Agencia Tributaria España

FUNDACIÓN CEDDET

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA — Instituto de Estudios Fiscales

UNED

Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública

BOLETÍN

foro fiscal IBEROAMERICANO

TEMA CENTRAL: POTESTAD SANCIONADORA

- Foro sobre Régimen Sancionador
- El problema del Régimen Sancionador en la cobranza de adeudos fiscales
- Infracciones y Sanciones

ENTREVISTA

- **Tania Lourdes Quispe Mansilla**, Superintendenta Nacional de Administración Tributaria del Perú
- **Alberto Real Benítez**, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria

NUESTRA RED

- Algunas reflexiones a propósito del primer taller RAAM-CEDDET sobre "Planificación fiscal internacional"
- Taller virtual "Sistemas tributarios comparados en América Latina"
- Encuentro en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia

CRÓNICAS Y NOTICIAS

ACTIVIDADES FORMATIVAS

COLUMNA LIBRE

2º Semestre
2011
Número 13

BOLETÍN
foro fiscal IBEROAMERICANO

NÚMERO 13. 2º SEMESTRE DE 2011

COMITÉ DE REDACCIÓN

Editores de Sección

TEMA CENTRAL
María Marcela Muñoz Foglia
Flora María Castillo Contreras
Alan Peñaranda Iglesias

ENTREVISTA
Flora María Castillo Contreras
Jorge Lara Arriagada y Luis Zarate Reyes

NUESTRA RED
Óscar Ramos Rivera
Alan Peñaranda Iglesias
Rosa de la Paz Urtuzuástegui Carrillo

CRÓNICAS Y NOTICIAS
Jhonny Abraham Ramírez
De los Santos
Domingo Carbajo Vasco

ACTIVIDADES FORMATIVAS
Pablo Porporatto

Coordinadora del Comité de Redacción

Gabriela Sánchez Elizondo

Coordinadores de la RAAM

Gonzalo Cuadrado Árias
Bárbara Silvar Formoso

PÁGINAS AMIGAS

www.agenciatributaria.es
www.ceddet.org
www.ciat.org
www.eurosocialfiscal.org
www.ief.es
www.uned.es

CONTACTAR

raam@ief.meh.es

SUMARIO

EDITORIAL 3

TEMA CENTRAL

- **Potestad sancionadora**
  - **Relatoría del Foro: "Régimen Sancionador"** Mª Marcela Muñoz Foglia 4
  - **El problema del régimen sancionador en la cobranza de adeudos fiscales**. Flora María Castillo Contreras 14
  - **Infracciones y Sanciones**. Alan Peñaranda Iglesias 17

ENTREVISTA

- **Tania Lourdes Quispe Mansilla, Superintedenta Nacional de Administración Tributaria del Perú** Por Jorge Lara Arriagada y Luis Zarate Reyes 20
- **Alberto Real Benítez, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria** Por Flora María Castillo Contreras 24

NUESTRA RED

- **Algunas reflexiones a propósito del primer taller RAAM-CEDDET, sobre "Planificación Fiscal Internacional"** Óscar Ramos Rivera 29
- **Taller virtual "Sistemas Tributarios Comparados en América Latina"**. Alan Peñaranda Iglesias 32
- **Encuentro en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia** Rosa de la Paz Urtuzuástegui Carrrillo. 34

CRÓNICAS Y NOTICIAS

- **Resumen de aportaciones de corresponsales** Jhonny Abraham Ramírez De los Santos 35
- **Seminario sobre "Auditoría de Empresas Multinacionales", celebrado en México, D. F., durante los días 18 al 22 de julio de 2011**. Domingo Carbajo Vasco 38

ACTIVIDADES FORMATIVAS 41
COLUMNA LIBRE 47

La presente publicación pertenece a la Red de Antiguos Alumnos de la Maestria Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública y está bajo una licencia Creative Commons Reconocimiento–No comercial–Sin obras derivadas 3.0 España. Por ello se permite libremente copiar, distribuir y comunicar públicamente esta revista siempre y cuando se reconozca la autoría y no se use para fines comerciales. Para ver una copia de esta licencia, visite http://creativecommons.org/licenses/by–nc–nd/3.0/es/. Para cualquier notificación o consulta escriba a redes@ceddet.org.

La Red de Antiguos Alumnos de la Maestria Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública y las entidades patrocinadoras no se hacen responsables de la opinión vertida por los autores en los distintos artículos.

Editorial

Con gran ilusión y entusiasmo, en el séptimo aniversario de esta Red, nos complace compartir con ustedes la edición décimo tercera de nuestro Boletín semestral "Foro Fiscal Iberoamericano" de esta Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, RAAM.

El *Tema Central* de esta edición versa sobre la "POTESTAD SANCIONADORA", a cargo del Estado, y, específicamente, sobre el ejercicio y la eficacia de la facultad discrecional de la administración tributaria para castigar las conductas infractoras y los delitos fiscales que cometan los contribuyentes, con el fin de conocer si estas medidas y acciones inhiben de alguna manera la comisión de la infracción o del delito y, sobre todo, promueven conductas fiscales deseadas. El análisis se llevó a cabo a través del Foro que comandó con gran profesionalismo María Marcela Muñoz Foglia.

El análisis del tema se complementa con la aportación de dos artículos, de Flora María Castillo Contreras y de Alan Peñaranda Iglesias, intitulados: "El Problema del Régimen Sancionador en la Cobranza de Adeudos Fiscales" y de las "Infracciones y Sanciones", respectivamente.

En el apartado *Entrevistas* se presentan las opiniones vertidas por, en primer lugar, la Superintendenta de la SUNAT de Perú, Tania Lourdes Quispe Mansilla y, en segundo lugar, por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, Alberto Real Benítez, conducidas por miembros de la RAAM y en las que, entre otros aspectos, se reflejan sus expertas opiniones en relación con el tema central de este Boletín.

En la sección de *Nuestra Red*, se comentan las actividades más relevantes realizadas por la RAAM en materia de formación en Internet en colaboración con la Fundación CEDDET. Así, Oscar Ramos Rivera comenta el primer taller sobre PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL y Alan Peñaranda Iglesias reflexiona sobre el desarrollo del Taller Virtual sobre SISTEMAS TRIBUTARIOS COMPARADOS EN AMÉRICA LATINA recientemente concluido. La Sección se cierra con la aportación de Rosa de la Paz Urtuzuástegui Carrillo sobre su experiencia como tutora, participante en el seminario presencial de la VIII edición de la Maestría celebrado en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia.

A continuación, en nuestra sección de *Crónicas y Noticias*, contamos con la exposición de Jhonny Ramírez De los Santos respecto de diversos temas y actividades que se han desarrollado en los distintos países de los miembros de la RAAM. Así mismo, se aporta la reseña del "Seminario Sobre Auditoría de Empresas Multinacionales", celebrado en México, D. F., durante los días 18 al 22 de julio de 2011", que impartió nuestro querido profesor Domingo Carbajo Vasco.

En la sección de *Actividades Formativas* a cargo de Pablo Porporatto se presentan los diversos cursos que ofrecen y han ofrecido diversas instituciones en materia financiera y tributaria, así como la entrevista con la Directora de Estudios y Capacitación del CIAT.

Y, para concluir con éxito nuestro Boletín, en nuestra sección *Columna Libre* se cierra la edición con el poema de nuestro entrañable profesor y amigo, Domingo Carbajo Vasco, por lo que los invitamos a adentrarnos a la lectura amena de nuestro querido Boletín.

GABRIELA SÁNCHEZ ELIZONDO
Coordinadora del Comité de Redacción

TEMA CENTRAL | Potestad Sancionadora

Foro

Potestad Sancionadora

María Marcela Muñoz Folia

I Introducción al Foro

Sin duda que cuando hablamos de "sanción", estamos pensando en un "castigo", en definitiva, aplicar una pena, como la reacción del Estado frente a una conducta infractora de los particulares, pretendiendo que con ello corrija su accionar hacia el futuro. Para poder sancionar resulta necesario efectuar una valoración de la conducta del infractor, mediante el uso de la razón, que es lo que le permite al hombre la distinción entre el bien o el mal, de manera que son aquellos actos que repugnan, que se rechazan, los que consideramos que ameritan un castigo. Para que la valoración o juicio de tales conductas sean racionales, deben haber comprendido una adecuada defensa del presunto infractor, haberle oído sus razones de exculpación y haber ponderado todas las circunstancias concurrentes o antecedentes que rodean los hechos.

En la concepción moderna del "Estado" el "*ius puniendi*" o potestad de sancionar, le corresponde al Estado, se manifiesta por un lado, a través de la potestad jurisdiccional penal regulada por el Derecho Penal, por la que se imponen penas por la comisión de crímenes, delitos y faltas y, por otro lado, a través de la llamada "potestad sancionadora del Estado administrador", la que a su vez sanciona el incumplimiento de deberes y de faltas frente a la Administración, con penas por lo general de orden pecuniario, conocidas como "multas".

En virtud de esta potestad, a los organismos de la Administración del Estado, entre ellos a la Administración Tributaria, se les confieren facultades para fiscalizar el cumplimiento de las leyes en sus respectivas materias y al mismo tiempo se le confieren facultades para sancionar las conductas que estima contravienen la ley. Así en el ámbito tributario, a las Administraciones Tributarias se les otorga el derecho de verificar el cumplimiento de la obligación de pagar tributos y de otra serie de obligaciones, muchas veces conocidas como "accesorias", las que no conllevan el pago de impuestos, pero permiten a la Administración conocer de ciertos hechos o circunstancias que son relevantes al momento de verificar dichos pagos, como proporcionar información sobre retenciones a terceros, emisión de comprobantes de las operaciones y otras. Ahora bien, si la Administración detecta el incumplimiento a alguno de dichos deberes, en muchos casos, se le permite además sancionarlos, con castigos, que normalmente tiene el carácter de pecuniarios. Surge aquí una primera cuestión a debatir ¿debe ser la propia Administración Tributaria, la que imponga las sanciones frente al incumplimiento de deberes tributarios?

Es posible advertir que los Estados disponen de diversos procedimientos conducentes a la aplicación de las sanciones, desde aquellos en los cuales la sanción se emite por la propia Administración luego de una mera inspección o constatación de la existencia de una infracción, esto es, sin contradicción, hasta aquellos que requieren previamente de la aplicación de un "procedimiento racional y justo", en la que sanción es aplicada por un "juez", esto es un ente imparcial, diverso de la Administración, dando así estricto cumplimiento a mandatos constitucionales que entregan de manera exclusiva y excluyente la facultad de juzgar a los "tribunales" establecidos por la ley. Lo anterior nos hace volver sobre la interrogante ya planteada ¿si la AT cuenta con facultades para sancionar, de qué forma lo hace, se cumplen las exigencias de un "proceso racional y justo"?

1. PRINCIPIOS QUE INSPIRAN LA POTESTAD SANCIONADORA

Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre infracciones administrativas e infracciones penales. Ello implica que los principios inspiradores del orden penal se aplican al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del poder punitivo del Estado.

En este sentido el Tribunal Constitucional chileno, siguiendo al Tribunal Constitucional español, ha señalado que los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Carta Fundamental, "han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestación del "*ius puniendi*" del Estado"[1], agrega que "entre ellos, es necesario destacar los principios de legalidad y tipicidad, los que no se identifican si, sino que el segundo tiene un contenido propio como modo de realización del primero"[2]. Cabe hacer notar que la Constitución española establece el principio de legalidad de la pena o sanción, en materia penal y administrativa, disponiendo que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

Por su parte en la Ley General Tributaria Española se dispone que, en el ámbito tributario "la potestad sancionadora se ejercerá de acuerdo con los principios que rigen la potestad sancionadora administrativa general, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en la ley".

Los principios referidos corresponden entre otros a los siguientes:

1.1 Principio de tipicidad

El cual supone reconocer que sólo constituyen infracciones las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales en una norma, lo que también se aplica a las sanciones. Implica la necesidad de que todas y cada una de las infracciones y sanciones estén previamente determinadas en una norma, a fin de evitar la inseguridad relativa a su aplicación concreta al supuesto de hecho estudiado como infracción.

En este sentido, la Constitución Política de la República de Chile dispone que "ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella".

El principio de "tipicidad", también se aplica a las sanciones, de modo que ella también debe estar prevista en la Ley. En definitiva con ello se pretende evitar la aplicación de sanciones por analogía. Así "la administración no puede crear, por propia iniciativa sanciones contra los administrados, por cuanto la determinación de las conductas punibles y las respectivas sanciones de atribución exclusiva del legislador, competencia indelegable que le pertenece constitucionalmente"[3].

1.2 Principio de legalidad

Este principio se sustenta en la "soberanía del pueblo" como poder superior capaz de imponer limitaciones al poder del Estado, de modo que la "ley" como regla de derecho general, obligatoria, emitida conforme a las normas de fondo y de procedimiento dispuesto en las respectivas Cartas Fundamentales y de la cual se presume de universal conocimiento dentro de cada Estado, es el medio por el que se garantiza el respeto de los derechos y libertades de los particulares por parte de dicho Estado.

Implica que las infracciones y sanciones deben estar recogidas y tipificadas en una norma con rango de ley, vigente en el momento en que se realicen los hechos tipificados.

---

[1] *Tribunal Constitucional, causa Rol N° 244, de 26 de agosto de 1996, considerando 9°.*
[2] *Ibid. considerando 10°.*
[3] *Dromi, Roberto, Derecho Administrativo, p. 268.*

La flexibilización de los principios penales en el derecho administrativo sancionador puede posibilitar la utilización de normas reglamentarias para regular determinados aspectos de esta potestad, como por ejemplo introducir especificaciones o graduaciones a las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la ley contempla, contribuyan a la más correcta determinación de las sanciones correspondientes.

1.3 Principio de proporcionalidad

Se trata de garantizar una adecuación razonable entre la gravedad de la infracción cometida y la sanción impuesta, supone una correlación entre ambas. Este principio alcanza, por una parte al legislador quien debe proponer una sanción acorde a la infracción cometida y por otra a la Administración, la que queda obligada a imponer las sanciones que correspondan a la gravedad de la infracción. Lo anterior cobra relevancia en aquellos casos en los que el legislador no haya previsto una sanción fija, sino que ella debe ser determinada entre una mínima y una máxima, dentro de las cuales el órgano sancionador debe determinar la pena.

Este principio no es aceptado unánimemente, hay quienes propician que sea el legislador quien frente a cada conducta infraccional determine la sanción que corresponda, sin establecer un margen dentro del cual el ente sancionador precise la pena, para así evitar discriminaciones o diferencias en la aplicación de las sanciones.

1.4 Principio de irretroactividad

"Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado", este es el mandato consagrado en la Carta Fundamental chilena.

En definitiva el principio de irretroactividad se traduce en que las normas que regulan las infracciones y sanciones tributarias tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

La irretroactividad alcanza tanto al establecimiento de nuevas sanciones, que no pueden afectar a hechos ocurridos con anterioridad, como a las sanciones previstas, impidiendo la aplicación de sanciones más graves con ocasión de una ley dictada con posterioridad a ellos.

1.5 PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD:

La responsabilidad, implica la imputación de un resultado a un determinado sujeto. En materia sancionadora la responsabilidad ha de ir además acompañada de un mínimo grado de culpabilidad, dado que está prohibida la existencia de una responsabilidad objetiva.

El principio de responsabilidad suele completarse con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, que si bien tiene alcances generales, puede ser recogido en el ámbito tributario.

La presunción de inocencia implica que:

1) La conducta infractora debe ser probada o acreditada mediante actos o medios probatorios, sin que quepan meras sospechas o conjeturas.

2) La carga de la prueba corresponde a quien acusa.

3) Cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

1.6 Principio de no concurrencia de sanciones tributarias o "non bis in idem"

Este principio, conlleva el que no pueden imponerse dos sanciones por la comisión de un mismo hecho y que un sujeto no puede ser sometido a dos procesos en relación con un mismo hecho.

1.7 Principio de concurrencia

Con el reconocimiento de este principio, hay a su vez una clara manifestación de la aplicación de los principios penales en el ámbito de las sanciones administrativas. De acuerdo a .este principio se dispone que una conducta que juegue como criterio de graduación de una infracción o sirva para calificarla como grave o muy grave, no podrá ser sancionada de forma independiente como infracción.

¿Compartimos la plena aplicación de los principios descritos? o, por el contrario ¿debemos considerar que por la naturaleza de las infracciones, la "potestad sancionadora" debe quedar al margen de la aplicación de tales principios o bien considerarse con cierto grado de flexibilidad?

2. CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Se definen las infracciones tributarias como toda acción u omisión que implique el incumplimiento de una obligación tributaria.

Aunque con algunas diferencias, en general para que exista infracción tributaria deben darse los siguientes requisitos:

1) Una acción u omisión realizada por el sujeto infractor.

2) La acción u omisión este tipificada, es decir, por imperativo del principio de tipicidad ha de estar prevista como infracción en una norma tributaria.

3) En virtud del principio de legalidad, la norma que realice la tipificación debe ser una ley.

4) En la conducta del sujeto infractor ha de concurrir dolo o cualquier grado de negligencia:

Con respecto a esta exigencia en las diversas legislaciones no existe uniformidad, hay países en los que se estima que basta la "responsabilidad objetiva", esto es que el sujeto incurra en la acción u omisión, sin atender a la concurrencia del elemento interno o subjetivo, esto es aún cuando no haya existido la intención de ocasionar un perjuicio al interés fiscal.

5) No debe existir ninguna causa de exclusión de punibilidad que impida que, a pesar de haberse cometido la acción u omisión típica y culpable, se exija responsabilidad.

2.1. Clases de infracciones tributarias

Algunas legislaciones agrupan las infracciones en categorías, básicamente para determinar la sanción que corresponde aplicar. Básicamente distinguen entre infracciones tributarias en graves y simples en función de si en ellas se había producido o no perjuicio económico para la Hacienda pública o, entre infracciones leves, infracciones graves e infracciones muy graves (Ley General Tributaria de España) o entre simples infracciones o infracciones administrativas y delitos tributarios, como se desprende del Código Tributario de Chile, atribuyendo a las primeras sólo sanciones pecuniarias y alguna accesoria, en tanto que aquellas que se comprenden en la categoría de delitos tributarios, llevan aparejadas sanciones privativas o restrictivas de libertad, las que sólo pueden ser impuestas por la justicia ordinaria. Cabe señalar que las sanciones por infracciones administrativas se pueden imponer por la propia Administración Tributaria o por la Justicia Tributaria y Aduanera, recientemente creada, en razón de la naturaleza de la infracción y del hecho de si existe o no contradicción del parte del infractor.

