



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

LA AUDITORÍA FISCAL Y EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Horacio Castagnola

Contenido

Introducción

1. Un proceso evolutivo
 - 1.1. El contexto
 - 1.2. Conocimiento de las capacidades de gestión
 - 1.3. La plataforma tecnológica
2. El modelo de Agencia
 - 2.1. El proceso de control y la auditoría
 - 2.2. El rol de la inspección tributaria
 - 2.3. Las etapas del proceso de auditoría
 - 2.4. Áreas de Fiscalización
 - 2.5. Casos relevantes
 - 2.6. Las áreas de revisión o de determinación administrativa
 - 2.7. La evaluación del impacto final de la auditoría
 - 2.8. Otras formas de control
 - 2.9. Control de las facturas falsas
 - 2.10. Fiscalidad Internacional
3. La importancia del gerenciamiento: el rol de las áreas de coordinación operativa y técnica
 - 3.1. Evaluación del impacto

INTRODUCCIÓN

Entendemos que la misión fundamental de la administración tributaria es gestionar la aplicación del sistema impositivo procurando mejoras permanentes en la conducta fiscal de los ciudadanos.

En general, las administraciones pueden actuar en contextos culturales, económicos y sociales muy diferentes que condicionan de manera sustancial las estrategias a aplicar. En países con niveles razonables de cumplimiento, el rol del control se ejerce fundamentalmente detectando y sancionando los casos excepcionales que se alejan negativamente del cumplimiento medio de la población.

La sanción de incumplimientos significativos y de gran trascendencia pública permite recordar, por su impacto social, que las capacidades de acción de la administración siguen vigentes. En las sociedades en que el incumplimiento es generalizado y significativo los desafíos son distintos. Para lograr mejoras sustanciales en la conducta de la mayoría de los sujetos obligados se requiere implementar estrategias distintas de las que se utilizan en la situación anterior.

En estos casos resulta necesario, concurrentemente con las actividades de control, intensificar la educación tributaria y la divulgación masiva de las obligaciones existentes. Si los sujetos obligados por la ley desconocen las normas difícilmente cumplan con las mismas. Si no perciben riesgo ante el incumplimiento difícilmente modifiquen positivamente su conducta.

Establecer rutinas de difusión con adecuados programas de comunicación social, lograr la inclusión de los no inscriptos y controlar en forma oportuna y sistemática las obligaciones formales y materiales son acciones básicas en estos contextos.

Más allá de las distinciones señaladas, todas las administraciones -no obstante, la diversidad de contextos en que actúen y las diferencias en las magnitudes o complejidades relativas- deben gestionar eficientemente, siempre, los procesos que están bajo su responsabilidad.

Si bien al interior de las administraciones tributarias se desarrollan diversas y múltiples actividades, indudablemente las funciones de **recaudación, cobranza, auditoría y servicios al contribuyente** son las que constituyen el núcleo operacional de la administración y, en nuestra opinión, no se pueden ver como compartimentos estancos. Si estos procesos no están adecuadamente interrelacionados pueden limitarse severamente las potencialidades e impactos de la gestión.

La primera idea fuerza que nos interesa destacar es, por lo tanto, que las administraciones deben entender a las actividades mencionadas como un **conjunto continuo e interdependiente**, cuyas interacciones recíprocas tienen una relevancia cada vez más evidente. Las debilidades y fortalezas de cada una de las partes constitutivas de este único sistema se realimentan entre sí y

por lo tanto deben ser encaradas como un todo integrado, donde la eficiencia de cada una de las partes resulta crucial para la mejora del cumplimiento.

El objetivo de este trabajo es brindar una visión de la Auditoría Fiscal entendida como parte del proceso integral de control de la Administración Tributaria, que incluye a todas las funciones básicas de la gestión. Esta manera sistémica de encarar la actividad fiscalizadora difiere de la tradicional, que ponía en la auditoría el foco casi exclusivo de las capacidades de generación del riesgo percibido por los contribuyentes y responsables.

1. UN PROCESO EVOLUTIVO

En las últimas décadas tanto la teoría económica como la sociología han permitido a las administraciones tributarias incorporar mayores conocimientos sobre el comportamiento de los distintos agregados sociales y económicos. También se ha avanzado en el conocimiento de los mecanismos de toma de decisiones ante los distintos incentivos que reciben las personas por parte de otros agentes económicos, entre ellos el Estado. Este mejor conocimiento de la conducta social -y la de las personas individualmente consideradas- ha permitido comprender que las visiones excesivamente simplificadas sobre el control fiscal generalmente son insuficientes para modificar positivamente el comportamiento tributario de los ciudadanos.

A nuestro criterio, el modelo tradicional de generación de riesgo debe ser enriquecido por una visión que permita integrar en una única estrategia a los distintos instrumentos con que cuentan las administraciones tributarias para incentivar mejoras en la conducta fiscal. Nos referimos precisamente a elementos tales como la educación tributaria, los servicios al contribuyente, el apoyo técnico y logístico, mejores servicios de internet y todo lo que signifique facilitar el cumplimiento. Incluimos en este concepto amplio el oportuno y riguroso control primario de las obligaciones de presentación y pago.

Esta concepción no implica, obviamente, desconocer la importancia fundamental que la auditoría tiene para lograr un mejor control del cumplimiento, pero se diferencia de la mirada clásica en que no limita a la auditoría como la casi exclusiva herramienta disponible para mejorar el cumplimiento.

Desde el nacimiento del contribuyente en los registros de la administración -en la etapa de inscripción- existen elementos que resultan críticos en todas las interacciones posteriores. La precisa identificación de los domicilios, las formas societarias que se adopten o la correcta clasificación de la actividad económica desarrollada, como así también la de los restantes elementos que caracterizan a las personas, resultan relevantes en etapas posteriores del proceso como puede ser en la cobranza o en la auditoría fiscal.

Asimismo, en las distintas etapas de la cadena de actividades que puede darse en la relación fisco-contribuyente, los agentes y funcionarios deben tener clara conciencia de la importancia de sus roles, no solo para el desempeño de sus tareas específicas sino en sus relaciones con las restantes áreas de actividad.

