

Tema 3 “Administración Tributaria”

DR. VÍCTOR VALLEJOS VALLEJOS

I. OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para muchos países, especialmente del área de Latino América, la Administración Tributaria (A.T.) tiene una especial relevancia, por cuanto es la institución del Estado encargada de recaudar y controlar los tributos establecidos por las leyes.

En tal sentido, la administración tributaria tiene como objetivo fundamental prever y controlar que el Estado perciba el monto de los tributos que, de acuerdo a las leyes, deben entregar los contribuyentes. En consecuencia, estas instituciones cumplen su objetivo cuando los contribuyentes pagan a cabalidad los tributos que las normas legales estipulan.

Sin embargo, y por diferentes razones, en la mayoría de los países existe una importante brecha entre la recaudación tributaria debida o deseada y la recaudación real, situación que exige de las administraciones tributarias la realización de un gran esfuerzo encaminado a eliminar, o en su defecto a disminuir al mínimo posible, esa menor recaudación producto de la evasión tributaria.

Cada día aumenta la necesidad de tener administraciones tributarias más eficiente, por

lo que aquellos países que han logrado mejoras significativas en su administración deberían otorgar la máxima prioridad a la estrategia de dar preferencia al perfeccionamiento y consolidación de los avances logrados. Para ello, sería necesario que, a mediano plazo, se lograra un adecuado equilibrio entre los esfuerzos realizados para sancionar los incumplimientos y los esfuerzos destinados a promover el cumplimiento, incrementando las tareas de educación y servicio al contribuyente y la fiscalización preventiva.

Para aquellos países que todavía necesitan un cambio estructural profundo, la máxima prioridad debería ser la formulación de una estrategia general que ofrezca una visión global de desarrollo e identifique con claridad cuales son los factores claves necesarios para alcanzar el éxito.

En ese sentido se deberían considerar aspectos tan importantes como: la reestructuración y modernización de la organización, la profesionalización de sus recursos humanos, la informatización de la base de datos y la simplificación administrativa. Estos esenciales elementos que han sido utilizados recientemente, junto a otros, podrán ayudar a mejorar la recaudación tributaria y el nivel de cumplimiento.



Medidas destinadas a facilitar el cumplimiento tributario

Importantes son los avances logrados destinados a facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, y muchos son los países que han adoptado medidas como la disminución y simplificación de formularios para la declaración de impuestos, la simplicidad en la inscripción en el registro de contribuyentes (en muchos casos mediante sistema computacional en línea), y la presentación de declaraciones y pago de impuestos en las oficinas bancarias.

Sin embargo de lo avanzado, cabe considerar que aún es necesario dar mayores pasos para que las administraciones procuren requerir sólo aquellos datos que están en condiciones de procesar y utilizar efectivamente, de manera que, se aumente la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tendientes a disminuir los costos para el contribuyente y mejorar la efectividad de la administración. En tal sentido, las políticas deberán encauzarse hacia la maximización del uso de la información, a fin de aumentar la efectividad del control.

Medidas para mejorar el control del cumplimiento de las obligaciones

La estrategia seguida para mejorar el control del cumplimiento ha comprendido diversas medidas, entre las cuales cabe mencionar: la habilitación de oficinas especializadas para la administración de los grandes contribuyentes, dado que generalmente representan más del 60% de la recaudación, la introducción de tecnología informática moderna y avanzada que facilita la recaudación y el registro eficiente y oportuno de la información contenida en los formularios de declaración, la implementación de sistemas que controlan la elaboración y uso de factores y demás documentos; y otros que habilitan libros y registros contables.

El aumento de la masa de contribuyentes, la diversidad de actividades y el tamaño de éstos, han enseñado que es necesario mantener el trato

a los contribuyentes en forma diferenciada, por cuanto el impacto en la recaudación es positivo y permite, además, obtener valiosa información de unos pocos respecto a operaciones de compras y ventas de muchos, lo que aumenta la efectividad del control.

Medidas que detectan y sancionan el incumplimiento

En relación a las necesidades de detectar el incumplimiento, se han aplicado con éxito medidas como el sistema de detección de contribuyentes omisos a la declaración o al pago, la intensificación del control en la emisión de comprobantes y la aplicación de clausuras a los establecimientos infractores, el control móvil y de garitas al transporte de mercaderías entre distribuidores y comerciantes, el cruce masivo de las facturas de compras recibidas por las principales empresas del país para controlar a los proveedores, la investigación y sanción de algunos casos de delito tributario y algunos programas específicos de auditoría integral y al Impuesto a las Ventas o Valor Agregado.