También pueden incidir en la determinación de las sanciones a aplicar la concurrencia de ciertas circunstancias que son denominadas "circunstancias calificadoras", cuya concurrencia en una infracción determina que ésta se califique más gravosamente para imponer una mayor sanción, por entender que tales circunstancias, ponen de manifiesto una mayor antijuridicidad en la conducta del sujeto infractor, como ocurre en España cuando media: ocultación (no se presenten declaraciones, se presenten declaraciones en la que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos o se presentan declaraciones en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos o bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria) o medios fraudulentos (las anomalías sustanciales en la contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, la utilización de personas o entidades interpuestas).

2.2. Clases de sanciones

Las infracciones tributarias se castigan con sanciones pecuniarias y no pecuniarias. Las primeras consisten en "multas" las que pueden ser fijas variables.

Las de sanciones no pecuniarias que pueden consistir en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas fiscales y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, es decir, aquellos que hayan de ser solicitados por el obligado tributario y autorizados por la Administración, prohibición de contratar con la Administración pública que hubiese impuesto la sanción, suspensión del ejercicio de profesión oficial, empleo o cargo público, clausura del establecimiento u otras.

2.3. Delitos tributarios

Dentro de las infracciones tributarias cobran una relevancia particular, que incluso podrían ameritar un foro en sí mismas, aquellas que permiten ser calificadas de delitos, sea que se les denomine "delitos tributarios", o "delitos contra la Hacienda Pública" o bien "delitos de defraudación tributaria".

Cualesquiera sea la denominación que se les asigne, al referirnos a ellas, invocamos a aquellas infracciones de las obligaciones tributarias, consideradas graves o más perniciosas, ya sea por la cuantía que implica la defraudación, como los medios empleados en ella o simplemente la naturaleza de la acción y omisión.

A más de tener una calificación que pone de manifiesta su "gravedad", estas infracciones se caracterizan porque a su respecto el legislador impone sanciones de orden corporal, ya sean privativas o restrictivas de libertad, a más de poder contemplar penas accesorias de orden pecuniario. Por ello, en varias

legislaciones, su aplicación escapa de la potestad sancionadora de la Administración, sino que se entrega a los órganos o entes encargados del ejercicio del poder sancionador penal del Estado, esto es los tribunales de justicia.

3. INFRACCIÓN POR LA DECLARACIÓN E INGRESO EXTEMPORÁNEO DE LOS TRIBUTOS

El pago o solución efectiva de lo que se debe por concepto de tributos, debe realizarse en la forma y oportunidad que se fija por la legislación interna de cada Estado. No obstante el vencimiento del plazo establecido al efecto, sin que dicho pago se efectúe, acarrea de ordinario un efecto también previsto por el legislador, cual es el devengo de intereses de demora.

Lo anterior, en ocasiones es visto como una "consecuencia civil del incumplimiento", una especie de "indemnización", dándole el tratamiento de un recargo, como lo son los "reajustes", sin que para su aplicación se requiera de los trámites previstos para el caso de las infracciones tributarias.

En este sentido, muchas legislaciones prevén como interés de demora un recargo consistente en un porcentaje fijo a aplicar sobre lo adeudado, el que puede ser calculado directamente por el contribuyente una vez producido el retardo o demora en el entero del tributo. Así ocurre en Chile en que el interés por demora asciende al 1,5% por cada mes o fracción de mes que medie entre la fecha en que debió efectuarse el pago y aquél en que efectivamente se realiza. En tales casos no se requiere la constatación de la concurrencia del elemento subjetivo, basta el hecho objetivo del retardo, ni la mediación de un ente jurisdiccional para la aplicación del interés.

No obstante, el interés de demora, puede también ser considerado un castigo y sanción frente el incumplimiento del deber de contribuir y, por tanto los intereses de "demora" constituirían una manifestación del "*ius puniendi*" del Estado.

Sobre esta materia, resulta interesante citar en las sentencias de 13 de Noviembre y 21 de diciembre, ambas de 1995 del Tribunal Constitucional Español; en que si bien se emitieron respecto a la redacción correspondiente a la reforma operada por la ley 46/1985 de 27 de diciembre, en la que se establecía la aplicación de interés mínimo del 10%; estimando constitucional dicha aplicación, sustentada en la idea de que dicho interés mínimo, no constituía una sanción, y por tanto su imposición automática no vulneraba los principios constitucionales de igualdad y justicia contributiva, ni la necesaria garantías que se exigen para la aplicación del "*ius puniendi*", sino que se trataba de un recargo único, cuya naturaleza jurídica, no es sancionatoria porque "carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo ante una actuación ilícita", sino que su finalidad, aunque no es indemnizatoria como la de los intereses de demora, en cuanto la aplicación del 10 por cien supere al interés de demora que sería aplicable, sino que también es de carácter disuasoria del pago impuntual, pero voluntario, de las deuda tributarias, sirviendo de estímulo para su cumplimiento en plazo, el Tribunal llega a tal conclusión, por lo alejado que era el 10 por cien de las cuantías aplicables en caso de sanción ; configurando por tanto el "recargo único" como un tertium genus entre la sanción y el interés de demora, y a medio camino entre los dos[4].

4. RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES

No deben confundirse a los "responsable de la infracción" con los "responsables de la sanción".

Los responsables de la infracción son los autores de la infracción, mientras que los responsables del pago de la sanción son, por supuesto, los sujetos infractores, pero además, en determinados supuestos lo son otros sujetos, bien en concepto de responsables en el sentido civil de responsabilidad por deudas o bien en concepto de sucesores.

Muchas legislaciones consideran como sujetos responsables de las infracciones, tanto a las personas naturales, como a las personas jurídicas e incluso si reconocer la gestión de ciertas entidades sin personalidad jurídica, para concederles derecho y obligaciones, el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales cuya titularidad tengan reconocida dará lugar a la exigencia de responsabilidad por infracción tributaria.

Desde otra perspectiva, podemos indicar que se comprenden dentro de las categorías señaladas a los contribuyentes, a los sustitutos de ellos, los retenedores, a los sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones formales, a las sociedades dominantes en el régimen de consolidación fiscal y a los representantes

[4] *HERRERA Fernández, Julio A, artículo "Declaraciones de ingresos extemporáneos. "Recargo Versus Sanción", 1988, disponible en Internet.*

legales de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. Respecto de estos últimos, cabe indicar que las personas que carecen de capacidad de obrar en el orden tributario no son culpables de la realización de una conducta infractora cuando existe una obligación tributaria de la que son titulares, dicha obligación resulte incumplida y esté tipificado el incumplimiento como infracción tributaria, dado que el derecho tributario les exime de responsabilidad. Dicha conducta se imputa a los representantes legales con el fin de que la conducta no quede sin sancionar.

En algunas legislaciones, como la española, la ley traslada al ámbito de las infracciones la regla relativa a la solidaridad en el presupuesto de hecho, regulada para las obligaciones tributarias, en razón de la separación entre los conceptos de deuda tributaria y de sanción tributaria. Para que opere la regla de la extensión de la solidaridad, se presupone la "coautoría" en la comisión de una infracción.

El sólo hecho de que existan varios obligados respecto de una obligación tributaria, no supone necesariamente, que para el caso de incumplimiento de la obligación, que todos ellos sean sujetos infractores, ya que el principio universalmente reconocido de personalidad de la pena impide sancionar o exigir el pago de la sanción a aquellos que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las conductas tipificadas como infracciones.

Otro tema que puede surgir en esta materia es el de distinguir entre "el responsable por la infracción" y el "responsable del pago de la sanción".

Por esa razón, algunas legislaciones hacen referencia expresa a quien es el responsable del pago de la sanción, sin perjuicio de disponer de responsables solidarios o subsidiarios en ciertos casos.

Así por ejemplo, podemos señalar que se consideran responsables solidarios para el pago a los que sean causantes o colaboren en la materialización de una infracción tributaria, declarando que dicha responsabilidad también se extenderá a la sanción, a menos que se establezca una infracción independiente para las personas que causen o colaboren en la realización de la infracción. Otro caso que algunas legislaciones contemplan como de responsabilidad solidaria a las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, en estos casos hay que tener presente el principio de "personalidad de la pena", en virtud del cual pueden imponerse limitaciones para dicha transmisión, sin perjuicio de considerar que las sanciones pecuniarias determinadas al causante se consideren dentro del pasivo de la sucesión.

En tanto que se designan como responsables subsidiarios a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas, a quienes tengan el control de las mismas.

4.1. Supuestos de exención de la responsabilidad

Existen supuestos en los que, a pesar de haberse cometido la conducta tipificada en las leyes como infracción tributaria, se recomienda no se exigir responsabilidad alguna. Tales supuestos pueden considera: la (in) capacidad de obrar en el orden tributario, obrar mediando fuerza mayor, la inasistencia u oposición, cuando la conducta sea consecuencia de una decisión colectiva.

5. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SANCIONES TRIBUTARIAS

5.1. Extinción de la responsabilidad por infracciones tributarias

Es posible encontrar diversas causas de extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, entre ellas las legislaciones reconocen:

a) El fallecimiento del sujeto infractor y

b) La prescripción.

Lógicamente, el fallecimiento es una causa de extinción que sólo es aplicable a las personas físicas. En tanto el transcurso del plazo de prescripción para imponer las sanciones es aplicable a las personas físicas, a las jurídicas y otras entidades.

Demás está indicar que el plazo, elemento esencial de la prescripción, es diverso en cada Estado. El plazo de prescripción se computa normalmente a partir del momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

Pueden operar a su respecto las demás instituciones previstas por el derecho común relativas a la prescripción, como son la interrupción, la que hace nacer un nuevo plazo de prescripción y la suspensión. Son causales de interrupción de la prescripción, las acciones de la Administración tributaria, conducente a la imposición de la sanción tributaria, por ejemplo, la notificación del inicio de un procedimiento sancionador.

5.2. Extinción de las sanciones tributarias

Algunas legislaciones dan un tratamiento independiente a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones de la responsabilidad por las sanciones, en razón de que:

1º) La responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria es distinta de la responsabilidad por el pago de una sanción tributaria y.

2º) La separación entre deuda tributaria y sanción tributaria.

Así se consideran causas de extinción de las sanciones: el pago (sanciones pecuniarias) o cumplimiento (sanciones no pecuniarias), la prescripción del derecho a exigir su pago, la compensación, la condonación, el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas y, en general todas las causas de extinción de las obligaciones, que sean procedentes.

II Conclusiones del Foro

El Estado reacciona ante las infracciones de sus ciudadanos, aplicando "sanciones" o "castigos", con ello se pretende que enmienden su actuar, disuadiéndolos a cumplir o no violar las normas, según sea el caso. Ahora bien, para aplicar tales sanciones, resulta necesario valorar la conducta del infractor, mediante el uso de la razón, que es la que permite que el hombre distinga el bien del mal. Para que la valoración o juicio de tales conductas sean racionales, deben haber comprendido una adecuada defensa del presunto infractor, haber oído sus razones de exculpación y ponderado todas las circunstancias concurrentes o antecedentes que rodean los hechos.

En el Estado moderno el "*ius puniendi*" o potestad de sancionar, le corresponde al Estado, y ella se manifiesta a través de la potestad jurisdiccional penal regulada por el Derecho Penal, por la que se imponen penas por la comisión de crímenes, delitos y faltas y a través de la llamada "potestad sancionadora del Estado administrador", la que a su vez sanciona el incumplimiento de deberes y de faltas frente a la Administración, quien la sanciona con penas que por lo general son de orden pecuniario o "multas".

El ejercicio de la potestad sancionadora, se encuentra regulada al interior de cada Estado por sus propias normas constitucionales o legales. No obstante la doctrina a nivel internacional ha establecido algunos principios, como los de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y otros, los que son mayoritariamente acogidos por las diversas legislaciones.

CONTENIDO DEL FORO

Durante el desarrollo del foro se comentaron diversos aspectos de la potestad sancionadora, algunos de los cuales fueron objeto de controversia, otros de ilustración recíproca, conforme se expone a continuación:

Ejercicio de la potestad sancionadora por las Administraciones Tributarias: La potestad sancionadora en nuestra área, se encuentra generalmente entregada a las Administraciones Tributarias, quienes por tanto, se encargan directamente de castigar las conductas infractoras que detectan, sin perjuicio de que en algunos Estado, para aplicar las sanciones, deba recurrir a instancias judiciales. Hacen excepción a esta regla las situaciones de infracciones constitutivas de delitos tributarios, fraudes fiscales, evasión fiscal, que conlleven la aplicación de sanciones consistentes en penas privativas o restrictivas de libertad, en que la potestad para sancionar, se entrega a la Justicia Penal, como ocurre, en República Dominicana, Brasil, México y Chile.

Sobre este aspecto resultó interesante conocer una discusión que se planteó en Brasil, acerca del objetivo que debe perseguir la Administración Tributaria, indicándose que su finalidad es la recaudación y no la punición de los contribuyentes. En tanto quienes contradijeron esas afirmaciones sostuvieron que además de la recaudación, la punición es necesaria para dar ejemplos a los demás contribuyentes y desestimular conductas de fraude. Dichas opiniones se vertieron a propósito de una propuesta de reforma legal para permitir la extinción de la punición cuando el infractor hace el pago de los tributos, propuesta que fue acogida y hoy en día es aplicada en ese país. Así, el pago de los tributos extingue la posibilidad de punición a los infractores en Brasil. Sobre ello, los partici-

pantes se manifestaron en el sentido de que ese criterio atenta contra el cumplimiento voluntario. A favor se argumento que de esa forma se incentiva el pago de las deudas.

Como conclusión se determinó que la facultad de las Administraciones Tributarias de sancionar a quienes infrinjan las normas tributarias, no constituye un objetivo en sí, ni es la finalidad que deba perseguir, sino que sólo debe ser tenida como una herramienta para apremiar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Elemento subjetivo de las infracciones: Aceptado que al momento de regular normativamente el ejercicio de la "potestad sancionadora" se reconoce la procedencia de las características de la potestad punitiva en general, y que, conforme a ella, constituye un elemento esencial al momento de determinar si se ha configurado una infracción, la comprobación de elementos subjetivos como el dolo o culpa, conocidos también como elementos personales de la infracción, existen situaciones en que las infracciones tributarias revisten un carácter objetivo. Así ocurre en Perú, República Dominicana y Chile, en este último país, cuando se trata de infracciones que no revisten caracteres de delitos, en donde la falta de intencionalidad al momento de incurrir en las conductas u omisiones constitutivas de las infracciones es, irrelevante, bastando acreditar la participación en dichas acciones u omisiones, para que los autores sean sancionados. No obstante, actualmente en Perú es posible advertir algún grado de consideración al elemento objetivo, ya que frente a un caso de error de digitación en una declaración, el Tribunal Fiscal ha ordenando a la Administración Tributaria si ha existido error, lo que permite un análisis de intencionalidad. En Uruguay, por su parte, se consideran acciones negligentes y acciones dolosas.

En Argentina nos encontramos la distinción apunta a dar un tratamiento diverso a las sanciones inherentes a los tributos internos y aduaneros, respecto de las multas de la seguridad social. En relación con las primeras, se acepta que tienen carácter penal y que, por lo tanto, su aplicación conlleva un análisis subjetivo de culpabilidad. En tanto se considera que las multas de seguridad social no tienen tal naturaleza. Esta distinción tiene efectos también en otras áreas, como en materia sucesoria.

En México existe una tendencia a distinguir el dolo de la culpa, pero normativamente el tema no se encuentra del todo desarrollado.

En tanto, en el sistema español el elemento personal es esencial al momento de determinar si se ha configurado o no una infracción, lo anterior ha sido ratificado por el Tribunal Constitucional y conlleva un mayor peso probatorio para la Administración, ya que no sólo debe acreditarse la intervención en las acciones u omisiones, sino también la intencionalidad. Corroboran dicho criterio, diversas normas tributarias, entre ellas, las que definen las infracciones como "acciones u omisiones dolosas o culpables" y las que permiten excluir de responsabilidad a los que carezcan de capacidad de obrar o cuando concurra fuerza mayor. El mayor peso probatorio que debe afrontar la Administración, debe aceptarse, si así lo establece el régimen constitucional o legal vigente, en el entendido de que ello forma parte del costo de vivir en el marco de respeto al estado de derecho. Por otro lado, se advirtió la necesidad de fijar criterios estrictos al interior de la propia Administración, cuando deban aplicarse las sanciones de acuerdo a factores objetivos.

La tendencia apunta a la consideración de elementos subjetivos, entre los esenciales de las infracciones.

Responsabilidad personal de las penas: Podemos agrupar bajo el enunciado de responsabilidad personal de las penas, dos aspectos comentados en el foro:

El primero de ellos, se refiere a la sucesión de las sanciones: al respecto en España la responsabilidad por las sanciones no se extiende a los sucesores de las personas físicas en tanto que sí se transmiten a los sucesores de las personas jurídicas y entidades infractoras, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. En otros países la sanción consistente en multa, tiene un carácter patrimonial y se transmite a los herederos de la persona natural, sin perjuicio de que ellos puedan optar por el llamado "beneficio de inventario", como ocurre en Chile y Uruguay. En Argentina las infracciones tributarias no son exigibles a los sucesores de las personas naturales, en tanto que las de seguridad social, si resultan exigibles a tales sucesores.

El otro aspecto se refiere a la responsabilidad del contribuyente por las acciones constitutivas de infracción ejecutadas por sus asesores, con o sin su conocimiento y/o consentimiento. Al respecto, la tendencia es a considerar que el contribuyente es siempre responsable del pago de sus impuestos, sin perjuicio de que se pueda contemplar el derecho de repetir en contra de su asesor. En Chile además se contempla

un delito específico en que pueden incurrir los contadores, caso en el cual la Administración Tributaria puede accionar en su contra.

Eficacia disuasiva de la potestad sancionadora: El punto es determinar si la potestad sancionadora favorecer realmente el cumplimiento "voluntario" de las obligaciones de parte de los contribuyentes, en el entendido de que uno de sus fundamentos es precisamente ese. Por el ello el debate se centró en determinar los factores que obstan al cumplimiento de ese objetivo

Así se planteó que la falta de la inmediatez de la sanción, hace disminuir la percepción de riesgo, como ocurre cuando las sanciones logran aplicarse después de 10 ó 12 años de tramitación del procedimiento respectivo.

