaciones futuras e ingresos los contribuyentes se sienten más seguros en la inversión y el gobierno podría planificar a largo plazo más efectivamente.

**Segundo:** se establece un foro en el cual los ingresos son “cambiados” por políticas. Tercero, los contribuyentes estarían más dispuestos a responder a llamadas de financiamiento de emergencia si ellos estarían ya inmersos en las grandes decisiones de política.

**Cuarto:** una organización que representó contribuyentes sería relativamente efectiva en vigilar la recaudación de impuestos y el proceso del gasto público, y además también en reducir despilfarros y corrupción.

**Quinto:** y más general, los reguladores dependientes de los impuestos desarrollarían un interés en la prosperidad de (algunos de) sus ciudadanos y además están incentivados a promover prosperidad, la cual a su vez generaría más ingresos y fortalecería al Estado.

<sup>4</sup>La necesidad de los reguladores de los países desarrollados para recaudar impuestos se lleva entonces a cabo negociando con los contribuyentes lo que resulta en la creación de instituciones representativas, maquinaria administrativa para la recaudación de impuestos de ingresos y la implementación de programas públicos y mecanismos formales de responsabilidad.

La efectividad del estado fue comprometida, mientras al mismo tiempo el poder del estado fue limitado por el desarrollo de grupos de interés organizados e instituciones.

Por contraste frecuentemente en la región, los reguladores carecen de incentivos para comprometer a los ciudadanos sobre los impuestos y la creación de prosperidad. Las razones para esto incluyen acceso de los gobiernos a fuentes externas o fuentes de ingresos no “esforzadas”, desde las fuentes naturales y ayudas internacionales y las consecuencias adversas de esto para la gobernabilidad. Sobre una visión más optimista, esto sugiere que los cambios recientes en la estructura de la imposición (que incluye un cambio de la imposición indirecta a directa) pueden ofrecer oportunidades para un compromiso

---

<sup>2</sup> *Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries*. Mick Moore. *International Political Science Review* 2004, Vol 25, No. 3 297 – 319.

<sup>3</sup> *Where does a “strong” state come from? Resources, War, or Society in South American State Building*, Marcus J. Kurtz. *Department of Political Science Ohio State University* 2006

<sup>4</sup> *Signposts to more effective States, responding to Governance Challenges in Developing Countries*, Institute Of Development Studies IDS 2005

más constructivo con los contribuyentes. Hay un fuerte foco de relaciones informales, incluyendo como un contrato social fiscal es formado y las razones del porqué están preparadas para pagar impuestos.

Dentro de este tema debemos distinguir los estados considerados fiscalmente en cuanto a su fuente de ingresos, por un lado los denominados “tax state” o “fiscal states” de acuerdo a su grado de desarrollo en cuanto a depender mayoritariamente del “ingreso obtenido” que coloca las demandas considerables organizacionales, burocráticas y políticas sobre el aparato estatal.

Por otro lado tenemos los “rentier states” o Estados Renteros en los que el estado es fondeado con un pequeño esfuerzo organizacional o político en la parte del aparato estatal considerando especialmente estos pocos esfuerzos en relación con su población. Además, son aquellos estados que, primero tienen rentas de fuentes naturales y segundo tienen rentas estratégicas como petróleo o minerales. Estos estados comparados con la dependencia de una amplia base de impuestos tienen las siguientes siete “patologías políticas”:

1. Autonomía desde los ciudadanos, al no ser considerados como “potenciales” contribuyentes necesarios para el mantenimiento del estado.
2. Intervención externa, el petróleo en particular siempre ha sido visto como un commodity estratégico y por lo tanto sujeto a la intervención política y militar de las naciones más ricas, lo que ocasiona alejamiento de sus ciudadanos incluso en regímenes que tienen poca legitimidad popular.
3. Golpes de Estado, al ser considerado una fuente estratégica de recursos el petróleo genera el interés de ricas naciones como lo vimos anteriormente y por tanto al considerar en peligro esta fuente estratégica puede apoyarse o incluso motivarse golpes de estado de potenciales gobernantes que cedan antes intereses de estas naciones.
4. Ausencia de incentivos para políticas públicas, la dependencia de los ingresos del petróleo reduce, a través de dos muy diferentes mecanismos, la probabilidad de comprometerse de sus

ciudadanos de un modo “cívico”. Primero, la ausencia de impuestos directos reduce la probabilidad de que los ciudadanos estén motivados a comprometerse en las políticas a través de una sensación de un derecho a influenciar en el uso de su “propio” dinero. Segundo la ausencia de una política de contraste genera otro tipo de debates sobre valores y moralidad que probablemente generarán más diferencias al no encontrar claro quién paga, qué impuestos y con qué propósito.

5. Vulnerabilidad a la subversión, la falta de imposición al grueso de la población y de traerlos al ámbito de una burocracia regular civil puede degenerar en el tema de la subversión, guerrillas o grupos, el hecho de no permitir que la recolección de impuestos decaiga refleja que la maquinaria estatal está en funcionamiento y desincentiva a estos grupos subversivos.
6. Falta de transparencia en los gastos públicos, donde los ingresos públicos vienen de un número reducido de fuentes, tales como unas pocas compañías petroleras extranjeras o una empresa pública de minería es relativamente fácil que los ingresos y egresos públicos sean escondidos, el presupuesto oficial puede representar una mera sombra de la verdadera situación fiscal.
7. Burocracia pública inefectiva, existe poco incentivo de establecer una burocracia pública efectiva, no es necesario establecer una clase eficiente de meritocracia pública que es requerida para manejar un complejo sistema de impuestos o para establecer los mecanismos de control y valores de servicio público necesarios para proteger contra el peor abuso en la recolección de impuestos. En la burocracia los puestos y trabajos serán otorgados de acuerdo al patrocinio y por razones políticas directamente.

En particular, cuando otras variables relevantes tales como niveles de ingreso son tomadas en cuenta, los estados petroleros son probablemente (1) relativamente no democráticos, (2) sufren de débiles regulaciones, (3) exhiben altos niveles de malnutrición, mortalidad y analfabetismo que no son los esperados. Estas son medidas parciales o indirectas de procesos políticos, pero fuertes indicadores que los estados petroleros tienden a generar políticas en las cuales los ciudadanos

ordinarios tienen poca influencia y disfrutan menos de los beneficios de estos ingresos de lo que se esperaba.

El Ecuador entonces como “rentier state” adolece de esta patología y por lo tanto influye en el trabajo que desarrolla la Administración Tributaria de ahí la importancia de su análisis ya que estas son las causas de los posteriores problemas en la aplicación efectiva del sistema tributario y su aceptación social. Se sugiere que las causas del mal gobierno son variadas y no son fáciles de manejar. No hay soluciones mágicas para más responsabilidad y efectividad en la autoridad pública. Las fuentes de recursos y la capacidad de construcción de instituciones formales son solamente una pequeña parte de la respuesta (y pueden ser contra productivas si ellas refuerzan malas prácticas o resultados sobrecargados). Intervenciones externas pueden hacer más mal que bien si ello hace que no tome en cuenta el impacto sobre incentivos particulares y procesos políticos.

El Progreso ya no depende de tener completas el rango de las instituciones en el lugar sino de acuerdos informales que provean las señales correctas para los inversores, y sociedad a largo plazo que están evolucionando entre actores públicos y privados que permitan la construcción de intereses comunes alrededor de la entrega del servicio.

Las oportunidades para hacer la diferencia están ahí, pero a menudo oscurecidas por fallas en la observación de qué está actualmente pasando, y limitando opciones de avanzar en cuanto a la búsqueda de soluciones solamente en términos de modelos simplificados.



**Quizá el más importante mensaje aunque muy simple es, pensar menos normativamente acerca de que debería estar pasando, y mucho más políticamente e históricamente acerca de que actualmente está pasando, porqué, y cómo construir sobre lo que ya se está trabajando.**

Especialmente en lo que se refiere a las administraciones tributarias de países en desarrollo, el ambiente en que las mismas operan tiene características que estimulan la evasión o que causan dificultades para su control. Son exactamente estas características que hacen que el potencial tributario estructural de esos países sea, en general menor que el de las naciones desarrolladas. No es por casualidad que muchas veces los países en desarrollo han sido señalados como detentores de una “cultura tributaria débil”. Tanzi y Zee<sup>5</sup> advierten que tanto la estructura económica como la capacidad limitada de las administraciones tributarias son serios obstáculos a superar si el objetivo es reducir la evasión.

Por lo tanto, ¿cómo realizar la ardua tarea de combatir la evasión en un ambiente estructural no favorable y con limitada capacidad administrativa e institucional? La respuesta parece ser describir el potencial tributario mediante la gestión de riesgos, entendiendo el incumplimiento en sus diversas formas. Una administración tributaria no debe apenas comprender la existencia de diferentes tipos y grupos de evasión, sino también las diferentes razones para el incumplimiento dentro de cada grupo y cómo cada grupo puede ser desagregado. Es a partir de ese entendimiento que la administración tributaria puede dibujar sus estrategias para enfrentar (o no) ciertos tipos de evasión, adaptando sus acciones para cada tipo o grupo de contribuyente evasor.

### 1.3 La Planificación y Sistemas de Información para la Dirección

Los diversos esfuerzos en planificación pueden ser ordenados según la distinción explícita o implícita que éstos hacen del tratamiento de la incertidumbre y con base en el ámbito de aplicación de sus desarrollos teóricos y metodológicos<sup>6</sup>.

Por definición no puede haber una metodología que de respuesta precisa al problema de la incertidumbre de la realidad social, en los procesos de toma de decisiones; sin embargo, obviarla conlleva a la improvisación, la ineficiencia y el fracaso en la gestión.

---

<sup>5</sup> Tanzi y Zee (2000).

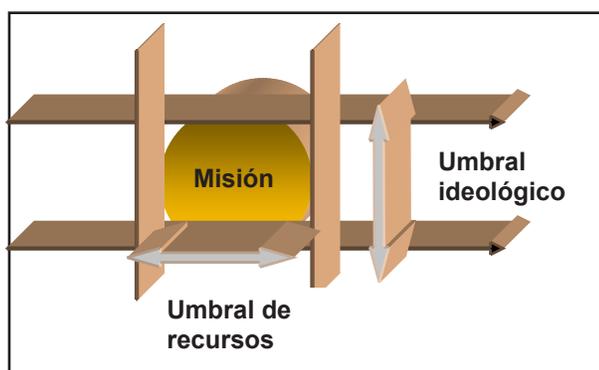
<sup>6</sup> Raúl Matos, George Washington University, Programa de Gobernabilidad, 2002

Planificar, análisis que precede y preside la toma de decisiones. Es el método y sus instrumentos que facilitan el mejoramiento continuo y progresivo de las decisiones implícitas en el acto de dirigir.

En síntesis, planificar, no es otra cosa que pensar sistemáticamente antes de actuar en una realidad cambiante y en situación de poder compartido.

La planificación dimensiona los objetivos en función de la capacidad institucional, la gobernabilidad y el tiempo de gestión.

Misión, la misión, de una organización o un actor se inscribe en el espacio definido por los umbrales ideológicos del decisor (debe ser) y de disponibilidad efectiva de recursos - entre ellos el tiempo de gestión - (puede ser).



La meta esencial de la AT es apoyar las políticas públicas de los distintos gobiernos no solamente procurando la solvencia económica del Estado sino, sobre todo, promoviendo la aceptación social de las cargas públicas<sup>7</sup>.

En este caso nuestra estrategia tomará como base fundamental estos aspectos tanto de cuál es nuestra misión en base al umbral ideológico, cuales son los recursos con los que contamos y de no existir un nivel apropiado de recursos se anotarán las restricciones operativas, materiales, legales, en el desarrollo del trabajo.

Anotaremos los rasgos que se siguen dentro de este umbral ideológico, referidas a la Administración Tributaria:

#### **Naturaleza del Fin:**

Ejerce una potestad que le atribuye la norma fundamental de cada país, exigir tributos, fuente de recursos coactivos y cuyo fundamento y legitimidad, se haya en la esencia misma del “contrato social” del que emana el Estado.

#### **Naturaleza de los Objetivos e Intereses:**

Gestiona intereses públicos de la colectividad y debe atender a objetivos múltiples e interrelacionados. Los resultados de la gestión van a afectar a la capacidad de acción del gobierno y al desarrollo económico y social. La prevalencia de los intereses públicos sobre los particulares justifica la mayoría de las prerrogativas de la gestión pública en general, y de la tributaria en particular.

#### **Naturaleza de la Función y los Derechos y deberes Fundamentales a los que atañe:**

Proyecta la imagen del Estado en uno de los espacios de relación más sensibles con los ciudadanos. Debe asegurar el cumplimiento y proteger la efectiva aplicación de las leyes fiscales para que todos contribuyan en función de su capacidad económica y demás hechos imposables definidos, con equidad e igualdad de trato. Así se contribuirá a consolidar la madurez democrática y consecuentemente a mejorar la aceptación social de las cargas públicas.

#### **Naturaleza de los Fondos Públicos:**

Como administración pública, gestiona fondos públicos. Se responsabiliza de obtener los recursos tributarios del Estado de manera imperativa, e incluso coactiva, al existir la posibilidad de poner en marcha mecanismos ejecutivos de recaudación. Estos fondos tienen una afección general al conjunto de intereses públicos y no particularizada hacia determinados gastos específicos.

#### **Naturaleza del Empleo Público:**

El estatuto de la Función Pública en muchos países establece normas generales y de decisión centralizada sobre los sistemas de administración de personal.

<sup>7</sup> La función directiva en la Administración Tributaria. D<sup>o</sup>. Bárbara Silvar Formoso

### **Principios de Actuación:**

Principio de Legalidad, mediante el cual debe actuar sometida a un conjunto de normas de Derecho; Principio de Eficacia y Eficiencia, tanto en la operación aislada como en el conjunto de la actividad, y el Principio de Objetividad que se conecta directamente con el carácter público de los intereses gestionados con una serie de requisitos: publicidad y concurrencia, transparencia (información particular y pública, motivación de decisiones, acceso a gestores y expedientes, claridad, audiencia, procedimientos contradictorios y revisión de actos), y generación de confianza basados en los principios y valores del Servicio Público.

Es fundamental anotar que se considera que una administración tributaria quiere convertirse de una administración que se conforma con “hacer más de lo mismo” a una administración innovadora, de mantener el “Status Quo” al crecimiento institucional, de enfatizar el control a promover la confianza, de priorizar los sistemas y estructuras a orientarse hacia el logro de resultados, de manifestar una actitud reactiva a mostrarse receptiva y proactiva, de conformarse “en hacer bien las cosas” a actuar estratégicamente tanto en el cumplimiento voluntario como en la lucha contra el fraude, de lo local a lo internacional, y, en fin, de una visión endogámica a una visión sistémica, es el sedimento de la nueva filosofía de dirección<sup>8</sup>.

Actualmente teniendo en cuenta la trascendencia de la responsabilidad social de la AT se necesita contar con directivos preparados para el cargo que

no confíen en la improvisación en el desempeño de su labor.

Este párrafo describe con exactitud la razón fundamental del trabajo que nos hemos propuesto. La situación objetiva que proponemos, es la de una administración que cumpla con los fines anotados, que priorice sus actividades y que integre a los funcionarios internamente y a la sociedad en la consecución de sus objetivos institucionales. De esta manera se benefician los servidores públicos, la institución, la sociedad en general.

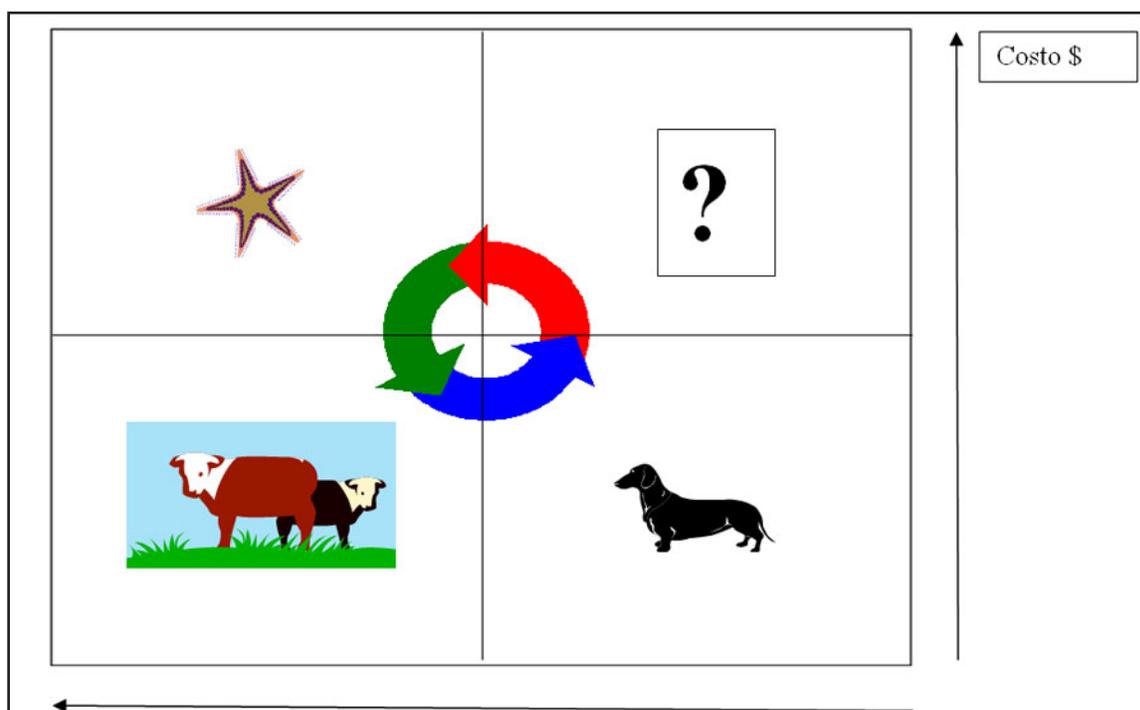
Entonces el producto que pretendemos con este trabajo de investigación es un modelo de planificación estratégico y control que priorice, las áreas en las que la Administración tributaria debe acometer en orden de prioridad tomando como base los fines para los que ha sido creada y considerando los limitantes de recursos y la eficiencia en la utilización de los mismos.

En un horizonte temporal de resultados de mediano plazo pero que necesitan empezar para su posterior concreción, sería un éxito el solo hecho de encausar a la organización hacia ese objetivo, empezando de acuerdo a la prioridad. Para esto es imprescindible tener el diseño del plan, sus directrices generales que incluye su sistema de control.

Un tema de gran interés que es necesario mencionar en esta tendencia de planificación es acerca de la introducción de conceptos como la Matriz del Boston Consulting Group BCG

---

<sup>8</sup> *Las Políticas de calidad y la gestión del cambio. D. Luis Cremades Ugarte y D<sup>a</sup>. Marisa Valdenebro García*



### GAP Tributario Actual

Lo que se pretende con la aplicación de esta herramienta en las administraciones es identificar aquellos “productos” que se encuentren en la planificación de la Administración Tributaria, en las categorías de GAP tributario y costo para el ente tributario.

De esta forma un producto digamos la visita in situ para revisar facturación en libros contables puede encontrarse dentro la matriz BCG en el sitio de “perro” debido a que la capacidad de producir recursos para el fisco producto de su accionar es muy baja, la evasión de igual forma se realiza luego en las declaraciones; por tanto estaría gastando recursos sin, en último término, contribuir al objetivo de recaudación de la entidad, ante esto se debe “reinventar” este producto o eliminarlo.

Dentro de la gestión de riesgos que estamos considerando en este trabajo, se está contribuyendo en forma decidida a la innovación, a la producción de nuevos “productos” que puedan dar mejores resultados a la organización, en forma eficiente y eficaz pasaremos entonces de un análisis de preguntarnos (interrogantes) qué hacer con los productos que tenemos a la innovación de productos

“estrella” que luego podrán dar sostenimiento a la recaudación considerados como “vacas lecheras”

Todos los productos de las organizaciones tienen su ciclo y la administración tributaria no es la excepción.

---

**Debemos actuar donde los resultados sean más rentables no solo en términos económicos o financieros sino en base al cumplimiento de la estrategia institucional, la misma que está pensada a largo plazo.**

---

En este sentido resulta fundamental el concepto de Área de Resultados Clave. Las “áreas de resultados” son áreas de trabajo donde se producen actividades que generan conjuntamente resultados. No obstante, existirán aquellas que sean más importantes para la empresa; aquellas cuyos resultados son clave para el crecimiento de la unidad o de la organización y a las cuales las denominamos “Áreas de Resultados Clave”.

Estamos pensando en indicadores clásicos, por ejemplo, los ingresos tributarios obtenidos en el año o los ingresos derivados de los actos

de liquidación dictados por una Administración tributaria. Vayamos un poco más allá. Para medir la eficacia en tareas de control o lucha contra el fraude, pensemos por ejemplo en un indicador que mida el efecto de las actuaciones de control sobre el comportamiento de los contribuyentes, esto es, evaluar el comportamiento de los contribuyentes que han sido objeto de investigación y comprobación una vez finalizada ésta, por ejemplo, mediante el análisis de sus ingresos tributarios posteriores. Lo podríamos diferenciar en los siguientes subindicadores:

Efecto inducido de las actuaciones de control sobre los contribuyentes objeto de las mismas, distinguiendo entre actuaciones intensivas (de auditoría) y extensivas.

Efecto inducido de las actuaciones de control sobre sectores económicos de riesgo y que han sido objeto de un especial seguimiento por parte de los servicios de inspección.

Efecto inducido de las actuaciones de control sobre el cumplimiento fiscal general.

Además de que podemos hablar del efecto directo e indirecto de las mismas.

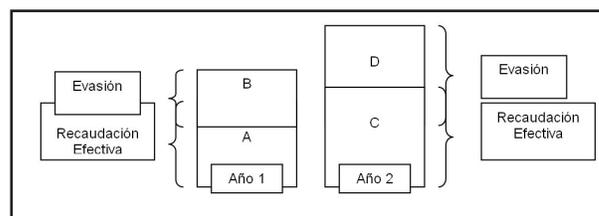
En la **40a. Asamblea Centro Interamericano de Administraciones Tributarias** celebrada en Brasil se define una administración tributaria como más eficaz en cuanto más consigue aproximar la recaudación efectiva al potencial restringido. En otras palabras, la administración tributaria será más eficaz en la medida que consigue minimizar el **gap tributario**. Eso porque no basta que determinado volumen de recursos se destine a las arcas públicas para que la misión de la administración tributaria se cumpla. En la práctica, el objetivo mayor de una AT es asegurar que todos los contribuyentes estén efectivamente cumpliendo con sus obligaciones tributarias, de acuerdo con lo previsto en ley.

Naturalmente, alcanzar la meta de la recaudación potencial implicaría decir que no existiría evasión o ineficiencia. Sin embargo, ya sea una meta puramente inalcanzable, darle seguimiento y acercarse a ella parece ser un objetivo claro de la administración tributaria.

De hecho, aunque la reducción de la evasión y el aumento de la recaudación sean variables correlacionadas, la reducción de la evasión, vista

como indicador de desempeño de la administración tributaria, parece superior al aumento del volumen recaudado por dos razones. **Primero**, porque el volumen recaudado es influido por variables exteriores a la administración tributaria, como la propia alteración de la legislación tributaria y el desempeño económico. En países que tienen alteraciones legales constantes, se hace difícil segregarse lo que es efecto económico, efecto legislación y efecto administración tributaria del aumento de recaudación. **Segundo**, no ayuda, desde el punto de vista de la gestión, comparar la evolución de la recaudación sobre su propia base, que puede ser bastante reducida frente a la evasión existente en un país. En otras palabras, una administración tributaria debería ser juzgada especialmente por la eficacia en el combate a la evasión y por la aplicación justa del sistema tributario a todos los contribuyentes, antes que simplemente por el desempeño de la recaudación.