En cuanto a las perspectivas de fiscalización, es deseable una revitalización de la función fiscalizadora, ya que su mejoramiento es una condición indispensable para aumentar la efectividad de la administración. Aún cuando todas las declaraciones de carácter tributario se procesaran en forma instantánea, la efectividad total de la administración no se perfeccionaría si no se mejora la fiscalización.

II. NECESIDAD DE RECURSOS

Para que las administraciones tributarias puedan desarrollarse en forma eficiente, es necesario que cuenten con determinados recursos, entre los cuales cabe asignárseles prioridad a los siguientes:

Recursos de Financiamiento

Normalmente el presupuesto para las administraciones tributarias es fijado dentro del



marco de las políticas generales del sector público, y eventualmente se les asignan presupuestos adicionales para períodos de reestructuración. Esta modalidad tiene el inconveniente que limita la posibilidad de renovación constante de la administración, la que necesita desarrollarse de acuerdo al crecimiento y características de los sectores económicos de cada país, y en especial de acuerdo al nivel de cumplimiento de los contribuyentes.

Debido a las características de las funciones recaudadora y de control, y por los constantes cambios en la legislación, es necesario que las A.T. tengan la suficiente autonomía administrativa y los recursos financieros adecuados que les permita adaptarse rápidamente a la situación imperante, modernizarse y profundizar la especialización de sus áreas, y maximizar el desarrollo de programas de capacitación interna y externa.

En este sentido, los gobiernos de algunos países han optado por darle a la A.T. un tratamiento de empresa privada respecto a su financiación, otorgándoles como ingreso propio un porcentaje de la recaudación (participación), de forma tal que se incentive el trabajo de la institución en procura de lograr aumentos efectivos de la recaudación, y por ende de su presupuesto interno. Cabe mencionar que, la sola posibilidad de una reducción en los tributos recaudados y, por consecuencia, del presupuesto interno de la institución, tiene el efecto de influir en forma positiva para que la administración efectúe un permanente seguimiento de la recaudación y busque nuevas formas o medidas administrativas que mejoren el cumplimiento tributario.

Este mecanismo de financiamiento podría considerar también otras alternativas, como por ejemplo, la asignación de porcentajes variables de participación, según sean los resultados de recaudación obtenidos en relación a las metas, con lo cual se fomentaría el despliegue de mayores esfuerzos internos por parte de los integrantes de la administración

en procura de una mayor productividad de su gestión.

La organización estructural

El marco formal de las instituciones que administran los tributos requiere de una estructura de organización que permita desarrollar en forma eficiente las diversas funciones que competen a la administración. Esta estructura debe considerar una clara delimitación de responsabilidades de cada área, del rol que a cada una le corresponde, y la forma de interrelacionarse, todo ello encaminado a lograr el cumplimiento de la misión institucional.

Pueden haber múltiples formas de estructurar la organización de la A.T., de hecho así ocurre en la práctica, sin embargo hay algunos elementos comunes necesarios de considerar para lograr una administración eficiente. Entre ellos, cabe mencionar los siguientes:

- a) Una descentralización adecuada de la organización, que permita habilitar un número determinado de oficinas, de acuerdo a la ubicación geográfica y a la concentración de contribuyentes, a fin de aumentar el contacto con éste y facilitar la entrega de un servicio más personalizado y, por otra parte, incrementar la presencia fiscalizadora.
- b) Una mayor descentralización y autonomía de las decisiones hacia los distintos niveles de la organización, que permita gerenciar con la debida agilidad y eficiencia tanto a los responsables de las áreas normativas como a los de las áreas operativas de la institución.
- c) El establecimiento en todos los niveles de sistemas de seguimiento y medición de tareas, que evalúen resultados y el cumplimiento de objetivos, tanto desde una perspectiva cuantitativa como cualitativa.
- d) Una integración de las funciones normativas que conforman el comando estratég-



gico. Esta integración será factible a través de una mancomunada coordinación entre áreas y de un planeamiento estratégico, supervisado por la máxima autoridad de la institución, quién tendrá la misión de facilitar las relaciones horizontales de trabajo y el desarrollo de responsabilidades compartidas.

