



Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social
Naciones Unidas/CEPAL-Consejo Regional de Planificación

Latin American and Caribbean Institute for Economic and Social Planning
United Nations/ECLAC-Regional Council for Planning

ILPES

Institut Latino-Américain et des Caraïbes de Planification Economique et Sociale
Nations Unies/CEPALC-Conseil Regional de Planification

Curso Seminario

POLÍTICAS PÚBLICAS: TRANSPARENCIA EN SU GESTIÓN

Santiago de Chile, 18 al 29 de mayo de 1998

EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA:

EL CASO DE FRANCIA

INTRODUCCIÓN

Vincent Mazauric

INDICE

LISTA DE DOCUMENTOS	2
INTRODUCCIÓN.....	4
EL OBJETIVO DE LA SESIÓN.....	4
LOS ELEMENTOS DEL CONTEXTO.....	4
PRESENTACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN	6
PROPUESTAS DE METODOLOGÍA	7
LA EVOLUCIÓN DEL CONTROL TRIBUTARIO EN LOS PRÓXIMOS CINCO AÑOS 9	
I. RIESGOS Y RESTRICCIONES.....	9
A. Un mundo económico en plena transformación.....	9
B. Rigideces que también se aplican a otras misiones de la DGI	10
C. Los desafíos de los años venideros en términos de control.....	11
II. EL FUTURO DEL CONTROL TRIBUTARIO	13
A. Los desarrollos internos	13
1. La mutación del oficio de controlador	13
2. Herramientas técnicas de control modernizadas	14
3. La adaptación de la Subdirección de control tributario.....	15
B. Los desarrollos necesarios.....	16
1. Finalidades clarificadas del control	16
2. Medios jurídicos y una organización adaptada.....	18
3. Un sistema de información moderno y accesible	20
C. Los hipotéticos desarrollos externos	21
1. La jurisprudencia	21
2. La tecnología	21
3. El cambio al Euro	21
4. La armonización comunitaria.....	22
5. El acceso de terceros a la información tributaria.....	22
6. La cesión del control a la Comunidad Europea, especialmente en materia de IVA....	22
7. La cesión al poder judicial del control.....	22
CONCLUSION	23

LISTA DE DOCUMENTOS

Tomo 1

Introducción

La evolución del control tributario en los próximos cinco años (Seminario Interno de la Dirección General de Impuestos, Noviembre de 1997)

Tomo 2: Documentos generales

La Dirección General de Impuestos

Organización y Misiones de una Dirección de servicios fiscales (DSF)

La programación del control fiscal

Los procedimientos de investigación

El control fiscal y los derechos de los contribuyentes

Projet de loi de finances pour 1998 - Evaluations des voies et des moyens: les résultats du contrôle fiscal

“Brazil gets tough on tax crime“, International tax review, Dec/Jan 1995

Tomo 3: Las pequeñas y medianas empresas

Le secteur de la confection de vêtements (tableau)

Un exemple d'organisation de la lutte contre le fraude: le groupe de recherche d'Ile- de- France et le secteur textile

Exemple de notification de redressements: la société “Paris Mode”

Les organismes de gestion agréés

Tomo 4: Las empresas multinacionales

La fiscalización de empresas multinacionales

Precios de transferencia - Análisis funcional: estudio de la política de los precios de transferencia de un grupo económico

Textes français de référence: articles 57, 209B et 238 A du code général des impôts

Textes internationaux de référence: articles 5, 7 et 9 de la convention modèle de l'OCDE et commentaires

Trois études de cas:

La société Orocafé;

Coût marginal et prix de transfert - le groupe GBC

La non coopération des groupes multinationaux, un obstacle à l'analyse fonctionnelle - le groupe DRINK

"Latin America: diversity rules" - International tax review, Dec./Jan. 1998

"Japan pursues foreign multinationals"- International tax review, Sept 1997

"Mexico tightens up on tax havens" - International tax review, March 1997

INTRODUCCIÓN

EL OBJETIVO DE LA SESIÓN

La sesión tiene como objetivo analizar un ejemplo de política pública en materia financiera: la lucha contra el fraude tributario.

Este análisis se realizará confrontando las experiencias francesa y chilena, y se verá enriquecida por la experiencia de los países de origen de los participantes en el curso.

LOS ELEMENTOS DEL CONTEXTO

El contexto político, económico y social

Como toda política pública, la organización de la lucha contra el fraude tributario no puede encararse sin tomar en cuenta sus interdependencias con numerosos parámetros políticos, económicos y sociales;

- La existencia y solidez de un **Estado de Derecho**, en el cual la delincuencia y el fraude son reprimidos, disponiendo de una institucionalidad jurídica y judicial creíble. En materia tributaria, como en los otros ámbitos del derecho, el sistema de formación de las leyes, de los recursos y de las sanciones debe ser transparente y justo;
- El estado de **desarrollo de la sociedad**: tasa de alfabetización y de educación, composición de la población rural y urbana;
- El grado de **desarrollo y de apertura de la economía**: grado de intermediación bancaria, importancia de las transacciones en especie, crecimiento del PIB, mecanismos de vigilancia en materia de competencia, de aduana y de los mercados financieros, facilidad de transferencia de fondos con el exterior, secreto bancario, importancia de la inversión doméstica en el exterior y de la inversión extranjera en el país;
- La conducción de la política fiscal y económica de la Nación: el gasto público debe ser asignado de manera democrática, transparente y pertinente para no favorecer el rechazo del impuesto.

Esta lista no es exhaustiva y las problemáticas correspondientes surgirán a menudo en los estudios de caso, pero cada uno debe tener conciencia de la necesidad de ubicar el combate a la evasión tributaria en su contexto y de concebir dispositivos adaptados a este contexto.

El contexto jurídico y administrativo

La ley tributaria se ha vuelto compleja con su modernización y su aplicación les parece pesada a los contribuyentes de buena fe. Es sin embargo una falacia decir que es esta complejidad que causa el fraude o que lo facilita.

