



**FONDO
MONETARIO
INTERNACIONAL**

**Departamento de
Finanzas Públicas**



El Salvador

*ASPECTOS CLAVES A
CONSIDERAR PARA EL
FORTALECIMIENTO DE LAS
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIA
Y ADUANERA*

Diciembre 2014

Azael Perez, Mario Rossello y Leopoldo Gutiérrez

Para uso oficial



EL SALVADOR

ASPECTOS CLAVES A CONSIDERAR PARA EL FORTALECIMIENTO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIA Y ADUANERA

Diciembre 2014

RESUMEN EJECUTIVO

Las Direcciones Generales de Impuestos Internos y Aduanas enfrentan diversos retos para poder contribuir a alcanzar la meta de recaudación adicional de 0.4 por ciento del PIB que se fijó el nuevo Gobierno. Para alcanzar este objetivo, se aprobó en julio de este año un nuevo paquete fiscal, que incluye el fortalecimiento del código tributario, modificaciones a la ley del impuesto sobre la renta y la creación de la ley de operaciones financieras. La recaudación adicional esperada, además de depender de la evolución de la economía, demanda un mayor esfuerzo de las direcciones de impuestos y aduanas, para lo cual serán requisitos clave, la definición de una visión estratégica de largo plazo, la priorización de proyectos, la mejora de varios procesos básicos sustantivos, la consolidación y continuidad de un equipo de trabajo, y el respaldo del Ministerio de Hacienda. En el apéndice 1 se muestran algunos de los principales indicadores sobre la recaudación.

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) viene trabajando en su fortalecimiento institucional con el apoyo de varios organismos internacionales. Temas relacionados con la planificación estratégica, la puesta en marcha de la declaración sugerida para personas naturales que son contribuyentes del ISR, la utilización del Internet para la prestación de diversos servicios, la implementación de nuevos procedimientos de selección de casos y el impulso a las fiscalizaciones masivas, son ejemplos de los esfuerzos realizados.

Sin embargo, es necesario continuar fortaleciendo varios procesos, iniciando por el de inscripción al registro de contribuyentes y de control de correlativos –autorización de facturas-. Los controles para la inscripción en el registro de contribuyentes son meramente formales. No se realizan operativos de verificación presencial, no se cotejan datos con fuentes exógenas de información ni se utilizan los hallazgos de la fiscalización para actualizarlo. Se mantienen como principales problemas la localización de los contribuyentes y la codificación de actividades. El proceso de control de correlativos presenta entre otras debilidades, el no existir un límite sobre la cantidad de facturas que se autorizan en función al riesgo del contribuyente o al giro del negocio, y que las facturas autorizadas no tienen fecha de vencimiento, por lo cual pueden ser usadas indefinidamente generándose créditos fiscales inexistentes.

Los procesos de declaración, pago y cuenta corriente presentan falencias que limitan la ejecución de controles automatizados y el análisis de riesgo. Los mecanismos de presentación de declaraciones son complejos y presentan particularidades que dificultan el

cumplimiento voluntario: (i) los bancos no aceptan declaraciones sin pago, por lo cual se deben presentar en ventanillas de la DGII; (ii) a diferencia del ISR, en el IVA no se aceptan presentaciones de declaraciones sin pago; (iii) quienes presentan declaraciones extemporáneas deben acudir antes a las oficinas de la DGII, para que se les liquiden multas e intereses; y, (iv) por Internet no se pueden presentar declaraciones extemporáneas sin pago. El proceso de las declaraciones vía bancaria, presenta problemas en la lectura de las memorias USB, por lo cual, durante el 2013, la DGII tuvo que digitar el 28 por ciento de las declaraciones de IVA que entraron por ese conducto, además de las declaraciones pre-impresas que habitualmente recibe, lo cual está produciendo atrasos considerables en la disposición de las declaraciones con fines de control. En 2013 solo se recibieron vía internet el 29.9 por ciento de las declaraciones de IVA y el 21.5 por ciento de las de ISR, situación que sumada a los problemas antes descritos, configuran un escenario complejo para poder efectuar controles automatizados sobre la cuenta corriente.

Es necesario que la DGII establezca una estrategia integral de control. La falta de un responsable que evalúe el funcionamiento de todos los procesos en los que se interactúa con los contribuyentes, la confusión entre los niveles normativos y operativos, la dispersión de actividades de control en distintas áreas y la falta de programas para combatir a las empresas "fantasma" y la utilización de facturas apócrifas, son parte del complicado contexto, lo cual demanda la necesidad de definir lineamientos estratégicos de fiscalización. Adicionalmente, cabe destacar la incidencia negativa que tiene la baja calidad de la información, para poder realizar tareas de análisis de riesgo y cruces de información para fiscalizaciones masivas.

Las áreas de servicio y control requieren coordinar procedimientos y operar conforme al perfil de riesgo de los contribuyentes. Es necesario incorporar metodologías sencillas que permitan determinar el perfil de riesgo de los contribuyentes para diferenciar el tratamiento que se les debe dar durante las fases del ciclo de control tributario y aduanero.

La Dirección General de Aduanas (DGA) ha logrado importantes avances para fortalecer sus principales procesos de facilitación y control. La posibilidad de transmitir anticipadamente las declaraciones y de realizar el pago electrónico, la publicación de un manual único de operaciones aduaneras, la adopción de metodologías para el análisis de riesgos y las mejoras al sistema agregando más fuentes de información –incluyendo la de impuestos internos-, la incorporación del subsistema de control de gestión para el seguimiento de la fiscalización a posteriori, el uso de equipos no intrusivos, la utilización del sistema de tránsito internacional de mercancías (TIM), y un nuevo proceso para la agilización de las exportaciones, son algunos ejemplos de los notables esfuerzos emprendidos por la DGA.

A pesar de los importantes avances citados, muchos de ellos no han logrado impactar en la operación diaria, debido a situaciones diversas entre las que sobresalen la falta de una infraestructura operativa adecuada para que se pueda realizar una efectiva gestión aduanera; la convivencia de distintos sistemas que no se comunican entre sí; los retrasos en el

desarrollo e implementación del nuevo SIDUNEA World; la falta de información electrónica anticipada de los manifiestos y conocimientos de embarque; el bajo uso del pago electrónico – sólo el 60 por ciento de los pagos se realizan por medios electrónicos-, y la discrecionalidad que prevalece en varios pasos de los procesos aduaneros –al menos 1,176 operaciones con selectividad verde “sin revisión” fueron sometidas a un tipo de inspección en 2014-.

El dinamismo del comercio exterior y las exigencias de sus operadores por disminuir costos, tiempos y simplificar procedimientos, generan un complejo reto para las aduanas, que exige la institucionalización de una gestión de riesgo integral. Para lograr lo anterior, la DGA requiere ampliar su visión sobre la gestión de riesgo e implementar medidas en dos etapas: una preventiva y otra de detección.

Durante la etapa preventiva es necesario que la DGA: (i) fortalezca las validaciones electrónicas de las declaraciones aduaneras; (ii) continúe automatizando los procesos de importación y exportación, disminuyendo la discrecionalidad de los funcionarios y eliminando el uso de firmas autógrafas y sellos; (iii) concluya la ventanilla única de comercio exterior; y, (iv) acelere su programa de Operador Económico Autorizado como una forma de anticipación del control.

Durante las etapas de detección la DGA deberá trabajar en: (i) obtener la información electrónica anticipada de los manifiestos y conocimientos de embarque, para realizar un análisis de riesgo previo e iniciar la trazabilidad de las mercancías; (ii) establecer un programa de supervisión de inventarios en los depósitos; (iii) implementar un modelo para integrar la inteligencia y ampliar su utilización; (iv) mejorar la calidad de la retroalimentación de las revisiones; y (v) fortalecer la fiscalización a posteriori, partiendo del análisis de estudios sectoriales, aumentando su cobertura y métodos de revisión, y estableciendo programas conjuntos con la DGII para los regímenes especiales, subvaluación de mercancías, devoluciones de IVA e importación de combustibles.

Finalmente, además de las dificultades existentes en los procesos sustantivos, persisten aspectos vinculados al desarrollo institucional que obstaculizan la ejecución de las iniciativas de mejora. Las competencias sobre las funciones de recaudación y cobranza administrativa siguen en el ámbito de la Dirección General de Tesorería (DGT) y la cobranza coactiva la lleva a cabo la Fiscalía General de la República, además de ser necesario mejorar aún más la coordinación entre la DGII y la DGA. Las metodologías de planificación deben considerar los factores relacionados con las debilidades existentes y los medios necesarios para superarlas. Se requiere una mayor asignación presupuestaria para ambas Direcciones Generales. En el apéndice 2, se enlistan las principales recomendaciones de la misión de FAD 2011 que se encuentran pendientes de cumplir o que han sido atendidas parcialmente.

Para atender los retos y problemáticas antes expuestas, a continuación se resumen las principales recomendaciones:

DESARROLLO INSTITUCIONAL	Plazo
<ul style="list-style-type: none"> Realizar estudios tributarios que contribuyan a formular los planes estratégicos y operativos. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Priorizar el desarrollo de proyectos de mejora relacionados con los procesos básicos de la DGII. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Definir líneas estratégicas para la DGA enfocadas no solamente en recaudación sino también en el resto de los roles de la aduana –facilitar el comercio, contribuir a la competitividad y a la seguridad-. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Adecuar la estructura organizativa de la DGII, de acuerdo a las recomendaciones efectuadas por misiones anteriores de FAD, atendiendo básicamente a la separación de funciones de planificación, normativas y de control. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Impulsar un proyecto para promover un modelo de gestión de los recursos humanos que esté en línea con los planes estratégicos y operativos –DGII y DGA-. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Fortalecer los recursos humanos destinados al desarrollo de los sistemas informáticos, tanto de la DGII como de la DGA. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Formular un programa de mejora de la calidad de la información, que contemple la depuración de las bases de datos históricas y el establecimiento de mejores estándares de control en los procesos de recepción de declaraciones e informes. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Transferir a la DGII las competencias para gestionar la recepción y procesamiento de la totalidad de las declaraciones y pagos, así como la cobranza administrativa que actualmente está en el ámbito de la DGT. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> Dotar de mayores recursos presupuestarios y autonomía a la DGII y la DGA, a fin de poder llevar a cabo los proyectos de mejora a tiempo y de forma sostenida. 	Mediano
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	
Registro y control de correlativos.	
<ul style="list-style-type: none"> Utilizar fuentes de información externa y los datos obtenidos por la acción fiscalizadora, para actualizar el registro de contribuyentes. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Incorporar más controles al procedimiento de autorización de correlativos –facturas-, con el fin de reducir la generación de créditos fiscales improcedentes. 	Corto
Declaración, pago y cuenta corriente.	
<ul style="list-style-type: none"> Masificar la utilización de Internet como canal de ingreso de declaraciones y pagos, estableciendo su obligatoriedad de manera gradual conforme a las características de los contribuyentes. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Establecer programas de control sobre los procedimientos que utilizan las instituciones bancarias para procesar las declaraciones y pagos. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> Incorporar a los sistemas actuales, el módulo de cálculo de multas e intereses, para simplificar los procedimientos de presentación y pago. 	Corto