- e) Un incremento del apoyo a las unidades operativas y la prosecución de medidas que unifiquen criterios entre las áreas normativas y operativas de la institución, fortalecería el cumplimiento de los objetivos fijados por el plan. En este sentido, el establecimiento de una unidad jerárquica intermedia entre el nivel principal y las áreas operativas serviría de eje y enlace para lograr tales objetivos.

La estrategia de unificar la administración tributaria

La principal fuente de ingresos de los gobiernos proviene de la recaudación tributaria interna y aduanera, y aunque las instituciones encargadas de su administración dependen orgánicamente de un mismo ministerio, en la práctica operan en forma muy independiente y generalmente con poco o insuficiente nivel de coordinación, lo que impide un mejor aprovechamiento de los recursos disponibles. Similar grado de dificultad se produce entre los servicios de recaudación y de fiscalización, en aquellos países en que éstos aún operan en forma independiente.

Algunos países, como Colombia, México y Bolivia han optado por la alternativa de unificar las administraciones tributarias aduaneras e internas, especialmente aquellos que ven en esta alternativa una forma de disminuir la burocracia, eliminar la corrupción y restringir la evasión.

Enfocada la situación desde el punto de vista fiscal, se puede considerar que la alternativa de unificar tales funciones en una sola institución de administración tributaria debería

producir más beneficios que inconvenientes, por cuanto tal como sucede entre las grandes empresas que se fusionan para mejorar su efectividad y rentabilidad, se obtendrían ventajas en aspectos como: reducción de los costos de operación, una simplificación y estandarización de procedimientos afines, una disminución del presupuesto de gastos para el Estado, la aplicación de criterios uniformes en cuanto se refiere a servicios al contribuyente y al control del cumplimiento tributario, una mejor coordinación de funciones y, en resumen, una mayor efectividad en la función recaudadora y fiscalizadora.

Recursos Humanos

La administración de los recursos humanos constituye la base del funcionamiento de las A.T., y por tanto debe requerir una atención preferencial y constante de las autoridades respectivas, si se desea alcanzar un satisfactorio grado de eficiencia de este importante recurso.

Uno de los factores a considerar para lograr tales objetivos, se refiere a la implementación y mantención de una política estable de personal que considere las características de los cargos y complejidades de las tareas a realizar, la capacidad individual e idoneidad funcionaria y el nivel de remuneraciones.

Al planificar la contratación de nuevo contingente, es necesario considerar la función del cargo a desempeñar y las reales posibilidades de realizar un trabajo motivador, acorde con la capacidad del individuo y el potencial futuro, a fin de evitar la insatisfacción laboral y el drenaje de talentos que, generalmente, encuentran en la actividad privada mayores ocasiones de valoración y despliegue de sus capacidades.

En muchas A.T. se observa un cierto grado de subutilización de la capacidad y experiencia de los funcionarios, incluso en los niveles más elevados de su estructura, que reduce su autonomía y el grado de su aporte a la insti-



tución, como sucede, por ejemplo, con jefes de región que, muchas veces ven restringidas sus decisiones (o simplemente no tiene facultad) para realizar planes o tareas regionales que ellos mismos deberán dirigir.

Por otra parte, existen situaciones en que los funcionarios ocupan posiciones que los superan en cuanto a capacidad, conocimiento y/o experiencia, en cuyo caso el nivel de gestión declina, como también la productividad del área y la motivación de los empleados.

En consecuencia, es necesario que la organización cuente con políticas y normas internas que aseguren que los funcionarios se ubiquen en cargos cuyos niveles de responsabilidad estén en concordancia con sus capacidades individuales.

Una forma de lograrlo es mediante la evaluación del desempeño, a fin de calificar la eficiencia y eficacia de cada funcionario, y de regular el funcionamiento armónico del personal. La realización de reuniones periódicas para el análisis y evaluación del recurso humano, permitirá, además, respaldar las promociones y el desarrollo de la carrera funcionaria. De igual manera, la realización de concursos periódicos internos ayudará a rescatar del anonimato los talentos ocultos y a garantizar la equidad, con lo cual el principio del mérito prevalecerá en la ocupación de los cargos.

Recursos Tecnológicos

En la actualidad, prácticamente no se concibe el funcionamiento de las administraciones tributarias sin el apoyo de la tecnología moderna, básicamente en cuanto a medios computacionales y de telecomunicación. El uso de tales elementos, ha sido vital para aumentar y mejorar las comunicaciones internas y externas de la administración, y para el almacenamiento y manejo de información.