Por lo tanto, el administrador tributario debe administrar su potencial visualizando todo su espectro de trabajo. Si el administrador tributario mira apenas aquello que él recauda como medida de desempeño, puede fácilmente engañarse. Digamos que, de un año para otro, su recaudación efectiva haya crecido, y eso se interprete como un buen desempeño de la administración tributaria. Sin embargo, puede ser que su potencial haya crecido todavía más, pero, como él solo ve parte del potencial, no percibe que, en términos de eficacia, el desempeño de su administración tributaria deja mucho que desear.



Por lo tanto, para trabajar eficazmente todo el potencial existente, la administración tributaria necesita analizar dos realidades distintas: la de los ingresos recaudados (y de cómo ellos varían mediante los efectos legislación, precio, y cantidades) y la de los ingresos evadidos (y de cuánto de los mismos pueden estimarse y efectivamente trabajarse para transformarlos permanentemente en ingresos recaudados).

Pese a que muchos países en desarrollo no tienen una estimación confiable de su gap tributario, debido a las dificultades de estimarlo por falta de información estadística, es posible que tengamos una idea del tamaño probable del gap mediante estimaciones de la economía informal. La economía informal es responsable por parte de las pérdidas de impuestos que un gobierno puede sufrir, o sea, aquellos contribuyentes que, probablemente, siquiera aparecen registrados en la administración tributaria.

Seguramente que, dado el tamaño de la economía informal, se debe aplicar alguna tasa promedio del impuesto, para estimar el posible gap tributario, en la ausencia de mecanismos más sofisticados de estimación.

Arvate y Lucinda (2004) mencionan datos estimados por Kinglmair y Schneider (2004) con respecto a la economía informal. Específicamente sobre países latinoamericanos, las estimaciones del tamaño de la economía informal, con relación al PIB, se presentan en la tabla 1, adjunta. El promedio de la economía informal para los países de la muestra es de 41% del PIB. Vemos que en el Ecuador la informalidad se encuentra alrededor del 35%.

#### 1.4 La Estrategia de Gestión del Riesgo

Una estrategia debería ser un set de métodos o principios que describen como actuar e incorporar el principio de la “**forma de pensar**”; por lo que se necesita que las estrategias estén basadas en el conocimiento. El conocimiento es una parte absolutamente necesaria, sin el conocimiento acerca del Gap tributario, el contexto del contribuyente, y la efectividad de las diferentes opciones de tratamiento, la gerencia del riesgo es inútil. Basado en métodos, principios, formas de pensar y conocimiento es posible decidir cómo se alcanzarán los objetivos.

Basado en la estrategia analizada sobre cómo actuar podremos tener las siguientes aproximaciones:

##### Incremente la voluntad de cumplimiento

- Influye las actitudes y la norma
- Reduce los factores de incompreensión como “todo el mundo hace trampa”<sup>9</sup>
- Explique por qué se debe cumplir

##### Haga fácil el cumplimiento

- Simplifique
- Asista
- Informe

##### Use incentivos

- Detecte incumplimiento
- Sancione
- Recompense cumplimiento

Riesgos son eventos o circunstancias que podrían o resultarán en problemas para la organización. Deberían ser definidos a nivel tales como ese riesgo o causa comprensible y que pueden ser evaluados con exactitud. Pueden tratarse de los siguientes:

- Conflicto** – cosas malas están pasando
- Incertidumbre** – las cosas no están ocurriendo como se esperaba
- Oportunidad** – Cosas buenas no están pasando

**Una administración tributaria que busca trabajar para explotar su potencial tributario, en la práctica, es una organización que administra riesgos porque el mayor riesgo para una administración tributaria es la evasión en sus múltiples componentes e implicaciones.**

Eso porque es la evasión lo que lleva a la reducción de ingresos, además de minar la justicia tributaria en un país, distorsiona la sana competencia económica e impone costos para la administración tributaria. O sea, mientras mayor es la evasión, mayor es el riesgo de que una administración tributaria no cumpla con su misión.

La gestión de riesgos puede definirse como “un proceso formal donde factores de riesgo para un contexto particular son sistemáticamente identificados, analizados, medidos, ordenados

<sup>9</sup> Risk Management Guide for Tax Administrations, February 2006. European Commission

y solucionados”<sup>10</sup>. Es un proceso a través del cual una organización analiza su ambiente externo, identifica y busca entender los riesgos que pueden afectarla, y decide qué política la puede ayudar a manejar esos riesgos. No necesariamente una organización debe buscar la reducción o total eliminación de todos sus riesgos – es posible que algunos riesgos ya estén en nivel administrable, o no sean importantes, o el costo-beneficio no justifique actuar sobre ellos. Una organización puede usar cuatro tipos de acción con relación a los riesgos que ella enfrenta: eliminación del riesgo (eliminar la exposición completamente), control del riesgo (reducción del tamaño de la pérdida probable o reducción de la probabilidad de su ocurrencia), transferencia de riesgo (por ejemplo, vía seguros o alteración de legislación) y retención del riesgo (decidir aceptar el riesgo si este está en nivel aceptable)<sup>11</sup>.

Podemos definir el riesgo como una agrupación de factores, acontecimientos o acciones que pueden obstaculizar o facilitar la materialización de los objetivos de una organización, concepto en el cual se entienden incluidos los objetivos estratégicos, de operaciones, financieros y de cumplimiento. Debe tenerse en cuenta que los riesgos pueden concebirse como peligro y como oportunidad.

Las organizaciones que consiguen éxito en medio de los constantes cambios del entorno empresarial son aquellas que atribuyen una importancia especial a la innovación, a la asunción de riesgos y al espíritu emprendedor.

Teniendo en cuenta que las organizaciones se ven en la obligación de asumir riesgos, los gestores de riesgos deberían tratar de no esclerotizar esta necesidad mostrándose excesivamente defensivos. Una técnica de gestión de riesgos que se centre en la eliminación de los riesgos, en los casos en los que no sea apropiado hacerlo, repercutirá en la iniciativa, la innovación y el espíritu emprendedor. Hacer un excesivo hincapié en evitar los fallos específicos puede acabar provocando el fracaso general, porque la supervivencia de la mayoría de

las organizaciones y su eficacia depende de que la dirección asuma riesgos en su búsqueda de oportunidades.

Gestionar los riesgos es asegurar una cultura, así como los procesos y la estructura necesarios para aprovechar las oportunidades potenciales de una organización, mitigar sus amenazas y alcanzar sus objetivos.

Las mejoras que una gestión de Riesgos efectiva puede proporcionar son las siguientes:

- Incrementar la probabilidad de alcanzar las metas, objetivos y prioridades de la empresa
- Priorizar la asignación de recursos
- Alertar previamente la detección de problemas potenciales
- Proporcionar a todo el personal los conocimientos para asumir riesgos con confianza
- Aportar a la mejora continua y al aprendizaje de la organización.

### 1.5. El modelo Analítico

<sup>12</sup> Este trabajo se centra en el manual de fiscalización del CIAT por lo que a continuación explicamos resumidamente la idea central de esta experiencia que es fruto de consultas y talleres entre las administraciones tributarias de los países miembros, enfocándonos hacia el Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

Partiendo de la base de riesgo, con todos los riesgos tributarios definidos, a través de las fases de investigación preliminar sobre el tratamiento del mismo, efectuando instrucciones estándares para su tratamiento, recopilando información sobre costos y beneficios del tratamiento, hasta la parametrización de riesgos, tiene que haber una combinación de riesgos, parámetros y formas de aplicación de la ley. Esta mezcla de riesgos sirve de base al uso propuesto de los funcionarios y medios disponibles. Se deben aclarar las opciones dentro de la consistencia de esta mezcla de riesgos, de modo que las decisiones se puedan tomar al nivel adecuado.

---

<sup>10</sup> OECD (a), (2001), *Risk Management – Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration, GAP003, p. 4.*

<sup>11</sup> University of Wisconsin, *Risk Management Policy and Procedure Manual.*

<sup>12</sup> Tomado de CIAT, *Manual de Fiscalización-Refuerzo de la Función de Fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe, Ámsterdam, 2003.*

La gestión del riesgo, se define como: “proceso sistemático en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis del riesgo y con miras a obtener un resultado óptimo”. En otras palabras, se pretende utilizar los recursos limitados de la Administración para controlar lo que es realmente importante de acuerdo a la realidad actual. Es indiscutible que en la actividad económica de un país no es posible para la Administración Tributaria ejercer un control sobre la totalidad de las transacciones que se realizan, ni sobre la totalidad de sectores, ni sobre la totalidad de contribuyentes de un sector. Es por esta causa que se hace necesaria la gestión del riesgo, precisamente porque el riesgo de defraudación siempre va a estar presente, y al no poder eliminarlo lo más adecuado es administrarlo de forma que los recursos de control sean utilizados eficientemente y los resultados obtenidos sean los más óptimos.

Existen varias formas de instrumentar la gestión de riesgo pero en este trabajo seguimos la siguiente metodología que se puede resumir en las siguientes etapas:

- Identificación y clasificación de riesgos
- Reducción del riesgo
- Detección de riesgos
- Selección de riesgos
- Cobertura de los riesgos
- Evaluación y medición de los resultados obtenidos

El desarrollo del concepto de estas etapas se encuentra en el anexo.

### 1.6 El Control en la Administración Tributaria

La tarea, nada sencilla, de asegurar que este planteamiento general se materializa recae en el sistema de control interno de la organización. El propósito del sistema de control interno de una organización es alcanzar los objetivos con eficacia, eficiencia, transparencia, fiabilidad y cumplimiento de las normas.

Hemos de convenir en que el control de gestión, sus indicadores de desempeño y el establecimiento de sistemas de control gerencial e información, se devienen en fundamentales para la modernización y mejoramiento de la efectividad y eficiencia de la administración tributaria.



**En un entorno mucho más dinámico y cambiante, particularmente a partir de la segunda mitad del siglo XX, y bajo el nuevo paradigma de la globalización, actualmente es un error considerar que lo que fue bueno ayer para las organizaciones (sistemas, procesos, tecnología, conocimientos), continuará siendo bueno hoy.**

Por ello, los altos ejecutivos buscan maneras de administrar mejor sus organizaciones, frente a la rápida evolución del entorno económico y competitivo, así como a las exigencias y prioridades cambiantes de los clientes y adaptar su estructura para asegurar el crecimiento futuro; y, por supuesto, generar mayores beneficios.

Esta percepción también se ha reflejado en el entorno de las organizaciones públicas, a los fines de satisfacer las necesidades crecientes de la comunidad, brindando mayores y mejores servicios y/o productos.

Particularmente, una de las áreas a las que se le ha tomado el énfasis necesario ha sido el control, con el fin de detectar, en el menor plazo posible, cualquier desviación respecto a los objetivos de rentabilidad y crecimiento y de limitar las sorpresas. Por esta razón, para la alta dirección, debería ser de significativa importancia su implantación, para permitir:

- El cumplimiento de metas previstas en los programas operativos, ajustadas en función a las condiciones imperantes durante una gestión, y en especial al razonable aprovechamiento o neutralización de los efectos de factores externos de importancia o magnitud.
- Que la relación entre recursos invertidos y los resultados obtenidos se aproximen a un índice de eficiencia establecido por la entidad o a un indicador externo aplicable

Haciendo una breve reseña histórica diríamos que la primera definición del control interno fue establecida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados-AICPA en 1949 y las modificaciones

incluidas en SAS N. 55 en 1978, pero este concepto no sufrió cambios importantes hasta 1992, cuando la Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta en los Estados Unidos, conocida como la "Comisión Treadway", establecida en 1985 como uno de los múltiples actos legislativos y acciones que se derivaron de las investigaciones sobre el caso Watergate, emite el documento denominado "Marco Integrado del Control Interno" (Framework Internal Control Integrated), el cual desarrolla con mayor amplitud el enfoque moderno del control interno en el documento conocido como el Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

En el ámbito público, después de haber sido materia de discusión el tema del control interno en sucesivos Congresos internacionales, en 1971 se define el concepto de control interno. Ello ocurre en el Seminario Internacional de auditoría Gubernamental realizado en Austria en 1971, bajo el patrocinio de la Organización de Naciones Unidas e INTOSAI.

El interés por este tema respondía a dos hechos importantes: en primer lugar, a partir de la década de los 70' el sector público había crecido de manera significativa en los países en desarrollo, tanto en magnitud como en volumen de operaciones, y, en segundo lugar, las entidades públicas eran muy reacias a efectuar cambios para disponer de una administración moderna y eficaz, a pesar que se encontraban en un escenario distinto.

Con ocasión del **XII Congreso Mundial de Entidades Fiscalizadoras Superiores** realizado en Washington, en 1992, se aprueban las directrices del control interno que fueron elaboradas por la Comisión de Normas de Control interno integrada por diversas Instituciones Superiores de auditoría-ISA's. Estas directrices fueron instituidas, con el propósito de fortalecer la gestión financiera en el sector público, mediante la implementación de controles internos efectivos. En su contenido se define con claridad los objetivos del control interno en el ámbito público, así como las responsabilidades de cada entidad en la creación, mantenimiento y actualización de su estructura de control interno.

A través de los años el control interno en las organizaciones se ha tornado un tema de vital importancia dado que de una u otra forma contribuye a la consecución de objetivos de las mismas.

Considerando la evolución de las Administraciones Tributarias, en cada una de sus funciones las cuales contribuyen para alcanzar las metas estatales de dentro del Presupuesto General del Estado, se hace necesario realizar un control más exhaustivo a cada una de las partes de la Administración.



**El funcionamiento y mejoramiento del Sistema de Control Interno en la Administración Tributaria debe direccionarse a la adopción de objetivos únicos: administraciones descentralizadas, que faciliten y gestionen el cambio aprendiendo a innovar y que se soporten en la clara asignación de responsabilidades en todos los niveles organizacionales.**

---

El Control Interno debe procurar entonces el logro de la visión y la misión de la Institución; actuar más en su filosofía que en los procesos que lo integran, creando escenarios propicios para el logro de los objetivos organizacionales.

Por tanto, la implementación del Control Interno va tomando fuerza en las Administraciones Tributarias.

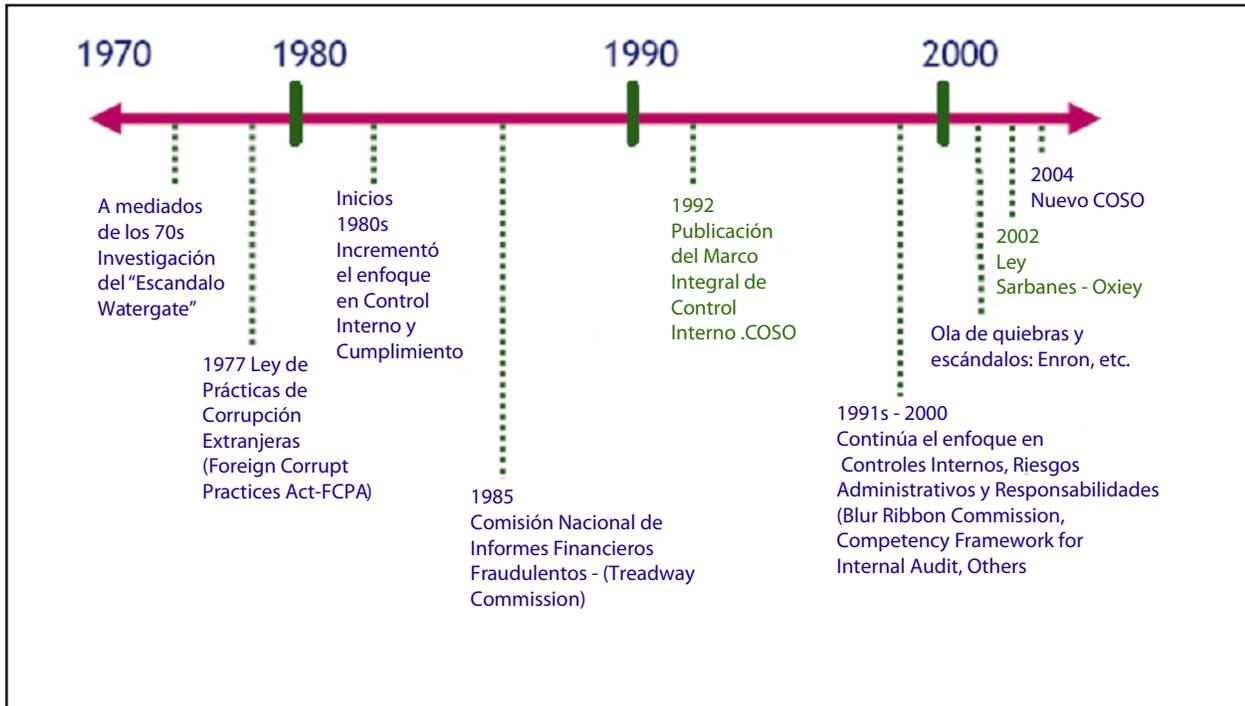
La gestión de riesgos no es ajena a una Administración Tributaria puesto que la consideración de los riesgos suele formar parte de su actividad ordinaria en los distintos niveles de responsabilidad de la organización: el riesgo estratégico de no alcanzar los objetivos de recaudación fijados por el Presupuesto del Estado, el riesgo asociado al fraude y la evasión fiscal, con una problemática compleja que requiere a veces la dedicación de la mayor parte de los recursos de la organización, el riesgo recaudatorio de que una deuda que se va a contraer se cobre íntegramente y en plazo, el riesgo tecnológico de disponibilidad de los servicios prestados al contribuyente en la Oficina de Internet, etc. De forma implícita al menos, la cultura de los riesgos, y por tanto de las oportunidades que generan, está presente en las Administraciones Tributarias.

La gestión formalizada de los riesgos no es tampoco en sí misma una novedad.

## Concepto de Control Interno – Informe Coso

### Evolución reciente

A través de los años el Control Interno ha evolucionado de acuerdo a las necesidades de las organizaciones a continuación un breve esquema de la evolución:



### Definición del Informe COSO

Es un proceso, efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables

El control interno implica una serie de acciones inherentes a la gestión del negocio. A su vez los procesos del negocio contemplan la integración del control interno en su ejecución y culminación, lo cual influye directamente en la capacidad de la dirección y administración para conseguir sus objetivos.

Por otra parte es importante mencionar que el Control Interno afecta la actuación de cada uno de los miembros de la organización y viceversa, esto de una u otra forma incide sobre los costos de una determinada organización.

En la parte pertinente a las Administraciones Tributarias, el control interno que se lleve a cabo en cada Administración es de suma importancia para la consecución de sus objetivos. En este sentido las AATT han desarrollado procedimientos, guías operativas, códigos de ética, los cuales regulan la actuación de cada uno de los funcionarios. Siendo así que el control interno se constituye en el principal medidor de cumplimiento de dichos procedimientos establecidos, por la Dirección.

## Componentes del COSO

Los componentes del Coso son:

- Entorno de control
- Evaluación de los riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión



### Entorno de Control

El entorno de control comprende la cultura y los atributos individuales, incluyendo la integridad, valores y competencia, que caracterizan al personal de una organización.

Los factores que afectan el ambiente de control son:

### Integridad y Valores Éticos

La Dirección ha de transmitir el mensaje de que la integridad y los valores éticos no pueden, bajo ninguna circunstancia, ser contravenidos. Los funcionarios deben captar y entender ese mensaje. La dirección ha de demostrar continuamente, mediante sus mensajes y su comportamiento, un compromiso con los valores éticos.

### Compromiso de Competencia Profesional

La dirección ha de especificar el nivel de competencia profesional requerido para

trabajos concretos en las áreas de control y demás y traducir los niveles requeridos de competencia en conocimientos y habilidades imprescindibles.

### Consejo de Administración y Comité de Auditoría

Un consejo de administración activo y efectivo, o comités del mismo, es un elemento de control importante. Dado que la dirección tiene la posibilidad de eludir los sistemas de control, el consejo tiene un papel importante para asegurar un control interno efectivo.

### La Filosofía de Dirección y el Estilo de Gestión

La filosofía de dirección y el estilo de gestión suelen tener un efecto omnipresente en una entidad. Estos son, naturalmente, intangibles, pero no se pueden buscar indicadores positivos o negativos.

### Estructura Organizativa

La estructura organizativa no deberá ser tan sencilla que no pueda controlar adecuadamente las actividades de la empresa ni tan complicada que inhiba el flujo necesario de información. Los ejecutivos deben comprender cuáles son sus responsabilidades de control y poseer la experiencia y los niveles de conocimientos requeridos en función de sus cargos.

### Asignación de Autoridad y Responsabilidad

La asignación de responsabilidad, la delegación de autoridad y el establecimiento de políticas conexas ofrecen una base para el seguimiento de las actividades y el sistema de control y establecen los papeles respectivos de las personas dentro del sistema.

### Políticas y Prácticas en Materia de los Recursos Humanos

Las políticas de recursos humanos son esenciales para el reclutamiento y el mantenimiento de personas competentes que permitan llevar a cabo los planes de la entidad y así lograr la consecución de sus objetivos.



El segundo componente del Control Interno, según el Informe COSO, la “**Evaluación de los Riesgos**”.

Ampliaremos este punto por ser parte medular de nuestro trabajo.

Cada entidad enfrenta riesgos externos e internos que tienen que ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos de los distintos niveles de la organización, que deben estar vinculados entre sí.

La evaluación de los riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados los riesgos. Es igualmente necesario disponer de mecanismos para identificar u afrontar los riesgos asociados con el cambio.

En el pasado, muchos gestores de riesgos tenían el encargo de centrarse en el control de los peligros: comportamientos fraudulentos, quiebras de la seguridad, robos, incumplimiento de la normativa, daños a las propiedades, etcétera. Aunque estas cuestiones son importantes, es necesario complementarlas con un enfoque que conciba el riesgo teniendo en cuenta su carácter potencial de mejora.

## OPORTUNIDAD

Al concebir el riesgo como una oportunidad, la relación inherente entre riesgo y recompensa se modifica. El riesgo puede tener aspectos cualitativos y cuantitativos. Las organizaciones pueden emplear técnicas que aumenten las probabilidades de una recompensa positiva dentro de los límites de sus entornos operativos, y los analistas de riesgo también pueden identificar oportunidades que se puedan aprovechar.

Gestionar el riesgo como oportunidad es una función “de ataque”, que requiere que la dirección adopte acciones para conseguir beneficios positivos y desarrolle políticas estructurales que le permitan obtener dichos beneficios.

Desde la dirección también se pueden aplicar políticas estructurales que reduzcan los riesgos para la organización en su vertiente negativa.

Un cambio en las políticas de Recursos Humanos o en algunas de las políticas estratégicas puede reducir notablemente los riesgos de la organización y mejorar el cumplimiento de sus fines.

La alta Dirección debe contemplar de forma preeminente el Riesgo como oportunidad y establecer las políticas adecuadas o las iniciativas estratégicas más convenientes al respecto.

