



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias

Serie
TEMÁTICA
Tributaria

Cumplimiento Tributario

6
Diciembre 2010

Contenido

Introducción

Cumplimiento Tributario

Estrategias

- Estrategias para Mejorar el Cumplimiento Voluntario y el Cobro de los Tributos / Ángel Rubén Toninelli. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 44, Montevideo, Uruguay, 2010.
- Estrategias para el Control del Cumplimiento Tributario / Lyse Ricard. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008.
- Estrategias para la Facilitación del Cumplimiento Tributario / Luis Pedroche Rojo. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008.

Control de Cumplimiento

- El Control del Cumplimiento / Luis Pedroche Rojo. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 40, Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil, 2006.
- El Control del Cumplimiento / Juan Hernández Batista. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 40, Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil, 2006.
- Retos Actuales para el Control del Cumplimiento: Experiencia Ecuatoriana / Miguel Avilés. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Madrid, España, 2006.
- Desafíos Actuales del Control del Cumplimiento / Ans J.M. Huisman. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Madrid, España, 2006.

Introducción

Serie Temática Tributaria del CIAT

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias esforzándose por suministrar cada vez un mejor y más calificado servicio en materia de información tributaria a sus países miembros, presenta el **sexto** número de la Serie Temática Tributaria del CIAT.

El objetivo de esta serie es difundir información relevante sobre temas específicos en tributación, como apoyo a la labor de investigación y estudio que desarrollan las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT.

El material bibliográfico de este **sexto** número está dedicado al tema de “**Cumplimiento Tributario**”. Para ello, se han compilado los estudios y trabajos desarrollados por funcionarios técnicos bien sea como ponencias en ocasión de la realización de asambleas generales o conferencias técnicas, monografías, becas de investigación, y artículos publicados en la revista de administración tributaria, entre otros.

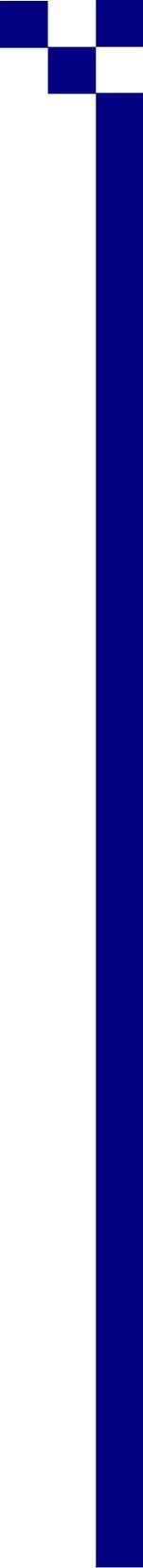
Para agilizar la búsqueda y recuperación de la información, se presenta una tabla de contenido general e índice por cada trabajo. Los documentos que integran este número están disponibles en la Biblioteca Virtual y en la página web del CIAT: www.ciat.org

El CIAT espera con este nuevo aporte documental, seguir difundiendo el material bibliográfico existente en la Biblioteca Jorge Eduardo Corradine, ampliando de esta forma su cobertura de información para el beneficio de las AATT.





Estrategias



Estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos

Introducción.

1. Cumplimiento tributario.

- 1.1 Estrategias para facilitar el cumplimiento tributario.
- 1.2 Estrategias para controlar el cumplimiento tributario.
- 1.3 Estrategias para inducir al cumplimiento.

2. Futuro.

- 2.1 Enfoque desde la relación fisco-contribuyente.
- 2.2 Enfoque desde la acción operativa.

3. Conclusión

Ángel Rubén Toninelli
(Argentina)

INTRODUCCIÓN

La crisis global iniciada en los Estados Unidos sumió a la mayoría países centrales en una profunda recesión, con el consecuente impacto en las economías de nuestros países. En ese contexto, en la Argentina, el Gobierno Nacional se propuso enfrentar esta crisis con fuertes medidas anticíclicas, a efectos de alentar el consumo y la inversión, en lugar de las clásicas medidas de ajuste del gasto.

En nuestro carácter de gestores de la política tributaria, se apuntó a fortalecer el capital de trabajo de las empresas, con medidas de carácter particular, ligadas a diversos sectores de la economía.

En cuanto a medidas de carácter general y como asesores en el diseño de política tributaria, se buscó alentar la inversión ofreciendo planes de facilidades de pago con tasas de financiación de deuda menores a las del mercado.

Asimismo, en cada ocasión se buscaron objetivos particulares de la AT referidos al cumplimiento de las obligaciones. Ejemplificamos algunas medidas anticíclicas, dictadas o diseñadas en el seno de la AT:

- Acuerdo Fiscal: consistió en un esfuerzo importante, excepcional y extraordinario del Estado Nacional, para que los contribuyentes pudieran financiar deudas, exteriorizar capitales y personal no declarado.

A partir de un fuerte voto de confianza en la economía del país, el Acuerdo Fiscal concluyó con un monto de 32.800 millones de pesos y la adhesión de más de 205 mil contribuyentes.

La exteriorización de capitales y la regularización de trabajadores son sinónimos de confianza en el devenir económico, ya que ambos se traducen directamente como "inversión". El fisco financia el presente con vistas al futuro, ya que se apuesta a sostener la actividad económica y el empleo, generando además una ampliación de la base imponible para los años venideros.

- Diferimiento de obligaciones tributarias por emergencia económica, atendiendo al impacto de la crisis sobre productos de exportación, sumado a una prolongada sequía en algunas zonas del territorio nacional, el Gobierno Nacional decretó la emergencia agropecuaria, posponiendo vencimientos.
- En su carácter de asesor en el diseño de la política tributaria y en función de la definición estratégica de contrarrestar la crisis con medidas económicas anticíclicas, se propuso la prórroga de un régimen de créditos fiscales que promueve la incorporación de componentes de origen nacional en la producción de bienes de capital. Asimismo se incorporó tecnología web y ambiente seguro a las transacciones del régimen.
- Se establecieron sobre el final del año 2009, planes especiales de pago para que los contribuyentes pudieran regularizar deudas fiscales posteriores a las incluidas en el Acuerdo Fiscal, con tasas de interés muy inferiores a las del mercado. Se buscó con ello aliviar la carga fiscal de los actores económicos, ante los primeros atisbos de mejora en los indicadores que el país comenzó a mostrar.

En el Plan Estratégico 2007-2010 de nuestra AT, uno de los cuatro objetivos centrales, es el de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fortaleciendo la idea de que ello ocurra de manera voluntaria. A tal fin se busca aplicar controles efectivos que desalienten la adopción de conductas irregulares y corrijan desvíos, y brindar servicios de calidad que faciliten el dicho cumplimiento. Las palabras claves son "control" y "servicios".

El cumplimiento voluntario se potencia en determinado Clima Fiscal. El mantenimiento de un clima fiscal proclive al cumplimiento voluntario es un trabajo dinámico y permanente. Y ello es debido a que

la percepción de los contribuyentes no está conformada tan solo por las acciones de la Administración Tributaria, sino que se alimenta de diversos factores del clima político y económico de cada país; clima que además -globalización mediante- es cruzado por las tendencias políticas y económicas del orbe.

La Resolución de la 43ª Asamblea General del CIAT "Una visión moderna de la Administración Tributaria", alertaba sobre la necesidad de poseer suma agilidad para adaptar la Administración Tributaria a los cambiantes entornos que se observan en la actualidad. Para ello entre otras cosas recomendaba el diseño e implementación de mecanismos y herramientas que incentiven y faciliten el cumplimiento de las obligaciones, a través del reconocimiento del buen comportamiento de los contribuyentes - "Beneficio Subjetivo".

La vertiginosidad que caracteriza al proceso de globalización en las dos últimas décadas, pondrá en crisis a las organizaciones que por su tamaño y antecedentes de cultura organizacional no puedan responder al desafío de un entorno en permanente cambio y cada vez más polifacético.

El desarrollo tecnológico y de las comunicaciones posibilitó planes de centralización que otorgaron beneficios extraordinarios como la unificación de datos y procedimientos, las mejoras en los procesos de control y gestión, la masificación de los mismos y el ensanchamiento de los universos impositivos; pero también podrían traer el riesgo de una AT lenta de reflejos.

Esto exige agilidad y despliegue de un abanico multifacético de acciones de facilitación, control e inducción del cumplimiento tributario.

1. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

El primer punto a abordar en la presente exposición se refiere al tema del cumplimiento tributario y específicamente a las estrategias implementadas por la AT para facilitar, controlar e inducir al cumplimiento voluntario.

Como de previo, es importante realizar una pequeña descripción de los conceptos a abordar. Siguiendo a Dino Jarach¹, la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica "ex lege", en virtud de la cual una persona (sujeto principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

La ley de procedimiento tributario establece que la determinación y percepción de los gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos, en la forma y plazos que establezca la AFIP. Es decir, en principio es una obligación del contribuyente o responsable, la correcta interpretación de la legislación tributaria, la aplicación al hecho jurídico sujeto a tributación, la vinculación del sujeto pasivo con la obligación, la cuantificación de la base imponible, la definición de la alícuota y la cuantificación del impuesto². En definitiva, la primera forma o mecanismo para determinar la obligación tributaria, es la "autodeterminación", o determinación por el sujeto pasivo.

¹ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, 3ra Edición, Buenos Aires, pág. 73.

² Koss, Ricardo H., *Capítulo VI: Determinación de los impuestos*, 75º Aniversario de la Ley N° 11.683, Homenaje de la Facultad de Ciencias Económicas - UBA, Edicon, Buenos Aires, pág. 228.

Sentado ello, podríamos decir que el cumplimiento tributario consiste en presentar la declaración jurada de impuestos en término, incluyendo información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria y pagar el saldo de la misma, de corresponder.

Lograr un cumplimiento tributario equivalente a la verificación de la totalidad de los hechos imposables, no puede ser establecido como meta de ninguna AT. Y ello porque existen una serie de factores intrínsecos y extrínsecos de los contribuyentes, los cuales llevan a que exista el incumplimiento, a saber:

- Resistencia natural al cumplimiento de las normas, o en otros términos, tendencia en la sociedad a la ilegalidad y a la anomia³.
- Declaraciones juradas erróneas desde el punto de vista de su confección, ya sea por problemas de interpretación de las normas tributarias, por desconocimiento de las mismas, o por errores involuntarios en la confección de los formularios. En este grupo podemos incluir a aquellos que manifiestan las complejidades de la normativa tributaria, el elevado número de obligaciones que deben cumplir o simplemente, dificultades de acceso a la AT.
- Falta de presentación y/o pago de los saldos adeudados (mora).

Una vez que hemos realizado la diferenciación de los grupos de incumplimiento, para definir e implementar estrategias, es menester identificar los grupos a los cuales se dirigirán éstas estrategias. Ello así, tendremos estrategias para mejorar el cumplimiento tributario de:

- Facilitación
- Control
- Inducción

Abordaremos cada una de ellas en forma detallada.

1.1 Estrategias para Facilitar el Cumplimiento Tributario

o Inscripción de Contribuyentes

El primer paso que ha seguido la AFIP para implementar las estrategias de facilitación del cumplimiento tributario, están íntimamente relacionadas con el “ciclo de recaudación”, entendiéndolo como la totalidad de las acciones que se deben realizar para el cumplimiento final de la obligación tributaria.

Ese ciclo de recaudación comienza con la “inscripción” de un ciudadano ante la AT, paso que lo convierte en “contribuyente o responsable” (hablamos de ciudadano en un concepto amplio, toda vez que puede tratarse de inscripción de personas jurídicas que se convierten en contribuyentes).

Para el cumplimiento de esta primera actividad, la AFIP se concentró en realizar una reingeniería total del Padrón Único de Contribuyentes.

En el primer trimestre del año 2009, se dictó la norma que reglamenta la creación del Sistema Registral, el cual administra la información relacionada con los atributos y características de las personas, de existencia visible o ideal, registradas en el mismo.

El objetivo estratégico que llevó a la implementación del sistema, es el de integrar los diversos registros existentes en la AFIP en un “Sistema Registral”, que sea utilizado en tiempo real, por todos los sistemas

³ Nino, Carlos, *Un país al margen de la ley*, Ariel, Buenos Aires, pág. 28.

de control, aduaneros, impositivos y de la seguridad social, eliminando toda duplicación de datos, sustentado en las premisas de agencia única, ventanilla única, dato único y utilización de la tecnología web.

- **Agencia Única:** el concepto de agencia única viene dado desde la integración, en el año 1997, de la Dirección General Impositiva con la Administración Nacional de Aduanas, para conformar lo que hoy es la AFIP. En realidad, el concepto de agencia única había tenido poca aplicación práctica (en este aspecto), toda vez que ante una inscripción registral, el contribuyente debía realizar dos trámites; el primero en la DGI para obtener el número de CUIT y luego, en cualquier dependencia de la DGA (Dirección General de Aduanas) obtener su inscripción como operador del comercio exterior. Con la implementación del sistema registral se ha integrado completamente la inscripción de los contribuyentes y responsables, toda vez que se realiza todo el proceso registral en un único trámite presencial en la dependencia DGI que corresponda al domicilio fiscal, integrando los pasos que antes se realizaban en la DGA.
- **Ventanilla única:** este concepto es aplicable, ya no sólo en el ámbito interno, sino también con otros organismos registrales. Por caso, el Registro Nacional de Sociedades constituye el mejor ejemplo del tema. La Inspección General de Justicia (IGJ), como órgano que administra el Registro Nacional de Sociedades, es el primer organismo en utilizar los formularios electrónicos para la incorporación de datos en dicho Registro. La utilización de medios informáticos y la actuación interactiva -en el procedimiento registral societario- de la IGJ y demás autoridades registrales locales con la AFIP -en la esfera de su competencia-, constituye un importante hito en materia de gobierno electrónico (tema que desarrollaremos "infra") y posibilitará la verificación de los datos fiscales de los socios y autoridades de las nuevas sociedades, cuya constitución o modificación de datos se solicite registrar. Este trámite se realiza en forma exclusiva -para el tipo de sociedades implementado- en la IGJ, siendo este organismo el encargado de entregar al contribuyente los datos fiscales (número de CUIT) que son provistos previamente a la IGJ, en forma electrónica, por la AT.

Es decir, el concepto de ventanilla única, involucra otros organismos públicos, los cuales por sus responsabilidades específicas, participan en el circuito general de registración de inscripción de personas físicas o jurídicas.

- **Dato único:** el despliegue de los sistemas informáticos de la organización, se ha sustentado en el lineamiento estratégico de dato único. Claro está que dato único significa una arquitectura general integrada de todos los servicios distintos que la organización tiene, entendiendo que la mencionada unicidad del dato, en el caso de sistema Registral, se refiere a:
 - o Un solo repositorio, terminando con la réplica permanente entre áreas diversas, de bases de datos con padrones o registros especiales de contribuyentes.
 - o Una única fuente de información, íntegra y confiable, no solo de cara al contribuyente, sino también para la visión gerencial.
 - o Un documento respaldando cada evento.
- **Utilización de la tecnología web:** a partir de la inscripción registral y luego de obtenida la clave fiscal, nivel de seguridad presencial (tema al cual nos referiremos en particular), las altas, modificaciones y bajas de datos registrales se realiza por Internet, sin necesidad de concurrencia a ninguna de las dependencias AFIP (ya sea de DGI o de DGA).

El Sistema Registral está Integrado por tres Módulos:

- **Padrón Tributario:** Nómina de personas de existencia visible e ideal obligadas a identificarse ante la AFIP u otros Organismos, aún cuando no estén en situación de adquirir derechos y contraer obligaciones y deberes tributarios (aduaneros, impositivos y previsionales).

- Registro Tributario: instituto registral de carácter general que contiene los datos necesarios para identificar a las personas físicas y jurídicas, y a los demás sujetos susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones de carácter tributario, en materia aduanera, impositiva y/o de los recursos de la seguridad social. El mismo incluye además los datos relativos a la personalidad jurídica tributaria de los sujetos inscriptos (identificación, domicilios tributarios, obligaciones que deben cumplir y derechos que pueden ejercer).
- Registros Especiales: institutos registrales de carácter particular que contienen los datos de las personas que, por la actividad que desarrollan, se encuentren obligadas a inscribirse en cada uno de ellos para ejercer derechos tributarios, efectuar registros transaccionales o gozar de ciertos beneficios, de acuerdo con lo previsto en las normas aduaneras, impositivas y/o de los recursos de la seguridad social.

El sistema registral fue concebido dentro de la línea estratégica de "apertura a internet", de allí que las actualizaciones de datos por parte de los contribuyentes y responsables se realicen a través de la web.

Una descripción rápida del circuito, muestra un inicio o alta del número de inscripción que se realiza presencialmente, a efectos de realizar las validaciones de identidad que correspondan. A partir de ese momento, las operaciones se efectúan ingresando al sitio de la AFIP, debiendo declarar la actividad económica a desarrollar, los impuestos en los cuales solicita la inscripción y la declaración de los domicilios comerciales.

En una segunda instancia, el contribuyente puede realizar el cambio del domicilio fiscal declarado, el cual será validado a través de una visita del permisionario postal, quien hará entrega de un código de confirmación de domicilio. El ingreso de dicho código en el sistema registral genera el estado de confirmación del domicilio fiscal denunciado.

A los fines de solicitar la cancelación de la inscripción -en forma total o parcial- cuando se produzca la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse, los contribuyentes y responsables deberán presentar la solicitud de cancelación mediante transferencia electrónica de datos a través de la página "web" del Organismo.

o Ingreso a Sistemas - Clave Fiscal

El segundo paso, en el diseño de las estrategias de facilitación, consiste en el otorgamiento de la clave fiscal para cada contribuyente. En el momento que el contribuyente concurre a la dependencia de la AFIP, ya sea en su nombre o como representante de una persona jurídica para obtener su clave fiscal y, en su caso, la vinculación con dicha persona jurídica, adicionalmente se realiza -para ciertos sujetos- la toma de datos biométricos y escaneo de documentación.

La clave fiscal es un sistema federado de registración/autenticación/autorización. Es decir, que debemos analizar las cuatro características que derivan de dicha definición:

- 1.- **Federado:** la clave fiscal es utilizada por otros organismos de la administración pública nacional, provincial y municipal.
- 2.- **Método de registración:** es el conjunto de procedimientos que son ejecutados por una Entidad (organismo del Estado o empresa) para otorgar una clave de identificación a un usuario que la solicita. La entidad (AFIP) actúa como "Autoridad de Registración".

Estos procedimientos definen:

- De qué forma el Usuario tramita la solicitud para poseer una clave de identificación.

- De qué forma la AFIP determina la real identidad de la persona física que está solicitando la clave de identificación para sí misma o para poder representar a otra persona (física o jurídica). En este procedimiento se valida la identidad de la persona representada y el rol de la relación Usuario=>representada.
- De qué forma la AFIP entrega al Usuario los elementos de autenticación de la clave de identificación, por ejemplo, la contraseña, un certificado digital o una tarjeta inteligente.

Los procedimientos de registración pueden ser efectuados en forma directa por la AFIP o en forma delegada (como el caso de algunas redes de transferencia de fondos que delegan la ejecución de estos procedimientos en los bancos).

- 3.- **Método de autenticación:** es el conjunto de procedimientos y técnicas ejecutados por la AFIP para determinar que la persona que está tratando de acceder utilizando un determinada clave de identificación, es realmente la persona a la cual, a través de los métodos de registración, se le ha otorgado dicha clave de identificación y los elementos de autenticación correspondientes.
- 4.- **Método de autorización:** es el conjunto de procedimientos y técnicas ejecutados por la AFIP para determinar cuáles servicios puede ejecutar un Usuario a través de su clave de identificación (vinculado estrechamente con las estrategias de control de cumplimiento).

Existe un quinto elemento que resulta imprescindible citar, los niveles de seguridad. Estos niveles se obtienen por la combinación de procedimientos de registración y autenticación que en conjunto otorgan a la AFIP, diferentes niveles de seguridad, que permiten determinar que la persona que está tratando de ejecutar un determinado servicio es realmente quien dice ser.

El modelo también se basa en el concepto de que los servicios interactivos son siempre operados por personas físicas (no hay posibilidad alguna de que no sea así), y que estas personas físicas pueden estar operando estos servicios para sí mismas o en representación de una persona jurídica y/o física.

Una vez descrito el esquema de clave fiscal, empiezan a cobrar relevancia los temas vinculados con las Nuevas Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC's), ya que a partir del momento en el cual el contribuyente obtiene su clave fiscal, la mayoría de los trámites del sistema registral y de presentación y pago de declaraciones juradas, se realiza a través de la web.

La decidida orientación hacia internet, implica un esfuerzo adicional para suplir las brechas digital y cultural que existen. En este sentido, la AFIP procura brindar acceso web a los sectores de la población que no lo poseen y establece medios de ayuda para facilitar su utilización a los ciudadanos que no estén familiarizados con su uso.

La necesidad de acercar el mostrador virtual a la ciudadanía ha hecho necesario poner a disposición de los ciudadanos que no opten por el acceso web, canales alternativos de gestión en similares condiciones de atención. En ese sentido, se ha hecho foco en la apertura de nuevos centros de servicio y en profundizar los mecanismos de colaboración social, mediante los cuales se brinda asistencia y se facilita el acceso a internet.

Adicionalmente, se desarrollaron nuevas formas y canales de comunicación que han hecho más accesible y transparente la información disponible y los procesos, utilizando las potencialidades de tecnología disponible en materia de comunicaciones - telefonía celular, mensajería de texto.

o **Gobierno Electrónico**

La irrupción de las TIC's en las últimas décadas generó un notable impacto en la vida cotidiana de

la sociedad. Consciente de esta nueva realidad, el Estado Nacional delineó el marco adecuado para impulsar el uso intensivo de estas nuevas tecnologías, a fin de optimizar así la gestión pública de manera permanente, ofrecer mejores servicios al ciudadano, garantizar la transparencia de los actos de gobierno, facilitar trámites y reducir sus costos, generar nuevos espacios de participación, reducir la brecha digital incluyendo a personas, empresas y comunidades menos favorecidas y propiciar la integración de la producción nacional al mercado global.

El resultado de este propósito se vio reflejado en la aprobación del Decreto N° 378/2005 que ha puesto en marcha el Plan Nacional de Gobierno Electrónico, sentando las bases de su alcance y objetivos. Para ello, se utilizarán los instrumentos: internet, centros de atención telefónica, servicios web, tramitación electrónica y el documento electrónico.

En definitiva, todas las estrategias implementadas han tenido como marco conceptual el Plan Nacional de Gobierno Electrónico.

o Confección de Declaraciones Juradas

La aplicación de las TIC's a la confección de declaraciones juradas data del año 1994, momento a partir del cual se desarrollaron los primeros programas aplicativos -funcionaban bajo D.O.S.- para generar las declaraciones juradas.

Esta línea estratégica planteada hace 15 años, ha seguido incólume a lo largo de los años, acompañando el progreso de las TIC's, lo que ha permitido llegar a desarrollar sistemas de intercambio de datos, en línea con el contribuyente.

En esa línea de trabajo, podemos citar como ejemplos de aplicación la declaración jurada del impuesto a las ganancias que deben presentar los empleados en relación de dependencia⁴, la cual se genera sin necesidad de contar con instalaciones locales de software. Además, esta aplicación ha sido diseñada bajo el lineamiento de simplificación; de allí que no siga la línea tradicional de confección de declaraciones jurada, sino que la misma se completa a través de pasos sucesivos, con un sistema de preguntas que habilitan o no campos posteriores⁵ (vale recordar que en el aplicativo de escritorio, se muestran todas las pantallas para su carga, sólo restringidas por ciertos descriptores iniciales del contribuyente). Finalizada la carga de datos, la misma aplicación permite realizar la presentación de la DDJJ, emitiendo los comprobantes respectivos.

Otro ejemplo de muy reciente uso, es la declaración jurada de adhesión o recategorización que deben presentar quienes pretendan adherirse al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. La confección y presentación se realiza en forma similar a la descripción anterior, asignando la categoría correspondiente y emitiendo la credencial para el pago. Este concepto de simplificación permitió implementar un recategorización exitosa en menos de 30 días⁶, con resultados que ilustran la magnitud del universo alcanzado.

Total de accesos 352.022	
Adhesiones	65.993
Recategorizaciones	286.029

Finalmente, el sistema "Mis Facilidades", mediante el cual los contribuyentes y responsables solicitan facilidades de pago, también muestra la estrategia de simplificación y facilitación que ha seguido el organismo, permitiendo en este caso que más de 100 mil contribuyentes regularicen deudas por \$ 7.632

⁴ Cuando hubieran obtenido durante el año fiscal ganancias brutas totales por un importe igual o superior a CIENTO CUARENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$ 144.000.-).

⁵ Ver comentarios finales de la 43a Asamblea General del CIAT, La potenciación de las actividades de control masivo (declaración y pago).

⁶ Sanción de la Ley N° 26.565, modificatoria del Régimen Simplificado (Monotributo).

millones de pesos, en sólo tres meses. Este sistema opera, al igual que los ejemplos anteriores, en línea con el contribuyente, persistiendo los datos de carga hasta el momento en que el contribuyente decida realizar la presentación.

En la actualidad, la totalidad de las presentaciones de DDJJ se realiza por internet (2.300.000 en el mes de Febrero de 2010). Los grandes contribuyentes se encuentran obligados a cancelar sus obligaciones mediante el Volante Electrónico de Pago, así como también la cancelación de los derechos de exportación. El 83% de la recaudación mensual ingresa a través de mecanismos electrónicos de pago.

o Sistema de Cuentas Tributarias (SCT)

La implementación del Sistema de Cuentas Tributarias (en adelante SCT) como complemento de las acciones de control por ciclo completo que ha marcado la acción del organismo en los últimos años, implica un salto de calidad tendiente a minimizar la morosidad y el incumplimiento, fortaleciendo las acciones de control primario, con sistemas que reúnen datos, transacciones y atributos de los responsables en su relación con el organismo.

Podríamos definir al SCT como un sistema de información transaccional informático, el cual permite automatizar los procesos de recaudación del organismo.

En el diseño del sistema, podemos encontrar la identificación de los dos primeros objetivos estratégicos del Plan 2007-2010:

- I.- Controlar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social;
- y
- II.- Brindar servicios de calidad que aporten soluciones concretas a los ciudadanos.

Si bien no es la intención realizar una descripción pormenorizada del sistema en cuestión, resulta menester señalar ciertas características esenciales, vinculadas con el “sub examine”.

En ese sentido, y como una herramienta central para mejorar el cumplimiento, la transparencia de la información se erige como pilar fundamental. La transparencia ha sido definida como uno de los principios rectores del Plan Nacional de Gobierno Electrónico, al establecer que resulta indispensable facilitar el acceso de los habitantes y ciudadanos a los actos de gobierno y a la información pública mediante su publicación en Internet. En el SCT el concepto de transparencia es aplicable no sólo a las registraciones de débitos y créditos, sino que el mismo se encuentra ampliado al seguimiento de la gestión que realiza el organismo sobre los saldos que emergen de dichas registraciones.

Para exponer claramente la magnitud del cambio, vale realizar una apretada síntesis: hasta la implementación de este sistema, los contribuyentes no tenían acceso a las registraciones que realizaba la AT; sólo aquellos que presentaban por internet (que al momento de implementación del SCT no era todo el universo de contribuyentes) podían visualizar el ticket de presentación, pero nunca los datos intrínsecos de las declaraciones presentadas, ni la registración final de los saldos deudores y acreedores.

Mediante el SCT el contribuyente puede visualizar las presentaciones, las registraciones que ha efectuado la AFIP en sus sistemas, los saldos acreedores y deudores que resultaron de la registración, con una vista que es la misma que utilizan las áreas internas; es decir, con el mismo sistema interactúan los funcionarios de la AT y los contribuyentes (concepto de dato único).

Si bien el cambio es fundamental en la relación fisco-contribuyente, todavía es más profundo cuando se permite visualizar a los contribuyentes toda la gestión que realiza el organismo. Se visualiza la intimación de pago o presentación, la notificación (la cual si bien es recibida por el contribuyente a

través del permisionario postal, igualmente puede ser visualizada en el sistema) y finalmente el inicio de las ejecuciones forzadas de las deudas.

Ahora bien, además el contribuyente o responsable puede cancelar los saldos deudores, utilizar los acreedores o modificar los mismos (desde la óptica procedimental tributaria).

Cuando nos referimos a la cancelación de los saldos deudores, estamos hablando de la posibilidad de generar los Volantes Electrónicos de Pago desde el saldo deudor de una cuenta del sistema. Esto permite asegurar la correcta imputación de los pagos a los saldos deudores.

En segundo lugar, el contribuyente puede utilizar los saldos acreedores para cancelar otras obligaciones tributarias (compensación).

La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue, con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir (artículo 818 Código Civil -en adelante CC-).

La Ley de Procedimiento Tributario admite que la compensación, como medio de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente. La doctrina argentina es conteste en señalar la existencia de dos tipos de compensaciones: automática y no automática.

Respecto de la compensación automática y en función de las registraciones expuestas por el sistema, se observa que ante el ingreso de una declaración jurada cuyo impuesto determinado es superior a la sumatoria de los ingresos a cuenta (anticipos, retenciones, pagos a cuenta), los cuales fueron previamente imputados al impuesto/período fiscal por los contribuyentes y computados por el propio sistema contra el impuesto determinado, se verifica la existencia de saldos a favor de libre disponibilidad del mismo impuesto en períodos fiscales anteriores, utilizando los mismos desde el período más antiguo hasta agotarlos o hasta cancelar la deuda del período en cuestión, lo que ocurra antes.

Ahora bien, respecto a las compensaciones no automáticas, el sistema no realiza acción alguna, toda vez que es el contribuyente el que debe impulsar la utilización y afectación de saldos a favor contra sus deudas. Ante la acción del contribuyente, sea mediante la transacción habilitada en el propio sistema o mediante la presentación del formulario habilitado a tal efecto (F. 798), se produce una registración por partida doble, debitando el importe del impuesto/período fiscal de origen y acreditando el monto al impuesto/período fiscal de destino.

Finalmente, cuando nos referimos a modificar los saldos, lo hacemos desde la óptica procedimental tributaria, al permitirse -por ejemplo- la reducción de los anticipos a pagar, mediante la presentación de una DDJJ al efecto. Esta operación -opción de reducción de anticipos- se produce cuando los responsables de ingresar anticipos, de acuerdo con lo establecido en las normas reglamentarias, consideran que la suma a ingresar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos-, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen.

Claro está, que si una vez finalizado el ejercicio fiscal al cual corresponden imputarse esos anticipos, el impuesto determinado es superior al estimado, deberán ingresarse los intereses resarcitorios por la parte de los anticipos no ingresados, por haber ejercido la opción de reducción.

De este modo, mediante la implementación de una herramienta ágil y simple, los contribuyentes adecúan sus saldos, sin necesidad de concurrir a una oficina administrativa.

1.2 Estrategias para Controlar el Cumplimiento Tributario

o Sistema de Control - SCT

A la hora de hablar sobre los mecanismos de control, la primera idea que surge es hablar de los "sistemas de control". Empero, las principales características del sistema de control implementado por la AFIP, ya fueron desarrolladas a la hora de describir las estrategias de facilitación, llegando el turno de analizarlas desde la óptica del control.

Previo a describir el cambio en el paradigma de control que implicó el SCT, es necesario detallar brevemente la historia de los sistemas de control en la AFIP (antes la DGI).

Con anterioridad a la implantación del Sistema Dos mil (año 1991), el seguimiento de la gestión de los grandes contribuyentes se realizaba a través de una segmentación. Un grupo de contribuyentes formaba parte de la "cartera" de un oficial de cuentas.

En el año 1991 -en forma generalizada- la estrategia de control se centró en un universo acotado de contribuyentes, los cuales representaban el mayor porcentaje de recaudación. La gestión de dicho universo era descentralizada.

En una etapa posterior, se decidió ampliar el universo de contribuyentes bajo control. Se implementó el sistema Dos mil Regional, el cual poseía un diseño similar al Dos mil.

Luego de la experiencia recogida y en función de la estrategia de gestión por "ciclo completo", en el año 2006 se decide centralizar las bases de datos de ambos sistemas y pasar a gestionar de manera centralizada.

Esta centralización debía analizarse desde distintos aspectos:

1. Constituía una etapa previa al Sistema de Cuentas Tributarias.
2. Homogeneizaba las acciones de control: a partir de la elaboración de un calendario operativo, se aseguraba la uniformidad y universalidad sistémica de las acciones de control sobre el incumplimiento.
3. Permitía un crecimiento de la calidad laboral: partiendo de la definición de un nuevo rol de las áreas operativas, las cuales se convertirán en Analistas de Cuentas, participando del proceso de mejora continua de los procesos, produciendo un crecimiento de calidad laboral a partir de la agregación de valor a la tarea cotidiana.
4. Incorporaba el enfoque sistémico: todo proyecto tecnológico debe abordarse en forma sistémica, considerando no sólo el impacto directo en un área específica, sino las interacciones e implicancias en todas las áreas de la organización. Ello asegura que las mejoras en el área específica, lejos de convertirse en un problema para otras áreas, las beneficien paralelamente y toda la organización mejore su desempeño. El avance de la tecnología de la información había generado la proliferación de sistemas fragmentados, que si bien habían permitido la gestión en el corto plazo, no era posible integrarlos a las nuevas plataformas, con el consiguiente efecto sobre la diversidad y disparidad de información.

Llegamos a la implementación del SCT y al cambio en el paradigma de control, que ahora no tiene que ver con el tipo de gestión (ya se adoptó la centralizada) sino con una forma distinta de pensar el control en la AT.

Se produce un cambio significativo en el paradigma que venía desarrollando el organismo en los últimos años. Hasta ese momento, las acciones de control se centraban en los saldos determinados por los contribuyentes, cuyo monto exteriorizaban en las declaraciones juradas, mientras que, respecto de los conceptos que operan como pago a cuenta, se realizaba un control “ex post”. Con la implementación del SCT, los controles se realizan sobre el impuesto determinado declarado por el contribuyente, descontando aquellos pagos a cuenta conforme los registros existentes en las bases de datos del Fisco⁷. Es decir, se realiza un control “ex ante”, permitiendo que el registro y control de los saldos a ingresar sea realizado por el propio sistema. El cambio implica una mayor capacidad de control para el Organismo y una reducción de costos para el contribuyente.

o **Clave Fiscal - Administrador de Relaciones**

Al igual que en el tema anterior, la Clave Fiscal forma parte de las estrategias de facilitación y a la vez tiene una arista en el control. El mismo está radicado, principalmente, en el esquema de Administración de Relaciones.

Definimos Administrador de Relaciones, a la persona física que, con su “Clave Fiscal”, realiza acciones:

- a) para sí misma,
- b) como representante legal de una persona jurídica, en nombre y por cuenta de ésta, o
- c) en nombre y por cuenta de otra persona física.

A su vez, existen otros sujetos que son designados por el Administrador de Relaciones para utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos o para realizar determinados actos o gestiones.

Es decir, se genera una interrelación entre las personas físicas que operan los sistemas, que permite atribuir y deslindar responsabilidades en el uso de las transacciones informáticas.

o **Calendario Operativo**

Con relación a las acciones de gestión ante el incumplimiento, la AFIP -tal como se comentara anteriormente- ha tomado la estrategia de gestión centralizada, sin perjuicio de la posibilidad de las áreas operativas de realizar gestiones particulares.

Las acciones centralizadas están orientadas hacia determinados segmentos de contribuyentes, lo cual determina la periodicidad con se gestiona el grupo de responsables. Así, a los grandes contribuyentes del país (aproximadamente 180 mil) se los intima dos veces por mes, mientras que al resto, en forma mensual, bimestral, semestral o anual, siguiendo un calendario operativo específico.

Ahora bien, los procesos de ejecución judicial de adeudos, a diferencia de las intimaciones, no están signados por la categorización de los contribuyentes, sino por los montos adeudados.

Intimaciones por falta de pago	
Obligaciones	4.289.749
Monto total intimado	\$ 13.724 millones
Boletas de Deuda	
Obligaciones	1.086.333
Monto total ejecutado	\$ 3.322 millones

⁷ Existen conceptos que operan como pago a cuenta y que la AFIP no tiene registro anterior del mismo (vgr: Impuestos análogos pagados en el exterior). En este caso, los datos son tomados de las declaraciones juradas y computados contra el impuesto determinado. El control -en estos supuestos- es “ex post”.

A continuación, se despliegan los datos relevantes del año 2009:

o **Control de Mercados Económicos Particulares**

Los controles se realizan sobre los contribuyentes, y estos poseen particularidades que le son propias, referidas a su actividad económica, distribución regional, modalidades de explotación, cultura.

La AT realiza permanentes iniciativas de control sobre mercados específicos, atendiendo las particiones que sobre el universo de contribuyentes, la actividad económica realiza. Tanto desde el punto de la facilitación como de los controles, se requiere agregar un enfoque económico, además de tributario, a la determinación de políticas relacionadas con ambos objetivos.

Efectivamente todas las actividades tributan sobre sus ventas, sin embargo las modalidades de la actividad agrícola no son las mismas que la minería, la producción de bienes de capital o el comercio minorista de alimentos. En algunas actividades se evade ocultando producción, en otras sub facturando ventas o vendiendo sin factura, o se generan créditos ficticios de terceros agentes o proveedores inexistentes. Siempre, en cada caso, además de desalentar la evasión, se busca alentar el cumplimiento voluntario, ampliar la base tributaria -sin generar aumentos en las alícuotas o bases imponibles- y combatir la informalidad, evitando costos extras al contribuyente y facilitándole la implementación de las medidas.

Así, diversos mercados económicos han sido objeto de medidas de control específicas a lo largo del 2009, a saber:

- **Granos:** se establecieron en el 2009 modificaciones al antiguo control de transporte automotor de granos, habilitando el código de Trazabilidad de Granos, identificador que se obtiene mediante un servicio en Internet utilizable en ambiente seguro con Clave Fiscal, ingresando datos identificadores del camión de carga, de la empresa transportista, del intermediario, del destinatario, localidades de origen y destino, especie y cosecha y demás datos que perfilen la carga y la hoja de ruta de la misma. En el destino es responsabilidad del contribuyente receptor obtener un código de cancelación del CTG. De este modo se incorporó un elemento de control electrónico verificable a lo largo del camino por eventuales puestos de verificación, sobre la vieja documentación papel que sufría falsificaciones, adulteraciones y sobre todo uso múltiple de una misma autorización, como modalidades habituales de evasión.
- **Comercio Exterior (escáner):** la AT posee 12 camiones con escáner, con moderno software, que permiten -mediante el cálculo de áreas y líneas- un trazado del interior de vehículos de transporte, a fin de verificar carga y equipaje. Se realizan permanentes operativos regionales. Existen además numerosos escáneres en los puertos más importantes. Las inspecciones no intrusivas, radiológicas, se complementan con la presencia de equipos de canes especialmente entrenados para la detección de mercadería de contrabando. En el 2009 se detectaron más de 15.000 kilos de estupefacientes.
- **Comercio exterior:** se incorporó el uso de la factura electrónica, introduciendo datos que el papel no tenía, tales como destino final y ruta intermedia de la carga, a fin de identificar eventuales casos de triangulación en los que se altere el valor de la mercadería. Naturalmente también los contribuyentes podrán ingresar notas de débito y crédito electrónicas ante eventuales cancelaciones o reembolsos.
- **Seguros de caución:** también se implementó la factura electrónica para operaciones de este tipo, ligadas con el comercio internacional. Se contratan más de cien mil al año en nuestro país y todas deberán facturarse por este medio, a fin de cruzar el número de póliza, los eventuales endosos y la facturación de los exportadores. Esta es una medida de control cruzado.
- **Comercio interior minorista:** existen más de 320.000 controladores fiscales funcionando en nuestro país. Estos dispositivos se acoplan a las cajas de los comercios, almacenando los comprobantes de

venta emitidos en cada transacción en cintas testigos de papel que los responsables deben almacenar por 5 años. La actualización permitirá incorporar dispositivos electrónicos de almacenamiento de la información, la cual deberán transmitir a la AT, permitiendo conocer el conjunto de operaciones de los contribuyentes. Se realizará un censo de los controladores existentes y se darán incentivos fiscales para amortiguar el costo de la renovación tecnológica. Esta medida es facilitadora y desalienta la evasión, además de permitir controles cruzados.

1.3 Estrategias para Inducir al Cumplimiento

o **Clima Fiscal**

La Real Academia Española, en su primera acepción, define al “clima” como un conjunto de condiciones atmosféricas que caracterizan una región. En el caso específico “fiscal”, el clima sería un conjunto de indicadores fiscales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) propone considerar algunos indicadores generales que miden relaciones entre la recaudación impositiva y la renta nacional, o más específicamente la relación entre el tributo al capital y las rentas obtenidas por dicho capital. También propone indicadores combinados que resulten de mediciones sobre los impuestos a la renta, a las ventas y cargas sociales. Este es un enfoque propicio para la toma de decisiones de inversión, sin embargo no es inmediatamente aplicable al clima fiscal.

Para nuestras organizaciones, un clima fiscal propicio es aquel que alienta el cumplimiento voluntario de todas las obligaciones emergentes de la legislación para los actores económicos actuantes en el país. Todas las medidas recomendadas por las diferentes asambleas del CIAT, como la transparencia, la ética, la rendición de gastos, la facilitación, los controles y políticas de prevención de la evasión y ampliación de la base tributaria, hacen a un propicio clima fiscal.

En este sentido, las AT son activas en relación a la formación del clima fiscal que consideran propicio para sus misiones y funciones.

o **Acuerdo Fiscal**

El Acuerdo Fiscal fue la medida anticíclica más importante -desde el punto de vista tributario- del 2009.