Tal es así, que existen muy pocos procedimientos de carácter tributario que se

implementan sin tener en cuenta un proceso informático y la opinión de los expertos en computación, debido a la necesidad de manejar, con alto grado de confiabilidad y oportunidad múltiples y millares de datos de interés tributario.

Sin embargo, no puede dejar de mencionarse la conveniencia que la administración tributaria establezca criterios muy selectivos de necesidad de información, a fin de no recargar sus sistemas con datos que sean poco utilizables. Del mismo modo, se habrá logrado efectivamente el objetivo del uso de la informática cuando toda la información existente en la base de datos esté disponible para el uso permanente de los funcionarios y, en alguna medida también, de los propios contribuyentes.

La no utilización integral de la información contenida en la base de datos, encarece para el contribuyente la entrega de información, y para la administración aumenta los costos de almacenamiento de información y limita las acciones de control tributario.

La necesidad de aumentar y mejorar en forma permanente los servicios de atención e instrucción al contribuyente, como también las de efectivizar el control del cumplimiento tributario conllevan a la A.T. a una búsqueda permanente de nuevos elementos tecnológicos que le ayuden a cumplir tales objetivos, por lo que se requiere estar en permanente contacto con las disponibilidades que ofrece el mercado proveedor de equipos y programas, a fin de maximizar su aprovechamiento.

Actualmente existen múltiples elementos tecnológicos factibles de utilizar por las A.T., como por ejemplo: sistemas de consulta telefónica sin costo, uso del fax y de las comunicaciones electrónicas. Dado el avance de la tecnología electrónica, la perspectiva del papel como constancia de los datos tributarios tiende a perder efecto, y las administraciones deberán organizarse para manejar datos y no papeles.



Es posible considerar la interacción de las comunicaciones entre los contribuyentes y la administración tributaria mediante interconexión computacional, lo que facilitará el cumplimiento de sus obligaciones, tales como: declaraciones y pago de impuestos, solicitudes, consultas técnicas y reclamaciones, y las correspondientes aclaraciones y respuestas de la administración. Su utilización en actuaciones como notificaciones, resoluciones y otros actos de la administración, permitirá disminuir en los contribuyentes las molestias de cumplir algunas obligaciones y el costo de algunas inspecciones.

III. POLITICAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El futuro de la administración tributaria estará determinado por circunstancias económicas, políticas y tecnológicas que, entre otras cosas, definirán el papel que los impuestos deberán desempeñar en la sociedad. La globalización de la economía, la creciente integración económica, la expansión de los mercados comunes, el aumento de la competencia internacional y el hecho de que cada día será más fácil movilizar capitales, mercaderías y personas a través de las fronteras, planteará nuevas exigencias a la administración. Estas circunstancias, y muchas otras que no es posible anticipar, influirán sobre el desarrollo futuro de la administración tributaria.

Sin embargo, persistirá como objetivo primordial la maximización de la efectividad de la administración, y se tratará de minimizar la diferencia entre el impuesto potencial y el impuesto efectivamente recaudado.

Ampliación de la Base Tributaria

Desde el punto de vista del interés fiscal, y de la necesaria equidad en la carga tributaria que afecta a los contribuyentes, es imprescindible que se hagan esfuerzos para ampliar la base tributaria a fin de incorporar al sistema todos los agentes susceptibles de producir ingresos económicos, y por ende suscep-

tibles de generar tributos. De esta manera se contribuirá a disminuir la brecha de la evasión tributaria.

Sin detrimento de lo anterior, es conveniente tener en cuenta que la ampliación de la base tributaria debe ir acompañada de un concepto de calidad, en cuanto a que los esfuerzos deben encaminarse a la incorporación de sujetos que tengan un mínimo de interés fiscal. De esta manera, el control de nuevos contribuyentes será rentable para el Estado y para el saneamiento del sistema tributario, y se justificará el mayor costo de operación y de mantenimiento de nuevos contribuyentes que debe hacer la A.T.

No es suficiente, por ejemplo, realizar grandes esfuerzos para eliminar la mini economía informal y registrar a todos los contribuyentes potenciales, si después, no existe capacidad para controlar que los contribuyentes registrados presenten sus declaraciones y declaren y paguen el impuesto que les corresponde.