## INCERTIDUMBRE

También es conveniente considerar la noción del riesgo como incertidumbre. Las organizaciones pueden determinar de qué manera pueden intervenir activamente para evitar que un acontecimiento tenga una repercusión negativa. La gestión de la incertidumbre trata de asegurar que el rendimiento real de una organización queda dentro de una banda definida. También pueden servir para reducir el riesgo como peligro con intervenciones que lo prevengan y una actividad proactiva. El estudio de las desviaciones respecto de los objetivos definidos para las distintas divisiones, territorios, unidades, se convierte en una potente herramienta de intervención.

Los Órganos de Planificación y los niveles Directivos funcionales y territoriales son los que más pueden aprovechar esta noción, estudiando los rendimientos medios y las desviaciones de las diversas unidades, dentro de un marco eficientista de gestión.

## COSO ERM



**Ante la necesidad detectada de mejorar la gestión del riesgo en las organizaciones, el Comité desarrolló un nuevo marco de gestión de riesgos, titulado Enterprise Risk Management Framework.**

---

Este marco detalla los componentes esenciales de la gestión de riesgos en la empresa y el contexto en que tales componentes son eficazmente implementados.

Una novedad que podemos encontrar en el nuevo trabajo es que se han llevado de cinco a ocho los componentes del control interno. El marco integrado de control planteado en el Informe COSO constaba de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección e integrados al proceso de gestión: Ambiente de control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y comunicación, Supervisión.

En el marco de gestión de riesgos se incluyen tres elementos más: Ajuste de objetivos, Identificación de acontecimientos y Respuesta al riesgo

## Ajuste de Objetivos:

Dentro del contexto de misión y visión, la dirección establece objetivos estratégicos. Es-tos objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar los acontecimientos capaces de impedir su logro. La gestión de riesgos permite asegurar que la dirección tiene un proceso para alinear los objetivos con la misión y visión de la organización, y que estos son compatibles con el grado de riesgo aceptado.

## Identificación de Acontecimientos:

Existe la posibilidad de ocurrencia de acontecimientos capaces de afectar a la organización, pudiendo los mismos tener impactos positivos y negativos. Los acontecimientos que tienen un impacto potencialmente negativo representan un riesgo, el que requiere de una evaluación y una respuesta por parte de la dirección. Para la identificación de los posibles acontecimientos, la dirección debe considerar tanto los factores internos como los externos. Los factores externos incluyen el ambiente eco-nómico y de negocio, la naturaleza, y los factores políticos, sociales y tecnológicos. Los factores internos tienen en cuenta aspectos tales como las opciones de la gestión, el personal y los procesos.

## Respuesta al Riesgo:

Para cada riesgo significativo la dirección se ve obligada a generar potenciales respuestas. Habiendo generado una respuesta de riesgo, la dirección debe calibrar el nuevo riesgo sobre la base residual. Siempre existirá un riesgo residual, no solo porque los recursos son limitados, sino también debido a la incertidumbre del futuro y a limitaciones inherentes a otras actividades.

El control de los planes estratégicos en las Administraciones Tributarias, es de reciente aplicación en las mismas. Por lo que, para este análisis, hemos tomado como base varios estudios, que pretenden homogeneizar los conceptos de Control Interno y que actualmente se están haciendo eco en diversos escenarios organizacionales.

En nuestro caso de las Administraciones Tributarias, su utilidad no solo se ve reflejada **internamente**, a través de los éxitos que se consiguen mediante procesos eficientes y que alcanzan las metas propuestas establecidas

en su estrategia organizacional, sino también desde la perspectiva **externa** de quienes están contribuyendo y aportando a través de dichas organizaciones. Por lo que su contribución al proyectar una mejor imagen hacia su público, es un beneficio tremendamente significativo, para que cualquier Administrador deje de considerarla dentro de su gobierno.

Por dichas razones, en las páginas siguientes, se analizarán los pormenores del Control Interno en las Administraciones Tributarias.

Dicha estructura debe trabajar correlacionadamente para transformarse en un verdadero proceso integral de control de las todas las operaciones, sin embargo es necesario aclarar que:

“El control es un proceso. No es un acto aislado sino una actividad que se desarrolla de modo continuado, para lograr un objetivo. El propio control no es un fin en sí mismo, sino un medio para lograr algo...”<sup>13</sup>.

Finalmente podremos añadir, conforme es mencionado en algunas otras definiciones, con las cuales concordamos plenamente, que el control interno no es una adición de un paso mas a los procesos, sino una parte integral de los mismos, es decir no viene a sumarse como una función adicional, sino que es parte de él, por consecuencia, el proceso no puede continuar o finalizarse sin antes haber cumplido también la parte correspondiente a su control interno, en cualquiera de sus momentos ya sea durante su planificación, ejecución y supervisión.

### Objetivos del Control Interno

Lo más importante del control es que nos permite saber hacia dónde va la organización, si estamos logrando los objetivos y aun mas importante, detectar las posibles distorsiones y obstáculos que podrían haber para el cumplimiento de las metas, solo a través de este conocimiento tendremos posibilidad de redireccionar nuestros esfuerzos y sobre la marcha establecer medidas alternas para llegar hacia donde queremos.

### Lo que se puede lograr y lo que no con el control<sup>14</sup>

Los objetivos básicos del sistema de control son:

- Promover el que las acciones respondan a los objetivos y se desarrollen respetando las normas.
- Promover la eficiencia.
- Asegurar que la información es completa y veraz.
- Proteger los derechos y activos de la Administración Tributaria.

El sistema de control interno ayuda a conseguir estos aspectos, pero con la limitante que ya habíamos mencionado, de que no los garantiza de modo completo. Tan solo proporciona una seguridad razonable de conseguirlos.

“El control de la implementación de la planificación estratégica, es esencial para lograr la misión pública de la administración tributaria y fortalecer la confianza del público en el sistema tributario”<sup>15</sup>.

### Cuadro de Mando Integral

Realizando un esfuerzo de síntesis podemos indicar que el cuadro de mando integral que proponemos complementa la medición de los resultados de la actuación con indicadores financieros y no financieros de los factores clave que influirían en los resultados del futuro, derivados de la visión y estrategia de la organización. De tal forma, que se enfatiza la conversión de visión y estrategia de la organización en objetivos e indicadores estratégicos. Los indicadores están equilibrados entre los indicadores de los resultados – los resultados de esfuerzos pasados – y los inductores que impulsan la actuación futura.

Este enfoque permite llevar a cabo procesos de gestión decisivos:

1. Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia
2. Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos
3. Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas
4. Aumentar el feedback y formación estratégica

<sup>13</sup> BIBLIOTECA CIAT, *Manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias*, Mayo 2008.

<sup>14</sup> BIBLIOTECA CIAT, *Manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias*, Mayo 2008.

<sup>15</sup> NOLAN, Deborah, *El control de los Planes Estratégicos*, en Conferencia Técnica del CIAT, Amsterdam, Países Bajos, 2004

Esta herramienta nos ayuda a llenar el vacío que existe en la mayoría de sistemas de gestión: la falta de un proceso sistemático para poner en práctica y obtener feedback sobre la estrategia. Los procesos de gestión alrededor del CMI permiten que la organización equipare y se centre en la puesta en práctica de la estrategia a largo plazo. Utilizado de este modo, se convierte en los cimientos para gestionar las organizaciones de la era de la información.

En la administración tributaria se podrían tener cientos de indicadores que pueden seguir y controlar para asegurarse de que están funcionando como es de esperar, y para señalar cuándo debe tomarse una acción correctora. Pero estos no son los inductores del éxito competitivo. Estos indicadores reflejan los “factores de higiene” necesarios para permitir que la empresa funcione. Estos indicadores deben ser monitorizados en forma de diagnóstico, y las desviaciones de las expectativas deben ser anotadas rápidamente.

El objetivo de un proyecto de cuadro de mando no es desarrollar un nuevo conjunto de indicadores. Los indicadores – la forma en que describimos los

resultados y las metas – son verdaderamente unas poderosas herramientas de motivación y evaluación. Pero la estructura de indicadores del CMI debería ser empleada para desarrollar un nuevo sistema de gestión. Esta distinción entre un sistema de medición y un sistema de gestión es sutil pero crucial. El sistema de indicadores debería ser sólo un medio para conseguir un objetivo más importante: un sistema de gestión estratégica que ayude a los ejecutivos a implantar y obtener feedback sobre su estrategia.

La construcción del primer CMI de una organización puede conseguirse por medio de un proceso sistemático que construye consenso y claridad sobre la forma de traducir la misión y la estrategia de una unidad en objetivos e indicadores operativos. El proyecto debería representar la sabiduría y las energías colectivas del equipo de alta dirección de la unidad de negocio, a menos que este equipo esté verdaderamente comprometido con el proceso, no es probable que se de un buen resultado. Sin el patrocinio y la participación activa de la alta dirección no debe iniciarse un proyecto de cuadro de mando, puesto que sin ello fracasaría.

## 2. EXPERIENCIAS

### 2.1. La Planificación Estratégica: Algunos Ejemplos de Modelos de otras Administraciones

Los ejemplos de estas administraciones se dirigen a orientarnos en el desarrollo de nuestro plan tomando como guía estas experiencias que también pueden denominarse “best practices” en el tema de control que es materia de este trabajo.

#### 2.1.1 Estados Unidos. Plan Estratégico del IRS: algunas líneas de objetivos

Nos aseguraremos que los contribuyentes encuentren sus obligaciones tributarias, de tal manera que cuando pagan sus impuestos, pueden estar confiados que sus vecinos y competidores están haciendo lo mismo. Además nosotros debemos usar nuestra autoridad de aplicación de para recaudar los impuestos debidos de la gente quien no llena completamente sus obligaciones tributarias.



El incumplimiento puede no ser deliberado y puede deberse a una amplia rango de causas, que incluye la falta de conocimiento, confusión, pobre mantenimiento de registros, interpretaciones legales diferentes, emergencias personales inesperadas y problemas temporales de flujo de caja.

Sin embargo algunos incumplimientos sobrepasan aún el punto de evasión tributaria penal.

El IRS reforzará el cumplimiento en todos los sectores pero con particular vigor en el área corporativa y de altos ingresos individuales quienes participan en transacciones abusivas de evasión tributaria sin descuidar el servicio a los contribuyentes oportunamente. Asegurando que reciban trato profesional y protección a sus derechos.

Para ello, se enfoca los siguientes objetivos:

- Asegurar que abogados, contadores, y otros profesionales se adhieran a los estándares profesionales y sigan la Ley
- Detectar y combatir actividades tributarias y financieras criminales domesticas y off-shore
- Combatir el abuso entre entidades gubernamentales y el mal uso de tales entidades por terceros para evasión tributaria u otros propósitos indebidos.

### 2.1.2. Bolivia

#### **Rolando López,**

Gerente General, Servicio de Impuestos Nacionales (SIN - Bolivia)

El establecer una estrategia adecuada para una de las funciones más técnicas y complejas de la Administración Tributaria, como es la de fiscalización, requiere de un análisis integral y detallado a la vez, más aún considerando que la acción que induce o persuade a los contribuyentes a declarar y pagar lo que efectivamente corresponde, es la de fiscalización.

La estrategia de fiscalización también debe contemplar la definición de diferentes tipos de procesos de fiscalización, los que deben ser aplicados en relación con el nivel de fraude fiscal de los contribuyentes o la "sensación de riesgo" que se quiere establecer, estableciendo claramente el alcance y profundidad de los mismos.

Para finalizar es importante resaltar que la estrategia de fiscalización, al ser integral, debe contemplar

un sistema de evaluación que permita mejorar constantemente la estrategia aplicada, desde la selección de contribuyentes hasta la sanción y cobro de los adeudos tributarios, esto con el objeto de dar solidez en el trabajo de fiscalización y el consiguiente incremento de la sensación de riesgo en el universo de contribuyentes.

Adicionalmente, las actuaciones de fiscalización deben ser apoyadas mediante campañas específicas de información, las cuales deben estar dirigidas a grupos de contribuyentes que realicen el mismo hecho generador de obligaciones tributarias, y que estén orientadas a relacionar determinados sectores de contribuyentes con obligaciones tributarias específicas, así como el uso y destino dado a las recaudaciones tributarias, promoviendo el incremento de la conciencia tributaria y los niveles de cumplimiento voluntario, y en último caso, por lo menos proporcionar la información suficiente para que los contribuyentes tomen conocimiento de que obligación tributaria se esta incumpliendo y cuales las sanciones y consecuencias de ese incumplimiento.

Considerando el alto nivel de incumplimiento tributario, la inducción al cumplimiento voluntario no puede basarse en investigaciones y auditorías profundas, esto debido a la limitada capacidad y alcance de la administración respecto al número de contribuyentes, razón por la cual el riesgo elegido se basa en la probabilidad de seleccionar contribuyentes en forma directamente proporcional al grado de incumplimiento, donde a mayor nivel de incumplimiento relativo, mayor probabilidad de ser seleccionado.

Por ello entonces:

- Las estrategias de fiscalización deben ser formuladas en función de la visión y misión de la Administración Tributaria.
- El primer paso para el proceso de planificación requiere que se efectúe un análisis del contexto interno y externo.
- Para generar una adecuada sensación de riesgo las estrategias de fiscalización deben ser integrales, desde la selección de contribuyentes a verificar, la determinación consistente de los ilícitos tributarios, la sanción y cobro de los adeudos tributarios.
- Un pilar fundamental para el diseño de las estrategias de fiscalización, lo constituye el uso intensivo de la información interna y externa mediante los procesos de inteligencia fiscal.

Según el alcance y profundidad de las actuaciones, se pueden aplicar diferentes procesos de fiscalización, desde los controles masivos de obligaciones formales, la verificación de hechos puntuales, hasta las auditorías tributarias que son las de mayor alcance.

Finalmente, se puede afirmar que en ningún caso las estrategias propuestas son excluyentes sino más bien complementarias en su aplicación.

### 2.1.3. Argentina

**Sr. Marcelo Pablo Costa,**  
Subdirector General de Fiscalización  
Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP

La dificultad básica inherente a la función de fiscalización dentro de las Administraciones Tributarias, es cómo mejorar el cumplimiento fiscal del conjunto de contribuyentes, habida cuenta de la imposibilidad material de controlar individualmente a todos y cada uno de ellos.

El desafío, desde este punto de vista, es determinar a quienes fiscalizar, cómo emplear los recursos humanos disponibles y qué métodos de auditoría utilizar de manera de impactar con acciones directas sobre los incumplidores, y/o acciones de inducción al cumplimiento y/o que aumenten la percepción de riesgo a la totalidad del conjunto de contribuyentes.

### 2.1.4. España

**José Luis Martínez Serrano,**  
Agencia Estatal de Administración Tributaria  
Director General de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales

Las Administraciones Tributarias, deben tender a encontrar una fórmula óptima para que las decisiones de actuación sobre los incumplimientos tributarios redunden en un mejor cumplimiento voluntario general. A partir de esta premisa, los sistemas pueden basarse en planes de actuación sectoriales y temáticos, dirigidos a realizar auditorías, o bien, cuando ello sea posible actuar sobre otras variables como la educación, los incentivos al cumplimiento, la simplificación del sistema y las normas tributarias. Ambas aproximaciones no son excluyentes entre sí sino que se complementan.

Aunque lo normal entre los Estados Europeos y Americanos es adoptar decisiones de oportunidad acerca de los grupos de contribuyentes que van a ser objetivo preferente de las auditorías fiscales, en algunos países la Planificación General se funda en un único Análisis General de Riesgo del conjunto de los contribuyentes y una medición de la disponibilidad de recursos disponibles para hacer frente a tales riesgos. La diferencia con el sistema de planificación que nos sirve como modelo, es que en estos países la decisión de sobre qué contribuyentes actuar se toma de forma objetiva, sin valoraciones sobre su oportunidad, basándola en el riesgo abstracto de incumplimiento que recae en cada contribuyente.

### 2.2 Algunas Experiencias sobre la Gestión del Riesgo

**Sr. François Guimont,**  
Comisionado Adjunto - Agencia de Ingresos de Canadá

Elaboración e implementación de estrategias de cumplimiento – Una comprensión más cabal de los riesgos permite a la CRA desarrollar e implementar la estrategia más adecuada para solucionar de manera eficaz el problema en cuestión. Entre las actividades para resolver el incumplimiento están: la educación del público en general a través de programas de promoción de los servicios al contribuyente; la formación de alianzas estratégicas con otras administraciones tributarias del ámbito federal o provincial, con industrias específicas o incluso con un organismo internacional como la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE) para encontrar soluciones a cuestiones de mutuo interés; la propuesta de modificaciones legislativas, administrativas o de procedimientos para subsanar las deficiencias del sistema; y concentración en los contribuyentes de alto riesgo a través de la verificación y(o) actividades para imponer el cumplimiento.

Para lograr su objetivo de promover el cumplimiento, la CRA depende en gran medida de la eficacia de sus procesos para identificar, priorizar y solucionar los riesgos de incumplimiento.

Creemos que una combinación adecuada de actividades o instrumentos – tanto de servicio como de imposición del cumplimiento – será una solución para el desafío de reducir el incumplimiento a un mínimo. La CRA cuenta con programas de cumplimiento que

se basan en renombrados sistemas de evaluación de riesgos que le permiten concentrarse en las áreas de mayor riesgo y dirigir sus actividades de imposición del cumplimiento específicamente a esas áreas. Todas las declaraciones de impuestos son evaluadas para determinar su grado de riesgo y los expedientes de alto riesgo son auditados.

La gestión y evaluación de riesgos es esencial para una asignación eficaz de recursos limitados que deben servir a diversos programas y proyectos de auditoría, al igual que para situar a la CRA en posición favorable para responder a nuevas oportunidades.

La gestión de gestión de riesgos es un proceso que permite a un organismo tratar de reducir sus pérdidas al mínimo e incrementar al máximo sus probabilidades de lograr sus objetivos corporativos. La piedra angular del proceso de gestión de riesgos es la identificación, medición y análisis de los riesgos. Este proceso se conoce como evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos se utiliza para guiar los programas de auditoría a través de los elementos siguientes: proporcionando estimaciones de la magnitud, probabilidad y consecuencias de riesgos específicos; identificando patrones y tendencias de cumplimiento en una industria, área geográfica u otras categorías demográficas; creando modelos y perfiles de problemas de incumplimiento a nivel del contribuyente individual o para problemas de incumplimiento específicos; y, en última instancia, dirigiendo la atención a los contribuyentes de alto riesgo.



**La evaluación de riesgos identifica cuestiones específicas que deben ser atendidas por los auditores, lo cual permite a estos últimos utilizar su tiempo con eficacia pero sin restringir su habilidad para identificar otras cuestiones que deben ser auditadas.**

Realizamos un esfuerzo permanente por refinar nuestras ya sofisticadas herramientas de evaluación de riesgos a fin de controlar las tendencias e identificar los problemas emergentes en términos de la repercusión que pueden tener sobre los ingresos fiscales del gobierno, el comportamiento del contribuyente y la equidad del sistema en general.

## 2.2.1 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

<sup>16</sup> **Nelson Gutiérrez González,**  
Director de Operaciones

Las Administraciones Tributarias (AT) tienen como misión esencial controlar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. El control que se aplique se refleja directamente en los niveles de recaudación<sup>17</sup> que se obtengan. Los controles más eficaces se reflejarán en la obtención de los mejores niveles posibles de recaudación tributaria, tanto a corto como a mediano y largo plazo.

Los controles débiles o la inexistencia de estos se reflejarán en una pobre recaudación.

Los controles deberán orientarse a inducir tanto como sea posible el cumplimiento voluntario, para lo cual la AT debe generar consistentemente y en forma permanente, el mensaje que cualquier incumplimiento puede ser detectado, corregido y sancionado. Este mensaje se genera mediante la aplicación de controles eficaces que disuadirán al contribuyente, quien preferirá cumplir debido a las consecuencias que el incumplimiento le puede acarrear. Los tipos de control a aplicar están en función del contexto tributario, de la cultura tributaria de la sociedad, de los niveles de incumplimiento y evasión. Sin embargo ha sido probado teórica y prácticamente que los mejores controles son aquellos que generan niveles de riesgo fiscal importantes en la población contribuyente. En el contexto tributario, el riesgo fiscal está medido en función de la probabilidad conjunta de: detectar el incumplimiento y la evasión fiscal; determinar el mayor monto a pagar por la evasión o el incumplimiento; forzar y obligar al cumplimiento; y aplicar las sanciones que correspondan.

<sup>16</sup> Esta ponencia se basa parcialmente en conceptos expuestos por el CIAT en ponencias anteriores, presentadas en la Conferencia Técnica del año 2002 y en el primer seminario de Administración Tributaria realizado en San Luis de Maranhao, Brasil en el año 2003.

<sup>17</sup> Sin considerar la estructura legal tributaria que es determinante en los niveles de recaudación.

Sin embargo dentro del contexto de cualquier estructura tributaria, es deber de la AT obtener los máximos niveles de recaudación posibles, procurando el buen cumplimiento de las normas por parte de los contribuyentes.

La expansión de la sensación de riesgo, se logra con acciones objetivas de control aplicadas sobre contribuyentes en particular, que al hacerse masivas y ser ampliamente conocidas producen resultados subjetivos que conducen a ampliar la cobertura de la sensación de riesgo. Cada acción positiva de control, conduce por si misma a una o más acciones subjetivas, es decir expande el riesgo, porque el sujeto pasivo afectado informará lo ocurrido a uno o más sujetos pasivos o personas relacionadas con la actividad tributaria.

## 2.4 Países Bajos

**Matthijs Alink -**

Subdirector de Asuntos Internacionales  
Ministerio de Finanzas

La aplicación de la ley consta de tres componentes: interpretación y ejecución de la ley, fiscalización y suministro de servicios. La verificación y auditoría es parte de la fiscalización. Para hacer opciones racionales para la estrategia de trato al cliente, se requiere un sistema de administración de riesgos. La administración de riesgos se define como un proceso sistemático durante el cual se despliegan personas y recursos, en base al análisis de riesgos con el fin de lograr un resultado óptimo.

El proceso de administración de riesgos es normalmente un proceso continuo. Ello es necesario porque el proceso debe ser efectivo dentro del ambiente en el que opera la Administración Tributaria. El ambiente está sujeto a cambio, y estos cambios en el ambiente tendrán un efecto sobre los riesgos y la evaluación de riesgos. El proceso de administración de riesgos no involucra solamente decisiones operacionales, sino también decisiones de alto nivel que requieren el compromiso de la gerencia superior.

La retroalimentación continua del proceso de administración de riesgos puede ayudar a

la gerencia superior a fijar logros y objetivos para todo el proceso de control tributario, a desarrollar planes de control, a asignar recursos presupuestarios, y a mejorar los procesos de toma de decisiones en estas áreas. La retroalimentación también puede ser de gran importancia a nivel político, en la formulación de estrategias para el futuro.

Mediante el uso de técnicas de administración de riesgos se pueden desplazar recursos humanos y otros recursos de forma tal de lograr un balance óptimo entre la aplicación de la ley y el respaldo a los contribuyentes.

---



**La retroalimentación de las evaluaciones también permite a la administración y al nivel operacional ser más pro-activos en el campo de control en lugar de adoptar una posición reactiva. Además, permitirá a las unidades de inteligencia mejorar la identificación de medidas antifraude e implantar las mismas de manera oportuna.**

---

El análisis de riesgo es la clave del proceso de administración de riesgos. Es un proceso pro-activo y dinámico mediante el cual se identifican, analizan y evalúan los riesgos sistemáticamente, de modo que sirva de base para las decisiones sobre acciones adicionales. También monitorea y revisa el desarrollo de riesgos a través de la medición del cumplimiento de los contribuyentes.