La complejidad puede ser reducida por dispositivos de simplificación contable y tributaria, de pedagogía y de asesoría, de evaluación preestablecida, que permitirían evitar a los contribuyentes más pequeños una carga de gestión tributaria demasiado pesada.

En cambio, cualquier decisión de política tributaria que se aleja de la neutralidad para favorecer una actividad, una categoría, un sector o una región, lleva en sí misma un riesgo de explotación marginal y de abuso, el que debe ser anticipado y vigilado por la administración pública.

Aunque se requiere en general de la acción de servicios especializados, la misión de control tributario no es separable del resto de las actividades de la administración tributaria, cualquiera sea la estructura de ésta. Todas las misiones interactúan con el control:

- Las misiones de **gestión**: identificación y registro de los contribuyentes, recolección y tratamiento de las declaraciones, seguimiento de los contribuyentes identificados pero que ya no entregan declaraciones.

Una gestión de buena calidad permite concentrar los medios de control en los riesgos más importantes y los casos más significativos. De manera recíproca, un control eficaz ayuda a disuadir a los actores económicos de escapar al sistema tributario;

- Las misiones de **cobranza**: la recolección de una parte importante del impuesto a los ingresos del trabajo por retención en la fuente permite asegurar con menor riesgo y con menores esfuerzos de control una entrada presupuestaria significativa.

Sin embargo, un sistema en que los ingresos del capital o los ingresos del trabajo no asalariado no son administrados por retención en la fuente implica un esfuerzo de control adicional para evitar una ruptura de equidad entre los ciudadanos y una evasión tributaria insostenible para el presupuesto.

Además, el control tributario debe conciliar el respeto al derecho de apelar del contribuyente y la necesidad de llegar a una cobranza efectiva;

- Las misiones de las **otras autoridades públicas**: la acción de la administración tributaria se cruza, en múltiples ámbitos, con la de otras autoridades públicas: autoridad judicial, policía, aduanas, administraciones encargadas de aplicar las leyes laborales o la seguridad social.

Esto genera dos desafíos. En primer lugar, muchas informaciones pueden intercambiarse entre estas instituciones. En segundo lugar, las políticas pueden conducirse mancomunadamente.

Los límites jurídicos y los obstáculos propios a la cultura administrativa de cada Estado y de cada servicio son frecuentemente barreras en la optimización de estas relaciones, las que deben sin embargo ser desarrolladas y facilitadas.

PRESENTACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN

La evasión tributaria es un problema tan amplio como la variedad de impuestos y de categorías de contribuyentes de un país. Para distintos tipos de fraude se van a requerir análisis diferentes y variados medios de acción.

Parece preferible entonces ilustrar el problema a partir de dos temas precisos, los que no representan todos los casos de fraude ni todos los instrumentos de combate a la evasión posibles, pero que sí permiten examinar las fuerzas y debilidades de las administraciones públicas en dos sectores fundamentales:

Las pequeñas y medianas empresas: éstas son a menudo el sector más dinámico de la economía y el principal creador de empleo privado.

Pertenecientes a o controladas por personas físicas, éstas escapan a los mecanismos legales de vigilancia que disciplinan a las grandes empresas: consejos de administración, accionistas minoritarios, representantes del personal.

El vínculo estrecho con las personas físicas de estas empresas exige por parte de la administración tributaria un saber hacer y una vigilancia en materia de control de los ingresos de estas personas: desvío de ingresos a beneficio de los gerentes y propietarios, financiamiento por la empresa de gastos privados, utilización de la contabilidad y de las operaciones de la empresa para manejar activos personales en el extranjero.

Por su gran capacidad de reacción, las pequeñas y medianas empresas pueden instalarse rápidamente en un mercado o un sector en expansión, incluso por poco tiempo.

Pueden recurrir a mano de obra clandestina. Pueden también constituirse como redes informales cuyo único objetivo es el fraude fiscal (falsas facturas, estafa en la devolución del impuesto al valor agregado).

Fáciles de crear y de suprimir, tienen a veces ciclos de vida que son inferiores al tiempo de reacción de la administración tributaria, la que debe reflexionar sobre su adaptación a este nuevo tipo de riesgo.

Las empresas multinacionales, cuyas transacciones internas representan más del 50% del comercio mundial, cuyos intereses y políticas sobrepasan largamente las fronteras de un Estado.

Las transacciones comerciales y financieras (precios de transferencia) entre las entidades de un grupo multinacional (sociedad matriz hacia filial, filial hacia matriz, filial hacia filial) pueden desviarse de los términos aceptados por entidades independientes (principio de plena competencia). De esta manera, algunos beneficios y cargas pueden ser deslocalizados.

Aunque es totalmente exagerado pretender que una mayoría de las empresas multinacionales tiene un comportamiento fraudulento, en el sentido clásico del término, es sin embargo efectivo pensar que su búsqueda permanente de un óptimo financiero y su capacidad mundial de previsión

y de acción les conducen a decisiones que pueden ir en contra de los intereses de los Estados, los que deben ejercer una vigilancia activa.

El control de estas empresas se enfrenta a numerosas dificultades: comprensión de las políticas seguidas por los grupos multinacionales, conocimiento y análisis de las transacciones, respeto de las reglas de control internacionalmente admitidas, en particular aquellas elaboradas en el seno de la OCDE, acceso a la información ubicada en el extranjero, arbitraje entre el rigor de la aplicación de la ley tributaria y las políticas públicas destinadas a favorecer la implantación de empresas extranjeras, conflicto de intereses entre Estados.



El material que les es propuesto incluye los siguientes documentos:

- ◆ Documentos de orden general sobre la organización de una administración tributaria y la orientación de la política de control tributario;
- ◆ Documentos y un estudio de caso en relación a las pequeñas y medianas empresas, con mayor énfasis en el sector de la confección de vestuarios y en las medidas tomadas para evitar los riesgos de fraude que éste presenta;
- ◆ Documentos y un estudio de caso relacionados con las empresas multinacionales.

PROPUESTAS DE METODOLOGÍA

Los documentos permiten descomponer los diferentes elementos del tema.