Prosecución del Cumplimiento Voluntario

Se puede definir el cumplimiento tributario como la actitud del contribuyente para cumplir determinadas obligaciones que establecen las leyes impositivas. Por tanto, se puede concluir que, un contribuyente cumple con sus obligaciones, cuando:

- a) Se inscribe oportuna y debidamente en los registros obligatorios;
- b) Cumple con presentar oportunamente sus declaraciones de impuesto;
- c) Paga oportunamente el impuesto que le corresponde declarar; y
- d) El impuesto declarado equivale cabalmente al impuesto potencial que le corresponde.

Pueden ser variadas las razones que motivan una conducta evasora, como por ejemplo, la competencia desleal entre los propios agentes económicos o la fragilidad de la norma tributaria. Sin embargo, los contribuyentes



tenderán a cumplir mejor sus obligaciones, si estiman o sienten que, al cometer un incumplimiento, asumen un considerable riesgo de ser sancionados en forma relativamente severa.

Es primordial para alcanzar los objetivos de la administración tributaria, promover en los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, situación que se podrá lograr cuando éstos perciban que existe una alta probabilidad de que el incumplimiento sea rápidamente detectado y sancionando en forma efectiva.

La efectividad de la administración tributaria no es el único elemento determinante en el cumplimiento tributario. En efecto, también son elementos que deben considerarse por su influencia: la equidad del sistema tributario, la simplicidad de las leyes y de los procedimientos para cumplirlas, la magnitud del costo del cumplimiento para el contribuyente, y la calidad de los servicios que la Administración presta.

Mejoramiento de las Medidas de Control

A fin de prever el cumplimiento tributario, es necesario que la administración tributaria implemente acciones de control destinadas a detectar el incumplimiento y a aplicar las sanciones correctivas, como un medio de disminuir la brecha de la evasión.

Para tal fin, es necesario mantener mecanismos permanentes que permitan detectar oportunamente las omisiones de declaración y la información errónea contenida en ellas. Complementariamente, y a fin de detectar los no inscritos, se podrán realizar operativos puerta a puerta por sectores geográficos, efectuar cruces de información por sectores económicos o gremiales, y a través de proveedores del estado y de las empresas.

Tan importante como construir un registro de contribuyentes, es mantenerlo actualizado, especialmente en cuanto se refiere al domici-

lio, impuestos afectados, actividad económica, identificación de socios o accionistas principales, etc., por lo que deben adoptarse medidas que prevean su actualización. Entre éstas, pueden considerarse los datos contenidos en las declaraciones anuales de impuesto a la renta, escrituras de constitución y modificación de sociedades, registros obligatorios en otras instituciones públicas y empresas financieras, etc.

Es necesario notificar oportunamente al contribuyente las omisiones y los errores contenidos en su declaración, y sancionar el incumplimiento y la inconsistencia de datos si no son corregidos. La aplicación de multas y de clausuras es de fundamental importancia para corregir este tipo de situación.

Se deberá analizar y evaluar la información entregada por el contribuyente, y comparar el impuesto recaudado con el impuesto potencial estimado. Diversas formas de evaluación se pueden aplicar, entre ellas: comparar el margen comercial y/o utilidad declarado con los índices del sector económico similar, el cruce informático de las compras declaradas por los clientes, las adquisiciones de bienes inmuebles y vehículos, la compra de acciones e inversiones en sociedades, y las retenciones de impuesto efectuadas por terceros.

IV. FUNCION DE RECAUDACION

Diversos conceptos reformadores han adoptado las A.T., entre los cuales ha tenido especial relevancia la simplificación administrativa y el traslado al sector privado de una serie de procedimientos y funciones que han permitido ganar eficiencia a la administración sin que el Estado pierda autonomía, especialmente en materia de recaudación.

En efecto, variadas medidas se han adoptado en ese sentido, como por ejemplo: la impresión de formularios por imprentas privadas y su distribución gratuita, la autodeclaración de impuestos, la reducción de los formularios de



declaración, la simplificación de la información que contienen, la eliminación de documentación accesoria, y la recepción de declaraciones y el impuesto por medio de instituciones financieras han contribuido notoriamente a facilitar el cumplimiento tributario.

Actualmente las administraciones tributarias de algunos países han establecido el envío de las declaraciones por medio de correo electrónico y el pago del impuesto mediante cargo automático en cuenta corriente bancaria, mecanismo que, además de facilitar el cumplimiento, efectiviza el manejo de la información frente a las necesidades de control.

En consecuencia, cada vez es menos las veces que el contribuyente debe concurrir a las oficinas de la administración, toda vez que incluso se han racionalizado las fechas de cumplimiento de la obligación tributaria.