La auditoría fiscal, en esta visión, resulta entonces un elemento esencial en todo el proceso de control pero no puede ser analizada aisladamente de los restantes elementos que componen la cadena de gestión de la administración. Bajo esa óptica plantearemos estas consideraciones sobre el rol de la auditoría y el control del cumplimiento.

1.1. El contexto

El abordaje mencionado requiere también de un profundo conocimiento del contexto en que se debe actuar. Los contribuyentes y responsables que interactúan con la administración tributaria abarcan un continuo que va desde pequeñas unidades, con un mínimo de obligaciones y poca envergadura económica, hasta grandes conglomerados con multiplicidad de actividades y gran diversidad de operaciones.

En algunos países, la gran dispersión geográfica y las diferencias del comportamiento tributario que se observa entre los grandes centros urbanos y el de las poblaciones rurales muy alejadas exigen responder también de forma distintas ante los desafíos implícitos en esas realidades tan distintas.

Vale mencionar que en las últimas décadas la globalización económica y financiera ha agudizado esta necesidad de conocer adecuadamente el medio tanto nacional como mundial en que operan nuestras organizaciones. Los contribuyentes y las administraciones están afectados por esas condiciones de contexto, no sólo económicas y financieras sino de orden político, cultural y educativo.

Este requisito de conocer el ambiente en que se actúa, para poder diseñar e implementar estrategias adecuadas, exige un monitoreo de esa realidad para estar atentos a los cambios que se produzcan en la misma. Una mirada exclusivamente técnica puede debilitar el posicionamiento de la administración ante la sociedad y limitar severamente sus capacidades de acción e influencia.

Elaborar un plan estratégico implica conocer el medio y las capacidades de la propia administración teniendo clara conciencia de sus fortalezas, debilidades y riesgos que enfrentan. Solo a partir de tener conocimientos precisos sobre el abordaje institucional requerido resulta posible plantear un programa de actividades de control en condiciones de impactar inteligentemente el contexto para mejorar en forma progresiva el cumplimiento de los distintos universos de responsables.

La carencia de un conocimiento objetivo del riesgo que presentan los distintos sectores y actividades económicas, y de los responsables individuales que componen cada universo, debilita la respetabilidad de la administración ante los contribuyentes y ante la sociedad.

Nuestra experiencia en la elaboración de estudios sectoriales, a través de la creación de áreas de Fiscalización Especializada, permitió avanzar en el conocimiento de los distintos sectores económicos, sus prácticas productivas, comerciales y financieras y la estructura de los mercados en que operan como asimismo la tributación del sector y las eventuales maniobras tendientes al incumplimiento que en los mismos se pudiesen verificar.

Ese conocimiento específico se vuelca en manuales sectoriales y pautas de trabajo que capacitan al personal auditor y fortalece su presencia y capacidad de control y permiten desarrollar medidas estructurales que prevengan focos de evasión.

1.2. Conocimiento de las capacidades de gestión

Tanto como conocer la realidad externa en la cual actúa la administración, se requiere además otro elemento esencial para poder controlar eficazmente el cumplimiento. Resulta muy difícil definir estrategias de control sobre un determinado universo de contribuyentes si no se conoce la capacidad operativa de la propia administración.

Para lograr ese objetivo oportunamente definimos e implementamos lo que denominamos el ADN de cada jurisdicción. En esencia, se trata de medir la cantidad y complejidad de las obligaciones que deben cumplir los distintos universos que componen cada jurisdicción operativa, en función de los distintos impuestos en que están inscriptos y de la complejidad inherente a los mismos.

Esta cuantificación permite evaluar racionalmente la cantidad de recursos humanos y los distintos niveles de capacitación requeridos. De esa manera se puede definir la cantidad de acciones de control posibles y reforzar las jurisdicciones con dotaciones no acordes a la magnitud de obligaciones y el tipo de contribuyentes que deben administrar.

Esta plataforma permite también medir la productividad de cada jurisdicción y realizar todas las comparaciones que se estimen necesarias para evaluar la gestión que se realiza.

1.3. La plataforma tecnológica

Las capacidades que ofrece la tecnología informática y de las comunicaciones brindan la plataforma sobre la que se construyen las distintas estrategias de control.

La difusión en el uso de declaraciones juradas y pagos electrónicos, la facturación también electrónica, el poder identificar y designar terceras personas que actúan como agentes de información y retención y la mayor bancarización de las transacciones, son todos elementos que han posibilitado la construcción de bases de datos muy ricas y poderosas que están disponibles para su utilización en el control y la auditoría fiscal.

Sin embargo, este avance notable en la disponibilidad de datos útiles para el control no constituyen de por sí una panacea. Frecuentemente encontramos aquí el primer escollo en la mejora de calidad en el control.

Las capacidades analíticas de nuestros funcionarios y agentes frecuentemente no están a la altura de lo requerido para lograr un uso óptimo de las potencialidades que brindan las excelentes bases de datos que ahora disponemos. Saber bucear adecuadamente en millones de datos requiere niveles de especialización que pueden exceder la capacitación media de nuestros funcionarios. Transformar esas gigantescas bases de datos en información útil y relevante exige la construcción de modelos de análisis de riesgo donde se exigen capacidades y formación en áreas de conocimiento que frecuentemente carecemos.

La experiencia observada en organizaciones complejas como las entidades financieras internacionales y aún en las grandes agencias de publicidad puede indicar desafíos que se nos presentan para utilizar al máximo y productivamente toda esa data. La generación y puesta a disposición de la administración tributaria de esos volúmenes de información implican costos que deben ser soportados por el sector privado de nuestras economías. Esto obliga al uso racional de la misma para no afectar la capacidad competitiva de nuestras empresas como consecuencia de la imposición de costos parafiscales innecesarios.

Debemos darle a esa potencialidad informativa un uso que signifique evidentes mejoras en el control de forma tal que se reduzca el incumplimiento y fortalecer así efectivamente la situación fiscal de nuestros países. La identificación de patrones de conducta a través de la explotación de información agregada, así como el potencial del conjunto de recursos tecnológicos que se ha dado a llamar *big data*, ofrecen nuevas oportunidades de generar conocimiento de la realidad económica y social.