Se les solicita su atención sobre el hecho de que ciertos documentos tienen un carácter confidencial y están destinados sólo a los funcionarios públicos que participan en el seminario. No deben ser reproducidos ni difundidos.

Estos documentos tienen una importancia desigual. Algunos requieren conocimientos básicos en materia tributaria, pero el conjunto del tema puede ser tratado por no especialistas.

En particular, es tarea de los participantes el enriquecer la reflexión que sacarán de estos textos con su propia experiencia.

En relación a cada subtema (PYMEs, empresas multinacionales), se les sugiere utilizar los documentos y su propia reflexión para hacer un balance crítico y buscar perspectivas en los siguientes puntos:

- **Conocimiento de la población** medios y métodos de identificación de contribuyentes
- **Riesgos de fraude** Análisis de riesgos a partir de las fuentes disponibles: controles anteriores, búsqueda de informaciones, fuentes externas, y en función de las características económicas sectoriales y de las disposiciones tributarias vigentes - elementos de definición de una política de lucha contra la evasión y el fraude - políticas alternativas
- **Organización administrativa** Medidas de organización que hay que tomar para responder mejor a los riesgos de fraude - modalidades de gestión: objetivos, recursos, organización del trabajo de los servicios, apreciación de los resultados – colaboración con otros servicios públicos
- **Métodos** Procedimientos de control, sistema de sanciones, adaptación de la ley tributaria.

LA EVOLUCIÓN DEL CONTROL TRIBUTARIO EN LOS PRÓXIMOS CINCO AÑOS

(Seminario Interno de la Dirección General de Impuestos, Noviembre de 1997)

Síntesis del grupo de trabajo

I. Riesgos y restricciones

A. Un mundo económico en plena transformación

Nuestro entorno económico ha cambiado considerablemente en los últimos años. Se han producido a lo menos cinco cambios estructurales:

- La internacionalización progresiva e irreversible de los intercambios. Los obstáculos a los intercambios comerciales y financieros con el exterior han sido desmantelados. Se trata a la vez del abandono del control de cambios, del abandono del control de capitales y de la supresión de las barreras aduaneras en las fronteras de la Comunidad con la creación de un gran mercado interno. Esta desaparición de las barreras aduaneras se aplica no sólo a los bienes físicos, sino también a los servicios;

- La creciente influencia de lo financiero en la economía. Varias razones para este cambio: la nueva ley bancaria de 1983 aumentó la competencia entre las redes terminando con la especialización que prevalecía en el pasado; esta evolución ha ido a la par con el desarrollo de nuevos instrumentos financieros que han puesto al alcance de particulares y pequeñas y medianas empresas (PYMEs) instrumentos sofisticados de colocaciones, de especulación, de cobertura y de optimización tributaria; esta evolución ha sido además acentuada por circunstancias económicas (tasas de interés reales elevadas, endeudamiento significativo de los agentes económicos...) que han favorecido el arbitraje de las empresas en beneficio del ahorro, o más precisamente de la economía financiera en detrimento de la economía real. Estos cambios también han significado una desintermediación creciente del financiamiento de las empresas (menor rol de los establecimientos de crédito), contrapartida del desarrollo del financiamiento en los mercados y del desarrollo de los servicios financieros;

- *La desmaterialización de las actividades económicas.* El primer paso fue la desmaterialización del papel financiero (acciones y obligaciones). Esta tendencia abarca la totalidad de las operaciones económicas, desde la desmaterialización de la facturación hasta la desmaterialización de la transacción que se producen con el Minitel e Internet.

- *La capacidad de reacción creciente del sistema económico,* que se percibe en numerosos aspectos. Los estudios de la *Direction de la Prévision* muestran que las empresas son más sensibles que en el pasado a las fluctuaciones de la coyuntura: han reducido considerablemente sus existencias, especialmente de materias primas, y se organizan para tener una producción de flujo continuo y favorecen el desarrollo de circuitos cortos de producción. En materia tributaria, las empresas buscan más que en el pasado la optimización

tributaria, incluso recurriendo a montajes jurídicos complejos, que es facilitada por la diversificación y la flexibilidad de las nuevas estructuras jurídicas;

- *Los paraísos tributarios* son prósperos y su número continúa aumentando, paralelamente a la multiplicación de zonas o regímenes de tributación derogatoria en otros Estados.

A estos cinco cambios debe también agregarse la concomitancia de una floja coyuntura y del aumento importante de las cotizaciones sociales y tributarias que incitan a la deslocalización o al desarrollo de la economía subterránea, alcanzando a sectores que no eran afectados en el pasado, como por ejemplo las actividades financieras.

B. Rigideces que también se aplican a otras misiones de la DGI

El control tributario, como otras misiones, ve limitada su eficacia por rigideces exógenas. Estas son principalmente de tres tipos.

- La compartimentación de las estructuras, producto de la historia de la DGI, que reduce la fluidez de la información, y cuya ilustración ejemplar es la distinción entre el mundo tributario y el mundo relacionado con los bienes raíces. Esta compartimentación conduce a una parcelación de la información y a la dificultad de recolectar rápidamente en su totalidad las informaciones disponibles en un momento dado sobre un contribuyente.

- La introversión de los servicios, que no tienen suficiente gusto ni reflejo de terreno, que a veces sólo administran un contribuyente virtual sin tener una percepción concreta de su actividad, de su riqueza y de la consistencia entre ambas.

- La pesadez de la gestión de personal que limita la capacidad de reacción de la estructura a los nuevos mecanismos de fraude y frena la adecuación de los medios a los desafíos. Las concesiones hechas a lo largo de los años a los actores sociales, el mito del inspector hombre que puede hacerlo todo ha llevado a la ausencia de carrera funcionaria y a una insuficiente valorización de las inversiones de formación profesional. Los cambios de destino optimizan así en primer lugar las preferencias individuales, en detrimento de los intereses de la colectividad.

El control tributario sufre también de rigideces que le son intrínsecas.