De la experiencia **brasileña**<sup>18</sup>, parece claro que establecer una administración tributaria dirigida a la explotación del potencial tributario no es tarea simple. En **primer lugar**, requiere la búsqueda y tratamiento de datos y su efectivo análisis, generando inteligencia. Eso es más sofisticado que tener un banco de informaciones de control, pero que no realimenta los procesos de la administración tributaria y no sirve para redirigir acciones y políticas estratégicas. O sea, no basta tener datos, es preciso usarlos de modo inteligente para alcanzar la meta del potencial tributario.

---

<sup>18</sup> Esta conclusión se basa fundamentalmente en la exposición de la Sra. Andréa Lemgruber Viol Coordinadora General de Política Tributaria de la Secretaría de Ingresos Federales – SRF de Brasil, 2006

En **segundo lugar**, es preciso romper paradigmas casi que tradicionales en las administraciones tributarias. Ejemplos son los trabajos de fiscalización apenas dirigidos a la masa conocida de contribuyentes, indicadores de gestión con base apenas en el desempeño pasado, monitoreo apenas de sectores económicos tenidos tradicionalmente como de mayor capacidad tributaria, entre otros. Una administración de ese tipo no ve nuevos desafíos, nuevos campos de acción, nuevos sectores que se desarrollan en la economía muchas veces por ser subtributados. En **tercer lugar**, es necesario conocer el universo de riesgos antes de determinar qué instrumento adoptar. Una administración tributaria que no conoce todos sus riesgos, no puede saber cómo asignar eficientemente sus recursos entre control (enforcement) y servicios (compliance), entre sectores económicos distintos, entre regiones geográficas distintas. Por ejemplo, en el caso que la evasión esté concentrada en pequeñas empresas, tal vez pueda haber un abordaje inicial más dirigido a servicios, pues el incumplimiento puede ser fruto de la legislación compleja o de la falta de acceso a la información. Sin embargo, en caso que la evasión sea predominantemente concentrada en esquemas complejos de fraude internacional, el abordaje debe ser de fiscalización y control, y no de simple atención al contribuyente (servicios). De hecho, conforme a lo descrito por un estudio de la OCDE, “en un mundo ideal, la autoridad tributaria sabría los grados relativos de cumplimiento, la exposición de su recaudación y la respuesta de cada segmento de cliente, para entonces, basado en este conocimiento, tomar decisiones sobre la asignación de recursos a los varios segmentos de los programas de cumplimiento y asistencia”<sup>19</sup>.

En resumen, cada administración tributaria enfrenta situaciones de riesgo distintas y debe buscar una estrategia particular para sus problemas. Ella debe analizar su ambiente externo, entender y describir sus riesgos y, entonces, decidir cuál herramienta será más adecuada en términos de costo-beneficio para cumplir su misión. Para poner esa decisión en términos didácticos, podemos imaginar dos espectros fundamentales para analizar

una administración tributaria: el espectro de las herramientas (compliance spectrum<sup>20</sup>) y el espectro de las estrategias (revenue authority administration spectrum<sup>21</sup>).

El espectro de las herramientas sintetiza el dilema tradicional de las administraciones tributarias entre invertir proporcionalmente más en servicios o control. Este espectro dice respecto a las herramientas que una administración tributaria tiene para cumplir su misión. De un lado del espectro, tenemos una administración tributaria amigable que invierte en servicios y educación y tiene un abordaje de negociación con el contribuyente, viéndolos principalmente como clientes. De otro lado, tenemos una administración tributaria dura, que mira básicamente la fiscalización y control, y tiene un abordaje punitivo, viendo los contribuyentes siempre como evasores potenciales.

Históricamente, los países desarrollados han tenido un movimiento pendular a lo largo de este espectro. Desde el principio de los años 90, vemos el movimiento del péndulo dirigirse rumbo al lado del servicio, largamente influido por el movimiento de reinención de los gobiernos que determinaron las políticas de reforma administrativa en esos países.

“El grado en el que la administración tributaria enfoca la gestión del riesgo puede verse como indicativo de dónde está la organización a lo largo del espectro de la autoridad tributaria”<sup>22</sup>. De un lado de este espectro, tenemos la administración tributaria tradicional, orientada por funciones y con un alto grado de segregación entre ellas. De otro lado, tenemos una administración tributaria orientada estratégicamente en función de los problemas a resolver o riesgos a controlar. Esta administración tributaria tiene “sistemas, estructuras y abordajes que reconocen que contribuyentes en diferentes poblaciones o grupos usualmente tienen problemas o cuestiones diferentes al cumplir las leyes tributarias, y pueden tener oportunidades y razones significativamente diferentes para no cumplirlas”<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> “In an ideal world, the revenue authority would know the relative compliance rates, revenue exposure and responsiveness of each of the client segments they have and would then make resource allocation decisions to various segment compliance assistance and assurance programs based on this knowledge.” OCDE, p. 9.

<sup>20</sup> Término mencionado por Sparrow (2000). Ver páginas 31-36.

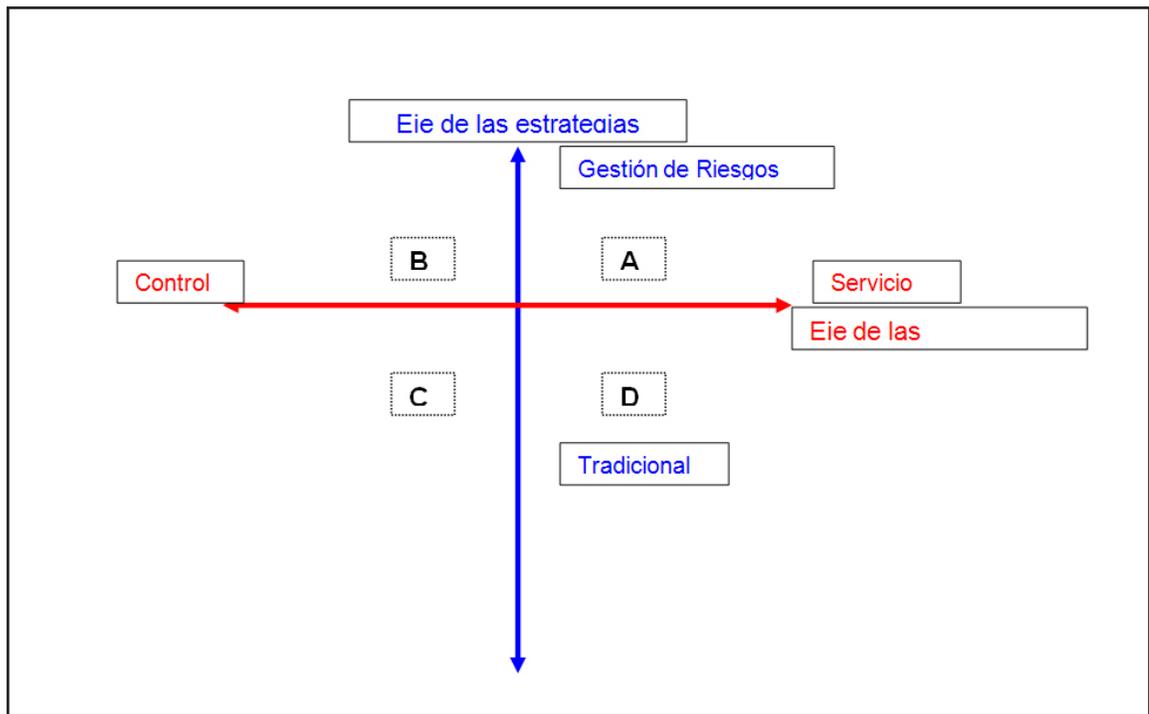
<sup>21</sup> Término mencionado por OCDE.

<sup>22</sup> OECD (2001), Risk Management – Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration, GAP003, p. 3.

<sup>23</sup> Ibid.

Poniendo juntos esos dos espectros, tenemos la figura a continuación, que ayuda a visualizar cómo una administración tributaria se posiciona a lo largo del eje de las herramientas y del eje de las estrategias. En general, las reformas implementadas por las administraciones tributarias en años recientes llevaron a que la organización se mueva a lo largo del eje de las herramientas, buscando cuadrantes como A o D (a depender de su orientación estratégica más o menos dirigida a la gestión de riesgos). Ese

movimiento podría ser adecuado para situaciones de bajo gap potencial o de tipos de evasión relacionados a la dificultad de comprensión de la legislación tributaria y obligaciones accesorias. Pero puede ser que, para ambientes con alto gap tributario y con formas de evasión sofisticadas, la mejor estrategia sería apostar en más control. O sea, dónde posicionarse depende del ambiente estructural en que opera la administración tributaria y cómo decide reducir su gap tributario.



### 3. EL CONTROL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – ALGUNAS EXPERIENCIAS

Al igual que hiciéramos en el tema de planificación proponemos un apartado en el que se relatan con gran esfuerzo de síntesis algunas experiencias de organizaciones tributarias en el tema del control interno, en la parte correspondiente con el control de la planificación.

#### 3.1. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

El CIAT con el coauspicio de la administración tributaria española y la participación de varios países miembros, elaboró un Modelo de Auditoría

Interna a fin de que sirviera de referencia para la implementación o mejoramiento de los actuales en las AATT de sus países miembros.

Este Modelo, presentado en la Asamblea General del CIAT en Florianópolis, Brasil en el año 2006, sigue muchos de los lineamientos del informe COSO II (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), el cual a su vez ha sido considerado por la mayoría de las Administraciones Tributarias y la Promoción de la ética y la Responsabilidad Corporativa AATT de los países participantes en el momento de elaborar sus propios sistemas y manuales.

Ahora bien, cuando hablamos de un manual de auditoría interna es claro que nos estamos refiriendo a aquél que es elaborado, adoptado e implementado por la propia administración tributaria, y no estamos contemplando los controles internos o auditorías a cargo de los organismos de control del estado, llámense Tribunales de Cuenta, Sindicaturas o Contralorías.

### **Auditoría Interna en el Proceso de Gestión de Riesgos**

El Órgano de Auditoría Interna debe contribuir a la mejora del sistema de gestión de riesgos de la organización, monitoreando su funcionamiento y coordinando su desarrollo:

- La gestión de riesgos es una responsabilidad clave de la Dirección de la Administración Tributaria. Además, debe existir una adecuada coordinación de las responsabilidades y actividades de los distintos grupos y personas que tengan relación con este proceso para evitar duplicidades o lagunas en el control.
- El Órgano de Auditoría Interna debe colaborar con la Dirección en el examen, evaluación, informe y recomendaciones de mejora sobre la adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos.
- El papel del Órgano de Auditoría Interna puede variar en función del modelo elegido en la organización, recomendándose, en todo caso, una participación activa en el mismo, con mayor o menor implicación en función del grado de implantación del proceso de gestión de riesgos.

La posición del Órgano de Auditoría dependerá de varios factores, tales como las características de la Administración Tributaria, la preparación del personal de auditoría interna, su peso en la organización, etc.

- Es recomendable que, en todo caso, el Órgano de Auditoría Interna asuma la coordinación del proceso, si no existe un órgano específico que asegure esta función y en el caso de que exista, debe actuar de manera coordinada con este órgano.

### **3.2 Bolivia**

Existen organizaciones, como los entes tributarios, cuyo riesgo en reputación puede arrastrar a toda la organización, en virtud a esto los directivos de

las administraciones tributarias no pueden soslayar el control interno que estas entidades tienen que poseer, así como la unidad de auditoría interna que es la encargada de ejecutar el mismo.

Respecto al ámbito Boliviano, la Ley N° 1178 “Ley de Administración y Control Gubernamentales”, promulgada en el año 1990, consistente con el informe COSO, señala que el Control Gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos y estará integrado por el Sistema de Control Interno y el Sistema de Control Externo Posterior.



**“El Control Interno es importante para las entidades públicas porque a través de su incorporación y aplicación adecuada en los Sistemas Administrativos y Operativos, asegura de “manera razonable” el logro de los objetivos institucionales”.**

Este proceso es muy importante porque a través de la identificación, detección y comprobación de la existencia de errores y/o irregularidades, se permite tomar acciones para corregir las desviaciones detectadas y mejorar la gestión.

El implantar controles internos, beneficia a la entidad, asegurando razonablemente que los servicios prestados o bienes producidos, estén libres de deficiencias y contribuyan a generar satisfacción en los usuarios.

El control interno contribuye al incremento del buen prestigio de la entidad, ayuda a mejorar el clima organizacional y protege a la entidad, en lo que esté a su alcance, de las pérdidas innecesarias

El control es de vital importancia dado que lo interesante es que está en todo lo que la entidad requiera mejorar y/o proteger, para una eficiente gestión (objetos, personas, y actos).

### **3.3. Guatemala**

El entorno de control implementado en la institución, aporta el ambiente en que el personal desarrolla sus funciones y cumple sus responsabilidades de control.

El ambiente de control se puede apreciar en la siguiente pirámide:



Y se fundamenta en la Planificación Estratégica de la SAT para el período 2008-2011 como se muestra en el siguiente esquema:



## Ambiente de Control

### Misión

Recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea los servicios indispensables y se brinden mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de los impuestos; y la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras de los ciudadanos.

### Visión

Ser una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, los contribuyentes y sus funcionarios y empleados.

### Valores y ética

Los valores y la ética se encuentran regulados mediante:

- ✓ Acuerdo No. 142-2000, Primer Código de Ética Profesional del Servidor Público de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-
- ✓ Acuerdo No. 7-2008 del Directorio de la Superintendencia, Código de Ética y Conducta para los Funcionarios y Empleados de la SAT.
- ✓ Acuerdo de Directorio No. 2-2008 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento de Trabajo y Gestión del Recurso Humano de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los valores que se fomentan son:

Transparencia, Integridad, Responsabilidad, Productividad, Profesionalismo.

## EVALUACIÓN DE RIESGOS

La evaluación de riesgos consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos.

- ✓ La SAT está desarrollando e implementando este componente de Control Interno, a través de unidades específicas que están identificando de una forma sustantiva los riesgos en sus áreas

de operaciones, para determinar la forma de su tratamiento y administración.

- ✓ La SAT aplica principios de dirección por objetivos como instrumento básico de dirección y control. Estos objetivos hacen referencia a los fines hacia los cuales se encamina la actividad.
- ✓ Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización que sean coherentes entre sí.

### Objetivo 1

**Aumentar el nivel de cumplimiento voluntario.**

#### Estrategia

- Mejorar la efectividad de la fiscalización y la aplicación de la sanción del incumplimiento tributario.
- Fomentar la cultura tributaria
- Mejorar la cobranza administrativa ejecutiva.
- Mejorar la efectividad de los controles aduaneros.

### Objetivo 2

**Mejorar la calidad de servicio al contribuyente.**

#### Estrategia

- Ampliar las opciones de servicio y asistencia a contribuyentes privilegiando medios despersonalizados.
- Mantener informados a los contribuyentes sobre los procedimientos y requisitos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y sobre resultados de la gestión institucional.
- Simplificar las gestiones de despacho aduanero.

### Objetivo 3

**Incrementar la Efectividad Institucional.**

#### Estrategia

- Fortalecer los sistemas y la calidad de la información.
- Eficientar y sistematizar los principales procesos de la Institución.
- Fortalecer la gestión de los recursos.
- Fortalecer e implementar mecanismos de control interno que aseguren la administración íntegra, efectiva y transparente de operaciones

## ACTIVIDADES DE CONTROL

Las políticas y los procedimientos ayudan a asegurar el cumplimiento de las instrucciones de la dirección, es por eso que se centran en ellos algunas de las actividades de control.

- Dentro de los procedimientos se toman en cuenta diversos controles tales como:
- aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, salvaguarda de activos y segregación de funciones.
- Además estos procedimientos se pueden relacionar con los objetivos de la Institución los cuales pueden catalogarse así: operacionales,

de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento a la legislación aplicable.

### Tipos de Actividades de Control

#### Ejemplo: Indicadores de rendimiento:

Como resultado del proceso de planificación y programación que se desarrolla en forma anual en la SAT, se genera el Plan Operativo Anual; éste, contiene el fundamento estratégico y el esquema definido en el Plan Estratégico Institucional 2008-20011 para este caso; en el que además, se consideran 45 indicadores relacionados con objetivos estratégicos y de desempeño a medir, así:

Objetivo de Desempeño	Indicador
<b>Aumentar el Nivel de Cumplimiento Voluntario</b>	
Mejorar la efectividad de fiscalización y la aplicación de la sanción del incumplimiento tributario	Número de Contribuyente Efectivos
	% Asertividad de la Fiscalización
	% de Cobranza por ajustes de la fiscalización respecto a la recaudación total
<b>Mejorar la Calidad de Servicio al Contribuyente</b>	
Ampliar las Opciones de Servicio y Asistencia a Contribuyentes Privilegiado Medios Despersonalizados	% de Servicios brindados por medios electrónicos
	Índice de Satisfacción de Contribuyentes
	% de recaudación registrado por medios electrónicos

## Información y Comunicación

Hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en tiempo y forma, que permitan cumplir a cada empleado con sus responsabilidades asignadas.

La SAT tiene aproximadamente 112 aplicaciones informáticas en uso y en desarrollo. Ejemplos:

ÁREA	APLICACIONES
Aduanas	SIAG Central (Sistema Integrado aduanero Guatemalteco)
	SIAG Local
	SIVEPA (Sistema de Verificación de Precio en Aduanas)
Recaudación y Gestión	RTU (Registro Tributario Unificado)
	RPI (Recepción de Planillas de IVA)
Fiscalización	FISAT (Fiscalización de SAT)
Gerencia Anministrativa Financiera	SIGAF (Elaboración del Presupuesto)
Recursos Humanos	RRHH (Recursos Humanos)
	Posis

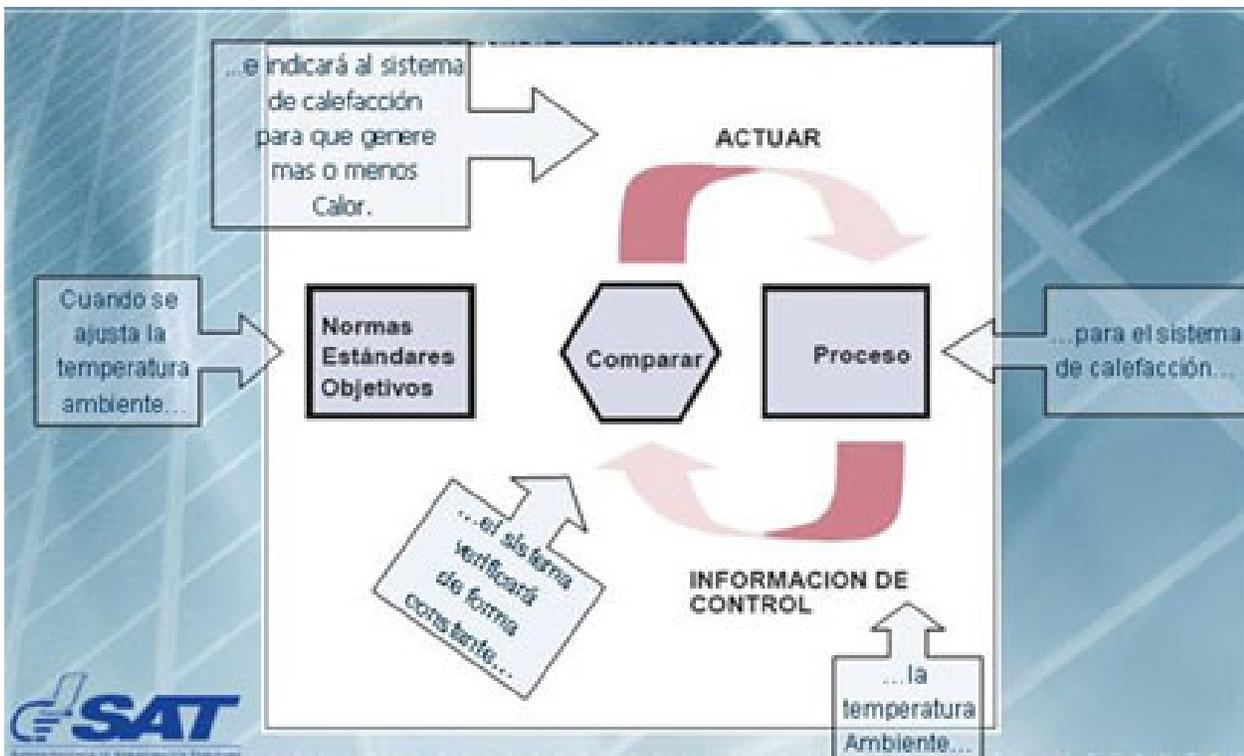
## Supervisión

Proceso de comprobación del adecuado funcionamiento del Sistema, a lo largo del tiempo, por los cambios que constantemente sufren.

- En las actividades de control se toma muy en cuenta la supervisión, la cual es realizada por el personal que se involucra en forma directa en el proceso y supervisores específicos.
- La supervisión continua se da en el transcurso de las operaciones, incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones.
- La evaluación de Control Interno forma parte de las funciones normales de auditoría interna.



Los procesos requieren controles para lo cual se emplea el modelo de control estándar siguiente:



### Implementación de Controles

Al implementar los controles necesarios dentro de un marco de control definido se obtiene un proceso bien administrado.

Los controles efectivos:

- Reducen el riesgo.
- Aumentan la eficiencia debido a que habrá menos errores.
- Enfoque administrativo más consistente.

La Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala –SAT- reconoce la importancia del proceso del Control Interno dentro de la organización, realizando mejoras continuas en su aplicación en todos los procesos (operativos, funcionales, normativos, de sistemas, financieros, administrativos, etc)

Actualmente la SAT impulsa una campaña de concienciación sobre la importancia del Control Interno Institucional, dando a conocer los puntos más importantes a todos los funcionarios y empleados, a través de cápsulas informativas que se transmiten a través de correo electrónico y en capacitaciones a grupos previamente definidos.

### 3.4. República Dominicana

La República Dominicana, desde el año 2004, ha venido aplicando las indicaciones de dicho informe y que hoy día nos encaminamos ha asumir las líneas de avanzadas que viene trazando el informe COSO II o Informe COSO ERM. Es decir que el sistema de auditoría interna se está aplicando las líneas del COSO ERM, basados en la identificación y análisis de gestión riesgo, además se están dando los pasos para crear la cultura que pueda llevarlo a la estructura orgánica General, a fin de que se puedan facilitar el logro de los objetivos de Gestión.

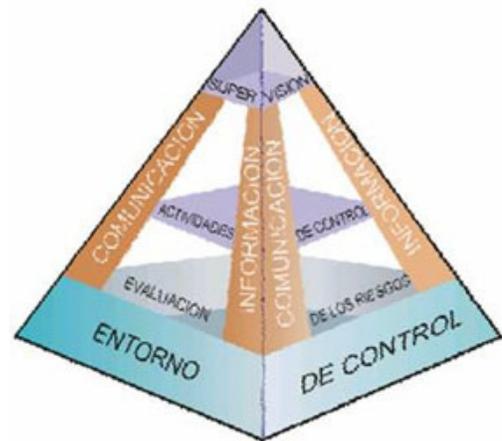
En el COSO I se define el Marco Integrado de Control Interno, mientras que en el COSO ERM se define La Gestión de riesgos empresariales. Es un proceso que forma parte de los sistemas y procesos de la empresa. y que el enfoque de control COSO cambia el concepto tradicional de control a las personas por el de control en las personas.