La mayor parte de las administraciones han adoptado la estrategia de diferenciar el proceso de recaudación, otorgando un tratamiento diferenciado para los contribuyentes principales debido a la importancia de su contribución. Han establecido unidades especializadas muy bien estructuradas para recibir la declaración y pago de los grandes contribuyentes, y un procedimiento general a través de la red bancaria para atender al resto de los contribuyentes medianos y pequeños, lo que ha permitido aprovechar la eficiencia y especialización de las instituciones bancarias en el manejo de valores, y liberar recursos de la administración.

V. SERVICIO AL CONTRIBUYENTE

Así como los contribuyentes tienen la obligación de cumplir en forma cabal con las normas tributarias, la administración tributaria tiene el deber de facilitarles y ayudarles a cumplir con tal obligación. Para tal efecto, debe suministrar el máximo de servicios, en aspectos vitales como información, educación y asistencia, a fin de aliviarles lo más posible la carga del cumplimiento tributario, y de

minimizar la cuantía de los recursos públicos y privados, necesarios para asegurar que los impuestos se recauden.

Es primordial que la administración tributaria proporcione información, a través de resoluciones, reglamentos y otros medios, para estimular un alto nivel de cumplimiento y minimizar los problemas y errores. La información a proporcionar a la ciudadanía debe contemplar aspectos como cuáles son sus derechos, sus obligaciones y la forma de cumplirlas.

La educación al contribuyente, además de los aspectos técnicos, debe incluir explicaciones de cómo se beneficia la sociedad con los impuestos y a qué se arriesgan quienes no pagan lo que de acuerdo a las leyes corresponde.

El servicio de entregar asistencia, debe contemplar acciones tendientes a brindar ayuda y aclaraciones al contribuyente para lograr un mejor cumplimiento, brindándole un servicio consistente, imparcial, cortés y rápido.

Es necesario que los ciudadanos y los contribuyentes dispongan de los medios adecuados para entender que se requiere de ellos a la hora de cumplir con la ley. Por tanto, la administración tributaria, como mínimo, debe facilitarles vías adecuadas de cumplimiento, como ser: contar con programas para el llenado de formularios e instrucciones inteligibles, proporcionar a los ciudadanos puntos de contacto donde puedan pedir y obtener información sobre sus obligaciones, y desarrollar programas educacionales dirigidos a los actuales y futuros contribuyentes.

VI. FUNCION DE FISCALIZACION

La lucha contra el incumplimiento tributario, requiere que se establezcan mecanismos adecuados para su detección y, a la vez, que se apliquen sanciones eficaces. Si bien se comprende que, primeramente hay que poner énfasis en la educación y asistencia al contribuyente para que cumpla cabalmente con sus obligaciones, también es responsabilidad de



la administración vigilar que se cumplan tales obligaciones, establecer mecanismos para detectar el incumplimiento y aplicar sanciones eficaces para su corrección.

Es bien conocido que, incluso en los países más avanzados, las A.T. sólo fiscalizan a un pequeño porcentaje de contribuyentes, y que evidentemente carecen de la capacidad para fiscalizarlos a todos. Sin embargo, la posibilidad de «sufrir» una fiscalización, pasa a desempeñar un papel importante en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Si la fiscalización no alcanza un nivel razonable de efectividad, la administración tributaria tampoco será razonablemente efectiva.

La efectividad de la función de fiscalización no puede medirse únicamente en términos de monto de acotación o recaudación directa, en tal sentido, lo que más importa es en qué medida las acciones de fiscalización contribuirán a mejorar el futuro cumplimiento tributario.

Con el objeto de minimizar la brecha producida por la evasión, es necesario desarrollar planes adecuados de fiscalización. Los planes deben contemplar una amplia cobertura del universo de contribuyentes y abarcar diversas actividades económicas y tamaños de contribuyentes, para lo cual es necesario utilizar procedimientos diferenciados para combatir de la manera más apropiada las distintas formas de incumplimiento.

A fin de planificar adecuadamente las actividades de fiscalización, es necesario considerar las características de las formas más utilizadas para evadir impuestos.

La elusión

Se entiende como elusión, el comportamiento tributario que consiste en el aprovechamiento de vacíos legales o reglamentarios utilizados para disminuir el pago de impuestos. Debido a que a veces, por ser las normas

tributarias poco claras o interpretadas en forma deficiente, se benefician unos pocos contribuyentes en perjuicio de la mayoría, la fiscalización debe considerar en sus programas la detección de esta forma de evadir, a fin de impulsar en el legislador la corrección y el perfeccionamiento de las normas respectivas.