- Una concepción dispersa lleva a compartimentar demasiado:
 - Por una parte, las actividades de investigación, el control de documentación, el control externo;
 - Por otra parte, el control de los ingresos de los individuos, el control de las personas jurídicas y el control del patrimonio.

Un discurso demasiado orientado a los resultados cifrados y un dispositivo de seguimiento que toma en cuenta de manera insuficiente la dimensión cualitativa ha llevado a desvíos

que conducen en el mejor de los casos a un manejo mecánico de los resultados anuales y en el peor a mostrar resultados que no tienen ninguna relación con la realidad.

- La aceptación que el control externo es un mundo aparte, con sus reglas, sus objetivos cuantitativos, sus deducciones y que no puede cuestionarse en sus métodos sin perder en eficacia y en disuasión.

Estas rigideces tienen una consecuencia: una inercia demasiado fuerte que puede resultar peligrosa a largo plazo para la credibilidad del conjunto de la organización tributaria.

Desde la creación de los polivalentes, las brigadas de verificación que están sin embargo compuestas de cuadros A han evolucionado mucho menos en sus métodos, sus instrumentos su productividad, su organización que los sectores de base formados mayoritariamente de cuadros C. Esta constatación vale también para otros departamentos de la misión control, tales como las inspecciones de tributación inmobiliaria.

C. Los desafíos de los años venideros en términos de control

Cinco ámbitos, en los cuales la acción de control se encuentra con dificultades de naturaleza distinta, merecen una atención especial.

- El IVA: la movilización de los servicios es todavía hoy insuficiente. En términos de gestión, se han tomado algunas medidas (reembolso del crédito del IVA) y se van a tomar otras (compras en franquicia, representantes tributarios). En términos de control, se esboza una tipología de los sectores riesgosos:

⇒ Los sectores tradicionales de fraude (textil, animales vivos de matadero...)

⇒ Los sectores que se benefician de regímenes impositivos especiales o derogatorios (medios de transporte, incluyendo aviones y barcos, residuos de industrias nuevas, inmobiliario...)

⇒ Los sectores económicos que comercializan bienes de pequeño volumen y de alto valor agregado (microprocesadores, teléfonos móviles, tarjetas telefónicas...).

En numerosos Estados de la Unión Europea, se constata que el fraude al IVA proviene en parte de personas vinculadas al crimen organizado. Los riesgos son menores y los rendimientos superiores a las actividades criminales tradicionales. Estos fraudes están en ocasiones ligados a otros delitos (robos, falsificación de documentos...). Estos desarrollos recientes plantean el problema de la adecuación de las herramientas tradicionales de control.

- *La tasa profesional*: la tasa profesional es hoy el primer impuesto directo pagado por las empresas francesas. Es por lo tanto legítimo ver que se ejerce cada vez más la imaginación de las empresas en este ámbito. En consecuencia, los resultados del control han aumentado sensiblemente en los últimos años. Sin embargo, la conjunción de la ausencia de directivas precisas, de la ausencia de decisión en materia de aplicación de las sanciones, de la imposibilidad de aplicar los procedimientos de represión de abusos y de un costo potencialmente elevado de los recordatorios para el Estado han llevado a los servicios a

limitar su movilización. Esta situación no es satisfactoria en el plano de la equidad y de las reglas de la competencia.

- *El impuesto sobre las sociedades de los grupos multinacionales*: en los años recientes se han multiplicado en varios Estados vinculados con Francia regímenes tributarios “agresivos” destinados a deslocalizar algunas actividades intra-grupo de alto valor agregado y cuya localización tiene pocas restricciones (servicios de tesorería, de coordinación, de prestaciones de servicios intra-grupos ...). Estos regímenes tributarios, además de la sub-imposición y de la no tasación de una actividad que implican, tienen una incidencia sobre los precios de transferencia practicados en el interior de los grupos.
- Más allá de una reciente sensibilización de los organismos multinacionales (Unión Europea y OCDE) sobre este tema, que no se traducirá necesariamente en un futuro cercano en el desmantelamiento de todos los regímenes involucrados, se deberá mantener una especial atención a los flujos intra-grupos, en particular a través del seguimiento de las reestructuraciones de grupos que se reorganizan cada vez más sobre una base mundial, individualizando ciertas funciones asignadas a estructuras de gestión en el exterior.
- *El control de la consistencia global* de la situación tributaria de las personas físicas en relación en especial al impuesto al ingreso y el ISF (Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna): los progresos en este tema se ven obstaculizados por la compartimentación de los servicios y la parcelización de nuestro sistema de información. Por otra parte, la noción de verificador “polivalente” existe sólo para las personas jurídicas, y no hasta ahora para las personas físicas. Ello permitiría mejorar nuestra capacidad de anticipar los montajes financieros que buscan explotar de manera abusiva cualquier nicho de exoneración tributaria (desde la inversión en los DOM -Departaments d’Outre mer- a los PEA -Plan de ahorro en acciones).
- *Las contribuciones sociales*: por cierto, una parte de éstas escapan a la acción de control y de cobertura de las administraciones financieras. Sin embargo, el mayor peso de estas contribuciones y el cambio anunciado de una parte creciente de las cotizaciones sociales hacia las CSG (cotizaciones sociales generalizadas) va a llevar al desarrollo de montajes que buscan eludir este tipo de imposición. Actualmente, se han concebido en la DGI pocos procedimientos de detección de fraudes. Este tema va a adquirir mayor importancia en los años que vienen.

II. El futuro del control tributario

A. Los desarrollos internos

Estas evoluciones incluyen no sólo el oficio del controlador, sino también los instrumentos técnicos del controlador.

1. La mutación del oficio de controlador

El oficio de controlador deberá evolucionar profundamente en los años que vienen, tanto en términos de racionalización como de especialización.

- *La racionalización* pasa en primer lugar por una aproximación a la vez más anclada en la realidad y más metódica del control y de la investigación. Hoy en día, el control se lleva a cabo frecuentemente sin un verdadero hilo conductor, sin reflexión previa, y ampliamente guiado por la costumbre y la experiencia adquirida a través de los años. Es el caso del control externo, y es igualmente cierto para el control de documentación o el control de impuestos de bienes raíces de las declaraciones de sucesión.