Las administraciones poseen volúmenes de información que les permiten avanzar rápidamente en este campo en la medida que cuenten con personal técnicamente capacitado para explotar esos datos inteligentemente. Asimismo, como mencionábamos antes, ver todo el proceso como un continuo permite engarzar la información producida en las distintas etapas de la cadena de control en elementos útiles para caracterizar y calificar a los contribuyentes en función del riesgo que implican, fortaleciendo así todos los procesos de gestión de riesgo y cobro de los tributos adeudados.

Un modelo adecuado de perfiles de riesgo permite asignar un valor al contribuyente, no sólo a partir de sus propias declaraciones juradas o la información suministrada por terceros, sino también a partir de los patrones brindados por su conducta formal. Eventos tales como la no presentación o la presentación fuera de término de una declaración jurada o irregularidades en los pagos puede brindar datos que ayudan a calificar la conducta y ser utilizados en etapas posteriores del control.

Estas posibilidades de asignar valor de riesgo fortalece también el propio control formal. Si los contribuyentes conocen esta asociación entre conducta formal observada y riesgo de ser auditados probablemente mejoren su conducta en estas etapas básicas de la relación entre el contribuyente y la administración. A partir de la disponibilidad de información oportuna y confiable, la administración estará en condiciones de diseñar estrategias de control que le permitan crear condiciones de riesgo adecuadas para los distintos universos de responsables.

La información oportuna y confiable y su inteligente utilización permite a su vez encarar otro de los grandes desafíos que enfrentan las administraciones: reducir significativamente la discrecionalidad de todas sus operaciones al otorgarle racionalidad y objetividad a sus criterios y mecanismos de selección de contribuyentes a fiscalizar reduciendo así las oportunidades de corrupción. La construcción de mecanismos que permitan asignar un riesgo objetivo a los

responsables y gestionar las actividades de control en forma acorde a esas valoraciones deviene, entonces, en un elemento crucial para reducir significativamente la posibilidad de actividades que afecten el comportamiento ético de los funcionarios.

La experiencia obtenida en nuestro país con el sistema SIPER (Sistema de Perfiles de Riesgo) fue un avance inicial que permitió introducir en nuestra administración la calificación de los contribuyentes teniendo en cuenta su conducta formal y material y lograr avanzar en métodos objetivos de selección de contribuyentes a fiscalizar. El Sistema de Perfiles de Riesgo es una herramienta que permite la clasificación de los contribuyentes de acuerdo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esta herramienta integra toda la información tributaria disponible y asigna pesos relativos a cada una de las variables, con el fin de segmentar universos de contribuyentes para definir acciones diferenciadas sobre cada uno de ellos.

El resultado de la evaluación de las variables definidas para el Sistema de Perfiles de Riesgo permite comparar y evaluar a los contribuyentes en función del riesgo medido de forma objetiva, con lo que se construyen universos de comportamiento tributario homogéneos. Se puede realizar así una correcta asignación de los recursos y prioridades a las labores de control, fiscalización y cobranzas. El sistema refleja la categoría que se asigna a los contribuyentes de acuerdo al valor relativo que se le asigne a cada variable, el cual debe ser revisado periódicamente.

Los objetivos de un mecanismo de calificación son reflejar la conducta fiscal de los contribuyentes en un período de tiempo. Su utilización práctica es un elemento objetivo y complementario en la selección de casos para fiscalizar y permite generar estrategias selectivas en las distintas funciones (recaudación, cobranza, fiscalización y servicio al contribuyente).

Se procura así identificar y estudiar los riesgos de comportamiento de los contribuyentes, con el fin de reducir los niveles de incumplimiento y facilitar el análisis pormenorizado de las acciones más recomendables a implementar para cada grupo o segmento de contribuyentes de acuerdo a sus características. También se implementó una consulta privada a través de la Oficina Virtual para que cada contribuyente pueda conocer el perfil de riesgo que la Administración Tributaria ha asignado con relación a su comportamiento fiscal y de esa manera inferir la posibilidad de ser fiscalizado por ese motivo.

En síntesis, la calificación del riesgo provoca un corrimiento de los contribuyentes hacia los subconjuntos o categorías de mejor clasificación a través de la mejora en su comportamiento, logrando así, una mejora espontánea de la conducta observada por los mismos.

2. EL MODELO DE AGENCIA

La implementación del concepto de Agencia Tributaria, integrando la responsabilidad de la administración de tributos internos con las obligaciones de la seguridad social y el control aduanero permitió explorar nuevos caminos en la búsqueda de mejorar el control fiscal.

Si bien las experiencias fueron muy disímiles y el nivel de éxito en los procesos de integración fueron variados, es oportuno mencionar que la sinergia producida al contar en una única base de datos el conjunto de información disponible sobre las distintas obligaciones de un sujeto económico determinado permite conocer con mayor precisión su conducta y el riesgo que la misma genera para el cumplimiento. Si bien los procesos y procedimientos de control aplicados pueden diferir en los distintos ámbitos, el poder visualizar al agente económico como una única unidad operacional hace que la información obtenida en los distintos aspectos de su relación con el Fisco potencie el conocimiento que se tiene del mismo y por ende las capacidades de control.

Sabemos que los procesos de integración de culturas tan distintas como la aduanera y la tributaria y la de las obligaciones de la seguridad social no resultan fáciles de consolidar pero el balance general, a nuestro criterio, sigue resultando positivo.

2.1. El proceso de control y la auditoría

Los sistemas tributarios operan, en general, con sistemas autos declarativos de las obligaciones. Es ésta sin duda la evidencia más fuerte sobre las limitaciones que tenemos para que la determinación del impuesto sea efectuada por la propia la administración.

Hemos mejorado notablemente nuestra información disponible, pero, salvo en contados países, no estamos –aun- en condiciones de “facturar el impuesto”.

Esta limitación ha llevado a la necesidad de crear las condiciones de riesgo suficientes como para inducir a los obligados a que auto declaren sus obligaciones teniendo en cuenta el riesgo que para ellos significa que el Fisco pueda contar con la información suficiente y las técnicas de control adecuadas como para conocer y sancionar omisiones, errores o maniobras dolosas.