Por ello existe consenso en que las sanciones deben aplicarse lo más rápidamente posible, no obstante el problema es cómo hacer para que la Administración pueda detectar con oportunidad e inmediatez la infracción para que de este modo regularice la violación de la obligación tributaria lo más pronto posible. Este grado de eficacia no es fácil de conseguir, requiere de una Administración muy preparada con recursos para detectar el incumplimiento. Si ello no se logra o, si la posibilidad de ser detectado es mínima se puede dar el efecto pernicioso y de simple cálculo costo beneficio de parte del contribuyente para esperar que le llegue la fiscalización y recién ese momento regularizar su situación y con algunas ventajas como la posibilidad de acogerse todavía a algunos incentivos y la alternativa de todavía poder fraccionar la deuda derivada de las infracciones tributarias. Al respecto se concluyó que deben considerarse aspectos tanto normativos, como operativos atendiendo a la realidad de cada país, sin proponer soluciones universales.

Otro factor que debe ser considerado en esta materia es el de **la proporcionalidad entre la infracción cometida o monto adeudado y la sanción que se impone**, ya que su falta también atenta en contra de la eficacia del efecto disuasivo de la potestad sancionadora, en cuanto a que si producto de las sanciones aplicadas, las deudas se elevan en exceso, ellas, muchas veces, no son satisfechas. En cuanto a la proporcionalidad, la premisa es que debe existir una estrecha vinculación entre el perjuicio causado al erario público, con la falta cometida y el castigo impuesto como sanción. La Constitución de España alude a que "el sistema tributario no puede tener carácter confiscatorio", en tanto que el Tribunal Constitucional de Perú, ha resuelto que una sanción graduada en un 90%, está mal definida y que ella debe ajustarse a márgenes razonables. De esta forma que muchas multas por excesivas se toman impagables o incobrables. Pero principalmente las sanciones elevadas conllevan una sensación social de injusticia y devienen en inaplicables por la falta de convicción de la Administración. Las sanciones "elevadas", de naturaleza ejemplarizante, quedan mejor reservadas a un plano pleno, es decir, a la configuración de un delito fiscal operativo que cumpla, a la vez, misiones de prevención y represión de las conductas defraudadoras más agresivas.

Rebajas a las sanciones por pronto pago: Por "rebajas a las sanciones por pronto pago" se entiende la procedencia de condonaciones respecto de las multas aplicadas, rebajas que se condicionan a que la multa rebajada sea satisfecha dentro de cierto plazo, de manera que en la medida en que se cumple con el pago en esa fecha son aplicadas. En muchos casos las condonaciones, rebajas o reducciones por pronto pago, alcanza a la deuda tributaria.

El cuestionamiento en este aspecto apunta a determinar la conveniencia de reducir o no la cantidad a pagar tras un proceso de comprobación administrativa si el contribuyente paga "voluntariamente".

En Costa Rica, en donde la sanción por inexactitud asciende a un 25% en caso de haberse obrado con culpa y un 75%, si se ha mediado dolo, se contempla la posibilidad de una reducción, como una medida de persuasión al inexacto, motivándole para que rectifique sus declaraciones de Impuestos a la Renta e IVA y así evitar la sanción por inexactitud. Esta situación, con variantes, se da también en otros países de Latinoamérica, como Perú, desde donde se indica que los deudores pueden fraccionar las deudas a un costo inferior que el que les significaría hacerlo en el sector financiero, al existir un régimen de incentivos y gradualidad que premia el momento en que el infractor subsana su infracción. Así, si lo hace antes de cualquier requerimiento de la Administración tiene la máxima rebaja en la aplicación de la sanción. En Chile la posibilidad de condonar intereses y sanciones de multa, se entrega por la Ley, a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, aspecto sobre el cual se cuestionó su discrecionalidad, sobre lo cual se informó que existen criterios objetivos aplicables a nivel Nacional, vinculados a características de los contribuyentes fiscalizados, como su comportamiento, o su disposición a cooperar en los

procedimientos de auditoría. En general se incentiva el pronto pago de las multas, condicionado al pago de las mismas en un breve plazo.

En tanto en México, en donde la Administración Tributaria cuenta con facultades discrecionales para la condonación de multas, se ha concebido un programa denominado "caídas recaudatorias", que permite de manera preventiva invitar al contribuyente a corregir su situación fiscal, lo que permite que antes de que se le apliquen las sanciones pueda rectificar. Adicionalmente el programa permite que el contribuyente conozca del pago u omisión de sus impuestos contribuciones y a la Administración la razón de dicho comportamiento. Las "invitaciones" se cursan por diversas vías como correos tradicionales y electrónicos, teléfono, entrevista, llamada ésta última de "vigilancia profunda" y no tienen el carácter de actos formales de autoridad. Durante el año pasado 2010, este programa permitió recaudar más de 7.7 mil millones de pesos (641 millones de dólares) y durante el año 2011 al mes de septiembre) 8.6 mil millones de pesos (716 millones de dólares).

República Dominicana también contempla la posibilidad de que se concedan, a solicitud de los interesados, descuentos por pronto pago, que pueden ascender a un 30 ó 40% de los recargos para deudas determinadas en inspecciones o rectificatorias de declaraciones. En España se dan situaciones de reducción de recargos por pago extemporáneo dentro de determinados plazos si no existe requerimiento previo, según lo establecido en la norma, y las sanciones se reducen si se firma en conformidad la comprobación, pero no a solicitud del interesado. La posible aplicación de recargos menores o sanciones reducidas no es discrecional sino reglada. La deuda tributaria no es objeto de reducción.

Como argumento a favor de estas reducciones están el que de esta forma "se evitan procesos y litigios muy largos" o que frente a causas de resultado incierto, la condonación puede plantearse como una herramienta de negociación. No obstante, también se advirtió en el cuidado que debe tenerse acerca de cómo determinar o medir la cuantía de la reducción, de manera de no afectar negativamente el cumplimiento en el período voluntario de las obligaciones corrientes por parte de los contribuyentes. Deben evitarse situaciones como la que se plante en que un contribuyente que se retrasa en el pago sufre fuertes recargos, en tanto que otro que no paga y es advertido en un procedimiento de fiscalización se le da un nuevo plazo para el pago, sin sanciones, de forma que hay que cuidar de no atentar en contra del principio de igualdad.

Dentro del tema de la flexibilidad que deben conceder las Administraciones Tributarias, al momento de pretender un cobro de la deuda o las sanciones, se plantea el del permitir o no los aplazamientos y/o pagos fragmentados, aspecto al que se recurre en mayor medida en épocas de crisis económicas como la que actualmente experimenta el escenario internacional, para al menos así poder por una parte, asegurar un margen de recaudación al estado y por otra atenuando la situación de las empresas, de modo que puedan seguir desarrollando sus actividades de modo de no seguir agravando la situación económica del país. En este aspecto se advierte la necesidad de evitar tratamientos discriminatorios.

En definitiva los incentivos de pago, sea reducciones de las deudas o sanciones y los aplazamientos o pagos fraccionados, se consideran una herramienta útil, si asegura el ingreso, facilitando el cobro de lo adeudado.

Naturaleza de los intereses de demora y recargos: El debate versó en determinar si los intereses de demora, deben o no ser considerados dentro de las categorías de las "sanciones". Al respecto se concluyó que tales intereses no son en esencia " sanciones", aunque de la misma forma su establecimiento puede tener algún tipo de efecto disuasivo. A su vez a las sanciones de multa no se les pueda aplicar intereses "resarcidores". En España los intereses de demora tienen exclusivamente un carácter indemnizatorio siendo compatibles con las sanciones tributarias, lo que si resulta incompatible es imponer recargo y además sanciones. En el marco procedimental tributario vigente en Argentina, los intereses tienen carácter compensatorio de la mora del contribuyente en el pago, distinguiéndose dos tasas de interés: resarcitorio (por el tiempo de mora en el pago previo a librarse boleta de deuda) y punitorio (por el tiempo de mora posterior a iniciarse el cobro ejecutivo de la deuda a través del juicio de ejecución fiscal). Hoy en día la deuda tributaria en Argentina puede verse incrementada además de los intereses indicados por la "multa culposa" (culpa, sin dolo) o "multa dolosa" (requiere culpa y dolo) y por la vía de la aplicación Ley penal tributaria, la que requiere siempre dolo y de superar condición objetiva de punibilidad: mínimos mensuales o anuales de evasión, según cada materia).

TEMA CENTRAL | Potestad Sancionadora

El problema del régimen sancionador en la cobranza de adeudos fiscales

Flora María Castillo Contreras

INTRODUCCIÓN

Repetidamente se ha mencionado en los diversos estudios y artículos sobre los cantidades adeudadas al fisco, que cuando pasan a ser cobrados por la Administración Tributaria (AT), o el órgano que constitucionalmente le corresponda la recuperación de dicho concepto, ya se encuentran en mora, esto es, cuando vencido el plazo de pago de la obligación tributaria, ésta no se ha efectuado. La mora, siempre implica una serie de sanciones, que de hecho, acrecienta el monto del adeudo con el propósito de castigar, pero que en la práctica incrementa desproporcionalmente la cartera tributaria.

Si el adeudo deviene de una conducta dolosa tendiente a evadir el pago de contribuciones, la teoría señala que la sanción debiese ser ejemplificadora. Pero qué pasa cuando la conducta deriva de carencia de recursos, mala administración, engaño de un tercero o cualquier otra situación en la cual no haya habido intención. De cualquier manera es sancionada por todas las Administraciones Tributarias del mundo, lo que incrementa la liquidación a ser ejecutada, que de por si en los casos culposos es muy difícil de recuperar por el estado financiero del contribuyente, ya que usualmente caen en mora como consecuencia de no contar con recursos financieros.

Lo anterior nos lleva a la reflexión si todas las infracciones a las leyes tributarias deben ser sancionadas de la misma manera, independientemente de su origen, o si incluso deben subsistir algunas.

LA GENERALIDAD DE LAS SANCIONES

Las infracciones fiscales son de forma (no presentar las declaraciones a tiempo, informar de sus obligaciones fiscales en forma incorrecta, no efectuar el entero de impuestos a tiempo) o de fondo, que se reducen al incorrecto pago de impuestos; generalmente tienen un techo máximo y a manera de modelo, a continuación se enlistan diversos ejemplos de cómo se sancionan infracciones de fondo y forma en el mundo.

Por no enterar a tiempo:

- Se sanciona imponiendo un porcentaje determinado sobre lo adeudado, por ejemplo Noruega.
- Otros países cobran una cantidad a tanto alzado, como Argentina
- Existen los que cobran tasas sobre las obligaciones tributarias de acuerdo con el período de retraso, como Dinamarca, Grecia, y Estados Unidos.

Por la falta de pago de impuestos a tiempo:

La generalidad de las Naciones imponen un tipo de interés sobre los impuestos no pagados en la fecha prevista. El porcentaje aplicable varía mucho según los países, pero en general se determina por las tasas de interés de mercado y el factor de inflación. Algunos países establecen la sanción de acuerdo a la tasa bancaria promedio más algunos puntos porcentuales (en Canadá, el interés se calcula en un 4% por encima de la tasa de interés promedio de 90 días de los bonos del tesoro del Gobierno de Canadá). Estas tasas se revisan y ajustan periódicamente. El ajuste también varía entre países - que van desde diaria (por ejemplo, Irlanda), mensual (México) o cada año (por ejemplo, Italia).

Sanciones de fondo:

La característica común de éstas, es que generalmente se diferencian de acuerdo a la gravedad de la falta. Los países de la OCDE en su mayoría, castigan las omisiones menores con el 10-30% del impuesto evadido mientras que en las omisiones graves suben desde el 40 al 100% del citado impuesto. Los países de América Latina si bien no distinguen en su mayoría la gravedad de la falta, si sancionan de manera más fuerte las reincidencias y las conductas que se equiparan a delito.

Sin embargo, el punto común es que independientemente de la razón que haya generado la conducta de omisión, siempre se le determina una sanción por ministerio de ley.

EL PROBLEMA EN SU RECUPERACIÓN

El hecho de que por una omisión de fondo o forma, se genere una sanción pecuniaria, para la Administración Tributaria implica el cobrarla de manera expedita y eficiente a efecto de crear en el infractor, tanto un sentimiento de riesgo como para evitar conductas omisas. No obstante, existen varios factores que implican que la cantidad de adeudos fiscales crezcan desproporcionalmente; entre ellos, el no cancelar créditos incobrables a tiempo o no contar con un programa regular para tal efecto, la desincronización entre las áreas emisoras de adeudos y la capacidad establecida para su recuperación, y el exceso tanto de determinación, como de imposición de sanciones. Por lo cual, en estos casos de exceso de cartera, la AT no puede o paulatinamente deja de ser lo necesariamente eficiente para ejercitar esta acción, y el efecto se vuelve contrario a lo deseado, es decir, provoca en el

contribuyente omiso la percepción de que a pesar de haber cometido una infracción y ser sancionado, la posibilidad de que le sea requerida la sanción es mínima, por lo que pareciese atractivo que continúen omisos.

Tanto en la gran mayoría de países de América Latina, como en algunos países de la OCDE, esta situación se ha vuelto un serio problema, ya que en muchos de ellos, la cartera de adeudos conformada por contribuciones y accesorios no pagados, llega a representar hasta el 40% de su recaudación anual, con la consecuente excesiva carga de trabajo en relación a la capacidad establecida para ese efecto.

PRACTICAS REALIZADAS

Práctica común en los países con sobrecarga de trabajo en la actividad de recuperación de deuda tributaria, ha sido las nada positivas amnistías fiscales, que implican descuentos en el pago de adeudos independientemente de su origen, pero que al efectuarse de manera periódica, ayudan a desalentar el correcto cumplimiento y fomentan conductas de indolencia, esperando programas de este tipo. El problema de mayor envergadura en estas amnistías, es que no genera en lo absoluto los efectos deseados de recuperación o disminución de cartera, pues a mediano y corto plazo, el nivel de cartera se mantiene en los mismos niveles. Desafortunadamente en los países latinoamericanos, escasamente se implementan otro tipo de acciones sobre esta problemática adicional a esta medida.

PROPUESTAS

A nivel mundial cada día se comparten mejores prácticas en todos los ámbitos de la AT. El cobro de adeudos sancionados no puede ser la excepción. En Colombia, a través de cobranza amigable, la DIAN efectúa recortes en sanciones de acuerdo a la disposición de pago del deudor. Otros países latinoamericanos efectúan reducciones si el pago es antes de ser requerido e incluso siendo ya ejecutado, cuando se liquida en un único pago y a la brevedad. En México, existe la facultad discrecional de condonar multas cuando sean de forma y no sean reincidentes. En el Reino Unido, se efectuó un desarrollo interesante desde 2006 con la introducción de un régimen sancionador sencillo y novedoso para aminorar la carga de las sanciones. El nuevo régimen entró en vigor en abril de 2008. La forma de calcular las sanciones está vinculada a la conducta que da lugar al error. En ciertos casos, cuando la omisión no es grave, el HMRC puede suspender la sanción hasta por dos años. Si en ese plazo el contribuyente se autocorrige y cumple con ciertas condiciones establecidas por la AT, la sanción se elimina. En otros casos, si bien la sanción es un porcentaje de la deuda tributaria, la tasa depende del comportamiento que dio lugar al error. Cuanto menos grave la conducta, menor será la sanción. En errores leves, se imponen multas por un máximo de 30% y mínimo de 0%; en conductas deliberadas, máximo 70%, mínimo 20%; en conductas deliberadas y ocultas, un máximo de 100%, mínimo 30%. Las conductas se tipifican dependiendo de la complejidad del régimen, el conocimiento de la ley y sus antecedentes registrales.

Otra propuesta y además ya práctica común en países que conforman el bloque Asia Pacífico, es la coordinación entre las áreas emisoras de liquidaciones y sanciones y las áreas recaudadoras, a efecto de que los ciclos de inspección se cierren por completo y se adecuen a la capacidad conjunta de la AT.

> Los países de la OCDE en su mayoría, castigan las omisiones menores con el 10-30% del impuesto evadido mientras que en las omisiones graves suben desde el 40 al 100% del citado impuesto

CONCLUSIÓN

"Dura lex sed lex" reza en latín. Es cierto que no hay estabilidad sin ley, ni futuro, ni orden ni sociedad, sin embargo en un mundo globalizado, complejo y de eterna evolución, es necesario que las normas que sancionan se ajusten a la realidad cumpliendo con el principio de equidad y proporcionalidad a nuestra realidad latinoamericana. Por un lado las AATT deben crear una fuerte percepción de riesgo en la sociedad obligada a contribuir, pero por otro, reflejar que administrativamente se trabaja de manera justa. Existen muchas "mejores prácticas" que son aplicables a nuestra realidad como coordinar esfuerzos inter-áreas; incorporar a la norma jurídica, en la que no se considere, la inscripción de atenuantes, establecer metas de acuerdo a la capacidad establecida, prevenir sanciones a través de capacitación y servicio al contribuyente, pero sobre todo, imponer sanciones de manera justa que logren el efecto deseado.

TEMA CENTRAL | Potestad Sancionadora

Infracciones y sanciones

POR ALAN PEÑARANDA IGLESIAS. Miembro de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional de Administración Tributaria

Una de las facultades indispensables que tienen las Administraciones Tributarias para poder cumplir con su función, es que sus legislaciones tributarias prevean y regulen la existencia de un régimen sancionatorio que a partir de los principios de presunción de inocencia y proporcionalidad, entre otros, sean suficientes para desincentivar las conductas basadas en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. La sanción se constituye en un castigo impuesto como consecuencia de la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre debidamente tipificada como tal en el ordenamiento legal establecido.

Fernando Pérez Royo, señala que toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria. Ahora bien para que dicha violación tenga efectivamente la consideración de infracción, es decir de ilícito merecedor de una sanción de carácter aflictivo, es necesario que se halle tipificado como tal por el legislador, el cual debe, al propio tiempo, indicar la sanción prevista por cada tipo de infractor.

Sin embargo, una de las cuestiones siempre discutibles es establecer los tipos de sanciones y el carácter pecuniario que pudiera involucrar aspectos confiscatorios del patrimonio de la empresa. Los criterios a tomar en cuenta son diversos, pero lo que se pretende es mostrar un abanico de posibilidades que son necesarios tomar en cuenta a fin de poder fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y generar un verdadero riesgo ante el incumplimiento.