### 3.5. Uruguay

El sistema de control interno es necesario en cualquier organización pública o privada, no sólo en la administración tributaria. En la esfera del Estado se torna imprescindible a los efectos de garantizar el desempeño de sus tareas establecidas en su normativa, en conjunción con los valores esenciales de servicio y técnica, a los efectos de cumplir con su misión.

En este sentido, las características de la Administración Tributaria, las funciones que desempeña, la importancia de las decisiones que adopta y la trascendencia que para la economía tienen, contribuyen a determinar la importancia que tiene la función de control en la administración tributaria.

A medida que el sistema fiscal y la administración tributaria de un país crecen y alcanzan la madurez, la importancia de un eficiente control interno es evidente, exigiéndole cada vez más a dicha organización el cumplimiento de la misión otorgada.



El “Manual de Procedimiento de Auditoría Interna” de la DGI define al “control” como la medición y las acciones de ajuste del desempeño de una organización o de sus reparticiones para asegurar que los fines de las disposiciones normativas sean cumplidos y que los contenidos de planes, objetivos y metas sean alcanzados.

Y al definir al “control interno” se refiere expresamente a la definición establecida en el Informe Coso y a sus cinco componentes.

En este sentido, la definición establecida en el Informe Coso de control interno fue recogida enteramente en la Administración Tributaria Uruguaya, siendo de total aplicación.

Por tanto, se tornan imprescindibles los sistemas de evaluación de resultados a los efectos de evitar los riesgos innecesarios y propiciar la mejora permanente mediante una actividad proactiva.

### 3.6 Perú

El **Informe COSO**, brinda el enfoque de una estructura común para comprender al control interno, el cual puede ayudar a cualquier entidad a alcanzar logros en su desempeño y en su economía, prevenir pérdidas de recursos, asegurar la elaboración de informes financieros confiables, así como el cumplimiento de las leyes y regulaciones, tanto en entidades privadas, como en públicas.

El diseño, construcción, funcionamiento y dinámico mejoramiento del Sistema de Control Interno de la Administración Tributaria debe propender por la adopción de objetivos únicos: administraciones descentralizadas, que faciliten y gestionen el cambio aprendiendo a innovar y que se soporten en la clara asignación de responsabilidades en todos los niveles organizacionales, con acciones concretas que faciliten y permitan la motivación de todos los servidores públicos. Las administraciones tributarias deben ser

organizaciones inteligentes, capaces de aprender lo deben hacer, adelantándose al futuro, en las que los cambios se contempla como una oportunidad de evolución.

El Control Interno ayuda a la administración tributaria a conseguir sus metas de desempeño y a asegurar los recaudos necesarios para financiar los presupuestos de nuestros países y a prevenir la pérdida de recursos. Así mismo, ayuda a preservar la información financiera y la referida a la gestión de recaudo, fiscalización, cobro, devoluciones y aspectos administrativos, y a asegurar que la administración se desenvuelva en el marco de la normatividad existente para cada país, evitando la pérdida de reputación y entregándole la transparencia de sus actuaciones a la Administración Pública.

El Sistema de Control Interno se constituye entonces en la herramienta de gestión sobre la cual las administraciones tributarias podrán procurar los recursos necesarios para financiar los estados por la vía sana de los impuestos.

En síntesis, puede decirse que el Control Interno como acción inherente a cada uno de los procesos organizacionales puede ayudar a cada una de nuestras entidades a cumplir sus metas, minimizando los riesgos internos y del entorno, fortaleciendo y entregándole a la administración en el mediano y largo plazo, posibilidades reales de supervivencia y efectividad.

The image shows a screenshot of the website 'pe' (Perú) with the slogan 'La manera más cómoda y segura de pagar tus Tributos'. The page features a navigation menu on the left, a main content area with sections for 'ADUANAS' and 'TRIBUTOS INTERNOS', and a right sidebar with 'Buzón Electrónico' and 'Noticias'.

#### 4. EJEMPLO ¿CÓMO IMPLEMENTAR LA ESTRATEGIA DE GESTIÓN DEL RIESGO EN EL ECUADOR?

En un modelo universal de riesgos se pueden definir tres tipos de riesgos:

1. Riesgos del entorno.
2. Riesgos de procesos.
3. Riesgos de información en la toma de decisiones.

Este análisis lo realizamos para el caso de la Administración tributaria en el Ecuador de una manera superficial para centrarnos de una manera profunda en el punto siguiente del modelo analítico.

Los **riesgos del entorno** los podemos considerar como aquellos riesgos más estructurales con que se enfrenta la organización. Entre ellos, se pueden distinguir:

- a) El marco cultural: en el Ecuador no ha existido una conciencia tributaria y tenemos además los problemas indicados en el punto que se refiere a la patología de los Estados renteros (Rentier State).
- b) Su Infraestructura ética: es decir, las herramientas, sistemas y condiciones que evitan y sancionan las actividades inmorales y proporcionan los incentivos para el profesionalismo y los modelos de conductas excelentes en la Administración.



**Para la OCDE, “una estructura ética eficaz es la base de un entorno de servicio público que fomente determinadas normas de comportamiento”.**

La infraestructura ética depende de una multitud de componentes, que pueden resultar afectados por tres grandes políticas: de orientación, de gestión y de control.

**Orientación:** Compromiso de la dirección: la actitud de los líderes políticos de turno en el Ecuador no genera una buena orientación. **Códigos:** se estableció un código de ética. **Cultura:** sí existe en la institución una cultura ética, y es lo que permite hasta el momento mantener a la institución en una alta percepción ciudadana.

**GESTIÓN:** Políticas RR.HH: existen políticas de recursos humanos, existe un plan de carrera, no se observa un sistema sólido de incentivos a los funcionarios, la situación del tantas veces mencionado como recurso más valioso es razonable. **Administración por Resultados:** no se da esta metodología pues no están claros los objetivos institucionales y desde allí carece de dirección general y luego por áreas y departamentos.

**CONTROL:** Normas efectivas: se tienen instrucciones para el desarrollo de su trabajo pero normas efectivas para el comportamiento ético no. **Mecanismos de responsabilidad:** se tiene claro que el responsable del área es en última instancia quien rendirá cuentas por su trabajo, pero en ocasiones ocurre que se diluye la responsabilidad por situaciones subjetivas. **Sistemas de control,** no se han realizado los procesos y sistemas pensando en estas situaciones, se realizan controles esporádicos por denuncias y no sistemáticamente.

Como vemos la situación de la infraestructura ética deja mucho para trabajar en su mejora.

- c) Cambios en la regulación. No se han producido cambios en la regulación de la institución, con excepción de la limitación al incremento salarial para los funcionarios públicos en general a menos que se de por un ascenso.
- d) Crisis o riesgos catastróficos: riesgos naturales están previstos en nuestros sistemas y se han creado los back up necesarios en otra ciudad.

En los **riesgos de procesos o tareas**, se puede distinguir entre riesgos de actividades, de dirección, de integridad y riesgos técnicos: respecto a los riesgos de procesos o tareas se detecta que la dirección se ha estancado en su actualización, los directores ven parcelas de la institución y no el proceso integral, el éxito que tuvo la institución en su momento han degenerado en la “paradoja del éxito”, no hay razones para cambiar (para bien) pues el modelo que utilizaron les llevó hasta donde soñaban y su éxito les da la posibilidad de sentirse cómodos en esa situación. En ese sentido las peticiones para enfrentar con éxito los riesgos técnicos como lo

indicado en líneas anteriores no han tenido acogida considerando que sin resolver esos problemas o limitaciones la institución ha adquirido el prestigio y el éxito. Entonces, ¿para qué cambiar?

Por último, los **riesgos de información en la toma de decisiones**, incluyen dos tipos de riesgos: operacionales y estratégicos.

Los riesgos **estratégicos** incluirán:

**Medición de resultados:** muchas de las mediciones que se han establecido no apuntalan los objetivos institucionales sino más bien actividades operacionales que en algún caso puede inclusive llegar a distorsionar el objetivo institucional.

**Estrategias de comunicación:** la comunicación es importante en la institución tanto externa como interna, por un lado la ciudadanía debe estar enterada de los logros, aciertos de la institución y por otro lado internamente el conocimiento hacia los funcionarios debe tener canales formales.

Acerca de los riesgos **operacionales** se puede indicar que los procedimientos del corazón del negocio tienen limitaciones legales, se debe fortalecerlos para que puedan ser aplicados.

Como vemos este panorama es medianamente manejable, pero sí tenemos que resaltar que antes de la creación de esta institución el diagnóstico era desolador y muchos de estos aspectos sin ser los mejores han sufrido una mejoría importante.

La cultura tributaria que existe en el país es un obstáculo para efectuar un control eficiente sobre los contribuyentes que no aportan debidamente al fisco porque la sociedad no fomenta el pago de impuestos, las prácticas informales son casi que normales en lugar de ser la excepción, y no hay una adecuada concepción de las consecuencias que acarrea el no pago de los impuestos.

Las organizaciones modernas presentan problemas complejos en su administración, y el SRI no es la excepción. La adecuada definición de la estructura organizacional para el logro de los objetivos es algo más difícil de conseguir de lo que parece, y hacer que la estrategia sea comprendida por los empleados y apuntalada por las acciones que todas las unidades funcionales es aún más complicado.

Es muy común en las organizaciones grandes la formación de islas funcionales que actúan por su cuenta y no como engranajes de una maquinaria que tiene un solo rumbo y objetivos definidos para todos, los resultados que se obtienen obviamente son parciales y el mejoramiento se convierte en marginal. Se impone por lo tanto un cambio de visión que involucre a todas las etapas que componen el SRI para actuar de manera integral y hacer que los esfuerzos alcancen mejores resultados, sólo si todos los engranajes actúan en conjunto en la búsqueda de los mismos objetivos el SRI podrá mantener y mejorar en el largo plazo los resultados que se han obtenido desde su creación.

En el Plan Estratégico del SRI se señala cuales son la misión, visión, valores, objetivos institucionales y estrategias básicas que sigue la institución, y en función de estos se ha desarrollado el Plan Integral de Control Tributario.



**Los mecanismos tradicionales de control que se han venido utilizando encuentran cada vez más obstáculos por parte de los contribuyentes que no tienen la predisposición para cumplir con sus obligaciones tributarias, ellos perfeccionan sus prácticas evasivas y utilizan al máximo los resquicios legales que tiene la legislación ecuatoriana.**

Es también importante destacar que operativamente el SRI debe actuar en su conjunto para de esta forma producir sinergias entre las distintas unidades, son muy frecuentes las acciones que por no ser coordinadas adecuadamente solo producen efectos mínimos, un uso ineficiente de los recursos y confusión interna y hacia los contribuyentes.

Solo el desarrollo de una verdadera cultura corporativa asegurará la adecuada participación de todos los empleados del SRI en la consecución de los objetivos institucionales, de lo contrario seguiremos en el futuro haciendo los mejores esfuerzos aisladamente. Involucrar al personal operativo en la estrategia de la institución es la mejor forma de innovar a futuro el esquema de control tributario, no hacerlo implicará solo la posibilidad de conseguir

mejoras marginales en los procesos de control tradicionales que se desarrollan actualmente, que si bien es cierto han permitido alcanzar los niveles de recaudación que se han conseguido hasta el momento, necesitan ser re-inventados para poder mantenerlos a la par de las prácticas evasivas que realizan los contribuyentes incumplidores.

#### **Objetivos:**

El Plan es, en consecuencia, un documento que parte de un planteamiento teórico y que se complementa con lo empírico, elaborado sobre la base del conocimiento de la experiencia gestora de esta administración pero fundamentalmente de la experiencia expresada en los debates en foros internacionales y recogida en manuales, documentos, textos de organismos internacionales y análogos, y no es una reflexión teórica sobre el fraude y sus motivaciones, o sus interrelaciones con la política fiscal y la normativa tributaria.

Por consiguiente, el Plan propone esencialmente medidas operativas y procedimentales e innovaciones organizativas y de coordinación, puesto que, para su elaboración, lo que se ha analizado básicamente es la realidad tributaria, a la luz de los documentos antes indicados.

Además, el Plan permitirá optimizar las actuaciones de control, lo que generará un indudable efecto económico directo (la regularización y, en su caso, la sanción de los incumplimientos), un previsible efecto diferido (el incumplidor regularizado acomodará su comportamiento tributario en el futuro al criterio administrativo ante la evidencia de que, de otra forma, será descubierto) y un fuerte efecto inducido (la constatación de que los incumplimientos se descubren y corrigen, impulsa al conjunto de la sociedad a cumplir sus obligaciones).

En este sentido, el Plan, dedica atención especial a las actuaciones preventivas que pueden inducir a un mejor cumplimiento fiscal, sin olvidar las medidas operativas de control de los incumplimientos de las obligaciones tributarias. Fundamentalmente, en lo que a los procesos sustantivos refiere.

En este contexto se hace necesario adecuar la organización a la nueva estrategia y se reafirma la necesidad de involucrar a todo el personal en una cultura corporativa orientada al cumplimiento de la estrategia escogida por la Institución.

El plan se ha desarrollado en función de los siguientes principios:

- **Carácter Estratégico**, su ejecución tiene un alcance de mediano plazo y está orientado para facilitar la toma de decisiones que permitan la consecución de los objetivos institucionales.
- **Componente operativo**, se detallan las acciones que se deben ejecutar principalmente en la dirección de Gestión pero sin olvidar otras direcciones y jefaturas.
- **Planificación global**, incluye a todas las unidades que están involucradas en la solución de los problemas estructurales y en la ejecución de las acciones de control
- **Unidad de Acción**, se plantea que todo el SRI debe adoptar una estrategia unificada que conduzca a la consecución de los objetivos señalados en el Plan Estratégico que se encuentra vigente
- **Flexible**, no es una camisa de fuerza para las Direcciones Regionales porque hay margen de maniobra que les permite ejecutar los controles locales que estimen necesarios. Además su constante evaluación permitirá tomar los correctivos que se requieran en el caso que sea necesario.

#### **El modelo analítico en el Ecuador**

Sin embargo, ninguna tecnología puede sustituir un esquema ordenado de trabajo de auditoría. Ninguna tecnología puede implementar instrumentos o herramientas de apoyo para la auditoría que sean útiles, si no existen esquemas de control, definición de estrategias, planeación de las actividades, técnicas de investigación y capacidad del recurso humano.

#### **Sr. Nelson Gutiérrez González**

Director de Operaciones, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Este plan es un instrumento de importancia fundamental en la conducción de las actividades de auditoría tributaria y, en la medida en que se agranda el universo de contribuyentes cuyo cumplimiento tributario es necesario controlar, aumenta su relevancia. En su elaboración participan las diferentes unidades orgánicas, lo cual les otorga una mayor responsabilidad compartida respecto de los objetivos definidos; su desarrollo apunta a las acciones

concretas que cada unidad orgánica ha de llevar a cabo imperativamente. El plan incluye asimismo los criterios de selección de contribuyentes de modo tal que la unidad orgánica no tenga total libertad de escoger a los contribuyentes que estarán en la lista de acciones previstas o programadas.

En el plan anual, se definen las prioridades de selección de las acciones escogidas, que, en aras de la eficiencia, naturalmente conducen a aquellas que se espera producirán mayores efectos disuasivos, directos e indirectos, sobre el fraude y la evasión fiscal. O sea, las prioridades deberían definirse sobre la base de la comparación entre los valores de los resultados esperados y los costos de control previstos. Sin embargo, las dificultades de medición de los resultados y -todavía más grave- la imposibilidad práctica de evaluar los efectos disuasivos indirectos, llevan a que el proceso de jerarquización de prioridades continúe careciendo de perfeccionamiento continuo. Un indicador útil de la productividad podrá ser el análisis de los resultados de experiencias pasadas en los varios tipos de control.

El control tributario es una de las funciones más importantes que tiene la Administración, al mismo tiempo es la tarea más compleja por la dificultad derivada del comportamiento tributario de los contribuyentes, por la cultura existente en el país y por que demanda una acción integral y coordinada de todas las Unidades que componen el SRI.

### **Identificación de los Riesgos**

Se siguió una metodología que se encuentra en documento anexo y se llegó a identificar el siguiente “mapa de calor”, las definiciones de estos riesgos y otros temas de interés pueden verse en el antedicho anexo.

Los riesgos de la organización se relacionan en un listado que contiene, entre otros atributos, el tema o área tratada, la descripción del riesgo y la probabilidad e impacto del mismo, tanto inherente como residual, empleándose colores estereotipados para graduar la intensidad del riesgo.

## Mapa de calor

Fuentes	Riesgo	Selección
Ventas	Informalidad	1
Compras Locales y Remesas	Sobrevaloración de costos, compras sin respaldo, proveedores fantasmas	2
Ilícitos	Lavado de dinero, coyoterismo, chulco	3
Importaciones	Riesgo de ventas	4
Precios de Transferencia		5
Contrabando	Impuestos no declarados	6
Ventas	No registrar descuentos en facturas sino en notas de crédito	7
Provisiones cuentas incobrables		8
Retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta		9
Instituciones Públicas	Ingresos no declarados	10
Regímenes especiales		11
Exportaciones	Ingresos no declarados	12
Remesas	Comisiones de empresas remesadoras	13
Renta del trabajo personal	Bajo relación de dependencia	14
Ventas	Transacciones no registradas	15
Renta del trabajo personal	Libre ejercicio	16
Exportaciones	Devolución en exceso	17
Retenciones en la fuente de IVA		18
Gastos Deducibles y Exenciones	Doble contabilización de gastos, exceso de gastos de gestión y de viaje, depreciación y mantenimiento, gastos no sustentados	19
Reinversión de utilidades		20
Baja de Inventarios	Presentación de actas de bajas de inventario para incrementar gastos	21
Rendimientos financieros		22
Provisiones actuariales		23
Gastos financieros		24
Crédito Tributario de IVA		Mayor análisis
Incentivos		No existe estudio
<b>MONTO TOTAL DE EVASIÓN</b>		<b>\$\$\$\$\$\$\$\$</b>

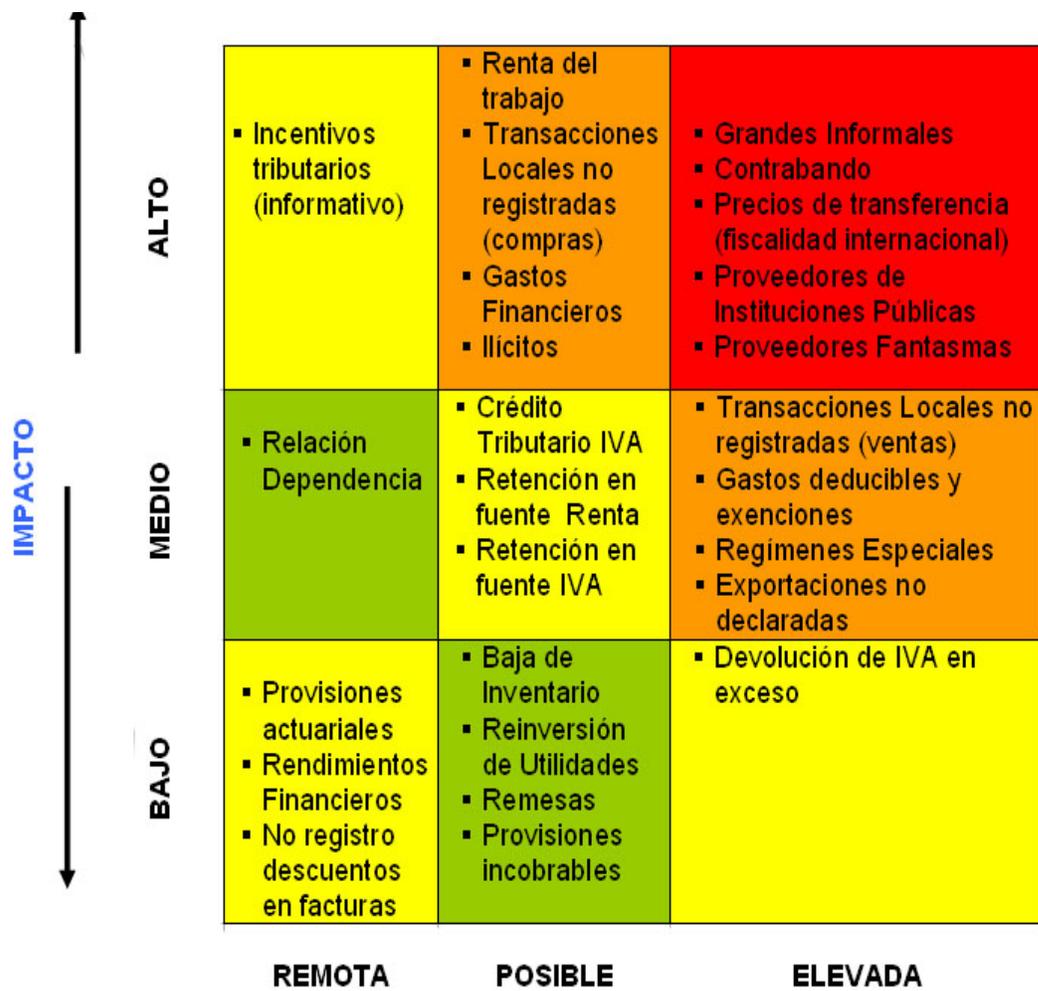
## SELECCIÓN DE RIESGOS

De las ponderaciones realizadas y los resultados reflejados, se obtiene que los riesgos a ser seleccionados considerando el 80% del valor máximo del promedio obtenido en los resultados, son:

RIESGOS	PONDERACIÓN						
	12	40	24	12	12	T	P
RIESGO INFORMALIDAD	0.55	1.80	1.12	0.58	0.49	4.52	4.12
CONTRABANDO	0.48	1.64	0.98	0.51	0.47	4.08	3.68
FISCALIDAD INTERNACIONAL (PRECIOS DE TRANSFERENCIA)	0.49	1.42	1.01	0.52	0.55	4.00	3.58
INSTITUCIONES PÚBLICAS	0.33	1.64	1.09	0.39	0.37	3.83	3.53
PROVEEDORES FANTASMAS	0.45	1.60	0.93	0.45	0.37	3.81	3.51
RENTA DEL TRABAJO PERSONAL - RENTAMUNDIAL	0.41	1.73	0.91	0.37	0.44	3.87	3.51
<b>TOTALES</b>	<b>2.72</b>	<b>9.84</b>	<b>6.03</b>	<b>2.80</b>	<b>2.69</b>	<b>24.00</b>	<b>21.93</b>

Gráficamente podríamos representar lo dicho de esta forma:

### PERFILES DE RIESGO



“El cambio de verdad toma tiempo y el esfuerzo de renovación corre el riesgo de perder ímpetu si no existen metas a corto plazo cuyo alcance pueda celebrarse. La mayoría de la gente dejará de incorporarse si no ve suficiente evidencia dentro de los primeros doce o veinticuatro meses<sup>24</sup>.”

Partiendo del supuesto en el que los sistemas de control interno son débiles en el sector público, y analizando el caso del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI), trataremos de identificar los conceptos que se ajustan y aquellos que no dentro del denominado Informe COSO.