<ul style="list-style-type: none"> • Extender al IVA el criterio utilizado en el ISR para aceptar declaraciones sin pago. 	Mediano
Fiscalización.	
<ul style="list-style-type: none"> • Crear un comité o definir un responsable de la estrategia de fiscalización bajo un enfoque integral. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> • Mejorar la coordinación entre las áreas de selección de casos y de servicios informáticos incorporando sus procesos bajo un mismo marco metodológico. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> • Definir perfiles de riesgo de forma integral con base en todas las etapas del ciclo tributario, a fin de dar consistencia a las acciones de servicio y control a lo largo del ciclo tributario y aduanero. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Implementar una estrategia de control de cumplimiento del IVA que considere el marco conceptual definido. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollar para cada tipo de intervención, manuales de operación o guías técnicas. 	Mediano
DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS	
<ul style="list-style-type: none"> • Impulsar una iniciativa que promueva un mayor uso de la información electrónica anticipada, tanto para fines de análisis de riesgo como para la mejora de procesos. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollar e implementar alternativas para la importación, exportación y tránsito hacia y desde las aduanas internas o zonas francas –disminuyendo el despacho aduanero en frontera-, siempre y cuando la operación no se considere de alto riesgo o los equipos no intrusivos hayan detectado algo sospechoso. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> • Implementar una estrategia formativa, informativa y coercitiva que promueva la utilización de las gestiones anticipadas. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> • Eliminar paulatinamente los pagos en ventanilla, promoviendo el pago electrónico anticipado. 	Corto
<ul style="list-style-type: none"> • Concluir e implementar el SIDUNEA integrando las distintas aplicaciones informáticas. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Implementar una estrategia de acciones preventivas a través del fortalecimiento de validaciones electrónicas de las declaraciones aduaneras, certificados y permisos, la redefinición y supervisión de procesos, y el programa OEA. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Disminuir la discrecionalidad de los funcionarios, a través de la alineación y actualización de normas, procedimientos, tecnología y sistemas informáticos. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Fortalecer la fiscalización a posteriori ampliando los programas, la cobertura y los métodos de revisión, poniendo mayor énfasis en estudios por régimen aduanero, sector económico, fracción arancelaria, y segmento de contribuyentes. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Implementar una estrategia para el control de combustibles desde la descarga hasta los puntos de venta, que incluya el uso de herramientas de medición, toma de muestras y uso de trazas, en coordinación con la DGII y demás organismos involucrados. 	Mediano
<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar un plan de acción para mejorar la gestión coordinada de fronteras que contemple la adecuación de la infraestructura operativa, los procesos, los recursos humanos y tecnológicos, el sector privado y otros organismos. 	Mediano

Respecto a los plazos sugeridos para la atención de las recomendaciones, por corto plazo se refiere de 0 a 12 meses, por mediano plazo de 12 a 24 meses, y por largo plazo más de 24 meses.

En respuesta a una solicitud de asistencia técnica formulada por las autoridades salvadoreñas, la División de Administración Tributaria del Departamento de Finanzas Públicas (FAD) del Fondo Monetario Internacional (FMI), realizó una misión a San Salvador, El Salvador del 1 al 12 de diciembre de 2014, la cual estuvo integrada por Azael Pérez (Jefe de misión, FAD), Mario Rossello y Leopoldo Gutiérrez, (expertos de FAD), así como por los expertos residentes en administración tributaria y aduanera de CAPTAC-DR, Monica Calijuri y Selvin Lemus, quienes participaron durante la primera semana de la misión.

La misión se reunió con los señores Carlos Cativo, Director General de Aduanas (DGA), Gilberto Suria, Subdirector de Aduanas, y Ramón Pérez, Subdirector de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), así como con los jefes y subjefes de unidades, divisiones, direcciones y subdirecciones de la DGA y DGII, y los administradores de las aduanas de La Hachadura y el Puerto de Acajutla.

Asimismo, se realizó un taller en el que participaron funcionarios de la DGA y DGII, con el objeto de exponer y discutir las principales áreas de oportunidad y líneas estratégicas que se recomendaron priorizar y reforzar.

La misión agradece las atenciones de ambas Direcciones Generales para lograr la coordinación de las reuniones, así como el apoyo brindado por todos los funcionarios, especialmente su buena disposición y participación proactiva para cumplir con los objetivos planteados en la presente misión.

El presente informe contiene asesoramiento técnico brindado por los funcionarios del Fondo Monetario Internacional a las autoridades de El Salvador (el "beneficiario de la asistencia técnica") en respuesta a su solicitud de asistencia técnica. El FMI podrá divulgar este informe (en su totalidad o en parte) o resúmenes del mismo a los directores ejecutivos del FMI y al personal de sus oficinas, así como a otros organismos o dependencias del beneficiario de la asistencia técnica, y al personal técnico del Banco Mundial, otros proveedores de asistencia técnica y donantes con interés legítimo que lo soliciten, a menos que el beneficiario de la asistencia técnica objete expresamente dicha divulgación (véanse las directrices operativas para la divulgación de información sobre asistencia técnica <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/040609.pdf>). La divulgación de este informe (en su totalidad o en parte) o resúmenes del mismo a terceros ajenos al FMI que no sean organismos o dependencias del beneficiario de la asistencia técnica ni personal técnico del Banco Mundial, otros proveedores de asistencia técnica y donantes con interés legítimo, requerirá el consentimiento explícito del beneficiario de la asistencia técnica y del Departamento de Finanzas Públicas del FMI.

CONTENIDO

I. DESARROLLO INSTITUCIONAL.....	9
A. Planificación y control de gestión.....	9
B. Estructura organizativa.....	12
C. Tecnología de la información.....	14
D. Capital humano.....	16
E. Recursos presupuestarios.....	18
II. PROCESOS SUSTANTIVOS DE LA DGII.....	19
A. Registro y control de correlativos.....	19
B. Declaración, pago y cuenta corriente.....	22
C. Fiscalización.....	26
III. INSTITUCIONALIZACIÓN DE UNA GESTIÓN DE RIESGO INTEGRAL ADUANERA.....	33
A. Etapa Preventiva.....	36
B. Etapa de Detección.....	38
IV. GESTIÓN COORDINADA DE FRONTERAS.....	46
CUADROS	
1. Declaraciones por canal de presentación.....	24
2. Rentabilidad y efectividad global.....	31
3. Promedio de tiempos de despacho –todas las aduanas-.....	47
RECUADROS	
1. Elementos que deben valorarse en cada etapa del ciclo aduanero.....	36
2. Autorización vía electrónica para actuar en representación del importador y/o exportador.....	37
FIGURAS	
1. Fases para la detección de riesgos en aduanas.....	39
2. Porcentajes de revisión y resultados.....	41
3. Resultados derivados de la fiscalización a posteriori.....	43
4. Resultados por programa de fiscalización.....	43
APÉNDICES	
1. Indicadores sobre la evolución de la recaudación en El Salvador.....	51
2. Principales recomendaciones de la misión de FAD 2011.....	53
3. Estructura organizativa propuesta.....	55
4. Presupuesto de la DGII y DGA.....	56
5. Puntos de control del IVA.....	57
6. Evolución sobre los resultados de auditorías integrales.....	62
7. Indicadores sobre el contexto general del comercio exterior.....	63
8. Metodología básica para el inicio del análisis de riesgo a priori.....	65
9. Elementos a considerar en un proyecto de gestión fronteriza.....	67

Abreviaturas y Siglas

BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CAPTAC-DR	Centro Regional de Asistencia Técnica para Centroamérica, Panamá y República Dominicana
CNR	Centro Nacional de Registro
DAI	Derechos Arancelarios de Importación
DINAFI	Dirección Nacional de Administración Financiera e Innovación
DGA	Dirección General de Aduanas
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
DGT	Dirección General de Tesorería
DICOT	División de Control de Obligaciones Tributarias
DUI	Documento Único de Identidad
FAD	Departamento de Finanzas Públicas del FMI
FMI	Fondo Monetario Internacional
GIZ	Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit –Agencia Alemana para la cooperación internacional-
ISR	Impuesto sobre la Renta
ISSS	Instituto Salvadoreño de Seguro Social
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ITBS	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
MH	Ministerio de Hacienda
NIT	Número de Identificación Tributaria
NRC	Número de Registro de Contribuyente
OEA	Operador Económico Autorizado
OMA	Organización Mundial de Aduanas
PIB	Producto Interno Bruto
RNPN	Registro Nacional de las Personas Naturales
RUC	Registro Único de Contribuyentes
SEMH	Secretaría Estado del Ministerio de Hacienda
SIDUNEA	Sistema Aduanero Automatizado –sistema informático de gestión aduanera-.
SIIT	Sistema Integrado de Información Tributaria
SITEP	Sistema de Información del Tesoro Público -DGT-
TIM	Tránsito Internacional de Mercancías
UNTAC	United Nations Conference on Trade and Development
USAID	United States Agency for International Development
USC	Unidad de Selección de Casos
USI	Unidad de Servicios Informáticos
ZF	Zonas Francas

I. DESARROLLO INSTITUCIONAL

A. Planificación y control de gestión

Situación actual

1. **En los últimos años la DGII y la DGA han realizado importantes avances en materia de planificación.** A partir de mediados del 2011, con la aprobación del Plan Estratégico 2012-2014 se verificaron progresos en los procesos de planificación de la administración tributaria y aduanera y se dejó atrás la costumbre de establecer los cursos de acción de la organización mediante Planes Operativos Anuales.
2. **El Ministerio de Hacienda también elaboró, en el marco del Plan Quinquenal de Desarrollo 2010-2014, el Plan Estratégico Institucional -PEI- que incorporó estrategias y proyectos.** En este escenario la DGII y la DGA propusieron acciones estratégicas que fueron armonizadas con las de otras áreas del Ministerio. Al momento de elaboración del presente informe las Unidades de Planificación Estratégica de la DGII y la DGA se encontraban trabajando en la elaboración de propuestas para el PEI 2015-2019.
3. **Los proyectos de la DGII y la DGA están incluidos en tres de los cinco Objetivos Estratégicos del PEI que está en desarrollo.** Los tres objetivos se refieren a: (i) Mejorar el cumplimiento voluntario de la legislación fiscal; (ii) Mejorar el servicio a los contribuyentes y usuarios; e (iii) Incrementar la efectividad en los servicios internos institucionales. Estos tres objetivos también contemplan acciones estratégicas de otras áreas del MH.