Ese es en esencia el “cumplimiento voluntario”.

Aceptado este principio queda por analizar si ese riesgo es exclusiva responsabilidad de la función de auditoría fiscal o es un producto final de toda la actividad de la administración. Pensamos que la segunda opción es la más sustentable y potente. Entendemos que todas y cada una de las actividades que realizamos son elementos fundamentales para lograr un cumplimiento adecuado y razonable.

Por esa razón mencionamos en primer lugar la necesidad de una adecuada difusión de la normativa y un proceso continuo, sistemático y permanente de

educación tributaria de la población. También señalamos la relevancia del proceso de inscripción. En el mismo, se debe otorgar un extremado cuidado a la identificación de los elementos esenciales que caracterizan al contribuyente: tipo de sociedad, domicilio, actividad económica, obligaciones en que se inscribe, pertenencia a un conjunto económico, participaciones societarias, si opera en el comercio exterior, autoridades y otros atributos semejantes.

Consideraciones semejantes pueden efectuarse respecto al rigor en el desempeño de las distintas etapas del control de cumplimiento sean éstas las referidas al proceso de recaudación -control de presentación y pagos- como la referida a cobranza efectiva de las distintas acreencias a favor del Fisco.

Denominamos *Ciclo Completo* a toda esta cadena concatenada de acciones y de controles.

Entrando específicamente en la función de auditoría resulta pertinente lograr un cambio conceptual importante. Hasta hace no muchos años el eje central del control fiscal pasaba por el accionar y la actividad del fiscalizador o auditor fiscal. La explicación más simple de la importancia que revestía su rol recaía en la limitación informativa de las propias administraciones. La administración tributaria no conocía al contribuyente y, en consecuencia, era necesario ir a su domicilio para acceder a los datos requeridos para evaluar si lo auto declarado se acercaba mínimamente a la realidad material de su actividad económica y a verificar si interpretaban correctamente las normas.

2.2. El rol de la inspección tributaria

Tradicionalmente la relación de control entre el Fisco y el contribuyente se daba a través de la denominada inspección tributaria. En la misma, un auditor fiscal o un equipo de auditores se presentaban en el domicilio de un contribuyente casi con un total desconocimiento del mismo y, aplicando técnicas de auditoría, intentaba identificar observaciones a la validez de lo que se mostraba en los registros contables y finalmente en las declaraciones de impuestos presentadas a la administración.

El tradicional proceso de inspección impositiva se iniciaba a partir de criterios frecuentemente subjetivos o aleatorios. Este acercamiento al contribuyente generalmente dependía de denuncias recibidas por el Fisco o era prácticamente discrecional o por azar. En esencia esta situación derivaba en una generalizada falta de objetividad dejando el riesgo en manos del auditor fiscal.

Las posibilidades brindadas por la tecnología y el análisis interno por parte de la administración, tanto a partir de la información proveniente de terceros como por lo auto declarado por los contribuyentes, permitió iniciar un cambio sustancial en los métodos de gestión del proceso de fiscalización. A partir de un momento dado la información pasó a gobernar el proceso.

En un principio, los métodos usados resultaban bastante rudimentarios, esencialmente eran cruces de datos bastante simples y la detección de

inconsistencias en lo declarado. Con el correr de los años fuimos capaces de construir matrices de riesgo y, más importante aún, integrar toda la data disponible en la administración -en las distintas etapas del “ciclo de vida” del contribuyente- y en los distintos momentos del control para poder evaluar objetivamente su verdadero riesgo tributario.

Esta visión integral obligó a potenciar el rol de cada etapa, planteando la necesidad de reconocer la importancia que tenían en un proceso integral de control. La calidad y completitud en el momento de la inscripción, la interpretación que se le daba a la legislación tributaria o la conducta formal de presentación y pagos, hacían que todas las actividades del contribuyente brindaban información para poder calificar su riesgo.

Este cambio de enfoque lleva a la necesidad de jerarquizar el rol de las áreas de investigación o de selección de casos a fiscalizar. A partir de cierto momento crítico, cuando la información disponible pasa a ser relevante, quien tiene la obligación primaria de conocer el riesgo no es solamente el inspector. Existe una etapa previa sumamente importante que es la que permite, en función de una diversidad de elementos de juicio disponibles, conocer si el comportamiento fiscal del contribuyente constituye un riesgo para la administración tributaria.

Esos elementos a evaluar concurrentemente pueden incluir desde el sector económico en que actúa, la conducta formal, el comportamiento relativo a otros contribuyentes del mismo sector, las relaciones e indicadores que se puedan definir para analizarlo objetivamente hasta las inconsistencias con información recibidas de otras personas. En esa etapa de investigación se definen hipótesis de incumplimiento partiendo de la explotación de las bases de datos que deben ser evaluadas durante el proceso de auditoría fiscal.

Una buena práctica para lograr unificación de criterios y perfiles de riesgo, es la realización de talleres de trabajo para que funcionarios pertenecientes a diferentes áreas de investigación se reúnan para compartir criterios y experiencias sobre la mejor explotación de las bases de datos y los diferentes criterios técnicos para formular hipótesis de incumplimiento y evasión.

2.3. Las etapas del proceso de auditoría

En función de lo hasta aquí expresado, las secuencias de las etapas de control pueden resumirse brevemente en las siguientes:

Investigación: Sus actividades pueden enumerarse indicativamente como:

1. Consultar los datos y analizarlos.
2. Seleccionar los casos con riesgo probable y ponderar su importancia relativa.
3. Ordenar el inicio de la auditoría.
4. Registrar el caso en algún sistema de seguimiento o trazabilidad de lo actuado -para consulta y revisión- (en Argentina utilizamos un sistema denominado SEFI) donde los participantes en el proceso de auditoría

registran todos los eventos e informes relativos al avance del caso hasta su descarga final.

Para evitar iniciar casos que carezcan de viabilidad técnica, en la etapa del inicio de la inspección es imprescindible que se conozcan los criterios que sostienen las áreas legales y técnicas respecto de las hipótesis de incumplimiento formuladas y también estar al tanto de los pronunciamientos y criterios de la Justicia con respecto a los temas controvertidos.