Entendido el control interno como el proceso que establece la administración tributaria a fin de evaluar sus operaciones con seguridad razonable en tres principales categorías: Efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas, podemos decir que el Servicio de Rentas Internas ha manejado vagamente estos conceptos, quizás poniendo mayor énfasis en el último punto. Para el logro de dicho enfoque, se hace necesario, un ambiente de control, una valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión, todo esto basado en la planificación estratégica que establezca objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre sí con el fin de garantizar el desarrollo organizacional y el cumplimiento de las metas corporativas. En este último punto la administración tributaria ha procurado mantener año a año metas, objetivos e indicadores de cumplimiento recaudatorio en lo principal, que permitan el monitoreo de las acciones efectuadas

en las diferentes áreas de la entidad, basados en su misión y visión, sumando a esto el talento humano con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos así como la correcta asignación de responsabilidades y dotando a los mismos de un elevado nivel tecnológico para el desarrollo de sus tareas.

Sin embargo, a pesar de haberse establecido los mismos y considerando una confiabilidad razonable de los resultados, muchos indicadores se siguen alimentando manualmente lo que puede originar desviaciones en cuanto a los resultados. Adicionalmente no se ha logrado bajar aún dichos indicadores de cumplimiento y/o productividad a nivel de funcionario.

### **Medición de la Estrategia**

Peter Drucker señala que “pocos factores son tan importantes como la medición para el perfecto funcionamiento de la organización” y reconoce, por otra parte que “la medición es actualmente la parcela más débil dentro del campo de la gestión”. En todo caso, la frase más célebre y más clara al respecto es la siguiente: “sólo se puede mejorar aquello que se puede medir”

Pueden diferenciarse dos tipos de medición la estratégica y la operativa. **La primera** se dirige a los resultados globales a largo plazo de la organización, mientras que **la segunda** está enfocada más a los resultados operativos que deben producirse en las distintas unidades para que se obtengan los resultados globales y suelen ser a corto plazo.

---

<sup>24</sup> KOTTER, Jhon, *Liderar el Cambio*, (Material del Diplomado de Gestión del Talento Humano), Instituto de Desarrollo Gerencial, Ecuador, 2008

Ejemplo de un riesgo detectado: Informalidad

ACCIONES	AREA INVOLUCRADA	CRONOGRAMA	RESULTADO	INDICADOR/ META
<p><b>Cruce de información (otras Instituciones)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cruces de información con otras instituciones y fuentes de información externas como por ejemplo: Instituciones públicas, municipios, cámaras, etc, con las cuales podremos conseguir bases de datos, permisos o autorizaciones, patentes, etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dirección de Tecnología</li> <li>• Planificación</li> <li>• Control Tributario</li> <li>• RUC</li> <li>• Servicios Tributarios</li> </ul>	<p>Se aplicara desde la fecha de aprobación. (1 mes por cada actividad y 3 meses para los convenios).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interconexión, resultado de los convenios realizados.</li> <li>• Información relevante para la institución (SRI).</li> </ul>	<p>Se medirá mediante el número de convenios realizados sobre fuentes identificadas.</p>
<p><b>RUC – Proactivo</b> Buscar fuentes de información de personas naturales y jurídicas que tienen actividad económica.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Confirmar Información</li> <li>• Confirmar Actividades</li> <li>• Brigadas de registro de contribuyentes</li> <li>• Capacitaciones del personal</li> <li>• Evaluación personal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dirección de Tecnología</li> <li>• Área de Planificación</li> <li>• Control Tributario</li> <li>• Gestión Tributaria</li> <li>• Recursos Humanos</li> </ul>	<p>Se aplicara desde la fecha de aprobación. (tres meses por cada actividad).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Programas de trabajo con Áreas de la Nacional</li> <li>• Acciones ejecutadas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan aprobado</li> <li>• Acciones aprobadas sobre el programa.</li> </ul>

Entonces esto deriva en que las áreas ya no van a estar actuando de acuerdo a su objetivo particular solamente sino que tienen una guía para realizar su planificación de acuerdo a lo que es importante para la institución, así en este mismo ejemplo podemos verlo ahora por área, qué actividades deben desarrollar

para apuntalar un objetivo estratégico de la institución definido así por la metodología de riesgo, la informalidad.

Veamos el caso específico de qué actividades tiene que realizar el área de tecnología, en este riesgo detectado:

Responsables	Acciones	Detalle	Cronograma	Resultado esperado	Indicador/ Meta
Dirección de Tecnología	Cruce de información (otras Instituciones)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Identificar otros agentes económicos que no están inscritos en nuestras bases.</li> </ul>	Se aplicara desde la fecha de aprobación 3 meses	Interconexión, resultado de los convenios realizados.	Se medirá mediante el número de convenios
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Análisis y cruces con RUC.</li> <li>Análisis de los cruces.</li> </ul>			
	Instituciones Públicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Establecer controles cruzados con otros Organismos de Control</li> </ul>	Permanente		Información en línea

Es esta y no otra la prioridad en la dirección de tecnología, claro que tenemos presente que se deben realizar siempre las tareas de “mantenimiento, de operación” propias del área, no decimos que no, pero estas actividades contribuyen de veras al cumplimiento del objetivo estratégico.

Lo mismo sucede para el resto de riesgos detectados y las áreas involucradas que tienen entonces ya delineado sus actividades para el corto, mediano o largo plazo, pero con un nuevo sentido, que acompaña ciertamente al plan estratégico.

#### Mención al Cuadro de Mando Integral

Esta herramienta nos ayuda a llenar el vacío que existe en el sistema de gestión: la falta de un proceso sistemático para poner en práctica y obtener feedback sobre la estrategia.

**Los procesos de gestión alrededor del CMI permitirán que la organización equipare y se centre en la puesta en práctica de la estrategia a largo plazo.**

La construcción del primer CMI de una organización puede conseguirse por medio de un proceso sistemático que construye consenso y claridad sobre la forma de traducir la misión y la estrategia de una unidad en objetivos e indicadores operativos. El proyecto debería representar la sabiduría y las energías colectivas del equipo de alta dirección

de la unidad de negocio, a menos que este equipo esté verdaderamente comprometido con el proceso, no es probable que se de un buen resultado. Buen ejemplo a seguir lo constituye el set de indicadores que hemos revisado del SAT de Guatemala.

#### Implementación de la Estrategia de Gestión del Riesgo

La Implementación se detalla en el anexo, resaltar aquí que se necesitaría un gestor del riesgo que podría que ser un individuo, una unidad o inclusive una dirección.

#### 5. CONCLUSIONES

El mensaje general para todos los hacedores de política es estar mucho más alerta de la significatividad de los impuestos. Los actores externos en particular necesitan estar alerta al impacto potencialmente negativo de sus acciones. Pero hay cosas que se podrían realizar: incrementar el debate público acerca de las relaciones entre impuestos y gastos y el incremento de las oportunidades de construcción de un contrato social fiscal. También, la necesidad de impuestos trae a la agenda para ser tratado como un tema de gobierno, no solamente como un tema de interés económico.

En este documento se plantean cambios básicos en la estrategia de control del SRI, cambios que permitan aprovechar de mejor manera los recursos humanos y físicos con los que contamos y propender a un mejoramiento que permita a la institución tener una mayor capacidad de respuesta antes las prácticas evasivas de los contribuyentes.

Los cambios más importantes que se proponen son: El control debe ser entendido como un proceso integral y no como acciones que se realizan solo en un departamento. Es un proceso que inicia en la etapa de inscripción de inscripción del contribuyente y debe continuar hasta las instancias legales si es que fuera necesario.

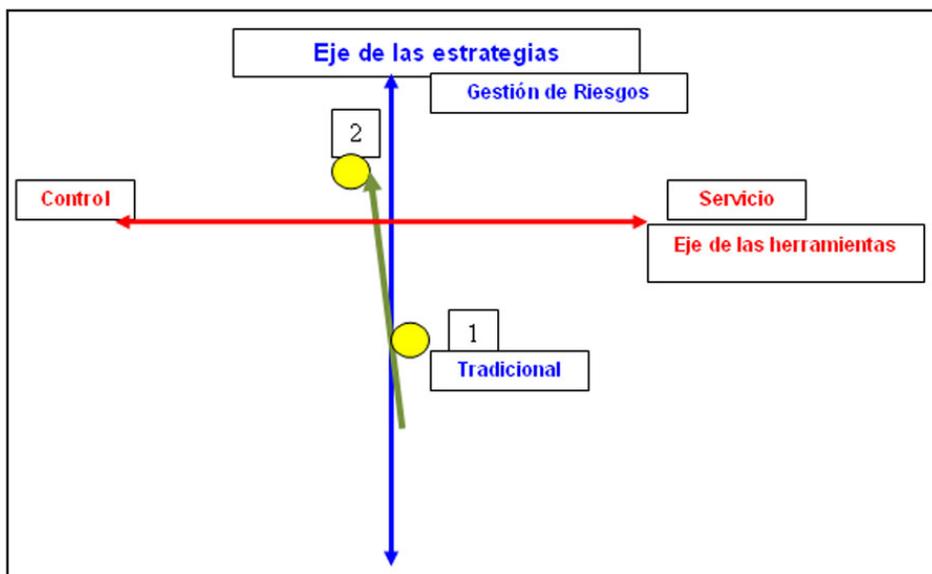
A pesar de que todos los riesgos que enfrenta la Institución son importantes y deben ser controlados, los recursos con los que contamos son limitados y no permiten hacerlo, es por eso que debemos gestionar los riesgos y escoger los que son más prioritarios para centrarnos en ellos.

Es indispensable contar con información de fuentes externas a las del SRI, así como también mantener una estrecha colaboración con otros organismos de control del Estado y demás instituciones que pueden servir de apoyo para el proceso de control

Para ejecutar esta estrategia se han definido acciones para la cobertura de los 3 riesgos que fueron definidos como prioritarios, con estas acciones se pretende incorporar a todas las unidades en el control como una sus principales finalidades. Es importante que se realicen acciones de difusión para transmitir a todos los empleados los principios del plan y de esta forma incorporarlos en un nuevo esquema de gestión, en el que todos estén concientes de la importancia de su trabajo diario en la consecución de los objetivos estratégicos.

Cambiar el enfoque de la gestión de una administración tributaria requiere esfuerzos y acciones no solo en el proceso de control sino en los procesos que lo soportan, no se puede hablar de cambios y mejoras reales sino se incorpora la gestión de recursos humanos en la estrategia así como también es importante incluir al área de tecnología. Proponemos fundamentalmente que en función de los objetivos estratégicos se seleccione al personal con el perfil adecuado para las actividades definidas, que la capacitación sea permanente y sobre los temas necesarios para cumplir con los objetivos, que el esquema de evaluación del desempeño también esté alineado con el tipo de trabajo que demanda el esquema de trabajo propuesto. Del mismo modo la tecnología tiene que apuntalar las actividades que se deben realizar para la ejecución del plan.

En forma gráfica lo que se pretende podría verse de la siguiente manera, emprender un camino desde el punto 1 hacia el punto 2. En el eje de las estrategias cambiar la forma de trabajo tradicional que llevamos por funciones hacia la gestión de riesgo, definido en un primer momento como los tres riesgos principales descritos anteriormente, para ir adaptando a la institución en esta nueva forma de trabajo; y, en el eje de las herramientas ir hacia una administración tributaria que se enfoque en el control sin descuidar los servicios, considerando como fundamental la premisa de conseguir la mayor aceptación social posible del sistema tributario.



En definitiva, este trabajo nos ayuda a llevar a una Administración Tributaria con una nueva estrategia de control, y nos ofrece un alternativa de solución basada en las mejores prácticas internacionales.

Su aplicación en el Ecuador se da en dos sentidos:

**Primero:** el cambio de forma de trabajo tradicional, en base a funciones a una gestión en base a riesgos.

**Segundo:** Adoptada esta metodología de trabajo y una vez identificados estos riesgos la innovación en herramientas, métodos, procedimientos de trabajo que nos permitan enfrentarlos escogiendo la mejor alternativa dentro de los límites institucionales de tiempo y recursos.

La planificación y control en base a la gestión de riesgo aquí descrita establece una serie de pasos coherentes y sistemáticos relacionados y superpuestos, mediante los cuales:

1. Se definen las actividades que desea impulsar
2. Se determinan sus misiones y objetivos
3. Se determinan sus estrategias más eficaces
4. Se generan las principales políticas
5. Se establecen prioridades en las actividades para alcanzar los antedichos objetivos
6. Se establecen responsables de estas actividades
7. Se realiza un plan de operaciones por área
8. Se establece un sistema de gestión para los antedichos plan, estrategia y actividades
9. Se establece un sistema de control de la organización
10. Se establece un Cuadro de Mando Integral

### **Qué problemas principales se vislumbran para su implementación:**

El primero y principal, el que ahora se ha quitado el “poder” de decisión a los gerentes o directores luego de que el plan estratégico ha sido diseñado, lo que resta es simplemente el ejecutarlo. Ya no habrá más ideas geniales en cada dirección, la “creatividad” con minúsculas ha sido cambiada por un Norte de la organización al que todos tenemos que sumar y por el cual tenemos que realizar nuestras actividades “correspondientes”.

### **Qué ventajas principales nos animan en este esfuerzo?**

La principal ventaja es que se realizará mejoras en las diferentes áreas pero que apoyan a la innovación en la organización de una manera ordenada y hacia un mismo objetivo que antes existía pero que algunas actividades por separado sin esta unidad de visión, unidad de mando y unidad de medios podía ser inclusive contraria.

La planificación así realizada pretende, mediante un análisis sistémico de la situación de la organización y su entorno, replantear la trayectoria de la organización, concentrar los recursos en las actividades más “rentables”, calcular los riesgos entre varias alternativas y preparar planes de acción.

### **Porqué un Cuadro de mando integral?**

Porque conserva la medición actual como un resumen crítico de la actuación general, pero realiza un conjunto de mediciones más generales e integradas, que vinculan al interesado actual, los procesos internos, los empleados y la actuación de los sistemas con el éxito a largo plazo.

## 6. RECOMENDACIONES

No se pueden centrar las reformas únicamente en la elaboración y desarrollo de planes y métodos: la realidad es compleja, hay que actuar sobre las conductas y crear una cultura que genere los cambios deseados en las actitudes, en la manera de percibir, valorar y dar respuestas a los nuevos requerimientos.

Pero a su vez, para que una reforma en un sistema se sostenga tiene que integrar su cultura. Hemos comprobado en múltiples ocasiones el rechazo que los funcionarios tributarios manifiestan respecto a propuestas que desconocen el “modo de hacer” o de “entender” de la organización, o bien que transmiten mensajes absolutamente fuera del contexto en el que la Administración Tributaria opera.

Esta aparente contradicción entre transformación y adaptación nos habla de la necesidad de que la reforma genere el compromiso en quienes están implicados en la misma para establecer el acuerdo sobre el valor de la acción transformadora, el consenso sobre las estrategias de resolución y que se involucren los responsables de línea de la institución

tributaria en el proceso, sea como participantes, instructores, especialistas o supervisando el desarrollo y sus resultados.

A futuro este plan debe contar con la participación de directivos y personal de la institución capacitado y con el compromiso institucional; además de políticos y con el conocimiento y aprobación de la sociedad, es en última instancia este apoyo ciudadano el que se pretende como estrategia general de trabajo.

Se debe entonces, priorizar las actividades de la organización en base a la estrategia y dejar de funcionar como compartimentos estancos, esto para el bien institucional y el cumplimiento de objetivos; la metodología recomendada es la gestión del riesgo, que puede ser mejor comprendida por la organización si se complementa con otros conceptos importantes como los descritos en este trabajo.

La gerencia debe estar preparada para la resistencia al cambio que esto conlleva, la pérdida de poder en los procesos verticales generará rechazo, anticiparse a esto es muy importante para su exitosa puesta en marcha.

## 7. BIBLIOGRAFIA

AICPA: Statements on Auditing Standards, núm. 1, Declaraciones sobre normas de auditoría, noviembre. En: American institute of certified public accountants: Declaraciones sobre normas de auditoría. Codificación de normas y procedimientos de auditoría. Statements on Auditing Standards, núm. 55, Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros, abril. En: American institute of certified public accountants: Declaraciones sobre normas de auditoría. Codificación de normas y procedimientos de auditoría, Vol. IV, México D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1988-1995.

ALVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO ILLESCAS, F., “Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica”, Técnica Contable, (1993).

CIAT, Curso especializado en administraciones tributarias. Primera Edición 2008.

COOPERS & LYBRAND, “Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)”, Ed. Díaz de Santos, (1997), España.

JENSEN, M.C., “Éxito y fracaso de los sistemas de control interno”, Harvard Deusto Business-Review. (1995).

SIN, PROPÓSITO, AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES – BOLIVIA, 2007

Acuerdo 07-2007 Del Directorio, Reglamento Interno de SAT

Control Interno, Estructura Conceptual Integrada. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Ecoe Ediciones. Traducción de Samuel Alberto Mantillas. Febrero de 1997.

- Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley orgánica de la SAT, Resolución 467-2007 Del Directorio, detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de SAT.
- Manual Control Interno CIAT, Abril 2006, "Control Interno. Estructura conceptual integrada (Informe Coso)", traducción de Samuel Alberto Mantilla Blanco.
- "Administración" (Sexta Edición), James A. Stoner – R. Edward Freeman.
- "Organización y Métodos Administrativos. Documento N° 3: Análisis y Simplificación de procedimientos", Miguel Penego.
- "Manual de Procedimiento de Auditoría Interna", Dirección General Impositiva. Reglamento Orgánico Funcional del SRI
- Marketing Arráez Asesores, C.A. Auditoria Interna - Publicación periódica del Instituto de Auditores Internos de España
- Arvate y Lucinda (2004). "A Study on the Shadow Economy and the Tax Gap: The case of CPMF in Brazil", FGV.
- Bagchi et alli (1995). "An Economic Approach to Tax Administration Reform", Discussion Paper n. 3, International Centre for Tax Studies, University of Toronto.
- Das-Gupta y Mookherjee (1998). "Incentives and Institutional Reform in Tax Enforcement, Conceptual Approaches to Tax Policy in Developing Countries".
- Giles, D. (1999). "Modelling the Hidden Economy and the Tax Gap in New Zealand", University of Victoria.
- OECD (2001). "Risk Management – Practice Note", Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series GAP 003.
- OECD (2001). "Compliance Measurement – Practice Note", Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series GAP 004.
- Piancastelli, M. (2001). "Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries. Cross Country Data Panel Analysis 1985-1995", Texto para Discusión n. 818, IPEA.
- Sparrow, M. (2000). "The Regulatory Craft", Brookings Institution Press, Washington D.C.
- Tanzi, V. (2000). "A Primer on Tax Evasion in Policies, Institution and the Dark Side of Economics", Edward Elgar.
- Tanzi, V. y Howell Zee (2000). "Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries", National Tax Journal, Vol. 53, Issue 2.
- Varsano et alli (1998). "Uma Análise da Carga Tributária do Brasil", Texto para Discusión n. 583, IPEA.
- Manual de Fiscalización del CIAT. – 2003
- Documentos de ponencias en Asambleas del CIAT
- Documentos de las Conferencias Técnicas del CIAT
- La dirección de la administración tributaria: D. Luis Cremades Ugarte y Da. Marisa Valdenebro García Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
- La Planificación y sistemas de información para la dirección D. Ignacio García-Villanova Ruiz Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
- Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF
- Estándar Australiano Neocelandés AS/NZS 4360/1999 , Estándares de Gerencia de Riesgos: Federation of European Risk Managment Associations FERMA
- Guía ISO/CEI 73, SignPost to more effective States Institute of Development Studies in June 2005 IDS
- Where Does a Strong State Come From? Resources, War, or Society in South American State Building Department of Political Science Ohio State University Agosto 2006

BIBLIOTECA CIAT, Manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias, Mayo 2008.

MALDONADO, Milton, Control de los Recursos y Riesgos, Ecuador – CORRE, Síntesis para el SRI, Quito 2006

KOTTER, Jhon, Liderar el Cambio, (Material del Diplomado de Gestión del Talento Humano), Instituto de Desarrollo Gerencial, Ecuador, 2008

Varios Autores, Administración de Riesgos Corporativos – Marco Integrado, (Material preparado por Pricewaterhouse Coopers, COSO y la Federación Latinoamericana de Auditores Internos -FLAI ), 2005

LADINO, Enrique, Control Interno – Informe COSO, [www.monografias.com](http://www.monografias.com), Salamanca Daza Fabio “El sistema de control interno en la Administración Tributaria. Enfoque sistémico”, Colombia (2000).

Marín de Guerrero Maria Alejandra “NUEVOS CONCEPTOS DE CONTROL INTERNO INFORME C.O.S.O.”

FONAVIPD, “Informe de Control Interno – ENFOQUE COSO”, (2008).

<http://www.erm.coso.org/Coso/coserm.nsf/frmWebCOSOExecSum?ReadForm>.

[www.dgii.gov.do](http://www.dgii.gov.do)

## 8. ANEXOS

**Tabla 1**  
**Economía Informal en Países Seleccionados**  
**País Economía Informal\***

Argentina	25,4
Bolivia	67,1
Brasil	39,8
Chile	19,8
Colombia	39,1
Costa Rica	26,2
Ecuador	34,4
Guatemala	51,5
Honduras	49,6
Jamaica	36,4
México	30,1
Nicaragua	45,2
Panamá	64,1
Perú	59,9
Rep. Dominicana	32,1
Uruguay	51,1
Venezuela	33,6

\* En porcentaje del PIB.

Fuente: Arvate y Lucinda (2004), citando originalmente Kinglmair y Schneider (2004).

### ETAPAS DEL PROCESO DE GERENCIAMIENTO DE RIESGOS

#### Identificación y Clasificación de Riesgos

En esta etapa se identifican todos los posibles riesgos a los que está expuesta la Administración y se los clasifica de forma que se puedan agrupar en categorías similares. El objetivo es tomar en cuenta en el análisis a todos los problemas que como Administración tenemos que enfrentar con nuestro proceso de control. En una segunda fase todos los riesgos identificados son ponderados para poder ordenarlos en orden de importancia. La ponderación toma en cuenta dos factores, la probabilidad de que en efecto el riesgo se materialice y el monto de cada riesgo, es decir la pérdida que el Estado tendría si es que el riesgo se materializa.

#### Reducción del Riesgo:

Se propone que las acciones del SRI tengan un enfoque preventivo y proactivo en lugar de solo actuar en forma reactiva, es decir, procurar que en lo posible se le impida al contribuyente incurrir en prácticas evasivas. Entre las acciones que se pueden utilizar para reducir el riesgo se pueden mencionar las siguientes:

- Legislación
- Educación
- Acuerdos con organizaciones comerciales o sectoriales
- Aumentando la probabilidad de ser descubierto

#### Detección del riesgo:

La detección puede ser de tres tipos, proactiva, activa y reactiva. La primera se produce cuando el hecho a controlar (evento fiscalmente pertinente) todavía no ha ocurrido; la segunda cuando el evento ya ocurrió pero todavía no se ha presentado la declaración correspondiente, y finalmente es reactiva cuando ya la declaración ha sido presentada.

Se recomienda que la detección sea en el mismo orden señalado, y solo si no es posible hacerlo de las dos primeras maneras se recurra a la reactiva. Y esto es por razones eminentemente prácticas, encontrar información después de un tiempo de realizado el hecho a controlar es más difícil que encontrarla inmediatamente después de que se produjo; el contribuyente puede haber dejado de tener liquidez para cuando se le determine un valor a pagar si se lo hace 3 años después, y es más difícil conseguir que cambie su comportamiento voluntario si es que no se le controla oportunamente.