Evasión sin cometer defraudación

En sectores donde se observan elevados niveles de incumplimiento, la evasión dependerá de la probabilidad de ser detectado y de la magnitud y eficacia de la sanción. En este caso, la administración tributaria debe incrementar, en forma permanente, la probabilidad de detectar y sancionar a los contribuyentes evasores. Es decir, debe aumentar el riesgo de evadir, para lo cual es necesario que desarrolle estrategias basadas en fiscalizaciones masivas y rápidas que aumenten la cobertura del control y la presencia de la administración, y complementar esas acciones con auditorías integrales selectivas a la documentación y libros contables.

La fiscalización de carácter preventiva, estará destinada a convencer al contribuyente que evadir es un mal negocio, lo cual se logrará demostrándole que la administración tiene información y la capacidad operativa suficiente para controlarlo y sancionarlo si comete evasión. Si la probabilidad de sancionar efectivamente una conducta evasora es muy baja, el contribuyente asumirá el riesgo aunque la sanción sea muy alta, en cuyo caso la A.T. no logrará disuadir el incumplimiento.

Defraudación

Comete evasión tributaria con defraudación el contribuyente que en forma intencionada adultera o falsifica libros o documentación, con el fin de disminuir el pago de sus impuestos.

A fin de combatir esta actitud, la administración tributaria debe realizar programas especiales que permitan fiscalizar en profundidad



al evasor. Para los defraudadores, la estrategia de control debe basarse en la aplicación de sanciones muy severas, que incluyan la pena de cárcel. Estas sanciones deben hacerse públicas para que sirvan como medidas ejemplarizadoras, ya que el objetivo principal de esta estrategia, no es sancionar al defraudador para que no reincida, sino castigarlo para que sirva de ejemplo ante la ciudadanía.

Necesidad de Apoyo a la Fiscalización

Para mejorar la efectividad de la fiscalización, es necesario que las administraciones tributarias desarrollen e incrementen sistemas que apoyen la labor fiscalizadora y, en especial, la auditoría a los registros contables. El fiscalizador necesitará para las auditorías de campo, ir premunido de información que le permita detectar, con mayor facilidad, las operaciones o figuras evasivas utilizadas para omitir impuestos, debido a que el cruce de información es un elemento fundamental en la estrategia de fiscalización.

En efecto, además de la información referida a las declaraciones presentadas u omitidas por el contribuyente, el área de fiscalización debería tener información de terceros, relacionada con: compras y ventas de proveedores y clientes, compras efectuadas por el Estado, importaciones y exportaciones, inversiones en vehículos y bienes inmuebles, créditos financieros, etc., con el objeto de cotejar esta información con los registros contables y documentación sustentatoria del contribuyente. Esta modalidad de control, deberá incrementarse a fin de hacer más efectiva la fiscalización y contribuir a disminuir la brecha de la evasión, favoreciendo de esta manera la sana competencia entre contribuyentes.

VII.PROCESO DE RECLAMACIONES TRIBUTARIAS

Con motivo del desarrollo de la acción fiscalizadora que origina, en muchos casos, la emisión de acotaciones de impuestos y multas, un gran número de contribuyentes hacen

uso del derecho a la defensa que le otorgan las leyes, y recurren de reclamación ante la administración tributaria y/o de apelación ante instancias superiores.

Sin embargo, ocurre que en muchas administraciones tributarias, el proceso de fiscalización se diluye en interminables controversias jurídicas, y que los recursos presentados, generalmente, pretenden realizar una maniobra dilatadora más que una razonable defensa sustentatoria. Esta situación produce un doble efecto, un alto costo administrativo a la administración tributaria, y un perjuicio al erario fiscal debido a la postergación de la cobranza del impuesto adeudado, suspendido por la reclamación.

Por las razones anteriores, las administraciones deben buscar procedimientos que mejoren la calidad de las auditorías y de las liquidaciones de impuesto, conjuntamente con métodos que induzcan al contribuyente al pago voluntario de sus errores y medidas internas que agilicen la resolución de reclamos, sin perjuicio de proponer a las autoridades normas que desestimulen la presentación de reclamos inoficiosos.

Por otra parte, es conveniente estimular en el contribuyente la presentación de declaraciones rectificatorias que corrijan las omisiones o errores cometidos detectados por la fiscalización, instruyéndolo respecto de las ventajas que obtendría por reducción de sanciones e intereses y por la eliminación de costos adicionales que se evitaría de no recurrir a la reclamación. Esta medida también ayudaría a reducir la cantidad de controversias jurídicas.