CRITERIOS PARA CLASIFICAR LAS SANCIONES

Entre los criterios para clasificar las sanciones podemos considerar las siguientes:

1. Riesgo de detección. Mientras más difícil y compleja es la detección de la infracción la sanción podría tener un mayor perjuicio económico al contribuyente. La verificación de la detección de estas infracciones normalmente podrían devenir en exámenes de revisión de la consistencia en las declaraciones juradas que involucre la veracidad de los ingresos, costo, gastos o crédito.

2. Gravedad de la Infracción. En la medida que la omisión o el incumplimiento de la obligación tenga un efecto importante sobre la materialidad del hecho imponible y como consecuencia el pago de los tributos, estas se pueden clasificar en muy graves, graves y leves y de esta manera poder hacer más gravoso el incumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellas conductas que el legislador considera pertinente.

3. Perjuicio fiscal. Este es un componente importante para determinar la onerosidad de la aplicación de las sanciones, por lo que la proporcionalidad de la misma juega un rol principal al momento de determinar el valor de la sanción. En otras palabras el monto determinado de la sanción debe ser proporcional al monto del tributo omitido como consecuencia de las omisiones detectadas

4. Falta de diligencia. La apreciación de voluntariedad en la conducta, el obrar a sabiendas, representa sin dudas un mayor grado de culpabilidad que el simple descuido o la falta de diligencia debida. Si bien este criterio se relaciona directamente con la subjetividad de la determinación de la sanción el legislador debe tener la capacidad de identificar claramente los hechos que determinen si una conducta es por falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

5. Resistencia. La falta de colaboración con la Administración Tributaria en los procesos de control e inspección, mediante la resistencia a comparecer, entregar documentación, aportar documentos, retraso deliberado en el cumplimiento de los trámites, la negativa u obstrucción a la acción fiscalizadora y de control de la Administración Tributaria, entre otros son determinantes para valorar la eficacia de la acción de la Administración, porque sin perjuicio de las sanciones administrativas la Administración puede correr parte de Ministerio Público para hacer las denuncias penales respectivas.

6. Utilización de medios fraudulentos. Se trata de la utilización de artificios para enmascarar el incumplimiento, a través de en el caso de facturas o documentos que no responden a la realidad de las operaciones económicas o el empleo de testaferros para quien haciéndose pasar por el titular de manera indebida oculte la identidad del sujeto generador de obligaciones tributarias.

7. Frecuencia. Es el número de oportunidades en el que el infractor incurre en una misma infracción, es decir en la medida que el contribuyente infrinja en más de una oportunidad en la misma infracción pudiera aplicársele sanciones más altas; sin embargo habría que tomar en cuenta aspectos relacionados con la temporalidad, dado que no debiera permanecer eternamente el contribuyente con este antecedente, sino darle un determinado período limite para poder aplicar la frecuencia.

8. Subsanación. Es la regularización de la obligación incumplida en la forma y en los momentos previos a los señalados en la Ley, estás pueden ser voluntarias o inducida.

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los países, toman en cuenta estos principios de la doctrina administrativa sancionadora a fin de establecer los regímenes sancionatorios, tales se resumen a continuación:

1. Proporcionalidad. Las infracciones tributarias deben sancionarse de forma proporcional, tanto en relación con su gravedad como respecto a la cuantía de la misma.

2. Presunción de inocencia o de buena fe. Se debe partir de la presunción de inocencia del contribuyente, siendo de cargo de la Administración Tributaria probar la culpabilidad, para tal efecto existe la facultad de discrecionalidad de la Administración para aplicar y/o graduar las sanciones

3. Irretroactividad y norma más favorable. Las normas que integran el régimen tributario sancionador, en principio no tienen carácter retroactivo, de manera que no puede extenderse a hecho realizados con anterioridad a su vigencia, salvo que dichas normas le sean favorables.

4. "Non bis in idem". No se puede imponer dos o más sanciones por la comisión de un mismo hecho. Siempre se aplicará la sanción por el hecho más grave.

5. Tipicidad. En ningún caso, se podrá sancionar una conducta que no figure descrita en el Ley General Tributaria como sancionable.

TIPOS DE INFRACCIONES

En la normatividad Peruana y la de otros países, las infracciones están relacionadas a cerrar las brechas de cumplimiento del sistema tributario, que son necesarias para inducir al cumplimiento ulterior de la obligación tributaria que es el pago de los impuestos, veamos:

1. Brecha de Inscripción al RUC: Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración; su objetivo es cerrar la brecha de Inscripción y actualización de datos del RUC, va relacionada directamente con la ampliación de la base tributaria.

2. Brecha de Documentación de Operaciones: Infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/otros documentos; su objetivo es cerrar la brecha de la documentación de operaciones, garantizar con la emisión de los comprobantes y documentos complementarios, el nacimiento de la obligación tributaria.

3. Brecha de registro de Operaciones: Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos; su objetivo es garantizar el registro de las operaciones económicas plasmadas en los comprobantes de pago.

4. Brecha de declaración: Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones juradas; su objetivo es garantizar el cumplimiento en la presentación de las declaraciones determinativas e informativas.

5. Brecha de veracidad: Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la administración tributaria, informar y comparecer ante la misma y relacionadas con el cumplimiento de obligaciones tributarias; Su objetivo es garantizar a la Administración Tributaria el uso de la facultades de fiscalización y cerrar la brecha de veracidad

Es producto de la acción de fiscalización y control por parte de la Administración Tributaria que busca a través de análisis de información detectar las inconsistencias y/o omisiones de aquellos sujetos que realizan actividades económicas y de esta manera cerrar dichas brechas a fin de contar con los más altos niveles de cumplimiento tributario principalmente por la generación de riesgo efectivo que cumple la administración tributaria.

EFECTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El impacto real del régimen sancionador como elemento esencial para favorecer el cumplimiento "voluntario" de los contribuyentes esta relacionado directamente con la percepción que tiene la sociedad y los contribuyentes en la efectividad de detección de su administración tributaria y esto en mayor medida determinan el volumen de fraude fiscal existente en un país.

Adicionalmente un elemento a considerar al momento de evaluar si se produce un efecto intimidante está dado por el tiempo que media entre las infracción detectada y la aplicación de la sanción, dado que en la medida que se distancian estas variables la percepción del riesgo se diluye en el tiempo, este principió de inmediatez es fundamental para contribuir con la efectividad de la administración tributaria que juega un rol importante en la generación de riesgo efectivo

INCENTIVOS, DISCRECIONALIDAD Y CONDONACIÓN DE SANCIONES

Otro de los aspectos a tomar en cuenta en las legislaciones son los temas relacionados al perdón de la sanción o la disminución del monto a pagar, lo que se pretende en materia de infracciones es que el contribuyente reconozca las omisiones o incumplimientos y rectifique o subsane su omisión buscando el pronto pago y evitar que la sanción ingrese al procedimiento de cobranza coactiva y por otro lado evitar también que se genera mayor carga administrativa ante la impugnación de la sanción que normalmente dilata enormemente el cobro. En nuestros países de América Latina se tiene regímenes de descuento antes y después de ser detectada la omisión, así como rebajas en las mismas. Muchas veces los regímenes de incentivos toma en cuenta la actuación espontánea en la regularización por parte del contribuyente y el mayor o menor esfuerzo desplegado por la Administración para determinar el pasivo tributario adeudado y la conducta del contribuyente luego de cometida la infracción.

Un caso muy interesante es el sistema de condonaciones de multa e intereses que el SII de Chile tiene como facultad delegada en sus Jefes Regionales, cuando producto del resultado de una inspección o auditoría, pueden en base a diferentes criterios, condonar las multas y los intereses con la finalidad de lograr que el contribuyente reconozca voluntariamente las omisiones o reparos efectuados y rectifique su declaración. Esta política de condonación de los contribuyentes fiscalizados se basa en criterios como el historial de cumplimiento tributario, el nivel de cooperación del contribuyente para aclarar las dudas que se han presentado durante el proceso de auditoria, y con su predisposición a regularizar su situación tributaria a la mayor brevedad. Sin embargo esta facultad tendría que ser usada en cuestiones donde podría existir controversias normativas o aplicativas de las mismas

DELITO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA

El delito es la acción u omisión dolosa o culposa penadas por la Ley, por el contrario la infracción tributaria es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en las Leyes. La nota diferencial entre ambas acepciones se encuentra en la culpabilidad para configurar el delito que es la demostración del dolo, en la infracción dicho elemento no tiene relevancia. Sin embargo un poderosísimo instrumento de generación efectiva de riesgo es la sanción penal, que genera efectos multiplicadores eficaces contra el ejercicio de prácticas dolosas para dejar de pagar en todo o en parte de los tributos que corresponde a los contribuyentes. Quizás la presencia de juzgados especializados en materia tributaria contribuya en acelerar los procesos de denuncias penales y a sancionar efectivamente el dolo.

Finalmente, las infracciones y sanciones tributarias son indispensables para hacer cumplir la ley tributaria, no tiene un fin recaudatario, sino de generación de riesgo ante el incumplimiento; en la medida que la Administración Tributaria pueda hacer efectiva su función de administrar los tributos en el país, los contribuyentes no debieran tener ningún problema si es que cumplen cabalmente con sus obligaciones tributarias. Lo que hay que corregir necesariamente es no sancionar el error, la equivocación, la omisión involuntaria y por ello dar el soporte normativo necesario para no convertir al sistema sancionatorio en un problema nacional.

Entrevista

Tania Lourdes Quispe Mansilla

Superintedenta Nacional de Administración Tributaria del Perú

Por Jorge Lara Arriagada y Luis Zarate Reyes

Es Economista, egresada de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Realizó un Master en Economía, con especialización en Finanzas en la Universidad Católica de Río de Janeiro (Brasil) y es docente en la Escuela de Post Grado de la Universidad Católica, Universidad Ricardo Palma y Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Antes de asumir como Directora de la Superintendencia, ejercía profesionalmente en la empresa auditora Deloitte como socia de Precios de Transferencia.

Ha realizado investigación sobre "Sensibilidad del Mercado de Bonos Brady a variaciones del Riesgo "Default". Una comparación con el mercado de eurobonos. – Tesis de Maestría (1998) y tiene una publicación referida a "Algunos comentarios sobre la normatividad de precios de transferencia", en la Revista Cámara de Comercio Peruana-Mexicana (2003).

Es del mayor interés de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública -RAAM-, conocer la opinión de quienes hoy ostentan la responsabilidad de liderar las Administraciones Tributarias -AATT- y, en consecuencia, conocer particularmente en esta ocasión, su parecer, respecto a temas de contingencia tributaria, tanto del Perú, como de la región y de Iberoamérica.

Algunos economistas y analistas tributarios sostienen que una de las asignaturas pendientes, por lo general en los países de la región, es su baja presión fiscal y la mala distribución de los ingresos, ¿esta Ud. de acuerdo con ello? y/o ¿representa la realidad del Perú?

En primer lugar agradecer a la Red de antiguos alumnos de la maestría internacional en Administración Tributaria por la entrevista. Se que conforman un equipo de profesionales

de primer nivel provenientes de las administraciones tributarias y en la cual me enorgullece tener tantos profesionales de la institución que lidero.

La economía peruana ha venido creciendo sostenidamente en los últimos años a tasas del 8% anual y esto ha ayudado mucho a la economía del país dado que debido al crecimiento el Estado ha podido tener mayores recursos para su función social. La presión tributaria en el Perú está alrededor del 15% la meta es llegar al 2016 con una presión del 18% y esto es muy necesario para que el presente gobierno pueda trabajar en su proyecto de inclusión social que tanto se necesita para poder ayudar a crecer a todos los peruanos y haya una mejor redistribución del ingreso. Cuento con algunas estadísticas del coeficiente de Gini que reporta el Instituto Nacional de Estadística (INE) del Perú, donde este indicador de desigualdad en el año 2005 era de 0.51 y en el 2010 ha pasado a 0.46 lo que significa que en periodos de aumento de la presión tributaria se observa una disminución de la desigualdad, claro está que este indicador va a ser positivamente correlacionado si hay un eficiente gasto público. Nuestra preocupación es alcanzar las más altas recaudaciones teniendo de aliado al contribuyente ayudándolo a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias. Respecto a la medición de la presión tributaria es necesario revisarlas porque algunos países suman todos los ingresos tributarios, incluso la seguridad social, los ingresos de los gobiernos locales y otros ingresos no tributarios como los derechos por la explotación de recursos naturales. Si en el Perú sumáramos todos estos ingresos la presión sería cerca del 18%. Sin embargo sólo tomamos en cuenta los ingresos del gobierno central que está alrededor del 15.3% y la meta como lo señale anteriormente es llegar al 18%.

¿La mejora en la economía del Perú se ha visto reflejada en el incremento de la recaudación tributaria? ¿Las acciones de la SUNAT han logrado el incremento de la recaudación voluntaria?

Es indudable que un componente que ha explicado el crecimiento de la recaudación es el crecimiento de la economía en los últimos años, reflejado por un mayor dinamismo de los diferentes sectores económicos y la subida de los precios internacionales de los principales minerales de exportación; sin embargo un componente importante es la actuación de la propia administración tributaria que gracias a su profesionalismo técnico ha logrado que se reduzca la evasión tributaria a través de la implementación de medidas normativas, así como del propio accionar de control, fundamental en toda administración tributaria.

¿Cuál ha sido el efecto de la gestión de la Administración en los últimos años y cuáles son los principales cambios que se proponen para mejorar los rendimientos de la gestión en el futuro?

La SUNAT es una institución líder en el país y su función es dotar al Estado de los recursos que necesita y facilitar el comercio exterior, ya que es una administración con dos grandes negocios, el tributario y el aduanero. Yo he asumido el cargo de superintendente en el mes de agosto del presente año y estamos trabajando fuertemente en una serie de medidas normativas y operativas para fortalecer el accionar de la administración tributaria, creo que los últimos años la recaudación ha venido creciendo de manera sostenida y eso es bueno, hay que continuar con las cosas

buenas que se han venido haciendo y reorientar las acciones que nos parecen que deben ser corregidas. Recientemente hemos aprobado el plan estratégico de la institución 2012 y 2016 con participación de los trabajadores donde se han podido obtener una serie de iniciativas muy buenas producto de la experiencia de los trabajadores.

¿La cantidad de trabajadores que tiene la SUNAT para los actos de control tributario está acorde con la cantidad de contribuyentes a controlar?, ¿cree usted que es necesario incrementar dicha cantidad?

La administración tributaria tiene más de 7 mil trabajadores para administrar los tributos internos y ver los procesos aduaneros que son de competencia de la SUNAT y en los últimos años no se ha permitido incrementar cuadros profesionales por normas de austeridad del Estado. El ratio población por funcionario es de 4.077 ciudadanos por cada funcionario de la administración tributaria, uno de los ratios más altos de los países de América Latina. Por ejemplo Argentina con la AFIP tiene un ratio de 1,700, México con el SAT 3,100, que son administraciones fusionadas con la Aduana y la seguridad social como la SUNAT. Creemos que si es necesario un incremento de personal que se pueda formar en las canteras de SUNAT para darle sostenibilidad al proceso de fortalecimiento de la institución.

¿Estima Ud., que el actual sistema tributario peruano, se hace cargo de la real capacidad contributiva de los contribuyentes nacionales y extranjeros, al momento de afectarlos tributariamente? Y en relación a lo mismo, ¿cree usted que el sector de la minería – particularmente el cobre -, está contribuyendo tributariamente, como lo deseable o esperable?

El sistema tributario peruano se sustenta básicamente en dos impuestos la imposición al consumo y la imposición a la renta. En el 2010 la recaudación por IGV y por impuesto a la renta representaron el 87% del total de la recaudación, esto es un indicador muy bueno como señal de confianza al empresariado, dado que, casi la recaudación del país responde a dos impuesto, el impuesto a la renta que tienen obviamente características progresivas y un IVA de amplia base. Lo que es necesario es revisar las exoneraciones tributarias que normalmente reducen la base tributaria, facilitan mecanismos de elusión y evasión, elevan el costo de control de la administración tributaria y perforan y complican el sistema tributario.

Respecto al sector minero, el ejecutivo ha promulgado una serie de normas relacionadas a mejorar el gravamen y las regalías mineras y la creación de un impuesto a las sobreganancias mineras que en total se ha proyectado dar unos 3,500 millones de soles por año.

En el Perú cada vez que se plantea una reforma tributaria, se señala como objetivo el aumento de la base tributaria, sin embargo, en las estadísticas no se muestran a los trabajadores (empleados, asalariados), incluso estos no tienen obligación de tener Registro Fiscal (RUC); incluyendo a estos trabajadores (en cantidad), ¿aun cree usted que sigue habiendo una brecha que cubrir de dicha base, o quizá cuando se plantea ampliar las base tributaria el objetivo real es controlar a los que ya están inscritos sin pagar lo que realmente deben pagar?

Primero debemos definir qué se entiende por ampliación de la base tributaria, esto no sólo es incluir a la base de datos del RUC aquellos que están en la informalidad, sino que aquellos que se encuentran inscritos cumplan cabalmente con sus obligaciones tributarias y muchos de ellos de declarar la totalidad de ingresos obtenidos, sin embargo existen miles de contribuyentes que no tienen obligación de inscribirse en el RUC y que se les retiene en la fuente las rentas del trabajo y eso está bien y debe permanecer. Sin embargo sabemos que aun muchas empresas contratan a trabajadores sin incluirlos en las planillas y es ahí donde la administración tributaria tiene que sancionar drásticamente estos actos que están fuera de la ley. Por otro lado están las rentas de los profesionales independientes que prestan servicios a consumidores finales e incumplen con sus obligaciones tributarias, estos serán rigurosamente controlados a través de diferentes acciones de fiscalización, una de ellas es el incremento patrimonial no justificado.

¿Cree usted que se peca quizá en la exigencia de formalidades que podrían dar argumentos al contribuyente para decir que el sistema actual, al ser tan caro, induce a la informalidad?