Con relación a la moratoria el resultado final muestra una deuda declarada -por 169.300 contribuyentes- de 14.700 millones de pesos. Aquí vale resaltar que el 80% se conformó con deuda no financiada previamente, surgida, principalmente- de la aceptación de ajustes del organismo. Un acápite importante a resaltar es que el 40% de lo acogido correspondió al impuesto a las ganancias, participación que supera ampliamente el porcentaje que dicho impuesto posee en la distribución normal de la recaudación.

Las empresas estaban acumulando deudas -ya sea declaradas en forma espontánea o ajustadas por la AFIP- en el impuesto que grava directamente su actividad y la moratoria les permitió financiarlas. La industria manufacturera es el sector económico que más adhirió a la moratoria, y considerando que en este sector las PyMES son mayoritarias, el espíritu original de sostener a las empresas y al empleo en este ciclo de crisis económica mundial, se ha visto materializado en forma exitosa.

Por su parte, el régimen de “exteriorización” permitió la declaración de fondos y bienes por un total de 18.113 millones de pesos. El sector de la economía que más adhirió al régimen fue el de servicios empresariales e inmobiliarios, concentrando las inversiones, bienes y depósitos en la plaza local, el 94% del monto total exteriorizado. La suma final del régimen de regularización equivale a 11,1 millones

de m2 de construcción, 4.500 escuelas o 70.100 camiones. Las comparaciones ilustran la dimensión de la exteriorización. Asimismo, se amplía la base tributaria para los próximos ejercicios económicos.

o **Plan de Facilidades - Medida anticíclica**

El régimen de facilidades de pago apuntó a normalizar la situación de los contribuyentes que mantenían una deuda con el Fisco, constituyendo una forma de dar vuelta la página de la crisis económica del 2008 y 2009.

La implementación del plan significó una toma de decisión importante por parte del gobierno nacional. Se trató de una medida contracíclica, cuyo objetivo era el de constituir una plataforma para el despegue económico para el 2010, buscando sostener la economía, la producción y el nivel de empleo.

El resultado final muestra que más de 100 mil contribuyentes regularizaron \$ 7.632 millones de pesos.

o **Convenios de Intercambio de Información Tributaria**

Tras el estallido de la crisis, los países reunidos en el G20, propusieron aumentar la transparencia y el intercambio de información, con la intención de combatir la evasión y el lavado de dinero.

Como ejecutores de uno de los lineamientos del gobierno nacional en tal sentido, esta AT comenzó a firmar durante el año 2009 convenios de intercambio de información fiscal y bancaria con el Principado de Mónaco, Bahamas, Andorra, Costa Rica, San Marino, que se agregan a los firmados en el año anterior. Estos convenios no solo son recomendados por el G20, sino también por la OCDE, en cuyo Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información se ha conformado un grupo revisor, siendo la AFIP impulsor y activo participante.

Estos convenios permitirán recabar información vinculada con la titularidad de sociedades, fideicomisos, fundaciones y otras personas, así como sobre tributos sobre la renta u operaciones de comercio exterior.

Sin embargo, no solo se trata de obtener información de otros países, también es necesario ampliar la red interna de intercambio de información, incluyendo a organismos públicos y privados. Por ejemplo, esta AT firmó con la autoridad nacional en seguros de vida, un convenio mediante el cual la recaudación del seguro de vida obligatorio de todos los trabajadores se realizará por medio de nuestra plataforma electrónica, permitiendo identificar la póliza de cada uno de los 7,9 millones de empleados registrados en más de 600 mil empleadores, quienes podrán realizar la carga de los datos una única vez por un servicio Web a tal efecto en ámbito seguro de Clave Fiscal, o mediante la generación electrónica de su DDJJ con el aplicativo que la AT pone a disposición de los empleadores a los fines de la declaración de nómina y cargas y aportes sociales que corresponden.

o **Programa IVA y VUELTA**

Se lanzó un programa de sorteos de vehículos automotores entre los ciudadanos que ingresaran cupones al organismo, informando facturas de venta en comercios dentro del territorio nacional. Se superó la cifra de 1,7 millones de cupones, informándose en ellos más de 8 millones de facturas, con la participación de más de 150 mil ciudadanos. Se realizaron 38 sorteos a lo largo del 2009.

El universo de comercios informados fue utilizado para seleccionar casos específicos de fiscalización que se llevaron a cabo. Esta medida tendió a alentar la educación tributaria, fomentar la participación de los ciudadanos en el control fiscal, alentando el cumplimiento voluntario.

2. FUTURO

A lo largo del presente trabajo se han enunciado y desarrollado las principales estrategias desplegadas durante el año 2009, a efectos de mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos.

Ahora bien, esta línea de trabajo trazada desde inicios del año 2009 tiene una continuidad en el tiempo. Por ello es menester describir (a continuación) las principales iniciativas previstas para el año 2010, las cuales, sin la menor hesitación, incidirán en el cumplimiento voluntario y en el cobro de tributos.

2.1 Enfoque desde la relación fisco-contribuyente

o Sistema Integral de Retenciones Electrónicas (SIRE)

La ley procedimental establece que la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos disponga qué personas y en qué casos, intervendrán como agentes de retención y/o percepción.

La recaudación en la fuente generalizada tiene dos consecuencias importantes: a) es un medio eficiente para evitar la evasión tributaria; y b) para el contribuyente, las retenciones tienen efectos prácticos similares a los anticipos y actúan como reservas obligatorias para el cumplimiento de la obligación fiscal a su vencimiento.

La Administración Federal de Ingresos Públicos ha establecido regímenes de retención para distintos impuestos.

El Agente de Retención (en adelante, AR), asume el rol recaudador y se ubica en lugar del Organismo fiscal. Para ello, se le exige el cumplimiento de una serie de requisitos formales y materiales, tendientes al correcto funcionamiento del sistema de "retención en la fuente".

Ello trajo aparejado diversos inconvenientes que se originan en la relación existente entre AFIP-Agente de Retención-Retenido, entre los cuales podemos enunciar:

- Los AR no presentan DDJJ Informativa de retenciones: en este supuesto, la Administración desconoce el importe retenido.
- Los AR informan incorrectamente las retenciones practicadas: en consecuencia la AT desconoce la cuantía del crédito atribuible al sujeto retenido (SR).
- Los AR generan notas de crédito inexistentes para disminuir la carga tributaria: mediante este ardid se evita el ingreso de las retenciones efectivamente practicadas.

A efectos de disminuir al máximo las disociaciones que se producen entre la información de los AR y la de los SR, se propone un sistema de retenciones totalmente informatizado y en línea con la AFIP.

Básicamente, el sistema consiste en que los agentes de retención informen, en línea a la AFIP, las retenciones practicadas, como así también puedan generar la correspondiente declaración jurada, determinando el monto a depositar al Fisco.

Aquellas retenciones que no obren en la base de la AFIP podrán ser registradas "sujetas a verificación" por parte del SR. Es decir, la sumatoria de las retenciones y percepciones registradas por el Fisco más aquellas que fueran agregadas por el contribuyente serán las computables contra el impuesto determinado, conforme las previsiones de la ley procedimental.

Con este sistema, se reduce significativamente la carga administrativa de los AR. A su vez, redundará en mayores beneficios para los SR, ya que no deberán informar las retenciones sufridas y tendrán la seguridad que la operación se encuentra previamente puesta en conocimiento del Organismo.

o **Sistema Registral - Registración de Datos Biométricos**

A partir del primer cuatrimestre del año 2010 a todas las personas físicas que soliciten el alta de la CUIT, se les escaneará el documento de identidad que presenten para su inscripción y se les requerirá el registro de sus datos biométricos (firma, foto y huella). Adicionalmente se les asignará una clave fiscal con nivel de seguridad equivalente al mecanismo de autenticación presencial en la Dependencia.

Tal como se realiza en la actualidad, la dependencia continuará registrando los datos referenciales y los domicilios legal y fiscal del solicitante. A partir de la finalización del trámite, la dependencia cuenta con los datos necesarios para llevar a cabo la verificación del domicilio declarado por el contribuyente, luego de la aplicación de pautas de selectividad. En tal punto, y en función del análisis del contribuyente, puede ocurrir que ciertos casos sean validados mediante el esquema actual, es decir, mediante el envío de un código de confirmación del domicilio a través del permisionario postal, el cual debe ser ingresado al sistema registral por parte del contribuyente.

Sin duda, la implementación de esta estrategia permitirá:

- Proteger al ciudadano y sus datos ante el robo de identidad tributaria
- Contrarrestar la comisión de hechos ilícitos mediante la utilización de documentación apócrifa.

2.2 Enfoque desde la acción operativa

o **Fortalecimiento de Áreas Operativas**

Aquí, es necesario realizar una breve reflexión acerca de un elemento fundamental y en ocasiones no del todo subrayado para la consecución de cualquier objetivo organizacional: el recurso humano.

Las estrategias las diseñan y las realizan personas. Así, el éxito tanto en el diseño como en la realización de las estrategias, depende de las personas que llevan a cabo estas dos acciones.

En las recomendaciones de la 43a Asamblea, justamente se hablaba de optimizar los procesos de apoyo que permitan el fortalecimiento de la administración tributaria. Se hablaba allí, entre otros ítems, del desarrollo de plataformas de e-learning para la capacitación técnica y de la conformación de indicadores para la medición del desempeño, a fin de establecer, ajustar, corregir o modificar los planes de gestión conforme a los resultados que se vayan obteniendo.

En este punto, es dable proponer algunas otras cuestiones que también deben ser tenidas en cuenta, como lo son una adecuada política salarial general y de incentivos personales, el monitoreo permanente del clima laboral y el establecimiento y difusión de un código de ética, experiencias que la AFIP lleva adelante de manera permanente y con resultados altamente satisfactorios.

Volviendo a las recomendaciones mencionadas, se ha implementado una plataforma de e-learning llamada Campus AFIP, en la cual se ha difundido el Código de Ética y se han impartido cursos de formación general y especialización técnica.

o Tablero de Control - Mecanismos de Anticipación de Recaudación

El fenómeno tributario, entendido como el conjunto de hechos realizados por los actores económicos de una sociedad en el alcance de una AT, puede ser encarado de diversas maneras. Bien puede ser una organización que recibe desde el entorno social los estímulos que disparan sus mecanismos de control y gestión, siendo estos incluso dinámicos y ágiles según los retos actuales, o puede auto percibirse -como ya dijimos- en un elemento más del clima fiscal, un actor dinámico y modificador de dicho clima.

En un paradigma, la percepción del fenómeno tributario que la AT posee es la que los actores económicos deciden en un aquí y ahora del clima fiscal. En el otro, el fenómeno tributario es investigado, monitoreado, modificado y hasta conducido por el accionar de la AT. Se interpreta que esta mirada más consciente, más activa, debe partir de la modificación del accionar de nuestros gerentes operativos, elevando su calidad gerencial con herramientas de exploración y monitoreo de la información a su alcance y el establecimiento de objetivos generales, incentivando el auto control. Naturalmente toda organización diseña planes estratégicos para el logro de sus objetivos y metas, en este caso relacionados con el cobro de los impuestos, cuyo cumplimiento debe monitorearse, teniendo como finalidad básica el establecimiento de guías generales de acción.

Estos planes determinarán el curso de la organización y proveen una base para estimar el grado de éxito probable en el logro de objetivos. Asimismo, la actividad natural del gerente es vislumbrar líneas de acción futura que aseguren los objetivos generales de la organización.

Para ello la información será un factor crítico; una información abundante y diversa, procedente de múltiples fuentes y en diferentes formatos, que habrá que recoger, ordenar, manipular y explotar para obtener un valor añadido.

La evolución de los sistemas de inteligencia de negocio, a partir de los avances de las TIC's, admiten el uso de la información como un arma estratégica, con soporte en herramientas informáticas, permitiendo poner a disposición de los niveles gerenciales, variados instrumentos de explotación de la información.

Demás está decir que el cumplimiento de los objetivos generales de la organización, plasmado en planes, asegura previsibilidad en la toma de decisiones a las máximas autoridades del Estado Nacional. En este sentido, el monitoreo de dichos planes es crítico.

El área operativa requiere información actualizada y permanente, para aportar su agilidad natural al proceso general de monitoreo y aseguramiento de los programas de recaudación. Por todo ello se busca obtener:

- Una plataforma que constituya un ágil e intuitivo escritorio de trabajo para el gerente, en línea, personalizada, con control de acceso, con posibilidad de almacenar sesiones de trabajo, imprimir reportes, agregar o cerrar ventanas, agregar funcionalidades (indicadores y de comunicación y análisis). Esta plataforma será el soporte de los indicadores.
- Un conjunto de indicadores, funcionalidad empaquetada que ofrece datos y gráficos para construir la visión de un aspecto del negocio. Los indicadores se proponen como funcionalidades separadas que podrán ir desarrollándose en el tiempo, todas enfocadas en un particular aspecto del negocio de recaudación pero con características generales comunes. Un indicador es una funcionalidad gráfica y de datos que muestra, en la línea de tiempo o en la línea fiscal (períodos fiscales sucesivos devengados), una porción de la evolución de un aspecto del negocio, por ejemplo, los débitos



fiscales declarados en el impuesto a las ventas, o la cantidad de personal contratado. Estos aspectos del negocio surgen de comprobantes (documentos que dan cuenta de un evento de recaudación), tales como comprobantes de pago bancario o no bancario y declaraciones juradas determinativas o informativas.

- Un conjunto de indicadores realiza la visión total de un aspecto particular del negocio tributario. Cada indicador posee además un espacio de anotaciones donde se despliega texto explicativo. Se busca evaluar conductas y monitorear la evolución del negocio, de allí la necesidad de distribuir la información en alguna línea de tiempo, a los fines de la proyección anticipatoria. El gerente debe poder navegar a través de tres capas de datos: agrupación jurisdiccional del dato en la línea cronológica decidida, universo de contribuyentes relevantes en dicha ventana de tiempo y datos de un contribuyente específico.
- Un conjunto de manuales del usuario, fuertemente prácticos y con lineamientos de trabajo, que no solo faciliten al manejo de la herramienta, sino que además permitan al gerente imaginar todas las posibilidades analíticas que cada indicador provee.

o **Gestión del Conocimiento**

En el mismo sentido del fortalecimiento del factor humano se enmarca la propuesta de una plataforma de gestión del conocimiento.

Se busca la recolección, clasificación e interconexión del conocimiento operativo disperso en los agentes de la AT, promoviendo su participación a fin de generar una comunidad tributaria de conocimiento.

Con ello se busca homogeneizar la dispersión y disparar nuevo conocimiento por procesos acumulativos y asociativos naturales. En este sentido, se implementará en el presente año una plataforma informática que soporte los objetivos descriptos.

Cualquier organización posee entre sus miembros un caudal de conocimiento. El mismo se presenta de diversas formas y orígenes, es decir, formalizado, informal, empírico, fáctico, teórico. El conocimiento es un valioso activo.

Por otra parte, dicha dispersión puede producir desniveles, contradicciones o huecos en cada individuo o entre un conjunto de ellos. Desde sus orígenes las bibliotecas han tenido como espíritu fundacional “concentrar” el conocimiento. Pero visto como materia viva, multifacética, el conocimiento organizacional (especializado) requiere una plataforma más dinámica. Como no se trata de compilar legislación (no discutible) sino de organizar conocimiento del negocio, útil, disperso, renovable, práctico, la participación de la comunidad del negocio es fundamental. La premisa es que todos poseen una cuota de conocimiento.

En definitiva, se busca generar un activo intelectual tangible que puede distribuirse.

3. CONCLUSIÓN

La Administración Tributaria, tanto en su rol de asesor en el diseño de la política tributaria, como en el de gestor y ejecutor de dicha política, debe constituirse en un actor dinámico y modificador del clima fiscal, llevando a que el fenómeno tributario sea investigado, monitoreado y hasta conducido por el accionar de la AT.

Desde el punto de vista de los planteos estratégicos, toda AT debe apoyarse en el uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, generando sistemas que faciliten el cumplimiento voluntario y el cobro de tributos, operados por el contribuyente por Internet, con gestión de recaudación de manera centralizada y con gerentes operativos ágiles, que aseguren el monitoreo y los programas de recaudación.

El cumplimiento de los objetivos generales de la AT, plasmado en planes, asegura previsibilidad en la toma de decisiones a las autoridades del Estado Nacional, permitiendo instrumentar políticas públicas de interés general, mediante la afectación de los recursos tributarios.



Estrategias para el control del cumplimiento tributario

1. Introducción.
 - 1.1. Autoridades legislativas.
 - 1.2. Contexto canadiense en cuanto al cumplimiento tributario.
2. Nuestra estrategia para una administración tributaria efectiva.
 - 2.1. Cómo recabar y mantener el apoyo de los ciudadanos.
 - 2.2. Nuestro modelo para lograr el cumplimiento.
 - 2.2.1. Facilitación del cumplimiento voluntario.
 - 2.2.2. Cumplimiento forzado.
 - 2.2.3. Apelaciones.
3. Estrategias para controlar el cumplimiento.
 - 3.1. Medidas preventivas y de detección del incumplimiento.
 - 3.2. Métodos de evaluación de riesgos e investigación del cumplimiento.
 - 3.2.1. Investigación del cumplimiento.
 - 3.2.2. Identificación y evaluación de riesgos.
 - 3.3. Revisión formal del cumplimiento.
 - 3.3.1. Planificación fiscal agresiva.
 - 3.3.2. Economía clandestina.
 - 3.3.3. Alto Riesgo en el Cumplimiento de GST/HST (IVA).
 - 3.3.4. Contribuyentes que no declaran / no inscritos y cobro.
 - 3.4. Medición y evaluación de los resultados.
4. Ventajas e inconvenientes de nuestra estrategia en cuanto al cumplimiento tributario.
5. Conclusión.

Lyse Ricard
(Canadá)

1 INTRODUCCIÓN

Este trabajo ofrece un resumen de las estrategias que utiliza la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) para controlar el cumplimiento tributario. Para ayudar a la presentación, el trabajo comienza con una breve descripción de la función y las responsabilidades de la CRA como administradora tributaria nacional de Canadá. En la Sección 2, examinamos la filosofía de cumplimiento de la CRA y los fundamentos básicos que forman nuestra estrategia para lograr el cumplimiento tributario. La Sección 2 también introduce el modelo de cumplimiento de la CRA que sirve como marco general para sus programas y para la implantación de controles de cumplimiento. La Sección 3 explora más profundamente las cuatro estrategias principales que emplea la CRA para controlar el cumplimiento tributario. La sección final del informe comparte algunos de los desafíos prácticos y de las lecciones aprendidas en la aplicación de las estrategias de control de la CRA. Esta sección concluye con una revisión de las direcciones e iniciativas que prosigue la CRA para reforzar su capacidad de control.

1.1 Autoridades Legislativas

La CRA es la principal recaudadora de impuestos para el Gobierno de Canadá, para la mayor parte de las provincias y los territorios, y para muchas de las primeras naciones, y su responsabilidad predominante es proteger la base tributaria de Canadá. También es responsable de distribuir beneficios a millones de canadienses todos los años. Más precisamente, la CRA recauda:

- El impuesto federal sobre la renta de todas las provincias;
- El impuesto sobre la renta de personas físicas de todas las provincias, excepto una (la federación canadiense está compuesta por diez provincias y tres territorios);
- El impuesto sobre los beneficios de las sociedades de ocho de las diez provincias; el impuesto sobre bienes y servicios (GST) en todas las provincias, excepto una; y
- El impuesto armonizado sobre las ventas (HST) en las tres provincias donde el impuesto provincial sobre las ventas se ha armonizado con el impuesto federal GST.
- El impuesto de los indígenas y el impuesto sobre bienes y servicios (GST) de los indígenas sobre a nombre de un número de grupos de los indígenas canadiense.

También recauda el impuesto al consumo; el impuesto de sisa para ciertas provincias; los aportes de empleados y empleadores al Régimen de Pensiones de Canadá; y las primas de empleados y empleadores del Seguro de Empleo. Además, la CRA entrega varios beneficios, créditos impositivos y otros servicios en base a los ingresos, que contribuyen directamente al bienestar económico y social de los canadienses.

La CRA también administra los convenios internacionales de doble imposición que se han firmado con una gran cantidad de países, y que apuntan a promover el intercambio de información entre los partícipes y evitar la doble imposición sobre los ingresos que sus respectivos ciudadanos perciben en el extranjero.

1.2 Contexto Canadiense en cuanto al Cumplimiento Tributario

Canadá es un país vasto que mide aproximadamente 7.200 kilómetros de Este a Oeste y se extiende a lo ancho de 6 husos horarios. Es el segundo país en superficie, después de Rusia, y costea los océanos Atlántico, Ártico y Pacífico, siendo el país con la línea de costa más extensa del mundo. En superficie, Canadá es ligeramente más grande que los Estados Unidos, pero sólo cuenta con una población equivalente al 11 por ciento del mismo. Es uno de los países menos densamente poblados y sin embargo uno de los más prósperos del mundo. Entre las economías de los países del G-7, la canadiense está considerada como una de las más fuertes y saludables.

En Canadá, el cumplimiento del derecho fiscal típicamente significa presentar la declaración de impuestos a tiempo, proporcionar información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria, y pagar el saldo total cuando corresponde. El incumplimiento ocurre cuando, por alguna razón, se deja de satisfacer cualquiera de estas obligaciones.

Lograr un cumplimiento total no es una expectativa pragmática. Es de esperar que se hagan errores honestos en los formularios y que existan diferencias en la interpretación o aplicación de leyes complejas. También, es realista esperar que exista una pequeña minoría dentro de la población que opere fuera del interés público y decida no cumplir con la ley. El incumplimiento intencional incluye actos de evasión fiscal, participación en la economía clandestina o participación en estrategias tributarias ilegales diseñadas únicamente para evadir la ley.

El incumplimiento puede tener efectos significativos.

Los canadienses pierden ingresos públicos que necesitan para su bienestar social y económico. Esto, por su parte, afecta el nivel y la accesibilidad financiera de programas públicos. El incumplimiento reduce la imparcialidad del sistema impositivo, ya que aquellos que no pagan la parte que les corresponde, trasladan la responsabilidad a otros contribuyentes. Del mismo modo, una empresa que no paga su parte tiene una ventaja competitiva injusta sobre las otras empresas que cumplen con la ley.

Canadá también goza de un buen índice de participación en el sistema impositivo, ya que aproximadamente el 93% de los contribuyentes adultos declaran sus impuestos anuales sobre la renta con puntualidad. La obtención de una declaración de impuestos es el primer paso más importante en el proceso de cumplimiento. La declaración de impuestos es la base para establecer la obligación tributaria anual de cada contribuyente y proporciona información que es importante para muchos programas de servicio y cumplimiento.

2 NUESTRA ESTRATEGIA PARA UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EFECTIVA

Muchas administraciones tributarias ven el cumplimiento voluntario y la autoevaluación como el mejor y más eficiente modo de administrar el sistema impositivo de un país. Se espera que los contribuyentes determinen su propia obligación tributaria conforme a la ley, y que luego paguen la cantidad correcta de impuestos. La estrategia fundamental es hacer que los individuos y las empresas cumplan con sus obligaciones sin la intervención de la administración tributaria. Altos índices de cumplimiento voluntario reducen los gastos de administración y disminuyen la carga y la intrusión de las acciones de cumplimiento.

La creencia fundamental en el cumplimiento voluntario es que la mayoría de los individuos y las empresas están dispuestos a cumplir realizando una autoevaluación correcta de su situación impositiva. Los altos niveles de participación en el sistema impositivo de un país a menudo se basan en la confianza

Volúmenes de la CRA, 2006-2007

- Poco más de 346 mil millones de dólares recaudados en ingresos – dando un promedio de 1.300 millones de dólares por día laborable.
- Casi 25 millones de declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por individuos – 51% presentadas electrónicamente.
- Más de 15 mil millones de dólares en beneficios y pagos de crédito distribuidos a más de 11 millones de canadienses.
- Aproximadamente 1,6 millones de empleadores retuvieron y remitieron más de 192 mil millones de dólares en retenciones salariales – aproximadamente el 56% de todos los ingresos recaudados.
- Más de 1,6 millones de declaraciones de impuestos de sociedades procesados – aproximadamente el 14% se presentó electrónicamente.
- Se identificaron casi 13 mil millones de dólares a través de medidas dirigidas a contrarrestar el incumplimiento.

que tienen sus ciudadanos en la imparcialidad, responsabilidad, transparencia e integridad de dicha administración tributaria.

2.1 Cómo Recabar y Mantener el Apoyo de los Ciudadanos

En Canadá, el sistema impositivo es la base primordial que permite financiar una amplia variedad de programas sociales y económicos. Los impuestos costean la educación, la asistencia médica, la seguridad de nuestra nación y todos los bienes y servicios públicos que, conjuntamente, realzan la calidad de vida de los canadienses.

Los impuestos también nos proporcionan los medios para distribuir nuestros ingresos a los necesitados, incluyendo niños, personas con discapacidades, ancianos y desempleados.

El cumplimiento del derecho fiscal es importante para mantener un sistema justo e imparcial para todos, y subvencionar los programas y servicios que enriquecen nuestra vida.

La CRA confía en y está comprometida con los principios que se están fomentando en esta conferencia, particularmente, que las sociedades mostrarán un compromiso mayor y permanente con el cumplimiento de sus deberes a nivel fiscal, cuando perciban:

- un sistema impositivo equitativo;
- una administración tributaria eficiente y justa; y
- un Estado que usa racionalmente y aprovecha al máximo los ingresos provenientes de los impuestos que se han pagado.

Es razonable que todos los ciudadanos esperen que su sistema impositivo sea intencionalmente equitativo, y que los contribuyentes en circunstancias similares reciban el mismo trato. Los administradores tributarios tienen la responsabilidad de estar atentos a situaciones que dan ocasión a un tratamiento injusto, como por ejemplo brechas legales que se abusan injustamente o donde surgen consecuencias involuntarias a raíz de alguna disposición legislativa.

En Canadá, el Ministerio de Hacienda es el que establece la política tributaria y la CRA es el órgano administrativo del gobierno. Para mantener la equidad del sistema impositivo se debe poner atención cuando se examina la forma como los contribuyentes y la comunidad de consejeros fiscales interpretan y aplican la legislación fiscal. Ello también demanda que cuando se descubre una anomalía en la legislación fiscal, se desarrollen modificaciones legislativas apropiadas para corregir el problema y restituir la equidad del sistema impositivo. La CRA trabaja estrechamente con el Ministerio de Hacienda para asegurar que el derecho fiscal esté logrando los objetivos de política propuestos.

Para mantener la confianza pública, un sistema impositivo equitativo también se debe administrar con justicia. Los ciudadanos deben ser conscientes de sus obligaciones tributarias y deben contar con información, herramientas y recursos adecuados que les permitan cumplir con ellas. Para lograr el cumplimiento y mantener la cooperación y el respeto de los ciudadanos, es esencial contar con programas eficaces y comunicaciones dirigidas a la facilitación del cumplimiento tributario. La imparcialidad también se promueve mediante una imposición responsable cuando se identifican aquellos que no cumplen voluntariamente y se tratan de acuerdo a las políticas legislativas y administrativas. Para conservar la confianza pública y la eficacia de la administración tributaria, es esencial mantener un equilibrio entre la facilitación y la imposición.

La imparcialidad y la eficacia en la administración tributaria también tienen un sentido más fundamental. Los ciudadanos tienen que estar informados sobre lo que pueden esperar en su trato con la administración tributaria, incluso sus privilegios y derechos básicos.

La CRA tomó recientemente una medida en esta área, que consistió en publicar una nueva Carta de Derechos de los Contribuyentes que dispone quince derechos y confirma su compromiso de servir a los contribuyentes con un alto grado de exactitud, profesionalismo, cortesía e imparcialidad. La Carta de Derechos de los Contribuyentes hará que sea más fácil para los canadienses entender lo que pueden esperar cuando tratan con la CRA; que se los tratará con justicia conforme a reglas claras y establecidas; y que pueden esperar un alto estándar de servicio en todas sus interacciones. La Carta contiene un recordatorio del derecho legislativo que tienen los contribuyentes a recibir una revisión imparcial formal de su fichero cuando crean que la CRA no ha aplicado la ley correctamente, o que no han recibido todos los privilegios a los que tienen derecho.

Carta de Derechos de los Contribuyentes

1. Usted tiene el derecho de recibir las cantidades que le deben devolver y de pagar solamente lo que exige la ley.
2. Usted tiene el derecho de recibir servicio en ambos idiomas oficiales.
3. Usted tiene la derecha a la privacidad y al confidencialidad.
4. Usted tiene el derecho de recibir una revisión formal y de apelar posteriormente.
5. Usted tiene el derecho de recibir un trato profesional, cortés y equitativo.
6. Usted tiene el derecho de recibir información completa, exacta, clara y oportuna.
7. Usted tiene el derecho, como individuo, de no pagar el importe de ningún impuesto que esté en disputa antes de haber recibido una revisión imparcial.
8. Usted tiene el derecho a una aplicación uniforme de la ley.
9. Usted tiene el derecho de presentar una queja con relación al servicio y de obtener una explicación de nuestras conclusiones.
10. Usted tiene el derecho de que tengamos en cuenta los gastos relacionados con el cumplimiento en el marco de la administración de la legislación fiscal.
11. Usted tiene el derecho de esperar que nosotros rindamos cuentas.
12. Usted tiene el derecho, en razón de circunstancias extraordinarias, de que le reduzcan las multas y los intereses impuestos en virtud de la legislación fiscal.
13. Usted tiene el derecho de esperar que nosotros publiquemos nuestras normas de servicio y rindamos cuentas anualmente.
14. Usted tiene el derecho de esperar que nosotros le advirtamos sobre esquemas fiscales cuestionables en el momento oportuno.
15. Usted tiene el derecho de ser representado(a) por una persona de su elección.

La Carta de Derechos de los Contribuyentes incluye el Compromiso de la Agencia Canadiense de Ingresos con las Pequeñas Empresas, una declaración de cinco partes por la cual la CRA se compromete a apoyar la competitividad de la comunidad comercial canadiense asegurando que las interacciones con la CRA sean tan efectivas y eficientes como sea posible. Estos compromisos complementan la promesa del Gobierno de Canadá de crear un contexto comercial competitivo y dinámico en el que prosperen las empresas canadienses.

El Compromiso de la Agencia Canadiense de Ingresos con las Pequeñas Empresas

1. La CRA se compromete a administrar el sistema impositivo con el fin de reducir al mínimo los costos del cumplimiento de la ley para las pequeñas empresas.
2. La CRA se compromete a colaborar con todos los gobiernos con vistas a racionalizar los servicios, minimizar los costos y reducir la carga de cumplir con la ley.
3. La CRA se compromete a proveer servicios que satisfacen las necesidades de las pequeñas empresas.
4. La CRA se compromete a realizar actividades de extensión que ayuden a las pequeñas empresas a observar las leyes que ella administra.
5. La CRA se compromete a explicar la manera como conduce sus actividades con las pequeñas empresas.

Como medida adicional en apoyo de la imparcialidad, el Defensor de los Contribuyentes se estableció en 2007 a fin de mejorar la rendición de cuentas de la CRA y el servicio al público y proveer a los canadienses la garantía renovada de que recibirán un trato justo, equitativo y respetuoso. El Defensor de los Contribuyentes es responsable de examinar las quejas relacionadas con el servicio de la CRA y cumplir la Carta de Derechos de los Contribuyentes en cuanto a los asuntos de servicio.

El Defensor de los Contribuyentes

El Defensor de los Contribuyentes es responsable de asegurar que la CRA respete los siguientes derechos en materia de servicio, enunciados en la Carta de Derechos de los Contribuyentes:

- el derecho de recibir un trato profesional, cortés y equitativo;
- el derecho de recibir de parte de la CRA información completa, exacta, clara y oportuna;
- el derecho de presentar una queja con relación al servicio y de obtener una explicación de las conclusiones de la CRA sobre el asunto;
- el derecho de que la CRA tenga en cuenta los gastos relacionados con el cumplimiento en el marco de la administración de la legislación fiscal;
- el derecho de esperar que la CRA rinda cuentas;
- el derecho de esperar que la CRA publique sus normas de servicio y rinda cuentas anualmente;
- el derecho de esperar que la CRA advierta sobre esquemas fiscales cuestionables en el momento oportuno;
- el derecho de ser representado(a) por una persona de su elección.

El Defensor de los Contribuyentes también debe:

- efectuar exámenes imparciales e independientes de las quejas relacionadas con el servicio de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA);
- facilitar el acceso de los contribuyente a los mecanismos de ayuda que existen en la CRA;
- identificar y examinar los problemas sistémicos y emergentes relacionados con el servicio de la CRA que pueden traer consecuencias negativas a los contribuyentes; y
- asesorar al Ministro de Ingresos Públicos sobre asuntos relacionados con el servicio en la CRA.

Nuestros programas de extensión y educación son elementos importantes. Las actividades de extensión apoyan el cumplimiento voluntario informando al público sobre los programas y servicios que ofrece la CRA. La educación asegura que los contribuyentes cuenten con el conocimiento necesario para cumplir con sus obligaciones, sin intervención directa de nuestra parte.

Contamos con varios programas notables, como por ejemplo:

- El Programa de enseñanza sobre impuestos que introduce a los estudiantes de las escuelas secundarias y postsecundarias de todo Canadá al sistema impositivo del país. Les enseña como preparar una declaración básica de impuestos sobre la renta.
 - El Programa de aprendizaje sobre impuestos es un curso en línea gratuito que proporciona información básica sobre el sistema impositivo de Canadá, incluyendo:
 - su historia y cómo funciona;
 - por qué los individuos pagan impuestos, y como se utilizan esos fondos;
 - por qué se deben preparar las declaraciones de impuestos;
 - donde buscar ayuda cuando tienen preguntas sobre sus declaraciones, los impuestos que adeudan u otros temas relacionados; y
 - como preparar una declaración básica de impuestos.
- El Programa Comunitario de Voluntarios en Materia de Impuestos a través del cual voluntarios capacitados trabajan con organizaciones comunitarias para ayudar a los contribuyentes a preparar sus declaraciones de impuestos sobre la renta y beneficios. Los canadienses que no pueden preparar sus declaraciones por sí mismos y que tampoco pueden pagar para que los ayuden a hacerlo son elegibles para este programa.

Conforme a nuestro Programa de Declaración Voluntaria, los contribuyentes pueden ofrecerse y corregir toda información inexacta o incompleta, o declarar nueva información, sin el riesgo de recibir multas ni ser enjuiciados. A condición de que ellos proporcionen toda la información antes de que la CRA comience una investigación o una acción de imposición contra ellos, sólo tendrán que pagar los impuestos que deben, más los intereses. Para que una declaración voluntaria sea válida, y se perdonen las multas, la declaración debe cumplir las cuatro condiciones siguientes:

1. la declaración debe ser voluntaria (por ejemplo, la declaración no debe ser en respuesta a una auditoría, investigación u otra acción de imposición);
2. la declaración debe ser completa;
3. la declaración debe involucrar una multa; y
4. la declaración debe involucrar información que está atrasada un año o más.

Finalmente, las administraciones tributarias deben ser capaces de demostrar a los ciudadanos que ellas hacen uso óptimo del dinero, y que sus presupuestos se están empleando en una manera fiscalmente responsable. Muchas administraciones, incluso Canadá, producen y publican informes anuales para mostrar de qué manera se emplearon sus presupuestos y los resultados que se obtuvieron. Estos informes están comúnmente abiertos al escrutinio del público y hacen posible la responsabilidad y transparencia en la administración.

2.2 Nuestro Modelo para Lograr el Cumplimiento

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

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

Uno de los objetivos primordiales de la CRA es lograr el mayor nivel posible de cumplimiento voluntario. La Agencia trabaja en pos de este objetivo poniendo en práctica sus valores de integridad, profesionalismo, respeto y cooperación, e infundiendo en la entrega de todos sus programas y servicios un enfoque y una cultura centrados en el cliente. La creencia fundamental es que la mayoría de los individuos y las empresas son honestos, y que si se les brinda la oportunidad, la información y las herramientas adecuadas, cumplirán voluntariamente con la ley.

Ya sea que se trate de contribuyentes que estén dispuestos a cumplir, no logren cumplir o decidan no cumplir, la CRA emplea una combinación de actividades de imposición y servicio para asegurar el cumplimiento del derecho fiscal de Canadá. El éxito de nuestros programas en materia de impuestos depende de dos factores fundamentales, a saber: la capacidad de entender cuales son los factores que influyen en la conducta de cumplimiento; y la existencia de la capacidad efectiva de detectar los riesgos de cumplimiento como base para aplicar la acción de imposición. Estos factores son una parte integral de las estrategias de la CRA para controlar el cumplimiento.

Altos niveles de cumplimiento voluntario producen beneficios tanto para los clientes como para la CRA, reduciendo los gastos de administración y disminuyendo la carga y la intrusión de las acciones de cumplimiento. La estrategia de la CRA para lograr el cumplimiento reconoce que existen muchos motivos para no cumplir que, por su parte, requiere programas adaptados.

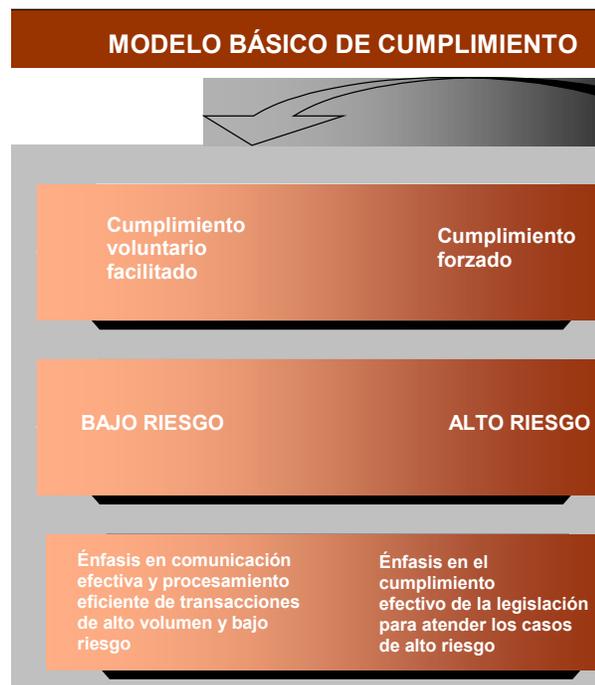
Nuestros programas se pueden considerar como una serie de puntos a lo largo de una serie continua que incluye el cumplimiento voluntario facilitado y el cumplimiento forzado, todos apoyados por una capacidad efectiva de apelación.

2.2.1 Facilitación del Cumplimiento Voluntario

El cumplimiento voluntario requiere esfuerzo, tiempo y, a menudo, gastos por parte de los canadienses. Para contribuir al cumplimiento voluntario, nuestra estrategia se concentra en la comunicación efectiva para informar y apoyar a todos los clientes en el cumplimiento de sus obligaciones y en la recepción de las cantidades que tienen derecho a recibir. Nuestro objetivo es minimizar la carga para individuos y empresas, en materia de cumplimiento de la ley, a través de nuestras acciones continuas destinadas a racionalizar los procesos y proporcionar apoyo y servicio de alta calidad. Los servicios de la CRA incluyen comunicaciones por teléfono y cara a cara, información a través del Internet, formularios, guías y publicaciones en lenguaje claro y simple, interpretaciones técnicas, resoluciones y servicios especializados de resolución de problemas.

2.2.2 Cumplimiento Forzado

Además de las actividades de comunicación y servicio de gran alcance, las actividades de imposición de la CRA verifican el cumplimiento de la ley, corrigen errores pasados y educan a los clientes en la aplicación correcta de la ley para el futuro. La imposición cubre una gama de actividades que van desde procedimientos



rutinarios de verificación (p.ej. cotejar información de terceros), hasta exámenes limitados y auditorías completas.

Para todos aquellos involucrados en un incumplimiento reiterado o deliberado, la CRA tiene la responsabilidad de tomar medidas correctivas firmes y proporcionar un factor disuasivo que desaliente esta forma de incumplimiento en el futuro. En los casos más serios, la CRA realiza investigaciones sobre fraude y evasión fiscal. Los resultados de estas acciones pueden llevar a la aplicación de multas y al encarcelamiento. Nuestras actividades de imposición ofrecen la garantía de que la ley se entiende correctamente y se respeta. Están guiadas por principios y sistemas de gestión de los riesgos que nos ayudan a enfocar nuestras acciones de imposición.

2.2.3 Apelaciones

Una parte fundamental de la estrategia de la CRA en cuanto al cumplimiento es el sistema de reparación. Es inevitable que surjan desacuerdos ocasionales entre la CRA y sus clientes. Un proceso de solución de diferencias imparcial, justo y oportuno fomenta la confianza en la integridad de nuestro sistema impositivo, lo que ayuda a promover el cumplimiento voluntario.

3 ESTRATEGIAS PARA CONTROLAR EL CUMPLIMIENTO

Esta sección del informe describe las estrategias que se están aplicando en la CRA para controlar el cumplimiento. Los controles que componen estas estrategias consisten en una variedad de instrumentos administrativos, prácticas de la gestión y técnicas de investigación que funcionan colectivamente a fin de prevenir, detectar y abordar el incumplimiento en una manera efectiva. La aplicación de estas estrategias ayuda a los programas de verificación e imposición de la CRA a apuntar a las áreas de mayor riesgo y, al hacerlo, minimiza la carga para los individuos y las empresas que cumplen con la ley.