Análisis

4. **En atención al estado de la administración, la DGII debería priorizar dentro de su planificación institucional las actividades destinadas a mejorar los procesos básicos de la administración.** Proyectos relacionados con aspectos estructurales, como los vinculados al registro único de contribuyentes (RUC), a los procesos de recepción de declaraciones o al incremento de la calidad de la información, deben tener prioridad respecto a otras iniciativas que tienen como insumos sus resultados.
5. **Existe una aparente desvinculación entre las acciones que el Ministerio ha definido en su Plan Estratégico Institucional y los proyectos de la DGA.** Esta situación se debe a varias razones, una de ellas es la falta de un mapa estratégico propio de la DGA que se base en las directrices definidas por el MH a través del PEI. La otra razón es que la DGA ya contaba con sus proyectos, incluso multianuales, en el momento en que se definió el PEI y, por lo tanto, la alineación entre sus proyectos y el PEI fue, en algunos casos, hasta cierto punto forzada.
6. **Uno de los problemas que aqueja a la DGA es la necesidad de incrementar el nivel de cumplimiento en la ejecución de las iniciativas que decide emprender.** Existen varios proyectos

cuyo nivel de ejecución no ha sido el esperado y que se han venido trasladando año con año sin que se llegue a una plena implementación de los mismos. Tal es el caso del sistema de gestión aduanera SIDUNEA World, el cual lleva más de 5 años intentándose implementar y que a la fecha aún no se encuentra listo, lo cual ha perjudicado otras iniciativas como la implementación de los equipos de inspección no intrusiva y su interacción con el sistema de tránsito internacional de mercancías. En buena parte esto se debe a que no se tiene una buena gestión de la planificación estratégica que permita no solamente tener una correcta definición técnica de los proyectos, sino también de los recursos reales que se necesitan y una supervisión más allá de la simple recolección de información sobre los indicadores.

7. **Varios de los proyectos estratégicos tanto de la DGII como de la DGA incluidos en el PEI no contemplan elementos clave para su desarrollo.** En general no consideran en su formulación: (i) las debilidades operativas que deben superarse para lograr su concreción; (ii) indicadores de actividad que permitan verificar que se han superado las restricciones que pueden hacerlo fracasar¹; y, (iii) la programación de los recursos informáticos que deberán afectarse².

8. **Si bien los planes institucionales de la DGII y la DGA están integrados al PEI, ambos organismos deberían complementarlos con planes propios que reflejen otras actividades internas, necesarias para su desarrollo operativo,** pero que por su naturaleza³ no son incorporadas al PEI por no resultar conveniente exponerlas en un instrumento público.

9. **Más allá de las iniciativas incluidas en el PEI y considerando las actividades internas a desarrollar, ambas administraciones deberían elaborar mapas estratégicos** que permitan clarificar los objetivos que se pretenden alcanzar y entender la secuencia de actividades que deben ejecutarse para lograrlos, estimando los recursos que deben aplicarse y los plazos de realización. La construcción de este tipo de instrumento permitirá clarificar los pasos a seguir para obtener los objetivos y alinear a todas las áreas en pos de su logro.

10. **La DGII utiliza un conjunto de 157 indicadores para evaluar el POA, pero su diseño no es adecuado.** Se observa que: (i) la mayoría de los indicadores utilizados sirven para medir niveles de actividad, pero son insuficientes para realizar evaluaciones sobre los avances realizados⁴; (ii)

¹ Por ejemplo: i) El proyecto 27 "Cuenta Corriente de Tributos Internos" no cuenta con indicadores respecto a la disposición oportuna de las declaraciones y pagos; ii) El proyecto 18 "Nuevo modelo de Fiscalización" no prevé actividades para asegurar la consistencia de los Informes que presentan los contribuyentes y su oportuna disponibilidad; iii) El proyecto 31 "Devolución DAI e IVA" no incluye actividades para verificar a los contribuyentes en la etapa de inscripción e incorporar nuevos controles al sistema de autorización de facturas.

² En el POA de la Unidad de Servicios Informáticos no se programan recursos a aplicar a los proyectos de desarrollo de otras áreas de la DGII.

³ Actividades internas relacionadas: con modificaciones de los procedimientos en operación, depuración de bases de datos, integración de la información, análisis y definición de normas internas, adecuaciones de sistemas informáticos que presentan fallas o deben adaptarse a cambios del régimen tributario, etc.

⁴ Por ejemplo: i) En el Departamento Cuenta Corriente de la DICOT los indicadores no permiten medir la recuperación de deuda, ni mejoras en el cumplimiento de presentación y pago de declaraciones; ii) En la División de Registro y Asistencia Tributaria los indicadores no permiten medir mejoras en la localización de contribuyentes, los códigos de actividad y demás datos del RUC; iii) En la

(Continuo)

pareciera que las metas establecidas están sub-valoradas, por cuanto se verifica un alto grado de cumplimiento de las mismas⁵; (iii) se deberían distinguir las actividades recurrentes de las iniciativas de mejora; y, (iv) en pocos casos la información para hacer el seguimiento de los indicadores se obtiene de los sistemas que están en operación.

11. No se elaboran estudios tributarios que contribuyan a formular los planes estratégicos y operativos. La Unidad de Estudios Tributarios de la DGII sólo elabora periódicamente estadísticas de recaudación y evaluaciones relacionadas con las metas de ingresos. Hace unos años se llevaron a cabo estudios sobre la evasión del IVA e ISR, gasto tributario, así como análisis sobre los sectores de electricidad y seguridad, sin embargo se descontinuaron este tipo de actividades, por lo que se sugiere retomar la realización de estudios, los cuales resultan fundamentales para definir el curso de la institución, así como para evaluar sus resultados.

12. Los planes son formulados por una Unidad y el control de gestión es efectuado por otra, lo cual no facilita retroalimentar el proceso de planificación. La Unidad de Planificación Estratégica lleva a cabo el proceso de planificación estratégica y operativa y la Unidad de Supervisión y Control ejerce la evaluación de la gestión. La unificación facilitaría que durante el proceso de evaluación de proyectos e indicadores se podría reconsiderar la forma en cómo fueron formulados y dar lugar a ajustes a futuros ejercicios de planificación.

Recomendaciones

- Elaborar mapas estratégicos que permitan apreciar la vinculación de todos los proyectos que deben desarrollarse para lograr los objetivos establecidos.
- Realizar estudios tributarios que contribuyan a formular los planes estratégicos y operativos, tanto de la DGII como de la DGA.
- Priorizar el desarrollo de proyectos de mejora relacionados con los procesos básicos.
- Definir líneas estratégicas para la DGA enfocadas no solamente en recaudación sino también en el resto de roles que debe ejercer la aduana.
- Considerar los recursos informáticos necesarios para el desarrollo de los proyectos e involucrar a la Unidad de Servicios Informáticos en su estimación –en DGII y DGA-.
- Reformular el sistema de indicadores de gestión con el objeto de facilitar la evaluación de las estrategias y las actividades operativas.

Dirección de Fiscalización los indicadores no permiten medir mejoras en la productividad de los auditores y en la cobertura de control.

⁵ Por ejemplo, al mes de agosto de 2014, del seguimiento de las 157 metas surge que: i) 127 tenían un cumplimiento entre el 95% y el 125%; 17 tenían un cumplimiento mayor al 125%.

- Unificar las Unidades de Planificación Estratégica y de Supervisión y Control –en DGII-.

B. Estructura organizativa

Situación actual

13. **La separación de funciones, tanto en los procesos sustantivos de la administración tributaria como aduanera, dificulta formular estrategias integrales de control y realizar el seguimiento de las acciones realizadas.** Tal como lo expusieron anteriores misiones del FAD, las funciones sustantivas de la administración tributaria son realizadas por: (i) la DGII que se ocupa básicamente del registro, la asistencia al contribuyente, la digitación de declaraciones, el control de omisos y la fiscalización; (ii) la DGA que se ocupa de los procesos de facilitación y control de las operaciones de comercio exterior, (iii) la DGT que está encargada de la recaudación y la cobranza administrativa; y, (iv) la Fiscalía General de la República que tiene bajo su responsabilidad la cobranza coactiva.

14. **Se ha avanzado en mecanismos de coordinación entre la DGII y la DGA, sin embargo existen espacios importantes para su mejora.** El programa de auditorías conjuntas ha sido un paso importante, que pierde relevancia al limitarse al cumplimiento formal de la apertura de la auditoría; la cobertura de casos es poco representativa, y no se tienen definidas estrategias conjuntas de control, para las devoluciones de IVA por exportación, las empresas con regímenes especiales o las importaciones de combustible.

15. **La DGII adecuó las funciones de la unidad de Grandes Contribuyentes y se reformuló el universo bajo control.** Se creó la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes que tiene como funciones básicas la fiscalización y la asistencia. La fiscalización se lleva a cabo a través de tres Departamentos de Fiscalización Sectorial⁶ y un Departamento de Precios de Transferencia. En la Sección de Asistencia, Facilitación y Control Primario se reciben peticiones de los contribuyentes y se resuelven los trámites de devolución de IVA e ISR. Tiene bajo control a 661 contribuyentes⁷ de los cuales sólo 482 tienen relevancia desde la recaudación⁸. Para la determinación de la nómina de contribuyentes de la jurisdicción se aplicaron nuevos criterios de selección⁹.

16. **Para el cumplimiento de sus funciones, la DGA está conformada por una Subdirección General, 6 unidades staff, y 6 Divisiones.** Las Divisiones son: Operaciones, Técnica, Tecnologías de Información y Comunicación, Administrativa, Fiscalización, y Jurídica. Mientras que las unidades staff son: Atención al Usuario, Planificación y Gestión de la Calidad, Gestión de Riesgo, Operador

⁶ Básicamente para atender los sectores de Industria, Comercio y Servicios.