El establecimiento de una adecuada política de gradualidad de sanciones y recargos, es otro elemento que ayudaría a reducir la presentación de reclamos inoficiosos. En esta línea, algunos países han optado por desestimar la controversia con el contribuyente, sin vulnerar su derecho a defensa si éste decide reclamar, concediéndole el dere-



cho a una disminución gradual de sanciones, en forma tal que, a menor trabajo causado por el contribuyente a la administración y a los tribunales, mayor será el porcentaje de la reducción.

Un sistema de gradualidad, que reduzca sustancialmente las sanciones, podría contribuir también a lograr una recaudación efectiva superior. Sin embargo, cabe considerar que una política de reducción de sanciones tendrá éxito sólo si se aumenta la cobertura de la fiscalización (mayor proporción de contribuyentes fiscalizados), por cuanto aumentaría la probabilidad de detectar evasión y aplicar sanción.

VIII. PROCESO DE COBRANZA COACTIVA

Un elemento esencial que no pueden descuidar las administraciones tributarias es la deuda morosa, sobre la cual se debe actuar en forma rápida y efectiva para demostrar que la mora es una fuente muy cara de financiamiento para el contribuyente. En general, se observa que la deuda morosa está muy concentrada y, en consecuencia, una porción reducida de contribuyentes morosos es responsable de un alto porcentaje de esa deuda. Por tal motivo, la prioridad de la cobranza debería asignarse en función del monto adeudado y, seguidamente, dar preferencia al cobro de la deuda más nueva, por cuanto es más fácil su cobranza y se evita que se transforme en deuda incobrable.

Una buena alternativa para mejorar la recuperación de deuda morosa, puede ser delegar en agencias privadas la cobranza de deudas menores, toda vez que se aprovecha mejor las ventajas de su especialización, y la administración puede concentrar sus recursos en las deudas de mayor monto. De esta forma, se contribuirá a cambiar la conducta tributaria de muchos contribuyentes, porque sabrán que si caen en mora, tendrán que pagar el impuesto más las sanciones y recargos correspondientes.

Para combatir en forma eficaz el no pago de deuda morosa, algunos países han implementado normas que permiten la aplicación de sanciones más drásticas, como la clausura temporal del establecimiento, o medidas de apremio y penas de cárcel, cuando el no pago obedece a una actitud de simple rebeldía o acciones meramente dilatorias de parte del contribuyente.

IX. CONTROL INTERNO

Cada vez será más necesario que las A.T. dispongan de sistemas que permitan controlar su funcionamiento interno, a fin de seguir la pista de los cambios en aspectos referidos a la identificación de contribuyentes, la determinación del impuesto, la recaudación y la auditoría de campo. De esta manera, se logrará proteger las políticas tributarias contra quienes tienen intereses creados en buscar la forma de no cumplir con las normas impositivas. Así también, se garantizará la equidad de la fiscalización ejercida por la A.T. a la gran masa de contribuyentes que tienen por norma cumplir con sus obligaciones.

Para preservar la eficacia de la administración tributaria, es necesario prever, por medio de comprobaciones sistemáticas de carácter interno, aspectos de consistencia y seguridad de sus operaciones de control y manejo de información, a fin de garantizar la ausencia de filtraciones y posibles actos de corrupción.

El buen funcionamiento de la administración, quedará más garantizado si el control interno se considera parte integral de la planificación, organización y dirección de la institución, en lugar de una actividad separada. El control interno funciona estableciendo normas, midiendo los resultados reales contra las normas establecidas y actuando para resolver cualquier discrepancia.

Es esencial, tanto para el resguardo de las propias autoridades de la administración,

como para mantener la confianza del sector público y de la ciudadanía en general, ofrecer garantías de que las operaciones de la administración tributaria son consecuentes con las leyes y principios de la nación. El control interno contribuye a proporcionar esta garantía, por medio de servicios de auditoría interna e investigaciones independientes y profesionales, que permitan lograr:

a) El funcionamiento de una administración

tributaria eficiente, efectiva y económica;

- b) La detección y desaliento del fraude y abuso en la aplicación de programas y operaciones de control; y
- c) La protección de la administración contra los intentos externos por corromper o amenazar a sus funcionarios.

Lima, Octubre de 1995.