Un accionar imprudente en esta etapa puede generar dispendios de tiempo y, más grave aún, costas a pagar por el Estado cuando se resulte perdedor por haber avanzado en criterios no viables técnica o jurídicamente o no convalidados por la Justicia. De no existir criterios judiciales firmes debe avanzarse con prudencia para evaluar la sostenibilidad de determinadas posiciones para solo expandir las acciones cuando los criterios sostenidos por la administración vayan logrando alguna confirmación en la Justicia.

A nuestro criterio **el área de investigación es uno de los polos centrales** a través de los cuales se conduce el proceso fiscalizador.

El uso intensivo de la información requiere que en esta área confluyan conocimientos técnicos altamente formados en lo tributario con el apoyo de agentes capacitados en análisis de información. Se requiere asimismo una apertura conceptual y concreta hacia las áreas involucradas en lo contencioso judicial, para estar lo más actualizados posible sobre lo dictaminado por la justicia. Los casos que se inicien deben tener probabilidades razonables de ser exitosos.

Las administraciones no están en condiciones de identificar TODO el incumplimiento.

El rol de la auditoría fiscal es la de ser un instrumento de la administración fiscal en condiciones de identificar casos de incumplimiento en forma oportuna y obtener las pruebas suficientemente sólidas para poder sancionarlos adecuadamente y dar señales claras a la sociedad que se está en condiciones de generar un riesgo sostenido y efectivo para los responsables incumplidores.

Durante décadas las áreas de investigación tenían un rol simplemente administrativo de manejo de los casos, pero el cambio sustancial en las estrategias de control obligó a un replanteo profundo de su rol, jerarquía y calidad de sus integrantes.

2.4. Áreas de Fiscalización

Son las encargadas de verificar en la práctica las hipótesis generadas en la etapa de Investigación, recolectar -en el trabajo de campo- las pruebas para lograrlo y poder así convalidarlas o no.

Para ello, y siguiendo las metodologías de trabajo reguladas tanto por las áreas que conducen el proceso de fiscalización (en Argentina la Subdirección

General de Fiscalización) y los métodos de auditoría contable e impositiva generalmente aceptados, evaluar elementos tales como la seguridad que brinda el control interno del propio contribuyente o si sus prácticas cotidianas difieren de las del sector en que actúa (a través del conocimiento del mismo que brindan los estudios sectoriales).

Por último, validar la certeza de las registraciones y la validez de los comprobantes evaluando la genuinidad de los mismos y la consistencia de lo auto declarado oportunamente que, por alguna razón, motivó una hipótesis de riesgo en la etapa investigativa o una inconsistencia en los cruces o validaciones realizados en ambientes computacionales.

En nuestro país se trabaja con equipos de inspectores (entre 5 y 7 funcionarios por equipo) bajo la conducción de un supervisor. Estos equipos responden a Divisiones que se integran por aproximadamente 5 o 6 equipos.

Progresivamente se ha avanzado en la utilización de auditorías modulares para analizar aspectos concretos y puntuales, reduciendo así la realización de auditorías integrales que pretenden cubrir todos los aspectos de la realidad económica y tributaria del contribuyente. Esta modalidad permite aumentar la cantidad de casos a realizar, con mayor precisión y objetividad.

2.5. Casos relevantes

Más allá de los casos generados por el proceso mencionado, oportunamente decidimos establecer un criterio adicional.

Cada autoridad jurisdiccional -en nuestro caso los Directores Regionales-, que son la autoridad administrativa superior en un área geográfica determinada y que supervisa todas las actividades de la AFIP/DGI en esa jurisdicción debe, a su vez, ser responsable ante el Director General de un número de casos (entre 5 y 10) que son de su exclusiva responsabilidad final.

Esta decisión tiene por objeto que los mismos estén en pleno conocimiento de las posibilidades y dificultades del proceso fiscalizador, como también de la necesidad de lograr casos de alto impacto social por tratarse de evasión agravada, fraude o ilícitos fiscales, que ayuden a modificar positivamente la conducta a través de un mayor riesgo percibido en su jurisdicción. Los resultados obtenidos deben difundirse a través de los medios de comunicación nacionales y locales apalancando así el posicionamiento del Fisco en esa zona.

Los resultados en general han sido buenos y al iniciar esta nueva gestión hemos decidido poner un acento y supervisión especial por parte de los máximos niveles organizativos en su adecuado funcionamiento.

2.6. Las áreas de revisión o de determinación administrativa

Estas áreas son las responsables de evaluar y revisar las conclusiones de las auditorías fiscales cuando las declaraciones son impugnadas y las observaciones no han sido conformadas por los contribuyentes.

Como puede observarse, recién en este punto de la cadena de control es cuando se abandona el criterio de auto declaración y pasa a ser el Fisco el que toma la determinación del impuesto en lugar del contribuyente. También deben hacerlo en caso que se omitiere la obligación de presentar la declaración jurada. La determinación sobre base cierta se efectúa a partir de datos brindados por los responsables por deuda propia o por terceros, mediante acción directa del Fisco, que realiza así la tarea que debió efectuar el contribuyente de haber presentado su declaración jurada correctamente.

Esta modalidad es la regla general y solo cuando no pueda realizarse sobre base cierta se podrá recurrir a base presunta. Para hacerlo se pueden emplear presunciones, de hechos o circunstancias conocidas vinculadas al hecho imponible que permiten en casos particulares inducir la existencia y medida del mismo a través de una inducción lógica.

Giuliani Fonrouge menciona algunas causales más allá de la no presentación de la declaración jurada que autoriza la determinación sobre base presunta. Menciona entre otras:

1. que el contribuyente no lleve libros,
2. que no posea elementos de contabilidad o que estos sean deficientes,
3. cuando la autoridad fiscal procuró obtener los libros de contabilidad y los elementos probatorios y no pudo lograrlo,
4. si el contribuyente no cumple con el deber de colaborar e imposibilita la verificación,
5. si la contabilidad no discrimina adecuadamente las actividades desarrolladas, y
6. si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo suficiente.