⁷ En el 2011 alcanzaban a 3,569 contribuyentes y responsables.

⁸ Se incorporaron 179 gasolineras que no tienen mayor importancia recaudatoria. Su incorporación obedece al hecho que tienen poco margen de ganancia y no se quería que estén sujetas a la percepción por compra de combustibles y a retenciones por cobros en tarjetas de crédito.

⁹ Pagos a la DGII mayores a USD \$ 1 millón, ventas IVA mayores a US\$ 14 millones, compras IVA mayores a USD\$ 12 millones, rentas gravadas mayores a USD\$ 10 millones y retenciones/percepciones mayores a US\$ 50.000.

Económico Autorizado –OEA–, Inspecciones no Intrusivas, y SIDUNEA. Las últimas tres unidades citadas, han sido creadas a partir de nuevos proyectos que se han emprendido. La creación de estas unidades staff se ha dado bajo la justificación de dividir el trabajo y designar equipos para dedicación en tiempo completo a estos proyectos. Cabe señalar que la DGA tiene la facultad de modificar su estructura organizacional sin tener que contar con el aval del Congreso.

Análisis

17. **Mantienen vigencia la mayoría de los análisis y recomendaciones realizadas por las misiones FAD de 2008 y de 2011 respecto a la estructura organizativa de la DGII.** Salvo algunas adecuaciones realizadas en los últimos años, la estructura organizacional de la DGII conserva el diseño evaluado anteriormente.
18. **Debería modificarse la estructura organizativa de la DGII de acuerdo a los lineamientos expuestos por la anterior misión FAD del 2011.** Dicha misión propuso el esquema organizativo que se muestra en el apéndice 3 para solucionar las debilidades que en esta materia presenta la DGII.
19. **Es importante que la fiscalización no se limite a los sectores de industria, comercio y servicios.** Particularmente para el caso de los grandes contribuyentes, resulta fundamental desarrollar la especialización en el sector financiero, de telecomunicaciones y combustibles.
20. **La práctica de crear tantas unidades como proyectos se emprendan por la DGA, puede generar un crecimiento descontrolado de la estructura organizativa.** Si bien es importante la designación de equipos que lideren determinados proyectos, con dedicación especial a éstos y con suficientes facilidades para avanzar en su ejecución, la DGA también debe considerar que estos esfuerzos deben ser temporales debiendo trasladar las nuevas funciones que generen dichos proyectos a las áreas sustantivas que corresponda, una vez que los mismos concluyan.

Recomendaciones

- Transferir a la DGII las competencias para gestionar la recepción y procesamiento de la totalidad de las declaraciones y pagos, así como la cobranza administrativa que actualmente está en el ámbito de la DGT.
- Adecuar la estructura organizativa de la DGII de acuerdo a las recomendaciones efectuadas por misiones FAD anteriores, atendiendo básicamente a la separación de funciones de planificación, normativas y de control.
- Mejorar los mecanismos de coordinación entre la DGII y la DGA, a fin de realizar análisis de riesgos conjuntos para ambos ámbitos de operación.
- Revisar la estructura organizativa de la DGA con el propósito de alinearla a sus definiciones estratégicas e incorporando la Unidad de SIDUNEA en la División de Tecnologías de Información y Comunicación; la Unidad de OEA a la Unidad de Gestión de Riesgo, pudiendo considerar que

esta última se convierta en una División que dependa de la Dirección General; y la Unidad de Inspecciones no Intrusivas en la División de Operaciones.

C. Tecnología de la información

Situación actual

21. **La gestión informática de la DGII es compartida por la Unidad de Servicios Informáticos -USI- y por la Dirección Nacional de Administración Financiera e Innovación -DINAFI-.** La USI brinda servicios de desarrollo de sistemas, de soporte técnico a los usuarios y administra los sistemas operativos y bases de datos, a través de tres áreas. Por su parte la DINAFI provee la plataforma tecnológica para el desarrollo y operación de los sistemas.
22. **Es reducida la capacidad de la USI para atender los requerimientos de desarrollo de sistemas de toda la organización.** El personal del área de Desarrollo de sistemas es insuficiente para atender la demanda de modificaciones de los sistemas que ya están en operación y de los nuevos sistemas. A la fecha del informe el área había computado alrededor de 180 solicitudes pendientes de atención.
23. **El nivel de remuneraciones en el área de desarrollo de sistemas no favorece la retención de los especialistas.** Según se relevó, las remuneraciones de los desarrolladores de la DGII son, en promedio, entre un 15 y un 20% inferiores a las de otros organismos del MH.
24. **Existe una insatisfacción generalizada respecto a la capacidad de respuesta del área informática de la DGII, pero no siempre los requerimientos de desarrollo de sistemas son claramente formulados.** Es necesario mejorar la metodología para formalizar los requerimientos, para que la USI pueda aplicar adecuadamente sus recursos. Recientemente se puso nuevamente en funcionamiento el Comité de Informática, para contribuir a ordenar y priorizar los requerimientos.
25. **La baja calidad de la información y las demoras que existen en los procesos de actualización de las bases de datos constituyen un serio obstáculo para operar sistemas masivos.** Es débil el esquema automatizado de control que existe sobre los procesos de gestión de las declaraciones e informes de los contribuyentes y se verifican importantes demoras en la actualización de las bases de datos del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), lo cual obliga a las áreas operativas a realizar engorrosas tareas manuales para depurar la información.
26. **La capacidad de gestión en materia de sistemas y telecomunicaciones de la DGA es sumamente limitada.** La DGA cuenta únicamente con 3 desarrolladores en la División de Tecnología de la Información debido principalmente a la fuga de talento. La escasez de recursos no ha permitido una apropiada transferencia de conocimiento del módulo de gestión de riesgo –MGR- que la SIECA entregó a la DGA, siendo a la fecha limitado el trabajo de mantenimiento y/o desarrollo que la DGA puede realizar al respecto.

27. **Desde los años noventa la DGA utiliza el sistema SIDUNEA ++ como plataforma informática de gestión, además de muchos otros sistemas satélites como complemento de las funcionalidades del primero.** Han sido múltiples las necesidades que a lo largo del tiempo se han generado en materia de mejora de la gestión aduanera, por lo que el sistema SIDUNEA++ ha quedado limitado para atender las mismas, acudiendo la DGA al desarrollo de sistemas satélites¹⁰ que en muchas ocasiones no se encuentran del todo vinculados entre sí y/o con el SIDUNEA ++.

28. **Luego de 5 años aproximadamente, la DGA no ha podido implementar un nuevo sistema informático de gestión aduanera.** El sistema SIDUNEA World, elegido en su momento por la DGA para sustituir al actual sistema SIDUNEA++, no ha sido implementado en ninguno de los 3 módulos en desarrollo –tránsitos, importaciones y exportaciones-. Para su desarrollo se ha creado una unidad fuera de la División de Tecnología que cuenta con un equipo de trabajo de 5 desarrolladores más el apoyo de un consultor de la UNCTAD.

Análisis

29. **La escasez de especialistas en desarrollo de sistemas condiciona la obtención de los objetivos estratégicos.** Es necesario fortalecer con nuevos y mejores recursos a las unidades de desarrollo de la DGII y la DGA. Al igual que todas las administraciones tributarias y aduaneras, la DGII y la DGA dependerán cada vez más de las tecnologías de la información para brindar servicios a los contribuyentes y poder gestionar el incumplimiento.

30. **La USI debe establecer mecanismos automatizados de control para recibir las declaraciones e informes y no aceptar información que no haya sido validada.** El establecimiento de mejores validaciones al momento de recibir los datos, permitirá efectuar procesos masivos de control de las obligaciones tributarias, cruces de información y estudios económicos, lo cual también es aplicable para la DGA.

31. **La USI debe participar de la formulación de los proyectos que requieran de nuevos desarrollo informáticos.** Varios de los proyectos incorporados en el PEI están compitiendo por la asignación de recursos informáticos o bien no se pueden iniciar porque la información que deben utilizar no está procesada con los niveles de calidad que se requieren.

32. **La DGA no cuenta con la capacidad organizativa para ejecutar las tareas que le demanda el grado de automatización actual ni el planeado para la institución.** Esto queda en evidencia por la incapacidad de cumplir con los plazos establecidos para la sustitución del SIDUNEA++, la falta de personal técnico mínimo necesario según la magnitud de los sistemas que se administran, la imposibilidad de realizar nuevos desarrollos por sí mismos, los altos tiempos de reacción ante adecuaciones necesarias a los múltiples sistemas que manejan, entre otros, lo cual

¹⁰ Las aplicaciones informáticas desarrolladas por la DGA, como SITRANS, Discrepancias, MODACY, DAISY o SARIBU, son algunos ejemplos de los desarrollos satélites.

repercute en la gestión de las aduanas y en general a mejorar los servicios que contribuyen en pro de la competitividad.

Recomendaciones

- Desarrollar una metodología para priorizar la demanda de desarrollos informáticos, considerando los recursos humanos, el presupuesto, y los objetivos estratégicos de cada Dirección General.
- Formular un programa de mejora de la calidad de la información, que contemple la depuración de las bases de datos históricas y el establecimiento de mejores estándares de control en los procesos de recepción de declaraciones e informes.
- Fortalecer los recursos humanos destinados al desarrollo de los sistemas informáticos tanto de la DGII como de la DGA.
- Establecer un esquema de remuneración para los especialistas de TI que permita retener y atraer nuevos talentos tanto para DGII como en la DGA.
- Elaborar y ejecutar un plan estratégico de TI alineado con los objetivos de cada una de las direcciones generales, considerando entre otros elementos: (i) la perspectiva de crecimiento y mantenimiento de la plataforma informática; (ii) la organización interna que se requiere; (iii) los recursos humanos, financieros y tecnológicos necesarios; y (iv) las políticas, directrices y procedimientos para la administración de sistemas y equipos.

D. Capital humano

Situación actual

33. **La dotación del personal de la DGII es de 1,038 y de la DGA 756.** La gestión del personal es efectuada por el Departamento de Recursos Humanos del MH. Tanto en la DGII como en la DGA existen funcionarios de enlace que dependen de la Dirección Administrativa, que realizan algunas tareas menores con relación a esta temática¹¹. Adicionalmente, están prestando servicios en la DGII 250 becarios: 150 de de los cuales están trabajando en las áreas regionales y 100 en las oficinas centrales.