La heterogeneidad del contenido del control que se desprende de lo anterior atenta contra la eficacia global de la lucha contra el fraude y se opone a la idea fuertemente arraigada en el conjunto de los funcionarios de la DGI de igualdad frente a las cargas públicas.

Un equipo de trabajo está actualmente reunido para elaborar una metodología de control cuyos principios se inspiren de los instrumentos desarrollados en los gabinetes de auditoría del sector privado. El objetivo es el de poder ofrecer a todo controlador una guía de control externo concebida en torno a módulos de preguntas y de pruebas cuyo detalle y amplitud de la muestra están determinados por los resultados obtenidos en cada etapa (nivel) de investigación. Naturalmente la ambición es ofrecer un instrumento lo suficientemente flexible para dejar espacio a la inteligencia del controlador.

La profesionalización pasa asimismo por el control de nuevos instrumentos, especialmente informáticos. Hoy en día, la "expertise" del control de las contabilidades informatizadas se concentra en las BVCI (brigadas de verificación de las contabilidades informatizadas). Aunque éstas intervienen en un número creciente de casos (625 casos en 1996, 1700 en el curso de los tres últimos años), los recursos humanos destinados a esta tarea siguen limitados (9 brigadas integradas por 62 controladores informáticos). Estas cifras deben compararse con las cerca de 15500 controles de contabilidad de la DVNI (dirección de las verificaciones nacionales e internacionales) y de las DR (direcciones regionales) que se realizan cada año.

Con el desarrollo de la informática y de los nuevos medios de comunicación y de desmaterialización de los flujos comerciales, es ilusorio pensar que las solas BVCI, aún con mayores recursos, podrán enfrentar la totalidad de pedidos de asistencia que no dejarán de crecer en los años que vienen.

Es entonces necesario formar progresivamente una parte significativa de los controladores, especialmente regionales, en el manejo de controles en un medio contable informatizado con la ayuda de programas que permitan trabajar sobre los ficheros de las empresas. Ya existe una experiencia en curso para identificar cuáles serían las dificultades técnicas y determinar cuáles son los programas existentes que pueden responder a nuestras necesidades.

El objetivo es vincular la intervención de las BVCI a los desafíos y a las dificultades técnicas encontradas.

- La especialización profesional es igualmente necesaria. Es iluso pensar que nuestros controladores pueden ser omniscientes, cuando en el sector privado se asiste a una especialización cada vez más marcada. Este proceso ya se ha iniciado. La especialización clásica de control de ingresos/verificación de contabilidad se ha completado recientemente por la creación en la DVNI de “corresponsales internacionales” encargados de ayudar a las brigadas de la DVNI que tienen un problema de tributación internacional. Este esfuerzo debe acrecentarse en ciertas direcciones regionales.

Un proyecto idéntico puede aplicarse en el ámbito de la tributación de operaciones financieras y en especial en materia de gestión de tesorería. Los productos financieros utilizados son hoy en día técnicamente complejos y la tributación aplicable a estos diferentes productos y a sus rendimientos lo es aún más. Existe por lo demás una reflexión sobre la creación de “corresponsales financieros” en la DVNI.

Finalmente, la eventualidad de una organización inter-regional de control tributario debe llevar a considerar la creación a este nivel de brigadas especializadas en ciertos sectores socio-profesionales que tengan en cuenta las especificidades sectoriales de las zonas geográficas cubiertas.

2. Herramientas técnicas de control modernizadas

Las herramientas técnicas de control deben evolucionar en tres sentidos.

- En primer lugar, deberán ser de una concepción más integrada y de una utilización más amigable.

Al respecto, las aplicaciones que han privilegiado la ergonomía y la integración de los diferentes aspectos de la misión dentro de un conjunto informático coherente deben servir como modelo.

En materia de control externo, las aplicaciones financieras han evolucionado en este sentido. Aún no cubren sin embargo todos los casos.

- Luego, es necesario integrar en los instrumentos de gestión y de control una concepción en términos de riesgo, como lo han hecho algunos de nuestros socios europeos. Esta se concibe generalmente como una herramienta de programación del control.

Esta metodología no tiene como ambición sustituir la apreciación humana del controlador, sino de ayudar a la toma de decisiones (de iniciar un CSF – Control “sur pieces” o de documentación, de iniciar un control tributario externo, de poner a la empresa bajo vigilancia) a partir de elementos objetivos de apreciación de la situación de la empresa cuya pertinencia ha sido verificada en una muestra representativa.

La aceptación y la racionalización de la apreciación del riesgo hacen deseable una adaptación de las herramientas informáticas para integrar esta nueva concepción.

- Finalmente, las herramientas de seguimiento del control deben acompañar el desarrollo de los oficios y en especial el del controlador. La cuantificación del trabajo de los controladores a través de un objetivo de 12 controles por año no se adapta a la realidad actual. La ampliación de las modalidades de control (VGPE –verificación general de las pequeñas empresas -, tal vez un día verificaciones “express”, es decir intervenciones breves seguidas de una modalidad acelerada de cobranza) y el énfasis que se ha puesto en algunas operaciones (controles coordinados, verificación de grupos) muestran claramente la inadecuación del sistema actual.

3. La adaptación de la Subdirección de control tributario

Manteniéndose con efectivos reducidos, la Subdirección de control tributario ha tenido cambios en sus misiones y sus cargas en los últimos años. Más que en el pasado, es hoy una estructura de gestión. El desarrollo y la reactivación de varias aplicaciones informáticas y la ayuda a los CSP (control de documentación) movilizan así una parte importante de los medios de la subdirección.

- Estas tareas limitan excesivamente el tiempo que debería destinarse a tres aspectos esenciales del manejo de la misión:

- ⇒ la animación de la red, la explicación de las orientaciones y la sensibilización a los temas de amplitud nacional por una presencia de terreno más regular en apoyo a los servicios;
- ⇒ la explotación y análisis sistemático de los resultados del control para afinar la estrategia global y desarrollar la capacidad para detectar y anticipar los nuevos mecanismos de fraude;
- ⇒ los vínculos con el SLF (Servicio de Legislación Fiscal) para evaluar y anticipar los problemas que se plantean con las evoluciones legislativas y reglamentarias en relación al control.