Para que la determinación de oficio sea válida debe cumplir con el requisito de razonabilidad en las conclusiones con relaciones a las constancias en el expediente, analizándose la aptitud del método de reconstrucción de la materia imponible y considerando siempre el deber de no gravar más allá de lo previsto por el legislador.

Se exige aquí, por lo tanto, la mayor capacidad técnica y un conocimiento más profundo de aquellas posiciones que mantiene la administración y evaluar que los criterios sostenidos por la auditoría pueden ser sostenidos en las siguientes etapas de revisión. Pero no es solo ese su rol esencial.

A nuestro criterio es aquí donde debe producirse la conectividad suficiente con las áreas que defienden las posiciones del Fisco en los tribunales, sean estos administrativos o judiciales, para armonizar las posiciones de la administración con el devenir de los hechos en el ámbito de la Justicia.

Todos sabemos que las interpretaciones tributarias son siempre opiniones, que sólo se convalidan cuando el Tribunal Superior de Justicia del país se expide en forma definitiva sobre un tema determinado. También es cierto que, en general, no es prudente avanzar manteniendo criterios que no son sostenidos por la Justicia y rechazados en los tribunales. En estos casos la posibilidad de impactar positivamente en términos de riesgo percibido disminuye sensiblemente, con lo cual es aconsejable moderar la cantidad de casos en disputa hasta que se convalide uno u otro criterio.

Esa sintonía fina en el proceso auditor debe ser encausado en las áreas de revisión que para lograrlo deben tener una adecuada comunicación con los dos extremos de la cadena: con las áreas de contencioso que saben lo que ocurre en la Justicia y con las áreas de investigación que autorizan el inicio de nuevos casos. De este armónico equilibrio depende la visión final que la ciudadanía puede tener del accionar de la administración.

2.7. La evaluación del impacto final de la auditoría

Antes de avanzar en el análisis de otras formas de control que complementan el accionar de la auditoría tradicional resulta importante detenernos en lo que, a nuestro criterio, es el núcleo central de todo el proceso de riesgo.

Para verlo con claridad puede ser oportuno situarnos en el lugar de la persona que decide incumplir o evadir. Podemos preguntarnos entonces: ¿cuándo me conviene evadir o incumplir con mis obligaciones?

La respuesta obvia a esta pregunta, cuando no exista una manifiesta razón de fuerza mayor que me obligue a ello -como puede ser en el caso en que el cumplimiento determine la disolución de mi empresa o me lleve la imposibilidad de satisfacer mis obligaciones primarias- parece ser que lo haré cuando mi análisis probabilístico de riesgo evalúe que, aun cuando el incumplimiento sea detectado y sancionado, mi situación económica o financiera será menos grave que si cumplo con las obligaciones.

Esta situación, que fue planteada originalmente hace muchas décadas por un trabajo original de Allingham y Sandmo, es la que se hacen cotidianamente miles de contribuyentes en todo el mundo.

¿Evadir? ¿Cuánto? ¿De qué forma y través de qué instrumentos? El dilema de Hamlet llevado al terreno fiscal cotidiano.

Aquí es donde el rol de las administraciones y las técnicas y estrategias de control pasan a ser relevantes y aquí es donde muchas veces fallamos.

¿Por qué? Hay pocos factores muy relevantes que determinan las debilidades de los sistemas de control. Si bien no resulta posible formular un listado taxativo creemos poder mencionar algunos de ellos:

1. No conocer el contexto.

2. Poner el acento en los procedimientos internos y la aplicación de rutinas y tener normas de actividad rígidas hacia el interior de la administración.
3. Pensar más en la auditoría interna o en las estadísticas internas y controles de gestión que en el impacto externo de nuestras acciones.
4. Actuar por compartimentos estancos y no viendo al proceso de control como un proceso único y continuo.
5. Iniciar o avanzar en casos sin la suficiente viabilidad jurídica o técnica como para poder sostener los criterios planteados hasta las últimas instancias del proceso de revisión. Aun en sede judicial.
6. No cerrar el proceso con la aplicación de las multas y el cobro de los intereses omitidos.
7. No medir el impacto de nuestras acciones de auditoría como modificadoras efectivas del cambio de conducta de los responsables.

A nuestro criterio, estos 7 puntos determinan gran parte de las debilidades en el proceso de auditoría y en ellos debemos poner el acento para que la actividad desarrollada en este campo empiece a modificar en forma significativa el riesgo percibido por los incumplidores.

La experiencia recogida en actividades en varios países de la región y la propia experiencia en la administración de nuestro país, nos hace pensar que si no atacamos estas debilidades difícilmente logremos producir los cambios sustanciales en el control fiscal que nuestras sociedades y nuestros gobiernos reclaman.

Hemos consultado con frecuencia a autoridades superiores de distintas administraciones, empezando por la de mi país, por los resultados obtenidos en fiscalizaciones ya concluidas. La respuesta generalmente es de aprobación y conformidad por los grandes ajustes logrados.

Consultados por los casos más importantes, conformados por los contribuyentes, varios años después de terminados los requerimos acercar los expedientes para revisar si se había cobrado el famoso ajuste, las multas y los intereses correspondientes. Se puede afirmar que en la gran mayoría de los casos los resultados no fueron los esperados. El cobro efectivo era, en muchos casos, notablemente menor que lo determinado y conformado oportunamente por los contribuyentes.

Esta dificultad para concluir el proceso de auditoría con el cobro efectivo del impuesto determinado y las multas e intereses correspondientes, evidencia las restricciones para ver la auditoría como parte de un proceso que trasciende sus límites administrativos y debe estar siempre conectado con el resto de los procesos.

Resulta imprescindible concientizar a todos los integrantes de la administración del rol significativo que todos tienen en el proceso de control. De poco vale contar con poderosas bases de datos, sofisticadas herramientas de análisis y

muchas horas de capacitación técnica si no se logra evaluar objetivamente cuál fue el resultado y el impacto final de nuestras acciones.

Las explicaciones por estas falencias pueden ser muchas y muy diversas:

- 1) Haber iniciado auditorías a contribuyentes sin capacidad económica de pago.
- 2) Permitir la insolvencia durante el propio proceso de auditoría.
- 3) Haber generado ajustes o impugnaciones con criterios técnicos y/o jurídicos no convalidados por la Justicia.