Las formalidades que tienen que cumplir los contribuyentes siempre son necesarias y la administración apuesta por simplificarlas y virtualizarlas de tal manera que al contribuyente le sea muy fácil cumplir con sus obligaciones tributarias y para nada esto es un argumento que induce a la informalidad. Por el contrario hay regímenes tributaros dirigidos a los peque-

ños negocios que no necesitan llevar registros contables, otros sólo llevan libros simplificados y decenas de trámites actualmente se realizan a través de la página web, entre otros. El objetivo de la SUNAT es ser aliado del contribuyente y esto tiene que ver mucho con la facilitación para el cumplimiento de sus obligaciones, vamos aumentar los locales para la atención al público, ampliar los horarios de atención de nuestro call center, vamos a utilizar más canales de comunicación, vamos a retomar el acercamiento con los diversos gremios empresariales para conocer de cerca los problemas que enfrentan los contribuyentes, la idea es que la SUNAT tiene que estar de la mano con la realidad que enfrenta cada sector y cada tipo de contribuyente.

En el ámbito de las potestades sancionadoras, que por lo general tienen las AATT, ¿que nos puede Ud., aportar respecto a la SUNAT?

Las facultades sancionadoras que ha conferido la Ley a la Administración Tributaria son muy importantes para poder exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Las sanciones que tenemos en nuestro ordenamiento legal van desde multas, cierres temporales de establecimiento, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, etc. Todas estas están relacionadas a un número determinado de infracciones, aprobados en nuestro ordenamiento legal, relacionadas al cumplimiento de obligaciones formales, como el inscribirse en el registro de contribuyentes, entregar comprobantes de pago, registrar operaciones, presentar declaraciones juradas, declarar cifras o datos verdaderos, entre otros. Lo importante es que estamos trabajando en detectar rápidamente las modalidades de evasión y sancionar las conductas que erosionan los ingresos tributarios que necesita el Estado.

¿Cree Ud., que tal como se aplican las sanciones por el incumplimiento tributario en el Perú, se respetan los derechos de los contribuyentes y los principios del debido proceso?

Por supuesto, nuestra normatividad permite a los contribuyentes que están en desacuerdo con las sanciones, reparos o determinación de deuda tributaria, ir hasta dos etapas impugnatorias a nivel administrativo, en primera instancia la propia administración a través del reclamo y en segundo instancia al tribunal fiscal y mientras tanto la deuda tributaria aun no es exigible y la administración respeta cabalmente este debido proceso.

Antes de concluir esta entrevista, ¿podría compartir su definición de la visión que espera lograr, en su actual administración para la SUNAT?

Tenemos como objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mejorar la conciencia tributaria a nivel país y combatir la evasión y la informalidad a través de potenciar nuestras acciones de fiscalización, para ello fortaleceremos a la SUNAT con la finalidad de incorporar personal especializado a nuestro gran equipo técnico de primer nivel que tiene la institución y que en los últimos 10 años no ha habido posibilidad de incorporar más recursos por normas de austeridad dados en los gobiernos de turno. Adicionalmente vamos instrumentalizar de tecnología de punta con la finalidad de duplicar la efectividad de la administración.

Tenemos un enorme reto que vamos a cumplir, la evasión del IGV está en el orden del 35% y la del impuesto a la renta cerca del 50% y nuestro objetivo es reducirla drásticamente y elevar nuestra presión tributaria al 18%, esto lo vamos a lograr definitivamente con todas las acciones que venimos trabajando, que va con el fortalecimiento de la institución, la publicación de un paquete tributario que corte algunas modalidades de evasión, la sistematización tecnológica de nuestros procesos, la dotación de mayor infraestructura para la institución y el incremento de las acciones de fiscalización a los diferentes sectores económicas del país.

¿Qué mensaje nos puede enviar a quienes formamos parte de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda, donde participan muchos compañeros peruanos?

Me parece muy importante que funcionarios vinculados con la administración de tributos de los países de latinoamérica tengan un espacio virtual donde pueden interrelacionarse y transmitir experiencias, conocimientos e ideas. Y esto es muy bueno porque de alguna manera los problemas en América Latina son comunes y las tendencias a resolverlas van de la mano. Saludo a todos los miembros de esta red de antiguos alumnos de la RAAM y en especial a mis colegas peruanos, colaboradores de la SUNAT que este nivel de contactos y transmisión de conocimiento nos ayuda a mejorar nuestro trabajo.

A nombre de la RAAM, agradecemos su tiempo, disposición y mejor colaboración con los propósitos y acciones de la RAAM, y en lo particular, de quienes suscribimos esta entrevista.

Muchas gracias.

Entrevista

Alberto Real Benítez

Administrador General de Auditoria Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria de México

Por Flora María Castillo Contreras

Somos integrantes de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública Internacional (RAAM) coordinada por el Instituto de Estudios Fiscales de España, la Universidad de Educación a Distancia de Madrid y el CEDDET. Gracias por recibirnos. La presente entrevista es para nuestra revista semestral que se llama Foro Fiscal Iberoamericano, y en la cual los ex alumnos compartimos prácticas, experiencias y entrevistas de nuestros funcionarios a toda América Latina y España, en el ámbito tributario, por lo cual es un placer presentarlo como nuestro Administrador General de Fiscalización, o Director General de Inspección, como se le denomina en muchos países hermanos, de la Administración tributaria Mexicana, el Servicio de administración Tributaria, SAT.

Mil gracias por recibirnos.

Que tipos de sanciones se imponen en la acción fiscalizadora en nuestro país?

En principio, debemos tener presente que la ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta, que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos fiscales que pueden consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley, por lo que su única diferencia se encuentra en la sanción aplicable, ya sean sanciones pecuniarias o penas privativas de la libertad, respectivamente. La infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género que amerita una pena corporal.

Por tanto, la infracción fiscal amerita una sanción de carácter económico administrativo, es decir, la imposición de una multa que aplica la autoridad fiscal;

mientras que al delito corresponde la imposición de una sanción de carácter penal consistente en pena privativa de la libertad, por la autoridad judicial.

El mismo Código hace enunciado de las infracciones y de los delitos fiscales y señala en cada caso la pena que los responsables de estos ilícitos han de sufrir.

Cabe destacar que una misma conducta puede ser tipificada como infracción y delito, y, se puede perseguir con dos vías distintas e independientes entre sí, por un lado, el procedimiento administrativo para la aplicación de la multa mediante un acto administrativo y, por otro, el proceso penal en el que se resolverá si procede establecer la responsabilidad penal.

El Titulo Cuarto, Capítulos I y II del CFF, denominados de las Infracciones y Delitos Fiscales y de los Delitos Fiscales, que comprenden de los artículos 70 al 115 bis establece las conductas que se consideran infracciones y delitos, así como las sanciones aplicables para cada caso; así también la Ley Aduanera en su Título Octavo, Capitulo Único, artículos 176 a 202, contempla infracciones y sanciones relativos al incumplimiento de obligaciones en materia de comercio exterior.

Considera que la potestad sancionadora de nuestra Administración Tributaria contenida en ley, se encuentra acorde a la realidad del país?

Sí, ya que tanto el CFF como la Ley Aduanera contemplan las sanciones de carácter administrativo y penal aplicables a la comisión de diversas infracciones y delitos, en materia de impuestos internos y en comercio exterior, derivadas de la responsabilidad fiscal que puede ser de dar o entregar al fisco las cantidades que representan los créditos fiscales; de hacer, o cumplir aquellos actos o conductas tipificadas por el texto legal; o de no hacer, o permitir que se lleven a cabo ciertos actos, entre las cuales, cabe destacar a la defraudación fiscal y al contrabando.

No obstante lo anterior, dentro de las principales trabas con que se encuentra la Administración Tributaria para el desarrollo de su gestión, se encuentra la forma de dirimir controversias por parte de los órganos jurisdiccionales, quienes al resolver los medios de defensa, se pronuncian de manera favorable a los contribuyentes por cuestiones meramente formales, de modo que sin entrar al estudio de fondo de las determinaciones controvertidas, con tales pronunciamientos se exime de adeudos realmente generados por la omisión en el pago de contribuciones, disminuyendo con ello la percepción de riesgo.

Cree que deben seguir subsistiendo las sanciones, para omisiones de forma?

Recordemos al igual que los delitos fiscales, las infracciones tributarias pueden ser de daño que se refieren al incumplimiento de una obligación sustantiva que produce una lesión inmediata y directa al bien jurídico protegido por la ley tributaria, que es el erario, o de peligro, que vulneran las obligaciones formales, tales como la falta del aviso de cambio de domicilio, las cuales si bien no vulneran el bien jurídico tutelado en forma directa, lo ponen en riesgo contingente.

En ese sentido, la omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal se traduce en un riesgo inminente de que se actualice también el incumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter sustantivo, por lo que se estaría propiciando con ello dar lugar a la omisión del pago de contribuciones.

Por lo cual, se considera que las sanciones impuestas por el incumplimiento de obligaciones de carácter formal son necesarias, en tanto tales obligaciones constituyen medios de control en la recaudación, cuyo objeto es facilitar la gestión tributaria y allegar a la autoridad fiscal de los elementos necesarios para el ejercicio de sus facultades.

Debieran separarse las sanciones por dolo o culpa?, ya que en el caso de dolo, hay una franca intención, pero muchas veces por ignorancia o desidia se cometen infracciones culposas.

Resulta importante señalar que según uno de los principios generales del Derecho Mexicano, "el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento", razón por la cual si bien la legislación fiscal y aduanera no hacen un distingo tajante de los elementos dolosos y culposos de la conducta, como constitutivos de una infracción o delito, lo cierto es que existe en la regulación tributaria un reconocimiento implícito de los elemento subjetivos de las infracciones.

Bajo esa tónica, tanto para las sanciones de carácter administrativo, los ilícitos fiscales se han dividido en simples y calificados, esto es, que el delito o infracción son calificados cuando en su ejecución han existido agravantes, atenuantes o excluyentes, en caso contrario se consideran simples.

Es frecuente hablar de ilícitos calificados sólo cuando en su ejecución mediaron agravantes, siendo agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad

del delito o de la infracción; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y excluyente la que la elimina. Nuestras leyes marcan ejemplos de las tres calificaciones, en casos de atenuantes, agravantes y excluyentes.

Asimismo, por lo que hace a las multas se toma en cuenta para su imposición, por mandato constitucional, la gravedad de la infracción cometida, el monto del negocio, y la capacidad económica del particular, a fin de que no sean excesivas.

Adicionalmente, la ley prevé que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

Podría considerarse para nuestra realidad, las sanciones solamente cuando sean reincidentes? Esto es, en casos de primera infracción culposa, podría considerarse no sancionar?

Se debe considerar que la regulación para el debido cumplimiento de la obligación ciudadana de contribuir de manera proporcional y equitativa según dispongan las leyes es una cuestión orden público y de interés social, pues de no ser así, se permitiría la evasión de las aportaciones requeridas para que el Estado cuente con recursos suficientes para la satisfacción de los servicios públicos.

Luego si las sanciones son consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación tributaria, constituyen uno de los medios con los que cuenta la autoridad para disuadir al contribuyente de incurrir en conductas de omisión a las obligaciones fiscales, lo cual implica que su eficacia sea preventiva en la persona que ha sufrido la sanción, quien con la experiencia vivida evitará que reincida en conductas contrarias a la ley, además de constituirse en ejemplar para el causante incumplido.

Ahora bien, las sanciones se consideran medidas necesarias para promover el cumplimiento de la ley, por lo cual su imposición no podría pasarse por alto la comisión de una primera infracción, puesto que con ello se anularía el propósito de disuasión y ejemplaridad para el causante que incumple un importante deber ciudadano. De ahí que se deba estimar acertado que el legislador establezca sanciones que provoquen un impacto tal que haga conciencia de lo delicado del incumplimiento, así sea en el caso más atenuado.

No obstante, como hemos dicho, la Ley considera agravantes para los distintos grados de incumplimiento; así dado el propósito de las sanciones administrativas, así como atendiendo a la naturaleza misma del delito fiscal, que es un delito de orden federal, especial, patrimonial, doloso, de resultado, instantáneo, de querella necesaria y cuyo bien jurídico tutelado es el derecho del fisco de recaudar en la forma debida las cantidades correspondientes a los diversos tributos previstos en la ley, no puede considerarse que la potestad sancionadora se ejerza únicamente en caso de reincidencia.

En cuanto a sanciones de índole penal, se cuenta con facultades para imponerlas por parte de la AT? Y en qué casos?

De acuerdo con el artículo 21 constitucional la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, mientras que el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal, es el Ministerio Público Federal, siendo el ejercicio de la acción penal facultad exclusiva de éste, al que puede coadyuvar la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

De manera que, si derivado de la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público conoce de hechos probablemente constitutivos del ilícito, está obligada a formular la querella o declaratoria de perjuicio, sin importar el estado que guarden sus actuaciones, ya que en el procedimiento que se inicie, el Ministerio Público Federal realiza las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado.

Siendo así necesario para proceder penalmente por los delitos fiscales que la Secretaría de Hacienda formule querella, declaratoria, declaratoria de perjuicio o denuncia de los hechos ante el ministerio público federal.

Para tal efecto, en términos del artículo 92 del CFF debe realizar la cuantificación del importe correspondiente al adeudo al fisco federal generado con motivo de la comisión del presunto delito.

Uno de los casos en que procede la aplicación de penas es el artículo 108 del CFF, que dice:

"Articulo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:..."

Considera que el régimen sancionador de nuestra AT contenido en las normas legales, cumple con el principio de proporcionalidad?

Debemos recordar que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos, el cual radica, medularmente, en la congruencia que debe de existir entre el gravamen y la capacidad económica que es la potencialidad real de los sujetos de contribuir al gasto público, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada, de manera que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad y menos el que la tenga en menor proporción, de modo que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

En ese sentido, las multas en materia tributaria al ser consideradas accesorio de las contribuciones comparten la misma naturaleza, por lo que deben informarse de los principios de justicia tributaria.

Sin embargo, debe tenerse presente que respecto de la materia propia de los delitos fiscales el objeto punible es la conducta que despliega el contribuyente en desapego de sus obligaciones fiscales y no el monto de sus ingresos.

No obstante, las penas que recaen a cada conducta sí están diferenciadas en función del monto del perjuicio causado al fisco federal.

Que acciones novedosas considera que pudieras implementarse en nuestro régimen sancionador para que fuese más efectivo?

Se considera que sería conveniente regular la posibilidad de determinar responsabilidad solidaria a los Contadores Públicos cuando lleven la 'contabilidad o presten servicio de asesoría a los contribuyentes, en los casos en que su intervención propicie la omisión o disminución en el pago de impuestos.

Así también, para el caso en que como resultado de la evaluación de la actuación profesional de los Contadores Públicos Registrados para dictaminar para efectos fiscales se detecte que la elaboración de su dictamen se realizó de forma tendiente a la evasión de impuestos por parte del contribuyente al que hubiere dictaminado.

Pasando al tema fundamental de su área, como han evolucionado las técnicas de fiscalización en los últimos años en México?

El uso de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales, los documentos digitales, el uso de la firma electrónica, la presentación de declaraciones por medios electrónicos o vía internet, así como la factura electrónica, han permitido contar con elementos y el flujo de información que permite programar los actos de fiscalización y generar una aproximación más certera a los rubros que habrán de ser revisados en cada caso.

Entre los beneficios al adoptar estos esquemas electrónicos, podemos destacar:

a) Disminuir el número de actos de molestia (compulsas) para verificar la autenticidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes con terceros.

b) Los contribuyentes pueden obtener la devolución de saldos a favor en un plazo menor.

c) Facilitar la detección de patrones atípicos en la conducta fiscal de los contribuyentes, derivado del análisis a la información.

d) Agilizar el ejercicio de las facultades de comprobación.

e) Aumentar la asertividad y eficacia de los actos de fiscalización, maximizando el aprovechamiento de los recursos destinados para tal efecto.

f) Programar revisiones a contribuyentes que se encuentran en operación, disminuyendo la posibilidad que el contribuyente se suspenda o no se localice al mismo.

g) Identificar el uso de comprobantes apócrifos que amparan deducciones y/o acreditamientos improcedentes.

h) Minimizar el número de devoluciones sustentadas en documentos apócrifos.

Asimismo sería idóneo que, de igual forma que se reguló la tramitación del juicio contencioso administrativo en línea, se legislara en el sentido de permitir que actuaciones atinentes al procedimiento de fiscalización puedan entenderse con los contribuyentes vía internet.

Qué cantidad de revisiones se efectúan al año y de las mismas cuantas determinan diferencias?

AGAFF	2010	ENERO A OCTUBRE 2011
Actos de fiscalización terminados	87,813	80.397
Actos de fiscalización terminados con observaciones (con diferencias)	60,539	56,401
Actos de fiscalización con observaciones (con diferencias terminados por autocorrección	34,992	32,829
Actos de fiscalización con observaciones (con diferencias) terminados por liquidación 1/	25,547	23,572
Actos de fiscalización con observaciones (con diferencias) terminados por liquidación sin incluir VECF	7,732	6,233

De las revisiones con diferencias, aproximadamente que porcentaje de las mismas son aceptadas y cuantas se impugnan?

Alrededor del 50% de las determinaciones.

Cuáles cree que sean los motivos más comunes de incumplimiento tributario en nuestro país?

En principio se estima que es atribuible a la falta de una cultura de civismo fiscal que incida en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, ya que la estructura de los planes de estudio en México, no comprenden tal aspecto, de ahí que ante la ausencia de una clara conciencia de la razón de ser de las contribuciones, los contribuyentes sean renuentes a su cumplimiento, al desconocer su destino de gasto público y la importancia de éste.

Por otra parte, se considera atribuible a la complejidad de la norma tributaria, y su desconocimiento, lo cual provoca un desinterés por parte de los contribuyentes para su observancia.

En su experiencia, que medidas novedosas cree que pudieran implementarse para disminuir el incumplimiento tributarios?

Fomentar una cultura de civismo fiscal, a través de campañas mediáticas que generen un alto grado de conciencia respecto del destino de los recursos del gasto público.

Una reforma integral de las disposiciones que rigen la materia fiscal, de manera que su simplificación tenga como propósito eliminar cargas técnicas o administrativas excesivas o innecesarias, permitiendo el debido, oportuno y espontaneo cumplimiento por parte de los contribuyentes.

1Y finalmente, que mejores prácticas en fiscalización podríamos compartir con nuestro países hermanos de América latina y España?