34. **Hay áreas en la DGII que presentan serias carencias de recursos humanos.** En particular merecen especial atención las Unidades de Servicios Informáticos y de Selección de Casos.

35. **El menor nivel de remuneraciones del personal de las áreas centrales en la DGII respecto a los auditores, resta motivación para trabajar en las mismas.** Debería generarse un

¹¹ Recibe los permisos y otros antecedentes del personal y los canaliza al Departamento de Recursos Humanos del MH.

esquema de remuneraciones que facilite la movilidad horizontal entre los funcionarios y así poder utilizar la capacidad y experiencia de los mismos de acuerdo a las necesidades de la organización¹².

Análisis

36. **Se mantienen las observaciones de misiones anteriores de FAD relacionadas con la gestión del personal.** En general las referidas a los procesos de reclutamiento y selección, los esquemas de promoción y el régimen retributivo complementado con evaluaciones de desempeño tanto para la DGII como la DGA.

37. **El capital humano es un factor clave en el desarrollo de la DGII y la DGA.** Más allá de las mejoras que se planean efectuar sobre los procesos de control y servicios, son los funcionarios quienes tienen la responsabilidad de llevarlos a cabo y lograr sus principales cometidos –facilitar los servicios a los contribuyentes/importadores, recaudar lo justo y contribuir a la seguridad en los puntos de ingreso al país-. Los funcionarios de la DGII y la DGA deben constituirse en el motor de cambio de la administración y para ello es necesario establecer políticas claras de desarrollo del personal.

38. **Se debería impulsar un proyecto orientado a promover un modelo de gestión de los recursos humanos.** El modelo de gestión debería estar alineado con el PEI e incluir la revisión de aspectos relacionados con la carrera administrativa, programas de capacitación, evaluación de desempeño y remuneraciones.

39. **Deberían impulsarse cambios en el esquema de remuneraciones dado que el vigente parece no acompañar a las necesidades organizacionales.** El esquema a utilizar debería ser neutro respecto a las decisiones a aplicar para obtener un desarrollo institucional consistente, de modo que la DGII y la DGA cuenten con espacios de decisión para poder fortalecer aquellas áreas que consideren prioritarias para alcanzar sus objetivos estratégicos.

Recomendaciones

- Fortalecer los recursos humanos de ciertas áreas críticas, tales como la de Servicios Informáticos y de Selección de Casos de la DGII, así como la de Operaciones, TI y Fiscalización de la DGA.
- Impulsar un proyecto para promover un modelo de gestión de los recursos humanos que esté en línea con los planes estratégicos y operativos.
- Impulsar adecuaciones en el esquema de remuneraciones, para fortalecer las funciones que la DGII y la DGA necesitan desarrollar y facilitar la movilidad horizontal de los funcionarios.

¹² Como ejemplo, puede mencionarse la Unidad de Selección de Casos, conformada por jóvenes profesionales y técnicos, pero que no puede contar con el concurso de auditores experimentados debido a las menores remuneraciones fijadas para el área.

E. Recursos presupuestarios

Situación actual

40. **El presupuesto asignado a la DGII y la DGA es insuficiente.** Los principales rubros presupuestarios están referidos a gastos de personal y gastos corrientes. En los últimos tres años no han habido previsiones respecto a inversiones en tecnología y comunicaciones en la DGII, y el presupuesto previsto para infraestructura y otras inversiones es muy reducido. La relación "presupuesto/recaudación bruta" de la DGII es muy baja en relación a otros países. No obstante, cabe señalar que no se ha tenido información respecto a los aportes de la cooperación internacional, que parecen estar sosteniendo varios proyectos de mejora. En el apéndice 4, se muestran los principales rubros y montos del presupuesto de la DGI y la DGA.

41. **El MH gestiona casi en su totalidad el presupuesto asignado a la DGII y la DGA.** Las divisiones administrativas de DGII y la DGA intervienen en: (i) pagar los viáticos y efectuar compras menores; (ii) gestionar el "almacén de suministros" y el área de servicios generales; y, (iii) colaborar en la programación de compras de bienes y servicios que conllevan montos significativos y en la evaluación de las ofertas.

42. **Las deficiencias en la infraestructura operativa aduanera son un obstáculo para la correcta aplicación de los procesos.** La DGA no cuenta con presupuesto para inversiones en su infraestructura operativa, situación que repercute negativamente en los procesos de facilitación y el control. Las instalaciones aduaneras deben ser consideradas como estratégicas para efectos de seguridad nacional, control de mercancías y apoyo a la competitividad comercial, por lo que la DGA debería contar con asignaciones presupuestarias para el mantenimiento y adecuación de su infraestructura, de modo que pueda alinear sus procesos a las necesidades actuales.

Análisis

43. **En el caso de la DGII, la relación entre el presupuesto y la recaudación, es reducida.** A pesar de que el presupuesto de la DGII no incluye las funciones de recaudación, se considera que este es bajo, máxime si se tiene en cuenta que en los países cuya administración tributaria está en desarrollo, generalmente la relación se ubica entre 1.5 y 2 por ciento. El monto por concepto de tecnología y comunicaciones en la DGII es nulo, al igual que el de infraestructura para la DGA, siendo este último fundamental para la mejora y alineación de los procesos en fronteras, así como para poder cumplir con los principales cometidos de la aduana.

44. **Para que la DGII y la DGA puedan operar dinámicamente, adaptándose al escenario que deben controlar, requieren gestionar ágilmente sus recursos.** Sería conveniente que la DGII y la DGA tuvieran mayor autonomía en el manejo de sus recursos y así poder hacer frente a los desafíos operativos que se le presenten.

Recomendación

- Dotar de mayores recursos presupuestarios y autonomía a la DGII y la DGA a fin de poder llevar a cabo los proyectos de mejora a tiempo y de forma sostenida.

II. PROCESOS SUSTANTIVOS DE LA DGII

A. Registro y control de correlativos

Situación actual

45. **El proceso de registro de contribuyentes presenta debilidades de control.** El registro de contribuyentes está conformado por aproximadamente 5 millones de registros, de los cuales sólo 422 mil tienen obligaciones fiscales, lo cual representa menos del 9 por ciento del total. La inscripción se atiende en la Sección Registro de Contribuyentes y en los Centros y Minicentros Express. Si bien el Número de Identificación Tributaria (NIT) constituye el identificador principal de los contribuyentes, quienes son responsables del IVA deben obtener además el Número de Registro de Contribuyentes -NRC-. Los requisitos para la obtención del NIT son muy pocos¹³ pero para obtener el NRC, se les solicita a los contribuyentes documentación para corroborar domicilios¹⁴.

46. **La DGII viene trabajando desde hace tiempo en un programa de Depuración y Actualización del Registro Único de Contribuyente (RUC).** Los problemas detectados son comunes a otras administraciones tributarias: contribuyentes con más de un NIT asignado, documentos únicos de identificación -DUIs- erróneos, domicilios no localizados y errores en los códigos de actividad¹⁵. El problema de localización de los contribuyentes es una preocupación de los funcionarios de diversas áreas, pero no se cuenta con estadísticas para estimar su dimensión. Cuando se detectan irregularidades con un contribuyente se le bloquea el NIT y no se le otorga su solvencia¹⁶ hasta que resuelva la anomalía encontrada.

47. **No se dispone de información de organismos públicos, ni de empresas privadas para mejorar la identificación y la localización de los contribuyentes.** En este escenario, la DGII depende sólo de la voluntad del contribuyente para actualizar sus datos referenciales.

¹³ Se requiere: i) Documento Nacional de Identidad -DUI- para personas naturales o pasaporte para extranjeros; y, ii) Acta o Escritura Pública de constitución de la sociedad y listado de datos de los asociados, partícipes o integrantes.

¹⁴ Recibo de agua, luz o teléfono. Los cambios de domicilio se pueden justificar aportando el contrato de alquiler.

¹⁵ Adicionalmente se está re-codificando la actividad económica, según el código CIIU revisión 4, para compatibilizarla con la que utiliza otras áreas de Gobierno.

¹⁶ Documento expedido por la DGII mediante el cual se señala que el contribuyente se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

48. **Los hallazgos de los fiscalizadores en el campo, no se utilizan para actualizar el RUC.** Cuando los auditores localizan a un contribuyente fuera del domicilio declarado o verifican que la actividad que desarrolla es diferente a la declarada, los datos obtenidos no son considerados en el RUC.

49. **La DGII está haciendo esfuerzos para mejorar los servicios de orientación a los contribuyentes y canalizarlos por Internet.** Se brindan servicios de asistencia en forma presencial, telefónica y por Internet. Además de los trámites con el NIT, NRC y autorización de correlativos, se atienden solicitudes de solvencia en forma presencial y por Internet, se evacúan consultas de los contribuyentes y se canalizan devoluciones de ISR. La declaración sugerida de ISR para personas naturales por Internet, ha sido rápidamente aceptada por los contribuyentes y se está trabajando para mejorar los servicios web de recepción de declaraciones.

50. **El proceso de control de correlativos –autorización de facturas- no toma en consideración el riesgo tributario de los contribuyentes.** El Código Tributario establece los procedimientos a seguir para solicitar la autorización de los documentos a imprimir. En líneas generales se prevé: (i) que los comprobantes puedan ser emitidos por contribuyentes que tengan sistemas computarizados autorizados por la DGII o por imprentas autorizadas; (ii) antes de imprimir los comprobantes, los contribuyentes deben solicitar a la DGII la asignación y autorización de los números correlativos que podrán utilizar. En caso de utilizarse imprentas, la solicitud debe consignar la imprenta que hará el trabajo; (iii) la solicitud puede hacerse de manera presencial o por el sitio web de la DGII; (iv) para poder encargarse de la impresión de los documentos, los contribuyentes deben presentar la autorización dada por la DGII a la imprenta y estas deben verificarlas en el sitio web de la DGII; (v) los comprobantes que se emiten deben tener un pie de imprenta, con los datos que permiten identificar la autorización; y, (vi) los contribuyentes deben informar en sus declaraciones de IVA la cantidad de comprobantes consumidos.