Las estrategias se presentan y plantean en cuatro agrupaciones principales:

- a) **Medidas preventivas y de detección del incumplimiento** que limitan preventivamente el alcance del incumplimiento y ayudan a descubrir casos de incumplimiento a fin de tomar medidas de verificación e imposición;
- b) **Métodos de evaluación de riesgos e investigación del cumplimiento** que persiguen el descubrimiento de factores, modelos y tendencias que son indicativos de la conducta de incumplimiento, y luego aplican este conocimiento en el desarrollo y el refinamiento de nuestras estrategias de cumplimiento y sistemas de evaluación de riesgos;
- c) **Examen formal del cumplimiento** que involucra un examen completo de las cuestiones claves de cumplimiento y el establecimiento de prioridades de cumplimiento basadas en el riesgo. La revisión también confirma la adecuación de las estrategias de cumplimiento que la CRA emplea actualmente para ocuparse de cada prioridad y puede realinear nuestro nivel de esfuerzo e inversión, cuando se justifique.
- d) **Medición y evaluación de los resultados** que se emplean para medir y examinar el progreso y para evaluar los resultados de nuestras estrategias y programas de cumplimiento.

A continuación se profundiza sobre cada una de las cuatro agrupaciones.

3.1 Medidas Preventivas y de Detección del Incumplimiento

Al nivel más básico, la CRA cuenta con una amplia variedad de medidas preventivas y de detección, que funcionan como sistema de control para apoyar nuestro logro de cumplimiento. Estas medidas

abarcen desde retenciones salariales y cotejo de formularios de información, hasta verificaciones de prueba, auditorías y enjuiciamientos. La amplia variedad de programas e instrumentos administrativos de la CRA trabajan conjuntamente para facilitar e imponer el cumplimiento en todos los grupos de contribuyentes. Por ejemplo, los impuestos sobre sueldos y salarios retenidos y remitidos por los empleadores aseguran aproximadamente el 56% de los ingresos recaudados anualmente. También, los informes que presentan los empleadores sobre las cantidades pagadas y retenidas en la fuente, proporcionan un banco de datos que sirve para cotejar los ingresos que reciben los individuos con las cantidades especificadas en sus declaraciones de impuesto sobre las ganancias. Estos formularios de información también nos ayudan a identificar los contribuyentes que declaran tarde, o no declaran, para una posible acción de imposición. También, verificaciones computarizadas, cotejo de documentos, sistemas de evaluación de riesgos y varias encuestas y verificaciones de prueba apoyan la detección del incumplimiento y el establecimiento de perfiles de riesgo para dirigir la selección de casos a fin de tomar medidas de verificación, auditoría e imposición.

3.2 Métodos de Evaluación de Riesgos e Investigación del Cumplimiento

La selección de herramientas y medidas de cumplimiento se basa en tener una inteligencia administrativa sólida sobre los riesgos de cumplimiento y su significado material. La selección de herramientas de cumplimiento está fundada por la investigación del cumplimiento, que explora las conductas y las tendencias de cumplimiento, y por las técnicas de evaluación de riesgos que ayudan desde la materialidad de las cuestiones de cumplimiento y las áreas de exposición al riesgo.

3.2.1 Investigación del Cumplimiento

Las actividades de investigación de cumplimiento de la CRA están generando información empírica que va a permitir entender mejor las conductas de cumplimiento tributario. Por ejemplo, nuestras investigaciones han demostrado que los contribuyentes canadienses adoptan diferentes conductas y actitudes cuando se trata de cumplir con el derecho fiscal. Estas conductas varían desde el compromiso total de cumplir con el derecho fiscal, hasta una desconexión total del sistema impositivo. Las causas que impulsan estas diversas conductas son variadas, algunas veces están relacionadas con condiciones económicas o comerciales, y en otros casos incitadas por factores sociales o psicológicos. Combinadas con la complejidad creciente del marco legislativo, estas causas podrían finalmente conducir a un aumento en los niveles de incumplimiento y por último a la erosión de la base impositiva.

Aplicación de las Conclusiones de Nuestras Investigaciones

Durante los últimos años la CRA ha realizado investigaciones a fin de comprender las percepciones del público sobre las cuestiones de cumplimiento tributario. La conclusión principal es que el público quiere enterarse sobre lo que la CRA está haciendo para combatir los delitos fiscales y otros tipos de problemas de incumplimiento, tales como la economía clandestina. Quieren ver pruebas de que la CRA anda en busca de los "grandes". También quieren ver, en los medios de comunicación, pruebas concretas de que la CRA toma el cumplimiento tributario con mucha seriedad.

La CRA también reconoce que se puede emplear la comunicación para afectar la percepción de la Agencia y las opiniones de los canadienses en cuanto a su administración tributaria, su imparcialidad y su eficacia. Con una estrategia de comunicación reforzada e integrada en materia de cumplimiento, pretendemos influir tanto en la percepción como en la conducta de cumplimiento.

Nuestra Estrategia de Comunicación en materia de Cumplimiento está compuesta por tres elementos:

- Investigación para entender las preocupaciones del público en cuanto a las cuestiones de cumplimiento y los riesgos a la base impositiva e, igualmente importante, cuál es la mejor manera de comunicar nuestros mensajes de cumplimiento a los diferentes miembros de la audiencia a la que están dirigidos.
- Comunicar nuestras actividades de cumplimiento, sus resultados y la manera como contribuyen a la protección de la base impositiva de Canadá.
- Buscar oportunidades para comunicar las preocupaciones y las opiniones de la CRA sobre cuestiones existentes y emergentes en cuanto al cumplimiento.

Las estrategias que empleamos para promover el cumplimiento tributario tienen que ser variadas a fin de cubrir las diversas conductas de los contribuyentes. La CRA reconoce que las estrategias disuasivas tradicionales no siempre van a funcionar, y que se deben desarrollar nuevas estrategias que nos ayuden a ocuparnos de estas conductas de modos más sofisticados.

3.2.2 Identificación y Evaluación de Riesgos

Para manejar el riesgo de cumplimiento tributario es fundamental contar con procesos efectivos de evaluación de riesgos que identifiquen y dirijan los esfuerzos que destinamos a combatir el incumplimiento. El grado hasta el cual estos procesos pueden evaluar exactamente el incumplimiento, es el grado hasta el cual se pueden aplicar los recursos del programa a las áreas de mayor riesgo.

En la CRA, los procesos de identificación y evaluación de riesgos a nivel nacional están incorporados en varias áreas de cumplimiento tributario. Ellos proporcionan un análisis, a nivel de casos individuales, de los riesgos de los ingresos fiscales, y enfocan nuestros esfuerzos de cumplimiento en las áreas de mayor riesgo. Estos esfuerzos incluyen procesos en las etapas siguientes:

- Inscripción de las empresas;
- Cuando se identifican contribuyentes que se encuentran inadecuadamente fuera del sistema impositivo;
- Procesamiento de las declaraciones de impuestos;
- Auditoría o post-procesamiento; y
- Recaudación de impuestos.

Por ejemplo, para las empresas que se inscriben para tener una cuenta del impuesto sobre bienes y servicios (GST), los parámetros de riesgo se utilizan para resaltar los nuevos inscritos que pueden estar en peligro de cometer fraude una vez que están en el sistema. Aunque el proceso aun está en desarrollo, se tiene prevista una variedad de criterios. Estos incluyen:

- Examinar la historia previa de cumplimiento de la empresa con otros programas de la Agencia Canadiense de Aduanas y Administración Tributaria (ACAAT), tal como la declaración del impuesto sobre la renta, y asegurar que el contribuyente no haya estado involucrado previamente en una actividad fraudulenta;
- Asegurar que el número de identidad que se está usando no haya estado involucrado en un caso de usurpación de identidad y no parezca ser anormal para alguien que está operando una nueva empresa (p.ej. un niño o una persona mayor);
- Asegurar que no se dupliquen en el registro los números y las direcciones de contacto.

También existen procesos y sistemas nacionales que permiten identificar posibles contribuyentes que no declaran y no inscritos. Estos sistemas típicamente involucran el cotejo de los ficheros permanentes

de los contribuyentes con los formularios que presentan los terceros (p.ej. formularios de ingresos por intereses provistos por los bancos, formularios de pagos a subcontratistas provistos por los contratistas de la construcción y los departamentos gubernamentales, etc.). El elemento más importante en este proceso es la compatibilidad cruzada de información clave que se puede utilizar para identificar a los contribuyentes canadienses de alto riesgo que no figuran en nuestros ficheros permanentes.

También existe un proceso, tanto para el impuesto sobre la renta como para el impuesto sobre bienes y servicios, que permite examinar el riesgo antes de emitir los reembolsos a los contribuyentes. Estos sistemas típicamente involucran el uso de criterios comerciales que provocan una revisión antes de la emisión de los cheques. Los criterios desarrollados ponen de manifiesto las situaciones en las que existe un alto riesgo de incumplimiento. Los auditores examinan estas situaciones de alto riesgo y determinan si el reembolso puede proceder de acuerdo al reclamo, o si es necesario realizar una auditoría antes de emitir un cheque.

Del mismo modo, existen procesos y sistemas para enfocar nuestros esfuerzos en la recaudación de impuestos y en las cuentas por cobrar. Para establecer el orden de prioridad de la carga de trabajo en materia de trámite de cobro, se establecen perfiles de clientes y se aplican reglas administrativas.

3.3 Revisión Formal del Cumplimiento

La constante Revisión del Cumplimiento encabeza nuestra estrategia de gestión de riesgos. El objetivo de dicha revisión es identificar nuevos riesgos y/o confirmar los riesgos que existen en la prioridad del cumplimiento, y desarrollar estrategias para contrarrestarlos. La Agencia considera que la realización de revisiones del cumplimiento nos pone en mejor posición para comunicar una imagen de riesgo común en toda la Agencia, y luego enfocar nuestros recursos a fin de contrarrestar los riesgos mayores. La primera Revisión del Cumplimiento comenzó en 2004. Ésta identificó 32 riesgos y los evaluó de acuerdo a la probabilidad de que ocurran, al impacto que producen en la base impositiva y a su importancia para la confianza del público en el sistema impositivo.

La CRA está realizando ahora una segunda revisión de sus prioridades en materia de cumplimiento, un proceso que puede dar lugar a la identificación de nuevas prioridades de cumplimiento y planes para enfrentarlas. La Revisión del Cumplimiento 2007/2008 tiene como objetivos identificar nuevas prioridades de cumplimiento y/o confirmar prioridades existentes, sopesar los aportes de la CRA y las estrategias existentes para con estas prioridades, y recomendar estrategias nuevas o modificadas para abordarlas, cuando corresponda.

En estos momentos, la Agencia se está dedicando a las prioridades de cumplimiento claves siguientes:

1. Planificación Fiscal Agresiva;
2. Economía Clandestina;
3. Alto riesgo en el cumplimiento de GST/HST (IVA); y
4. Contribuyentes que no declaran / no inscritos y cobro.

A continuación se desarrollan estrategias para cada una de las cuatro prioridades, con iniciativas y planes de acción.

3.3.1 Planificación Fiscal Agresiva

La planificación fiscal agresiva involucra la utilización de arreglos impositivos que “empujan los límites” de la planificación fiscal aceptable. Tales prácticas menoscaban la integridad del sistema impositivo y la confianza de la comunidad en la imparcialidad y equidad de ese sistema. Las estrategias tributarias

abusivas, como por ejemplo los arreglos para evadir impuestos mediante interpretaciones liberales del derecho fiscal de Canadá, también pueden dar la impresión de que la evasión y elusión de impuestos son generalizadas.

Un ejemplo de planificación fiscal agresiva es el uso abusivo de paraísos fiscales, conocidos además como jurisdicciones con tasas impositivas bajas o nulas. Aunque los paraísos fiscales se pueden utilizar por razones legítimas, también dan la oportunidad de que algunos contribuyentes eviten o evadan el pago de impuestos canadienses.

Canadá ha hecho un esfuerzo significativo en los últimos años para cubrir todos los aspectos de la planificación fiscal agresiva. Por ejemplo, hemos establecido y desarrollado 11 Centros Expertos en todo el país, dotados de auditores profesionales de alto nivel y especialistas en impuestos internacionales y evasión de impuestos. Estos Centros están identificando y desarrollando nuevas fuentes de información que se pueden integrar a los modelos de evaluación de riesgos de la Agencia. A consecuencia de estos Centros, hay actualmente más de 50 proyectos en marcha, con un potencial significativo de recuperación fiscal.

Internacionalmente, hemos estado trabajando con el Grupo de los Siete (G7) para desarrollar una Estrategia Internacional de Cumplimiento que se encargue del riesgo de incumplimiento que surge del creciente número de transacciones financieras que cruzan límites jurisdiccionales. También estamos reforzando nuestras relaciones con administraciones tributarias extranjeras, tanto bilateralmente como por medio de organizaciones internacionales tales como el CIAT.

En 2004, establecimos el Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC), junto con Australia, el Reino Unido y Estados Unidos, a fin de aumentar la colaboración y coordinar la información sobre transacciones tributarias abusivas. En 2007 se unió Japón y se abrió una segunda oficina del JITSIC en Londres, Inglaterra (además de la de Washington, D.C.). Nuestra participación en el JITSIC realza nuestra capacidad de identificar y contrarrestar las estrategias tributarias abusivas y aquellos que las promueven. También proporciona un conocimiento profundo temprano de las estrategias que se desarrollan en el extranjero, pero se promueven en Canadá.

Estrategia Internacional de Cumplimiento de la CRA

Los parlamentarios y los canadienses han estado cada vez más preocupados con la planificación fiscal agresiva, la evasión fiscal y el uso abusivo de los paraísos fiscales. La CRA está atendiendo estas preocupaciones estratégicamente, intensificando los programas principales de cumplimiento y aumentando la visibilidad de nuestras actividades de cumplimiento. Internacionalmente, la CRA también está desempeñando una función intensa, en particular en lo referente al cumplimiento tributario.

Nuestra Estrategia Internacional de Cumplimiento se apoya sobre cuatro pilares:

- Programas principales de cumplimiento;
- Comunicaciones;
- Política y legislación; y
- Gestión de las relaciones internacionales.

El objetivo de la Estrategia Internacional de Cumplimiento es proteger la base impositiva federal, y la de nuestros clientes provinciales y territoriales, mediante la ejecución de las acciones siguientes:

- Mitigación de los riesgos de incumplimiento que surgen del creciente número de transacciones financieras que cruzan límites jurisdiccionales; y
- Refuerzo de nuestras relaciones con administraciones tributarias extranjeras, tanto bilateralmente como por medio de organizaciones internacionales.
- En 2004, Canadá se unió con Australia, el Reino Unido y Estados Unidos para crear el Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC) para colaborar en cuestiones de planificación fiscal agresiva. En mayo de 2007 le dimos la bienvenida a Japón, y anunciamos la apertura de una segunda oficina del JITSIC en Londres, Inglaterra.

La participación de la CRA en el JITSIC realza nuestra capacidad de identificar y encargarnos de las estrategias tributarias abusivas y de aquellos que las promueven. También proporciona un conocimiento profundo temprano de las estrategias que se desarrollan en el extranjero, pero se promueven en Canadá. Hasta el momento, Canadá ha realizado aproximadamente 350 intercambios de información con países del JITSIC relacionados con temas tales como productos financieros, refugios fiscales y fideicomisos en el extranjero. A medida que la colaboración entre los países miembros siga creciendo, serán más las estrategias fronterizas que se descubran, compartan y atiendan.

3.3.2 Economía Clandestina

La economía clandestina generalmente se define como la actividad comercial no criminal que no se declara, ya sea parcial o totalmente, para fines fiscales. Tal actividad se presenta en muchos sectores de la industria, principalmente en aquellos donde prevalece el dinero en efectivo y donde no existe la presentación de informes sobre terceros ni las retenciones salariales. Los ejemplos principales son: construcción y renovación de viviendas, hotelería, servicio de taxis, reparación y ventas de automóviles, turismo, vestimenta y textiles. La economía clandestina menoscaba la percepción pública de la imparcialidad e integridad de la legislación tributaria, y tiene un gran impacto sobre las empresas que cumplen con ella, debido a la pérdida de competitividad.

En Canadá, la economía clandestina puede tomar varias formas, incluyendo:

- Dejar de declarar una actividad comercial;
- Dejar de declarar ingresos por empleo (por ejemplo, propinas);
- Declarar una cantidad de ingresos por empleo menor a la real; y
- No presentar una declaración de impuestos o dejar de inscribirse.

Al disuadir las actividades económicas clandestinas se asegura un campo de juego parejo para todas las empresas y para todos los contribuyentes, y se promueve la imparcialidad y la equidad del sistema impositivo.

Para contrarrestar la economía clandestina, la CRA aplica una estrategia, a saber:

- Fomentar el cumplimiento voluntario mediante actividades tales como las visitas comunitarias a las empresas;
- Colaborar conjuntamente con las provincias, otras autoridades gubernamentales y grupos interesados claves a fin de identificar oportunidades de auditoría y ampliar nuestro conocimiento sobre los problemas de la economía clandestina en las provincias y los territorios;
- Concentrar la atención en los sectores de alto incumplimiento;
- Publicar las condenas por evasión fiscal como elemento disuasivo del incumplimiento; y
- Llevar a cabo una investigación del cumplimiento a fin de apoyar y analizar la efectividad de los programas de cumplimiento.

3.3.3 Alto Riesgo en el Cumplimiento de GST/HST (IVA)

Un elemento importante de un impuesto al valor agregado, tal como el Impuesto a los Bienes y Servicios/Impuesto Armonizado sobre las Ventas (GST/HST), es la facilitación de deducciones fiscales por insumos, que permiten que las empresas reciban crédito, o hasta reembolsos, por la cantidad de GST/HST que pagan. A pesar de que la administración de todo impuesto conlleva un riesgo de fraude, se reconoce internacionalmente que esta característica de ganancia directa significa que los impuestos al valor agregado intrínsecamente conllevan un riesgo aún mayor. Millones de transacciones diarias, y una cantidad extremadamente grande de inscriptos que solicitan reembolsos, hacen muy difícil detectar situaciones problemáticas dentro de un período aceptable.

Nuestra estrategia en cuanto al alto riesgo en el cumplimiento de GST/HST se concentra en lo siguiente:

- Reforzar, en toda la organización, la capacidad para manejar horizontalmente los archivos de GST/HST de alto riesgo;
- Mejorar las actividades de imposición a través del reconocimiento eficaz del trabajo de cumplimiento hacia los casos de alto riesgo; y
- Mejorar nuestra capacidad de identificar los inscriptos de alto riesgo y los reclamos de reembolsos antes de emitir dichas cantidades.

3.3.4 Contribuyentes que No Declaran / No Inscritos y Cobro

Sin la declaración de impuestos o la inscripción de un individuo o empresa, la CRA no puede analizar el archivo a fin de seleccionarlo para auditar, ni recaudar la cantidad de impuestos a pagar. Para tratar este problema, parte de la estrategia de la Agencia consiste en investigar a fin de entender mejor la conducta de los contribuyentes, así como identificar los datos demográficos específicos de este sector y adaptar sus estrategias a fin de originar el aumento. Otra estrategia que se está prosiguiendo es dirigir los esfuerzos a los sectores donde prevalecen los niveles altos de incumplimiento.

El cobro también es un tema clave de cumplimiento, ya que las cuentas tributarias por pagar y las exigencias de envío de fondos correspondientes al GST/HST están en constante aumento. El Programa de Cuentas por Cobrar ha implementado y aprovechado sus estrategias de gestión de deudas para atender el crecimiento de inventario y lograr los resultados de desempeño esperados de reducción oportuna de la deuda fiscal, manteniendo el nivel de la misma dentro de los niveles apuntados.

3.4 Medición y Evaluación de los Resultados

La CRA ha desarrollado un Marco de Medición del Cumplimiento (CMF) que proporciona la base para examinar y medir el cumplimiento con el propósito de contribuir al desarrollo de la estrategia de cumplimiento. El CMF establece los conceptos claves, los teoremas y las definiciones operacionales para el estudio de cumplimiento. La aplicación de este marco proporciona una estrategia estructurada, completa y dinámica que enriquece nuestro conocimiento sobre la eficacia del programa.

Como herramienta de investigación y comunicación, el CMF:

- Proporciona una base integral y uniforme para planificar, examinar e informar sobre la investigación;
- Contribuye en el establecimiento de prioridades en la investigación y ayuda a asegurar la cobertura en todos los grupos de clientes y a garantizar las exigencias de cumplimiento;
- Contribuye a mejorar la coordinación con otras organizaciones de análisis e investigación dentro de la CRA; y
- Proporciona una herramienta de comunicación que perfila nuestra estrategia de medición del cumplimiento para mayor transparencia y mejor entendimiento.

El núcleo del CMF contiene un conjunto de indicadores de cumplimiento que se han desarrollado para cada uno de los segmentos principales de contribuyentes (individuos, trabajadores autónomos, corporaciones, inscritos al GST/HST y empleadores). Estos indicadores están poblados de datos provenientes de fuentes internas y externas, para permitir establecer la conducta de cumplimiento y examinar los cambios con el transcurso del tiempo.

El foco del CMF descansa en los cuatro elementos principales de cumplimiento:

- Inscribirse cuando sea necesario (empresas);
- Presentar las declaraciones de impuestos a tiempo;
- Proporcionar información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria, y
- Pagar el saldo total cuando corresponde.

Los indicadores de cumplimiento consisten en medidas directas, como por ejemplo estimaciones de cumplimiento derivadas de revisiones de muestra arbitrarias, así como indicadores indirectos, tales como las comparaciones de datos impositivos con datos de fuentes externas.

Cumplimiento con la presentación de la declaración de impuestos – Índices de presentación puntual Sin Intervención Directa de la CRA						
Indicadores de Cumplimiento	Objetivo Actual	2002-2003	2003-2004	2004-2005	2005-2006	2006-2007
Individuos que presentaron la declaración puntualmente	90%	93,1%	92,6%	92,6%	92,8%	93,0%
Sociedades - empresas incorporadas gravables que presentaron sus declaraciones de impuestos puntualmente	90%	87,2%	87,1%	86,0%	85,9%	86,4%
Empresas que presentaron sus declaraciones de GST/HST puntualmente	90%	91,6%	92,0%	92,6%	91,8%	91,4%
Empleadores que presentaron sus declaraciones de T4 puntualmente	90%	96,4%	96,5%	94,5%	94,5%	96,0%

Además de medir y examinar el cumplimiento constantemente, la CRA realiza estudios periódicos para examinar la efectividad de sus programas y estrategias de cumplimiento. Son tres los tipos principales de estudios que se realizan:

1. Estudios de impacto: El examen de los efectos de los instrumentos de cumplimiento en la conducta de cumplimiento como base para validar y refinar las estrategias de cumplimiento.
2. Estudios de establecimiento de perfil: El establecimiento de perfil de las características de un segmento de la población de contribuyentes, o de un problema de cumplimiento, para proveer a los directores de proyecto la inteligencia administrativa que les va a permitir aumentar su conocimiento sobre una población o problema específico.
3. Estudios de evaluación: La evaluación que permite determinar si los programas y/o las estrategias están logrando el resultado o los objetivos de conformidad deseados.

Impacto de las Evaluaciones Arbitrarias en la Conducta relacionada con la Presentación de la Declaración de Impuestos

En 2005 se finalizó un estudio que examinó el impacto de las “evaluaciones arbitrarias” en el cumplimiento, por parte de los individuos, relacionado con la presentación de la declaración de impuestos y el pago durante los cinco años siguientes a la evaluación. Las evaluaciones arbitrarias surgen conforme a la Ley de Impuestos sobre la Renta como una acción de imposición cuando un contribuyente que no declara los impuestos no responde a la demanda de hacerlo. La declaración normalmente se prepara como documento de trabajo para apoyar la evaluación. Esto no cambia el hecho de que el individuo no ha presentado una declaración de impuestos aunque se haya emitido una Notificación de Liquidación.

Los resultados de este estudio mostraron que, en respuesta a la evaluación arbitraria, el 63% de los individuos posteriormente presentaron sus correspondientes declaraciones de impuestos. Otro 9% no presentó la declaración, pero pagó la totalidad de la cuenta tributaria generada por la evaluación arbitraria. Un año después de la evaluación arbitraria, aproximadamente el 32% del grupo del estudio presentó voluntariamente su declaración de impuesto sobre la renta. Después del quinto año, el índice total del grupo de estudio que obedeció cada año después de la evaluación arbitraria disminuyó al 14%.

Las conclusiones de este estudio, en combinación con lo que la investigación nos dice sobre los contribuidores consagrados a no cumplir, sugieren que toda la fuerza de la acción de imposición legislada en la Ley de Impuestos sobre la Renta para abordar el cumplimiento de la presentación de la declaración de impuestos, se debería aplicar constantemente y posiblemente reforzar.

4 VENTAJAS E INCONVENIENTES DE NUESTRA ESTRATEGIA EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

La sección anterior proporcionó una descripción de las estrategias principales que se utilizan para controlar el incumplimiento y varios ejemplos de estrategias más detalladas que existen para promoverlo. Esta sección explora algunas de las ventajas y los desafíos que hemos notado a raíz de nuestra experiencia.

La CRA considera que su estrategia en cuanto al cumplimiento tributario tiene muchas ventajas. Primero, al identificar un número limitado de riesgos prioritarios principales en el cumplimiento, estamos en mejor posición para comunicar una imagen de riesgo común en toda la Agencia, y luego enfocar nuestros recursos a fin de contrarrestarlos o mitigarlos. Cuando los recursos son limitados, la gestión de riesgos es crucial. Esta estrategia nos ayuda a enfocar nuestra atención en aquellos que no cumplen, y minimiza la atención injustificada en los que cumplen.

A diario, la CRA afronta desafíos en la administración de sus programas e iniciativas destinados al cumplimiento tributario. Un tema que sigue siendo un desafío constante es la gestión horizontal de programas y cuestiones en toda la Agencia. La gestión horizontal es un valor particularmente importante en una organización como la nuestra, donde compartimos valores, una cultura y un objetivo, que en resumidas cuentas es el logro del cumplimiento. El inconveniente, sin embargo, es la inmensidad de nuestro país, y las diferencias que existen en cada región en cuanto al cumplimiento tributario. La Agencia considera que es imperativo que todas las regiones trabajen conjuntamente para controlar el cumplimiento tributario. Diferentes partes de la organización pueden interactuar con el mismo contribuyente de modos diferentes – pero todos con el mismo objetivo de lograr el cumplimiento.

Han habido varios avances e iniciativas que han mejorado la gestión horizontal del cumplimiento en la CRA. Los más significativos incluyen la introducción de comités de la Agencia tales como el Comité

de Gestión de la Agencia (AMC), el Comité de Gestión de Recursos e Inversiones (RIMC); el Comité de Operaciones (OPC); y el Comité de Orientación Estratégica y de Desarrollo del Comercio (SDBDC). Todos ellos ofrecen la oportunidad de entablar un debate horizontal sobre cuestiones y propuestas desde el punto de vista de la Agencia.

También contamos con un Comité Regional de Operaciones (ROC) que se reúne tres a cuatro veces al año para analizar temas importantes con las regiones, informarles sobre próximos cambios y obtener la reacción de ellas en asuntos que pueden impactar su capacidad de entregar programas de cumplimiento.

También creamos una Dirección de Estrategia de Cumplimiento con un mandato para asegurar que las iniciativas y las cuestiones de cumplimiento que surjan estén coordinadas horizontalmente en todas las Sucursales y en la Agencia en general. La Dirección también alberga la Oficina de Coordinación de Relaciones Internacionales que proporciona apoyo, orientación y dirección a toda la Agencia en muchas de las actividades internacionales que realiza.

Otro desafío que afrontamos es el hecho de que debemos asegurar que contamos con un personal diverso, experto y bien formado, capaz de cristalizar nuestras estrategias de cumplimiento. Reconocemos que el éxito a largo plazo de la CRA depende del desarrollo y la implementación de una metodología estructurada y estratégica en cuanto al plan de sucesión, a fin de asegurar que seguimos contando con la gente adecuada, en el lugar correcto, para hacer el trabajo que corresponde. En respuesta, estamos elaborando una estrategia de desarrollo de personal, que incluye un plan de sucesión a fin de satisfacer las necesidades futuras en el área de recursos humanos y administrativos. También estamos empeñados en asegurar que nuestro personal reciba la formación y el desarrollo apropiados que les permita cumplir con sus responsabilidades.

Por último, asegurar que contamos con soluciones en el campo de la TI que nos permitan satisfacer la necesidad dinámica de promover el cumplimiento impositivo, es siempre un desafío para la CRA. Actualmente, estamos implementando un proyecto importante llamado Rediseño de los Sistemas de Cumplimiento, que es una iniciativa para implementar un conjunto completo de soluciones en el campo de la TI para mejorar la capacidad de la Agencia de manejar su programa de cumplimiento en una manera integrada y eficiente.

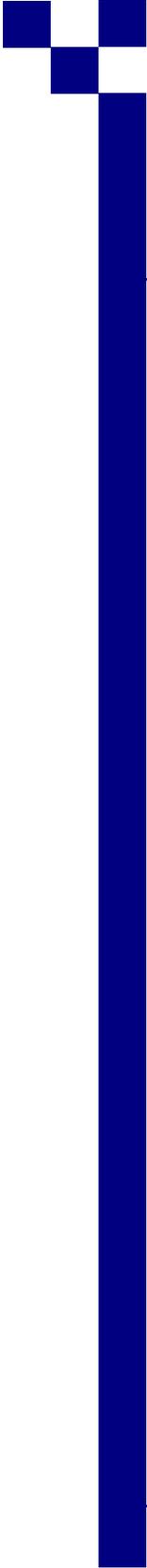
5 CONCLUSIÓN

La CRA desempeña una función importante que contribuye a la calidad de vida de los canadienses. Nuestra administración de programas tributarios y prestaciones protege la base tributaria que permite que los gobiernos ofrezcan programas y servicios que mejoran el bienestar económico y social de los canadienses.

La CRA toma el cumplimiento tributario con mucha seriedad. Sabemos que nuestro sistema de autoevaluación de impuestos funciona bien y que la gran mayoría de los contribuyentes satisfacen sus obligaciones de cumplimiento con responsabilidad. No obstante, están aquellos que no cumplen y la Agencia trabaja arduamente para asegurar que no puedan evadir sus obligaciones.

Nuestra estrategia en cuanto al cumplimiento tributario se basa en encontrar la combinación adecuada de programas y estrategias que atiendan los motivos por los cuales los contribuyentes no cumplen. Nuestro sistema de gestión de riesgos asegura que nos mantengamos constantemente al corriente de los riesgos de cumplimiento más importantes y que las estrategias para contrarrestar estos riesgos sean oportunas, efectivas y resueltas.

Por supuesto, toda estrategia relacionada con el cumplimiento tributario tiene sus desafíos y limitaciones. En Canadá, seguimos comprometidos a enfrentar estos desafíos a fin de asegurar horizontalidad, tecnología de avanzada y una fuerza laboral bien desarrollada. Para enfrentar estos desafíos, estamos siempre a la espera de desarrollar nuevas estrategias y proseguir medios alternativos en nuestros esfuerzos para promover el cumplimiento tributario.



Estrategias para la facilitación del cumplimiento Tributario

Introducción

1. Causas del incumplimiento fiscal
2. Destinatarios de las medidas de cumplimiento voluntario
3. Medidas para fomentar el cumplimiento voluntario
 - a) La simplificación de la normativa fiscal y su difusión general
 - b) La información tributaria a solicitud de los ciudadanos
 - c) La apertura de nuevos cauces de comunicación
 - d) Los servicios de asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias
 - e) Medidas para favorecer el despacho aduanero
 - f) La administración tributaria electrónica
 - g) Fomento de la colaboración social
 - h) La educación cívica tributaria como medida preventiva: una inversión en los futuros contribuyentes
 - i) Una estrategia de comunicación
 - j) La transparencia de la administración tributaria
 - k) La opinión de los ciudadanos
 - l) Actuaciones previas que evitan incumplimientos

Conclusión

Luis Pedroche Rojo
(España)

INTRODUCCIÓN

La Agencia Tributaria desde su constitución en 1992 tiene encomendada por la Ley la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio.

Su creación se enmarcó en el proceso general de modernización de la Administración del Estado, basado en la idea de que el fin último de la Administración es servir al ciudadano de forma eficaz y eficiente. En este sentido, la eficacia y la eficiencia como principios rectores del actuar administrativo están presentes en las dos grandes líneas de actuación de la Agencia Tributaria: por una parte, las actuaciones de asistencia e información al contribuyente, que persigue obtener el máximo cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y demás obligados tributarios, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reduciendo al máximo la presión fiscal indirecta y, por otra, la actividad de control o lucha contra el fraude fiscal, desde los fenómenos más graves a los menos graves, que es una garantía para la efectiva aplicación del sistema tributario y aduanero y, por tanto, la generalidad y equidad en la contribución a las cargas públicas

El objeto de esta ponencia es analizar diferentes medidas destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario o espontáneo de las obligaciones fiscales, partiendo de la idea de que la consolidación y mejora de los sistemas de ayuda y asistencia al contribuyente son sin duda la mejor estrategia contra el fraude, en cuanto van dirigidas a prevenirlo, es decir, a evitar que se produzca.

El incumplimiento tributario, en sus diversas manifestaciones, es un fenómeno del que no está libre ninguna sociedad moderna. Todas las Administraciones se esfuerzan por convencer a la sociedad del valor que el cumplimiento de las leyes tiene para el buen funcionamiento de un Estado de Derecho, y tratan de combatir un fenómeno que atenta gravemente contra los principios de solidaridad y de igualdad de los ciudadanos ante la ley. La lucha contra el incumplimiento fiscal se ha convertido en uno de los objetivos estratégicos fundamentales de las Administraciones tributarias, tanto por razones éticas, pues la eficacia en esta lucha tiene íntima relación con la aplicación efectiva del principio de justicia tributaria, como por motivos estrictamente económicos, pues el incumplimiento compromete la suficiencia de los recursos públicos y la propia estabilidad de los modelos de crecimiento económico.

La necesidad de nuevos enfoques adaptados a las modernas sociedades democráticas, abiertas e internacionalizadas, ha empujado a la búsqueda de fórmulas más imaginativas en la lucha contra el fraude, provocando cambios significativos en la forma de pensar. Así, de una estrategia basada únicamente en la corrección de las conductas y en el uso extensivo de los instrumentos de coacción, se ha pasado a la introducción de medidas tendentes a la prevención de los incumplimientos.

Por otra parte, se ha cobrado conciencia de que es preciso que las Administraciones tributarias actúen con certeza respecto a sus cometidos y ajusten sus medios y procedimientos a objetivos previamente definidos. Por este motivo, la lucha contra el incumplimiento fiscal debe configurarse como una actividad planificada cuyas estrategias y medidas deben en parte contemplarse como un lento trabajo de modificación de la mentalidad y de la conducta de los ciudadanos ante el fenómeno del fraude.

Tras estos comentarios preliminares y antes de abordar el análisis de las medidas o estrategias concretas tendentes a facilitar e incrementar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y, por tanto, a reducir el grado de incumplimiento fiscal, es interesante analizar dos cuestiones previas: en primer lugar, cuáles son las causas del incumplimiento fiscal y, en segundo lugar, quiénes son los contribuyentes a los que principalmente van dirigidas las medidas de cumplimiento voluntario.

1. CAUSAS DEL INCUMPLIMIENTO FISCAL.

En relación con las causas del incumplimiento fiscal recogidas en la encuesta pública “Barómetro fiscal anual de 2006”, los datos en España reflejan una situación polarizada; así, la mitad de los encuestados opina que el cumplimiento fiscal ha mejorado en tanto que la otra mitad piensa que ha empeorado, evolucionando esta percepción hacia un aumento del fraude fiscal. Este resultado debería hacernos reflexionar respecto a cuáles son las causas, sin olvidar que el cumplimiento y el fraude fiscal son dos caras de una misma moneda.

El “Barómetro Fiscal” pone de manifiesto que el bloque de causas morales del fraude fiscal, como la falta de honradez y de conciencia cívica, ha experimentado un ligero crecimiento en los tres últimos años, alcanzado un 24%, mientras los otros tres bloques (causas económicas, administrativas y relación impuestos/servicios) se mantienen en la media de los tres años anteriores. De acuerdo con las respuestas ofrecidas por los encuestados, y agrupando las diferentes causas del fraude fiscal, se pueden reducir a dos las causas principales por las que persiste el fraude fiscal en España: por un lado, la falta de honradez y de conciencia cívica de los contribuyentes y, por otro, la impunidad de determinados defraudadores. Según los encuestados en 2006, mantener actividades económicas ocultas a Hacienda y a la Seguridad Social es el tipo de fraude más perjudicial para la sociedad en su conjunto.

2. DESTINATARIOS DE LAS MEDIDAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.

Por lo que respecta a esta cuestión, esto es, quiénes son los principales destinatarios de las medidas de cumplimiento voluntario, partiendo de la óptica de la reducción del incumplimiento fiscal, podemos distinguir cuatro diferentes comportamientos de los contribuyentes:

En primer lugar, el grupo formado por los contribuyentes que siempre van a incumplir. Es decir, se trata de un fraude fiscal querido y buscado por los incumplidores. En este grupo hallaríamos los comportamientos más graves de incumplimiento fiscal, desde los que implican una inobservancia total de las obligaciones tributarias (como pudiera ser la economía sumergida), hasta aquellas actividades destinadas única y exclusivamente a la obtención de devoluciones fiscales improcedentes (por ejemplo, las tramas de fraude).

No parece que este grupo de obligados tributarios sean los principales destinatarios de las medidas destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario. Aunque existen determinadas medidas, como la educación fiscal en la escuela o el efecto inducido de la información fiscal, que a medio y largo plazo pueden ayudar a que disminuya su número, es evidente que las actuaciones de la Administración tributaria frente a este grupo se inscriben en el ámbito del control y de la lucha contra el fraude.

Un segundo grupo de contribuyentes, que pueden considerarse incumplidores parciales, son aquellos que incumplen solamente cuando tienen la oportunidad o se les presenta la ocasión. Se trata pues de un fraude fiscal no buscado, aunque sí asumido.

Aquí resulta más claro el efecto que pueden tener las medidas de educación fiscal para reducir este tipo de comportamientos. Esta reducción vendría, por un lado, de la que experimentarían las nuevas incorporaciones de incumplidores y, por otro, de una mayor receptividad de este grupo de incumplidores ante los efectos de aislamiento y de marca social que imprime, en una sociedad con altos niveles de educación, el ser un incumplidor fiscal.

Constituirían el tercer grupo los incumplidores que justifican su falta de cumplimiento con diferentes motivos, pero que tienen todos una misma nota común, que no es otra que el desconocimiento o

dificultad que supone para determinadas personas o empresas enfrentarse al mundo tributario. Como ejemplos de los motivos esgrimidos por este grupo de contribuyentes se pueden mencionar:

- La complejidad de la normativa tributaria.
- El desconocimiento de las declaraciones tributarias que están obligados a presentar.
- Las dificultades para rellenar dichas declaraciones.
- Las dificultades para acceder a las oficinas de la Administración tributaria.
- El elevado número de obligaciones tributarias que han de cumplir.

Como puede deducirse, es a este tercer grupo de contribuyentes a quienes van dirigidas la mayoría de las estrategias o medidas para facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario.

Existe por fin un último grupo de contribuyentes, el constituido por aquellos que siempre cumplen sus obligaciones fiscales. No debe olvidarse que la gran mayoría de los obligados tributarios cumple con sus obligaciones fiscales, por lo que estas medidas para el cumplimiento voluntario deben tener igualmente como destinatarios a todos los contribuyentes cumplidores.

En definitiva, las estrategias destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario deben tener por finalidad lograr que los contribuyentes vayan desplazando su comportamiento hacia este último grupo de contribuyentes cumplidores.

3. MEDIDAS PARA FOMENTAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.

Antes de entrar en el análisis de las posibles medidas para fomentar el cumplimiento voluntario, es necesario hacer referencia a una serie de principios que deben tenerse en cuenta en cualquier actuación que pretenda impulsar el cumplimiento voluntario:

1. El pleno respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos reconocidos en las leyes.
2. El compromiso firme de asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. El ofrecimiento de condiciones de comodidad, agilidad y sencillez en los trámites derivados de las obligaciones tributarias, evitando a los ciudadanos gestiones y desplazamientos innecesarios, ofreciendo nuevas vías de relación con los contribuyentes y facilitando el pago de las deudas tributarias.
4. Una comunicación ágil y fluida con los ciudadanos aprovechando las más modernas tecnologías.
5. La seguridad y confidencialidad en las relaciones con los ciudadanos.
6. La generalidad y equidad en la aplicación del sistema tributario, para que todos los ciudadanos contribuyan con lo que les corresponde.
7. Profesionalidad, imparcialidad y transparencia en todas las actuaciones de la Administración tributaria, de modo que generen el mas alto nivel de confianza en los ciudadanos.
8. La búsqueda de la eficacia y eficiencia en todos los procedimientos tributarios desarrollados por la Administración Tributaria.
9. La adaptación constante al entorno económico-social y a las nuevas necesidades de los ciudadanos.
10. La participación de otros organismos públicos, instituciones y entidades sociales en la prestación de servicios que faciliten a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Este decálogo debe presidir en todo caso el diseño e implantación de las medidas dirigidas a potenciar el cumplimiento voluntario. A lo largo de esta ponencia, de entre la amplia batería de medidas destinadas a favorecer el cumplimiento voluntario destacaremos, en primer lugar, aquellas directamente

relacionadas con el quehacer cotidiano de las Administraciones tributarias en este ámbito de actuación. Así, reflexionaremos sobre la necesidad de simplificar y difundir la normativa fiscal, sobre los modos de proporcionar información tributaria al ciudadano y la prestación de servicios de asistencia entre los que destaca, sobre todos ellos, la confección por la Administración de las declaraciones tributarias así como las posibilidades que ofrecen en este campo las nuevas tecnologías.