En el plan que se presenta en este documento se incluyen de los 2 tipos de acciones, por un lado controles proactivos que nos permitan anticipar el hecho evasivo, y por otro los controles posteriores masivos e intensivos que se han venido ejecutando normalmente.

#### Selección de riesgos:

No todos los riesgos que se detectan tienen que ser atendidos por un funcionario de control, se tiene que establecer un parámetro que permita pasar a la atención de un funcionario solo lo que es fiscalmente relevante. Para la definición de este parámetro se

toman en cuenta entre otros criterios la importancia financiera del evento, la integridad del contribuyente y el alcance del riesgo, es decir qué tanto afectará a los impuestos administrados por el SRI la ocurrencia de un riesgo detectado.

### **Cobertura de los riesgos:**

Una vez seleccionados los riesgos relevantes es necesario atacarlos. La forma de atacar un riesgo depende de muchos factores, del sector en el que se haga presente, de la forma en que se materialice. Pero se deben definir programas de tratamiento integrales, es decir que ayuden a atacar el riesgo desde su origen y lleguen hasta la determinación de un valor a pagar, el cobro de ese valor, y la ejecución de acciones penales que castiguen las prácticas evasivas.

### **Evaluación:**

Como en todo plan que se emprende en cualquier tipo de institución, es imprescindible hacer una evaluación de los resultados para conocer la efectividad de las medidas propuestas, los ajustes necesarios para mejorar la productividad esperada, y en este caso concreto si se ha producido un cambio en el comportamiento de los contribuyentes.

La evaluación de riesgos permite concentrarse en las áreas de mayor riesgo y dirigir sus actividades de imposición del cumplimiento a dichas áreas.

Basándose en el nivel de riesgo identificado y el resultado buscado, se selecciona, de su gama de instrumentos, la actividad o combinación de actividades más adecuada para solucionar de raíz las causas del incumplimiento identificado, tales como: servicios de indagación, alianzas con industrias y asociaciones, visitas a la comunidad, cotejamiento de información, verificaciones y auditorías, investigación, procesamiento judicial y publicidad, por nombrar sólo algunos.

El cumplimiento es más probable de ser optimista cuando una administración tributaria persuade a sus ciudadanos inclusive al cumplimiento a través de políticas que promueven el diálogo y persuasión, combinado con una mezcla efectiva de incentivos y sanciones. Integridad y cumplimiento están más en riesgo cuando la administración tributaria busca mejorarlos solamente a través de realizar cambios a la infraestructura legal o administrativa sin considerar la comprensión de los ciudadanos.

### **Metodología de Análisis de Riesgos Tributarios**

Los riesgos pueden ser identificados y descritos en diferentes niveles. Una manera de identificarlos es empezar en el más alto nivel y bajar a nivel de detalle de riesgos y contribuyentes.

Hemos escogido el nivel de áreas de riesgo que es una recolección de riesgos conectados, por ejemplo, los riesgos referidos a una temática o a una parte específica de la legislación.

También nos hemos preguntado el porqué de este incumplimiento en la resolución de este caso de esta administración tributaria en particular. Lo cual es importante ya que contribuye a la evaluación y selección del tratamiento más eficiente y eficaz. Por ejemplo si la razón para el incumplimiento es la complejidad de una específica parte de la legislación tributaria el posible tratamiento puede ser el cambio en la legislación o la educación.



**El análisis de riesgo es la clave del proceso de administración de riesgos. Es un proceso pro-activo y dinámico mediante el cual se identifican, analizan y evalúan los riesgos sistemáticamente, de modo que sirva de base para las decisiones sobre acciones adicionales.**

También monitorea y revisa el desarrollo de riesgos a través de la medición del cumplimiento de los contribuyentes.

Asimismo, se asigna recursos basándose en los resultados de sus actividades de gestión y evaluación de riesgos. Para lograr su objetivo de promover el cumplimiento, depende en gran medida de la eficacia de sus procesos para identificar, priorizar y solucionar los riesgos de incumplimiento.

Este es el “meollo” del asunto que hemos seguido en esta propuesta de gerencia del riesgo: saber cómo asignar los recursos disponibles de la más eficiente manera para conseguir un resultado óptimo.

- a. Definir con claridad el riesgo tributario, en qué consiste. Ejemplo “Ventas no facturadas”, esta definición permitirá identificar y delimitar el plan de acción o tratamiento que se deba dar al riesgo.
- b. Establecer una metodología que permita cuantificar el perjuicio fiscal que se deriva del riesgo, y que a su vez permita el monitoreo de su comportamiento, y la evolución de las acciones o programas que se instrumenten para enfrentarlo.
- c. Cuantificar el perjuicio fiscal que se deriva del riesgo tributario en análisis.
- d. Definir indicadores que permitan establecer su presencia en los ámbitos sectoriales, regionales y de los contribuyentes propiamente dichos.
- e. Identificar los otros riesgos tributarios que se encuentran asociados o con los cuales se combina.
- f. Establecer las causas que permiten la presencia de este riesgo. Para el efecto se deberá analizar aspectos como de tipo legal, reglamentario, de control tributario, cultural, naturaleza del negocio, que posibilitan que se incurra.
- g. Identificar indicadores de su presencia en los contribuyentes, de tal manera de desarrollar una matriz de selección enfocada a riesgos específicos.
- h. Establecer un mapa que permita identificar, sectores, regiones o tipos de contribuyentes en los que la incidencia es importantes.
- i. Desarrollar un plan de acción de control del riesgo que considero entre otras, medidas y acciones orientadas a:
  - Control preventivo
  - Control masivo
  - Control intensivo
  - Reformas a la normatividad
  - Requerimientos de información
  - Estructura organizacional que soporte el control de este proceso.
  - Procesos de manejo de información básicos orientados al control del riesgo.

## **DEFINICIÓN DE LOS RIESGOS DETECTADOS EN LA FASE ANTERIOR**

### **Riesgo Informalidad:**

Informalidad (Definición): Realizar actividades económicas al margen de la Ley. (definición macro).

### **Informalidad Tributaria:**

- Toda aquella actividad económica que se realiza al margen de la normativa tributaria.
- Toda transacción económica que no se registra
- No se registran ni compras ni ventas o una de ellas
- Se encuentra registrado o no registrado en el RUC

Definición Riesgo Informalidad: Toda actividad económica que forma parte de la economía real y no queda registro.

### **Compras sin respaldo:**

Definición: Compras de las cuales no existen la documentación de respaldo.

### **Proveedores Fantasmas:**

Definición: En un punto de la cadena de provisión existe un contribuyente que rompe la secuencia transaccional.

### **Ilícitos:**

Definición: Ingresos derivados de actividades ilícitas

### **Importaciones (Riesgo en ventas)**

Definición: Importaciones que no tienen su contraparte en ventas.

### **Fiscalidad Internacional (Precios de Transferencia)**

Definición: El precio que se marca en las transacciones entre partes relacionadas no se ajusta a los del mercado.

### **Contrabando**

Definición: Importaciones no registradas en la Aduana (CAE)

**Ventas (No Registrar Descuentos en Facturas Registro en Notas de Crédito)**

**Provisión Cuentas Incobrables**

Definición: Sobrevaloración del gasto por provisión permitido por la Ley de la cartera de una empresa.

**Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta en el IVA:**

Definición:

- Retenciones realizadas y no declaradas.
- Incorrecta aplicación de porcentajes de retención.

**Instituciones Públicas:**

Definición: Control de las transacciones realizadas con proveedores del Sector Público.

**Regímenes Especiales:**

Definición: Incidencia Tributaria que se genera en la utilización de Regímenes Especiales.

**Exportaciones (Ingresos no Declarados):**

Definición: Ingresos por exportaciones percibidos y no declarados.

**Remesas:**

Definición: Comisiones de compañías que realizan giros de valores con el exterior.

**Renta del Trabajo Personal (Relación de Dependencia):**

Definición: Ingresos adicionales bajo Relación de Dependencia que no tributan, bonos, comisiones, activo, bienes de capital, viáticos, etc.

**Ventas (Transacciones Locales No Registradas):**

Definición:

- Ingresos percibidos por ventas locales y no declarados.
- Declaraciones parciales de ingresos.

**Renta del Trabajo Personal (Libre Ejercicio):**

Definición: Actividades económicas realizadas por profesionales y no profesionales que han percibido ingresos y no los han declarado.

**Exportaciones: Devolución en Exceso:**

Definición: Devolución en exceso derivadas de inconsistencias en documentos de exportación.

**Retenciones en la Fuente de IVA:**

Definición:

- Retenciones realizadas y no declaradas.
- Incorrecta aplicación de porcentajes de retención.

**Gastos Deducibles y Exenciones:**

Definición: Valores cargados al gasto que no son deducibles (evidenciados en porcentaje, revisión de Auditoría).

**Reinversión de Utilidades:**

Definición: Se toma ventaja sobre la reinversión y no se cumple la normativa (no invierte en bienes de producción)

**Baja de Inventarios:**

Definición: Registro de baja de inventarios con inconsistencias en documentación sustentatoria y sin respaldo técnico.

**Rendimientos Financieros:**

Definición: Rendimientos financieros que no son declarados.

**Provisiones Actuariales:**

Definición: Exceso de la provisión por jubilación patronal por calculo actuarial técnicamente realizado.

**Gastos Financieros (Subcapitalización):**

Definición: Registro como pasivos recursos patrimoniales

**Crédito Tributario de IVA:**

Definición: Arrastre de crédito tributario excesivo

**Incentivos Tributarios:**

Definición:

- Ley de Incentivos Tributarios
- Informe SRI

**Metodología para Las Selección de Riesgos:**

La metodología para la selección de riesgos se realizará sobre la base de los siguientes aspectos:

1. Objetivos y Estrategias Institucionales.
2. Criterios Técnicos para la Selección de Riesgos

**PONDERACIÓN DE CRITERIOS DE SELECCIÓN**

	<b>Criterio de Selección de Riesgos</b>	<b>Ponderación</b>
<b>A</b>	Probabilidad de ocurrencia de dicho comportamiento.	1 – 5
<b>B</b>	Pérdidas de ingresos fiscales derivadas (monto global estimado).	1 – 5
<b>C</b>	Efectos sobre la eficiencia económica (distorsión de competitividad)	1 – 5
<b>D</b>	Efectos sobre la confianza de los contribuyentes cumplidores.	1 – 5
<b>E</b>	Efectos sobre otros contribuyentes del mismo o distintos sectores (contagio).	1 – 5

## PONDERACIÓN DE RIESGOS DEL MAPA DE CALOR

No.	RIESGOS	a	b	c	d	e	TOTAL	PROMEDIO
1	RIESGO INFORMALIDAD	4,56	4,50	4,67	4,63	4,11	22,47	4,49
2	COMPRAS SIN RESPALDO	2,78	3,78	3,89	3,33	3,67	17,44	3,49
3	PROVEEDORES FANTASMAS	3,22	4,22	3,56	3,11	3,67	17,78	3,56
4	ILÍCITOS	3,13	3,75	2,50	1,88	1,38	12,63	2,53
5	IMPORTACIONES: RIESGO EN VENTAS	3,44	3,16	4,44	4,44	3,78	19,27	3,85
6	FISCALIDAD INTERNACIONAL (PRECIOS DE TRANSFERENCIA)	2,56	3,89	4,56	3,22	3,11	17,33	3,47
7	CONTRABANDO	4,00	4,11	4,00	4,22	3,89	20,22	4,04
8	VENTAS: No registrar descuentos en facturas y en notas de crédito	1,56	1,33	1,00	1,00	1,00	5,89	1,18
9	PROVISIONES CUENTAS INCOBRABLES	2,22	1,67	1,22	1,56	1,56	8,22	1,64
10	RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA	2,22	1,78	1,89	2,22	2,33	10,44	2,09
11	INSTITUCIONES PÚBLICAS	3,78	4,00	3,89	3,78	3,11	18,56	3,71
12	REGÍMENES ESPECIALES	2,56	2,33	3,56	2,28	2,56	13,28	2,66
13	EXPORTACIONES :INGRESOS NO DECLARADOS	2,67	2,44	2,22	2,00	2,33	11,67	2,33
14	REMESAS	1,22	1,22	1,22	1,22	1,22	6,11	1,22
15	RENTA DEL TRABAJO PERSONAL: RELACIÓN DE DEPENDENCIA	1,56	1,78	1,56	1,56	2,06	8,50	1,70
16	VENTAS: TRANSACCIONES LOCALES NO REGISTRADAS	3,33	3,33	3,67	3,44	3,44	17,22	3,44
17	RENTA DEL TRABAJO PERSONAL: LIBRE EJERCICIO	4,11	3,56	4,22	4,33	4,56	20,78	4,16
18	EXPORTACIONES: DEVOLUCIÓN EN EXCESO	1,33	1,00	1,11	1,44	1,78	6,67	1,33
19	RETENCIONES EN LA FUENTE DE IVA	2,22	1,78	1,89	2,22	2,33	10,44	2,09
20	GASTOS DEDUCIBLES Y EXENCIONES	3,78	3,33	3,11	3,44	4,00	17,67	3,53
21	REINVERSION DE UTILIDADES	2,00	1,89	1,78	2,22	2,56	10,44	2,09
22	BAJA DE INVENTARIOS	2,56	2,00	2,22	2,00	2,33	11,11	2,22
23	RENDIMIENTOS FINANCIEROS	2,11	1,44	1,33	1,78	1,67	8,33	1,67
24	PROVISIONES ACTUARIALES	2,56	1,78	1,33	1,67	2,33	9,67	1,93
25	GASTOS FINANCIEROS (SUBCAPITALIZACIÓN)	2,67	3,00	3,11	3,33	2,89	15,00	3,00
26	CRÉDITO TRIBUTARIO DE IVA	2,11	2,44	1,89	2,56	2,78	11,78	2,36
	<b>TOTALES</b>	<b>70,24</b>	<b>69,52</b>	<b>69,83</b>	<b>68,89</b>	<b>70,43</b>	<b>348,92</b>	<b>69,78</b>

## RIESGOS ORDENADOS DE ACUERDO A LAS PUNTUACIONES ASIGNADOS

No.	RIESGOS	a	b	c	d	e	TOTAL	PROMEDIO
1	RIESGO INFORMALIDAD	4,56	4,50	4,67	4,63	4,11	22,47	4,49
2	CONTRABANDO	4,11	3,56	4,22	4,33	4,56	20,78	4,16
3	IMPORTACIONES: RIESGO EN VENTAS	4,00	4,11	4,00	4,22	3,89	20,22	4,04
4	RENTA DEL TRABAJO PERSONAL: LIBRE EJERCICIO	3,44	3,16	4,44	4,44	3,78	19,27	3,85
5	INSTITUCIONES PÚBLICAS	3,78	4,00	3,89	3,78	3,11	18,56	3,71
6	PROVEEDORES FANTASMAS	3,22	4,22	3,56	3,11	3,67	17,78	3,56
7	GASTOS DEDUCIBLES Y EXENCIONES	3,78	3,33	3,11	3,44	4,00	17,67	3,53
8	COMPRAS SIN RESPALDO	2,78	3,78	3,89	3,33	3,67	17,44	3,49
9	FISCALIDAD INTERNACIONAL (PRECIOS DE TRANSFERENCIA)	2,56	3,89	4,56	3,22	3,11	17,33	3,47
10	VENTAS: TRANSACCIONES LOCALES NO REGISTRADAS	3,33	3,33	3,67	3,44	3,44	17,22	3,44
11	GASTOS FINANCIEROS (SUBCAPITALIZACIÓN)	2,67	3,00	3,11	3,33	2,89	15,00	3,00
12	REGÍMENES ESPECIALES	2,56	2,33	3,56	2,28	2,56	13,28	2,66
13	ILÍCITOS	3,13	3,75	2,50	1,88	1,38	12,63	2,53
14	CRÉDITO TRIBUTARIO DE IVA	2,11	2,44	1,89	2,56	2,78	11,78	2,36
15	EXPORTACIONES :INGRESOS NO DECLARADOS	2,67	2,44	2,22	2,00	2,33	11,67	2,33
16	BAJA DE INVENTARIOS	2,56	2,00	2,22	2,00	2,33	11,11	2,22
17	RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA	2,22	1,78	1,89	2,22	2,33	10,44	2,09
18	RETENCIONES EN LA FUENTE DE IVA	2,22	1,78	1,89	2,22	2,33	10,44	2,09
19	REINVERSION DE UTILIDADES	2,00	1,89	1,78	2,22	2,56	10,44	2,09
20	PROVISIONES ACTUARIALES	2,56	1,78	1,33	1,67	2,33	9,67	1,93
21	RENTA DEL TRABAJO PERSONAL: RELACIÓN DE DEPENDENCIA	1,56	1,78	1,56	1,56	2,06	8,50	1,70
22	RENDIMIENTOS FINANCIEROS	2,11	1,44	1,33	1,78	1,67	8,33	1,67
23	PROVISIONES CUENTAS INCOBRABLES	2,22	1,67	1,22	1,56	1,56	8,22	1,64
24	EXPORTACIONES: DEVOLUCIÓN EN EXCESO	1,33	1,00	1,11	1,44	1,78	6,67	1,33
25	REMESAS	1,22	1,22	1,22	1,22	1,22	6,11	1,22
26	VENTAS: No registrar descuentos en facturas y en notas de crédito	1,56	1,33	1,00	1,00	1,00	5,89	1,18

**DE RIESGOS**

A cada uno de los criterios con los cuales se establecieron la selección de riesgos, se procedió a asignar una ponderación sobre un total del 100%.

<b>Sec.</b>		<b>Porcentaje Ponderación</b>
<b>a</b>	Probabilidad de ocurrencia de dicho comportamiento.	12%
<b>b</b>	Pérdidas de ingresos fiscales derivadas (monto global estimado).	40%
<b>c</b>	Efectos sobre la eficiencia económica (distorsión de competitividad)	24%
<b>d</b>	Efectos sobre la confianza de los contribuyentes cumplidores.	12%
<b>e</b>	Efectos sobre otros contribuyentes del mismo o distintos sectores (contagio).	12%
	<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

No.	RIESGOS	CRITERIOS DE SELECCIÓN						PONDERACIÓN							
		a	b	c	d	e	T	P	12	40	24	12	12	T	P
1	RIESGO INFORMALIDAD	4.56	4.50	4.67	4.63	4.11	22.47	4.49	0.55	1.80	1.12	0.56	0.49	4.52	4.12
2	CONTRABANDO	4.00	4.11	4.00	4.22	3.89	20.22	4.04	0.48	1.64	0.96	0.51	0.47	4.06	3.68
3	FISCALIDAD INTERNACIONAL (PRECIOS DE TRANSFERENCIA)	4.11	3.56	4.22	4.33	4.56	20.78	4.16	0.49	1.42	1.01	0.52	0.55	4.00	3.56
4	INSITUACIONES PÚBLICAS	2.78	4.11	4.56	3.22	3.11	17.78	3.56	0.33	1.64	1.09	0.39	0.37	3.83	3.53
5	PROVEEDORES FANTASMAS	3.78	4.00	3.89	3.78	3.11	18.56	3.71	0.45	1.60	0.93	0.45	0.37	3.81	3.51
6	RENTA DEL TRABAJO PERSONAL - RENTA MUNDIAL	3.44	4.33	3.78	3.11	3.67	18.33	3.67	0.41	1.73	0.91	0.37	0.44	3.87	3.51
7	COMPRAS SIN RESPALDO	2.78	3.78	3.89	3.33	3.67	17.44	3.49	0.33	1.51	0.93	0.40	0.44	3.62	3.27
8	VENTAS: TRANSACCIONES LOCALES NO REGISTRADAS	3.33	3.33	3.67	3.44	3.44	17.22	3.44	0.40	1.33	0.88	0.41	0.41	3.44	3.11
9	GASTOS DEDUCIBLES Y EXENCIONES	3.78	3.33	3.11	3.44	4.00	17.67	3.53	0.45	1.33	0.75	0.41	0.48	3.43	3.04
10	GASTOS FINANCIEROS (SUBCAPITALIZACIÓN)	2.67	3.00	3.11	3.33	2.89	15.00	3.00	0.32	1.20	0.75	0.40	0.35	3.01	2.74
11	ILÍCITOS	3.13	3.75	2.50	1.88	1.38	12.63	2.53	0.38	1.50	0.60	0.23	0.17	2.87	2.73
12	REGÍMENES ESPECIALES	2.56	2.33	3.56	2.28	2.56	13.28	2.66	0.31	0.93	0.85	0.27	0.31	2.67	2.43
13	EXPORTACIONES :INGRESOS NO DECLARADOS	2.67	2.44	2.22	2.00	2.33	11.67	2.33	0.32	0.98	0.53	0.24	0.28	2.35	2.13
14	CREDITO TRIBUTARIO DE IVA	2.11	2.44	1.89	2.56	2.78	11.78	2.36	0.25	0.98	0.45	0.31	0.33	2.32	2.06
15	BAJA DE INVENTARIOS	2.56	2.00	2.22	2.00	2.33	11.11	2.22	0.31	0.80	0.53	0.24	0.28	2.16	1.94
16	REINVERSION DE UTILIDADES	2.00	1.89	1.78	2.22	2.56	10.44	2.09	0.24	0.76	0.43	0.27	0.31	2.00	1.75
17	RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA	2.22	1.78	1.89	2.22	2.33	10.44	2.09	0.27	0.71	0.45	0.27	0.28	1.98	1.75
18	RETENCIONES EN LA FUENTE DE IVA	2.22	1.78	1.89	2.22	2.33	10.44	2.09	0.27	0.71	0.45	0.27	0.28	1.98	1.75
19	PROVISIONES ACTUARIALES	2.56	1.78	1.33	1.67	2.33	9.67	1.93	0.31	0.71	0.32	0.20	0.28	1.82	1.59
20	RENTA DEL TRABAJO PERSONAL:RELACIÓN DE DEPENDENCIA	1.56	1.78	1.56	1.56	2.06	8.50	1.70	0.19	0.71	0.37	0.19	0.25	1.70	1.51
21	PROVISIONES CUENTAS INCOBRABLES	2.22	1.67	1.22	1.56	1.56	8.22	1.64	0.27	0.67	0.29	0.19	0.19	1.60	1.45
22	RENDIMIENTOS FINANCIEROS	2.11	1.44	1.33	1.78	1.67	8.33	1.67	0.25	0.58	0.32	0.21	0.20	1.58	1.40
23	REMESAS	1.22	1.22	1.22	1.22	1.22	6.11	1.22	0.15	0.49	0.29	0.15	0.15	1.22	1.10
24	EXPORTACIONES: DEVOLUCIÓN EN EXCESO	1.33	1.00	1.11	1.44	1.78	6.67	1.33	0.16	0.40	0.27	0.17	0.21	1.21	1.04
25	VENTAS:No registrar descuentos en facturas y en notas de crédito	1.56	1.33	1.00	1.00	1.00	5.89	1.18	0.19	0.53	0.24	0.12	0.12	1.20	1.10
<b>TOTALES</b>		<b>67.24</b>	<b>66.69</b>	<b>65.61</b>	<b>64.44</b>	<b>66.65</b>	<b>330.65</b>	<b>66.13</b>	<b>8.07</b>	<b>26.68</b>	<b>15.75</b>	<b>7.73</b>	<b>8.00</b>	<b>66.23</b>	<b>59.83</b>

## SELECCIÓN DE RIESGOS

De las ponderaciones realizadas y los resultados reflejados, se obtiene que los riesgos a ser seleccionados considerando el 80% del valor máximo del promedio obtenido en los resultados ( $4.12 \times 80\% = 3.30$  %), son:

RIESGOS	PONDERACION						
	12	40	24	12	12	T	P
RIESGO INFORMALIDAD	0.55	1.80	1.12	0.56	0.49	4.52	4.12
CONTRABANDO	0.48	1.64	0.96	0.51	0.47	4.06	3.68
FISCALIDAD INTERNACIONAL (PRECIOS DE TRANSFERENCIA)	0.49	1.42	1.01	0.52	0.55	4.00	3.56
INSITUCIONES PÚBLICAS	0.33	1.64	1.09	0.39	0.37	3.83	3.53
PROVEEDORES FANTASMAS	0.45	1.60	0.93	0.45	0.37	3.81	3.51
RENTA DEL TRABAJO PERSONAL - RENTAMUNDIAL	0.41	1.73	0.91	0.37	0.44	3.87	3.51
<b>TOTALES</b>	<b>2.72</b>	<b>9.84</b>	<b>6.03</b>	<b>2.80</b>	<b>2.69</b>	<b>24.08</b>	<b>21.93</b>

## ANÁLISIS DE LOS RIESGOS

Con la finalidad de aplicar la metodología descrita anteriormente se conformó un grupo de trabajo conformado por funcionarios de auditoría de las ocho Direcciones Regionales. Este grupo hizo un análisis de todos los riesgos que fueron detectados y se llegó a establecer una lista de los 25 más importantes. A su vez estos 25 riesgos fueron estudiados por otro equipo, esta vez solo de la Dirección Nacional, para establecer las prioridades del Plan de Control para el año 2007. Todo el detalle del trabajo realizado se encuentra en la Memoria de la Elaboración del Plan de Control.