Los desarrollos iniciados y esperados implican un marcado reposicionamiento en estos tres tipos de funciones.

- Por otra parte, es importante que la subdirección avance en su control de las relaciones y de la comunicación con los servicios desconcentrados. Dos ámbitos requieren de esfuerzos especiales:
 - La percepción que tienen los servicios de la evaluación sobre su trabajo y sus resultados. Muchos prejuicios por un lado, torpezas y un pesado pasado y presente estadístico por otro, perturban la calidad de las relaciones y el contenido de los intercambios con los escalafones operacionales.
 - La capacidad de gestionar en el tiempo la coherencia, la jerarquía y la cronología de los mensajes dirigidos a los servicios con el fin de que éstos puedan integrarlos en su dimensión DPA (diagnóstico – plan de acción) y gestionarlos en su duración.
 - Frente a la complejidad creciente de la tributación y a la difusión de los montajes tributarios entre los actores económicos que recurrían poco o nada a ellos en el pasado, es indispensable que la Subdirección conserve un polo de “expertise” hacia el cual las direcciones regionales puedan orientarse en los casos más delicados. Este polo contribuirá asimismo, en el respeto de la autonomía de acción de las direcciones competentes, a la armonización en todo el territorio del tratamiento tributario de los controles, exigencia cada vez más manifiesta de los contribuyentes.

Paralelamente, el rol de la Subdirección podría acrecentarse en el ámbito del seguimiento de los casos mayores que requieren de una intervención coordinada de los servicios.

- Los desafíos de la tributación internacional requieren también de la existencia de una división de tributación internacional:
 - ⇒ Esta debe encargarse de la “expertise” de casos particulares en el contexto de un riesgo acrecentado de deslocalización de la base imponible, que se trate de comportamientos ligados a la “competencia tributaria” practicada en algunos Estados, o que se trate de la agresividad de algunos otros en materia de control de las transacciones internacionales (precios de transferencia);
 - ⇒ Al respecto, la imbricación cada vez más estrecha de la gestión tributaria nacional en un conjunto de dimensión internacional (Unión Europea especialmente) aumenta asimismo la necesidad de coordinación y de intercambios con los diversos países miembros: asistencia administrativa, interpretación de los textos convencionales, relaciones institucionales...

B. Los desarrollos necesarios

Más allá de las iniciativas ya emprendidas, se perfila una nueva concepción del control. Esta merece ser enunciada y sostenida por un desarrollo tanto de los medios jurídicos como de la organización de las estructuras y debe apoyarse sobre un sistema de información moderno.

1. Finalidades clarificadas del control

- Reafirmar los objetivos del control y el principio de neutralidad

El control fiscal rectifica dos tipos de situaciones radicalmente diferentes:

- ⇒ Por una parte sanciona el fraude propiamente tal;
- ⇒ Por otra parte, rectifica comportamientos que, sin ser fraudulentos, han sido adoptados por el agente económico en un objetivo de optimización de su situación tributaria.

Estos dos objetivos no están claramente afirmados ni distinguidos. Sin embargo, obviamente la actitud de la administración en estos dos casos no debe ser la misma.

El control es frecuentemente vivido tanto por el controlador como por el controlado como un acto de represión. Y sin embargo también tiene una vocación preventiva, e incluso pedagógica en algunos casos:

- ⇒ Por la ejemplaridad de la sanción, que previene los fraudes por venir;
- ⇒ Por el carácter informativo del control, en la medida en que el procedimiento contradictorio favorece el diálogo y debe permitir a la administración enviar un cierto número de mensajes.

En un contexto de complejidad creciente de la tributación – lo que hace su aplicación cada vez más difícil e incierta, sobretodo para las pequeñas y medianas empresas – conviene rehabilitar el lado preventivo del control.

Esta aproximación supone una neutralidad sin fallas con relación a los operadores y reconocida por ellos.

Una acción de esta naturaleza puede limitar el campo de errores para poder destinar mejor los medios de control al verdadero fraude. Paralelamente, ésta implica también una redefinición del rol y de las modalidades de intervención de los gestores con las empresas, y sobre todo con las empresas nuevas.

- Una concepción lineal del control que afirma claramente la imbricación y la continuidad entre el control de la documentación y el control en el lugar.

La presencia de la administración tributaria junto a los operadores es en general percibida y presentada hacia afuera como un control tributario externo. Pero el control de la documentación es un elemento esencial de esta presencia, y el control en el lugar es en realidad su prolongación.

Esta percepción reducida proviene en parte de la compartimentación que existe entre gestores y controladores cuando en realidad el control tributario externo tiene como objeto en primer lugar ilustrar al gestor sobre una incoherencia inexplicable de la oficina. En este sentido, la visita en el lugar del operador no debe tener necesariamente una connotación represiva, sino reflejar la preocupación de la administración en eliminar rápidamente cualquier ambigüedad.

Es además un medio para subrayar la continuidad que existe entre la gestión de un portafolio de contribuyentes y el control de estos últimos.

Por otra parte, este principio de continuidad entre estas dos modalidades de intervención no hace más que ilustrar la doble preocupación de equilibrar la inversión en control con los riesgos y los desafíos financieros y de integrar en los procesos de decisión el análisis de riesgo.

- *Una actitud anticipativa, reactiva y rigurosa frente al fraude*

En cambio, “el verdadero fraude” debe ser objeto de una sanción rápida, rigurosa y ejemplar, relevada por una acción de cobranza igualmente determinada y rápida.

La confusión existente sobre los objetivos del control tributario no permite distinguir los casos fraudulentos de los casos para los cuales se identifican sólo simples errores o divergencias en la comprensión de los textos.

2. Medios jurídicos y una organización adaptada

Tanto los medios jurídicos como la organización de los servicios deberían ser consistentes con estos objetivos.