En segundo término, también expondremos otras medidas como el fomento de la colaboración social, la participación y realización de programas de educación tributaria o el compromiso con la transparencia en la actividad de la Administración tributaria en cuanto actuaciones que contribuyen, apoyan y favorecen el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

a) LA SIMPLIFICACIÓN DE LA NORMATIVA FISCAL Y SU DIFUSIÓN GENERAL

Ciertamente, nuestros sistemas tributarios son complejos y la normativa que los regula está en constante modificación. Debemos reconocer que ninguno de los tres grandes impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni el Impuesto sobre Sociedades son impuestos sencillos. Igualmente, por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, su aplicación plantea diferentes problemas a la hora de hacer llegar su contenido al colectivo de obligados a los que va dirigido. Todo esto supone que la materia básica con la que han de trabajar las Agencias Tributarias de cada país no es fácilmente comprensible para la gran mayoría de los ciudadanos. Incluso las empresas, especialmente si son pequeñas, encuentran dificultades para mantener una adecuada actualización de la normativa tributaria y para estar bien informadas sobre cómo aplicar la norma y cómo cumplir adecuadamente con sus obligaciones formales.

Analizando los datos del Barómetro fiscal de 2006, la valoración de la dificultad para comprender la normativa tributaria por los contribuyentes ofrece un resultado del 2,9 en una escala de 4. Si bien para los Impuestos sobre la Renta y Sociedades el dato no ha variado, la valoración de la dificultad respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido se ha incrementado hasta alcanzar la de las otras dos principales figuras impositivas.

Por tanto, se trata de un factor desfavorable que hay que tratar de corregir o al menos contrarrestar, por un lado, mediante el esfuerzo necesario para rebajar en la medida de lo posible la dificultad de estas normas, utilizando un lenguaje que, sin menoscabo de su precisión técnica, facilite su comprensión y, por otro lado, a través del desarrollo de medidas de asistencia de diversa índole, como la elaboración de guías y manuales de ayuda para la confección de las declaraciones de diferentes impuestos, redactados en lenguaje menos formal y con utilización de casos prácticos y ejemplos.

El elevado grado de dificultad en el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que se imponen a los obligados por la normativa tributaria, así como la sujeción de ésta a frecuentes cambios y su propia dificultad de interpretación, hace imprescindible que la Administración informe a los contribuyentes sobre sus derechos y deberes y les ayude en el ejercicio y cumplimiento de unos y otros. Hay que tener presente que esta complejidad se hace especialmente patente en la cumplimentación de las declaraciones tributarias, pues en la mayoría de los ordenamientos tributarios rige el procedimiento de autoliquidación por el propio contribuyente.

Como consecuencia, según refleja el Barómetro fiscal de 2006, en España continúa siendo minoritaria la proporción de contribuyentes que cumplimentan por sí mismos las declaraciones tributarias (un 13%), frente a los que utilizan algún tipo de ayuda externa (un 87%).

La difusión de los derechos y deberes de los contribuyentes aparece como una exigencia recogida en las normas tributarias; así, la Ley General Tributaria reconoce, entre otros, el derecho de los obligados

tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Asimismo, y para completar este reconocimiento, la Ley establece el deber de la Administración de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

Las Administraciones tributarias deben poner los medios a su alcance para que la información sobre los derechos y deberes de los contribuyentes llegue al mayor número posible de ellos, y deben por ello tomar en consideración en sus acciones de difusión las características propias de los diferentes tipos de destinatarios. Así pues, debe darse un tratamiento específico a aquellos colectivos de contribuyentes que encuentran más problemas para acceder al conocimiento de la normativa tributaria y de sus obligaciones fiscales, como sucede, por ejemplo, con los grupos de inmigrantes y de discapacitados. La Agencia Tributaria española ha desarrollado actuaciones para llegar a estos colectivos, entre otras, la celebración de reuniones y charlas informativas en las sedes de sus asociaciones representativas, así como la elaboración de productos especialmente adaptados a determinadas discapacidades. Otra peculiaridad que ha debido tener en cuenta la Administración tributaria española en las actuaciones de información y asistencia es la realidad plurilingüe de España. En este caso la Agencia Tributaria ha impulsado el uso de los idiomas españoles distintos del castellano en la documentación y comunicaciones que se dirigen a los ciudadanos, como forma de ampliar los cauces a través de los cuales pueden aquellos conocer sus derechos y garantías y sus deberes tributarios.

La difusión de la normativa tributaria y la información de carácter fiscal a la que nos referimos, que es la que se suministra a los ciudadanos con carácter general, sin mediar petición expresa de éstos y, por tanto, de carácter no personalizado, se puede instrumentar a través de dos grandes líneas de actuación:

1. La primera consistiría en la publicación anual de los textos actualizados de las normas tributarias estatales con expresión de las modificaciones operadas en ellas durante el año anterior, así como de una relación de todas las disposiciones tributarias aprobadas en dicho año. Igualmente se deben establecer los cauces adecuados para que se conozcan los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, permitiendo la consulta a bases informatizadas donde se contengan dichos criterios.

En este ámbito son de gran ayuda las nuevas tecnologías, pues la publicación en Internet de la normativa y las consultas se puede realizar en un tiempo mínimo y con un conjunto de funcionalidades de búsqueda muy útiles para los usuarios.

2. La segunda línea de actuación abarcaría las comunicaciones y actuaciones de información de carácter no personalizado. En este ámbito, las actuaciones más destacadas que actualmente realiza la Agencia Tributaria española son las siguientes:
 - La elaboración de una Carta de Servicios que tiene como finalidad informar a los ciudadanos de los servicios que la Agencia Tributaria pone a su disposición, de los compromisos de calidad asumidos en su prestación y de los derechos que tienen reconocidos en sus relaciones con la Administración tributaria.
 - La Información transmitida mediante campañas de publicidad, tanto de carácter institucional como referidas a determinados productos o campañas de la Agencia Tributaria, y que se realizan a través de los diferentes medios de comunicación, prensa, radio y televisión.
 - La edición de publicaciones informativas cuyo objetivo es ofrecer a los contribuyentes información específica sobre los tributos que les pueden afectar.
 - La remisión de comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

- El envío de cartas informativas. La Agencia Tributaria en 2007 envió 40.541.810 de estas cartas.
- La edición de guías, manuales prácticos para la confección de las declaraciones de diferentes impuestos (básicamente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y cumplimiento de otras obligaciones formales) distribuidos, tanto en soporte impreso a un bajo coste, como por Internet en la página de la Agencia Tributaria. En concreto, el número de manuales editados en 2007 ascendió a 387.500, de los cuales: 286.000 se refieren al IRPF, 40.000 se refieren al Impuesto sobre Sociedades y 61.500 al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su distribución igualmente por medios telemáticos que permiten su impresión parcial o total.

b) LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA A SOLICITUD DE LOS CIUDADANOS

Las Administraciones tributarias deben tratar de paliar la dificultad para conocer e interpretar la normativa tributaria a la que se ha hecho referencia anteriormente, no sólo mediante las actuaciones de carácter general comentadas en el apartado precedente, sino también a través de la contestación a las peticiones concretas de los obligados tributarios, es decir, a través de la información personalizada.

Estas actuaciones de información personalizada pueden presentar modalidades diversas, como las respuestas ante preguntas concretas sobre tributación, o el suministro a petición de los ciudadanos del texto íntegro de determinadas consultas o resoluciones, o bien la contestación a solicitudes de información sobre la tramitación de procedimientos en que los solicitantes tienen la condición de interesados.

Un instrumento de gran utilidad para permitir que la información se ofrezca más rápidamente a los ciudadanos es el establecimiento de una base de datos con las preguntas que se formulan con mayor frecuencia y las correspondientes respuestas ya elaboradas, con el fin de que los servicios de información dispongan de las respuestas adecuadas de forma inmediata. En España el número de consultas a dicha base de datos de la Agencia Tributaria (denominada INFORMA) ascendió en 2007 a 4.818.902.

La información y asistencia personalizada en el caso de las consultas formuladas por escrito debe contemplar, en los supuestos en que ello sea posible, la modalidad que podemos denominar de “consulta vinculante”, en cuya virtud la respuesta dada por la Administración tributaria a la consulta formulada es vinculante para ella. Este tipo de consultas, o más bien de respuestas, supone para los contribuyentes la garantía de que cuando cumplan con la norma de acuerdo con los criterios expresados en la contestación dada por la Administración, los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán ajustar su proceder al contenido de aquella y asimismo la actuación comprobadora de la Administración se limitará a la verificación de la coincidencia entre el supuesto consultado, la realidad de la situación del contribuyente y la aplicación de los criterios contenidos en la contestación dada.

c) LA APERTURA DE NUEVOS CAUCES DE COMUNICACIÓN

La eficacia de las acciones de información personalizada y de relación con la Administración puede incrementarse sensiblemente si se utiliza lo que podríamos llamar una estrategia multicanal, cuya finalidad es ofrecer a los contribuyentes diferentes vías para que cada uno pueda elegir el cauce que le resulte más accesible y le suponga un menor coste indirecto para solicitar y obtener la información que precisa, potenciado especialmente aquellos que evitan a los ciudadanos la molestia que suponen los desplazamientos físicos a las oficinas de la Administración tributaria.

En este sentido, uno de los canales de comunicación más utilizados es el telefónico: el número de llamadas al teléfono de información tributaria de la Agencia Tributaria española ascendió en 2007 a 5.270.618. La gestión centralizada de este servicio redundará en una mejora de su eficacia y eficiencia, no sólo porque la utilización de un único número en todo el territorio nacional permite que sea más fácilmente recordado por los ciudadanos, sino también porque posibilita la homogeneidad en los procedimientos y una distribución racional y más rápida de las llamadas. La Agencia Tributaria española dispone de un Centro de Atención Telefónica como servicio telefónico de asistencia en determinados servicios.

Asimismo la implantación de unidades de reconocimiento de voz que permitan realizar gestiones repetitivas y que sin duda podrán ahorrar las visitas a las oficinas de la Administración tributaria a aquellos contribuyentes que no sean usuarios del canal de Internet. El número de llamadas gestionadas por estas Unidades en 2007 se eleva a 6.373.589 que supone un 7,70 por ciento más que el año 2006 consolidándose como uno de los servicios con mayor demanda por los contribuyentes.

Debe destacarse especialmente el incremento que está adquiriendo la utilización de los canales de comunicación que ofrece la aplicación de las nuevas tecnologías, un ámbito en el que las Administraciones fiscales han desarrollado con rapidez la prestación de sus servicios. Puede comprobarse cómo la casi totalidad de las Administraciones tributarias han establecido en Internet un área de acceso libre que ofrece todo tipo de información y asistencia, junto a otra área restringida a la que se accede mediante identificación y en la que se pueden realizar muy diversas gestiones.

Finalmente, hay que citar el uso de canales novedosos de comunicación como por ejemplo los mensajes por telefonía móvil, canales a los que igualmente deben adaptar sus servicios las Administraciones tributarias, con el fin de llegar a más capas de población y ahorrar a los ciudadanos, como antes se decía, las visitas a las oficinas tributarias, que siempre son más gravosas.

Hay una cuestión más que no cabe dejar de mencionar en relación con las vías de comunicación con la Administración tributaria que se han enunciado. En primer lugar, se debe contar con protocolos y procedimientos de atención al público, tanto presencial como telefónica, así como impartir acciones formativas destinadas al personal que realiza estas tareas, todo ello con el fin de garantizar un trato correcto hacia los ciudadanos y de asegurar que la información les es trasladada adecuadamente. Del mismo modo, ha de cuidarse al máximo el diseño y configuración de la página de Internet, para que los usuarios puedan obtener una utilidad y un rendimiento óptimos de la información que se ofrece a través de ella. Cada nuevo acceso de los contribuyentes a los diferentes servicios de las Agencias Tributarias supone una nueva posibilidad de implicarlos en la estrategia del cumplimiento voluntario. Por todo ello, hay que tratar de mejorar determinados aspectos de la prestación de estos servicios, como por ejemplo:

- Evitar las colas y aglomeraciones en las oficinas.
- Evitar las largas esperas en la vía telefónica.
- Desarrollar una página de Internet ágil y con un sistema de búsqueda adecuado.

d) LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Además de las medidas dirigidas a proporcionar información tributaria a los ciudadanos, sea de carácter general o personalizada, la prestación por la Administración tributaria de servicios de asistencia o ayuda constituye una línea de actuación fundamental para facilitar y fomentar de forma directa el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Entre este grupo de medidas se encuentran las que a continuación se detallan.

1. Los programas informáticos de ayuda para la confección de las principales declaraciones.

En la actualidad la Agencia Tributaria española distribuye programas para la confección de veintidós modelos diferentes de declaración que abarcan las tres grandes figuras impositivas (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido) y las principales declaraciones de carácter informativo. Estos programas pueden obtenerse en soporte CD-Rom en las oficinas de la Agencia o descargarse de Internet y tienen como finalidad ayudar a los contribuyentes a realizar sus declaraciones. Una vez cumplimentada, los contribuyentes pueden bien imprimir su declaración en papel blanco y presentarla como cualquier otro modelo preestablecido, o bien enviarla directamente por Internet, para lo cual es necesario disponer de un certificado de firma electrónica que garantiza plenamente la seguridad y confidencialidad de la información. Entre estos programas, destaca por su importancia, el “Programa de ayuda para declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (PADRE).

La principal ventaja de estos programas es el alto grado de fiabilidad que su utilización aporta a los contribuyentes, ya que incluyen mecanismos que subsanan los errores que puedan cometerse en los cálculos e incorporan controles que aplican criterios derivados de la normativa tributaria.

El número total de declaraciones elaboradas en España en 2007 con programas de ayuda ha sido de 27.536.176, lo que representa más del 98% del total de declaraciones presentadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, más del 86% en el Impuesto sobre el Valor Añadido, más del 99% del total de declaraciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades y más del 92% del total de declaraciones de información de carácter tributario.

2. El borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la actualidad son cada vez más los países que envían a los contribuyentes, con carácter informativo, declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya cumplimentadas por la Administración. Esta estrategia pretende facilitar a determinados colectivos de contribuyentes sus relaciones con la Administración tributaria, evitándoles la carga que implica la elaboración de su declaración. Se ha de tener en cuenta que se trata de un sector de los contribuyentes que generalmente se relaciona con el mundo tributario una única vez al año.

El borrador de declaración simplifica y facilita esa relación, ya que, una vez recibido, si el contribuyente considera que refleja su situación tributaria a efectos del impuesto y está de acuerdo con su contenido, podrá confirmarlo o suscribirlo, adquiriendo la consideración de declaración del impuesto a todos los efectos. En caso de desacuerdo, los interesados pueden indicar a la Administración los datos que consideran erróneos para que los rectifique, o simplemente pueden optar por ignorar el borrador y realizar por sí mismos su declaración.

En España el número de borradores emitidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo 2006 asciende a 10.555.831 borradores de declaración, cifra que representa el 60% de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta presentadas en ese mismo periodo. De acuerdo con estos datos, la presentación del borrador permite a un alto porcentaje de contribuyentes cumplir sus obligaciones fiscales con un reducido coste y un escaso contacto con el ámbito tributario. La confirmación del borrador se puede realizar a través de una pluralidad de canales, lo que permite a cada contribuyente utilizar la vía que mejor le convenga:

- Internet
- El teléfono

- Las oficinas de la Administración tributaria
- Las oficinas bancarias, cajeros automáticos y banca electrónica
- El envío de un mensaje por teléfono móvil

3. El envío de datos fiscales a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El envío de datos fiscales en España es un servicio de información y asistencia que se ofrece a los ciudadanos para que puedan conocer los datos de contenido fiscal de los que dispone la Agencia Tributaria que son necesarios para cumplimentar sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta.

El servicio se ofrece a petición de los interesados, que se puede formular por vía telefónica a través de unidades automatizadas de reconocimiento de voz, por Internet o mediante petición directa en las oficinas de la Agencia Tributaria.

La información se puede recibir por correo en el domicilio fiscal del interesado o bien por Internet. Asimismo, para facilitar la confección de la declaración, esta información puede volcarse automáticamente en el programa de ayuda para la elaboración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Junto con la información se incluye una carta explicativa y una hoja para posibles rectificaciones y aclaraciones de los datos fiscales enviados, que se puede incluir en el sobre de declaración o enviarse por Internet por quienes presenten la declaración por este medio, a fin de que aquellas aclaraciones o rectificaciones puedan de ser tenidas en cuenta en posteriores actuaciones de comprobación.

En España el número de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo 2006 a los que se realizó el borrador o se les enviaron datos fiscales ascendió a 16.627.217. Es interesante resaltar que, si se consideran conjuntamente, los servicios de borrador de declaración y de envío de datos fiscales cubren casi el 94 por ciento de la totalidad de los contribuyentes por este impuesto, de manera que se consolidan como los servicios más demandados y que permiten además disponer de declaraciones con un mayor grado de cumplimiento fiscal.

4. La confección de declaraciones en las oficinas de la Agencia Tributaria.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que no dispongan de ordenador personal o que así lo prefieran pueden solicitar una cita en las oficinas de la Agencia Tributaria para que se les confeccione la declaración. En 2007 el número de citas solicitadas para la confección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue de 3.591.536.

5. Medidas destinadas a facilitar el pago de las deudas.

El establecimiento de facilidades para el pago de deudas constituye un elemento esencial de la asistencia a los contribuyentes en la realización de declaraciones y autoliquidaciones. Entre estas facilidades cabe distinguir las siguientes modalidades:

- Las diversas vías para realizar el pago en metálico de las deudas: mediante cargo en cuenta bancaria, por medio de tarjeta bancaria, a través de domiciliación bancaria y mediante anotación en la cuenta corriente tributaria. Destaca entre ellas la realización del pago de las deudas a través de las entidades colaboradoras autorizadas, cuyo número a 31 de diciembre de 2007 ascendía en nuestro país a 188.
- Los aplazamientos y fraccionamientos de pago de las deudas, tanto de las que se encuentran en periodo voluntario como las que están en periodo ejecutivo.
- El pago de deudas con bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

- Extender la posibilidad de domiciliar las deudas tributarias con el objetivo de que la mayoría de las declaraciones tributarias se beneficien de la ventaja que supone el cargo de la deuda en la cuenta bancaria del contribuyente el último día de pago voluntario, sin perjuicio de cuando se presente la declaración.

e) MEDIDAS PARA FAVORECER EL DESPACHO ADUANERO

La introducción de medidas de automatización en el despacho aduanero, permite al operador, cuando la mercancía recibida vaya a ser objeto de un embarque posterior, realizar la solicitud y obtener la autorización, de forma automática. Este tipo de medidas, junto con otras mejoras informáticas y de gestión reducen los tiempos de despacho de mercancías y evitan el desplazamiento de los operadores a las Oficinas de Aduanas.

En este importante ámbito de actuación de la Administración tributaria es preciso reseñar la introducción de la figura del Operador Económico autorizado en el ámbito de la Unión Europea que permitirá contar en tan importante área de actividad con una figura de confianza en las relaciones con las Administraciones tributarias y aduaneras.

f) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA

Con independencia de las menciones que se han hecho en los apartados anteriores a los distintos servicios de información o asistencia que pueden prestarse a través de los medios que ofrecen las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, parece necesario dedicar un capítulo específico a la administración electrónica, por la rapidez con que se suceden y generalizan los avances en este campo y su enorme impacto en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos.

A este respecto, se pueden destacar entre los avances en el área tecnológica, por las posibilidades que ofrecen en el desarrollo de los servicios a los contribuyentes, los siguientes:

- La extensión del uso del teléfono móvil,
- la ampliación de las capacidades de los ordenadores, tanto en la posibilidad de procesamiento como de almacenamiento y
- el desarrollo de la banda ancha y de las redes inalámbricas.

Este rápido desarrollo obliga a las diferentes Administraciones Públicas a dar respuesta a las solicitudes de sus ciudadanos para relacionarse con ellas por vía telemática. En el caso de España, la reciente Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, aprobada el 22 de junio de 2007, ha reconocido el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones electrónicas con las Administraciones Públicas, consagrando así la obligación de éstas de desarrollar los medios y sistemas electrónicos necesarios para que este derecho pueda ejercitarse plenamente a partir del 31 de diciembre de 2009.

Las nuevas tecnologías están desempeñando un papel esencial en el campo de las Administraciones tributarias, lo que es corroborado en el caso de la Agencia Tributaria española, organización puntera en nuestro país en el empleo de las nuevas tecnologías, por el número de accesos a su página de Internet, que en 2007 han superado los 235 millones, un 21,69 por ciento más que en 2006. Sin duda, este alto número de accesos ha ahorrado a los ciudadanos muchas visitas personales a las oficinas tributarias, con el consiguiente ahorro de tiempo y molestias para ellos.

Desde 1996, año en que se inauguró la página de Internet de la Agencia Tributaria española (www.agenciatributaria.es) para ofrecer fundamentalmente un servicio de información, el desarrollo tecnológico ha posibilitado la prestación de un creciente abanico de servicios al contribuyente vía Internet.

Su desarrollo ha venido de la mano de la implantación en Internet de un área de libre acceso y de un área de acceso seguro o restringido, éste último en el caso de la Agencia Tributaria española se basa en la identificación del contribuyente mediante el uso de un certificado de firma electrónica, que garantiza la plena seguridad y confidencialidad de las relaciones del contribuyente con la Agencia Tributaria. La generalización en España del documento nacional de identidad electrónico, que incorpora ya este certificado, sin duda facilitará enormemente la posibilidad de acceso de los ciudadanos a los servicios que esta área segura ofrece. En la actualidad, algunas entidades financieras están admitiendo ya como acreditación para acceder a su página de Internet el certificado que incorpora el documento nacional de identidad electrónico.

En el área de acceso libre, las nuevas tecnologías se han manifestado como una vía de comunicación con un gran potencial para la difusión de los derechos y deberes de los contribuyentes. En el caso de España, dentro de esta área se prestan, entre otros, los siguientes servicios:

- Servicios de información general: sobre la estructura y funciones de la Agencia Tributaria, sus memorias anuales de actuaciones, teléfonos, carta de servicios, direcciones y correos electrónicos de las distintas oficinas, etc.
- Servicios de acceso a la información tributaria: normativa y consultas tributarias, páginas sobre preguntas más frecuentes, calendario del contribuyente por perfiles, y otros.
- Servicios de descarga por Internet de los modelos tributarios para realizar las declaraciones y la obtención de programas de ayuda para la confección de declaraciones y cálculo de retenciones.
- Servicios de información aduanera, estadísticas de comercio exterior, en materia de Impuestos Especiales o recaudatoria, el Arancel de Aduanas Comunitario, expediciones autorizadas en Impuestos Especiales y situación de declaraciones, etc.

En el área de acceso restringido podemos calificar el desarrollo de Internet como espectacular, por la amplitud de las gestiones que permite realizar. En el caso de España, se pueden mencionar como las gestiones de mayor trascendencia:

- La presentación telemática de declaraciones y la documentación anexa que proceda. Es sin duda el servicio más significativo que se presta en Internet. La potenciación de esta vía de presentación es constante y se han de mencionar especialmente los servicios en el área de Aduanas encaminados a agilizar el despacho aduanero y a favorecer el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos por Internet.
- El pago de autoliquidaciones y la presentación de aplazamientos y fraccionamientos de deudas.
- La corrección de las declaraciones informativas presentadas.
- La presentación de recursos de reposición y otras solicitudes de revisión.
- La consulta y pago de deudas notificadas, la consulta de los propios datos fiscales y de las declaraciones presentadas e información detallada del estado de las devoluciones fiscales.
- La comunicación del cambio de domicilio fiscal.
- La solicitud y obtención de determinadas certificaciones tributarias, la consulta del censo de operadores intracomunitarios establecidos en los diversos Estados de la Unión Europea y la consulta de movimientos y saldo de la cuenta corriente tributaria.
- También es posible participar "on line" en las subastas de bienes embargados.

Algunas cifras pueden ser ilustrativas. El número de declaraciones recibidas por vía telemática por la Agencia Tributaria española correspondientes al periodo 2007 asciende a más de 38 millones, de las que unos 19 millones corresponden a declaraciones aduaneras y de Impuestos Especiales, más de 6 millones a declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, más 6 millones a declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, más 5 millones a declaraciones informativas y más de 1,2 millones a declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. El porcentaje de declaraciones

presentadas por esta vía (excepto las aduaneras) sobre el total de declaraciones ha alcanzado el 35,27 por ciento, frente al 28,33 por ciento del año anterior.

g) FOMENTO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL

La promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias aconseja concluir acuerdos con las entidades representativas de sectores económicos, en especial, con aquellas que representan a los profesionales que participan como intermediarios fiscales y actúan como colaboradores de la Administración tributaria en la presentación de declaraciones.

No hay que olvidar, como ya se ha comentado antes, que la dificultad de comprensión de la materia tributaria eleva considerablemente el número de contribuyentes que necesitan de algún tipo de ayuda externa para el cumplimiento de sus obligaciones. Estos colaboradores juegan un papel central en los distintos sistemas tributarios al ayudar al contribuyente a atender y cumplir con sus obligaciones fiscales. El cumplimiento voluntario se verá sin duda reforzado cuando quien presta este tipo de servicios a los contribuyentes participa de los mismos objetivos perseguidos por los propios servicios de asistencia de las Administraciones tributarias.

Como ejemplos que ilustran el esfuerzo llevado a cabo recientemente por la Agencia Tributaria en este ámbito, cabe mencionar que en 2007 y primeros meses de 2008 se han suscrito 18 convenios con asociaciones representantes del sector tributario, así como 118 protocolos de adhesión a convenios-marco, asimismo, se han firmado 33 convenios de colaboración social con entidades del sector de la agricultura para la presentación telemática de declaraciones en representación de terceros, así como 2.361 protocolos de adhesión de asociaciones, cooperativas, etc, a convenios-marco. En este mismo contexto, cabe destacar que la Agencia Tributaria tiene suscrito un convenio de colaboración con el Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) y la Fundación ONCE al objeto de facilitar el cumplimiento voluntario de estos importantes colectivos.

h) LA EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA COMO MEDIDA PREVENTIVA: UNA INVERSIÓN EN LOS FUTUROS CONTRIBUYENTES

Hasta hace poco tiempo ha sido habitual considerar la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos y, más en concreto, a los adultos que llevan a cabo algún tipo de actividad económica sujeta a impuestos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la fiscalidad ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que se incorporaran a la actividad económica. La educación fiscal de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde esta perspectiva. Sin embargo, existen razones que desmienten esta aseveración.

En sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y bienestar los jóvenes empiezan muy pronto a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios. Aunque estas decisiones tengan como resultado operaciones individuales a pequeña escala, son importantes consideradas de forma global y ponen de manifiesto que el consumo de los jóvenes está generando ingresos tributarios.

En la actualidad, el cumplimiento fiscal es un comportamiento que los adultos han de incorporar sin que se les haya socializado adecuadamente en este aspecto desde edades más tempranas. De este modo, la fiscalidad tiende a percibirse como el sometimiento a una imposición de los poderes públicos desprovista de todo sentido de aportación solidaria. Es imprescindible que para las nuevas generaciones los comportamientos fiscales vengán precedidos de una labor de concienciación en su etapa de formación, de tal forma que se intente hacer conscientes a los jóvenes de que sus perspectivas de futuro serían muy distintas sin la inversión en solidaridad y en igualdad de oportunidades que implica el esfuerzo tributario aportado por los ciudadanos.

No cabe duda de que el porcentaje de cumplimiento voluntario en la etapa adulta sería distinto si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes en la conducta fiscal, incorporando las pautas de comportamiento propias de individuos que de adultos van a vivir en una sociedad democrática que hace de la solidaridad tributaria uno de los pilares básicos del modo de organizar su convivencia social. Los valores se adquieren en la sociedad a través de la educación, de modo que si nos educaran en otros valores, los adquiriríamos igualmente. Por eso cabe sostener que se pueden cambiar los valores, pero los cambios de esta naturaleza se logran desde abajo mucho mejor que desde arriba. Además, ha de tenerse en cuenta que sus efectos son a medio y largo plazo, por lo que sus frutos tardan en ser percibidos.

Aunque en la socialización de los individuos tiene una influencia decisiva el núcleo familiar, a medida que el individuo se va haciendo adulto, dicha influencia pasa a ser ejercida también, y de forma no menos poderosa, por otros elementos e instituciones, entre las que cabe destacar el sistema educativo. La forma en que el sistema educativo puede actuar transmitiendo el valor “deber tributario” como parte de los deberes sociales, puesto que el incumplimiento fiscal es una conducta asocial, influirá en la actitud que se adopte ante el sistema fiscal. Y éste es un factor crucial para el cumplimiento tributario. El sistema educativo puede preparar a los jóvenes impartiendo una serie de conocimientos tributarios básicos. Pero lo decisivo sería que los alumnos interiorizaran la idea de la fiscalidad como uno de los ámbitos donde se articula la necesaria correspondencia legal y ética entre derechos y obligaciones, donde se enlazan los intereses personales y los beneficios comunes.

Por otro lado, el sistema educativo tiene como función formar e informar a los jóvenes. Se trata de una tarea decisiva para la comunidad porque se refiere a la socialización, proceso mediante el cual los individuos aprenden a conformar su conducta a las normas vigentes en la sociedad donde viven. Una persona que vive en una sociedad democrática avanzada tendría que cumplir correctamente los requerimientos del sistema fiscal sin esperar a que se ejerciera sobre ella la presión coactiva de la Administración.

Esta faceta de socialización cobra aún más importancia tras los resultados de las encuestas en España, comentados anteriormente, según los cuales la opinión pública atribuye al factor moral y la falta de conciencia cívica la persistencia del fraude fiscal. El cumplimiento fiscal es una cuestión de ciudadanía. Los efectos del incumplimiento, es decir, del fraude fiscal perjudican a todos los ciudadanos pero especialmente a aquellos que asumen sus responsabilidades sociales y cumplen correctamente sus obligaciones tributarias. El fraude fiscal es un fenómeno complejo basado en una mentalidad de derechos adquiridos sin ninguna contrapartida desde la vertiente de las responsabilidades. Es, en suma, un problema de socialización inadecuada en los valores éticos de justicia y solidaridad.

Por tanto, las actuaciones en materia de educación cívico-tributaria son una de las formas más eficaces de difusión de los derechos y deberes de los contribuyentes y se materializan en la adopción de medidas preventivas que impulsen el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte del futuro contribuyente y permitan la creación de una conciencia fiscal en la sociedad.

En definitiva, la educación fiscal tiene que ser una educación moral contraria a las conductas defraudadoras que debe centrarse en los siguientes aspectos:

- Identificar los distintos bienes y servicios públicos.
- Conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos.
- Reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos, especialmente las tributarias.
- Establecer los derechos y las responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios.

- Interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.
- Asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un deber cívico.
- Comprender que la fiscalidad, en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos, es uno de los ámbitos donde se hacen operativos los valores de equidad, justicia y solidaridad en una sociedad democrática.

En España, dentro del Plan de Prevención del Fraude Fiscal impulsado por la Agencia Tributaria, se ha desarrollado un programa de educación cívico-tributaria, completando las acciones ya iniciadas anteriormente, con la finalidad, por un lado, de proporcionar a los niños y adolescentes unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal que les ayuden a incorporarse a su papel de contribuyentes con una conciencia clara de lo que es un comportamiento lógico y racional en una sociedad democrática, y, por otro, de inculcar la percepción desde una temprana edad del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como un valor ciudadano. El desarrollo de los programas de educación tributaria incluye un conjunto de actuaciones, adaptadas a los diferentes ciclos educativos del sistema educativo español, entre las que podemos destacar las siguientes:

- La celebración de jornadas de puertas abiertas de las oficinas de la Agencia Tributaria que permite la visita de los centros educativos a las oficinas de la Agencia Tributaria de su demarcación. El número actuaciones de jornadas de puertas abiertas en el curso 2006/2007 fue de 765, siendo la valoración de estas visitas positiva, no sólo desde el punto de vista de los profesores y alumnos de los centros educativos, sino también entre los propios funcionarios de la Agencia Tributaria cuyo deseo de participación es elevado.
- La impartición de charlas en colegios. En el curso 2006/2007 se han realizado 631 visitas a centros.
- El establecimiento de un portal en Internet sobre educación cívico-tributaria, consistente en una historia gráfica a modo de cómic y otros contenidos de variada índole, con la finalidad de informar a los jóvenes y de proporcionar material didáctico a los educadores que deseen tratar el tema fiscal en su aula.
- La incorporación de la materia fiscal en la nueva asignatura “Educación para la Ciudadanía”, que se ha comenzado a impartir, en un único año escolar, en los centros docentes a partir del curso 2007-2008.

i) UNA ESTRATEGIA DE COMUNICACIÓN

La formación de una opinión pública que genere una mayor conciencia fiscal en la sociedad requiere contar, como elemento fundamental para este fin, con una verdadera estrategia de comunicación.

Con objeto de impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, esta comunicación ha de transmitir un mensaje que ponga de relieve la vinculación existente entre el sistema tributario y el volumen y calidad de los servicios públicos, para que los ciudadanos puedan asociar su aportación tributaria a la consecución del bien común, dotando así a su esfuerzo fiscal de una finalidad social que les atañe directamente.

En consecuencia, la comunicación institucional debe apelar, en la misma línea que la educación tributaria, a los valores cívicos de una sociedad democrática avanzada que emanan directamente de la Constitución, para reforzar una conciencia fiscal de los ciudadanos que favorezca el cumplimiento voluntario y disuada de conductas defraudatorias.

Entre las medidas que puede contemplar la estrategia de comunicación, se incluyen las campañas publicitarias institucionales dirigidas a la formación y consolidación de una conciencia fiscal ciudadana, a partir de la difusión de los valores democráticos que sustentan el sistema tributario. Asimismo, el fomento de la presencia de la Administración tributaria en ferias, jornadas, exposiciones, etcétera, de ámbito nacional, regional o provincial, permitirá facilitar, dentro de una política de transparencia informativa, el conocimiento general por los ciudadanos de sus actuaciones y resultados, transmitiendo igualmente mensajes e información concreta a públicos determinados.

j) LA TRANSPARENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La transparencia de la actividad desarrollada por la Administración tributaria es un principio básico y pieza clave en la construcción de una Administración tributaria moderna, eficaz y eficiente, con prestigio y credibilidad ante la sociedad, que favorezca por ello la disposición de los ciudadanos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

No cabe duda de que ofrecer información institucional sobre los resultados de la gestión y la actividad desarrollados, en especial de las actividades de control, provoca un efecto inducido, ya que la constatación de que los incumplimientos se descubren y se corrigen alentará a quienes cumplen voluntariamente a seguir haciéndolo e impulsará a cumplir a los que todavía no lo hacen debidamente.

Esta transparencia, salvaguardando en todo caso el deber de reserva y confidencialidad de la información relativa a los ciudadanos, debe producirse tanto hacia el interior de la organización como hacia la sociedad. Hacia el interior, para que las personas que prestan servicios en la Administración tributaria conozcan sus metas, objetivos y resultados, y se sientan así más integrados e implicados en ella; y hacia la sociedad, a fin de que los ciudadanos, las entidades, las instituciones y demás agentes sociales puedan conocer y evaluar el grado de eficacia y eficiencia de la actividad desarrollada.

El principio de transparencia se refiere no sólo a la cantidad de información económica y estadística suministrada, sino también y sobre todo a su calidad. Este conjunto de información debe ser publicado de manera periódica y previsible, cumpliendo unos calendarios que los ciudadanos conozcan, para que puedan adaptarse a ellos y tengan certeza sobre la obtención de información. Además, debe ser publicada de forma que resulte útil para los ciudadanos, es decir, con la suficiente desagregación para dar una idea exacta del funcionamiento de los poderes públicos y en soportes accesibles, adecuados a las técnicas modernas y que permitan su estudio y análisis.

En España la actuación de la Administración Pública conforme al principio de transparencia ha sido una preocupación constante del Gobierno, cuya Comisión Delegada para Asuntos Económicos aprobó dos Acuerdos, de 14 de enero de 2005 y de 11 de mayo de 2006, que contenían compromisos asumidos por la Agencia Tributaria, consistentes en la elaboración y publicación de los siguientes documentos:

1. Un informe mensual de Recaudación, en el que se faciliten datos del mes y acumulados del periodo de la recaudación de los principales impuestos, diferenciando los ingresos tributarios del Estado y la participación que en la recaudación de algunos impuestos tienen las Comunidades Autónomas incluyendo una comparativa interanual. Esta información se acompañará de una nota metodológica y de un comentario a las cifras de cada mes. La fecha de difusión será a partir del día 20 del mes siguiente al de la recaudación referido.
2. Un informe mensual de grandes empresas. Irá acompañado de una nota metodológica y de comentarios a las principales cifras. Este informe estará en disposición de publicarse a partir del 5 de cada mes, recogiendo las declaraciones del mes anterior.
3. Estadísticas sobre declaraciones anuales. Se ofrecerá un desglose de determinadas partidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Patrimonio, Sociedades e Impuesto sobre

el Valor Añadido, como complemento a los datos que ya se publican en la Memoria de la Administración tributaria.

4. Estadísticas de cuentas anuales. Se añadirá a las ya existentes del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y modelo 190, una explotación de los datos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otra del Impuesto del Patrimonio.
5. Mediante nuevas acciones de impulso de la transparencia, se establecieron calendarios de salida con un día concreto de referencia de los informes y estadísticas.

Aparte de los anteriores compromisos, ya cumplidos, se ha continuado con la publicación de la Memoria anual que contiene información detallada sobre la actividad realizada y los resultados obtenidos. Asimismo, anualmente se publican las Líneas Directrices del Plan de Control Tributario cumpliendo con el mandato de la ley en este sentido.

Por otro lado, en este marco de compromiso con la transparencia, debe reseñarse, por su importancia, la novedad que supone la aprobación del mandato que contiene la Ley de Prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006 de 29 de noviembre) en virtud del que la Agencia española debe presentar a las Cortes Generales, en los dos primeros meses de cada año, información detallada de los objetivos fijados para ese año y, con periodicidad semestral, de los resultados de su actividad.

k) LA OPINIÓN DE LOS CIUDADANOS

El conocimiento de la percepción que la sociedad tiene sobre el funcionamiento de la Administración tributaria, sobre el cumplimiento de la misión que le está atribuida y sobre la idoneidad y calidad de los servicios que presta a los ciudadanos para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales puede ser de gran utilidad para emprender acciones de mejora.

Por otra parte, el ofrecimiento a los ciudadanos de la posibilidad de manifestar su opinión a través de encuestas, estudios y análisis supone la apertura de un cauce para la colaboración pública en el perfeccionamiento de los servicios, programas y documentos de la Administración tributaria.

En el caso de España, para la medición del impacto sociológico de los servicios ofrecidos por la Agencia Tributaria y de las actuaciones de lucha contra el fraude, se manejan fundamentalmente tres instrumentos, basados en encuestas personalizadas a los contribuyentes, algunos de los cuales se han mencionado a lo largo de esta exposición:

- a) El Barómetro Fiscal, elaborado anualmente por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, cuyo objetivo principal es medir la evolución de la opinión y las actitudes fiscales de los españoles.
- b) La encuesta sobre opinión pública y política fiscal que realiza cada año el Centro de Investigaciones Sociológicas.
- c) El estudio sobre posicionamiento e imagen de la Agencia Tributaria realizado por la propia organización, que se lleva a cabo cada dos o tres años.

Además, la Agencia Tributaria realiza encuestas sobre cuestiones y servicios concretos. A título de ejemplo, se pueden mencionar la encuesta sobre los servicios prestados en las campañas de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre los servicios ofrecidos a través de Internet.

I) ACTUACIONES PREVIAS QUE EVITAN INCUMPLIMIENTOS

Este tipo de actuaciones incorporan al sistema tributario una gran seguridad jurídica, al propiciar que los contribuyentes se acerquen a las Administraciones tributarias antes de la realización de los hechos imposables, bien para conocer la interpretación de la normativa tributaria, o bien para conocer el valor a efectos fiscales de determinados bienes. Sin duda estas actuaciones repercutirán en un mayor cumplimiento voluntario de aquellos contribuyentes que hagan uso de ellas.

En el ordenamiento jurídico español estas actuaciones tienen las manifestaciones concretas siguientes:

- La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, que obliga a la Administración tributaria a informar sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión y tiene efectos vinculantes para la Administración durante los tres meses siguientes a la notificación de la información al interesado.
- Los acuerdos previos de valoración, que tratan de eliminar la inseguridad jurídica que se produce cuando las normas tributarias utilizan conceptos o términos inciertos que pueden dar lugar a una traducción valorativa distinta para el obligado tributario y la Administración. Han de ser emitidos por escrito y tendrán carácter vinculante, de manera que en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo está obligada a aplicar los valores expresados en el mismo durante un plazo máximo de vigencia de tres años, excepto que la normativa prevea otro distinto.

En las líneas anteriores se ha desarrollado un amplio abanico de actuaciones directamente relacionadas con el favorecimiento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales así como otro importante conjunto de medidas que ayudan y contribuyen a esta finalidad.

Junto con las dos anteriores, cabría mencionar un extenso catálogo de medidas relacionadas con la materia, como las relativas al tratamiento de las quejas y sugerencias, la importancia de instituciones como el Consejo de Defensa del Contribuyente, o las medidas de control interno y externo que fiscalicen la actuación de la Administración tributaria. El desarrollo de éstas últimas medidas y actuaciones excede del ámbito que se ha señalado al principio de la ponencia pero, por su relevancia y trascendencia deben, como mínimo, ser reseñadas.

CONCLUSIÓN

Corresponde a las Administraciones tributarias una importante función instrumental imprescindible para allegar los recursos económicos que permiten realizar las políticas públicas en satisfacción del interés general. La eficacia en la consecución de este objetivo posibilitará a la postre más y mejores servicios para la sociedad.