El establecimiento Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) de reciente introducción en el sistema fiscal nacional que comenzó a operar a partir del ejercicio fiscal de 2008, al constituir una contribución complementaria del ISR, significa un medio auxiliar en el control de la evasión fiscal, de tal modo, ha permitido identificar a cerca de 600 mil contribuyentes que recibieron depósitos y evadieron el pago del ISR, arrojando así la información que permite llevar a cabo el ejercicio de las facultades de comprobación.

Asimismo, el uso los comprobantes fiscales digitales se ha implementado como un mecanismo que además de generar simplificación administrativa, permite combatir la evasión fiscal, en la medida que constituye un medio de control para evitar el uso de facturas apócrifas, además de facilitar su validación para el caso de la procedencia de deducciones y acreditamientos.

Muchas gracias por su tiempo y sobre todo por compartir su experiencia con nosotros¡¡

Nuestra Red

Algunas reflexiones a propósito del primer taller RAAM-CEDDET, sobre Planificación Fiscal Internacional

Por Óscar Ramos Rivera

En el marco de las actividades programadas de la RAAM para el año 2011, entre el 20 y el 26 de junio se desarrolló el primer curso corto-taller sobre Planificación Fiscal Internacional, que tuve el privilegio de coordinar junto a nuestro colega y buen amigo Jorge Lara Arriagada.

El taller se diseñó teniendo como público destinatario principal a funcionarios de las administraciones tributarias con desempeño en la función de fiscalización en todas sus etapas (selección, control y determinación de deuda). También se consideró de interés para aquellos profesionales que en su tarea habitual deben prestar soporte técnico y/o jurídico en los temas de esta especialidad desde áreas asesoras, sin perjuicio de que la convocatoria abarcó también a todo otro funcionario y/o profesional interesado en adquirir conocimientos básicos de planificación tributaria enfocada al ámbito internacional.

Con relación al contenido del curso, el mismo se dividió en dos módulos. El primero tuvo por fin introducir al participante en las herramientas utilizadas en el planeamiento tributario internacional y remarcar el rol preponderante que tienen las legislaciones tributarias de los países en la facilitación o contención de los esquemas que puedan llegar a considerarse abusivos. En el segundo, dedicado a la contención administrativa de la planificación fiscal abusiva, se analizaron distintas prácticas administrativas tendientes a contener el planeamiento tributario agresivo y se puso especial énfasis en las mejores prácticas administrativas relacionadas con un efectivo intercambio de información internacional entre administraciones tributarias.

Las actividades del taller consistieron en la lectura del material propuesto -ocho documentos de acceso público seleccionados en

Nuestra Red

función a los objetivos trazados-; la participación en dos foros temáticos diseñados como actividades centrales del curso; la lectura comprensiva de párrafos extraídos de un muy buen trabajo elaborado por el Dr. Mariano Braccia sobre la aplicación del principio de la realidad económica; y un trabajo individual de integración como requisito necesario para obtener el certificado de la actividad.

Cabe destacar que, en esta primera edición, el curso corto estuvo abierto solamente a participantes de la REI de Hacienda Pública. En tal sentido, las estadísticas de la actividad fueron las siguientes: veintisiete inscriptos originales de los cuales tres se excusaron por inconvenientes personales o laborales de último momento. De los veinticuatro participantes, solo seis pertenecían a la RAAM. Además, como característica que marcó el desarrollo del taller, varios de los profesionales que se interesaron por la actividad no tenían vinculación directa con las administraciones tributarias ni eran especialistas en temas impositivos. De todos, solo dos no superaron los objetivos mínimos propuestos.

Hasta aquí un esbozo, a modo de resumen ejecutivo, del taller. No obstante, aprovechando la invitación recibida para participar en la presente edición del Boletín, es mi intención compartir unas breves reflexiones respecto de estos tres temas que, a mi entender, resultan de interés: a) las características que deben tener estos cursos cortos-taller; b)relacionado con el punto anterior, el motivo por el cual estas actividades tienen un bajo nivel de convocatoria entre los integrantes de la RAAM; c) los cambios a realizar ante una eventual segunda edición del taller.

Con relación al primer tema, resulta necesario aclarar que, en el marco de los lineamientos establecidos por CEDDET, los cursos cortos (de una semana de duración) presentan como característica distintiva el no contar con material bibliográfico específico para la actividad, sino que el mismo ha de integrarse con documentos pertinentes de acceso público a través de la red.

Esta condición presentó un doble desafío a la hora de diseñar el taller. Por un lado, la dificultad de ubicar material público acorde a los objetivos trazados y con una extensión razonable para un período de impartición reducido (se espera que un curso corto demande al participante una dedicación de no más de quince horas en total); por otro lado, el desafío de programar actividades que brinden valor agregado a ese material ya que, usualmente, una cualidad importante en la formación virtual es contar con la posibilidad de acceder a documentos bibliográfico de calidad que sepan resumir lo esencial de la temática bajo estudio en unas pocas páginas.

En tal sentido, considero que estos talleres deben poseer necesariamente características diferentes a los clásicos cursos virtuales, bajo riesgo de no resultar lo suficientemente atractivos para el público destinatario.

En primer lugar, los roles. Entiendo que no debe plantearse la clásica relación docente-alumno, sino que la actividad debe ser ejecutada en un marco colaborativo en plano de igualdad, con la visión de facilitador-participante. Esto implica, entre otros aspectos, que no debe preverse una etapa formal de evaluación; que se eviten trabajos prácticos o integradores de naturaleza individual (todo aporte o actividad personal debe estar al alcance y poder ser aprovecha-

> El taller se diseñó teniendo como público destinatario principal a funcionarios de las administraciones tributarias con desempeño en la función de fiscalización en todas sus etapas (selección, control y determinación de deuda)

Nuestra Red

da por todos); y que, en todo caso, la superación del taller se circunscriba a un mínimo de participación responsable respecto de las actividades grupales propuestas.

Es por ello que los foros deben ser las actividades centrales de los cursos cortos; momentos de encuentro para compartir opiniones y experiencias, dejando en un segundo plano la técnica formal todo lo que resulte posible y donde todos tengan la posibilidad de transmitir y "enseñar" desde su experiencia y enriquecerse con las de los otros. El objetivo de los facilitadores es, entonces, diseñar prácticas que de manera natural, casi imperceptible, logren afianzar en los participante algunos pocos conceptos -aunque centrales de la materia que se trate-. Todo ello en un ambiente colaborativo, descontracturado pero ejecutado con seriedad; donde los objetivos se vayan cumpliendo de manera natural y con la sensación –falsa, al fin- de reducido esfuerzo.

Es que, y ya introduciendo la segunda cuestión planteada, si no se alcanza ese clima difícilmente se logrará realizar actividades atractivas para los antiguos alumnos de la maestría.

Ello, a mi modo de ver, fundamentalmente por dos circunstancias. La primera es que el programa curricular de la maestría abarca prácticamente todos los temas de interés y, por lo tanto, existirá superposición entre las temáticas que puedan plantearse y los módulos oportunamente estudiados. Resulta necesario, entonces, ofrecer propuestas innovadoras con la dificultad antes mencionada relacionada al desarrollo del taller en una única semana basado en material disponible y fácilmente ubicable en la red.

El segundo aspecto, propio de los alumnos de la maestría y no tanto de los integrantes de la REI de Hacienda Pública que hayan realizado cursos que promedien los dos meses de duración, es el esfuerzo que significó los dos años de cursado (que muchos de nosotros difícilmente estaremos dispuestos a repetir y que, de alguna manera, estas actividades escarban en la "memoria emotiva" para recordárnoslo) unido a que, como consecuencia lógica –y esperable- de la especialización, el toparse con conceptos nuevos o superadores resulte cada vez menos frecuente.

Es por ello que, si tuviese la oportunidad de co-coordinar nuevamente una segunda edición del curso taller, no dudaría en acotarlo a uno o dos temas bien concretos; a suplantar las lecturas obligatorias por lecturas de apoyo y optativas; en su reemplazo propondría presentaciones enriquecidas con video y audio (alguna experiencia incipiente se intentó en esta primera edición). Además, eliminaría cualquier intento de evaluación y de trabajo individual. Centraría las actividades en los foro o en algún otro medio que se preste mejor a la comunicación colaborativa.

Creo que de eso se trata; seguir superando las limitaciones de la distancia y de intentar recrear virtualmente las reuniones entusiastas con colegas y amigos que tanto se extrañan de los encuentros presenciales.

Nuestra Red

Taller Virtual sobre
Sistemas Tributarios comparados en América Latina

Por Alan Peñaranda Iglesias

Entre el 28 de noviembre al 4 de diciembre, se dio inicio al primer taller virtual sobre los sistemas tributarios comparados en América Latina con la participación de profesionales de las Administraciones Tributarias de 11 países de América Latina.

El objetivo del taller fue conocer y compartir el funcionamiento de las realidades de los sistemas tributarios de los países de América Latina, establecer coincidencias y discrepancias, hacer análisis técnico y crítico sobre la realidad de nuestros países buscando generar corrientes de opinión favorable en busca de articular sistemas tributarios cada vez más progresivos que estén orientados a buscar una justicia social y permitan a los países encontrar el camino del crecimiento y desarrollo económico.

El curso fue organizado gracias al auspicio de la fundación CEDDET en alianza con la Red de Antiguos Alumnos de la maestría internacional en administración tributaria – RAAM y estuvo dirigido por los profesores Rosa Urtuzuastegui de México y Alan Peñaranda de Perú, ambos miembros de la RAAM, en la que interactuaron con los participantes en su mayoría funcionarios de las administraciones tributarias de los países de la región y algunos miembros de la RAAM.

Se organizó 04 temas de mucha trascendencia que a continuación se detallan:

1.- Análisis del Sistema Tributario en América Latina

Hubo una coincidencia sobre la tributación como único medio práctico de recaudar ingresos para financiar el gasto público y redistribuir riqueza; sin embargo, establecer un sistema tributario ideal, justo y eficiente, que aliente la competitividad económica y la integración de la economía mundial estaba relacionado a la realidad y entorno económico de los países. Uno de los aspectos fundamentales de las sociedades democráticas es contar con un sistema tributario de amplia base, progresivo y que pueda tender puentes hacia el desarrollo económico de los países. Existen muchos problemas en los países de América Latina que son comunes, como por ejemplo el bajo nivel de la recaudación, que lo hace insuficiente para financiar servicios públicos adecuados; la estructura de la recaudación con mayor preponderancia de los impuestos indirectos y la baja recaudación de los impuestos directos, que determina que el impacto de la tributación en la equidad sea mínimo; los altos niveles

Nuestra Red

de evasión; la reducida base tributaria, originada por en algunos casos por deducciones generosas, exoneraciones que no contribuyen a la equidad y regímenes especiales que promueven la atomización de las empresas y la evasión; y, finalmente, la complejidad del sistema tributario en su conjunto.

2.- Incentivos tributarios

El segundo aspecto abordado en el taller, fueron los incentivos tributarios que nuestras legislaciones la usan para promover la inversión de algunos sectores económicos, el desarrollo económico de una región determinada, corregir algún problema del mal funcionamiento del mercado, entre otros aspectos; sin embargo muchas veces son cuestionados cuando existen abusos de estos incentivos sin lograr los objetivos deseados elevándose así el costo tributario para el país, o mejor dicho, los sectores o regiones a los cuales estuvieron dirigidos los incentivos no ha obtenido los resultados esperados, beneficiándose un pequeño grupo de empresas.

3.- Impuestos ortodoxos vs Heterodoxos

La doctrina clásica de tributación, aplicando los principios generales que rigen la materia, tiene su enfoque en la utilización de un sistema tributario ortodoxo, que según el modelo europeo, está conformado por impuestos directos e indirectos. Dentro de los impuestos directos tenemos: el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio y dentro de los impuestos indirectos comprenden el impuesto al consumo en general tipo valor agregado (IVA), impuesto a los consumos específicos e impuestos al comercio exterior.

Por otro lado, ante las limitaciones de los países de América Latina en aplicar en su integridad los impuestos ortodoxos, se han creado nuevas figuras impositivas, denominados impuestos heterodoxos a fin de suplir y complementar las bajas presiones tributarias existentes, en ese sentido existen impuestos presuntivos sobre la renta, impuestos mínimos a la renta como los impuestos a los activos, impuesto a las transacciones financieras, derechos de exportación, regímenes especiales para pequeños contribuyentes.

4.- La influencia de la política en el sistema tributario

Por último se abordó la influencia política en el sistema tributario, común denominador en la mayoría de todos los países de la región.

Los cambios políticos, la diversidad e ideología de los partidos políticos, los cambios de gobierno provocan regularmente modificaciones en las políticas fiscales; las cuales se ven vulnerables e incluso se toman como un instrumento de "voto", prevaleciendo, muchas veces, el interés político individual o partidista sobre el interés colectivo o de buen gobierno. Debido a los distintos cambios es difícil evaluar si las políticas aplicadas en el tiempo son o no eficaces.

El propósito en este tema fue debatir el elemento de influencia en los países, el nivel de penetración sobre las políticas tributarias, cuáles han sido benéficas para el país.

Finalmente hemos contado con la participación de 27 participantes que en total de la semana han contribuido con más de 400 participaciones.

Nuestra Red

Encuentro en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia

Por Rosa de la Paz Urtuzuáztegui

El encuentro con la octava edición de la maestría fue muy emotivo. Primero, ya que hacía poco más de ocho años, ya no recuerdo bien, la primera edición llegábamos a ese Centro de Formación en Santa Cruz de la Sierra.

La emoción era casi la misma, salvo que esta vez había una mezcla de nostalgia (eso lo dan los años seguramente). Comentaba en mi participación con los compañeros, que esa primera vez ahí nos preguntábamos todos muchas cosas del proyecto y que celebraba enormemente el esfuerzo de que ahora estuviera realizándose la octava edición.

Por supuesto muchos rostros eran evocados, Fernando y Bárbara principalmente. Se contaba con el enorme respaldo de Guirola y Luis Crémades por supuesto, quienes hicieron gala de su magisterio y conocimiento con varias presentaciones y qué decir de la organización y apoyo de Ana y Aurora¡¡

El entusiasmo y fraternidad de todos los presentes fue el común denominador, hermanos de muchos países hablando de temas relevantes en cada país en materia tributaria y el toque futbolístico en donde prevaleció el ánimo deportivo pese a que a muchos les faltaba pulmón (creo que también en eso contribuye la edad)

La comida del centro de formación estupenda y su anfitrión como siempre a la altura, es que eso se les da bien a los españoles¡¡¡

El ejercicio de Tributilandia aparte de los distintos enfoques que fueron un gran ejercicio democrático dejó ver que muchos pueden competir para un Oscar.

Mucho trabajo, mucho interés, largas jornadas, asesorías de las tutorías y más trabajo, vuelos largos, largas esperas y las conexiones para muchos desafortunadas,… pero todo todo valió la pena y por mucho¡¡¡¡¡¡

Juan Manuel y yo como ex alumnos nos sentíamos grandes ¡el estar ahí no como alumnos, sino como ex alumnos y como tutores, además de ser de gran responsabilidad y trabajo, fue lo más gratificante.

Un karaoke cerró el evento. Las dotes artísticas no se dejaron esperar. España con la interpretación de Sabina, el baile de Julio y Aserejé y varias de Ana y Aurora bien representada. México con Abraham fue para mí la sorpresa que como decimos en mi país cantó bien las rancheras. Brasil como siempre con ese gen de samba y ritmo con el que nacen los brasileños no tenían competencia. En fin diversión y más diversión.

Llegó el final. Las despedidas y el firme ánimo de todos de seguir adelante con el esfuerzo y el compromiso en la maestría quedaron patentes.

A casa…

Crónicas y Noticias

Costa Rica. Tributación pide incluir a morosos de impuestos en historial de bancos

Por Jhonny Abraham Ramírez de los Santos

La Dirección General de Tributación gestiona la inclusión en las listas de protectoras de crédito y en los bancos la información de los morosos con impuestos, tanto personas como empresas.

Este tipo de información, que ya se usa en lo relacionado a los préstamos bancarios, es básica para que los bancos tomen decisiones al otorgar crédito a personas y empresas.

El director general de Tributación, Francisco Villalobos, justificó esta gestión en que es tan mal deudor quien le debe a un banco y no le paga como el que le debe al fisco y no honra la deuda.

La solicitud es parte de todas las medidas que pone en marcha Tributación para mejorar la recaudación de los tributos, entre ellas el cierre de negocios, los mecanismos para facilitar el pago de los impuestos por medio de Internet y la opción de realizar pagos mensuales de los gravámenes.

Una más de las medidas que está tomando la DGT en su empeño por cobro de deudas tributarias es el reporte de morosos a las protectoras de crédito y bancos para que los incumplidores tributarios no sean sujetos de crédito a menos que se ponga al día con el pago de los impuestos.

De la mano con lo anterior, recientemente dio inicio un plan agresivo de cobro de los impuestos por cobrar generados como producto de los planes de control 2011, se lleva una campaña masiva de mensajes de texto, correos electrónicos, visitas y solicitud de apersonamientos a los deudores para que cancelen sus deudas.

Costa Rica. Hacienda solicita pago por Brasil

Por Jhonny Abraham Ramírez de los Santos

Tal y como sucedió en el amistoso con Argentina, el Ministerio de Hacienda ya le solicitó a la Federación Costarricense de Futbol el pago de impuestos por el fogueo ante Brasil celebrado recientemente.

"Más que una solicitud fue un recordatorio, pero es extraño, porque la respuesta no fue la esperada", afirmó el director general de Tributación, Francisco Villalobos.

Según el Director, la Federación lo único que indicó es que ese no era el procedimiento correcto para demandar el pago correspondiente, por lo que a partir de ahora su despacho procederá a solicitar la copia del contrato firmado con el Scratch; es el mismo recurso que utilizaron en el caso de la Albiceleste.

"Podemos decir que a este momento no se ha cancelado nada, de hecho nuestros auditores ya están investigando a la Federación. El detalle es que tenemos dudas con el contrato que nos facilitaron, creemos que el monto no refleja todos los pagos que se hicieron", añadió.

La Fedefutbol estaba en la obligación de retenerles, tanto a Argentina como a Brasil, el 15% del contrato firmado, porcentaje que corresponde al pago de impuestos por remesas al exterior.

También, hemos hecho una selección nacional tributaria de futbol, se han incluido a estudio 13 futbolistas reconocidos y con signos de riqueza que no guardan proporción con su declaración de impuesto sobre la renta o bien con el pago de los clubes a los que pertenecen

Crónicas y Noticias

México. Regulación ISR

Por Jhonny Abraham Ramírez de los Santos

El pasado lunes 31 de octubre alrededor de 600 mil contribuyentes comenzaron a recibir carta del Servicio de Administración Tributaria.