Análisis

51. **Es necesario equilibrar los enfoques de servicios y de control en los procesos de gestión del RUC.** Desde hace un tiempo, se priorizó la perspectiva de brindar servicios a los contribuyentes para facilitar su llegada a la Administración. Sin abandonar esa visión, resulta necesario incorporar elementos de control en cada uno de los servicios, procurando detectar a quienes quieren defraudar al fisco. La insuficiencia de controles al momento de la inscripción, provoca entre otras cuestiones: (i) problemas para localizar a los contribuyentes, cuando la DGII debe verificarlo o notificarlo; (ii) problemas para realizar cruces sistemáticos de datos con fines de control o para realizar estudios tributarios; y, (iii) la creación de empresas "fantasmas" que luego serán usadas para defraudar.

52. **Deberían utilizarse las fuentes de información de otros organismos y de empresas del sector privado, así como los datos obtenidos por los auditores durante sus verificaciones, para mejorar el RUC.** Es altamente conveniente realizar intercambios de información con el Registro Nacional de Personas Naturales -RNPN- y el Centro Nacional de Registro -CNR- que tiene en su ámbito el Registro de Comercio, para comprobar los datos identificatorios del RUC. También debería

cruzarse información con otras instituciones del MH como la DGT y la DGA o con las Alcaldías, empresas distribuidoras de electricidad, el Instituto Salvadoreño de Seguro Social, empresas de telefonía, etc. Los domicilios que se obtengan de estas fuentes podrán ser considerados como alternativos al fiscal declarado. Asimismo, la información obtenida por los verificadores y auditores, respecto a domicilios, actividad del contribuyente, auxiliares tributarios que lo asesoran, etc. debe pasar a formar parte de las bases de datos de la DGII.

53. **La proliferación de "empresas fantasma" en todos los países, hace necesario adoptar medidas para prevenir y detectar su inscripción en el RUC.** Es necesario que la DGII redoble esfuerzos para tener un registro confiable y para comprobar la real actividad económica de los contribuyentes. La puesta en marcha de programas selectivos de verificación presencial de contribuyentes, en momentos cercanos a la inscripción, ayuda a detectar este tipo de maniobras.

54. **Los servicios relacionados con la orientación a los contribuyentes están evolucionando satisfactoriamente y se tiende a generalizar el canal de Internet.** Asimismo, la ampliación del universo de contribuyentes que utilice el servicio de declaración y pago por Internet, traerá beneficios a la DGII y a los contribuyentes.

55. **Si bien el procedimiento de control de correlativos -autorización de facturas- tiene una orientación adecuada, es insuficiente para prevenir la generación de facturas apócrifas.** El procedimiento presenta debilidades que deberían corregirse: (i) no se establecen límites a la cantidad de comprobantes que se autorizan, en función del giro del negocio, volumen de transacciones y el comportamiento tributario del contribuyente; y, (ii) los comprobantes no tienen fecha de vencimiento, lo cual puede provocar que queden habilitadas indefinidamente facturas que luego servirán para computar créditos fiscales inexistentes o gastos en el ISR.

56. **No se están realizando operativos de verificación permanentes a las imprentas y a los contribuyentes que imprimen sus propias facturas.** Adicionalmente al análisis de la información declarada, es necesario establecer programas permanentes de comprobación en el campo, para verificar que se ajusten a las normas.

Recomendaciones

- Utilizar fuentes de información externa y los datos obtenidos por la acción fiscalizadora, para actualizar el registro de contribuyentes.
- Incorporar más controles al procedimiento de autorización de correlativos, con el fin de reducir la generación de créditos fiscales improcedentes.
- Realizar operativos selectivos de verificación presencial sobre nuevos inscriptos, imprentas y contribuyentes no confiables que solicitan correlativos, para comprobar su real actividad.

- Considerar a los procesos de inscripción en el registro y de autorización de correlativos, como parte de la estrategia para prevenir la creación de "empresas fantasmas" y la generación de créditos fiscales apócrifos.

B. Declaración, pago y cuenta corriente

Situación actual

57. **La DGII tiene en operación varios procedimientos de recepción de declaraciones.**

Básicamente hay dos canales a través de los cuales los contribuyentes pueden presentar sus declaraciones: (i) de manera presencial, ya sea en las entidades bancarias autorizadas, en las colecturías de la DGT o en los Centros y Minicentros Express de la DGII; o (ii) vía Internet. En cada uno de esos canales, la presentación puede hacerse a través de distintas modalidades. En el canal presencial las modalidades de presentación pueden ser: (i) uso de formularios pre-impresos; (ii) uso del aplicativo DET¹⁷, que prevé la entrega del archivo en una memoria USB y el formulario impreso emitido por el aplicativo; y, (iii) la utilización del procedimiento de "declaración sugerida para ISR personas naturales" con la asistencia de los funcionarios de la DGII. En el canal de Internet las modalidades de presentación son el uso del aplicativo DET para enviar el archivo magnético generado, o la utilización del procedimiento de "declaración sugerida para ISR personas naturales" desde la computadora del contribuyente.

58. **La interpretación de la legislación tributaria condiciona el procedimiento de presentación de declaración de IVA.** En efecto, en el IVA no se admite la presentación de la declaración con saldo a favor del fisco si el monto a pagar no es ingresado simultáneamente. Esta limitación no existe para las declaraciones de ISR.

59. **El esquema de opciones para pagar las obligaciones tributarias es más sencillo.** Los pagos pueden hacerse en las instituciones bancarias, ya sea a través de puntos de caja o por Internet, utilizando el sistema bancario NetBanking, y en las colecturías de la DGT.

60. **Las particularidades existentes en los procedimientos de declaración y pago complican la comprensión de los contribuyentes sobre los mecanismos a utilizar.** El tratamiento diferente que se le da a ISR e IVA respecto a la posibilidad de declarar un saldo a favor del fisco y no pagar, la carencia de un módulo para calcular multas e intereses en el aplicativo DET y las peculiaridades de cada modalidad de presentación y pago¹⁸, configuran un complejo escenario que no facilita el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

¹⁷ La Declaración Electrónica Tributaria, es un aplicativo desarrollado por la DGII que facilita la cobertura del formulario y provee algunas consistencias aritméticas y de lógica sobre los datos.

¹⁸ Por ejemplo: i) En el caso de presentaciones en término de ISR, utilizando la modalidad de formulario pre-impreso, el contribuyente debe acudir a la DGII para que elabore el mandamiento de pago; ii) En el caso de presentaciones fuera de término de ISR, utilizando la modalidad de formulario pre-impreso, el contribuyente debe acudir a la DGII para que se le liquiden multas e

(continued)

61. **El convenio de servicio con las instituciones bancarias y la gestión de cobro de las colecturías están bajo el ámbito de la DGT.** La DGT tiene convenio de servicio con 13 instituciones bancarias¹⁹. La información de los pagos es recibida diariamente por la DGT y la recepción física de las declaraciones se produce dentro de las 48 horas de presentadas. La DGT concilia los datos de cabecera de declaraciones y pagos capturados por las instituciones bancarias al momento de su recepción, con la recaudación diaria. Concluida la conciliación en la DGT, se remite la información de las declaraciones a la DGII para que las procese. La información de los pagos es incorporada por la DGT a su Sistema de Información del Tesoro Público -SITEP-.

62. **El proceso de captura de datos y de conciliación de las declaraciones en la DGII es sumamente engorroso y genera información de baja calidad que dificulta las funciones de control.** La División de Registro y Asistencia no solamente digita las declaraciones presentadas mediante formularios pre-impresos, sino también debe recuperar la información incorrecta enviada por los bancos, que corresponden a declaraciones DET que fueron presentadas en memoria USB. Se verifica un gran número de casos en los que esta información es incorrecta o faltante, ya sea porque la memoria USB estaba dañada o porque los bancos no la cargaron. Cabe resaltar que el proceso de captura es sumamente engorroso, debido a que antes de digitar la información de las declaraciones en papel generadas por el aplicativo DET, las mismas deben ser ubicadas manualmente en los numerosos lotes remitidos por los bancos. Durante el 2013 la DGII debió ubicar y reprocesar el 28 por ciento de las declaraciones presentadas a través de los bancos. Como consecuencia de esta situación al mes de diciembre la DGII no tiene procesada aún la información de julio en adelante.

63. **El uso del Internet para promover la presentación de las declaraciones sigue siendo lento.** En el cuadro 1 se resume la participación de los distintos canales y modalidades de presentación, respecto a las declaraciones de IVA y Renta, observándose un crecimiento de las declaraciones de ISR presentadas por internet del 24 en 2011 al 29.9 por ciento en 2013, y del 16.6 en 2011 al 21.5 por ciento en 2013 para las declaraciones de IVA. Cabe señalar que los pagos de IVA por Internet sólo alcanzaron el 3.5 por ciento.

intereses y luego se elabore el mandamiento para el pago del capital más accesorios; iii) En el caso de presentaciones fuera de término de ISR, utilizando el aplicativo DET, el contribuyente debe acudir a la DGII para que se le liquiden las multas e intereses y los montos se incorporen al DET. Luego, al momento del pago, el contribuyente debe adjuntar la hoja de cálculo de los accesorios; iv) Los contribuyentes de ISR pueden optar por presentar la declaración por los canales habilitados y no pagar el monto resultante, pagar parcialmente o solicitar pago a plazo a la DGT. En cambio, los contribuyentes de IVA no pueden presentar la declaración por los canales habilitados y no pagar el monto resultante, pagar parcialmente o solicitar pago a plazo a la DGT; v) En el caso de presentaciones fuera de término de IVA, utilizando la modalidad de formulario pre-impreso o de aplicativo DET, el contribuyente debe acudir a la DGII para que se le liquiden multas e intereses y que estos valores se incorporen en la liquidación; vi) El canal de Internet, no admite presentaciones de declaraciones extemporáneas con pago, porque no se dispone del módulo de liquidación de accesorios.

¹⁹ El convenio de servicio incluye la recepción de las declaraciones en caso que simultáneamente se efectúe el pago. Según se informó, se mantiene el esquema de remuneración del servicio expuesto en el informe de la anterior misión FAD.

Cuadro 1. Declaraciones por canal de presentación.

Impuesto / Ejercicio	Presencial			Internet		Total	% Internet
	Form. Pre-impreso	DET	Declaración Sugerida	Declaración Sugerida	DET		
Renta							
- Ejercicio 2013	6,921	224,955	56,960	93,290	30,120	412,246	29.9
- Ejercicio 2012	8,002	207,579	38,420	84,794	35,209	374,004	32
- Ejercicio 2011	25,656	351,167	72,369	91,393	50,968	591,553	24
IVA							
- Ejercicio 2013	298,617	795,937	--	--	299,241	1,393,795	21.5
- Ejercicio 2012	308,323	828,332	--	--	269,408	1,406,063	19.2
- Ejercicio 2011	323,845	799,990	--	--	222,917	1,346,752	16.6

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos.