Para ello, es preciso actuar de forma armónica e integral en las dos grandes líneas estratégicas que se han marcado las Administraciones tributarias: por un lado, incrementando y mejorando las facilidades y ayudas que ofrece a quienes tienen la voluntad de cumplir sus obligaciones tributarias y, por otro, desarrollando e intensificando los instrumentos que le permiten descubrir a los que no cumplen y obligarles a hacerlo. La información y asistencia por la Administración tributaria se configura,

en consecuencia, como un derecho de los contribuyentes para posibilitar el cumplimiento de sus obligaciones, especialmente, si se tiene en cuenta la complejidad que entraña el sistema tributario. Pero, además, al favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la información y asistencia constituye una importante medida preventiva contra el fraude, en cuanto se dirige precisamente a evitar que se produzca.

Nos enfrentamos, por tanto, al reto de consolidar Administraciones tributarias modernas que atiendan la demanda creciente de servicios, en ocasiones concentrada en corto período de tiempo, y en la que los principios de eficacia, de eficiencia y de servicio de los contribuyentes se articulen como eje vertebrador junto con el aprovechamiento de las oportunidades que en este ámbito ofrecen las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación.



Control de Cumplimiento



El control del cumplimiento

1. Introducción.
2. El modelo de esquema general organizativo del control fiscal aplicado a los contribuyentes españoles.
3. La planificación en la lucha contra el fraude.
4. El plan de prevención del fraude fiscal.
5. Las propuestas de la AEAT en relación con los mecanismos de defraudación internacionales.
6. La cooperación internacional.

Luis Pedroche Rojo
(España)

1. INTRODUCCIÓN

La consecución de los objetivos financieros que definen la función de las administraciones tributarias presenta dos facetas ineludibles. Se trata, por una parte, de favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias en todos los ámbitos fiscales a quienes tengan la voluntad de contribuir y, por otra, de dificultar al máximo el incumplimiento intencional, para lo cual las administraciones modernas disponen de potentes mecanismos de control de cuya efectividad depende, al menos parcialmente, la credibilidad del sistema.

Esta segunda faceta, el control del cumplimiento, se enfrenta no sólo a la resistencia del grupo social menos solidario, sino también a la utilización por este sector de medios tan avanzados para la consecución de sus fines defraudatorios como los que disponen las administraciones tributarias, dentro de unas economías definidas por la internacionalización, la informatización y la defensa de las garantías del contribuyente, no siempre empleada en beneficio de quienes merecen definirse como tales.

Se trata en esta ponencia de analizar, siquiera someramente, la respuesta de la Agencia Tributaria española a las estrategias de defraudación que, de forma creciente, dejan de ser respuestas individuales, artesanales, y pasan a ser proyectos financieros diseñados por expertos en Derecho tributario internacional, y generalizados de forma profesional.

Cualquier política tributaria moderna debe ir, por tanto, orientada en dos direcciones: a) mejorar la utilización de instrumentos de análisis de riesgo para identificar correctamente los focos de defraudación y b) fomentar la inmediatez en el control, buscando una respuesta tan rápida como sea posible a las vías de elusión fiscal.

El objetivo es lograr un control idóneo en el que se reduzca al máximo la brecha temporal entre las estrategias defraudatorias y su control potencial, mediante actuaciones que creen y estimulen una conciencia general de que la lucha contra el fraude sigue un camino correcto.

Existe una convicción cada vez más generalizada de que ese camino pasa por la aplicación de un tratamiento integral del problema, lo que sólo puede conseguirse mediante la colaboración de todos los agentes públicos, nacionales e internacionales, implicados en su detección y represión.

Corresponde a esta ponencia analizar la situación actual de las medidas de control de cumplimiento tributario en la Administración Tributaria española. Es conveniente distinguir tres partes en su contenido, en las que se va a seguir un recorrido desde la situación actual en la AEAT hasta las últimas propuestas de prevención del fraude fiscal:

- A) El modelo de esquema general organizativo del control fiscal aplicado a los contribuyentes españoles.
- B) Los instrumentos de planificación inspectora y, en concreto, el Plan Anual de Control Tributario.
- C) La integración de las medidas de lucha integral contra la defraudación que representa el Plan de Prevención del Fraude Fiscal.
- D) Las propuestas de la AEAT en relación con los mecanismos de elusión fiscal internacionales.
- E) La cooperación internacional en materia de control tributario.

2. EL MODELO DE ESQUEMA GENERAL ORGANIZATIVO DEL CONTROL FISCAL APLICADO A LOS CONTRIBUYENTES ESPAÑOLES

a) Base Jurídica.

No se trata en este apartado de desarrollar cuáles son los fundamentos legales del control tributario en España, sino de fijar el esquema esencial que, dentro del Estado de Derecho, garantiza y da legitimidad a la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

La Constitución española de 1978 prevé la contribución común al sostenimiento de los gastos públicos dentro de un sistema tributario justo e igualitario. Es evidente que una condición indispensable de igualdad es que el Estado disponga de medios coactivos para asegurar que la carga tributaria se reparte entre los obligados a contribuir, aunque éstos eludan el pago voluntario.

En cumplimiento de este mandato constitucional, la reciente Ley General Tributaria¹ (LGT) sustituye como eje central del ordenamiento tributario a su homónima de 1963, cuya larga vigencia, sostenida por varias reformas, demuestra la solidez de las bases de las relaciones tributarias en nuestro país desde tiempos preconstitucionales.

En este sentido, la LGT ampara la legalidad de la actuación administrativa en materia de control, habilitando en su artículo 5 al Ministerio de Hacienda como órgano competente para la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora, en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público. Tales competencias son atribuidas según el mismo artículo a la AEAT, en los términos previstos en su ley de creación. Esta norma^{2**} define a la Agencia Estatal de Administración Tributaria como la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, correspondiéndole el desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

La reforma de la LGT pretende adecuar la norma básica tributaria a las necesidades actuales del sistema fiscal, incorporando las modificaciones esenciales derivadas de la existencia de una normativa que garantiza los derechos y garantías de los contribuyentes pero, también, haciendo propios los nuevos métodos de lucha contra el fraude fiscal.

En consecuencia, la AEAT es el organismo competente y legalmente habilitado para la aplicación del sistema tributario estatal y de sus mecanismos de control.

b) Esquema General de Control.

La AEAT responde al modelo general administrativo español, que se basa en los principios de jerarquía, desconcentración y coordinación. La estructura de la AEAT permite que las competencias en materia de control estén claramente delimitadas pero que, simultáneamente, existan una serie de instrumentos que garanticen la cooperación de los diversos órganos para asegurar la eficacia administrativa.

Las competencias de diseño y planificación del control tributario en el sistema español se encuentran repartidas entre cuatro Departamentos, de igual nivel jerárquico y dependientes a su vez de la Dirección General de la AEAT: el Departamento de Gestión Tributaria, el Departamento de Inspección Tributaria, el Departamento de Recaudación Tributaria y el Departamento de Aduanas e Impuestos

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

² Ley 37/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Especiales. Los dos primeros comparten la labor de control tributario sobre los principales impuestos del sistema (sobre la imposición directa a través del Impuesto sobre el Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, sobre la indirecta por medio del Impuesto sobre el Valor Añadido); el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales ejerce todas las funciones de control sobre los derechos arancelarios y los impuestos específicos, mientras que el Departamento de Recaudación se encarga de la gestión del cobro coactivo de todos los ingresos tributarios y de otros créditos de derecho público.

La dirección de estos Departamentos tiene su sede en Madrid. Ante la descentralización territorial propia del modelo organizativo español, la ejecución del control tributario corresponde a la recién creada Delegación Central de Grandes Contribuyentes,³ a las Delegaciones Especiales (una por cada Comunidad Autónoma), a las Delegaciones de Hacienda (una al menos por cada provincia) y a las Administraciones de Hacienda (en localidades importantes que no sean capital de provincia y coexistiendo con las Delegaciones en las ciudades más pobladas). El esquema de la división por Departamentos se reproduce en las Delegaciones y Administraciones, con el mismo sistema de jerarquización dentro de cada Comunidad Autónoma.

El esquema de control tributario en la AEAT lleva a la diferenciación de cuatro tipos distintos de contribuyentes:

- Grandes contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, determinados en función de su volumen de ingresos o de operaciones.
- Empresarios, personas físicas o jurídicas, y profesionales, ambos en régimen de estimación directa.
- Pequeñas y medianas empresas en régimen de estimación objetiva.
- Personas físicas que no ejercen actividad empresarial o profesional.

La adscripción a uno u otro grupo no sólo delimita las obligaciones formales a que están sujetos los obligados tributarios, sino que, como se analiza a continuación, distingue el tipo de control a que se les somete y el órgano responsable del mismo.

1) Grandes contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, determinados en función de su volumen de ingresos o de operaciones.

Para ciertos contribuyentes cuyas magnitudes exceden las posibilidades normales de control de las dependencias gestoras y de las unidades de inspección se prevé un sistema que podría calificarse de seguimiento continuado, mediante la adscripción de tales sujetos pasivos a las Dependencias Regionales de Inspección o, en el caso de los principales operadores económicos, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El criterio para distinguir la incorporación a uno u otro órgano de control difiere tanto cualitativa como cuantitativamente. En líneas generales, los contribuyentes que facturen en un ejercicio más de seis millones de euros (unos 7'2 millones de dólares) quedan automáticamente adscritos en el ejercicio siguiente a la Dependencia Regional de Inspección⁴. Corresponde a esta dependencia la realización de todas las actuaciones gestoras (a través de las Unidades Regionales de Grandes Empresas) y de

³ [Orden EHA/3230/2005](#), de 13 de octubre, por la que se crean, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y la Subdirección General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude del Departamento de Informática Tributaria.

⁴ [Resolución de 24 de marzo de 1992](#), de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

comprobación tributaria, lo que confiere un tratamiento específico y unitario dentro del procedimiento de gestión, entendido éste en sentido amplio, aplicable a las 32.000 empresas actualmente censadas.

En el caso de entidades cuyo volumen de operaciones supere los cien millones de euros (unos ciento veinte millones de dólares) o cuyo volumen de registros de información remitidos a la Administración Tributaria supere los diez mil, se produce la adscripción automática a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que se encarga también de la gestión tributaria de aquellos sujetos pasivos que, por su relevancia económica o por la especial complejidad de su comprobación, sean adscritos a la Delegación Central mediante Resolución del Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.

Ambos grupos de entidades tienen una gran incidencia recaudatoria, su aportación a la Hacienda Pública ha representado en 2005 un 64% del total de los ingresos tributarios gestionados por la AEAT, excluyendo los ingresos por derechos arancelarios e impuestos indirectos liquidados en las Aduanas.

La Delegación Central ejerce, respecto de los contribuyentes adscritos a la misma, todas las competencias y funciones propias de la Agencia Tributaria para la aplicación del sistema estatal y aduanero; engloba de esta forma las labores de gestión, inspección y recaudación exceptuando, por razones de operatividad, las funciones de gestión aduanera y de gestión de los Impuestos Especiales.

Se trata, en consecuencia, de aumentar la eficacia y la equidad en el tratamiento de grandes contribuyentes, mediante una mayor integración entre los controles inspectores de las áreas de inspección y de aduanas, reforzándose a su vez la coordinación entre las áreas liquidadoras y las de recaudación. La creación de la Delegación Central pretende que ya desde el inicio de la comprobación tributaria las actuaciones se dirijan no sólo a regularizar el incumplimiento fiscal, sino también a asegurar el cobro efectivo de las posibles deudas liquidadas.

La modificación de la estructura organizativa así planteada pretende reducir la carga fiscal indirecta que afecta a contribuyentes con un gran volumen de operaciones y, por tanto, de obligaciones fiscales, ofreciéndose desde la Agencia Tributaria la posibilidad de relacionarse con un único órgano, ante el que podrán realizar la mayor parte de sus gestiones, con un tratamiento más personalizado que les facilite el cumplimiento de las cargas tributarias.

Funcionalmente, el planteamiento de la Agencia Tributaria tiene por finalidad adecuar la distribución orgánica de las dependencias administrativas a la realidad económica a la que se enfrenta. De esta forma, y ante la concentración de domicilios fiscales de Grandes Empresas en Madrid y Barcelona (que con 200 y 108 grupos en 2005 respectivamente representan un 73'7% del total), se intenta adaptar el esquema administrativo a esta situación.

2) Resto de contribuyentes, personas físicas o jurídicas, que ejercen actividades económicas en régimen de estimación directa.

Engloba este apartado a la totalidad de personas físicas o jurídicas que realicen actividades empresariales o profesionales y que, excluidas voluntaria o involuntariamente del régimen de estimación objetiva, facturen anualmente un importe inferior a seis millones de euros. Su naturaleza jurídica delimita el tributo al que están sujetos: los empresarios personas físicas están obligados a declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dentro del régimen de estimación directa, normal o simplificada, y suponen una cifra cercana a 1.400.000 contribuyentes, mientras que las personas jurídicas tributan por el Impuesto sobre Sociedades, también en régimen de estimación directa, y representan aproximadamente 1.100.000 declaraciones anuales.

Para este grupo de contribuyentes se aplica el sistema ordinario de comprobación tributaria, que distingue el control extensivo del cumplimiento de obligaciones fiscales, que corresponde a las Dependencias de Gestión Tributaria, de la comprobación en profundidad de los sujetos pasivos, competencia de las Dependencias de Inspección.

Debe aludirse siquiera someramente a las características esenciales del sistema general de control tributario en España. El principio de descentralización administrativa, en busca de una mayor cercanía con el contribuyente, hace que sean las Delegaciones Especiales existentes quienes sean competentes para desarrollar las comprobaciones gestoras e inspectoras. Las Dependencias Regionales, bajo la dependencia jerárquica del Delegado Especial en cada autonomía, llevan a cabo la tarea de control con un esquema similar al que se mantiene en el propio organigrama de la Agencia Tributaria.

Así, la Dependencia de Gestión se encarga, en materia de control, de las funciones administrativas de comprobación de devoluciones, verificación de la procedencia de beneficios fiscales, control del cumplimiento correcto de las obligaciones de presentar declaraciones y de emitir facturas y, por último, de la realización de actuaciones de comprobación limitada.

Estas últimas, las comprobaciones limitadas, han sido clarificadas en el artículo 136 de la LGT, que habilita a las dependencias gestoras a examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, no así la contabilidad mercantil, que debe ser analizada por las dependencias de inspección. Las facultades gestoras alcanzan el examen de las facturas que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos registros, y a la utilización en el proceso de liquidación de los antecedentes que obren en su poder, incluyendo la posibilidad de requerir a terceros para que suministren información con carácter general, aunque excede de sus competencias el requerimiento de movimientos financieros.

Frente a las actuaciones de control extensivo de los contribuyentes, caracterizado por requerimientos masivos efectuados por las oficinas gestoras, el control selectivo se lleva a cabo por las Dependencias de Inspección, que se encargan de las verificaciones en profundidad de la situación fiscal de los contribuyentes.

La inspección tributaria tiene las máximas competencias en materia de control tributario, sin otras limitaciones que las derivadas de los límites de competencia territorial o funcional y las que imponen las propias normas, entre las que cabe destacar por su incidencia práctica la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁵ y su normativa de desarrollo.

Las competencias inspectoras se centran, lógicamente, en la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias no declaradas, y se extiende a la realización de actuaciones de obtención de información de terceros, la comprobación de valores y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación. Corresponden, a su vez, a la inspección de los tributos la información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y el asesoramiento e informe a otros órganos de la Administración pública.

Para la ejecución de sus funciones, la inspección de los tributos esta habilitada para examinar la contabilidad principal y auxiliar del sujeto pasivo y todos los demás registros y documentos con trascendencia tributaria, en especial las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas.

⁵ Ley 1/1998, de 26 de febrero.

Sólo los funcionarios que desempeñen funciones inspectoras pueden entrar en los locales de negocio y demás establecimientos en que se desarrollen actividades sometidas a gravamen. Para estas actuaciones, la inspección no necesita autorización judicial, aunque en caso de oposición para la entrada sí requiere autorización administrativa.

Cabe indicar, por último, que estos funcionarios tienen la consideración de agentes de la autoridad, y deben recibir de las autoridades públicas la protección y el auxilio necesario para el correcto y libre desarrollo de su función inspectora.

Finalizadas las actuaciones de control, corresponde al Departamento de Recaudación y, dentro del mismo mecanismo de descentralización, a las Dependencias Regionales, el cobro coactivo de las deudas tributarias de derecho público, tributarias o no, sin necesidad de una actuación judicial declarativa. La conexión con todos los sistemas de información de la Agencia tributaria es la pieza básica para asegurar una correcta gestión de los cobros, tanto voluntarios como coactivos.

3) Pequeñas y medianas empresas en régimen de estimación objetiva⁶.

El régimen de estimación objetiva previsto en la normativa tributaria española se aplica a determinadas actividades empresariales desarrolladas por personas físicas con un importe de facturación anual inferior a 450.000 euros (unos 540.000 dólares). Es un régimen de carácter voluntario que tiene como finalidad la tributación mediante índices de referencia y no en función del rendimiento neto de la actividad, calculado a partir del resultado contable según registros.

En la actualidad, el número de empresarios acogidos al sistema de estimación objetiva o por módulos asciende a 1.800.000.

Se consigue de esta forma una simplificación de las obligaciones registrales y de facturación para pequeñas empresas reduciéndose, en consecuencia, la presión fiscal indirecta, posibilitando por otra parte que la actividad de control por la Administración pueda ser realizada mediante la comprobación de ciertos parámetros, sin la complejidad que el análisis de una contabilidad y de los medios de pago y cobro conlleva.

En coherencia con este planteamiento, corresponde a la Dependencia de Gestión el control en todas las fases de este tipo de contribuyentes, encargándose tanto de la realización de las funciones gestoras respecto de las declaraciones como de los controles masivos y selectivos sobre los obligados tributarios.

La Dependencia de Gestión efectúa una comprobación automática, de carácter masivo, sobre todas las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Además, sus competencias se hacen extensivas a la verificación de ciertos obligados tributarios que resulten seleccionados según un proceso basado en técnicas de análisis de riesgo, en función a una serie de datos cruzados, información obtenida tanto de las propias declaraciones del contribuyente como de las presentadas por terceros.

La normativa fiscal española autoriza a las dependencias gestoras a llevar a cabo respecto de estos contribuyentes un procedimiento de comprobación limitada, con exclusión de la comprobación de documentos contables, de los requerimientos a terceros para captación de nueva información y de la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo las relativas a la aplicación de los métodos objetivos de tributación.

⁶ Regulada en los artículos 29 del TRLIRPF, 30 a 37 del Real Decreto 214/1999 y por la Orden-HAC/3718/2005, de 28 de noviembre de 2005 que establece los signos, índices y módulos para el año 2006.

Por tanto, las dependencias de Gestión realizan un seguimiento integral de los empresarios personas físicas que opten por el régimen simplificado de tributación, que incluye desde la presentación de las declaraciones hasta la verificación de los parámetros en los que se basa su tributación.

4) Personas físicas que no ejercen actividades económicas.

En esta categoría se incluyen los contribuyentes sujetos a declaración por el IRPF cuyas rentas proceden del trabajo o del capital mobiliario o inmobiliario.

Quizá sea éste el sector al que han ido dirigidas más reformas tributarias en la última década, probablemente por la trascendencia cuantitativa, en capacidad recaudatoria y en número de declaraciones, de estos contribuyentes.

Con la finalidad de reducir el número de obligados a presentar declaración y, con ello, de minimizar la presión fiscal indirecta para trabajadores y rentistas, se ha perseguido el perfeccionamiento de los mecanismos de retención, para que, al final del periodo impositivo, las cantidades retenidas sean prácticamente coincidentes con la cuota líquida resultante de la liquidación.

Evidentemente, este sistema libera una cantidad importante de recursos de la Agencia Tributaria, por cuanto son las dependencias de gestión quienes realizan prácticamente todas las actuaciones sobre este grupo. Formalmente, el esquema de control tributario es el mismo que para quienes ejercen actividades económicas en estimación directa: presentación de declaraciones y comprobaciones extensivas y limitadas a cargo del Departamento de Gestión; comprobaciones en profundidad, por el de Inspección.

Sobre estos contribuyentes recae prácticamente el 90 % de la capacidad recaudatoria del IRPF a través del sistema de retenciones sobre las rentas del trabajo y del capital; sin embargo, el control de los mismos, aunque incluye un gran número de declaraciones, no conlleva una especial complejidad técnica. Por lo tanto, las dependencias de gestión asumen ese control, contando con el apoyo que representan dos pilares básicos del sistema tributario español, como son el desarrollo de programas informáticos que simplifiquen los controles extensivos del cumplimiento de obligaciones y la aplicación de estos medios al tratamiento de los datos que, por medio de las declaraciones fiscales, recibe la Agencia Tributaria.

Las escasas comprobaciones en profundidad de la situación tributaria de estos contribuyentes se centran en aquéllos de especial complejidad o de mayor importancia económica.

3. LA PLANIFICACIÓN EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Se llega de esta forma a los aspectos estratégicos claves en el control fiscal del sistema español. Los procesos de obtención de información se basan no sólo en el registro de cuántos datos son aportados por los contribuyentes en sus autoliquidaciones tributarias, sino también por un sistema complejo de obtención de información que alcanza a las obligaciones periódicas legalmente establecidas para entidades bancarias y fedatarios públicos, así como a cualquier persona natural o jurídica en el curso de sus relaciones económicas con terceros.

Algunas cifras pueden dar una visión más clara de la importancia de los mecanismos de obtención de información para la Agencia Tributaria: con una población que ronda en 2005 los 44 millones de habitantes se dispone de información relativa a 41.400.000 contribuyentes, de los que 4.400.000 son empresarios; en total, la agencia maneja aproximadamente tres mil millones de registros, aproximadamente 72 por cada sujeto pasivo.

Este volumen de información sólo puede ser adecuadamente tratado con un potente sistema informático. El desarrollo de la informática tributaria ha supuesto el eje central del esfuerzo de la Administración tributaria española en las últimas dos décadas, y este compromiso estratégico ha permitido la creación de herramientas específicas de tratamiento de la información y de análisis de riesgos que garantizan la correcta aplicación de todo el sistema y el desarrollo de posteriores planes de control en la lucha contra el fraude.

La decisión sobre qué sujetos pasivos han de ser objeto de un control fiscal es uno de los elementos básicos de todo el sistema tributario español. En esencia, los contribuyentes son seleccionados atendiendo al cumplimiento de una serie de parámetros que resultan de complejas herramientas de selección, encargadas de cruzar información relevante y de alertar de la existencia de incoherencias fiscales que pueden hacer pensar en la comisión de una infracción tributaria.

Por tanto, el sistema se basa en decisiones sobre datos individuales que surgen de una serie de cruces informáticos que la experiencia acumulada hace considerar significativos, por su trascendencia económica o por el riesgo de fraude. Pero, por otro lado, las actuaciones concretas se fundamentan en una política de control anual, en la que se decide qué sectores de actividad o qué tipo de contribuyentes o de hechos imposables deben ser objeto de atención prioritaria.

El Plan General de Control Tributario es el instrumento en el que se determinan anualmente las actuaciones que se van a desarrollar por los órganos de la Agencia Tributaria en materia de control tributario y aduanero. En el Plan se identifican las áreas, sectores y operaciones que van a ser objeto de control, así como los métodos y procedimientos que van a ser aplicados, todo ello en consonancia con la estrategia general de lucha contra el fraude.

El actual sistema integra dentro de un plan único el antiguo Plan de Objetivos (que determinaba cuánto se esperaba liquidar y recaudar) y el propio Plan de Control (encargado de fijar qué se debía inspeccionar, así como los sectores o parámetros de atención prioritaria).

En el Plan General se distinguen, de forma estructural, una serie de directrices generales, unos planes parciales de control y ciertas normas de integración de estos planes parciales.

Las directrices generales describen las principales áreas de riesgo fiscal y las líneas de actuación prioritaria en cada uno de los apartados en los que se estructura el Plan.

Los planes parciales de control tienen carácter específico para cada una de las áreas que tienen asociadas funciones de control (Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión y Recaudación), y contienen un desarrollo exhaustivo de los procedimientos y actividades a realizar en cada una de ellas, con detalle de la previsión cuantitativa y cualitativa de los programas y tipos de actuaciones a alcanzar en el año, desglosadas orgánica y territorialmente.

El Plan Anual de Control Tributario incluye una serie de normas de integración de los planes parciales, que comprenden las medidas y procedimientos de coordinación y colaboración entre áreas, con las que se pretende lograr un control de las actuaciones que han de desarrollarse por órganos de distintas áreas.

La elaboración del Plan Anual corresponde a las Subdirecciones de Planificación de cada Departamento, que preparan la parte correspondiente a su respectiva área funcional. Ante la posibilidad de que se presenten objetivos de difícil compatibilización, la Subdirección General de Organización y Coordinación, dentro del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, realiza la integración de los planes de todos los Departamentos, adecuando el resultado final a los

objetivos y prioridades de política económica y de lucha contra el fraude que dirijan la actuación de la Agencia Tributaria en ese periodo, que se manifiestan en las propias directrices generales del Plan.

La centralización en un único Departamento trata, por tanto, de garantizar una visión integral y coherente del Plan General de Control y de facilitar el seguimiento de los objetivos en él determinados.

4. EL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La creación de una estrategia dirigida a la prevención del fraude fiscal afecta necesariamente a los órganos y procedimientos de control ya existentes, puesto que requiere la adaptación a las nuevas vías de elusión que cualquier plan preventivo pretende cerrar.

Sin embargo, no se prevé la alteración de la esencia del esquema de control arriba descrito, manteniéndose el mismo sistema, basado en el uso sistemático de los cruces de información como método de análisis de riesgos y el tratamiento diferente en función del grupo de contribuyentes de que se trate.

En este sentido, cabe indicar que, en líneas generales, las medidas aprobadas por el Plan pueden ser objeto de desarrollo con los medios y con los procedimientos vigentes, lo que facilita uno de sus objetivos, la aplicabilidad a medio plazo.

a) Elaboración del Plan.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Tributaria española y hecho público en febrero de 2005, responde a la necesidad de mejorar la eficacia en la prevención del incumplimiento tributario

El Plan responde en cualquier caso a una demanda social, manifestada en la percepción de los contribuyentes sobre los dos principales aspectos de la gestión tributaria: mientras que en 2004 el 82'8 de los ciudadanos se sentían satisfechos o muy satisfechos con el servicio prestado por la Agencia Tributaria, poco más del 42 % manifestaba su conformidad con la efectividad de las actuaciones de la propia Agencia en su lucha contra el fraude fiscal⁷.

Hay otros datos significativos: un 24 % de los españoles cree que existe mucho fraude fiscal, mientras que sólo un 13 % considera que en España existe poco o muy poco. La mayoría, un 63%, piensa que existe bastante fraude fiscal.

Es conveniente recalcar que no sólo es imprescindible afrontar la lucha contra el incumplimiento voluntario ante la pérdida de ingresos públicos, que inevitablemente revierte en una presión fiscal superior para los declarantes, sino por la importancia que acaba teniendo la percepción social del fraude en estos últimos. Se trata, en consecuencia, de evitar estados de opinión que desincentiven el cumplimiento voluntario y que acaben generalizando comportamientos insolidarios.

La elaboración del Plan siguió una metodología que, si no cabe calificar de radicalmente innovadora, sí introdujo elementos de participación social inexistentes en planes anteriores. Por otra parte, se trata de un plan global de carácter estratégico dirigido a su desarrollo y ejecución en un plazo medio y, por tanto, distinto de los planes específicos anuales, o del último análisis general, efectuado en 1996 por el Plan Bienal de Lucha contra el Fraude Fiscal, que se limitaba al ámbito tributario.

⁷ Estudio del CIS sobre opinión pública y política fiscal, año 2004.

El Plan se estructura en dos niveles: el primero, global, en el que se plantea la corrección de problemas estructurales y se establecen unos principios básicos de actuación; el segundo, dirigido a enumerar actuaciones concretas, supone la definición de medidas específicas en función de la problemática de los distintos tipos de fraude.

La elaboración del Plan incorpora una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria con la finalidad de que el Plan sea operativo y oriente las decisiones de la propia Agencia.

Este planteamiento se complementa con un calendario de aplicación, con la determinación de ciertas medidas prioritarias y con la designación de responsables concretos para la ejecución y para la asignación de los recursos implicados en su desarrollo.

El proceso de elaboración del plan siguió los siguientes pasos:

- Identificación de los puntos débiles de la Organización:

- a. Problemas derivados de la obtención y sistematización de la información obtenida por la Agencia Tributaria: se dispone de una gran cantidad de información de contenido tributario, pero no se consigue obtener un uso eficiente de la misma, en especial en el sector inmobiliario, lo que complica la selección de contribuyentes a comprobar y el desarrollo de las propias actuaciones de control.
- b. Priorización de los servicios de información y asistencia a los contribuyentes sobre las estrategias de prevención del fraude, sin que exista un gran esfuerzo para impulsar la colaboración social de los ciudadanos o una política de comunicación externa que potencie los efectos de las actuaciones de control.
- c. Indefinición en la lucha contra el fraude en determinados sectores, como el inmobiliario, o en ciertos fenómenos como el blanqueo de capitales o las tramas organizadas en el IVA que, además, tienen carácter internacional.
- d. Utilización indebida por algunos contribuyentes de los regímenes objetivos de tributación, utilizados en ocasiones como medio para defraudar mediante la desviación de beneficios o la emisión de facturas falsas.
- e. Inmovilidad del modelo organizativo y de las alianzas externas de la Agencia Tributaria prácticamente desde su creación, lo que ha mermado su capacidad de respuesta ante fenómenos como la deslocalización de sujetos pasivos o las operaciones con paraísos fiscales.
- f. Inexistencia de una estrategia clara e integradora frente al cada vez más frecuente fraude en la fase recaudatoria de las actuaciones de control, que consiste en el vaciamiento patrimonial de las entidades defraudadoras, que utilizan el tiempo que duran las actuaciones de control para ocultar sus bienes e impedir el cobro de la deuda liquidada en las actas de inspección.
- g. Descoordinación en algunas actuaciones de control en el IVA en relación con el fraude en el ámbito de Aduanas y de los Impuestos Especiales, efectuadas por órganos diferentes, lo que impide que exista una comprobación integral de hechos imposables vinculados.
- h. Enfoque limitado de la planificación de las actuaciones y el establecimiento de objetivos a cumplir por quienes las desarrollan frente a los controles en profundidad, orientado hasta ahora a la comprobación de un número mínimo de contribuyentes y al descubrimiento de un determinado importe de deuda, con un efecto desincentivador de las tareas de investigación más complejas.

- Análisis de expertos:

La Dirección de la Agencia Tributaria propuso, para cada una de las medidas, un experto responsable de su estudio, quien debía presentar un informe-propuesta en el que constara un diagnóstico de situación, propuestas de mejora y un calendario para el desarrollo de las medidas, así como la designación de los Departamentos o Servicios responsables de su aplicación.

El responsable de cada estudio tuvo libertad para recabar información sobre la materia y consultar con los distintos servicios a los que afectaba su área de estudio. Estos informes-propuesta fueron finalmente sometidos a la consideración de los Departamentos y Servicios de la Agencia y, una vez ratificados por el Comité Permanente de Dirección, constituyeron el material básico para la elaboración del Plan de Prevención del Fraude.

- Elaboración del borrador:

Recibidas las propuestas de los expertos, fue necesaria una labor de sistematización y coordinación de las mismas. Los más de sesenta informes recibidos se consolidaron en once bloques, bien en función de la modalidad de fraude, del tipo de contribuyente afectado, o del tipo de medida propuesta.

- Información pública:

Quizá uno de los aspectos más novedosos fue la sujeción del borrador del Plan a un trámite de información pública. Se recibieron más de 500 sugerencias individuales y veintidós informes de asociaciones profesionales, sindicatos o colegios profesionales que fueron analizadas por la Agencia Tributaria y que permitieron mejorar su contenido y orientar el Plan a las demandas sociales en materia de prevención del fraude fiscal.

La intención de la Agencia es que el Plan mantenga una cierta apertura a la sociedad, para lo que existe un buzón de sugerencias en su página web www.agenciatributaria.es. De esta forma, los ciudadanos que lo deseen podrán formular sus propias propuestas y observaciones, comprometiéndose la Agencia Tributaria a su revisión periódica y a la incorporación a futuros planes de las que merezcan ser atendidas.

b) Ámbitos de Actuación.

Sin que se pretenda entrar en el análisis concreto de las medidas adoptadas por el Plan, todas ellas pueden ser agrupadas en tres principales ámbitos de actuación:

1) Información, actuaciones preventivas y alianzas institucionales:

- Educación tributaria y comunicación externa: el interés en reforzar la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de educación tributaria y medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan de las conductas defraudatorias.
- Información para el control: la Agencia Tributaria dispone de un potente sistema informático y de una gran cantidad de información, no siempre debidamente estructurada. Quizá el caso más significativo se produce en el sector inmobiliario, en el que el conjunto de la información está fragmentada e incompleta.
- Acuerdos de entendimiento: con idéntica finalidad de potenciar la colaboración social en la lucha contra el fraude, se prevé la adopción de Acuerdos de Entendimiento con asociaciones representativas de empresarios y profesionales, comprometiéndose de esta forma a aportar información relevante

para la prevención de actuaciones defraudatorias o a asumir un código ético o de buenas prácticas fiscales. La colaboración debe ser entendida en un doble sentido, por cuanto los agentes sociales deben percibir beneficios directos o indirectos derivados de su actuación, lo que puede implicar la necesidad de potenciar desde la propia Agencia el prestigio y la imagen derivados de la suscripción de los Acuerdos.

- Alianzas institucionales: el Plan prevé el reforzamiento de la vinculación de la Agencia Tributaria con otras Administraciones tributarias, en especial con las autonómicas, y con otros organismos e instituciones (Dirección General del Catastro, Ministerios, Poder Judicial, Registros).

2) Áreas de atención especial:

Una de las principales prioridades del Plan se centra en las tramas organizadas de fraude internacional, cuyo estudio se desarrolla en detalle más adelante. Las restantes áreas de atención especial analizadas en el Plan son:

- Sector inmobiliario: las tipologías de fraude más habituales consisten en la ocultación de la titularidad de los bienes, la declaración de transmisiones por valores inferiores a los reales y la ocultación de la explotación de los inmuebles, especialmente de los arrendamientos.
- Fraude en Aduanas e Impuestos Especiales: en este ámbito se desarrollan las medidas a aplicar contra los fraudes de mayor gravedad e incidencia reciente en materia de comercio exterior y del blanqueo de capitales derivado de actividades de narcotráfico, actividades que exigen una respuesta inmediata de la Administración tributaria.
- Pequeñas y medianas empresas: el problema fundamental en este sector es el uso indebido de los regímenes objetivos de tributación, que desempeñan un importante papel de simplificación de las obligaciones formales a cumplir por los pequeños empresarios y facilitan a la Administración la gestión del sistema tributario, pero que, como se ha visto antes, son utilizados en ocasiones de forma abusiva por algunos contribuyentes.
- Ingeniería fiscal: en los casos de fraudes sofisticados con utilización de fórmulas de ingeniería fiscal, planificación fiscal abusiva y negocios anómalos, la complejidad de las actuaciones de control exige que se arbitre un procedimiento que permita gestionar la información y el conocimiento disponibles y garantizar su uso en los procedimientos de comprobación, de forma que se puedan detectar casos similares y se normalicen las actuaciones a realizar contra este tipo de fraudes.
- Fraude en la fase recaudatoria: ante la cada vez más frecuente respuesta de los contribuyentes sometidos a comprobación, dirigida a la realización de actuaciones que eviten el cobro de la deuda liquidada (vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades insolventes para dificultar las derivaciones de responsabilidad), el Plan presenta un plan de acción basado en una mejora de la coordinación existente entre los órganos liquidadores y los órganos de recaudación, definiéndose una serie de criterios de riesgo que aconsejen el seguimiento permanente de algunos sujetos pasivos para garantizar el cobro de la deuda.

3) Medidas operativas y organizativas:

Junto a la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el Plan asume la necesidad de reorganizar la propia Agencia y de potenciar ciertas áreas, con la finalidad de conseguir un sistema integral de lucha contra el fraude.

En esta dirección se pretende avanzar mediante la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), que integra de forma horizontal a las dos existentes con anterioridad, dependientes de los Departamentos de Inspección y de Aduanas e Impuestos Especiales. Se pretende que, mediante la utilización sistemática de técnicas especializadas en la detección y planificación de actuaciones contra los fenómenos más graves de fraude, puedan establecerse planes integrales, preventivos y represivos, diseñados de forma específica para cada tipo de fraude descubierto, con el apoyo del Departamento de Informática Tributaria para el desarrollo de nuevas aplicaciones.

Una de las medidas operativas más significativas tiene por objeto potenciar aspectos no específicamente tributarios, sino de integración de otras áreas del Estado interesadas en la lucha contra las actividades ilícitas, para lo que se pretende lograr un incremento de la colaboración con los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado considerando, además, que la propia ley de creación de la Agencia Tributaria prevé la existencia de una unidad policial que colabore con los servicios de la Agencia en la investigación y persecución del fraude.

La fórmula de Convenio parece la indicada para mejorar la coordinación entre la Abogacía General del Estado y la Agencia Tributaria y definir el papel que el Servicio Jurídico de esta última tiene en la persecución penal del fraude, como órgano calificador en vía penal de los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Destaca, además, como medida organizativa, la adopción de un modelo regionalizado de control tributario, que conlleva la puesta en funcionamiento de unidades de más amplio ámbito de competencia territorial y especializadas en determinados sectores económicos, con independencia de que continúen existiendo unidades en sede provincial o local que, aún ostentando competencias regionales, se dediquen preferentemente al control de los contribuyentes en su ámbito originario.

Una reflexión final sobre el Plan y su operatividad: la Agencia Tributaria considera este Plan de Prevención del Fraude Fiscal como un compromiso social que adquiere con los ciudadanos, lo que conlleva tanto la necesidad de hacer un seguimiento permanente del mismo dentro de la propia Agencia como de ofrecer a la sociedad la información necesaria sobre el cumplimiento del mismo, manteniendo un contacto permanente con los partidos políticos en sede parlamentaria, para que conozcan con detalle el funcionamiento general de la Agencia Tributaria y los resultados alcanzados con el Plan.

La propuesta no contiene, sin embargo, una petición de mayores recursos materiales. El objetivo del Plan es incrementar la eficacia en la utilización de los recursos disponibles sin un mayor coste. Ello obliga a efectuar reasignaciones de los mismos y a la búsqueda de formas organizativas más eficientes para alcanzar los objetivos asignados a la Agencia. Además, será necesario desviar recursos personales y materiales dedicados a labores administrativas y de apoyo a otras más directamente vinculadas al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. En cualquier caso, el desarrollo de tareas más complejas y la consecución de los objetivos de control y de prevención del fraude por la Agencia son elementos a considerar en la política de recursos humanos de la institución, cuyos medios deben ser adecuados a los objetivos propuestos, lo que implica, a su vez, contar con un sistema de retribuciones y de incentivos que coadyuve a su consecución. Un sistema basado en resultados está en línea con la mejora de la productividad de nuestro país, establecida como línea estratégica de la acción de gobierno.

En cuanto a la efectividad en la aplicación del Plan, se han iniciado durante el año 2005 y los primeros meses del 2006 la ejecución de los compromisos contraídos en desarrollo de las medidas aprobadas, aún cuando es pronto para una valoración completa de los resultados obtenidos.

5. LAS PROPUESTAS DE LA AEAT EN RELACIÓN CON LOS MECANISMOS DE DEFRAUDACIÓN INTERNACIONALES

Dentro de la línea rectora del Plan de Prevención del Fraude, el proceso de internacionalización económica y social hace necesario prestar especial atención a los mecanismos fraudulentos relacionados con tres aspectos fundamentales:

- a) Las tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias.
- b) Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional.
- c) El fraude en el comercio exterior.

a) Las Tramas Organizadas de Fraude al IVA e Impuestos Especiales en Operaciones Intracomunitarias.

La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados, cuyo punto de partida se encuentra en la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes, que permite la introducción de los mismos en el país de destino sin haber satisfecho el IVA en el país de origen.

En una descripción muy somera de su funcionamiento, el mecanismo de fraude al IVA en las operaciones intracomunitarias opera mediante la utilización de sociedades instrumentales que tienen como finalidad la defraudación de cuotas del Impuesto que han sido formalmente repercutidas, pero no ingresadas.

Existen numerosas modalidades de estas actuaciones fraudulentas aunque, quizá, la variante más característica se produce cuando no existe más actividad que la simplemente documental, cerrándose el círculo económico en el país de origen teórico de las mercancías, motivo por el que se le conoce como fraude carrusel.

Este tipo de fraude se manifiesta con más frecuencia en ciertos sectores: bebidas alcohólicas, automóviles de ocasión, informática o telefonía móvil, principalmente.

Pese a la simplicidad del esquema, la realidad se presenta de forma extraordinariamente compleja. En su detección se ven involucradas varias áreas funcionales de la Agencia Tributaria, del Ministerio Fiscal y del Poder Judicial. Pero el problema no afecta sólo a la Administración española, sino que alcanza a todos los Estados Miembros de la Unión Europea, dentro de un impuesto con un gran nivel de armonización. La situación se complica aún más ante la reciente incorporación a la Unión Europea de diez nuevos Estados.

En este sentido, las medidas de prevención de las tramas organizadas en el IVA son una prioridad dentro del Plan. Es indudable que la máxima eficacia de la lucha contra estas tramas se obtiene cuando se impide que aquellas lleguen a actuar, objetivo que sólo puede alcanzarse a través de medidas preventivas.

Quizá la medida de prevención fundamental es el establecimiento de un control estricto sobre el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI), considerando que no se obtiene la exención en el país de origen si el operador del Estado Miembro desde el que se realiza la adquisición no tiene un Número de Operador Intracomunitario.

El objetivo debe ser, pues, impedir el acceso de los defraudadores. Para que este control sea efectivo debe realizarse poco tiempo después del acceso al ROI, mediante personación en las instalaciones del operador sin comunicación previa, con objeto de verificar la realidad de la actividad y de las operaciones, con facultades para proponer la baja cautelar en el ROI si concurren las circunstancias para ello.