A través del impuesto a los depósitos en efectivo, hemos identificado a contribuyentes que recibieron depósitos y evadieron el pago del impuesto sobre la renta.

A estos contribuyentes se les está mandando la carta junto con un formulario para que paguen el impuesto omitido.

De estos 600 mil contribuyentes identificados, aproximadamente el diez por ciento han recibido depósitos por montos superiores al régimen en el que están registrados, alrededor de 180 mil recibieron depósitos sin estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y casi 300 mil contribuyentes recibieron depósitos que debieron declarar para efectos del impuesto sobre la renta, y no lo hicieron.

Por lo anterior, se han ordenado más de 16 mil auditorías a contribuyentes que presentan en sus cuentas bancarias depósitos en efectivo con montos significativos.

Como pueden observar, en caso de no ser atendida la invitación, el Servicio de Administración Tributaria procederá con el inicio de actos de fiscalización.

Para aclarar cualquier situación específica hemos dispuesto en el portal de Internet un apartado especializado para los contribuyentes que han recibido la carta y, por supuesto, también para aquellos que, aún sin haberla recibido, saben que deben regularizarse.

A las personas que no están inscritas en el padrón, se les registrará automáticamente.

Con este tipo de acciones el Gobierno Federal atiende la demanda social de combatir la informalidad y sumar más contribuyentes al padrón para que cumplan con la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

República Dominicana. Defraudacion tributaria, por primera vez a los tribunales penales

Por Jhonny Abraham Ramírez de los Santos

Por primera vez en la historia de la lucha contra la evasión fiscal, la justicia penal Dominicana conocerá a fondo las acusaciones contra un grupo de empresas y personas implicadas en el fraude fiscal con Comprobantes Fiscales, por más de RD$1,500 millones en contra de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)

Los Jueces del Séptimo y del Quinto Juzgado de la Instrucción del Distrito Nacional dieron apertura a juicio de fondo a los procesos judiciales que se le siguen al segundo y tercer grupo de imputados del fraude millonario en contra de la DGII.

Luego de estudiar el legado de pruebas presentadas por el Ministerio Público y por la DGII, constituida

Crónicas y Noticias

en Parte Civil, el tribunal acogió como buena y valida las pruebas presentadas contra los implicados y los envía a juicio de fondo por los delitos de Estafa, Defraudación Fiscal, Asociación de Malhechores, Falsificación de Documentos Públicos y Privados, Delito de Lavado de Activos y Abuso de Confianza.

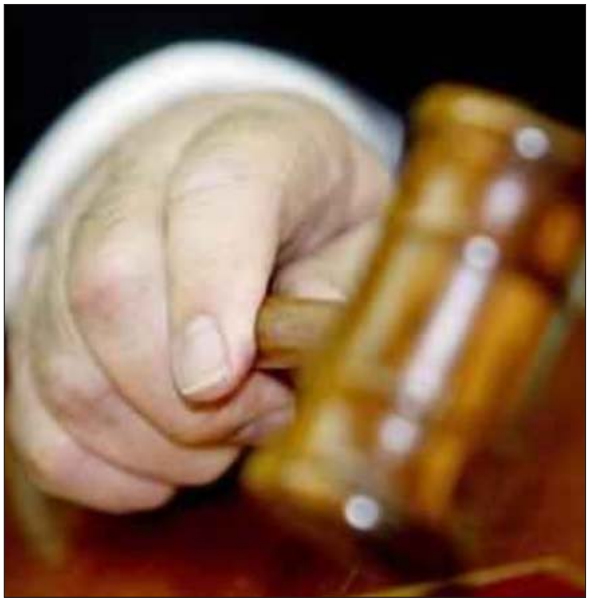
"Este caso forma parte de las investigaciones que hemos realizado sobre la denuncia interpuesta por la DGII sobre el fraude millonario con Comprobantes Fiscales contra el Estado Dominicano. En octubre concluimos la primera parte de este proceso. La DGII espera que haya una condena ejemplar para cada uno de los implicados", explico Ybo René Sanchez, Fiscal Adjunto de la DGII.

Además del envío a Juicio de Fondo, a los implicados se les impuso inscripción de Hipoteca Judicial Provisional y la autorización de Embargos Conservatorios sobre sus bienes inmuebles por la suma de RD$254 millones, como indemnización sobre daños y perjuicios a favor de Impuestos Internos.

Mientras que el Quinto Juzgado de Instrucción del Distrito Nacional, la Jueza Ileana G Pérez Garcia dictó también auto de apertura a juicio en contra otro implicado en el fraude fiscal millonario acusado de los crímenes de Falsificación y Uso de Documentos Públicos y Privados, Estafa Agraviada, Asociación de Malhechores, Lavado de Activos Provenientes de Actividades Ilícitas, y Complicidad en Defraudación Tributaria. Este Tribunal decidió también mantener la garantía económica y la presentación periódica e impedimento de salda.

Este implicado constituyó varias compañías de carpetas, entre las cuales se encuentran Dragonfly Comercial y Monster Car Technology, y asociándose con otros implicados, crearon una estructura fraudulenta para defraudar y estafar al fisco.

En septiembre del año pasado, DGII dio a conocer el descubrimiento del fraude contra el Estado en una rueda de prensa encabezada por la licenciada Germania Montas Yapur, Subdirectora General de Impuestos Internos, junto al Procurador Fiscal del Distrito Judicial del Distrito Nacional Alejandro Moscoso Segarra. Ambos funcionarios plantearon en este momento que tanto la DGII, como la Fiscalía continuarían el proceso hasta las últimas consecuencias procurando sentar un precedente en la persecución y condena del fraude fiscal.



Por otro lado, La Suprema Corte de Justicia acogió la solicitud de declinatoria interpuesta por la DGII contra el Sexto Juzgado de Instrucción del Distrito Nacional bajo el fundamento de la ausencia de garantías para los plazos procesales.

En este tribunal se conocía el primer grupo de implicados, y este expediente llevaba 16 audiencias sin que a la fecha se hubiese conocido la acusación formulada por el Ministerio Publico depositada el 27 de diciembre del año pasado.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia decidió que la solicitud de apertura a juicio del caso sea conocida en el Segundo Juzgado de Instrucción del Distrito Nacional.

La DGII espera que en lo adelante el conocimiento de este primer grupo de implicados en el fraude fiscal millonario con comprobantes fiscales fluya de igual manera que el segundo y tercer grupo de acusados que ya irán a juicio de fondo sentando el precedente de que es la primera vez que un caso de defraudación sobrepasa el ámbito administrativo para conocerse en materia penal.

Crónicas y Noticias

Seminario sobre:
Auditoría de Empresas Multinacionales

Celebrado en México, D.F., durante los días 18 al 22 de julio de 2011

Por Domingo Carbajo Vasco

INTRODUCCIÓN

La gran protagonista de la globalización es la entidad empresarial conocida tradicionalmente como "empresa multinacional", aunque, sin duda, la expresión anterior puede no representar ya la realidad de su actividad económica y de su organización, por lo que preferimos el término "empresa transnacional" o ETN.

Pues bien, la fiscalidad de la ETN configura, sin ningún género de dudas, uno de los problemas clave de la tributación internacional y, en un contexto de creciente contradicción entre Haciendas Públicas nacionales y globalización, las Administraciones tributarias (en adelante, AATT) han de tener como prioridad gravar los objetos tributarios y las bases imponibles generadas por las actividades de las ETN en sus respectivas jurisdicciones fiscales.

Teniendo en cuenta que la doctrina de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), cuyos textos, manifestaciones, recomendaciones e informes conforman el Derecho Internacional Tributario dominante, sigue manteniendo la idea de que cada ente creado por una ETN en el interior de una jurisdicción fiscal (sea éste una filial, una sucursal o cualquier otra modalidad de establecimiento permanente) ha de tributar de manera autónoma frente a los gravámenes que recaigan sobre otra entidad situada en otra jurisdicción fiscal independiente (teoría de la "entidad separada"), sin tomar en consideración la variedad de las estructuras jurídicas adoptadas por tales entidades en el seno de las naciones, de sus vinculaciones e interdependencias entre sí; esta problemática supone, en el fondo, conocer, interpretar y saber aplicar efectivamente por parte de las AATT el mecanismo de los "precios de transferencia" ("transfer pricing") entre empresas vinculadas o asociadas.

Pues bien, en el contexto económico presente, donde más del 60% del comercio internacional se produce en el seno de las propias ETN (el comercio inter empresas), resulta imprescindible que las AATT de todo el mundo destinen cada vez más recursos y dediquen una mayor atención a la problemática de la fiscalidad de las ETN y de los precios de transferencia.

Es más, la existencia de una nueva edición, 2010[1], de la "Guía de Precios de Transferencia de la OCDE", con significativas novedades, supone la oportunidad de dedicar una mayor atención al conocimiento de la misma, sin duda, la Biblia en lo que se refiere a los precios de transferencia[2], a su difusión entre los funcionarios de las diferentes AATT y específicamente a desarrollarla de manera práctica, sirviendo como instrumento para implantar una adecuada tributación de las operaciones de las ETN.

En suma, siempre hay ocasiones para exponer, de forma pragmática, la problemática de la auditoría fiscal de las ETN y la aplicación en este contexto de los precios de transferencia; y la OCDE, aprovechando los buenos oficios del SAT mexicano, la existencia de un Convenio de colaboración firmado entre la OCDE y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de

[1] Recientemente traducida al español por el Instituto de Estudios Fiscales, organismo autónomo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda español. Recomendamos vivamente a los lectores de habla española la difusión y utilización creciente de tal texto que, además, ha tenido muy en cuenta en su redacción los desarrollos de la Gramática panhispánica.

[2] La denominación oficial es: "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations".

Crónicas y Noticias

España y las magníficas instalaciones del "Centro Multilateral de Impuestos de la OCDE en México", con la colaboración asimismo del CIAT, desarrolló un Seminario, eminentemente práctico (conviene subrayar dese el principio esta idea), sobre la "Auditoría de Empresas Multinacionales" durante los días 18 al 22 de julio de 2011, ambos inclusive, cuya relatoría se expone seguidamente.

Los asistentes a este Seminario fueron funcionarios de distintas AATT, fundamentalmente iberoamericanas, así como también de otras naciones, como fue el caso de Marruecos y Pakistán, implicados directamente en el control y auditoría de ETN.

La imbricación directa de estos funcionarios en la auditoría de las ETN y en el desarrollo de los precios de transferencia en sus países respectivos, dotó de un nuevo interés al Seminario: servir de intercambio de ideas y experiencias respecto de la auditoría fiscal de las ETN, compartir problemas y prácticas administrativas en el control fiscal e ir, en el fondo, desarrollando técnicas de "networking" en esta relevante y dinámica materia.

El Seminario se desarrolló en español e inglés, pues varias AATT de habla inglesa estuvieron implicadas en su desarrollo.

CONTENIDO DEL SEMINARIO

El Seminario tuvo, como hemos señalado con anterioridad, un eminente carácter práctico, obviando un problema típico de muchas actividades en el área fiscal: el excesivo carácter teórico de las participaciones, cuando, en realidad, lo que suele interesar a los funcionarios implicados en un área concreta de trabajo es la solución de sus problemas diarios.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que no todas las AATT implicadas disponen todavía de una adecuada estructura legislativa y organizativa para hacer frente a la problemática, creciente y diversificada de los precios de transferencia (piénsese sino en la complejidad y variedad de los aspectos vinculados a los intangibles o las acuerdos de reparto de costes) y, por esta misma causa, les resultaba de mayor interés conocer de primera mano cómo otras AATT con experiencia previa habían introducido la auditoría de las ETN y con qué retos se habían enfrentado.

Para hacer práctico el Seminario, se entregó, para su solución por los intervinientes, un caso práctico de fiscalidad de una ETN, denominada hipotéticamente "Cutting Edge", siguiendo la metodología del caso, tan relevante en las empresas de negocios internacionales.

El Seminario empezó con una exposición por parte del representante del CIAT, Don Isaac Gonzalo Arias Esteban, donde pasó revista a las actividades del Centro Interamericano de Administradores Tributarios en los ejercicios 2010 y 2011, exponiendo los programas en marcha por parte de la organización e invitando a las AATT asistentes a participar en los mismos.

Seguidamente, se pasó al Seminario propiamente dicho, bajo la tutela del representante de la OCDE, Don Ubaldo González de Frutos, de la División de Relaciones Internacionales del Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, CPTA.

Coadyuvaron con la presentación de sus experiencias y aportaciones en materia de fiscalidad de los precios de transferencia, dos representantes de las Administraciones Tributarias española, Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT, Don Domingo Carbajo Vasco y mexicana, Servicio de Administración Tributaria, SAT, Don Luis Eduardo Natera Niño de Rivera, respectivamente.

En principio, además de comentarios generales sobre los propósitos del evento y su organización, se expusieron las actividades de la OCDE y de sus órga-

Crónicas y Noticias

nos más representativos en el terreno fiscal, supuesto del Comité de Asuntos Fiscales.

Continuaron los trabajos, indicando los ponentes cómo se estructuran las ETN y cómo en los últimos ejercicios se anota una tendencia al cambio en la organización del negocio global de las ETN, así como algunas de las razones que justifican esta alteración del modelo.

Importa señalar que el foco de discusión y análisis se centró en la posibilidad, por un lado, de que hayan sido razones fiscales las que se encuentran detrás de esta modificación en el modelo de negocio y, en segundo lugar, cómo ha impactado el nuevo modelo de negocio en la fiscalidad de las ETN.

Después se expusieron unos elementos generales para conocer la fiscalidad de las ETN de acuerdo al modelo OCDE (quizás excesivamente generales y descriptivos) e, inmediatamente, se entró en lo esencial: al análisis de la fiscalidad de una ETN y el impacto en la misma de los precios de transferencia, a partir de un modelo hipotético de ETN en funcionamiento, la empresa "Cutting Edge".

Para ello, se dedicaron varias sesiones a exponer el concepto, funcionalidad y finalidades de los precios de transferencia, los métodos de valoración, el uso de los comparables, la identificación de los mismos, la documentación que las ETN deben preparar y conservar en relación a estos precios de transferencia, para demostrar, en su caso, que realizan las operaciones con sus empresas vinculadas mediante precios "arm´s length", etc.; todo ello, mezclando la teoría de cada aspecto, según la precitada "Guía de precios de transferencia de la OCDE", con la exposición de aspectos prácticos de la situación en España y México y la animada intervención de diversos funcionarios de las AATT que atendían al Seminario.

En otro orden de cosas, por la relevancia de los poderes de información de la AT para lograr datos, documentos, contabilidades, etc., de las ETN se dedicaron diversas presentaciones a los poderes de información de las AATT, de acuerdo con la ortodoxia OCDE, México y España y sus efectos sobre el control de la fiscalidad de las ETN.

Mientras tanto, la resolución del caso "Cutting Edge" ganaba en complejidad y a partir de las cuentas de esta empresa ficticia, se entró en un proceso de auditoría fiscal de las mismas, con creación de varios equipos integrados por las AATT asistentes, exponiendo de manera directa los problemas que estaban encontrando en el análisis, las alternativas que se abrían en la auditoría y la propuesta de resultado, comprobación fiscal, que se deducían de la misma.

En suma, quizás fue más interesante el intercambio de pareceres entre personas, funcionarios, con amplia experiencia en labores de fiscalización y muchos de ellos con un conocimiento relevante del control de las ETN y de los precios de transferencia que la obtención de un resultado concreto, de una deuda tributaria precisa, evaluable, derivada de la fiscalización de "Cutting Edge".

Asimismo, resultó de sumo interés y constituyó una muy agradable experiencia el desarrollo de un proceso de negociación, en el cual, una de las partes, formada por varios representantes de AATT, exponía la postura de la AT en un procedimiento de fiscalización de la empresa y desarrollaba el citado procedimiento y la otra parte, actuaba como representante y personal directivo de la entidad "Cutting Edge", reaccionando ante las demandas de información solicitadas por la hipotética AT y exponiendo alternativas ante las propuestas inspectoras, discutiéndolas, rechazándolas o aceptándolas.

Se anota que del resultado del proceso ficticio de negociación quedó claro que nuestras AATT deberían dedicar recursos a la formación de sus funcionarios públicos en técnicas de mediación, negociación, etc., pues el resultado final de una fiscalización de precios de transferencia, dada su complejidad y la enorme especialización que envuelve, dependerá en muchos supuestos de la calidad del equipo de fiscalización y de sus virtudes negociadoras.

En suma, una muy grata experiencia, enriquecedora, no sólo por el interés de la problemática propuesta: "la auditoría de ETN", sino por el intercambio de puntos de vista y experiencias entre funcionarios de las AATT especializados en este asunto.

Por último, la documentación resta en manos del "Centro Multilateral de Impuestos de la OCDE de México", con unas magníficas instalaciones y sabiamente dirigido por Doña Gisel Mercado Enríquez.

ACTIVIDADES FORMATIVAS

Por Pablo Porporatto

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF)

Aunque a la fecha de publicación de este boletín no se encontraba definida la agenda formativa para el siguiente año, cabe destacar que en el marco de las actividades internacionales de formación este Instituto ofrece:

■ EN COLABORACIÓN CON LA AGENCIA ESPAÑOLA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA EL DESARROLLO (AECID):

■ PROGRAMAS IBEROAMERICANOS DE FORMACIÓN TÉCNICA ESPECIALIZADA

— Programa de Cursos, en la sede del Instituto de Estudios Fiscales en Madrid.

— Programa de Seminarios 2011, en los Centros Iberoamericanos de Formación (CIF) de la AECID

■ MAESTRÍAS

- Seminarios presenciales de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública y de la Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera.

■ ACTIVIDADES INTERNACIONALES EN COLABORACIÓN CON LA FUNDACIÓN CEDETT:

El Instituto de Estudios Fiscales y la Fundación CEDDET, con la colaboración de la AECID, ofrecen los siguientes Cursos de Formación on line:

- Mejores Prácticas en la Administración Tributaria.
- Calidad, Atención al Contribuyente y Habilidades Directivas en la Administración Pública.
- El Control Financiero del gasto Público y la Cohesión Social.
- Prácticas Aduaneras Internacionales en Comercio Exterior.
- Supervisión de Entidades Aseguradoras.
- Gestión del Catastro.
- Fundamentos y Prácticas de las Encuestas a los Hogares.
- Fundamentos y Prácticas de las Encuestas a Empresas y Establecimientos.
- Superior de Prevención de Blanqueo de Capitales.
- Descentralización Financiera de las Administraciones Públicas.
- Cuentas Nacionales.
- Presupuestación y Estabilidad Presupuestaria en el Contexto Económico Actual y su Contribución a la Cohesión Social.
- Licitación Pública Electrónica. Financiación.