También es justo mencionar otras causas no atribuibles a la Administración, tales como los perdones fiscales o blanqueos.

El concepto de Ciclo Completo apunta a borrar las fronteras entre las distintas etapas del proceso de control haciendo ver a la auditoría como un parte esencial pero no única de toda la maquinaria de la administración.

2.8. Otras formas de control

Si bien la auditoría fiscal clásica es, sin duda, el núcleo operacional de todo el proceso auditor, las consideraciones que hemos vertido sobre las restantes etapas del proceso apuntan a señalar esa interconexión básica y necesaria para que el mismo resulte exitoso. Vale mencionar entonces otras actividades en el marco del proceso global de fiscalización que tienen relevancia en el ambiente de control.

Las **verificaciones de oficina o de escritorio** han potenciado su importancia en los últimos años a partir de la riqueza informativa con que cuentan las administraciones.

La información de terceros comparada con la auto declaración del contribuyente permite generar cruces de datos que informados a los responsables permiten maximizar el nivel de presencia del Fisco. En este punto vale una observación. Igual que como mencionamos en el caso de la auditoría clásica y la necesidad de completar hasta la última etapa -la del efectivo cobro- el ciclo de control, resulta necesario que la verificación llegue hasta la etapa final.

No hay situación que deteriore la imagen del Fisco de una forma más notable que cuando el mismo le señala al contribuyente o responsable un incumplimiento y no finaliza completamente la gestión iniciada. Lamentablemente hemos encontrado situaciones donde se emitieron a los responsables millones de notificaciones que no concluyeron su ciclo con el consiguiente deterioro de la imagen de eficacia y seriedad de la administración.

Por su lado, las **acciones preventivas** tienen un rol relevante y son importantes para todo el proceso de control.

Generalmente se centran en identificar omisos, verificar el cumplimiento de normas de facturación y registración, también pueden incluirse aquí las actividades de fedatarios que apuntalan con su actividad todo el proceso de emisión y registración de operaciones. La toma de inventarios, los controles de ventas a través de los denominados punto fijo y la consiguiente aplicación de clausuras son relevantes en el control fiscal y estas acciones preventivas construyen las bases documentales e informativas sobre los que opera la auditoría fiscal propiamente dicha.

Los avances en facturación electrónica permitirán que alguno de los procedimientos sean modificados pero, a mi criterio, nunca perderán su importancia estratégica en las redes de control.

2.9. Control de las facturas falsas

Si bien existen y conviven diversas modalidades de evasión a través de distintos e innumerables instrumentos y maniobras dolosas, sin duda la utilización de facturas falsas es de tal magnitud que merece un apartado especial en cualquier análisis que realicemos sobre la auditoría fiscal.

Este es quizás el instrumento más generalizado de evasión y adopta diversas modalidades entre las que se puede mencionar:

- a) la simple duplicación,
- b) la generación de facturas de empresas desactivadas o constituidas al solo efecto de su emisión,
- c) las denominadas Usinas que actúan como mayoristas generando las facturas falsas colocándolas en el mercado a través de asociaciones que tienen gestores que cobran una comisión para venderlas, y
- d) facturas falsas para su utilización al interior de un mismo conjunto económico y transferir ilegítimamente beneficios o quebrantos.

Los usos de las facturas falsas pueden ser tributarios o extratributarios. En el primer caso se las puede aplicar para aumentar dolosamente el crédito fiscal en el IVA o los gastos en el impuesto a la renta. También se las utiliza para solicitar devoluciones falsas en los recuperos y devoluciones del IVA.

Entre los usos extrafiscales se puede mencionar su utilización para justificar compras irregulares, salidas de dinero ilegales o justificación de gastos no relacionados con la actividad real desarrollada.

El cambio más importante en la forma de enfrentar estos instrumentos radica en verificar la real capacidad económica de quienes las emiten para generar las transacciones que se atribuyen y efectuar un seguimiento del dinero para llegar a los beneficiarios finales de las maniobras.

En la práctica, en términos generales, debe impugnarse el gasto de los usuarios y no admitir la simulación de hacer caer la impugnación sobre los generadores que habitualmente resultan personas insolventes.

En los últimos años se han utilizado diversos instrumentos complementarios para intentar identificar a estos generadores de facturas falsas que comienzan en la necesidad de tener resguardos mínimos a tener en cuenta en los regímenes de facturación. También se han implementado regímenes de retención y registros especiales con el mismo objeto. Se han definido cuales son los medios de pago admitidos.

También hay consultas en las páginas web de las administraciones para constatar la validez de las facturas o documentos equivalentes y se han definido pautas específicas para utilizar en las auditorías fiscales.

La adopción de este conjunto de medidas ha permitido atenuar la pérdida de recaudación que ocasiona su utilización.

2.10. Fiscalidad Internacional

En el contexto actual de globalización y alta competitividad, donde los límites geográficos de los Estados se desvanecen frente al aumento de los negocios de las empresas multinacionales y de los cambios internacionales de residencia de las personas, no sucede lo mismo para las Administraciones Tributarias.

Las Administraciones tienen limitado su accionar al ámbito interno de las respectivas fronteras y como consecuencia de ello la Fiscalidad Internacional emerge como un tópico trascendente que no puede faltar en las agendas de trabajo de aquellas, las que necesariamente deberán aunar esfuerzos y coordinar acciones a los fines de que se tribute de manera justa y equitativa en cada país y/o jurisdicción, conforme la real generación de rentas en cada jurisdicción.

Una exitosa implementación de la Fiscalidad Internacional, posibilita, por un lado, facilitar al máximo al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias de esta especialidad, a través de información y servicios pertinentes, en tanto que, como contrapartida, permite la generación de una mayor percepción de riesgo, a partir de la detección de bienes y rentas en el exterior no declarados y la identificación de estrategias de planificación fiscal abusivas que involucran a sujetos y/o entidades residentes en el exterior, principalmente en países o jurisdicciones consideradas “no cooperantes” y/o que utilizan regímenes tributarios especiales.