El control debe hacerse extensivo a momentos posteriores, para evitar la incorporación a los mecanismos de fraude de las llamadas sociedades durmientes, entidades que, sin actividad aparente, esperan en situaciones de inactividad o de actividad simulada el momento de incorporarse a una trama cumpliendo todos los requisitos formales.

Junto a las medidas preventivas, la lucha contra el fraude en tramas de IVA debe ir dirigida a su detección precoz, a su consiguiente persecución, incluso penal, y a la recuperación de las cuotas defraudadas.

Las actuaciones para su detección en el menor plazo posible tienen como elemento clave el tratamiento sistemático de la gran cantidad de información disponible, que debe orientar la dirección a seguir en los procedimientos de selección hacia el descubrimiento de tramas de fraude. Con este fin es importante la elaboración de herramientas informáticas específicas de selección, y que se consiga un uso sistemático de las mismas.

Siendo fundamental la información, el incremento de los requerimientos y de los intercambios a nivel internacional, seguidos de su correcta gestión, deben contribuir a facilitar la detección precoz del fraude.

Junto a las propuestas efectuadas en el ámbito preventivo y de detección del fraude, la represión del mismo cuando éste ya se ha cometido no puede lograrse por un único procedimiento. Lo que sí está al alcance de la Administración es mejorar la coordinación, una vez más, con el Ministerio Fiscal, el Poder Judicial y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, para lograr la mayor eficacia posible.

Una circunstancia favorable que debe ser aprovechada es que la devolución de las cuotas soportadas depende de la Agencia Tributaria, aún cuando tales devoluciones se enmascaren en el proceso de control masivo de las devoluciones anuales. Aunque formalmente pueda no oponerse razón alguna para la devolución, un tratamiento integral de todos los operadores económicos podría hacer llegar hasta las personas físicas que, más allá de testaferros o sociedades interpuestas, son los beneficiarios económicos de la operación, y que la experiencia acumulada demuestra que participan habitualmente en este tipo de operaciones.

Para el cumplimiento satisfactorio de todas estas medidas es preciso que se establezca una estrategia única y centralizada que alcance a todas las áreas de la Agencia, comprendiendo desde las acciones preventivas hasta las posibles medidas de coordinación con otros países, así como el desarrollo de un sistema eficaz de comunicación externa de los resultados obtenidos.

De esta forma, el Plan prevé que todas las actuaciones se desarrollen bajo la dirección de una dependencia altamente especializada, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. Se pretende, así mismo, una reasignación de recursos para potenciar dicha Oficina y, en general, las tareas de investigación de las tramas, con la adopción de los cambios normativos que sean precisos, previo estudio por los órganos administrativos competentes.

b) Ingeniería Fiscal y Fraude en el Ámbito Internacional.

La prevención del fraude debe hacer frente a la evolución que se ha ido produciendo en la conducta de los defraudadores que, en muchos casos, han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas cada vez más sofisticadas, definidas habitualmente como ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.

La implantación por la Agencia Tributaria de procedimientos de control informatizados, con utilización sistemática de la información en su poder, ha influido en este cambio en los comportamientos defraudatorios, puesto que los incumplimientos y fraudes menos complejos y sofisticados son detectados y regularizados con cada vez mayor facilidad.

La internacionalización de la economía ha generalizado la realización de operaciones con paraísos fiscales y con territorios de baja tributación como consecuencia de estas fórmulas de planificación fiscal abusiva. La Agencia Tributaria debe afrontar este hecho tanto con modificaciones normativas como con otras de carácter organizativo y procedimental, a lo que debe añadirse, de nuevo, un incremento en la cooperación y los intercambios de información entre los diversos Estados.

En relación con los territorios denominados paraísos fiscales, las medidas aprobadas por el Plan van dirigidas, como en el caso de las tramas organizadas de fraude en el IVA, a centralizar en un único órgano las funciones de coordinación de las actuaciones de prevención del fraude fiscal internacional. Se añade la conveniencia de efectuar un control sistemático de la aplicación de las normas antiparaísos fiscales, con chequeos normalizados a los obligados inspeccionados que desarrollen actividades internacionales, así como la ejecución de planes especiales de inspección sobre entidades residentes en paraísos fiscales que obtengan rentas en territorio español.

Otras medidas susceptibles de estudio pueden implicar endurecimientos normativos que dificulten la libertad de actuación de estas entidades, fijándose presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos significativos en nuestro país, estableciéndose la obtención obligatoria de un Número de Identificación Fiscal español cuando se opere en nuestro territorio o agravando la fiscalidad sobre las rentas obtenidas en paraísos fiscales, mediante tipos positivos más elevados.

Con independencia de los territorios definidos como paraísos fiscales, existen países con estatutos singulares de imposición y regímenes fiscales preferenciales en los que la tributación real y la opacidad son similares a las de los propios paraísos fiscales. El uso de estos territorios de baja tributación es cada vez más frecuente en los casos más sofisticados de planificación fiscal internacional, en los que las sociedades interpuestas o conductoras de rentas desde o hacia el exterior se ubican normalmente en estos territorios de baja tributación, reservándose los paraísos fiscales como sedes de las sociedades base de las cadenas diseñadas para la elusión fiscal.

Las medidas para luchar contra estas planificaciones fiscales abusivas con incidencia fiscal en España son, en parte, coincidentes con las arriba indicadas contra los paraísos fiscales (Coordinación de las actuaciones por la ONIF, levantamiento de la opacidad informativa, adopción de medidas legislativas endurecedoras del control fiscal y de la tributación), pero existen otras específicas, que van dirigidas tanto a la realización de controles sistemáticos para comprobar la correcta aplicación de las medidas antiabuso previstas en los convenios suscritos con otros Estados como a la posible aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo prevista en los convenios bilaterales.

Conviene subrayar que, en general, el diseño de la trama de fraude no se realiza directamente por el contribuyente, sino que es obra de determinados despachos o entidades que ofrecen a terceros los conocimientos y los medios para eludir el pago y los controles tributarios, lo que exige de la Agencia

Tributaria el máximo rigor en la localización del foco y la potenciación de la legislación vigente en la aplicación de supuestos de responsabilidad tributaria.

c) El Fraude en el Comercio Exterior.

El control aduanero se enfrenta a diversos problemas, relacionados no sólo con las ya conocidas actividades de contrabando o de blanqueo de capitales, sino con nuevas formas de actuación fraudulenta desarrolladas en los últimos años. Se trata, además, de un sector que genera una notable alarma social, lo que puede tener un fuerte poder desincentivador del cumplimiento voluntario por los ciudadanos. Se exige, por tanto, la adopción de respuestas administrativas rápidas para su control.

Las medidas más novedosas que contempla el Plan van dirigidas a la detección de casos de pago mediante exportaciones de remesas de drogas introducidas en España, o al descubrimiento de adquisiciones de residencias por narcotraficantes mediante sociedades interpuestas, en los que el tráfico de estupefacientes va unido a un delito de blanqueo de capitales. El principal mecanismo de control es la investigación de exportaciones a países originarios de remesas de droga por empresas con inconsistencias entre su volumen de exportación y sus ingresos comerciales, con apoyo en aplicaciones informáticas basadas en técnicas estadísticas y en la información proporcionada por la Guardia Civil sobre matrículas de vehículos sospechosos, especialmente en el tráfico con África. Se apunta también la importancia de hacer un seguimiento a los atestados del Servicio de Vigilancia Aduanera y a las condenas judiciales por narcotráfico.

Se considera, además, que la Agencia Tributaria debe adoptar un papel activo en la lucha contra la economía sumergida derivada de las falsificaciones de marca y de operaciones de contrabando de máquinas duplicadoras de discos compactos, mediante el establecimiento de filtros específicos en las Aduanas para importaciones con alto riesgo de estar unidas a ese tipo de operaciones, y la realización de actuaciones de campo en determinados polígonos industriales, a partir de la información disponible sobre posibles áreas geográficas con concentración de actividades económicas no declaradas.

6. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL

La internacionalización de los procesos económicos y el fenómeno globalizador manifestado por medio de las nuevas tecnologías de la información hacen evidente la necesidad de dar un nuevo enfoque a las relaciones tributarias internacionales. La época en la que un Estado podía controlar las relaciones tributarias con sus contribuyentes internamente, de forma aislada, es ya historia. La cooperación internacional parece la única vía a seguir ante la complejidad, ya analizada, de los nuevos mecanismos de fraude y ante la evolución de las transacciones económicas y monetarias internacionales, generalizadas por medio del comercio electrónico y de los movimientos bancarios en red.

Por tanto, es preciso finalizar esta Ponencia aludiendo a los esfuerzos que en los últimos años se están realizando por diversas entidades supranacionales y por otros Estados en los aspectos relacionados con el control tributario.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) posee ya un modelo de intercambio de información, cuyo manual está siendo elaborado por un Grupo de Trabajo creado al efecto.

Dentro del área de la Unión Europea los nuevos esfuerzos se dirigen a tratar de cerrar las brechas en los sistemas de control que han originado la supresión de los controles fronterizos intracomunitarios y la plena libertad de movimiento de personas, bienes y capitales. En esta línea, las principales medidas en desarrollo son:

- La revisión del sistema VIES, para mejorar la calidad y el contenido de la información relativa a las operaciones intracomunitarias, así como su extensión a las prestaciones de servicios intracomunitarias.
- La adopción de un nuevo sistema de seguimiento del movimiento de bienes sujetos a los Impuestos Especiales, denominado ECMS.
- La aplicación de un nuevo sistema de intercambio de información sobre pago de intereses.
- La revisión de los mecanismos de cooperación e intercambio de información existentes, buscando una mejora de los mismos y su adecuación a las nuevas tecnologías.
- El fomento de la colaboración entre administraciones tributarias a través de programas específicos, como el FISCALIS.

La creciente internacionalización de los procesos económicos y la mayor complejidad de las relaciones tributarias tras la ampliación de la Unión Europea a 25 miembros pueden originar la apertura a nuevos planteamientos, como la posible creación de alguna institución de carácter supranacional que resuelva los problemas prácticos que, actualmente, dificultan el correcto desarrollo de la gestión tributaria.

También con similares objetivos la Organización Mundial de Aduanas está orientando su labor en los últimos tiempos a los problemas del control tributario y de seguridad internacional, fomentando la suscripción de convenios de colaboración aduanera entre los estados en ella integrados.

Fuera del ámbito de la Unión Europea, la OCDE está prestando una atención creciente a los problemas ligados al control tributario, manifestada en la creación de un área de trabajo a través del Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en la lucha contra la evasión y el fraude. Sus objetivos en este ámbito se dirigen también al fomento de la transparencia y el intercambio de información entre sus miembros, así como a la adopción de medidas contra el fraude a través de paraísos fiscales y de prácticas tributarias nocivas.

Las administraciones del área anglosajona, como las norteamericanas, canadienses o australianas, están desarrollando también iniciativas en este campo. Áreas como el abuso normativo, los esquemas de defraudación con la utilización de paraísos fiscales o el establecimiento de buenas prácticas y normas de comportamiento para los profesionales del campo tributario reciben de las autoridades anglosajonas una atención preferente.

El Plan de Prevención del Fraude se enmarca, por tanto, en esta tendencia general, aprovechando las experiencias de otras administraciones mediante la adaptación de sus mejores prácticas al sistema tributario español. Esta línea supone el objetivo prioritario de la Agencia Tributaria para los próximos años, en los que se ha fijado una estrategia a medio plazo cuyo desarrollo legislativo, ya en curso, debe mejorar tanto los mecanismos de control del fraude tributario en nuestro país como la percepción de los ciudadanos de la eficacia de esta tarea.



El control del cumplimiento

1. Introducción.
2. La misión de las administraciones tributarias y su relación con el objetivo de mejorar los niveles de cumplimiento.
3. El principio de la equidad y la relación con los procesos de control de cumplimiento.
4. La promoción del cumplimiento voluntario.
5. La tecnología como medio para ejercer las facultades de control.
6. Caso práctico de medidas de control en países con bajo nivel de cumplimiento.

Juan Hernández Batista
(República Dominicana)

1. INTRODUCCIÓN

La encomienda de hablar para este foro sobre el Control del Cumplimiento, constituye un ejercicio interesante para retomar un tema esencial en el quehacer de una Administración Tributaria.

A pesar de la complejidad intrínseca del tema, que viene dada por la cantidad de factores que inciden en él, la mayor dificultad del análisis está relacionada con la diversidad de enfoques que puede dársele, atendiendo a la madurez de las sociedades, sus niveles de cumplimiento, las características de su sistema tributario, entre muchos otros.

Independientemente de que el objetivo mediato que se persigue es el mismo, no importa el nivel de cumplimiento en que se sitúen los contribuyentes de un país, todos requieren el diseño de una política de control del cumplimiento que fomente el cumplimiento voluntario.

En un medio de alto cumplimiento, los esfuerzos estarán dirigidos a mantener el nivel de éste, el hábito de cumplir está creado, de manera que los esfuerzos que hay que realizar estarán más enfocados en reducir las posibilidades de elusión tributaria fruto de una legislación que en algunos aspectos resulte no adecuada.

Por su parte, en un medio de bajo cumplimiento los esfuerzos deben estar dirigidos a cambiar la cultura tributaria, tomando decisiones que impacten grandes grupos y que sus resultados provoquen efectos que se difundan en todo el universo de contribuyentes y eleven así la percepción de riesgo para el incumplidor.

2. LA MISIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y SU RELACIÓN CON EL OBJETIVO DE MEJORAR LOS NIVELES DE CUMPLIMIENTO

Parte esencial de la Misión de las Administraciones Tributarias es el ejercicio del control del cumplimiento, conocer los factores que inciden en los niveles de cumplimiento es parte vital para lograr su Misión.

Las Administraciones Tributarias tienen como razón de ser recaudar, y en ese sentido, aumentar sostenidamente las recaudaciones debería ser su directriz estratégica. Lo que entendemos debe variar entre una y otra Administración es la manera de cumplir con su Misión de recaudar y alcanzar su directriz de aumentar sostenidamente las recaudaciones. De la manera en que una Administración Tributaria decida abordar el tema de aumentar las recaudaciones dependerá la diferencia entre los procesos que aplican unas y otras para elevar el cumplimiento de los contribuyentes.

Sin embargo, el aumento sostenido de las recaudaciones puede darse en magnitudes que no se corresponden con las acciones de la Administración; así que, solamente debemos atribuir una parte del aumento de las recaudaciones a las acciones de la Administración Tributaria. Es decir, sólo atribuirse a la Administración Tributaria la parte del crecimiento de las recaudaciones que se logra por los efectos de las acciones de la misma para al menos garantizar el mismo nivel de cumplimiento.

Ponderar de manera adecuada la parte del crecimiento que es atribuible únicamente al crecimiento económico, permite que las Administraciones no pierdan de vista que sobrepasar el crecimiento de la economía debe ser su objetivo. De manera que, conocer la parte del incremento de las recaudaciones que se explica por el aumento de los niveles de cumplimiento, como resultado de las acciones de la Administración Tributaria, es importante para evaluar los resultados reales de esas acciones.

La mejor forma de garantizar que una parte del crecimiento de las recaudaciones se explique por variables atribuibles a acciones de la Administración, es determinando la recaudación potencial y estableciendo como objetivo la reducción de la brecha entre ésta y el nivel de cumplimiento que puede

alcanzarse. De ahí la importancia de que las Administraciones utilicen modelos de estimación de productividad de los principales impuestos que componen su sistema tributario.

Ascender en el nivel de cumplimiento que se logra o en el cierre de la referida brecha implica esfuerzos de corto, mediano y largo plazo en los procesos de control de cumplimiento, los que deben formar parte de los objetivos estratégicos de las Administraciones y, a la vez, de las iniciativas, proyectos y planes de la organización. Esto es, alinear los esfuerzos de la Administración con el fin de lograr una reducción de la brecha entre el nivel de cumplimiento óptimo y el nivel de cumplimiento real. Significa que el diseño de los procesos, las capacidades de la gente y el uso de la tecnología estén orientados a mejorar el nivel de cumplimiento.

Para nosotros hay dos factores que explican el nivel de cumplimiento y la consistencia del mismo en las Administraciones Tributarias a lo largo del tiempo: el nivel de desempeño institucional y el nivel de desempeño tecnológico. Para lograr que el nivel de cumplimiento se mantenga en crecimiento se requiere lograr altos niveles de desempeño en esos dos factores.

El nivel de desempeño institucional representa las capacidades que tiene la Administración para cumplir con sus metas y objetivos a corto, mediano y largo plazo. Esta dimensión abarca aspectos como la percepción de la sociedad en torno a la eficiencia de la organización, a las aptitudes y actitudes de su recurso humano, a la cultura organizacional que la caracteriza, a la calidad de su actuación en el ámbito de la ética, a la percepción de riesgo que tengan los contribuyentes y a la credibilidad de los líderes de la institución para mantener posiciones e influir en la sociedad.

Lograr un alto desempeño institucional se convierte en una especie de factor de apalancamiento organizacional que le permite maximizar los recursos de que dispone. Es una manera de utilizar del modo más idóneo esos factores intangibles, como la credibilidad, la respetabilidad, el liderazgo, etc., que le son propios.

Es importante que señalemos que el alto desempeño institucional depende de una alta calificación en cada factor. Así, una organización con un recurso humano con capacidades y competencias envidiables, pero con una dirigencia sin credibilidad, obtiene un bajo desempeño institucional. De igual manera, una institución con un alto nivel de credibilidad de su dirigencia y un recurso humano incapaz, tendrá una baja calificación en su desempeño institucional.

Lograr un alto desempeño de los factores que inciden en las capacidades de la Administración Tributaria implica asumir liderazgos en ámbitos profesionales que le permitan trascender socialmente, creando procesos que se traduzcan en beneficios para la sociedad.

Medir el desempeño institucional es, en gran medida, evaluar percepciones y expectativas. Así que, realizar estas mediciones es de vital importancia para disponer de datos objetivos que nos permitan situar a la organización en su nivel real de desempeño organizacional. Realizar encuestas de opinión y realizar evaluaciones comparativas con instituciones similares deben ser instrumentos de planificación esenciales para las Administraciones Tributarias, con la finalidad de determinar sus fortalezas y debilidades en el ámbito institucional.

Por nivel de desempeño tecnológico entendemos la capacidad de hacer uso de las herramientas tecnológicas adquiridas y desarrolladas por la Administración, alineadas con los objetivos estratégicos de la misma. Esta dimensión comprende el uso efectivo de la tecnología para mejorar las labores de la Gestión Tributaria, garantizando el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y el retorno de la inversión a corto o mediano plazo.

La Tecnología debe constituirse en un factor de equilibrio para diseñar procesos simples y costo-eficientes con suficientes controles para preservar el cumplimiento y la acción transparente de los funcionarios.

Una herramienta que se utiliza en el análisis estratégico para representar el impacto que tienen dos factores colocados sobre dos ejes, en relación con un objetivo, y determinar el nivel en que se encuentra la organización respecto de ese objetivo, son los cuadrantes estratégicos.

En este caso, colocamos los dos factores citados en los ejes del diagrama, Nivel de desempeño institucional y Nivel de desempeño Tecnológico, y representamos el impacto sobre el nivel de cumplimiento y su consistencia en el tiempo.

Se observa en los cuadrantes estratégicos que hemos relacionado la consistencia del nivel de cumplimiento con altos desempeños en estos dos factores, el bajo desempeño en alguno de ellos determina que el nivel de cumplimiento que se logre alcanzar no sea consistente y, por tanto, aumentar sostenidamente las recaudaciones no sería factible en el mediano plazo. De esta manera se representa que un desempeño alto en ambos factores conduce no sólo a un aumento en el nivel de cumplimiento, sino a su sostenimiento.



Las instituciones con desempeño tecnológico alto, pero con una organización que se desempeña pobremente, requieren de esfuerzos excesivos para aumentar el nivel de cumplimiento, aunque en el tiempo el nivel alcanzado se preserva consistentemente.

Los sistemas de información para fines de mejorar el control del cumplimiento de los contribuyentes bien diseñados e implementados, permiten que la Administración actúe como una maquinaria donde cada componente del proceso opera de manera cuasi automática y ejerce algún tipo de control sobre el componente que le sigue.

Cuando tenemos instituciones con un alto desempeño tecnológico pero con un bajo desempeño institucional, no daremos saltos importantes en el nivel de cumplimiento de los contribuyentes, pero consistentemente tendremos un nivel de cumplimiento más o menos igual.

En síntesis, los saltos en los niveles de cumplimiento se dan, fuera de aquellos que se producen por reformas de la norma tributaria, en períodos de desempeño institucional altos.

Lograr implementar cambios importantes en procesos de control o introducir innovaciones en ellos, requiere de pactos tácitos o formales con los contribuyentes, que sólo se dan si la Administración tiene un desempeño institucional alto. Si frente a la sociedad, la Administración ocupa un lugar de respetabilidad podrá introducir modalidades en la aplicación de la ley (resoluciones o normas administrativas) o endurecer aspectos de la misma sin crear dificultades al gobierno de turno.

La importancia que hemos concedido en nuestro análisis a lo que hemos denominado desempeño institucional, requiere que, continuamente, midamos los factores que lo componen, a través de la realización de sondeos para medir la percepción de los contribuyentes y de la sociedad.

En este sentido, es importante realizar este tipo de estudios periódicamente para comparar resultados y establecer los planes de acción que debe seguir la Administración Tributaria para mejorar los elementos que pueden incidir negativamente en la percepción de la sociedad, sobre las capacidades de la Administración para cumplir con su Misión.

3. EL PRINCIPIO DE LA EQUIDAD Y LA RELACIÓN CON LOS PROCESOS DE CONTROL DE CUMPLIMIENTO

Existe una relación directa entre el nivel de ineficiencia de una Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones de control y los niveles de evasión.

Una Administración que no ejecuta procesos de control de cumplimiento eficientes propicia la evasión y ésta, citando al profesor Claudino Pita *“representa entre todos los actos lesivos al principio de la igualdad de la tributación, la forma más burda y condenable de injusticia tributaria”*.

Cuando la Administración Tributaria no ejerce de manera adecuada sus facultades de fiscalización, recaudación y cobranza, los beneficiarios de esta incapacidad serán aquellos que no cumplen y los que tienen un alto nivel de cumplimiento se sitúan en posición de desventaja frente a aquellos que incumplen. Este tratamiento desigual se traduce en la violación al principio de equidad tributaria.

El impacto negativo de la falta de equidad, se traduce en la pérdida de la credibilidad en la institución, en la disminución de la percepción de riesgo e incluso la duda sobre la capacidad de la Administración de lograr su Misión. Todo ello se traduce en una baja en el nivel de desempeño organizacional y, por tanto, influye de manera negativa en la posibilidad de aumentar sostenidamente las recaudaciones a partir de aumentar el nivel general de cumplimiento.

Dependiendo de la percepción que los contribuyentes sobre si las acciones de la Administración garantizan la equidad, será mayor o menor la predisposición al cumplimiento o al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Aunque de ninguna manera se puede atribuir la falta de equidad, exclusivamente a las acciones de la administración, en tanto, en muchas ocasiones los propios sistemas tributarios plagados de inexactitudes y/o exenciones generan la falta de equidad que induce a los incumplimientos.

Se dice que *“razonablemente sólo es posible esperar resultados satisfactorios de la tributación cuando se dispone de buenos impuestos y éstos son bien administrados”*¹, en este sentido, existe una relación directa entre las características de la legislación y la fortaleza de la Administración Tributaria.

Las características de una legislación pueden facilitar u obstruir las facultades de la Administración. De esta forma, las herramientas para ejecutar los procesos de control de cumplimiento, pueden variar según las características de cada legislación tributaria.

Cada legislación tributaria define los alcances de los procesos de control que pueden ejecutar las Administraciones, mientras algunas legislaciones dejan muchos márgenes de libertad a la actuación de éstas, otras son muy garantistas y obligan a una judicialización de parte del proceso de control de cumplimiento que implica un esfuerzo mayor por parte de las Administraciones para lograr iguales resultados. En otros casos, la legislación se convierte en una traba para el logro de los objetivos de la Administración, en tanto evita, regula o limita excesivamente el acceso a informaciones o la ejecución de medidas conservatorias sobre bienes de los contribuyentes.

Las legislaciones que proveen un marco muy libre para la ejecución de medidas coercitivas o cuyas disposiciones resultan permisivas para la organización, propician la violación de los derechos del contribuyente y lesionan la credibilidad de la Administración, impactando, obviamente, su desempeño institucional.

Asimismo, las definiciones contenidas en los Códigos Tributarios para las facultades de determinación de deudas y de fiscalización de la Administración, influyen de manera positiva o negativa en su ejercicio según el alcance de ellas. Definir cuál es el alcance más idóneo para estas facultades de la Administración debe convertirse en un asunto relevante al hablar del ejercicio del control del cumplimiento.

Junto con la facultad de fiscalización que detenta la Administración Tributaria, la efectividad del sistema represivo constituye una de las herramientas esenciales a la hora de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes. La percepción de riesgo que crea el nivel de las sanciones y su efectiva aplicación, jugará un papel determinante cuando el contribuyente decida cumplir o incumplir con la obligación tributaria.

Sin embargo, la práctica ha demostrado que el simple grado represivo de un sistema tributario tampoco es determinante en cuanto a su efectividad. Si las penas son demasiado severas, éstas se pueden tornar en inaplicables o, peor aún, propiciar el desarrollo de la corrupción en torno a las mismas.

Otro aspecto que es necesario destacar es el efecto disuasivo que deben tener las penas sobre el contribuyente. Si el sistema represivo es demasiado lento, entonces perderá gran parte de su vigencia y eficacia. Desde esta perspectiva y buscando la eficiencia del sistema, la Administración Tributaria debe buscar en todo momento que los procedimientos de fiscalización y de aplicación de las sanciones sean rápidos.

Un aspecto importante de esta variable, estrechamente relacionado además a la equidad y justicia del sistema tributario, es la necesidad de que los contribuyentes observen que la aplicación de las sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias no responde a criterios políticos o económicos, sino que todo el mundo tiene la posibilidad de ser fiscalizado.

¹ La Imposición General al Consumo y el Impuesto al valor agregado en los países de América Latina de Luís Illanes.

Por otro lado, con frecuencia, muchas Administraciones Tributarias, por una pretendida razón de eficiencia, sólo fiscalizan las grandes empresas, lo que posibilita que los pequeños contribuyentes tengan incentivos para incumplir con sus obligaciones tributarias, pues saben que las probabilidades de ser fiscalizados son limitadas.

Sería importante que la Administración Tributaria diese publicidad a las decisiones condenatorias dictadas por el tribunal contencioso tributario, o a las decisiones condenatorias dictadas por ella misma, cuando éstas se vuelvan definitivas. De esta forma, se estaría incitando al contribuyente para que cumpla con su obligación tributaria, no sólo por el miedo a la sanción, sino también por temor a la censura social.

4. LA PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Estamos convencidos de que el componente más importante dentro del proceso de elevación del nivel de cumplimiento es el cumplimiento voluntario. Los planes para fomentar el cumplimiento voluntario son imprescindibles en la búsqueda de la directriz de aumentar sostenidamente las recaudaciones. Elevar el cumplimiento voluntario es fundamental para el logro de la Misión de las Administraciones Tributarias y la legislación impacta de forma determinante sobre ello.

Si bien de lo que se trata es de referirse a las tareas o responsabilidades de control del cumplimiento de las Administraciones, no puede pasarse por alto que la promoción del cumplimiento voluntario sería la manera más sencilla y quizás de menor costo para lograr un alto nivel de cumplimiento.

Promover el cumplimiento voluntario debemos relacionarlo básicamente con el desempeño institucional, al cual ya nos hemos referido al inicio de esta ponencia, a la calidad del servicio y a las características de la normativa tributaria.

Cuando el sistema tributario está compuesto por normas claras y precisas, se facilita el cumplimiento voluntario del contribuyente. Si, por el contrario, las normas son excesivas y complejas, esto generará incertidumbre e inseguridad en el contribuyente, que probablemente optará por no cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, si las normas son confusas, el contribuyente puede cometer un error involuntario al interpretar la norma tributaria o alegar una interpretación equívoca de la ley, aumentando el grado de incumplimiento. Esta situación podría implicar un uso ineficiente de recursos por parte de la Administración Tributaria, que deberá entonces destinar cuantiosos recursos para la comprobación de delitos o la interpretación de leyes.

En este sentido, la complejidad en cuanto a la redacción de la norma propicia diferencias de interpretación que causan controversias entre el contribuyente y la Administración, lo que deteriora la relación fisco-contribuyente.

Mientras más complejo sea el sistema normativo tributario, mayores serán los costos que deberán sustentar, tanto la Administración Tributaria, para una correcta fiscalización, como los contribuyentes para cumplir con las obligaciones tributarias. Por ejemplo, si para un mismo impuesto hay tasas distintas, exenciones o tratamientos especiales, la auditoría que se realice para comprobar que la declaración es correcta será más compleja y, a mayor complejidad, menor probabilidad de que se detecte la evasión.

Por otro lado, en el caso de los contribuyentes, mientras más aumenta el costo de cumplir con la obligación tributaria, mayor será la probabilidad de que éstos asuman el riesgo de no declarar, en vez de asumir los costos de la declaración.

En definitiva, esta variable se refiere al nivel de certidumbre del sistema tributario o en términos llanos, a la cuestión de si las obligaciones tributarias están claramente definidas por el sistema normativo y, por tanto, si la manera de cumplirlas es suficientemente clara.

Facilitar el cumplimiento es un excelente “anzuelo” para la promoción del cumplimiento voluntario; así pues las acciones de mejorar los servicios y simplificar los procesos, deben ser abordadas como tareas para aumentar el cumplimiento voluntario.

Embarcarse en proyectos de uso de la Tecnología y de los métodos modernos de mejoramiento de los servicios para mejorar el cumplimiento voluntario, puede transformar la cultura de las Administraciones Tributarias. Ver este tipo de proyectos como contribuciones a la elevación de los niveles de cumplimiento y no como accesorios, es determinante.

Las acciones para facilitar el cumplimiento implican un esfuerzo en el ámbito de la mejora de procesos, la capacitación del recurso humano y el uso de tecnologías modernas que tienen un impacto favorable en la percepción de los contribuyentes sobre las capacidades de gestión de las Administraciones Tributarias y, por tanto, impacta favorablemente en el desempeño organizacional y tecnológico.

5. LA TECNOLOGÍA COMO MEDIO PARA EJERCER LAS FACULTADES DE CONTROL

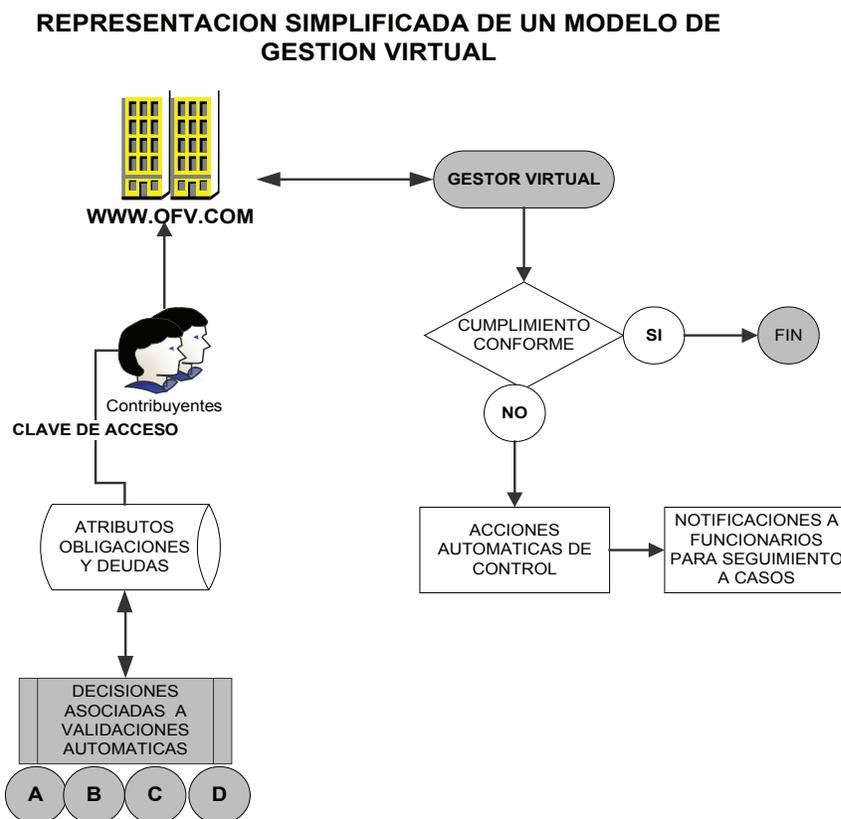
La Tecnología representa el medio más idóneo para lograr Sistemas de Control de Cumplimiento eficientes. La Tecnología hace posible desde los subsistemas de control de cumplimiento de las obligaciones formales de declarar y pagar, pasando por los subsistemas de control de los flujos de trabajos de cobranza y seguimiento a casos de auditoría hasta los sistemas que permiten administrar las fuentes de datos más diversas y generar las informaciones con fines de elevar el cumplimiento.

Tradicionalmente, los sistemas de Control de Cumplimiento han estado basados en el control de la omisión y la morosidad; Es decir, en el seguimiento al cumplimiento de obligaciones básicas; sin embargo, la calidad del cumplimiento no se mide con ninguna de esas vías, aunque las Administraciones para madurar, requieren lograr la eficiencia en el ejercicio de estos procesos básicos de control.

Las nuevas tecnologías han impactado de forma determinante la manera de realizar las acciones para el control de cumplimiento en su nivel más básico. Si pagó el que debía pagar, cuando debía pagar y en algunos casos el monto que debía pagar.

Una muestra de ello es que hace años los objetivos de los proyectos, hoy realidades, de crear una Oficina Virtual que sea una oficina de la Administración Tributaria en la red, se enfocaban en facilitar el cumplimiento y de procesamiento de las declaraciones, mientras hoy en día la vemos como oficinas virtuales que nos permiten diseñar modelos de gestión para el control virtual del cumplimiento.

Así por ejemplo, cuando pasamos de procedimientos de notificación a omisos o morosos que inician con “notificaciones” electrónicas que se generan de forma automática, cuando se producen eventos determinados que son identificados por la Oficina Virtual, estamos reduciendo la discrecionalidad de los funcionarios y agilizando la logística del proceso de notificación. En el gráfico se muestra una idea general de la manera en que opera una gestión virtual asociada a la Oficina Virtual.



Pensar en la relación con el contribuyente a partir de interacciones que se producen por la Oficina Virtual sin que medie decisión de funcionario alguno, es pensar en obligar a la Administración Tributaria a realizar un ejercicio de identificación de aquellas infracciones e incumplimientos que pueden desencadenar acciones automáticas al contribuyente, lo cual deriva en más transparencia.

No obstante, la transformación del modelo de control de cumplimiento en un modelo de gestión electrónico requiere de una legislación que respalde las acciones de la Administración. En este contexto, pasan a ser aspectos relevantes del proceso de control de cumplimiento, elementos como el domicilio fiscal, la firma digital, etc. De todos modos, avanzar hacia ese modelo de gestión es un reto para la transparencia de las Administraciones, en cuanto a su gestión de cumplimiento y para nuestras legislaciones comerciales y tributarias.

Otros procesos que se han transformado como resultado de la evolución de las tecnologías son los de registro de contribuyentes, de autorización para emitir facturas, el procesamiento oportuno de los pagos y los procesos de conciliación de las cuentas de recaudo, entre otros que hasta hace unos años parecían fatigar a las Administraciones. En todos los casos, la Tecnología ha sido el detonante de la transformación de estos procesos.

En muchas de nuestras Administraciones hoy ya no es un inconveniente disponer de las declaraciones y pagos de los contribuyentes, en línea, en tiempo real o en el peor de los casos al transcurrir de la transacción que ejecuta una llamada a un procedimiento de un “servicio web”², y consecuente

¹ Estas aplicaciones o tecnologías intercambian datos entre sí con el objetivo de ofrecer unos servicios. Los proveedores ofrecen sus servicios como procedimientos remotos y los usuarios solicitan un servicio llamando a estos procedimientos a través de la Web. Estos servicios proporcionan mecanismos de comunicación estándares entre diferentes aplicaciones.

respuesta. De la solución de este inconveniente depende el inicio del ciclo de los procesos de control de cumplimiento. Tan pronto como se disponga de las declaraciones y los pagos, pueden iniciarse las tareas de su verificación.

En ese mismo sentido, las nuevas tecnologías han transformado la manera en que las Administraciones aprovechan su facultad fiscalizadora. Cada vez más las auditorías exhaustivas o de campo se reducen en la medida en que las Administraciones Tributarias avanzan desde el punto de vista tecnológico y mejoran las facultades que les conceden sus legislaciones. Así por ejemplo, en la medida en que se hace posible obtener informaciones de terceros (otros contribuyentes u otras instituciones), acceder a la información bancaria e integrar la información de las aduanas, se cuenta con más y mejores informaciones sobre los contribuyentes. De ahí que ha aumentado la posibilidad de disponer de una base más cierta para comparar los datos de sus declaraciones con nuestros datos, sin realizar revisiones exhaustivas a los libros de los contribuyentes.

Antes de pasar a otro tema vale detenernos brevemente para destacar el impacto positivo sobre los niveles de control del cumplimiento cuando se dispone de la información de las importaciones. Si la información se obtiene por efectos de una integración, virtual o tecnológica u organizacional con las Aduanas, no es lo relevante, lo importante es que en países muy dependientes de las importaciones, lograr niveles de cumplimiento óptimos sin disponer de forma oportuna y confiable de los datos de las importaciones, es más que difícil, una tarea descomunal.

No obstante, la aludida transformación del proceso de fiscalización, que en algunas de nuestras Administraciones ya se ha producido y en otras apenas se inicia, requiere del aumento de las capacidades de la organización para administrar adecuada y oportunamente desde el punto de vista tecnológico los datos obtenidos, garantizando su calidad y accesibilidad.

Las auditorías de escritorio, basadas cada vez más en información cruzada, persiguen elevar el nivel de cumplimiento, en tanto mejora la calidad de los datos suministrados en las declaraciones de los contribuyentes, pero además eleva el nivel de cumplimiento de los contribuyentes en general por cuanto aumenta la percepción de riesgo que tienen.

Disponer de más y mejores datos para contrastar los que suministra el contribuyente es una meta fundamental de las Administraciones para inducir a un nivel de cumplimiento más óptimo. En ese sentido, la tecnología es la herramienta que permite que sean más fructíferas las opciones, que son permitidas por la legislación, para requerir informaciones y utilizarlas en la labor fiscalizadora. Lograr que la mayor cantidad de los datos contenidos en la declaración de un contribuyente puedan ser verificados contra la información de algún otro contribuyente o entidad debería ser nuestra meta en el ámbito de los procesos de fiscalización. Mientras mejor sea nuestra información, mejor será la contenida en las declaraciones de los contribuyentes.

En este punto, sólo a manera de reflexión, planteamos el dilema teórico que podría presentarse para las Administraciones Tributarias en el ejercicio de las labores de control de cumplimiento, en cuanto a conseguir un equilibrio entre el fomento del cumplimiento voluntario y el derecho que deberían tener los contribuyentes de “autoliquidar” sus impuestos y asumir los riesgos de ser sancionados ante una falta, versus la capacidad de la Administración Tributaria para determinar deudas en el mismo momento de la autoliquidación, evitando el derecho al cumplimiento “libre”. En todo caso, siempre será mejor la alternativa que garantice mayor nivel de cumplimiento, voluntario o inducido por la Administración, para beneficio de la Sociedad que requiere de los recursos que recaudamos.

Una legislación tributaria puede permitir muchas libertades a las Administraciones Tributarias en cuanto solicitar u obtener directamente información; pero el manejo incorrecto desde el punto de vista tecnológico de las mismas, puede generar un proceso de “indigestión” a la organización que impida

su aprovechamiento y reduzca la percepción de los contribuyentes de la eficacia de la Administración Tributaria.

El diseñar Bases de Datos adecuadas y procesos de integración de datos oportunos y confiables, se ha convertido en una disciplina vital para las Administraciones Tributarias y cumplir con los procesos de control de cumplimiento. En este momento, pasa a ser crítico para las Administraciones Tributarias disponer de técnicos especializados en disciplinas en el ámbito de la infraestructura tecnológica, desde el diseño e implementación de los sistemas de información, pasando por la administración de bases de datos, hasta la conformación de una red de datos confiable y de alta disponibilidad.

La incorporación de tecnologías de gestores u orquestadores de flujos de trabajo cambian la forma de actuar de los funcionarios porque permite mejorar su evaluación y la detección de conductas inadecuadas, en la medida en que hacen posible crear sistemas para el control de procesos de trabajo como los de auditoría y de cobranza; así como el registro y control de las medidas adoptadas para efectuar el cobro de las deudas, planificar el trabajo de campo de la auditoría y medir los tiempos de ejecución de cada una de estas tareas.

La existencia de herramientas de Bases de Datos Multidimensionales de relativamente fácil implementación para realizar sistemas analíticos (inteligencia de negocios) definitivamente, permite a la Administración innovar en dos aspectos determinantes para mejorar los procesos de control y/o fiscalización. Primero, en la selección de casos de auditoría, en la medida en que se elaboran modelos econométricos o analíticos que toman en cuenta los factores más diversos y simples y segundo, en las proyecciones de las recaudaciones y su análisis posterior. Diseñar “cubos” de recaudo y auditoría para obtener datos de apoyo a la selección de casos por sectores de actividad económica o tipo de contribuyentes y analizar los resultados recaudatorios versus las estimaciones, ahora es parte del quehacer de una Administración Tributaria preocupada por mejorar sus procesos de control de cumplimiento.