■ EUROSOCIAL II (2011-2014)

En Diciembre de 2010, la Comisión Europea, a través de la Oficina de Cooperación EuropeAid, ha resuelto la concesión de una subvención para la ejecución del "**Programa Regional para la Cohesión Social en América Latina – EUROsociAL II- (2011-2014)**". La subvención se ha concedido a la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP), Socio Coordinador que lidera un Consorcio de instituciones de distintos países europeos (Alemania, Italia y Francia) y de América Latina, para la ejecución de las correspondientes actividades definidas en el citado Programa de EUROsociAL II. Cada Socio Coordinador se responsabiliza de un eje temático, correspondiendo a la FIIAPP de España, la gestión del eje 3 de "**Sistemas Fiscales y Finanzas Públicas**", cuya responsabilidad para el desarrollo de las oportunas actividades le ha sido asignada al Instituto de Estudios Fiscales, como Socio Operativo que cuenta con la expertisse que se precisa para la implementación de tales actuaciones, quien contará para ello con la colaboración y participación de otros Socios Operativos y Entidades Colaboradoras tanto de los países europeos como de los latinoamericanos.

En el resto de los ejes temáticos, que a continuación se indican, y junto a la responsabilidad de los restantes Socios Coordinadores europeos del Consorcio, también participarán otros Socios Operativos de todos los países mencionados, con diversos grados

ACTIVIDADES FORMATIVAS

Por Pablo Porporatto

de intensidad y extensión de su participación. Los ejes temáticos de EUROsociAL II son:

- 1. Acceso universal a servicios sociales de calidad (educación, salud, etc.) y promoción de los derechos de la infancia, la adolescencia y la juventud;
- 2. Protección social y promoción de políticas activas de empleo;
- 3. Sistemas fiscales y finanzas públicas que faciliten la redistribución y la eficiencia del gasto;
- 4. Institucionalidad democrática, articulación entre niveles de gobierno, promoción de la legalidad y lucha contra la corrupción;
- 5. Seguridad pública, derechos y acceso a la justicia.

SOCIOS COORDINADORES:

- **Socio líder del Consorcio (Solicitante y Beneficiario)**: FIIAPP - FUNDACIÓN INTERNACIONAL Y PARA IBEROAMÉRICA DE ADMINISTRACIÓN Y POLÍTICAS PÚBLICAS Fundación pública (ESPAÑA)
- **Socio coordinador 1**: InWEnt – Internationale Weiterbildung und Entwicklung gGmbH Capacity Building International Organismo gubernamental (ALEMANIA)
- **Socio coordinador 2**: ENAP - Fundação Escola Nacional de Administraçao Pública Fundación pública (BRASIL)
- **Socio coordinador 3**: Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional Establecimiento Público del orden nacional, adscrito al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República de Colombia (COLOMBIA)
- **Socio coordinador 4**: Sistema de la Integración Centroamericana – SICA Organización internacional (EL SALVADOR)
- **Socio coordinador 5**: GIP France Cooperation Internationale Entidad pública sin ánimo de lucro ("groupement d'intérêt public") (FRANCIA)
- **Socio coordinador 6**: Istituto Italo-Latino-Americano Organización internacional, intergubernamental (ITALIA)

En la Web de la FIIAP (www.fiiapp.org).puede accederse al programa de EUROsociAL II

Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET)

La Fundación CEDDET tiene más de nueve años de experiencia en la gestión de diferentes programas y proyectos de capacitación y redes de expertos, entre los que se encuentran el:

Programa GDLN de Capacitación de la Función Pública, dirigido a profesionales del sector público esencialmente en Latinoamérica y promovido por el Banco Mundial y las instituciones socias que aportan contenidos y que suman a finales del 2010 mas de 55 organizaciones. Este programa data del año 2001.

La Fundación CEDDET es, además, el nodo en España de la Red Global de Aprendizaje para el Desarrollo del Banco Mundial (GDLN en sus siglas en inglés) y colabora con diferentes organismos en la ejecución de programas de cooperación en diferentes regiones del mundo (CAF, UNCTAD, BID, SICA, etc).

Las actividades formativas abarcan un amplio espectro de temas que se enmarcan dentro de las siguientes áreas:

- Gestión Económica y Fiscal de la Administraciones Públicas
- Políticas de Promoción de la Actividad Económica
- Regulación de Mercados y de la Competencia
- Gestión de Infraestructuras y Servicios
- Cohesión Social y Gestión de la Seguridad Social
- Gestión General de las Administraciones Públicas
- Gestión del Conocimiento y Formación de Capital Humano
- Desarrollo Rural, Recursos Naturales y Medio Ambiente

La Fundación CEDDET realiza una labor de gestión del conocimiento con actividades que buscan consolidar un proceso de formación e innovación continua en

ACTIVIDADES FORMATIVAS

Por Pablo Porporatto

el seno de las organizaciones que participan en los programas, basadas fundamentalmente en el "e-learning":

El proceso se inicia con la actividad más importante que realiza CEDDET, los cursos online, que se imparten en colaboración con diversas instituciones expertas en las materias. Los cursos se caracterizan por ser personalizados, impartidos de forma asíncrona, enfocados a la práctica y promotores del intercambio de experiencias. Ocasionalmente, se complementan con seminarios presenciales de corta duración en España u otros países.

La continuación de este proceso de formación se materializa a través de las Redes de Expertos, auspiciadas por las instituciones socias del programa. Las redes son comunidades virtuales en las que se promueve el intercambio de información y mejores prácticas, así como la colaboración entre organizaciones públicas, para el desarrollo de diversas actividades como cursos de actualización, foros de expertos, revistas digitales, bibliotecas temáticas, etc.

A la fecha de publicación de esta edición del boletín no estaba definida la oferta formativa para el año 2012, no obstante ello pueden citarse las siguientes actividades que imparte esta Fundación:

Algunos cursos virtuales ofrecidos:

01. Gestión Económica Y Fiscal De Las Administraciones Públicas
02. Políticas De Promoción De La Actividad Económica
03. Regulación De Mercados Y Sectores
04. Gestión De Infraestructuras Y Servicios
05. Cohesión Social Y Gestión De La Seguridad Social
06. Gestión General De Las Administraciones Públicas
07. Gestión Del Conocimiento Y Formación De Capital Humano
08. Políticas Agrarias,De Recursos Naturales Y Aguas

Algunos talleres virtuales ofrecidos

(IMPORTANTE: Es imprescindible ser miembro de la Red en la que se imparte el taller virtual para ser admitido en el mismo):

Red CEDDET:
• "Administración Fiscal Electrónica"
Red Fiscalización:
• "La Auditoria de los Presupuestos por Programas. Técnicas de Control de la Gestión Pública y de la Elaboración de Indicadores"
Red Gestión Pública:
• "Innovación en la Administración Pública"
Red Infraestructuras y Transporte:
• "Manejo Básico de Software de Gestión de Proyectos"
Red Turismo:
• "Destinos Turísticos Maduros. La experiencia Española"
Red Gestión del Conocimiento:
• "Innovación en la Gestión del Conocimiento"
Red de Propiedad Industrial:
• "Calidad y Planificación Estratégica en las Oficinas de Propiedad Industrial"
Red Gestión Portuaria:
• "Cálculo y Gestión de Costes Portuarios"
Red RAAM:
• "Sistemas tributarios comparados en América Latina"
• "Planificación Fiscal Internacional"
• "El Rol de la Administración Tributaria en el Control del Blanqueo de Activos."
Red Energía:
• "Energía Geotérmica"
Red Gestión de Residuos:
• "Sistemas Integrados de Gestión de Residuos (SIG)"

ACTIVIDADES FORMATIVAS

Por Pablo Porporatto

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

Breve entrevista a la Directora de Estudios y Capacitación: DOÑA MARÍA RAQUEL AYALA

Por Pablo Porporatto

¿Cómo ha sido la experiencia de ese Centro en materia de actividades formativas durante el presente año?

El CIAT sigue avanzando en ampliar su oferta de cursos. Este año adicional a los 9 cursos que se habían lanzado en años anteriores , se han diseñado y desarrollado los de Ética en la Administración Tributaria y Ciudadanía Fiscal y el de Aduanas.

Adicionalmente estamos por culminar el desarrollo de los contenidos de un curso relacionado con la aplicación de los principios económicos en materia de política tributaria.

Las actividades han sido muy satisfactorias y como ha venido sucediendo a lo largo de los últimos 7 años, el programa de capacitación ha crecido sustancialmente. Empezamos con 50 alumnos y hoy en día hemos llegado a tener hasta 1000 alumnos en nuestros cursos.

¿Qué novedades se vienen para el año siguiente?

El programa de capacitación y formación de Talento Humano se reforzará considerablemente el próximo periodo. Actualmente estamos desarrollando una malla curricular que comprendería todas las actividades de capacitación y formación que adelanta el Centro y en este sentido estarían incluidas desde aquellas consideradas básicas para una administración tributaria, como también las de carácter especializado y las de apoyo.

Para ello desarrollaremos nuevos contenidos en temas de tributación internacional (intercambio de información, negociación de convenios de doble imposición); NIFS, Cursos-talleres sobre medición del gasto tributario; y en temas puntuales relacionados con las funciones primarias de la administración tributaria. Cabe resaltar que todos los cursos impartidos por el CIAT cuentan con una certificación de horas de estudio si los procesos de evaluación son satisfactorios.

La idea es que acorde con esta malla curricular, una administración o un funcionario que quiera participar en los cursos del CIAT tenga claro por dónde empezar a formarse, cuales actividades complementan su capacitación y cuales le demandan un perfil especializado. Esto contribuye a que la capacitación y el proceso de formación de un servidor este concatenado con sus necesidades profesionales individuales pero principalmente con los objetivos de la organización en la que presta sus servicios.

Una de las principales novedades es la MAESTRÍA VIRTUAL EN TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAS, la que aspiramos iniciar el próximo año con la Universidad Externado de Colombia y la DIAN, la cual está en proceso de aprobación por el Ministerio de Educación de Colombia para que la titulación sea oficial y por ende pueda ser validada en cualquier país. La misma será abierta a todos los funcionarios, especialmente de Iberoamérica que deseen cursarla.

Así mismo, tenemos varios convenios con universidades e instituciones para llevar a cabo actividades de capacitación y formación, como por ejemplo con la Universidad de la República del Uruguay, el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), la Universidad de la Matanza, la ESAF de Brasil; entre otras.

Estamos seguros que este nuevo impulso, fortalecerá aún más al CIAT como la organización internacional en administración tributaria que cuenta con el más amplio, diverso y excelente programa de capacitación y formación en temas tributarios.

El tema central de esta edición del boletín es la facultad sancionatoria de la Administraciones Tributarias.

ACTIVIDADES FORMATIVAS

Por Pablo Porporatto

Qué atención esta materia -o cuestiones relacionadas a la misma- tiene en las actividades de formación y estudio de ese Centro?

Los temas sancionatorios se han venido trabajando en las Asambleas Generales, Conferencias Técnicas y en los concursos de Monografías, los cuales se han llevado a cabo con el gran apoyo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales de España.

Sin embargo, ese es uno de los pendientes dentro de los temas a desarrollar como contenidos de cursos.

Por último, qué espacios de colaboración considera que podrían implementarse entre la RAAM y ese Centro? Muchas gracias por su tiempo.

El espectro puede ser muy amplio para la colaboración de la RAAM y el Centro. Ello puede incluir el apoyo en nuestros cursos a nivel de tutorías, coordinaciones, desarrollo de materiales e investigaciones en temas específicos.

Igualmente, la posibilidad de intercambio de información y coordinación en materia de actividades de capacitación.

Para el primer semestre del año 2012 este Centro tiene prevista la siguiente oferta formativa:

Curso sobre Precios de Transferencia	
Descripción:	Este curso busca suministrar en el área de fiscalización conocimientos sobre los aspectos más importantes relacionados con el funcionamiento y aplicabilidad de los precios de transferencias en las operaciones realizadas por los contribuyentes.
Participantes:	Está dirigido a funcionarios y particulares auxiliares de las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT que trabajen en temas de precios de transferencia, tributación internacional o que tengan interés en los mismos.
Cantidad de cupos asignados:	No se establecen máximos, se procurará atender la mayor cantidad posible de postulados. Los que no puedan participar en esta edición del curso serán considerados para próximas ediciones.
Fechas de inicio del Módulo I	11 de junio de 2012
Duración:	10 semanas (Módulo I)
Fecha límite de convocatoria	11 de mayo de 2012
Curso sobre Control de Instituciones y Operaciones Financieras	
Descripción:	Su objetivo es conocer e identificar las diversas operaciones financieras para establecer mecanismos óptimos de control a fin de que contribuyan a combatir el fraude y la evasión tributaria en este contexto.
Participantes:	Está dirigido a funcionarios y particulares auxiliares de las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT. En el caso de los funcionarios, se dará prelación a aquellos que participen en la función de control y determinación de impuestos o en áreas normativas o técnicas relacionadas a dicha función.
Cantidad de cupos asignados:	No se establecen máximos, se procurará atender la mayor cantidad posible de postulados. Los que no puedan participar en esta edición del curso serán considerados para próximas ediciones.
Fecha de inicio del curso	05 de marzo de 2012
Duración:	12 semanas (aprox.)
Fecha límite de convocatoria	03 de febrero de 2012

ACTIVIDADES FORMATIVAS

Por Pablo Porporatto

Curso Básico en Recursos Humanos	
Descripción:	Su objetivo es proporcionar los conocimientos prácticos necesarios para desarrollar todas las competencias para la buena gestión de los recursos humanos dentro de la AATT de acuerdo a las capacidades del personal.
Participantes:	Está dirigido a los Gerentes, Administradores, Directores o Jefes de los diversos Departamentos de la Administración Tributaria y demás personal que tenga relación directa con la gestión de personal.
Cantidad de cupos asignados:	No se establecen máximos, se procurará atender la mayor cantidad posible de postulados. Los que no puedan participar en esta edición del curso serán considerados para próximas ediciones.
Fecha de inicio del curso	16 de abril de 2012
Duración:	09 semanas (aprox.)
Fecha límite de convocatoria	16 de marzo de 2012
Curso sobre Ética Tributaria y Ciudadanía Fiscal	
Descripción:	Su principal objetivo es desarrollar las capacidades para la elaboración de propuestas, herramientas y normativas que faciliten la promoción de la ética pública, para lo que primero se deberá comprender los criterios y principios básicos que la regulan.
Participantes:	Está dirigido a los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT, así como al público en general.
Cantidad de cupos asignados:	No se establecen máximos, se procurará atender la mayor cantidad posible de postulados. Los que no puedan participar en esta edición del curso serán considerados para próximas ediciones.
Costo de matrícula por funcionario	US$350.00
Costo de matrícula particulares	US$ 450.00
Fecha de inicio del curso	28 de mayo de 2012
Duración:	09 semanas (aprox)
Fecha límite de convocatoria	27 de abril de 2012

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL)

La CEPAL, a través del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social -ILPES- (su órgano central de capacitación) ofrece cursos sobre diversos temas económicos y sociales de la región. Si desea recibir mayor información sobre las actividades de capacitación ILPES/CEPAL, favor escribir a cursosilpes-cepal eclac.cl

Puede consultarse la oferta formativa en: http://www.eclac.cl/capacitacion/

Columna libre

Domingo Carbajo Vasco
Profesor de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
Trabaja en la AEAT.

LA DESCONOCIDA
31 de octubre de 2011

Vedla.
Ahí
Está,
Acechando siempre,
Cualquier lugar
Es bueno
Para el encuentro.
Al borde y al final del camino,
Nos espera,
La garra tendida
Hacia su presa.
Su puerta
De metal férreo
Permanece
Abierta
Aguarda
Tranquila
Tu llegada.
No se altera.
Un tiempo
U otro,
Que vendrás
Ya sabe,
Gritando,
O en silencio,
Aceptando
Sus ritos,
O negando
Su presencia.
Nada le importa,
Nada se puede
Ante ella.

II

Vedla,
Nuevamente,
Sentada
A tu vera.
Acercaros,
A paso lento,
Al trote rápido,
De cualquier manera.
Con respeto,
Temor
U odio,
Como quieras.
Pero
Sabed
Que vence.
Un triunfo total,
Completo
Y perfecto.

III

Al fin y al cabo,
Tras este vivir
Mediano,
Este pasar
Sin cuento,
Si objeto,
Ni fin,
Ni fundamento,
Sólo la muerte
Queda.
Dadla su victoria,
Reconoced
Su gloria,
Ella, de verdad,
Imperecedera.

Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública

2º Semestre de 2011
Número 13

La Red de Antiguos Alumnos (RAAM) nació en enero de 2005, por deseo de la primera promoción y de los Organizadores (*) de la Maestría, con el objetivo de favorecer las relaciones y el clima de aprendizaje general a lo largo de los dos años del cursado de la misma. En ese orden de ideas, nos propusimos mantener la participación de los antiguos alumnos en las actividades de la Maestría en sus sucesivas ediciones. La RAAM opera fundamentalmente como red virtual a través de internet, sostiene de esa manera una comunicación en línea para contribuir al desarrollo profesional y el acceso a variados servicios. Integra una comunidad de expertos tributarios de América Latina y España, y promueve el intercambio entre los miembros de las organizaciones colaboradoras, tanto en el ámbito profesional como en el personal.

(*) *Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, España); Instituto de Estudios Fiscales (IEF, España); Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED, España); Fundación Centro de Educación a Distancia y Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET, España, perteneciente a la Red de Centro de Formación a Distancia del Banco Mundial); Centro Iberoamericano de AdministracionesTributarias (CIAT, con sede en Panamá), y Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID, España).*

Si usted no es miembro de la REI y está interesado en recibir los próximos números de esta Revista, notifíquelo a redes@ceddet.org

Agencia Tributaria España

FUNDACIÓN CEDDET

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Instituto de Estudios Fiscales

UNED