64. **Los problemas de procesamiento de las declaraciones provocan serias deficiencias en la cuenta corriente.** Por las dificultades señaladas, la cuenta corriente presenta anomalías que deben atenderse aplicando laboriosos procedimientos manuales. En este escenario, la DICOT no analiza sistemáticamente los estados de cuenta, para requerir a los contribuyentes su regularización si fuera necesario, sino que actúa sólo a demanda, cuando los contribuyentes requieren la emisión de su Solvencia. Manualmente, debe verificar que estén cargados todos los movimientos en la cuenta corriente, analizando los datos del SITEP, que contiene los pagos de la DGT que deben estar acompañados por las declaraciones, y los archivos de la Sección Control Documentario, para verificar si hubo declaraciones físicas sin pago que aún no fueron capturadas.

Análisis

65. **Si bien la DGII viene avanzando gradualmente hacia la presentación de las declaraciones por Internet, las serias deficiencias existentes en los otros canales de presentación hace necesario acelerar dicho proceso.** Se debe establecer una estrategia que contemple la obligatoriedad del uso de Internet para todos los contribuyentes, fijando etapas de implementación que considere el tamaño de los contribuyentes y estímulos para quienes opten voluntariamente por la nueva metodología.

66. **Es conveniente extender el criterio usado en el ISR, respecto a que la declaración pueda efectuarse en forma independiente del pago.** La extensión de este criterio, además de facilitar los procedimientos de presentación y pago, contribuirá a mejorar el control tributario por cuanto una vez que la DGII conozca la deuda, será más fácil exigir su cancelación. Utilizando Internet se puede montar un procedimiento en el cual el contribuyente envíe su declaración de manera electrónica y la DGII le entregue un mandamiento de pago, el cual, una vez abonado, perfeccionará la recepción de la declaración electrónica. Cabe señalar que este mecanismo, que ya está en estudio en la DGII, facilitaría la extensión de Internet ya que no son muchos los contribuyentes que utilizan NetBanking

para el pago de sus obligaciones –sólo entre 3 y 4 por ciento de las declaraciones por Internet son pagadas por NetBanking-.

67. **Mientras no se masifique el uso de Internet, es necesario poner en marcha programas de control sobre las instituciones bancarias que reciben las declaraciones, a fin de verificar sus procedimientos.** La DGII y la DGT deben hacer esfuerzos para que los bancos mejoren sus procedimientos y lograr que las declaraciones tengan un buen nivel de calidad y que estén disponibles en forma oportuna.

68. **La falta de mecanismos para el cálculo de multas e intereses degradan los procedimientos sistematizados de captura de declaraciones.** Es necesario incorporar al Sistema DET -en las modalidades presenciales e Internet- los mecanismos para calcular los accesorios, a fin de evitar que los contribuyentes que presenten declaraciones fuera de término deban presentarse antes a las oficinas de la DGII para solicitar su liquidación. Adicionalmente, se debe prever la eliminación gradual de las colecturías, hasta dejar como únicas vías de pago internet y los bancos.

69. **La gran cantidad de particularidades y excepciones que presentan los actuales sistemas de recepción de declaraciones y pagos, los hace difíciles de comprender por parte del contribuyente común.** Es necesario simplificar los nuevos procedimientos que se definan y establecer canales claros para cumplir con las obligaciones tributarias. La puesta en marcha de la "declaración sugerida" por parte de la DGII es un ejemplo que debe seguirse con otros desarrollos.

70. **Las mejoras en los procesos de recepción de declaraciones y pagos, producirá un salto de calidad en el control de las obligaciones, tanto respecto a las omisiones como al control de la mora.** Es necesario sistematizar los estados de cuenta y procurar que las peticiones de solvencia sean satisfechas de manera automática, sin intervención humana. En este contexto, los recursos que se liberen deberían orientarse a realizar otros controles que en la actualidad no se pueden realizar.

71. **Es necesario armonizar la codificación de las imputaciones de pago que utilizan la DGII y la DGT.** La DGT imputa pagos mediante una metodología que no permite a la DGII distinguir si cancela una deuda tributaria o aduanera.

72. **La aplicación de recursos a tareas repetitivas de depuración de datos y conciliación de cuentas, no permite apreciar situaciones que merecen analizarse, tal como la presentación habitual de declaraciones sin pago.** Analizando los datos de declaraciones por canal de ingreso, se aprecia que en el 2013 se presentaron 940,000 declaraciones de IVA sin pago, lo cual representa el 67.4 por ciento de las declaraciones del período. A nivel de contribuyente, se aprecia que el 54 por ciento de las personas físicas que son contribuyentes de IVA presentaron todas sus declaraciones en cero durante el 2013, en tanto que el porcentaje de las personas jurídicas alcanzó al 47 por ciento. Se observa una ligera tendencia creciente sobre estos indicadores en los últimos años. Es muy probable que estos contribuyentes estén operando y emitiendo facturas que contienen créditos fiscales.

73. **La mejora de los datos básicos de la administración, permitirá elevar el nivel de las tareas que efectúan las unidades de control.** Es necesario reorientar la actividad de las unidades hacia tareas de mayor nivel y abandonar paulatinamente la ejecución de tareas repetitivas destinadas a analizar problemas puntuales de los contribuyentes. La mejora del registro de contribuyentes, de la calidad de las declaraciones y la producción de una cuenta corriente confiable, constituirá la base para que la DGII pueda efectuar de manera sostenida tareas relacionadas con el análisis de riesgo.

Recomendaciones

- Masificar la utilización de Internet como canal de ingreso de declaraciones y pagos, estableciendo su obligatoriedad de manera gradual conforme a las características de los contribuyentes.
- Extender al IVA el criterio utilizado en el Impuesto a la Renta de aceptar declaraciones con saldo a favor del fisco sin pago.
- Establecer programas de control sobre los procedimientos que utilizan las instituciones bancarias para procesar declaraciones y pagos.
- Incorporar a los sistemas actuales, el módulo de cálculo de multas e intereses, para simplificar los procedimientos de presentación y pago.
- Armonizar los códigos de imputación de pagos de la DGII, la DGT y la DGA.
- Simplificar y uniformar los procedimientos utilizados en los diferentes canales de ingreso y modalidades de presentación.
- Analizar la situación de contribuyentes de IVA que presentan recurrentemente declaraciones sin pago.

C. Fiscalización

Situación actual

74. **La DGII ha logrado concretar varios avances en los últimos tres años con el apoyo de diferentes organismos internacionales –como GIZ, USAID y CAPTAC-DR-** Destacan entre dichas mejoras la organización de una Unidad de Selección de Casos centralizada e independiente de las áreas operativas, una mejora en la planificación, y la redefinición del universo de los grandes contribuyentes al pasar de 3,569 en 2012 a 661 en 2013.

75. **La asistencia técnica cubre parcialmente la necesidad de desarrollo de nuevos productos de detección de la evasión.** Sin embargo, es importante mencionar que el trabajo principal está enfocado a un desarrollo informático que amplía el espectro de servicios a desarrollar

desde una misma plataforma y a incorporar modelos probabilísticos²⁰ al proceso de selección de casos.

76. **La integralidad del proceso de fiscalización se ve vulnerada por la existencia de tres subprocesos que operan de forma aislada:** El control de riesgo en la inscripción, el control de riesgo en la expedición de los correlativos y el control de riesgo que se opera desde la Unidad de Investigación Penal tributaria –donde se investigan redes de evasión y delitos fiscales que derivan en casos penales–.

77. **La USC opera a partir de una serie de limitaciones que obstaculizan su correcto desempeño.** Dichas limitaciones incluyen perfiles inadecuados, bajo nivel de profesionalización, insuficiente personal, diferencias salariales entre puestos similares, y falta de infraestructura para realizar cruces masivos o programar reglas de riesgo que demandan las áreas de negocio. Es necesario fortalecer el área a partir de identificar las limitaciones más importantes, dimensionarlas y priorizarlas. Trabajar en corregir los problemas actuales permitiría masificar los cruces y que las áreas operativas, la USC y la unidad de servicios informáticos trabajen de forma coordinada, bajo un ambiente adecuado.

78. **La DGII no cuenta con un marco documental que de cuenta de la construcción y puesta en marcha de los indicadores de riesgo que se han venido utilizando en los distintos procesos de la DGII.** Contar con un marco documental al amparo de una metodología de gestión de riesgos permitiría dar cuenta del ciclo de desarrollo de nuevas reglas de medición de riesgo.

79. **Las tareas de evaluación de la auditoría se desarrollan parcialmente desde las áreas de la Unidad de Supervisión y Control, la Unidad de Gestión de la Calidad y la Unidad Anticorrupción y de Asuntos Internos.** Es importante señalar, que la evaluación no termina cumpliendo el objetivo de estandarizar y transparentar procedimientos orientados a operar conforme a las mejores prácticas para el desarrollo de la auditoría.

80. **La gestión de la cobranza se encuentra desligada de la DGII.** La DGT logra recuperar entre 20 y 25 por ciento de la cartera que llega a esta dirección, utilizando estrategias de cobro persuasivo como llamadas, correos y envío de notas, mientras que la Fiscalía logra recuperar el 2.5 por ciento de su cartera aplicando medidas coercitivas.

²⁰Será difícil que los modelos probabilísticos den buenos resultados, si no se contempla un buen diseño metodológico, la preparación de la información y la casuística que se está buscando en la matriz de resultados. Usualmente se requiere trabajar con estudios *ad hoc* para el desarrollo de estos modelos incorporando auditorías aleatorias y cuidando cabalmente el trabajo del personal operativo, evitando incorporar sesgos de selección en los resultados. El desarrollo de modelos probabilísticos en la DGII y DGA parecen ser más importantes que el poder interconectar la información de los distintos procesos, mejorar las fuentes de información, incorporar los datos duros disponibles de los contribuyente y trabajar en la detección de redes de evasión y detección de simulación de operaciones.