Después del análisis final se estableció que los riesgos prioritarios son:

1. Grandes Informales y contrabando
2. Precios de transferencia y fiscalidad internacional
3. Instituciones Públicas
4. Proveedores fantasmas
5. Profesionales

En el presente plan se propone la cobertura de los 3 primeros porque creemos que empezar a trabajar en un proceso de control transversal a lo largo de todo el proceso tributario es complejo y requerirá de un gran esfuerzo.

### Grandes Informales y Contrabando

Para empezar es necesario definir al alcance de este riesgo. No definimos la formalidad como la simple inscripción en el RUC sino como el cumplimiento cabal de las normas tributarias. No es el objetivo de

este riesgo el pequeño informal que vende al detalle en los mercados conocidos, es más bien el mediano y gran empresario que oculta una parte importante de sus transacciones y de esta forma diluye el impuesto a pagar al SRI. Hay una relación estrecha entre el contrabando y este tipo de informalidad y es por esto que las medidas de cobertura y control las hemos incluido en conjunto.

Como parte de la estrategia de tratamiento de este riesgo consideramos que se debe impulsar el Régimen Simplificado de impuestos, no como un instrumento para elevar la recaudación sino como una señal a la sociedad de que todos los agentes económicos tienen que cumplir con la normativa tributaria.

Como una medida complementaria consideramos que además de detectar la informalidad objeto de este riesgo es necesario evitar que más contribuyentes se cambien al lado informal de la economía, y esto proponemos conseguir facilitando el cumplimiento de las obligaciones formales y los procesos de atención al contribuyente.

Todas las acciones de control se detallan en la matriz adjunta a este documento así como las medidas para facilitar el cumplimiento.

### Precios de Transferencia y Fiscalidad Internacional

Este es el primer año después de la aprobación de la normativa referente a precios de transferencia en que se van a iniciar acciones de control. Los primeros pasos están orientados al análisis de la información contenida en los anexos que se reciban,

al análisis de la planeación fiscal que realizan las grandes empresas, y al refuerzo de los métodos de investigación para los diferentes sectores que entran en el ámbito de control.

Es clara la importancia que se tiene la fiscalidad internacional para la Administración Tributaria y es por eso que en este año se ha creado la Unidad y se ha empezado a conformar. Durante el 2007 se empezarán con los primeros análisis a fondo y con los primeros controles intensivos.

### **Sector Público**

Las compras del sector público en el año 2007 representan el 25% del PIB de ese año, además diferencia a cualquier otro sector en este caso se puede disponer de la información de los ingresos, que usualmente es lo más difícil de establecer, ahí radica la importancia de considerar a este riesgo como un prioridad.

Hay que señalar que lo importante en este análisis no son las entidades del sector público (EP's) como tales porque están exentas del pago de impuesto a la renta, son sus proveedores los que deben ser controlados. Las EP's deben cumplir con todas sus obligaciones formales pero el control de los proveedores si debe ser exhaustivo.

### **El plan pretende los siguientes beneficios potenciales**

Con este trabajo de investigación se persigue dar las líneas directrices de hacia qué sectores debemos enfocar nuestros esfuerzos para mejorar la eficacia en el control tributario.

Esta nueva metodología de trabajo aborda el esfuerzo institucional de una manera integral y unitaria. Integral porque trata los grandes riesgos a los que se enfrenta la organización de principio a fin como un sistema no como hasta ahora que los hemos venido enfrentándolos separadamente sin una visión total y por lo tanto generando los cuellos de botella propios de esta forma de actuar que lo hemos denominado como "tradicional" siguiendo las experiencias de estudios anteriores, la cadena de valor o el proceso de control tributario, se presenta mucho antes de que se enfrente como en la actualidad al área de control sea este masivo

o intensivo, el control está en todos los puntos de contacto con el contribuyente y más allá aún, cuando hablamos de la comunicación externa o la normativa tributaria, dentro de las experiencias estudiadas se habla de que la aplicación del sistema tributario inicia ya desde la creación de la normativa, no hemos llegado en este trabajo a este último análisis, sino que lo tomamos como una restricción legal en la cual se desarrolla la investigación. Es Unitaria porque las acciones las vamos a emprender con un solo enfoque de control en el que cada área debe realizar sus acciones pero no como actualmente de acuerdo a lo que de buena fe se viene desarrollando sino tomando como base este riesgo prioritario definido institucionalmente, todas aquellas acciones que no apuntalen este norte deben ser restringidas cuando no detenidas, pues incluso podrían contrariar la estrategia, esto sucede y mucho en la Administración Tributaria.

Atacando de esta forma a estos riesgos, debemos entender las dos perspectivas de evitar la amenaza y de aprovechar la oportunidad, desde estas dos ópticas las acciones nos llevarán a una mejor recaudación, una mejor presencia ante la sociedad al atacar las bolsas de fraude más repudiadas socialmente (como diría un experto español en el material de estudio), el cumplimiento de los objetivos del sistema al acercarnos a los principios establecidos en la norma fundamental que es el de tener un sistema equitativo, distributivo, progresivo y los principios de eficiencia y eficacia que son los que deben prevalecer en los sistemas modernos de tributación.

---



**Los grandes sectores de evasión que se tiene en la actualidad se enfrentarán con mayores obstáculos en su forma de proceder y sentirán un desincentivo ante el abuso de la Ley y los sectores cumplidores observarán y apoyarán el sistema tributario.**

---

Se rompe con este enfoque la forma tradicional de trabajo de la administración tributaria de Ecuador que ha tenido su éxito durante sus tempranos años de creación pero que en los posteriores y hasta la actualidad a detenido su crecimiento en términos de porcentaje de recaudación frente al PIB, y la

apreciación ciudadana de que los tareas de control se limitan a un sector conocido de la sociedad y que en la apreciación ciudadana se dirige hacia los niveles de ingreso más bajos.

Esto corresponde a recoger las estrategias exitosas de otros países y de la corta experiencia del Ecuador, las mismas ideas pero renovadas con el conocimiento adquirido y herramientas que permitieron el exitoso proceso de arranque de la institución tributaria forman parte esencial de este trabajo pensadas en un nuevo relanzamiento de las actividades institucionales y potenciadas con la unidad de la organización.

Tampoco se pretende que las acciones actuales desaparezcan sino que además de ellas se realicen otras diseñadas para atacar este nuevo segmento identificado con la metodología de administración de riesgo, el control masivo actual por ejemplo debe ser potenciado con nuevas bases de datos que abarquen sectores que no son identificados con las bases actuales, y por ende el sistema de selección para auditoría también es repensado para llegar a estos sectores que poco o nada han sido controlados, las mismas herramientas de auditoría tradicional en nuestro modo de ver no son efectivas en estos sectores y la potencialidad de las herramientas de control no han sido desarrolladas debidamente como se enfoca en este trabajo.

Esta metodología nos ha arrojado estos grandes temas de control además de que ha generado un inventario de temas a tratar por parte de la institución, estos son los temas que a mediano plazo deben enfrentarse, sin que obste a una revisión como la metodología misma lo indica.

Importante también es el hecho de que se desarrollen los procesos institucionales con una metodología científica como la aquí escogida, y no de acuerdo a coyunturas. Estas últimas, sin duda van a estar presentes, pero no deben constituirse en la metodología de trabajo institucional.

El trabajo de la administración así emprendido, contará con el apoyo de la sociedad que es la estrategia fundamental que debe guiar la actuación del ente tributario.

Los empleados serán reconocidos al ser parte de una organización que goza de la aceptación ciudadana.

En consecuencia, el Servicio de Rentas Internas, en cumplimiento de los fines que se establecen en su ley de creación, debe replantear su estrategia de control, razón por la cual se ha analizado su modelo de control tributario, siendo el presente documento el resultado de este análisis.

El Plan de Control fija los criterios básicos para la formulación de la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación del SRI y establece las líneas prioritarias de actuación en materia de control tributario, para lo cual se define las áreas críticas a ser consideradas para su realización dentro de las actividades enfocadas institucionalmente, en los próximos años



**El objetivo general del Plan Integral de Control Tributario es mejorar el nivel de cumplimiento voluntario mediante la ejecución de acciones de control que generen riesgo en la sociedad, sin descuidar el servicio al contribuyente para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, y la corrección de errores estructurales de forma que se optimicen los recursos y las acciones se ejecuten eficientemente.**

En el fondo de esta propuesta se considera también que los nuevos evasores tienden a empezar su evasión en una escala pequeña y entonces escalan por varias ocasiones si su evasión tuvo éxito. Los que evaden a escala mayor entonces han venido evadiendo en una tendencia de algún tiempo.

### Implementación

Esta estrategia definida podría ser aplicada de forma total o parcial, en cualquiera de las dos alternativas solo se necesita la decisión de la alta dirección. Cada medida propuesta tiene un timing de puesta en marcha y un área responsable de su ejecución, porque sus efectos en la planificación, programación de tareas, procedimientos y métodos de trabajo de la Institución se producirán desde el primer momento de su aplicación, es en estas etapas que se baja a nivel de contribuyentes en estos sectores, luego de realizar las acciones necesarias para poder implementar con efectividad esta estrategia. Su elaboración/revisión es anual, enmarcada en la estrategia a largo plazo, sin perjuicio de su flexibilidad.

El órgano encargado de su propuesta sería en una primera instancia un gestor del riesgo, o un área de riesgos o incluso por la importancia podría hablarse de una dirección de gestión de riesgos en un futuro, esto siguiendo las directrices Estándares de Gerencia de Riesgos: Federation of European Risk Management Associations FERMA, la aprobación se la realiza por parte de la alta dirección y para ser sustentable en el largo plazo podría contarse con la aprobación en el directorio de la institución del que forma parte el Ministro de Economía y Finanzas del Ecuador y otros altos funcionarios de Gobierno.

La Administración Tributaria debe definir una estrategia de comunicación interna y externa, y fomentar los programas de educación cívico-tributaria. Las acciones particulares se detallan en las acciones que forman parte de este trabajo.

La formación de la opinión pública para crear una mayor conciencia fiscal es una tarea que no puede ser ignorada por la Administración Tributaria, que debe definir una estrategia de comunicación tanto interna como externa, así como fomentar los programas de educación cívico-tributaria.

La percepción del sistema tributario como injusto, la desconfianza en el volumen y calidad de los servicios públicos, y la no asociación por los ciudadanos del nivel de ingresos públicos con el presupuesto de gastos, son factores que dificultan el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

En consecuencia, la Administración Tributaria, en la medida de sus posibilidades, debe desarrollar una política de comunicación que traslade a los ciudadanos el carácter necesario de la fiscalidad, la relación entre los ingresos tributarios y los servicios públicos y los principales resultados alcanzados en la gestión pública.

Para que esta implementación tenga éxito, se destacan los siguientes factores:

**Compromiso organizacional.** Los directivos deben estar seguros de la conveniencia de la administración de riesgos para la organización, que deberá identificarse e involucrarse con esta forma de fijación de objetivos.

**Aceptar el Cambio.** Y no solo aceptarlo, sino buscar en él oportunidades.

**Información “Abierta”.** Si falta o se filtra información al grupo gerencial, se resentirá el análisis y las decisiones posteriores.

**Sistema de incentivos vinculados al plan.** De esta forma, el personal de la administración estará más motivado. Evidentemente, nos estamos refiriendo a todo tipo de incentivos, lo sean económicos como no económicos, esto es, premios recompensas, condecoraciones, etc.. Es quizás aquí donde pueden surgir más problemas en el seno de organizaciones gubernamentales como lo son las Administraciones tributarias ya que la existencia de créditos presupuestarios cerrados, sin posibilidad de elevados incrementos, puede suponer que un mayor cumplimiento de objetivos por parte de determinadas unidades suponga una pérdida de incentivos, en este caso salariales, ya que su posición en el ranking de cumplimiento sea inferior al haber otras unidades sobrecumplido más.

**Tiempo y recursos.** La implantación de la gestión de riesgos consume tiempo y recursos, y los gerentes deben ser conscientes de esta necesidad.

**Retroalimentación.** La manera en que se lleva a cabo el proceso de revisión es crítica.

**Sistema de control y seguimiento.** Resulta absolutamente necesario establecer reuniones periódicas de seguimiento del cumplimiento de los niveles de referencia fijados al inicio del período y solicitar los motivos que han producido los correspondientes incumplimientos además de adoptar las medidas de mejora necesarias para corregir tales desviaciones.

**RESPECTO A LA PROPUESTA:****Periodicidad del Plan de Información y del Plan de Control**

La información para el plan debe ser recogida constantemente dentro de la institución y ser analizada semestralmente, la información es revisada de forma anual anterior a la revisión del plan de control.

El plan debe elaborarse anualmente con revisión de los temas a tratar, en este trabajo no llegamos a nivel del plan de fiscalización, como tal intentamos redefinir la forma de trabajo de la institución para poder llegar posteriormente a ese nivel.

El nivel que se elabora es el de fijar los grandes sectores de control en donde pueden darse los mayores beneficios si se invierten los recursos por parte de la institución o evitar las mayores amenazas para el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Desde este punto de vista no se llega a la delimitación de actividades en un nivel más específico, por el realismo que debe tener esta propuesta luego de la aceptación por parte de los directivos actuales y por ser fruto posterior de este acuerdo. Solo entonces podremos hablar de un nivel de grandes negocios, omisos, sectores económicos por ejemplo; siempre esto último como consecuencia de los resultados del análisis serio y científico de los grandes riesgos aquí definidos.

**Órgano superior encargado de la propuesta del Plan y de su aprobación.**

El encargado de la propuesta del plan debe ser un área separada, en los tratados sobre el tema se habla de un gestor del riesgo, como unidad más baja que lleve a cabo este trabajo pasando por un

área, departamento o inclusive dirección; en el SRI no existe ninguno de los mencionados lo hemos relacionado como iniciativa dentro del área de control y la aprobación está a cargo de la alta dirección.

**Grado de concreción de su contenido.**

El plan pretende cambiar la forma de trabajo de la institución al pasar de una cultura “tradicional” (tradicional en el SRI, es decir por proyectos, que ha derivado en “dueños” de proyectos inicialmente y ahora en áreas o en el mejor de los casos direcciones) a una gestión basada en riesgos. El contenido se limita entonces a direccionar las acciones hacia los riesgos más importantes entendiendo este riesgo como posibilidades de cumplir con los objetivos institucionales, en áreas donde la evasión está en niveles altos, la factibilidad de control actual con las herramientas que manejamos y los métodos de trabajo que estamos desarrollando no llegan y el daño potencial que derivaría de que la institución no las aplique. No llegamos al nivel de selección de contribuyentes a fiscalizar o controlar ya que la información necesaria para ello será una consecuencia de la implementación del plan.

**Publicidad para el Plan**

El plan debe ser publicitado como tal interna y externamente. Para ello luego de su aprobación debe establecerse la estrategia comunicacional, el mismo entonces se someterá a la evaluación tanto pública como interna, antes y después de su ejecución, con los correspondientes apoyos o críticas que deben ser tomadas para mejorarlo.

Creemos que se trata de un trabajo permanentemente inconcluso por la naturaleza del tema y por la poca experiencia de la Administración Tributaria Ecuatoriana y el entorno general en el que se desenvuelve.

# **Bibliografía**



# Bibliografía

---

- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO**  
- **BID.** Buenas Prácticas Aduaneras de Asia del Este y Latinoamérica / BID. – Ira. Ed. – Barcelona, España: BID, 2001. -- 184 p.
- BELL, Gary.** Estrategias de Control Interno / Gary Bell. -- p. 271-280. -- En: Asamblea General del CIAT, No.29. Lima, Perú, 1995.
- BIBILONI, Mario J.** Aspectos Aduaneros, Tributarios y Cambiarios del Comercio Exterior / Mario J. Bibiloni. -- Ira. Ed. y 2a. ed. -- Errepar: Buenos Aires, Argentina, 2005.
- BIBILONI, Mario J.** Principios Básicos de la Imposición en Sede Aduanera / Mario J. Bibiloni. -- Argentina: Errepar, 2007. -- 80 p.
- CARBAJO VASCO, Domingo.** Moderna Conceptualización de los Procesos Gerenciales de Planificación, Ejecución y Control y la Importancia de su Aplicación en la Administración Tributaria/ Domingo Carbajo Vasco. -- 6 p. -- En: Revista de Administración Tributaria, No. 9, Noviembre, 1991.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** Conceptos sobre el Modelo de Sistemas de Información para las Administraciones Tributarias - MSI-AT /CIAT. -- 9 p. -- (Septiembre 2004.)
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Informaciones Tributarias / CIAT. -- Panamá: CIAT, 2006. -- 132 p: +8 Módulos complementarios.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** Modelo de Código Tributario del CIAT / CIAT. -- Panamá: CIAT, 2006. -- 109 p.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** Manual CIAT de Auditoría Interna / CIAT; España. Agencia Estatal de Administración Tributaria – AEAT. -- Panamá: CIAT, 2006. -- 116 p.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** Manual de Fiscalización: Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe 2003 / CIAT, International bureau of Fiscal Documentation (IBFD). -- Ámsterdam: IBFD, 2003. -- 304 p.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** Manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias: Sistema Normado de Control Interno 2008 / CIAT. -- Panamá: CIAT, 2008.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT.** La Gerencia de la Administración Tributaria, la Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías (Conferencia Técnica del CIAT. París, Francia, 2002) / CIAT. -- España: Instituto de Estudios Fiscales, 2002. -- 408 p.
- DIAZ YUBERO, Fernando.** La Utilización de la Información por la Administración Tributaria en Apoyo de sus Funciones de Control/ Fernando Díaz Yubero. -- p. 83-102. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. San Carlos de Bariloche, Argentina, 1994.
- FILHO, Paulo Jobim.** La Planificación y el Control de Gestión en la Administración Tributaria / Paulo Jobim Filho. -- p. 81-97. -- En: Asamblea General del CIAT, No 30. Santo Domingo, Rep. Dominicana, 1996.

- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL.** La Transformación de la Aduana: Problemas y Estrategias para Reformar la Administración Aduanera = Changing Customs: Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration. / FMI; Michael Keen, Compilador. -- [S.l.]: FMI, 2003. -- 209 p. -- Trabajo presentado en el XIX Seminario Regional de Política Fiscal, en Santiago de Chile, 29 de enero al 1 de febrero de 2007.
- GONZÁLEZ, Darío.** La Administración de Contribuyentes de Difícil Control / Darío González. -- p. 41-54. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. San Carlos de Bariloche, Argentina, 1994.
- MALDONADO SUÁREZ, Luis Lisandro.** La Información de Terceros: Un Nuevo Camino para la Reestructuración de las Relaciones Estado-contribuyente y como Herramienta para el Control de los Tributos / Luis Lisandro Maldonado Suárez. -- 50 p. -- (Segundo Premio del X Concurso de Monografías CIAT/IEF).
- MONZO, Carlos Luis.** Regímenes Aduaneros Simplificados: Herramientas Aduaneras para el Comercio Exterior. -- Ira. Ed. -- Buenos Aires, Argentina: AMFEAFIP, 2005. -- 174 p.
- NOLAN, Deborah.** El Control de la Implantación de los Planes Estratégicos / Deborah Nolan. -- p. 213-219. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Ámsterdam, Países Bajos, 2004.
- PITA, Claudino.** El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional / Claudino Pita. -- 37 p.
- RIVAS C., Hayle J.** Legislación Aduanera / Hayle J. Rivas C. -- Caracas, Venezuela: HR Servicios, 2000. -- 377p.
- SALAMANCA DAZA, Fabio.** El Sistema de Control Interno en la Administración Tributaria: Enfoque Sistémico / Fabio Salamanca Daza. -- 131 p. -- (Trabajo ganador del primer premio del XII concurso de monografía CIAT/AEAT/IEF).
- SEVILLA SEGURA, José V.** La Integración de la Administración del Sistema Tributario / José V. Sevilla Segura. -- p. 309-325. -- En: Asamblea General del CIAT, No.28. Quito, Ecuador, 1994.
- SHUTZ GARCÍA, Benjamín.** El Acceso a la Información por la Administración Tributaria / Benjamín Shutz García. -- p.36. -- En: Boletín AFIP, No.56, Marzo de 2002.
- SORONDO, Alberto.** La Información de Terceros para el Mejoramiento de la Gestión Tributaria / Alberto Sorondo. -- 82 p. -- (Segundo Premio del X Concurso de Monografías CIAT/IEF).
- SEGARRA TORMO, Santiago.** La Adecuación de los Sistemas de Información/ Santiago Segarra Tormo. -- p. 155-185. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 32. Salvador de Bahía, Brasil, 1998.

Todo el material de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 0834-02129, Panamá Rep. de Panamá. se terminó la impresión en el mes de julio de 2010.



## Servicio Mi CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Funcionarios de las Administraciones Tributarias, entérense de los beneficios de **inscribirse en MI CIAT**

Aproveche las ventajas de inscribirse en **MI CIAT**. Para ello, regístrese con su correo electrónico.

### ¿A que tiene derecho?

Al inscribirse en Mi CIAT, usted:

- Recibirá quincenalmente el informativo e-CIAT y el alerta diaria de noticias tributarias
- Recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Portal;
- Tendrá acceso a toda la información y/o documentos disponibles en el Portal del CIAT.

Si usted no se registra en **Mi CIAT**, **no tendrá acceso** a las áreas internas del Portal del CIAT.

### Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834 - 02129, Panamá, República de Panamá

Teléfonos (507) 265-2766 y 265-5994

Fax: (507) 264-4926

Correo electrónico: [ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)

Sitio Web: <http://www.ciat.org>