- *Los medios jurídicos* a disposición de los servicios no se adaptan a este nuevo posicionamiento.

La simple visita al lugar de un operador se concibe hoy sólo en un marco de procedimientos claramente definido; derecho de comunicación, derecho de investigación, procedimiento de investigación, o examen contencioso en el lugar. Fuera de estos marcos definidos, cualquier intento de visita en el lugar con fines preventivos o de contacto inicial puede ser considerado como un comienzo de verificación sin envío del aviso correspondiente.

A la inversa, frente a una empresa que no coopera, la administración está encerrada en un entramado legislativo reglamentario, de jurisprudencia y de costumbres que perjudica su capacidad de reacción, su capacidad de recolectar elementos materiales y objetivos, y su capacidad de sancionar efectivamente financieramente y penalmente el fraude.

Las modificaciones por considerar podrían ser las siguientes:

- ⇒ Abrir la posibilidad de un contacto con la empresa fuera de cualquier instrucción judicial, lo que permitiría a la administración tributaria conocerla mejor. Como contrapartida, los servicios podrían responder por escrito a preguntas elementales planteadas por empresas nuevas que requieren seguridad jurídica.
- ⇒ Crear procedimientos de control del IVA basados en intervenciones inopinadas, pero limitadas en el tiempo y que puedan finalizar en una cobranza rápida de los derechos

eludidos. El objetivo es intervenir rápidamente, en especial con las empresas nuevas, para evaluar concretamente el riesgo que éstas representan sin tener que recurrir a una instrucción pesada y lenta que permita al operador organizar su insolvencia, si no lo había hecho con antelación;

- ⇒ Permitir someter una causa a la autoridad judicial para obtener garantías que permitan salvaguardar los intereses del Tesoro.

En el plano de los medios de lucha contra la evasión y el fraude tributario internacionales, el dispositivo legislativo francés ha sido adaptado a los estándares internacionales en vigencia en los principales países asociados en materia de control de las operaciones de las empresas; refuerzo de la legislación en materia de precios de transferencia y establecimiento de un dispositivo de información específica de la administración tributaria en este ámbito.

En cambio, la lucha contra la evasión y el fraude internacional efectuados por las personas físicas en materia de impuestos al ingreso y a la riqueza no se sustenta actualmente en ningún medio otro que el cuestionamiento de la residencia en el extranjero, y no dispone de ningún instrumento jurídico adaptado a montajes jurídicos cada vez más numerosos.

A la manera de las legislaciones de Estados Unidos, Canadá, Australia y Nueva Zelandia, se deberá estudiar el principio de una imposición de los ingresos resultantes de la detención de activos en el exterior por personas físicas en la forma de participaciones o acciones de sociedades, o de derechos en las entidades sobre las cuales tienen control.

- La organización administrativa debería asimismo reflejar esta nueva visión del control y de los desafíos.

- ⇒ De una parte, experimentar en términos organizacionales la separación entre el control clásico y la lucha contra el fraude identificando claramente brigadas encargadas de tomar a cargo las investigaciones de empresas sospechosas de cometer operaciones fraudulentas. Estas brigadas especializadas serían, especialmente a escala regional o interregional, los socios privilegiados de los servicios de investigación y estarían encargadas de tomar a cargo de manera prioritaria los expedientes que emanen de estos servicios y los casos que hagan presagiar persecuciones judiciales. Su modo de organización debería ser más flexible y permitir, si se justifica, la constitución de grupos mixtos investigadores/controladores que permitan utilizar todo el espectro de procedimientos de investigación y control;

- ⇒ De otra parte, mejorar el seguimiento y la observación del comportamiento y de la estrategia tributaria de los grandes grupos económicos que representan la fuente esencial del PIB de nuestra economía creando una dirección nacional de gestión de los expedientes de las grandes empresas. Dirección estrechamente ligada a la DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales), participaría en la programación de los controles, dilucidaría las decisiones de estrategia de control de los grupos y aseguraría el seguimiento de los controles en curso.

3. Un sistema de información moderno y accesible

Los cambios profundos en las modalidades de control deben acompañarse de modificaciones igual de profundas de la gestión de la información. Deben desarrollarse cuatro ámbitos.

- *Es primordial que la DGI sea autorizada para utilizar identificadores únicos, estables y comunes con otras administraciones* a la vez para las personas jurídicas y físicas que le permitan comunicar e intercambiar informaciones con el mundo exterior. Se trata por cierto de una decisión política, pero es también la afirmación de la necesidad de una mejora de la eficiencia de la acción administrativa.
- Es urgente reducir la compartimentación de los recursos de documentación de la DGI explotando todas las potencialidades que ofrecen actualmente las redes de tipo intranet. Algunos de nuestros socios extranjeros tienen como mínimo una centralización del conjunto de informaciones relativas a un contribuyente (Italia, España) o implementan estructuras de tipo “Datawarehouse”¹ (Gran Bretaña, Suecia, Finlandia, Dinamarca). La administración tributaria francesa debe superar el modelo informático de los años ochenta que separa herméticamente el mundo territorial (bienes raíces) del mundo tributario, el mundo de la persona física del de la persona jurídica.

Concretamente, los agentes de la DGI deberían poder acceder a la vez en sus pantallas:

- ⇒ A todas las informaciones de la DGI sobre la empresa, sus dirigentes, y todas las estructuras jurídicas relacionadas;
- ⇒ A todas las informaciones públicas vía Internet;
- ⇒ A todas las informaciones abiertas por el ejercicio del derecho de comunicación;
- ⇒ A los archivos de las empresas mismas;
- ⇒ A las informaciones en posesión de otras administraciones.

Es también estratégico estudiar rápidamente la implementación de técnicas de “data mining” (técnica de explotación de las informaciones provenientes de varias fuentes de documentación) que permitan el aprovechamiento metódico de los recursos de documentación de la DGI. La utilización óptima de estos medios supone además desarrollar las competencias humanas requeridas.