El impacto que produce la implementación de acciones en esta materia van más allá de lo tributario, aunque si nos ceñimos a este plano (mayor recaudación de impuestos a la renta y patrimoniales, con efecto progresivo), cabe destacar que, la mayor percepción de riesgo, impacta en todo el padrón de contribuyentes, permitiendo incluso identificar y corregir las debilidades normativas que promueven dichas prácticas (incluyendo en los Convenios para

Evitar la Doble Imposición), como así también introducir y/o fortalecer los mecanismos normativos y operativos de contención de dichas prácticas.

Entre los principales desafíos de nuestras Administraciones Tributarias en este terreno, podemos mencionar:

- Altas exigencias en cuanto a los perfiles profesionales y a la formación necesaria del personal afectado a las tareas relativas a esta materia. La complejidad de la temática exige contar con funcionarios que estén a la altura de los profesionales de los grandes estudios de consultoría.
- Romper con las limitaciones al acceso a la información necesaria para identificar dichas prácticas de evasión y planificación fiscal abusiva, principalmente cuando la misma se encuentra en países no cooperantes. Los esquemas de planificación fiscal internacional abusivos se presentan como la punta de un *iceberg* y el gran desafío es tomar conocimiento de la estructura completa.
- Tecnología adecuada para el manejo y la explotación de la información. También contar con procedimientos eficaces que permitan gestionar la información recibida, como así también nutrir a otras Administraciones Tributarias de información que les pueda ser de utilidad. El cumplimiento de los estándares internacionales para el manejo de esta información internacional (incluyendo las reglas confidencialidad y seguridad de manejo de datos) resultan cruciales.

Frente ello, las Administraciones Tributarias deberían considerar prioritariamente lo siguiente:

- Contar con un área central específica con responsabilidad en esta materia que se encargue del análisis y selección de casos, la definición de criterios técnicos, el apoyo a las áreas de auditoría y la gestión del intercambio de información. Asimismo las áreas operativas, principalmente la de los Grandes Contribuyentes, deberán contar con equipos especializados para llevar adelante las auditorías.
- Ampliar al máximo la red de acuerdos y convenios que posibiliten el intercambio de información, incluso aprovechando las iniciativas multilaterales.
- El intercambio de información es una herramienta clave para que las Administraciones Tributarias puedan extender su accionar más allá de las fronteras del respectivo país y coordinarlo con otras Administraciones Tributarias, que deberá aprovecharse efectivamente en todas sus modalidades y en particular el automático, hoy fuertemente motorizado a partir del Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (Common Report Standard), FATCA, Reporte Country by Country y el intercambio de Rulings (éstos dos últimos del proyecto BEPS), etc.
- Adecuar los registros de padrón y el contenido de las declaraciones juradas de impuestos para que posibiliten un mejor y mayor cumplimiento y su consiguiente control.

- Propiciar sinergias entre el control impositivo y el aduanero (“Agencia Única”), aprovechando los beneficios que resultan más evidentes en esta especialidad.
- Impulsar y/o participar en el diseño de la normativa relativa a la fiscalidad internacional, incluyendo las medidas de contención de abusos.
- Participar activamente en organismos y foros internacionales a los fines de tomar contacto con las últimas novedades, compartir experiencias y fortalecer los lazos de cooperación con otros países.

3. LA IMPORTANCIA DEL GERENCIAMIENTO: EL ROL DE LAS ÁREAS DE COORDINACIÓN OPERATIVA Y TÉCNICA

Las administraciones tributarias, en general, aplican una diversidad de instrumentos de control y de auditoría fiscal.

Para armonizar estas acciones se diseñan planes de fiscalización que intentan ordenar el trabajo de las áreas operativas buscando lograr niveles de cobertura razonables sobre los universos a controlar, asignando las modalidades de control y los recursos humanos con criterios de racionalidad y eficiencia.

No obstante lo señalado también es cierto que de la gestión cotidiana surgen problemas, incertidumbres e interacciones recíprocas entre las distintas unidades y agentes involucrados en las operaciones que requieren que se realicen actividades permanentes de monitoreo y coordinación.

La línea jerárquica compuesta por las distintas jefaturas que conducen los procesos es responsable de la supervisión de las actividades que se realizan al interior de los mismos. Esa supervisión es imprescindible para asegurar la aplicación de las estrategias y criterios técnicos que regulan cada actividad.

Sin embargo, una debilidad que se observa con frecuencia es la falta de coordinación y las dificultades en el establecimiento de vínculos entre áreas que permitan agilizar toda la operación y facilitar que las interacciones entre las mismas resulten más fluidas. Una segunda circunstancia que también se verifica frecuentemente es que los problemas que surgen como consecuencia de la cotidiana actividad operacional no son conocidos oportunamente por las áreas que regulan los procesos en cuestión.

Los procedimientos reguladores de cada proceso -en este caso el de auditoría fiscal- deben ser contrastados con las evidencias que surgen del trabajo de campo cotidiano. Mejorar esa comunicación entre todos los integrantes de la cadena de producción de un proceso dado requiere que existan responsables de monitorear la actividad cotidiana y alertar sobre los desajustes y las situaciones no previstas en la planificación original para poder así efectuar los ajustes requeridos.

La instrumentación de unidades de coordinación operativas que evalúan horizontalmente el funcionamiento de las operaciones es una fuente inagotable de información para mejorar el funcionamiento de todo el proceso.

Algo similar ocurre con la necesidad de identificar las cuestiones técnicas que requieren mejores definiciones o ajustes por parte de las áreas responsables para evitar cuestiones que pueden debilitar la posición del Fisco ante los contribuyentes o para, simplemente, aclarar cuestiones en posible discusión.

3.1. Evaluación del impacto

Toda la batería de medidas que puede utilizar una administración tributaria y la diversidad de controles aplicados pueden tener distintos niveles de eficacia para el logro del fin último que persiguen.

Por lo tanto resulta oportuno señalar la necesidad de definir y poner en práctica mecanismos sistemáticos de evaluación del impacto que las diversas acciones de control y auditoría fiscal tienen en la mejora progresiva de la conducta de los responsables.

La evaluación requerida sobre los cambios en la conducta de los distintos sectores económicos y de los contribuyentes que los componen resultan entonces el criterio final del éxito o fracaso de la gestión.