De la selección acertada de los contribuyentes a auditar de manera exhaustiva o de campo, depende en buena parte la percepción de riesgo de los contribuyentes.

La integración de acciones que dificulten la operación de contribuyentes morosos en el resto del aparato estatal, puede constituirse en un elemento que incide favorablemente en los niveles de cumplimiento. Tratándose de percepción de riesgo para favorecer el cumplimiento, es esencial el sistema de cobranza, así como la definición de modelos para el cobro en los cuales el resto del sector público colabore de alguna manera. Esta visión integral del estado contribuye grandemente a la mejora de los procesos básicos de control de cumplimiento.

Por otro lado, en muchos de nuestros países no existen planes integrados dentro del sector público que permitan la implementación de medidas para mejorar la actualización del Registro de Contribuyentes, o el establecimiento de medidas que permitan de forma sistemática detectar omisos o incumplimientos de fondo. El uso generalizado y obligatorio del Registro Único de los Contribuyentes para cualquier actividad empresarial sigue siendo el núcleo de cualquier esquema de control de cumplimiento.

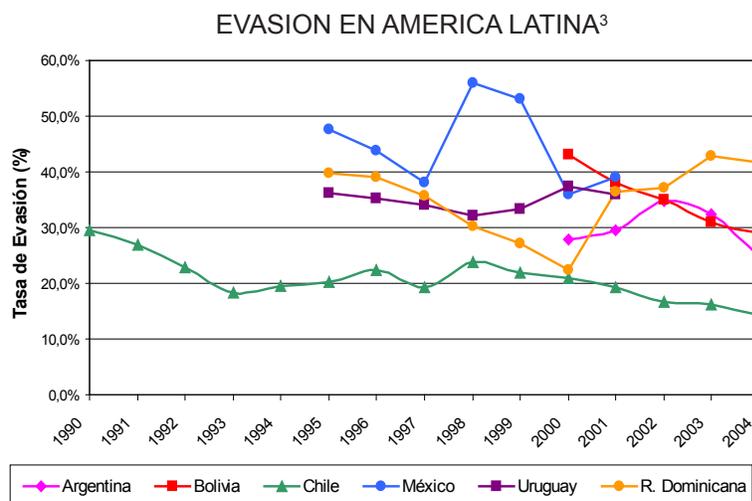
Aunque hablemos del desarrollo tecnológico y de su impacto en estos sistemas básicos de control, no podemos dejar de admitir que todavía lograr la eficiencia operativa en el ejercicio de los sistemas de administración del ciclo de vida del contribuyente sigue siendo un reto para nuestras Administraciones Tributarias. Desde el registro óptimo de los contribuyentes, pasando por la actualización de sus datos y obligaciones, hasta el control del cumplimiento de sus obligaciones formales, no han dejado de ser un dolor de cabeza para nuestras Administraciones Tributarias. La visión integral del contribuyente que nos brinda ese registro único junto con las bondades de los sistemas integrados, muchas veces no se aprovechan por efectos de estructuras organizativas inadecuadas.

De igual forma, hay que ponderar el aporte más elemental de la Tecnología en la búsqueda de lograr un equilibrio idóneo entre control del cumplimiento por parte de la Administración y la facilidad de cumplimiento para el contribuyente. En este punto, la tecnología también se ha convertido en una herramienta imprescindible para permitir algunas libertades a la Administración en la definición de las formas para liquidar y pagar. Aunque para lograr maximizar el uso de la tecnología se necesita que nuestras legislaciones admitan el almacenamiento de documentos electrónicos e incluyan otros elementos para fomentar las transacciones electrónicas.

Definitivamente, aprovechar los aspectos positivos del desempeño institucional y del desempeño tecnológico de manera coordinada y estratégica, causa un impacto muy positivo en los niveles de cumplimiento.

6. CASO PRÁCTICO DE MEDIDAS DE CONTROL EN PAÍSES CON BAJO NIVEL DE CUMPLIMIENTO

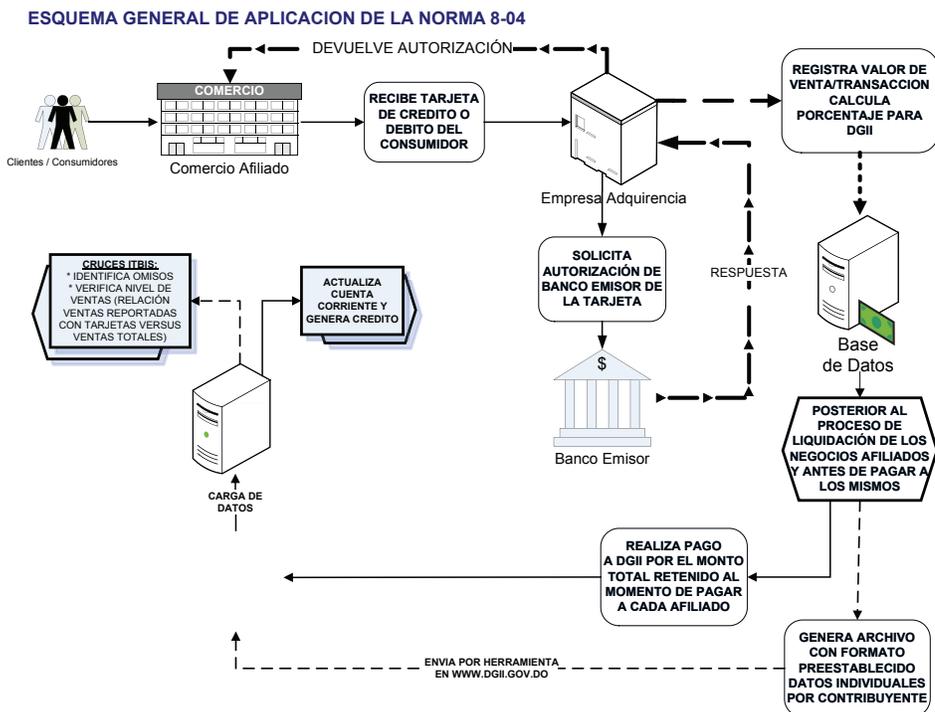
Un caso que quisiéramos mostrar para analizar los efectos sobre los niveles de cumplimiento al emplear de forma integral las facultades normativas, la credibilidad institucional y la tecnología, es el caso de la Norma General 8 del año 2004 dictada por la DGII de República Dominicana. La idea es mostrar cómo llegar tarde a la implementación de las técnicas más modernas en el ejercicio de los procesos de control de cumplimiento, puede ser aprovechado en la medida en que se analizan como oportunidades las dificultades de otros.



Fuentes: AFIP, para Argentina; SIN, para Bolivia; SII, para Chile, SHCP, para México; DGI para Rep. Dominicana; y Cobas et al., para el caso de Uruguay. Nota: Para Argentina se ha considerado el “coeficiente de incumplimiento del IVA”, concepto más amplio que el de evasión.

³ Tomado De la exposición Evasión y Gasto Tributario en América Latina de M. Victoria Espada Tejedor Área de Políticas Presupuestarias y Gestión Pública, ILPES, CEPAL, Naciones Unidas en el I CURSO INTERNACIONAL POLÍTICAS MACROECONÓMICAS Y FINANZAS PÚBLICAS Santiago de Chile, 7 al 18 de noviembre de 2005

La referida Norma establece que las denominadas empresas de adquirencia⁴ deben retener al momento de pagar a los negocios afiliados los valores consumidos (ventas con tarjetas de débito o crédito), un porcentaje del valor consignado en la factura o del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS⁵) transparentado en el *voucher*. De lo que se trata es de una retención de ITBIS o IVA. Lo importante es que siendo la primera vez que se establece este tipo de normativa en la República Dominicana, la oposición a la misma resultó muy grande.



Convencer a los sectores “afectados” y a la sociedad en su conjunto de que este tipo de medidas contribuye a mejorar los procesos de control de cumplimiento, a reducir la evasión y por tanto favorece la equidad, no resultó tarea fácil.

En ese contexto, se requirió la coordinación y el concurso de los sectores involucrados: primero las Empresas del Sector Comercial (grandes tiendas, restaurantes, supermercados, ferreterías...) que representan las de mayores niveles de venta con tarjetas de crédito y débito; segundo, las empresas de adquirencia que debieron invertir recursos en adecuar sus sistemas para que la generación del “voucher” incluyera el ITBIS y para el reporte electrónico de los datos.

En ambos casos, la credibilidad de la Administración Tributaria, la confianza en sus capacidades para hacer exitoso el proceso permitieron su implementación.

Por otra parte, en términos de tecnología, requirió la implementación de una herramienta de remisión de información que permitiera a cada contribuyente, al momento de realizar su pago, beneficiarse

⁴ Son Empresas que administran el procesamiento de las transacciones con Tarjetas de débito y crédito, sirviendo de intermediarios entre el Banco Emisor de las Tarjetas y el negocio afiliado. Administran la plataforma tecnológica y los pagos por las ventas con este medio de pago.

⁵ El ITBIS es el Impuesto a las Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios, y es el nombre que tiene el Impuesto al Valor Agregado en República Dominicana. La tasa del impuesto es 16% con exenciones para la mitad del PIB.

del crédito registrado en su cuenta corriente por el valor de los pagos realizados por las empresas de adquirencia a su nombre. Por el éxito de esta herramienta, los contribuyentes no resultaron afectados y pudieron utilizar oportunamente sus créditos, pero además el proceso de detección de contribuyentes omisos, totales o parciales y de ventas declaradas por debajo de las ventas reportadas como efectivamente realizadas con tarjetas de débito o crédito, redundaron en una elevación de las recaudaciones y de la productividad del Impuesto.

Gráfico No. 1
Índice de Productividad del ITBIS



*Estimado

Previo a la implementación de la medida, se estimó la productividad del ITBIS a fin de conocer su impacto; así, se observa en el Gráfico 1 que se ha revertido la tendencia de los últimos años a la baja de la productividad del ITBIS y ha retornado su tendencia al crecimiento.

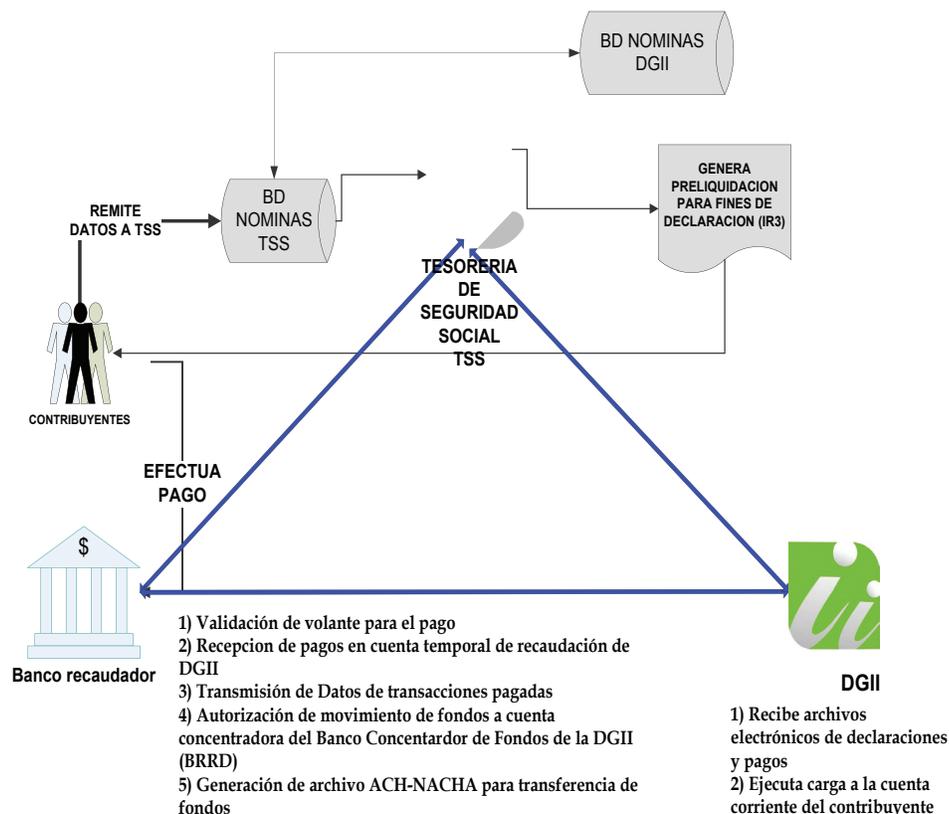
Otro caso que consideramos importante presentar es el logro de una alianza estratégica con otra entidad estatal para obtener resultados en cuanto a la elevación de los niveles de cumplimiento.

La Norma General 10 del 2004 unifica el proceso de declaración de retenciones del Impuesto Sobre la Renta de los asalariados con la declaración de la Seguridad Social a cargo de una institución estatal llamada Tesorería de la Seguridad Social (TSS). Este proceso es una muestra de integración tecnológica y cooperación para obtener un objetivo: mejorar el nivel de cumplimiento en ambos tributos que tienen un mismo contribuyente y prácticamente una misma base.

De esta manera, todos los empleadores remiten electrónicamente mediante una aplicación Web desarrollada para estos fines por la TSS, y sobre estas informaciones la DGII y la TSS ejecutan sus procesos de cálculo de los valores a retener individualmente, por empleado, y consolidado por empleador. El empleador obtiene una autorización de pago y lo efectúa en cualquier Banco Recaudador.

En este proceso, tanto la TSS como la DGII disponen de los datos de cada empleado y su salario y puede realizar verificaciones individuales y del Agente de Retención.

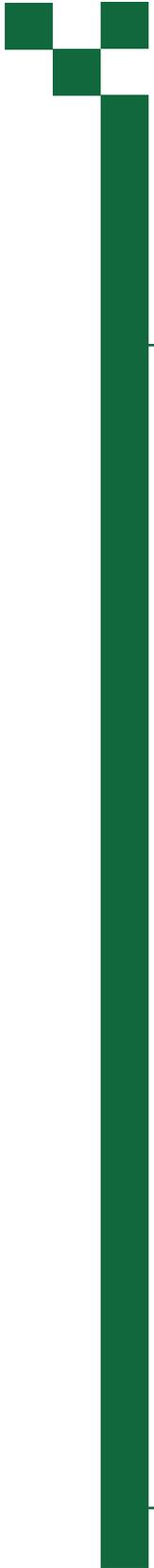
Para el caso de la DGII, estos datos alimentan un Sistema de Información Cruzada que permite verificar, entre otras cosas, el cumplimiento de empleados, por ejemplo con más de una remuneración, y del empleador, para fines de selección de casos para auditar comparando su reporte de nómina en relación con su sector económico.



Los resultados positivos de esta medida administrativa se comprueban con el aumento de las recaudaciones por este concepto y del número de contribuyentes. Las recaudaciones superaron el año anterior (2005 versus 2004) en un 12 % a pesar del aumento de la exención contributiva que se estimó produciría una reducción en las recaudaciones de un 10 %. De esta medida, además, resultó un aumento del 31 % de los asalariados sujetos a retención.

Las medidas administrativas anteriormente descritas afectan un gran número de contribuyentes y por tanto elevan la percepción de riesgo del universo de los mismos, de ahí sus resultados positivos. Estos resultados son consistentes con el comportamiento esperado para una sociedad con bajo nivel de cumplimiento, en el sentido de producir saltos bruscos que apuntan hacia el mejoramiento del cumplimiento voluntario.

No obstante, la consistencia de estos niveles de cumplimiento alcanzados estará supeditada al alto desempeño institucional y tecnológico.



Retos actuales para el control del cumplimiento: Experiencia ecuatoriana

1. Antecedentes.
2. El contexto de la Administración Tributaria Nacional.
3. Acciones del SRI para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
 - 3.1. Servicios tributarios.
 - 3.2. Control tributario.
4. Resultados de las acciones de control tributario.
5. Retos que enfrenta la administración tributaria.
6. Conclusiones.

Miguel Avilés
(Ecuador)

1. ANTECEDENTES

La tributación en Ecuador ha registrado un cambio importante en los últimos años. La presión fiscal de los ingresos no petroleros del Sector Público No Financiero, pasó del 15% en el año 1998 al 19% en el año 2005. Para alcanzar este resultado, en Ecuador se han impulsado varias reformas fiscales y se ha ejecutado un gradual proceso de modernización, especialmente de las instituciones involucradas en la administración nacional y local de tributos.

Las Administraciones Tributarias Nacionales están conformadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

- El SRI es la entidad encargada de la administración del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales y el Impuesto a la Propiedad de Vehículos. La presión tributaria de esta entidad pasó del 6,2% en el año 1998 al 10,8% en el 2005.
- La CAE es la entidad encargada de administrar los aranceles, cuya representatividad frente al PIB pasó del 1,9% en el año 1998 al 1,2% en el año 2005.

La compleja situación económica y fiscal y la quiebra de bancos privados en el país en el año 1999, conllevó la evaluación y aprobación por parte del Congreso Nacional, de un conjunto de reformas tributarias que ampliaron la base de tributación y robustecieron las facultades de control especialmente de la Administración Tributaria Nacional¹.

El Servicio de Rentas Internas creado mediante Ley No. 41 del año 1997, desde sus inicios, orientó su planificación estratégica al objetivo básico de maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. En un contexto de escasa cultura tributaria y de la existencia de personal, infraestructura y sistemas informáticos que limitaban la gestión de la ex – Dirección General de Rentas, el SRI conceptualizó su modelo de gestión apalancado en la renovación del recurso humano, la inversión en nueva infraestructura y la intensificación del uso de tecnologías de punta en los procesos institucionales. En los primeros años, este enfoque privilegió más a los servicios al contribuyente y a la ejecución de controles tributarios masivos, antes que a la aplicación de controles intensivos.

Actualmente, la recaudación del SRI aporta con más del 50% de los ingresos del Presupuesto General del Estado y se ha constituido en uno de los principales soportes fiscales para la sostenibilidad de las finanzas públicas en Ecuador.

2. EL CONTEXTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL

Para facilitar la comprensión del entorno económico, social e institucional del Ecuador, a continuación se describen algunas variables, medidas en el año 2005, que inciden en la capacidad de gestión de las Administraciones Tributarias Nacionales en el país:

- 1 Inversión social: el Ecuador tiene una de las más bajas tasas de inversión social, acorde con la CEPAL², que señala un promedio de US \$ 79 por habitante y niveles de pobreza del 52%³;
- 2 Distribución del ingreso: la estructura de ingresos en Ecuador es una de las más desiguales en la región, el 10% más rico de la población concentra alrededor del 40% de los ingresos nacionales⁴. El coeficiente de Gini es de 42.0⁵;

¹ La Reforma Fiscal del año 1999, una de las más importantes del Ecuador en las últimas décadas, contempló la eliminación de varios escudos fiscales en el Impuesto sobre la Renta y pasar de una lista corta a una lista amplia de bienes y servicios gravados con el IVA.

² Fuente: Panorama Social de América Latina 2005.

³ Fuente: 2006 CIA World Factbook.

⁴ Fuente: ENIGHU 2002 – 2003.

⁵ Fuente: 2006 CIA World Factbook.

- 3 Niveles de informalidad: La actividad de los sectores informales en Ecuador representa el 30% del PIB y el subempleo, medido como el número de personas que teniendo edad para trabajar, lo realizan por un tiempo inferior a 40 horas semanales, es del 49%⁶;
- 4 Ingresos petroleros: en los últimos años, el Presupuesto General del Estado se ha financiado con importantes ingresos petroleros no previstos, que han restado importancia fiscal a los ingresos tributarios y por ende a la gestión de la Administración Tributaria;
- 2 Inestabilidad política: los poderes ejecutivo y legislativo han tenido situaciones de conflicto, que han afectado la imagen del Gobierno y derivan en la presencia de una débil institucionalidad de las entidades estatales reguladoras; y,
- 3 Sistema judicial: la administración de justicia en el país es un aspecto que afecta negativamente a las acciones de control que implementan las Administraciones Tributarias, ya sea por el tiempo de respuesta o por los resultados de los procesos.

Estos aspectos, de distinta manera influyen en la eficacia de los actos de la Administración Tributaria y por ende, limitan su capacidad de lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Los niveles de evasión en Ecuador antes del año 1999, tuvieron una importante relación con la desconfianza en la calidad del gasto público, la escasa cultura tributaria y la deteriorada imagen de la anterior administración tributaria. Si bien los problemas de la rendición de cuentas y la inversión pública en el sector social aún no se han solucionado, la nueva gestión del Servicio de Rentas Internas, ha reflejado gradualmente una mayor confianza y respeto de la ciudadanía en el pago de sus obligaciones fiscales. Las cifras presentadas en el siguiente cuadro, permiten evaluar la evolución de las brechas de evasión de los impuestos administrados por el SRI, entre el año 2001 y el 2005:

ÚUUUUUUUUUU=UUUUUU=UUU

cifras en miles

Concepto	2001	2005
Obligados a inscribirse en el RUC ⁽¹⁾	1,689	2,353
Inscritos en el RUC	1,030	1620
Brecha de inscripción	39%	31%
Obligados a declarar el IVA ⁽²⁾	648.5	1020
Declarantes de IVA	290.4	551.9
Brecha de presentación	55%	46%
Base de Vehículos sujetos del Impuesto	675.9	910
Incumplimiento de facturación (transacciones)	92%	24%
Incumplimiento de guías (sustento de bienes)	88%	25%
Evasión del Impuesto a la Renta Personas Físicas ⁽³⁾	63%	- nd -
Evasión del Impuesto a la Renta Empresas ⁽³⁾	43%	- nd -
Evasión del IVA ⁽³⁾	28%	- nd -

Información provisional sujeta a revisión

Fuente: Bases de Datos del SRI

Nota (1) Corresponde a la Población Económicamente Activa, menos desocupados, menos asalariados, menos trabajadores familiares y más las sociedades.

Nota (2) Corresponde a aquellos contribuyentes que mantenían actividad económica, ya sea por verificación de la propia Administración Tributaria o por efectuar un proceso en las oficinas del SRI en los dos últimos años.

Nota (3) Estudio Proyecto Salto - USAID

Las brechas presentadas en el cuadro anterior, permiten dimensionar los problemas y retos que enfrenta el Servicio de Rentas Internas. La inscripción en el RUC y la presentación de declaraciones de

⁶ Fuente: Banco Central del Ecuador.

impuestos, constituyen un claro desafío para las áreas de control y reflejan los niveles de informalidad y el limitado nivel cultural de la población frente al cumplimiento de los procedimientos relacionados con la declaración de impuestos. Sin embargo, la institución ha desarrollado nuevos mecanismos para la incorporación de contribuyentes, incorporando programas de depuración sistematizada del catastro de contribuyentes y de simplificación en el pago de los impuestos.

3. ACCIONES DEL SRI PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

3.1 Servicios Tributarios.

No es posible describir el proceso de mejora en los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del Ecuador, sin hacer referencia al amplio programa de inversión en tecnología e infraestructura física para la prestación de mejores servicios tributarios a la ciudadanía.

Sin embargo, la sociedad ecuatoriana todavía mantiene una cultura tributaria limitada en el pago de impuestos, principalmente por desconocimiento de las normas, por la todavía limitada cobertura de los servicios tributarios prestados por el SRI y complejidad de los procedimientos, y por último, por contravenir deliberadamente las disposiciones legales.

- En lo relacionado con el desconocimiento de las normas, el SRI ha desarrollado varios programas de capacitación y educación, que van desde la difusión por medios masivos, charlas y seminarios de formación tributaria, hasta la celebración de un convenio con el Ministerio de Educación y Cultura para la formación sobre temas tributarios, a niños y adolescentes de los planteles educativos de todo el país;
- El SRI también ha invertido importantes recursos en mejorar y simplificar los servicios de atención a los contribuyentes, mediante la selección de funcionarios con vocación de atención al ciudadano; con la instalación de oficinas en las principales ciudades de todo el país y con el uso de procesos tecnificados que incluyen prestaciones por Internet, campo en el cual hay que reconocer eso sí un limitado nivel de acceso de la población.
- Frente al incumplimiento deliberado de las normas tributarias, la Administración Tributaria ecuatoriana enfrenta varios retos, que se vinculan especialmente con el alto grado de informalidad y de apertura de la economía ecuatoriana, cuyo control tributario se dificulta debido a que no se cuenta con la normatividad ni con el nivel de especialización en los funcionarios. Por otro lado, la existencia de recursos fiscales no tributarios, provenientes de la explotación petrolera, ha derivado en la falta de respaldo de la sociedad frente a ciertas propuestas de actualización de la normativa tributaria, elaboradas por la Administración Tributaria Nacional.

Consecuentemente, en una primera etapa de actuaciones del SRI, el mejoramiento de los servicios tributarios, facilitó significativamente al cumplimiento voluntario de los contribuyentes, incrementando la recaudación de impuestos, consolidando la imagen institucional y mejorando las relaciones entre la Administración Tributaria y la sociedad. Estos avances institucionales fueron complementándose con la aplicación de nuevos sistemas de control, aprovechando las experiencias de otras administraciones tributarias, conforme se describe a continuación.

3.2 Control Tributario.

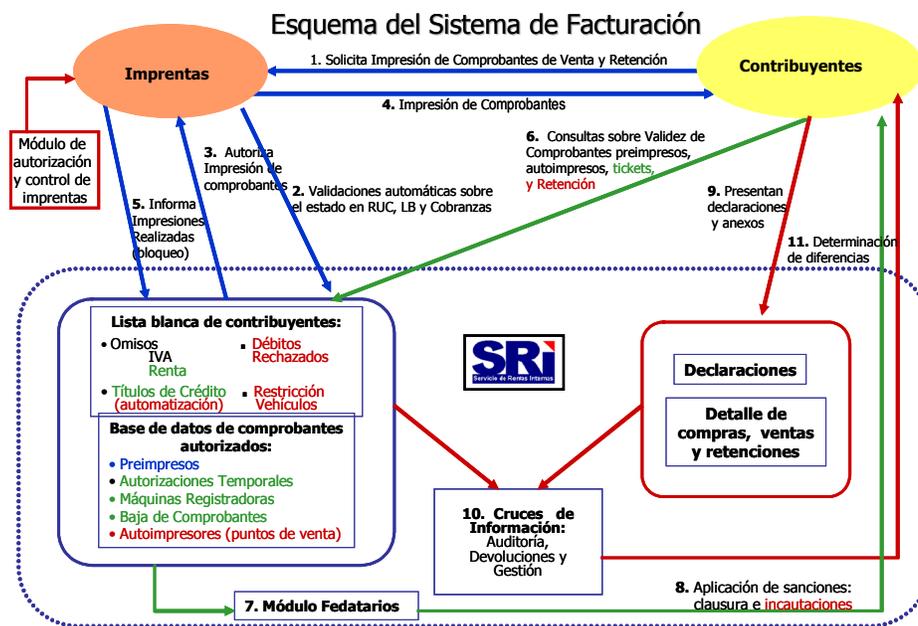
En el SRI los programas de control tributario se iniciaron con la consolidación de la plataforma de información para identificar a los contribuyentes y sus transacciones económicas, proceso que se potenció con la implantación de un régimen para el control de la facturación. Este proyecto incluyó

el desarrollo de sistemas informáticos y programas de campo, orientados a la verificación de la identificación fiscal, la emisión de comprobantes de venta y el cumplimiento de otros deberes formales, con la operación de tres componentes principales:

- El sistema Integrado de facturación, que opera a través del Internet y autoriza a las imprentas la elaboración de comprobantes de venta a los contribuyentes inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), por un determinado período de tiempo, en función de encontrarse o no en el sistema de Lista Blanca.
- El sistema de Lista Blanca, que procesa diariamente la información de las bases de datos y detalla aquellos contribuyentes que han cumplido con los deberes formales de actualización del registro, declaración de impuestos, pago de deudas pendientes, entre otros.
- El programa de Fedatarios Fiscales, que mediante controles de campo, aplica las sanciones por incumplimiento de los deberes formales, ya sea con la clausura por no inscripción o no entrega de comprobantes de venta o la incautación, por no portar la guía de remisión como sustento del origen lícito de las mercaderías en tránsito.

Estos componentes facilitaron que la institución cuente con un mecanismo apropiado para regularizar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes, mediante sistemas automatizados, reduciendo el costo de las acciones de control. Adicionalmente, han permitido contar con una plataforma de información, que se integró en un datawarehouse institucional con información de diverso tipo para la ejecución de las siguientes fases del control tributario.

En el siguiente gráfico consta el proceso descriptivo del Sistema integrado de Facturación, implantado en Ecuador desde el año 2000:



En cuanto al control tributario masivo, el SRI ha avanzado significativamente con el uso intensivo de la tecnología, mediante la aplicación de cruces de información de las bases de datos, orientados a cerrar la brecha de presentación y un primer nivel de veracidad. Los procesos de control son integrales y automatizados, excluyen la discrecionalidad y minimizan el contacto entre el funcionario

y el contribuyente. Para este propósito, la Administración Tributaria tiene las siguientes fuentes de información:

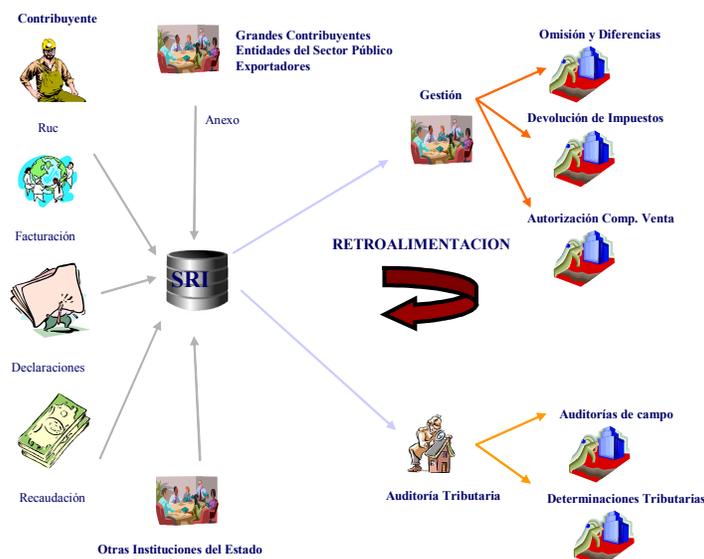
- Declaraciones de impuestos: formularios con información detallada de los estados financieros de los contribuyentes para el pago del IR, IVA, ICE y del IPV;
- Anexos Transaccionales: detalle mensual de las transacciones de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Incluye información de clientes en ventas locales, exportaciones, proveedores en compras locales e importaciones, beneficiarios de rendimientos financieros, entre otros;
- Tarjetas de crédito: información proporcionada por las empresas emisoras de tarjetas de crédito que detalla los consumos por este medio;
- Comercio Exterior: información del Sistema Integrado de Comercio Exterior, con el detalle de los formularios únicos de exportación e importación, descripción de los bienes comercializados, régimen aduanero, peso, país de origen o destino, valoración de la mercadería, entre otros;
- Rendimientos Financieros: información del Sistema Financiero Nacional, respecto de los rendimientos y las correspondientes retenciones del Impuesto a la Renta a nivel de beneficiario;
- Operaciones de crédito: información con el detalle de los créditos otorgados por el Sistema Financiero Nacional y el impuesto retenido a nivel de beneficiario;
- Central de Riesgos: información consolidada de la calificación crediticia que emite la Superintendencia de Bancos respecto a los deudores del Sistema Financiero Nacional;
- Donaciones: información detallada de los montos asignados a diversas instituciones públicas o privadas, por concepto de donaciones del Impuesto a la Renta;
- Matriculación vehicular: información detallada de las características de los vehículos de propiedad de los contribuyentes sujetos al Impuesto a la Propiedad Vehicular;
- Seguridad Social: información detallada de las aportaciones de las empresas y personas al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Permite validar los gastos por concepto de remuneraciones de las empresas;
- Registro Civil: información del catastro de ciudadanos. Permite depurar el catastro del Registro Único de Contribuyentes;
- Migración: información del catastro de personas que han salido del país. Permite depurar el catastro del Registro Único de Contribuyentes;
- Créditos Externos registrados en el BCE: información a nivel de detalle de las operaciones crediticias con bancos o empresas del exterior de empresas públicas o privadas localizadas en el país;
- Superintendencia de Compañías y de Bancos: información detallada del catastro de empresas bajo el control de dichas entidades; y,
- Otros procesos de la propia Administración Tributaria: información del sistema de facturación, lista blanca, reclamos, devoluciones, entre otros.

Con estas bases de información se han definido los siguientes programas masivos de control, que involucran la notificación al contribuyente y el correspondiente proceso de regulación de las infracciones detectadas:

- Contribuyentes no registrados: identificación de Personas Naturales o sociedades que teniendo actividad económica reportada por terceros, no se encuentran inscritas en el RUC;
- Omisos con valores reportados por terceros: personas Naturales o sociedades que teniendo actividad económica reportada por terceros, no han presentado su declaración del IVA o del Impuesto a la Renta;
- Inconsistencias: identificación de las declaraciones que no guardan una consistencia matemática o legal, por ejemplo, deducciones que superan el límite establecido en las normas o que son inconsistentes con otras declaraciones de impuestos del propio contribuyente;

- Diferencias: identificación de las declaraciones con información de transacciones económicas que no guardan relación con cifras reportadas por empresas privadas o instituciones públicas; y,
- Devoluciones de impuestos: verificación de la inscripción y cumplimiento de los deberes formales de los proveedores del sector público, tercera edad, convenios internacionales y discapacitados, en el proceso de reintegro del IVA.
- En el siguiente gráfico consta el esquema del uso de la información para el control masivo del SRI:

Uso de la Información para Fiscalización y Control



En cuanto a las auditorías intensivas y principalmente a grandes empresas, grupos económicos, fiscalidad internacional y temas avanzados de tributación, como el comercio electrónico y el cumplimiento de los convenios para evitar la doble imposición internacional, la Administración Tributaria ecuatoriana se encuentra con los mayores desafíos. Sin embargo, en los últimos años se han esbozado ciertos avances.

Para los procesos de selección de los contribuyentes a ser auditados, el SRI cuenta con una matriz de perfiles de riesgo, que evitan la discrecionalidad, evaluando:

- la información tributaria y financiera del contribuyente;
- los antecedentes del contribuyente con el SRI;
- el cumplimiento de los deberes formales;
- el resultado de los cruces de información procedentes de los programas masivos de control tributario;
- la información de reclamos y recursos de revisión;
- informes de cumplimiento de firmas auditoras; e,
- investigaciones y denuncias de organismos de control.

A partir de la importancia económica y con los datos de la central de riesgos de la Superintendencia de Bancos del Ecuador, se analiza la historia crediticia del contribuyente, se estima la probabilidad de pago de la deuda tributaria y se priorizan los casos. En la siguiente pantalla consta un reporte de la matriz de perfiles de riesgos utilizada por las unidades de Auditoría Tributaria del SRI:

Matriz de Perfil de Riesgo

SECTOR: <Todos> RIESGO

RUCS:

TIPO: <Todos> PERSONA: <Todos> AÑO: 2003

Todos
 Por Rango Desde: Hasta:

RUC	Razón Social	Historia ^a	Cumplir ^b	Propie ^c	Tercero ^d	Financie ^e	Eco - Trib ^f	Auditorías Externas ^g	Total %	Nivel de Importancia ^h	Posibilidad Recaudación ⁱ
1701779703001	CORPORACION AEROPUERTO ZONA FRAN	0.00	6.67	9.64	18.00	7.78	1.76	0.00	43.85	5	5
0900967946001	JUNTA DE BENEFICENCIA DE GUAYADUIL	8.21	1.67	9.96	14.98	8.06	0.16	0.00	42.94	5	3
1790109601001	PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL E	5.71	1.11	9.84	15.76	7.36	2.79	0.00	42.54	5	5
1390074332001	COOPERATIVA DE PRODUCCION AMCOLA	7.14	1.11	7.23	14.48	7.69	3.41	0.00	40.97	5	3
1791736968001	HOSPITAL VOZANDES DE QUITO	0.00	3.89	10.12	16.56	8.31	1.76	0.00	40.64	5	5
1390079172001	COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPEC	2.86	1.67	8.96	15.46	7.25	4.37	0.00	40.57	4	4
0991275878001	UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPIR	7.57	1.11	7.98	14.72	6.96	2.07	0.00	40.42	5	2
1790919382001	CAJA NACIONAL DE CESANTIA DE LOS SER	2.86	1.11	10.11	16.05	8.73	1.12	0.00	39.98	5	4
0991392432001	FUNDACION MALECON 2000	5.71	1.67	8.35	12.87	7.64	3.73	0.00	39.97	5	5
1790890279001	FUNDACION ECUATORIANA PARA LA PROT	7.14	2.22	8.38	13.98	5.25	2.78	0.00	39.75	5	4
1790349578001	AUTOMOVIL CLUB DEL ECUADOR ANETA	7.14	1.67	8.00	13.99	6.10	2.71	0.00	39.61	5	4
1790164241001	FONDO ECUATORIANO POPULORUM PROG	5.00	1.67	9.00	12.17	9.10	2.46	0.00	39.39	5	5
1390141544001	JUNTA CANTONAL DE LA CRUZ ROJA DE M	2.14	2.22	8.27	12.84	9.04	4.69	0.00	39.21	5	5
1790262480001	SINDICATO CANTONAL DE CHOFERES PRO	2.14	2.22	8.33	16.56	7.38	2.39	0.00	39.04	5	5
0991033904001	SOCIEDAD PROTECTORA DE LA INFANCIA	0.00	2.22	9.33	14.76	8.47	4.05	0.00	38.83	5	5
1791809149001	UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA EQUINOCCIA	2.86	3.33	9.01	14.16	7.19	2.07	0.00	38.83	5	5
0690015072001	COLEGIO SAN VICENTE DE PAUL	5.71	1.11	7.79	14.08	6.24	3.67	0.00	38.60	5	5
1791746523001	CORPORACION CUERPOS DE CONSERVAC	2.14	1.11	9.02	15.84	7.38	3.03	0.00	38.53	5	5
1791377516001	COLEGIO SAN GABRIEL DE QUITO	0.00	1.67	9.42	15.84	6.80	4.69	0.00	38.42	5	5
0290014328001	SINDICATO GENERAL DE CHOFERES PROF	7.14	2.22	7.98	10.80	7.19	3.03	0.00	38.36	4	5

En cuanto al método de fiscalización, tal como se indicó previamente, el Servicio de Rentas Internas en el año 1999, renovó prácticamente todo el personal de la Ex – Dirección General de Rentas, con lo cual se descartó la experiencia de estos funcionarios, reemplazándolos por nuevos colaboradores que cumplieran los requisitos técnicos y especialmente los principios y valores necesarios para rescatar la función técnica y objetiva de la Administración Tributaria del Ecuador. Este personal aún se encuentra en un proceso de desarrollo profesional y capacitación, con el fin de equiparar la mayor experiencia que tienen los auditores y abogados contratados por las empresas privadas en el país, más aún en sectores especializados tales como la industria metalúrgica, servicios de telecomunicaciones, banca, seguros, petróleo, entre otros. Se debe destacar que la Institución ha realizado especiales esfuerzos en la formación de funcionarios en temas relacionados con sectores claves de la economía ecuatoriana, como el petrolero, bananero, florícola, pesca, licorero, entre otros.

Una de las áreas que se han privilegiado en la gestión Institucional, se refiere al control de las empresas que realizan operaciones de comercio exterior. En este sentido, en Ecuador se ha discutido en varias oportunidades la posibilidad de fusionar a la Administración de Impuestos Internos con la Aduanas, con el fin de mantener un solo ente de control tributario que integre las operaciones de control, independientemente del origen de las transacciones. Actualmente, el Director del Servicio de Rentas Internas es el presidente de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), pero su ámbito de acción es limitado y la ingerencia política en la gestión aduanera, sigue afectando las operaciones aduaneras, con lo cual se mantienen los problemas de contrabando y fraude fiscal.

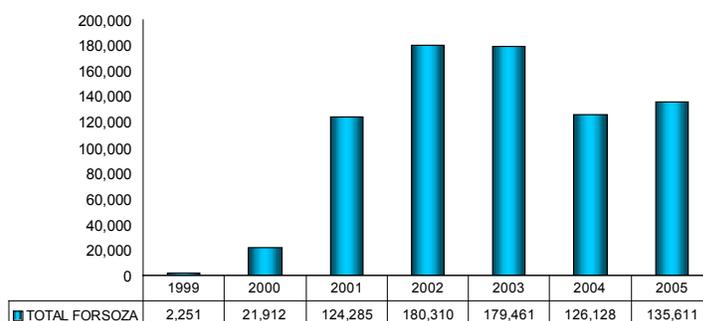
A pesar de las limitaciones para corregir la situación descrita, en los últimos meses se han ejecutado acciones coordinadas de control entre el SRI y la CAE a través de los sistemas informáticos. Se debe citar por ejemplo, la obligatoriedad de poseer el RUC a importadores y exportadores para poder efectuar sus operaciones en el sistema aduanero y la limitación informática de autorizar importaciones a empresas fantasmas, es decir, a aquellas que fueron reportadas como no ubicadas por el SRI, en el ejercicio de sus funciones.

4. RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE CONTROL TRIBUTARIO

Los programas de control masivos e intensivos ejecutados por el SRI en los últimos años, aportan directamente con una recaudación forzosa de alrededor del 3% de la recaudación total; por lo tanto, al planificar y evaluar los resultados de este proceso, se priorizan objetivos tales como la reducción de la evasión en determinados segmentos y los resultados indirectos en la recaudación, provenientes del riesgo generado en los contribuyentes vinculado con la capacidad del SRI para identificar su evasión o fraude fiscal. En el siguiente cuadro, constan los resultados de la recaudación directamente generada por las unidades de control tributario del SRI en los últimos años:

RECAUDACIÓN FORZOZA

Período 1999 - 2005
en miles US \$



Los controles intensivos en Ecuador involucran la determinación a alrededor de doscientos contribuyentes anuales y la generación de deudas en el orden de los US \$ 172,9 millones, de las cuales un 80% terminan en procesos de litigio en los tribunales fiscales del país. En el siguiente cuadro se presenta la incidencia indirecta en la recaudación, derivada de las auditorías intensivas del SRI en el período 2001 - 2004:

Evaluación descriptiva de la Incidencia de las Auditorías en las Declaraciones del Impuesto a la Renta de las personas Jurídicas

período fiscal 2001 - 2004

SECTOR ECONOMICO	Relación Impuesto / Ingresos declarados		Auditorías realizadas	Ingresos de Empresas Auditadas (en millones de US \$)	Ingresos Totales (en millones de US \$)	Cobertura de Auditorías	
	2001	2004	2001 - 2004	2004	2004	2004	
Incrementan ratio	PETROLEO Y MINAS	2.4%	9.3%	61	2,755	2,909	94.7%
	BANCA Y SEGUROS	1.2%	1.6%	70	1,329	3,080	43.2%
	ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	0.6%	1.6%	30	1,190	1,770	67.2%
	CONSTRUCCION	1.1%	1.2%	40	46	970	4.7%
	SERVICIOS COMUNITARIOS Y PERSONALES	0.5%	0.6%	15	18	732	2.5%
	PESCA	0.3%	0.4%	46	67	384	17.5%
Subtotal Incrementan	1.2%	4.0%	262	5,406	9,846	54.9%	
Sin Cambio	INDUSTRIA	1.4%	1.4%	152	2,217	9,061	24.5%
	COMERCIO	0.6%	0.6%	249	5,636	18,136	31.1%
	INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER.	1.2%	1.2%	81	177	2,487	7.1%
	AGRICULTURA	0.4%	0.4%	46	265	2,068	12.8%
Subtotal Sin Cambio	0.9%	0.9%	528	8,296	31,751	26.1%	
Reducen ratio	TRANSPORTE Y COMUNICACIONES	1.6%	1.4%	51	1,289	3,809	33.8%
	SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD.	0.8%	0.5%	19	47	740	6.3%
	HOTELES Y RESTAURANTES	0.9%	0.8%	14	107	366	29.2%
	ENSEÑANZA	0.8%	0.2%	7	29	697	4.1%
	Subtotal Reducen	1.4%	1.1%	91	1,472	5,611	26.2%
Total	0.9%	1.4%	881	15,174	47,208	32.1%	

Información provisional sujeta a revisión
Fuente: Bases de Datos del SRI, información de Auditoría Tributaria
Elaboración: Planificación y Control de Gestión

Fecha de corte: julio 2006

En el cuadro se destaca el importante efecto en la relación impuesto / ingresos de las auditorías del SRI entre los años 2001 y 2005, en el sector petrolero, que a pesar del comportamiento del precio internacional del crudo, ha sido sometido a importantes ajustes tributarios por revisiones de la Administración Tributaria a declaraciones presentadas en años anteriores al 2004. Otros sectores en los cuales fue favorable la incidencia de las auditorías en las declaraciones impositivas, han sido los sectores de banca y seguros, electricidad, construcción, servicios comunitarios y personales y pesca. Cabe resaltar que estos sectores en promedio registraron la mayor cobertura de auditorías por ingresos declarados.

Por otra parte, se evidencian sectores como el comercio, la industria, empresas inmobiliarias y agrícolas con un importante número de contribuyentes, en los cuales la cobertura de las acciones del SRI, relacionando los ingresos de las empresas auditadas con los ingresos totales de dichos sectores, aún es limitada y como consecuencia, la incidencia tributaria es nula.

En el último segmento, los servicios de comunicaciones manejados por empresas públicas, sectores de menor cultura tributaria como el transporte y la existencia de exoneraciones a un gran número de entidades sin fines de lucro en los servicios sociales y contribuyentes de las áreas de salud, hoteles, restaurantes y enseñanza, explican la contracción del aporte tributario por cada dólar de ingreso declarado.

5. RETOS QUE ENFRENTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En concordancia con los elementos que han sido explicados anteriormente y con la evolución de la economía en el ámbito internacional, se aprecia que la Administración Tributaria del Ecuador está enfrentando variados desafíos relacionados con nuevas prácticas de evasión y elusión de impuestos, tales como la constitución de empresas fantasmas, la falsa creación de gasto o crédito tributario, la sobrevaloración o subvaloración en transacciones internacionales y la ausencia de normas relativas a la fiscalidad del comercio electrónico.

Estos desafíos resultan complejos para la Administración Tributaria ecuatoriana, en la medida que en el actual contexto económico y fiscal de Ecuador, la existencia de mayores recursos petroleros que facilitan el financiamiento del Presupuesto General del Estado, restan importancia a los ingresos tributarios, por lo cual, varias de las reformas no han sido consideradas por la sociedad con la trascendencia que ameritan y en contraparte, en los últimos años, la política fiscal se ha orientado a la creación de nuevas exoneraciones tributarias, generando inequidad en el sistema tributario ecuatoriano y limitaciones a la capacidad de control de la Administración Tributaria.

Por otra parte, conforme con estudios especializados, en el sector de microempresarios conformado por alrededor de 160 mil comerciantes, artesanos o transportistas con ventas anuales de US \$ 1.600 millones, el 70% de los encuestados no tienen el RUC y no ingresan al sistema de facturación porque un 90% de sus ventas las destinan a consumidores finales. Para enfrentar el reto de la informalidad, que provoca un importante nivel de incumplimiento tributario y una alta competencia desleal frente a los sectores formales de la economía, la Administración Tributaria vio la necesidad de poner en consideración del Congreso Nacional, la aprobación de un proyecto de Régimen Simplificado para microempresarios, trabajadores autónomos, artesanos y transportistas, que contempla un pago mensual a manera de impuesto único, para reemplazar la declaración del Impuesto a la Renta y el IVA. El proyecto incorpora la obligación de que los contribuyentes exijan facturas a sus proveedores, lo cual facilitaría al SRI la identificación de grandes empresas evasoras, que utilizan a la informalidad para distribuir mercaderías de origen ilícito.

Adicionalmente, con la finalidad de reducir las brechas de evasión, las unidades de control tributario del SRI están perfeccionando un sistema automatizado para monitorear el control masivo respecto

al ciclo formal, las inconsistencias y las diferencias. Este sistema facilitará las acciones del SRI, por cuanto permite:

- Detección automática de infracciones;
- Carga automática de contribuyentes a controlar;
- Asignación automática de procesos a los analistas;
- Generación de documentos correspondientes, tales como Notificaciones Preventivas, Requerimientos de Información, Comunicaciones de Diferencias, Resoluciones de Sanción, Resoluciones de Suspensión de Clausura, Resoluciones de Levantamiento de Clausura;
- Ingreso individual y masivo del estado de las notificaciones;
- La justificación automática de notificaciones, de ser el caso; y una
- Interfaz con el Workflow institucional, para verificación de trámites relacionados.

Un elemento en el que la Institución también ha orientado sus acciones, se relaciona con la fiscalidad internacional. Las primeras definiciones se efectuaron en el año 2005, con la aprobación del Reglamento de Precios de Transferencia, basado en los modelos y métodos de la OCDE, a través del cual se prevé que los contribuyentes presenten en el año 2006, el anexo de precios de transferencia y el informe de las operaciones internacionales con partes vinculadas. Posteriormente, en el mes de junio del 2006, se creó la Unidad de Precios de Transferencia, orientada a definir los procedimientos para llevar a cabo el control fiscal de las operaciones internacionales, dentro del contexto de la globalización económica, tales como:

- diseñar programas para el control de precios de transferencia,
- desarrollar procesos de intercambio de información, específicos y automáticos, con otras administraciones tributarias,
- coordinar la asistencia mutua y cooperación entre Administraciones Tributarias,
- verificar el correcto cumplimiento de los convenios para evitar la doble tributación,
- definir planes de control a no residentes, en función de la renta generada en el país y el control de la renta mundial, en función del principio de residencia.

6. CONCLUSIONES

El Servicio de Rentas Internas, en sus años de operación y con el entorno descrito en el presente documento, ha logrado importantes avances en la gestión tributaria en Ecuador. La recaudación de impuestos, los menores niveles de evasión, la imagen y respeto que se ha ganado como una institución técnica y el gradual proceso de cambio que se observa en la cultura tributaria ecuatoriana, reflejan que el modelo de gestión adoptado por la entidad ha dado resultados en el mediano plazo.

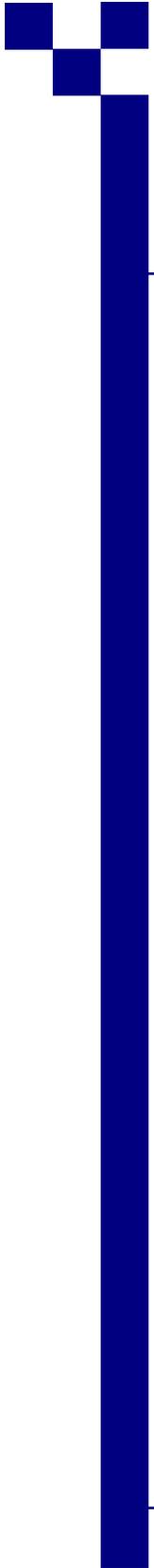
Los mayores retos y desafíos relacionados con el incumplimiento tributario obedecen en buena parte, a los altos niveles de informalidad de la actividad económica en el país, situación que complica la gestión de las Administraciones Tributarias Nacionales. El nivel de rechazo al pago de impuestos, el nivel sociocultural de los sujetos pasivos y la complejidad de las operaciones económicas a este nivel, demandan la definición de estrategias adecuadas para formalizar la fiscalidad y mejorar la equidad y generalidad del sistema tributario ecuatoriano. En este sentido, la creación de un Régimen Simplificado se constituye en un proyecto sustancial para el combate de la evasión y el fraude fiscal de estos sectores.

En el control intensivo del SRI, aún quedan desafíos pendientes. La globalización y en particular la mayor facilidad de movimiento de los flujos internacionales de capitales y el no contar con una adecuada actualización de la normativa tributaria, que establezca definiciones sobre establecimientos permanentes y el tratamiento de empresas que operen con paraísos fiscales o de tributación preferente

y potencie la armonización tributaria, restringe la capacidad de reacción del SRI, ante las prácticas de elusión tributaria.

Sin embargo, la reciente creación de normativa relacionada con el tratamiento de los precios de transferencia, plantea un nuevo escenario para la fiscalidad internacional del SRI en los próximos años., En este ambiente, la relativamente baja experiencia de los funcionarios del SRI en la auditoría de empresas multinacionales y grandes grupos económicos , es un aspecto que la organización va fortaleciendo cada año con una mayor inversión en capacitación y formación con especialización tributaria.

Finalmente, es importante destacar que a pesar de estos factores, los procesos de control masivos y algunos programas intensivos de fiscalización llevados a cabo por el SRI, han permitido mantener la presencia fiscal y generar riesgo ante el incumplimiento de las normas, favoreciendo significativamente al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y a la mayor equidad y generalidad en el pago de impuestos en Ecuador.



Desafíos actuales del control del cumplimiento

1. Introducción
2. Cumplimiento: Autonomía y supervisión
3. La Medición del cumplimiento
4. Servicios apropiados
5. La Supervisión que cuenta
 - 5.1. El mejoramiento de la investigación
 - 5.2. Una supervisión visible
 - 5.3. De administración a inspección
 - 5.4. Publicidad de las tareas de aplicación
6. El Control de riesgos
7. Supervisión horizontal
8. Colaboración
9. Conclusión

Ans J.M. Huisman
(Países Bajos)

1. INTRODUCCIÓN

El presupuesto 2006 formula un objetivo de política general y tres objetivos operativos para la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos. Los objetivos operativos son prerrequisitos para alcanzar el objetivo principal, cual es el incrementar el cumplimiento. Los objetivos se especifican a través de indicadores de efecto y producción. Los indicadores de efecto presentan un panorama acerca de los efectos de la política o la implementación por parte de la Administración Tributaria y Aduanera. Los indicadores de producción brindan un panorama del desempeño de la Administración Tributaria y Aduanera. Los indicadores de producción se utilizan cuando realmente no es posible medir un efecto de manera inmediata.

Objetivo de política general

El objetivo de política general para la Administración Tributaria y Aduanera está formulado de la siguiente manera:

Mantener y reforzar la voluntad de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones legales frente a la Administración Tributaria y Aduanera (cumplimiento).

2. CUMPLIMIENTO: AUTONOMÍA Y SUPERVISIÓN

El trabajo gira en torno al *cumplimiento*: la Administración Tributaria y Aduanera debe mantener y reforzar la voluntad por parte de los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias (asumidos en principio) de cumplir con sus obligaciones legales. Los particulares y las empresas *cumplen* con dichas obligaciones si presentan los hechos importantes con exactitud, de manera completa y oportuna, y si pagan los importes correctos oportunamente. Además de un desempeño respetuoso y orientado hacia el cliente, la Administración Tributaria y Aduanera promueve el cumplimiento por acción correctiva, y como último recurso, por vía judicial mediante el derecho penal.

Cuanto más sepan las autoridades tributarias sobre los contribuyentes y los solicitantes de prestaciones complementarias, tanto más podrán promover el cumplimiento. *Saber* significa: conocer qué actividad desarrollan los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias, cuáles son las implicancias (impositivas), a qué grupos (de alto riesgo) pertenecen contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias similares, qué tentaciones pueden llevarlos al incumplimiento y qué se requiere para asegurar su cumplimiento.

La Administración Tributaria y Aduanera no puede verificarlo todo. A menudo, esto no es necesario. En su trabajo de supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera se enfoca en particulares y empresas que puedan presentar riesgo de incumplimiento de las reglamentaciones legales o el pago de sus impuestos. Estos riesgos deben estar cubiertos. Sin embargo, hay distintos niveles de riesgos. Esto significa que la Administración Tributaria y Aduanera realiza verificaciones más o menos exhaustivas según el nivel de riesgo. Además del riesgo, la Administración Tributaria y Aduanera también considera si se trata de intereses (financieros) sustanciales. También se realizan verificaciones aleatorias para evitar la previsibilidad. La Administración Tributaria y Aduanera siempre actúa con firmeza frente a cualquier señal de fraude.

Existen grupos de contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias que no son totalmente capaces de cumplir con sus obligaciones de manera autónoma. La Administración Tributaria y Aduanera procura fortalecer la autonomía de los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias en la medida de lo posible. Por ello, brinda servicios mediante el suministro activo de información.

3. LA MEDICIÓN DEL CUMPLIMIENTO

Tabla 1: indicadores de desempeño para el objetivo general de política (%)
Actitud de los contribuyentes hacia sus obligaciones fiscales

	Valor percibido 2004	Valor percibido 2005	Presupuesto 2006	Valor meta 2010
La evasión fiscal es inaceptable	88	84	88	+
La evasión fiscal no es una opción válida en mi caso	75	71	75	+
Pagar impuestos significa aportar algo	58	52	60	+

Explicación

- El Monitor Impositivo arroja una medición anual de las normas y valores relativos al pago o evasión de impuestos. Se trata de una encuesta cuantitativa que realiza la Administración Tributaria y Aduanera anualmente entre un grupo representativo de contribuyentes (particulares privados, empresarios, clientes aduaneros, agentes de carga y consultores tributarios). Si bien la actitud hacia la evasión fiscal se flexibilizó en el último año, sigue verificándose una línea ascendente si observamos los últimos diez años. En la opinión de un número creciente de personas, no debe permitírsele a nadie evadir la legislación y reglamentaciones vigentes. La igualdad ante la ley es un pilar importante subyacente al cumplimiento. La Administración Tributaria y Aduanera intensifica la supervisión – en especial respecto de los contribuyentes desconocidos y de mala fe – para garantizar que la línea ascendente continúe en los próximos años hasta 2010.
- El porcentaje de contribuyentes que señala que la evasión fiscal no es una opción se redujo ligeramente. Esta pregunta se refiere tanto a *querer* como a *poder* evadir impuestos. La Administración Tributaria y Aduanera procura revertir esta tendencia y mejorar sus servicios. El trabajar con registros básicos desde el estado como así también establecer más enlaces con flujos de datos de terceros reducirá aún más las posibilidades de que los particulares evadan sus impuestos.
- La gente tiene una opinión razonablemente positiva acerca del pago de impuestos. Consideran que están realizando un aporte a la sociedad en lugar de sentir que se les está quitando algo. El indicador muestra que la mayoría de los contribuyentes cree que los impuestos se utilizan correctamente. La Administración Tributaria y Aduanera se vincula con esta buena predisposición y procura reforzarla. Por un lado, mediante la prestación de buenos servicios y la simplificación del proceso masivo. Cuantos menos errores cometa la Administración Tributaria y Aduanera en su proceso de logística, mayor será la predisposición de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones. Por otro lado, se delega más la responsabilidad del cumplimiento en los agentes de buena fe a través del proceso de horizontalización.

Tabla 2: Indicadores de efecto para cumplimiento (%)

	2003	2004	2005 planificado	2005 realizado
Comportamiento de la presentación de declaraciones	97,5	96,9	96,8	97,3
Comportamiento en base a la información de las declaraciones	95,9	95,5	95,4	95,1
Comportamiento de pago	92,9	95,5	92,9	95,9

Explicación

- En qué medida las personas y empresas respetan las reglamentaciones fiscales de manera voluntaria. Los indicadores de efecto “comportamiento de la presentación de declaraciones”, “comportamiento en base a la información de las declaraciones” y “comportamiento de pago” ilustran este punto. Con respecto al comportamiento de la presentación de declaraciones, la Administración Tributaria y Aduanera evalúa si los contribuyentes presentan sus declaraciones impositivas y pagan los impuestos debidos en forma oportuna. El comportamiento en base a la información de las declaraciones expresa en qué medida la Administración Tributaria y Aduanera sigue las declaraciones respecto de los hechos fiscales allí revelados.
- Los indicadores de efecto se basan en el comportamiento de incumplimiento según las observaciones y descubrimientos de la Administración Tributaria y Aduanera. Los valores dan un indicio del grado de cumplimiento. Los indicadores incluyen información relativa a los cuatro recursos más importantes: impuesto sobre sueldos, IVA, impuesto a las sociedades e impuesto a la renta.

4. SERVICIOS APROPIADOS**Objetivo operativo 1**

Brindar servicios apropiados a los contribuyentes, los sujetos pasivos de pagar impuesto sobre el salario y aportes al seguro nacional, como así también a los solicitantes de la prestación complementaria.

Tabla 3: Indicadores de desempeño para el objetivo operativo 1

	Valor percibido 2004	Valor percibido 2005	Presupuesto 2006	Valor meta 2010
% Llamadas telefónicas atendidas	67	80	80	80
Experimentó accesibilidad	60	43	70	80
Experimentó correspondencia clara	81	82	84	85
Experimentó resolución expeditiva	71	63	72	75
Cumplimiento de acuerdos	87	83	87	90

Explicación

- La Administración Tributaria y Aduanera mide el porcentaje de llamadas telefónicas que atiende. Tras haber registrado una cifra históricamente baja en la primavera de 2005, la Administración Tributaria y Aduanera decidió reorganizar los servicios de atención telefónica. Los servicios de atención telefónica se plantearon como una unidad independiente. Dentro de esta unidad, se emplean trabajadores flexibles para lidiar con la máxima presión. Los centros están orientados a grupos meta específicos. Para el término de 2005, la accesibilidad había aumentado a un nivel del 80%. Esta es la norma para 2006 y los años posteriores: 80% es el porcentaje común a todos los centros de atención telefónica profesionales del país.
- Al reorganizar los servicios telefónicos, los contribuyentes y los solicitantes de prestaciones complementarias experimentarán mayor accesibilidad. Los intermediarios impositivos (el grupo más insatisfecho con la accesibilidad) tienen un número telefónico y dirección de correo electrónico propios a su disposición por cada oficina de la Administración Tributaria y Aduanera. La Administración Tributaria y Aduanera procura alcanzar el mismo nivel de accesibilidad experimentada que el nivel de accesibilidad real (ver porcentaje de llamadas telefónicas atendidas), es decir 80%.
- En 2005, más del 80% de los contribuyentes calificó las cartas y los medios utilizados para las declaraciones impositivas (formulario impositivo, disco y programa) como claros. El mayor puntaje lo recibió la declaración impositiva electrónica, mientras que el puntaje más bajo correspondió a las cartas. La Administración Tributaria y Aduanera prevé que los puntajes aumenten ligeramente en los próximos años. Por un lado, debido a que habrá más contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias que utilizarán la declaración impositiva electrónica; por el otro, porque se prestará más atención a la comunicación escrita. Los empleados del sector de implementación están recibiendo capacitación y tienen nuevos manuales de estilo a su disposición para mejorar sus habilidades de redacción. Los libros de modelos que utilizaban se están modificando.
- El puntaje para el equipo de resolución se mantiene bastante constante desde hace años, aunque hubo una ligera reducción en 2005. Casi el 70% está satisfecho con los tiempos en que se liquidan los reintegros, se procesan las declaraciones y se responden las consultas. Con el uso de la declaración prellenada para los particulares, el puntaje correspondiente al tiempo de resolución aumentará en los próximos años. La Administración Tributaria y Aduanera

procura brindarles mayor seguridad a los particulares en un estadio anterior acerca de las asignaciones que recibirán y las deudas a cobrar.

- Los contribuyentes tienen una opinión favorable acerca de la forma en que la Administración Tributaria y Aduanera cumplió sus promesas y acuerdos en 2005. Este puntaje se mantiene bastante constante desde hace años. Al horizontalizar la supervisión y hacer participar a más actores sociales en la supervisión, la importancia de contar con acuerdos apropiados se incrementa.

Los Servicios se están utilizando como instrumento para promover el comportamiento de cumplimiento. Estos son algunos ejemplos:

- ° Línea impositiva;
- ° Mesas de ayuda en oficinas impositivas;
- ° Ayuda y asistencia con las declaraciones del impuesto a la renta;
- ° Internet (www.belastingdienst.nl);
- ° Comunicación (televisión, periódicos, cuadernillos).

5. LA SUPERVISIÓN QUE CUENTA

Objetivo operativo 2

La supervisión y la investigación actúan como estímulo para que los contribuyentes, los sujetos pasivos del pago de impuestos sobre el salario y aportes al seguro nacional y los solicitantes de prestaciones complementarias cumplan con sus obligaciones fiscales.

Al informatizar los procesos masivos se libera mayor capacidad para la supervisión. Es un requisito reforzar la supervisión ya que las personas y las empresas esperan que la Administración Tributaria y Aduanera ejerza el tipo de supervisión “que cuenta”: orientada hacia el riesgo, visible, basada en resultados y decisiva en los casos en que concierne la acción contra los contribuyentes de mala fe. La Administración Tributaria y Aduanera tendrá que tomar más en cuenta el impacto social de su desempeño. Esto significa que los controles se centrarán menos en los números y más en los contenidos y resultados. La comunicación sobre la aplicación se utilizará de manera más enfática como instrumento esclarecedor de lo que está haciendo la Administración Tributaria y Aduanera y los resultados logrados.

La Administración Tributaria y Aduanera procura prestar mayor atención a los empresarios de mala fe y evasores (la economía negra y gris). La supervisión de este grupo de empresarios cambiante y no siempre sencillo de rastrear requiere la colaboración con otros servicios de cumplimiento.

La Administración Tributaria y Aduanera desea incrementar el número de controles materiales y en profundidad. Se prestará más atención a la investigación de los contribuyentes desconocidos, tanto personas como empresas. Estos controles se realizarán más a menudo en cooperación con otros servicios.

También debe prestarse más atención al fortalecimiento de la recaudación, la actividad de cierre del proceso de supervisión. Los tiempos de resolución de las deudas pendientes deben reducirse.

Para reforzar el efecto de la supervisión, deben compararse de manera apropiada los distintos instrumentos de cumplimiento. En vistas de la capacidad limitada del Servicio de Fiscalía, debe estudiarse cautelosamente qué casos habrán de resolverse por vía legal penal y qué casos mediante el instrumento de multas administrativas. En particular, la Administración Tributaria y Aduanera procura hacer la supervisión más pro-activa y horizontal. En lugar de verificar los hechos con posterioridad, deben formalizarse acuerdos con los proveedores de información en forma previa a fin de garantizar que los datos sean exactos, estén completos y resulten confiables. Horizontal significa que la Administración Tributaria y Aduanera recurrirá en mayor medida a la auto-supervisión que pueden ejercer las empresas y organizaciones sociales.

En 2006, la Administración Tributaria y Aduanera fortalecerá la supervisión horizontal. Los acuerdos de aplicación con las principales compañías se prorrogarán. En el sector de las Pymes, diez dependencias analizarán de qué manera puede llevarse a cabo la supervisión horizontal.

Dentro de la supervisión vertical se incrementará la supervisión de los impuestos al salario y a los ingresos brutos. La Administración Tributaria y Aduanera será flexible con aquellas empresas que no hayan podido cumplir con todas sus obligaciones en 2006 debido a los cambios sustanciales en el proceso de declaraciones del impuesto al salario.

Tabla 4: Indicadores de desempeño para el objetivo operativo 2

	Valor percibido 2004	Valor percibido 2005	Presupuesto 2006	Valor meta 2010
% de recaudación de morosidad	3.7	3.1	3.5	2.5
% de denuncias oficiales conducentes a condena / acuerdo	79	79	86	90
Probabilidad de ser descubierto en la percepción de los contribuyentes (%)	66	67	70	75

Explicación

- En casos de acontecimientos económicos adversos, tanto particulares como empresas cumplen menos con sus obligaciones de pago. En los últimos años, por lo tanto, se incrementó la morosidad en la cobranza de impuestos. Esto dio lugar a un plan de acción llamado Manejo de la Morosidad en la Recaudación Impositiva dentro de la Administración Tributaria y Aduanera. La organización del proceso de recaudación se modificó y desde 2008 contará con el soporte de un nuevo sistema de recaudación. La Administración Tributaria y Aduanera tomará acción antes y con mayor frecuencia para hacer retenciones salariales y embargar automóviles y créditos bancarios. La Administración Tributaria y Aduanera está priorizando los cursos de capacitación y perfeccionamiento para los recaudadores de impuestos y gerentes con el objetivo de reducir el porcentaje estructural de morosidad. Si bien el presupuesto de 2006 aún debe contabilizar una morosidad que asciende al 3,5%, la Administración Tributaria y Aduanera apunta al 3,0%. Para 2010, la morosidad no deberá superar el 2,5% de los ingresos fiscales.

- El fraude se contrarresta de manera efectiva cuando la mayor cantidad de casos posible da lugar a un fallo judicial. El porcentaje de denuncias oficiales conducentes a una condena / acuerdo se basa en la producción anual del Servicio de Fiscalía. Este porcentaje viene incrementándose desde 2003, año en que el Servicio de Fiscalía comenzó a ponerse al día. En 2006, el 86% de los casos deben culminar en un acuerdo o una citación legal, y esta cifra deberá alcanzar el 90% en 2007 y los años subsiguientes. Un máximo del 10% de los casos podrá no ser procesado.
- En el contexto del Monitor Impositivo, la Administración Tributaria y Aduanera mide la probabilidad de ser descubierto según la percepción de los contribuyentes, reflejada en la exactitud de la información volcada en las declaraciones de impuestos. Desde hace un par de años, la probabilidad de ser descubierto en la percepción del contribuyente muestra una línea descendente. En 2002, la probabilidad de ser descubierto se ubicaba en 83, mientras que en 2005 se había reducido a 67. Revertir esta tendencia es una prioridad. Al vincular los registros básicos del gobierno y ampliar los flujos de información de terceros, la Administración Tributaria y Aduanera reducirá las oportunidades de presentar información incorrecta. La digitalización del procesamiento de las declaraciones facilitará la comparación entre bases de datos y mejorará la selección de riesgos. La Administración Tributaria y Aduanera intensificará los controles visibles orientados al riesgo y priorizará la investigación de los contribuyentes desconocidos y de mala fe. La efectividad de la supervisión se incrementará al colaborar con otras organizaciones de aplicación e implementar comunicación específica sobre aplicación.

5.1 El Mejoramiento de la Investigación.

En su rol de supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos debe verificar si los contribuyentes están cumpliendo con la legislación fiscal. Pero cada vez que se sospecha de un caso de fraude grave, la supervisión pasa a la instancia de investigación – llevada a cabo por el FIOD-ECD (Servicio de Información e Investigación Fiscal-Servicio de Investigación Económica). Allí entra en juego el mecanismo del derecho penal.

En las últimas décadas, la Administración Tributaria y Aduanera se centró en mejorar sus procesos y servicios de logística hacia los contribuyentes. En los próximos años, tiene la intención de centrarse en el mejoramiento de la aplicación y la supervisión – a través de mayor rigor y visibilidad. Esta resolución se resume en su eslogan “La supervisión que genera una diferencia”. La Administración Tributaria y Aduanera desea mejorar la calidad de la inspección haciendo que los funcionarios de inspección fiscal realicen inspecciones junto a colegas con experiencia en el campo de la investigación.

5.2 Una Supervisión Visible.

Los contribuyentes que se ajustan a las normas pueden depender de una Administración Tributaria y Aduanera que les brindará servicios. Obtienen información y apoyo, mientras que las inspecciones generalmente se llevan a cabo sólo de manera aleatoria. Pero los contribuyentes que infrinjan las normas enfrentarán una Administración diferente, que seguirá métodos no ortodoxos y a veces impredecibles. La Administración desea plantear tan claramente como sea posible que el fraude es inaceptable. Está lidiando con contribuyentes que infringen las normas a través de su estrategia de Supervisión Visible. En 2005, la Administración formuló varias campañas de Supervisión Visible.

5.3 De Administración a Inspección.

La Administración Tributaria y Aduanera desea fortalecer la supervisión al pasar de la administración a la inspección. A comienzos de 2005, por lo tanto, revisó todos sus procedimientos y estudió cuáles podrían conducirse de manera más eficiente y efectiva. En base a los resultados de esta revisión, las oficinas de la Administración comenzaron a centralizar ciertas tareas administrativas y algunas tareas sencillas de supervisión. El ejercicio mejoró la continuidad, el conocimiento, la conducción y la eficiencia. También mostró los beneficios de manejar en una única ubicación los impuestos a las sucesiones, a las donaciones, al registro y el derecho de transferencia de propiedad. Se prevé la liberación de alrededor de 2.000 empleados para tareas de apoyo a la supervisión.

5.4 Publicidad de las Tareas de Aplicación.

La publicidad de las tareas de aplicación es una parte importante de la estrategia de supervisión. Hay una mayor probabilidad de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones si la Administración publicita que el fraude se detecta y acarrea serias penalidades. Las últimas campañas apuntaban a grupos pequeños de contribuyentes de alto riesgo seleccionados cuidadosamente.

En el otoño de 2005, se lanzaron diversas actividades para obtener experiencia y emitir una clara señal a los grupos seleccionados.

Investigación con impacto social. La investigación es parte integrante de la aplicación en la Administración Tributaria y Aduanera, y no necesariamente constituye el último recurso. Dentro de la Administración, el FIOD-ECD es responsable de la investigación del fraude impositivo y otros tipos de fraude financiero y relativo a mercancías. En 2005, el énfasis en la investigación se volcó a la calidad. Se prestó mayor atención al trabajo centrado en temas, dando prioridad a aquéllos casos y operatorias que tuvieran un posible impacto social.

La operatoria de los centros de telefonía (*call shops*) es un buen ejemplo. A fines de 2004, el FIOD-ECD condujo una investigación penal en centros de telefonía. Descubrió que un proveedor de software de facturación había desarrollado una opción que les permitía a los centros eliminar el impuesto sobre los ingresos brutos en forma digital. Un programa de detección desarrollado especialmente por el FIOD-ECD hizo posible revelar el uso de esta opción. El resultado fue un operativo nacional dirigido al proveedor de software y sus clientes. En un mismo día, 115 equipos de inspección visitaron 217 centros de telefonía en todo el país. Los inspectores descubrieron que 66 centros estaban quitando el impuesto.

6. EL CONTROL DE RIESGOS

El control de riesgos continúa siendo decisivo para el enfoque de la supervisión. Los riesgos se reseñan con anterioridad, en especial por parte de grupos especializados en los distintos temas. Se realizan encuestas preliminares dentro de sectores específicos para obtener conocimientos acerca de la escala y el interés de los riesgos. No se dirige la atención exclusivamente a los riesgos impositivos o a los intereses financieros sino que también se abarcan riesgos de relevancia social (para influir sobre el cumplimiento).

Anualmente, se establece una serie de reglas de selección y, en base a ello, se emiten declaraciones impositivas electrónicas que habrán de ser supervisadas. Debido a que las empresas están obligadas a presentar sus declaraciones impositivas de manera electrónica y es más sencillo comparar la información de este modo, las oportunidades de desarrollar una base de datos con parámetros de

alta calidad se incrementa. El objetivo es emitir un porcentaje cada vez menor para la tramitación individual por parte de especialistas altamente calificados, aunque seleccionado de manera tal que prácticamente en todos los casos sea necesario realizar correcciones sustanciales.

El control de riesgos continúa siendo una cuestión de creatividad, intuición, y variedad. Es importante mantener un equilibrio entre el proceso de selección nacional masivo organizado de manera eficiente y las oportunidades de aportes regionales. Por su naturaleza misma, los riesgos impositivos pueden determinarse a nivel central (nacional), pero la selección de riesgos materiales debe realizarse en mucho mayor medida en el nivel regional y según las circunstancias del momento.

La Administración Tributaria y Aduanera basa su selección de riesgos en una proporción de 25:50:25. Esto significa que el 25 por ciento de las investigaciones realizadas por la Administración Tributaria y Aduanera se determina en el nivel nacional y tiene que ver mayormente con acciones de gran envergadura coordinadas en forma centralizada y riesgos presentados por las organizaciones de control de riesgos nacionales. El 50 por ciento de las investigaciones surgen de esfuerzos realizados en el nivel regional, establecidos en planes de supervisión regionales.

El restante 25 por ciento se selecciona al azar; la escala de las compañías y el riesgo del sector son factores. Esto aumenta la imprevisibilidad de los controles.

Acciones nacionales en 2005/2006:

- la contabilidad de los ingresos brutos en el sector de residuos y reciclaje;
- la determinación del reintegro del impuesto BPM (impuesto a los automóviles) en los números de registro comercial para empresarios;
- continuación de la acción en el área de fraude de identidad dentro del sector de las agencias de empleo temporario;
- continuación de la acción en el área de fraude de preparación de las declaraciones (ingresos brutos no declarados, sobornos, etc.);
- control de los llamados "windhappers" (personas naturales sin ingreso aparente que, por lo mismo, parecen "vivir del aire");
- presencia visible de la Administración Tributaria y Aduanera en mercados, ferias y otros eventos, en busca de comerciantes desconocidos para la Administración como empresarios. Una investigación en el terreno a menudo llevará a que los comerciantes paguen su deuda fiscal en ese mismo acto o bien a que un funcionario de la Administración Tributaria y Aduanera tome posesión de automóviles y otros bienes;
- en el sector sin fines de lucro, la Administración Tributaria y Aduanera supervisará de manera específica la contabilidad de las actividades independientes y los ingresos eventuales.

7. SUPERVISIÓN HORIZONTAL

La Administración Tributaria y Aduanera cree en la supervisión horizontal: dejar parte de la supervisión en manos de agentes privados y organizaciones sociales, con ciertas pre-condiciones. La Administración Tributaria y Aduanera está convencida de que la mayoría de las personas, empresas e instituciones son capaces y están dispuestas a asumir una responsabilidad social. Al distinguir más claramente las empresas de alto riesgo de aquéllas que presentan un riesgo menor y dejar ciertas tareas de supervisión en manos de las empresas de buena fe, queda más margen para lidiar con aquéllos que no cumplen con las reglas dentro de la supervisión propia de la administración. La supervisión horizontal se convierte así en un agregado efectivo a la supervisión vertical tradicional, mediante la cual el estado controla el correcto cumplimiento de las reglamentaciones.

En el segmento de las (muy) grandes empresas hay claras oportunidades de realizar supervisión horizontal. La Administración Tributaria y Aduanera busca fortalecer la asociación con este grupo meta específico al intensificar las consultas. El interrogante central en ese sentido es cómo desean relacionarse la Administración Tributaria y Aduanera y las empresas como dos agentes profesionales. La intención es basar la relación en la transparencia, la comprensión y la confianza. La idea es que ambas partes tendrán un conocimiento permanente de los riesgos reales y estarán al tanto de sus posiciones mutuas. También se conversará sobre los cuellos de botella en la implementación y las implicancias de las reglamentaciones nuevas.

En 2005, comenzó una prueba piloto con alrededor de 20 empresas, en su mayoría empresas con cotización bursátil, con la intención de implementar acuerdos de aplicación individuales. Esta acción busca incrementar la seguridad jurídica para las empresas. Y al irradiar confianza por parte de la Administración Tributaria y Aduanera se impiden declaraciones que de otro modo serían objetadas en la supervisión vertical. Este enfoque está en línea con los desarrollos internacionales en el campo de los registros financieros orientados al incremento y exigencia de la transparencia. La Administración Tributaria y Aduanera por ende busca realizar un aporte positivo al clima (impositivo) para el establecimiento de las empresas. En 2006, esta prueba piloto se ampliará a otras 20 empresas.

La escala de las empresas del segmento de pequeñas y medianas empresas no permite utilizar el enfoque de los acuerdos individuales. La Administración Tributaria y Aduanera procura contactarse con las PYME's de los Países Bajos, organizaciones y asociaciones sectoriales para representar intereses mutuos de manera conjunta. Entre los temas de relevancia que pueden manejarse de manera conjunta se cuentan, por ejemplo, el combatir el trabajo en negro y trabajos paralelos, el intercambio de información y el establecimiento conjunto de normas y relaciones para la supervisión.

8. COLABORACIÓN

Al ejercer la supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera toma en cuenta a toda la cadena de aplicación. Se debe reducir la distancia (administrativa) entre los eslabones y simplificar los procedimientos.

La colaboración entre las funciones de supervisión e investigación se mejora haciendo que los funcionarios de control impositivo realicen controles forenses con funcionarios del área de investigación.

El fraude fiscal generalmente no es un delito aislado, sino que forma parte de un patrón más amplio en el que confluyen distintos tipos de fraude. En el contexto de la supervisión, la Administración Tributaria y Aduanera procura colaborar más con otros supervisores, donde el foco común debe estar en la determinación de la integridad administrativa de las compañías. Ciertas prácticas incorrectas, en especial en la intersección entre la seguridad social y los impuestos, realmente no pueden manejarse sino de manera multidisciplinaria, con distintos servicios del estado actuando simultáneamente. Por ello, la Administración Tributaria y Aduanera participa en equipos de intervención. En el contexto de las investigaciones, los equipos multidisciplinarios son cada vez más comunes: el FIOD-ECD coopera estrechamente con otros servicios de investigación tales como el AIVD (Ministerio del Interior y Relaciones del Reino: Servicio General de Inteligencia y Seguridad), el VROM-IOD (Ministerio de la Vivienda, Planificación de Espacios y Medioambiente-Servicio de Inteligencia e Investigación), el SIOD (Ministerio de Asuntos Sociales y Empleo: Servicio de Información e Investigación Social) y el Servicio Nacional de Investigación.

Entretanto, la Administración Tributaria y Aduanera implementó contratos con muchas municipalidades en las que existen falencias de aplicación relativas a la colaboración y el intercambio de información sobre acciones de lucha contra los “refugios gubernamentales”. Las municipalidades deben tomar la iniciativa de combatir los refugios. La Policía y el Servicio de Fiscalía son socios por acuerdo.

La creciente globalización también significa que la colaboración con socios del extranjero es cada vez más importante e intensa, por ejemplo, respecto de solicitudes de asistencia mutua. El fraude no se detiene en las fronteras y la colaboración transfronteriza es fundamental para una acción efectiva. La Administración Tributaria y Aduanera procura contribuir al mejoramiento de la lucha contra el fraude internacional al combinar *know-how* e intercambiar información dentro de la Unión Europea. Para los países que no pertenecen a la Unión Europea, se utilizan la colaboración y el intercambio de información provistos por tratados bilaterales. En la lucha contra el fraude internacional se utiliza la asistencia internacional para la recaudación de impuestos.

Se intensifica la colaboración con intermediarios en la convicción de que es mejor prevenir riesgos que combatirlos más tarde. La Administración Tributaria y Aduanera apoya la supervisión genérica preventiva al conversar por anticipado con los intermediarios sobre productos que estos últimos desean llevar al mercado. Por ejemplo, servicios financieros con aspectos impositivos, tales como hipotecas, rentas vitalicias y pensiones. Los productos que se proveen en el contexto del nuevo esquema de ahorros vitalicios son un tema de debates de especial relevancia. Pero también se conversa acerca de los programas de contabilidad y programación de efectivo, que deben tener un diseño a prueba del fraude, como así también acerca de la prestación de servicios administrativos y de contabilidad. Los productos y servicios genéricos aceptables a fines impositivos contribuyen a reducir la supervisión represiva e individual y, por ende, reducen la carga administrativa sobre los empresarios.

9. CONCLUSIÓN

Cuanto más sepan las autoridades tributarias sobre los contribuyentes y los solicitantes de prestaciones complementarias, tanto más podrán promover el cumplimiento. *Saber* significa: conocer qué actividad desarrollan los contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias, cuáles son las implicancias (impositivas), a qué grupos (de alto riesgo) pertenecen contribuyentes y solicitantes de prestaciones complementarias similares, qué tentaciones pueden llevarlos al incumplimiento y qué se requiere para asegurar su cumplimiento. En este sentido, servicio, supervisión visible y supervisión horizontal son palabras clave de igual valor para incrementar el cumplimiento de los contribuyentes y, por ende, la efectividad de la Administración Tributaria.