- *Por otra parte, es esencial dotar a las estructuras de control y de investigación de instrumentos de gestión de la información.* El objetivo es conservar la memoria de las operaciones de control constituyendo oficialmente un fichero nacional de los controles tributarios que registre de manera nominativa y detallada la totalidad de las operaciones

¹ Base de documentos de gran capacidad concebida para facilitar el acceso a diferentes informaciones que están vinculadas entre sí y que permiten estudiar los datos y su contexto con ayuda de la aplicación de principios estadísticos.

realizadas. Esta fuente de documentos permitiría la realización de estudios macroeconómicos sobre el perfil del fraude.

- *Finalmente, el crecimiento constante y rápido de las necesidades de intercambio con terceros países* supone en el mediano plazo modalidades más flexibles de asistencia administrativa, lo que exigirá además un esfuerzo importante de formación lingüística (dominio de al menos un idioma extranjero).

C. Los hipotéticos desarrollos externos

La organización futura del control tributario dependerá también de los desarrollos que se pueden anticipar, sin certidumbres sobre sus efectos reales, su amplitud o la fecha de su ocurrencia. Estos se clasifican más abajo por orden de probabilidad decreciente:

1. La jurisprudencia

La influencia dominante del derecho anglosajón sobre las jurisprudencias de la CJCE (Corte de Justicia de la Comunidad Europea) y de la CEDH (Corte Europea de los Derechos Humanos) puede llevar a nuevos desarrollos que extiendan los derechos de la defensa (derecho a la no respuesta, seguridad del contribuyente, acceso a las informaciones utilizadas). La garantía de un proceso equitativo incluye también, según la CEDH, el derecho a un juicio en un plazo razonable. Al respecto, el tiempo excesivo de los plazos de la justicia es una de las desventajas más evidentes del sistema francés.

Además, el sistema de penalidades existente deberá probablemente ser completamente reconsiderado si la jurisprudencia entrega a los jueces su modulación y contempla la posibilidad de acumulación de las sanciones fiscales y penales.

2. La tecnología

El desarrollo del comercio electrónico plantea desde ya problemas de aplicación de las reglas actuales de la base imponible, especialmente en el caso de operaciones referidas a transacciones inmateriales que dan lugar a pagos desmaterializados y deslocalizados.

Conducirá también a repensar las modalidades tradicionales del control.

3. El cambio al Euro

El cambio al Euro, derribando las últimas fronteras monetarias, borraré también muchas barreras psicológicas y producirá movimientos financieros transfronterizos de mayor magnitud y del conjunto de los contribuyentes. Se planteará en consecuencia inevitablemente la cuestión de la aplicación uniforme sobre el territorio de la Unión de las reglas referidas al secreto bancario.

4. La armonización comunitaria

Cualquiera sea el sistema de control, nacional o comunitario, será indispensable armonizar las legislaciones, los métodos y los procedimientos. Varios ejemplos de esta necesidad pueden citarse:

- Cómo controlar las plusvalías de participación o los ingresos de capitales en Francia sin armonización de las reglas de imposición, de cobranza y de control?
- Cómo admitir que subsistan en las puertas del gran mercado interior regímenes como los de las islas Anglo-Normandas, de Mónaco, de Andorra, de la isla de Man, de Gibraltar o de Liechstentein?
- Cómo imaginar que el objeto imponible no va deslocalizarse si en Francia la presión tributaria se mantiene más pesada y el control más eficaz?

5. El acceso de terceros a la información tributaria

La convergencia entre la mediatización creciente y la multiplicación de las informaciones difundidas especialmente en la red Internet podría impulsar una nueva reflexión sobre los límites e inclusive el futuro de la regla de secreto fiscal, como también sobre los criterios de la CNIL (Comisión Nacional de Informática y Libertades) relativos a la interconexión de los archivos.

6. La cesión del control a la Comunidad Europea, especialmente en materia de IVA

La comisión busca desde hace varios años hacer reconocer los ingresos de IVA como un recurso propio directo de las finanzas comunitarias. Además, la lógica del régimen común de IVA implica a mediano plazo a lo menos la tutela comunitaria del IVA, e incluso su "comunitarización" pura y simple.

Existe así una probabilidad real que las instancias comunitarias se asignen un día los medios jurídicos y humanos para realizar por sí mismas el control de los ciudadanos, sustituyéndose a los organismos de control o reduciendo fuertemente su autonomía de decisiones.

7. La cesión al poder judicial del control

La cesión al poder judicial del control existe en algunos países socios, especialmente anglosajones. Esta consiste en poner en manos de la justicia para investigación y sanciones los controles que hayan evidenciado un cierto número de índices que hacen presumir la constitución de un delito de fraude tributario.

Esta práctica tiene la ventaja de permitir recurrir a instrumentos de investigación de mucho mayor magnitud que los que pueden ser utilizados por la administración tributaria.

Esto significaría en realidad ir hasta el final de la lógica presentada más arriba de una mayor separación entre el control de las obligaciones de declaración y la lucha contra el fraude. Pero presentaría algún interés sólo si se reúnen las siguientes condiciones previas:

- ⇒ Magistrados formados y especializados en las cuestiones tributarias;
- ⇒ Plazos de instrucción y de juicio reducidos con la asignación a las jurisdicciones de personal suficiente;
- ⇒ Respuestas más rápidas a las comisiones internacionales que a las demandas de asistencia administrativa tributaria.

CONCLUSION

Numerosos desarrollos tanto exógenos como endógenos van a afectar el control tributario en los años que vienen. Tanto los métodos de control como su organización son afectados por la internacionalización de las economías y el desarrollo de nuevas técnicas.

El futuro del control tributario dependerá en gran medida de la capacidad de los Estados miembros de la Unión Europea para establecer de común acuerdo reglas de procedimiento y de control.

En ausencia de progresos en materia de cooperación y armonización entre Estados miembros, son previsibles importantes movimientos de deslocalización de las bases imponibles.

Si el nivel de disuasión se revelara insuficiente a escala nacional, sería todo el sistema fiscal/tributario francés que debería manejarse con la restricción de la competencia tributaria internacional para tratar de salvaguardar sus ingresos.