81. **Los grandes contribuyentes se encuentran clasificados en 3 grandes sectores de actividad económica, lo cual conlleva a cierto grado de especialización del personal auditor.**

Los sectores son comercio, industria y servicios. A partir de 2015 se buscará crear una unidad que solo atienda las gestiones tributarias, dejando a los equipos más especializados para atender las revisiones selectivas que se programen desde la USC.

82. **Existe en los procesos de fiscalización, gestión de cobranza y gestión tributaria de grandes contribuyentes un relativo bajo nivel de rentabilidad y productividad.**

A fin de mejorar los resultados de las intervenciones de control de la DGII se podría pensar en aumentar las metas por auditor, reclasificar las funciones de gestión de las tareas sustantivas e incluso reasignar el presupuesto de mano de obra entre las distintas tareas y funciones, buscando optimizar el nivel de cumplimiento, manteniendo un balance entre tareas de servicio y control.

83. **Las gestiones tributarias en grandes contribuyentes se concentran en intervenciones determinadas mediante cruces masivos que derivan en el control de omisos, gestión de cartera, bloqueos y determinaciones de solvencia²¹.**

La eficiencia de la fiscalización arroja que solo se tiene recaudación en el 65 por ciento de las auditorías selectivas programadas, desconociéndose las causas de la no recaudación en el 35 por ciento restantes. Es necesario ajustar los indicadores de efectividad y rentabilidad incorporando la información de los resultados de la cobranza y de las apelaciones interpuestas en su caso.

84. **Para 2014 se estableció como estrategia de programación de grandes contribuyentes que un auditor atienda dos auditorías en promedio y cinco gestiones tributarias.**

Esto conduce a lograr una presencia fiscal del 100% cada tres años y poder conocer los problemas actuales de la fiscalización que habrán de programarse dentro de uno o dos años. La fiscalización se determina con base en un modelo de asignación de puntos a las 14 reglas de negocio de determinación de incumplimiento. Las reglas se obtienen de cruces del ejercicio fiscal analizado, análisis de variaciones de comportamiento de 3 años de historia y un análisis de brecha a nivel de todo el segmento de grandes contribuyentes. Regularmente las auditorías son operadas por al menos dos auditores y un supervisor.

Análisis

85. **El proceso de la fiscalización como un todo no cuenta con un responsable empoderado para controlar, vincular, evaluar y corregir la amplia gama de procesos y subprocesos que dan vida al ciclo de la fiscalización.**

De forma reciente, se han incorporado comités como los de Inteligencia, Informática y el de Devolución a los exportadores que en cierta forma buscan cubrir parcialmente algunos de los problemas del proceso de la fiscalización. En el apéndice 5, se expone

²¹ Documento a través del cual se hace constar que un contribuyente se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones formales y ha pagado los adeudos tributarios. Este documento no prejuzga si el contribuyente determinó correctamente sus obligaciones, ni limita las facultades de revisión de las autoridades tributarias.

un ejemplo sobre los distintos puntos de control que se sugieren considerar al implementar una estrategia para mejorar el cumplimiento del IVA, bajo la cual se puede observar claramente la vinculación e impacto entre los diferentes procesos y subprocesos del ciclo tributario.

86. **La creación de un comité o designación de un responsable para articular el proceso de fiscalización, facilitará establecer una estrategia de control integral.** Esta estrategia debería contemplar entre otros aspectos: (i) mediciones de evasión que orienten las acciones de control y permitan estimar su efectividad, después de ser aplicadas; (ii) la supervisión de los mecanismos de control que se aplican sobre todos los procesos que interactúan con los contribuyentes y su rediseño²²; (iii) la planificación, coordinación y supervisión de todas las actividades relacionadas con el ciclo de fiscalización²³; (iv) la clara separación de funciones normativas y operativas; (v) El establecimiento de políticas de captura y procesamiento de la información con el fin de mejorar la sistematización de los procesos de control: (vi) líneas de acción sobre empresas fantasmas y de control sobre la facturación apócrifa; y, (vii) la profundización de tareas conjuntas de investigación y fiscalización con la DGA.

87. **El punto de partida para poder desarrollar modelos confiables es contar con información oportuna, de calidad y establecer la cultura de cuidar la información.** Se requieren definir reglas claras sobre como reportar y mejorar la calidad de la información, incorporar validaciones antes de que los datos sean aceptados por la DGII, generar llaves únicas, y establecer criterios de limpieza automatizados, entre otros muchos temas relativos al buen diseño de una matriz de información para fines de inteligencia.

88. **Es necesario un sistema de información de controles internos que permita interconectar los distintos procesos, incluyendo tareas fuera y dentro de la DGII.** Es importante incorporar los hallazgos relevantes que se van identificando durante el registro del contribuyente, durante los controles de campo o los resultados de las inspecciones de los exportadores efectuadas por la DGA, como insumo para la programación de la DGII y de los modelos de riesgo de las devoluciones. Por ejemplo, cabría incorporar los domicilios ubicados durante el proceso de cobranza persuasiva, dado que mientras que para las acciones de cobro desde la DGT se tiene un porcentaje casi del 100 por ciento de localizaciones, para las acciones masivas desde la DGII sobresale un alto porcentaje de no localizaciones.

89. **La DGII debe fortalecer sus procesos de recopilación de información respecto a los contribuyentes que han sido sujetos algún tipo de control.** A partir de la identificación de conductas graves, se debería definir una metodología que permita vincular la relación entre los distintos actores involucrados –clientes, proveedores, representante legal, socios y accionistas, domicilios, contador público dictaminador, y, agente aduanal-.

²² Por ejemplo, procesos de inscripción de los contribuyentes, de control de correlativos, de devoluciones, entre otros.

²³ Actualmente dispersas, entre otras, en las siguientes áreas: la Unidad de Selección de Casos, la DICOT, la Dirección de Fiscalización y la División Jurídica.

90. **Para desarrollar el área de inteligencia tributaria se requiere que las áreas de selección de casos y de servicios informáticos se vinculen e incorporen los procesos que les corresponden.** Para lograr lo anterior se debe: (i) incorporar el marco metodológico y documental de las fases del ciclo de la programación de reglas y modelos de riesgo –diseño, cuantificación, prueba y liberación-, (ii) definir el proceso que deben seguir los desarrollos informáticos para su liberación a negocio –carga, limpieza de información, recorte, ejecución y control de portafolio de reglas y modelos-, y (iii) una vez cubiertas estas etapas, el área normativa que corresponda estará en posibilidad de establecer las estrategias y lineamientos para operar dichos resultados desde la fase del ciclo tributario para el cual fueron creados.

91. **La DGII no cuenta con una segmentación de las fases del ciclo tributario –registro, expedición de facturas, vigilancia y control de obligaciones, devoluciones, fiscalización y cobranza- que permita identificar los desafíos en cada uno de los segmentos.** Esta segmentación permitiría que los programas no recaudatorios como emisión de solvencias y sanción a los contadores puedan dimensionarse e identificarse como un capítulo aparte de servicios. Adicionalmente, la segmentación permitiría identificar los planes que por su dinámica, volumetría y grado de madurez debieran ser liberados al área de servicios informáticos. Con esto se lograría que la USC pudiera tener más espacio para tareas de detección de nuevos esquemas de evasión, desarrollo de modelos para detección de redes de evasión, empresas “fantasma”, definición de nuevos cruces y metodologías de detección de riesgo, la incorporación de nuevas fuentes de información, y la evaluación de los cruces desarrollados.

92. **Las áreas de servicio y control requieren coordinar agendas de trabajo transversales a fin de incorporar procesos interconectados y operar conforme al perfil integral de riesgo de los contribuyentes.** Se debe trabajar en incorporar metodologías sencillas que den claridad al personal operativo del perfil de riesgo del contribuyente con el que están tratando, creando listas de contribuyentes de alto riesgo –contribuyentes omisos, no localizados, con ajustes de fiscalización, vinculados a facturas apócrifas-, o padrones de contribuyentes certificados, los cuales deberán ser tratados de acuerdo a su perfil de riesgo, independientemente de la fase del ciclo tributario o de la región en que se encuentren.

93. **La USC requiere rediseñar sus procesos, priorizar sus tareas y enfocarse en las tareas de programación y generación de nuevos cruces de información que permitan capitalizar la información que se encuentra disponible.** Si bien hay varias iniciativas enfocadas a desarrollar el nuevo sistema CSMS II con el apoyo externo de diferentes proveedores de asistencia técnica y con la unidad de Servicios Informáticos orientados a incorporar modelos probabilísticos, es necesario que esta unidad también se enfoque a resolver problemas de calidad de la información, incorporación de formularios electrónicos con reglas de validación, y campañas que permitan al contribuyente identificar errores sobre el llenado de formularios.

94. **En términos globales el valor total de los ajustes realizados en 2014 se espera se incremente aproximadamente 10 por ciento en relación con el 2013.** Sin embargo el valor global promedio de las auditorías realizadas con ajustes –todos los métodos-, pasó de \$1,660 en 2012 a

\$1,521 dólares en 2013 por intervención, y para 2014 se proyecta que esta cifra se sitúe en \$ 994 dólares.

95. **Es importante mantener una combinación de métodos de revisión y una cobertura representativa que logren incidir en un mayor cumplimiento voluntario.** Como parte de lo anterior, es necesario analizar la rentabilidad y efectividad de cada método de revisión. Una vez identificados y analizados los resultados, se deberán tomar medidas para mejorar el rendimiento de cada método de revisión. Como se puede observar en el cuadro 2 el porcentaje de efectividad por método de revisión ha mantenido una tendencia positiva, sin embargo la rentabilidad se ha mantenido casi igual en el caso de las revisiones integrales y otras, y ha disminuido considerablemente en las auditorías de escritorio –gabinete-, por lo que existe un reto importante para encontrar las causas sobre el estancamiento o disminución de la rentabilidad. En el apéndice 6 se muestran algunas figuras que ejemplifican los resultados de la rentabilidad y efectividad de las auditorías integrales por tipo de contribuyente.

Cuadro 2. Rentabilidad y efectividad global por auditoría terminada y tipo de intervención.

Método	Rentabilidad por auditoría			Efectividad por auditoría		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014 a Noviembre
Integrales	\$ 254,888	\$ 259,340	\$ 247,370	56 %	61 %	72 %
Escritorio	\$ 4,342	\$ 412	\$ 349	10 %	41 %	65 %
Otras	\$ 5,761	\$ 4,652	\$ 5,200	29 %	61 %	77 %

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos y cálculos de la misión. Para 2014 se estimaron los resultados esperados.

96. **El efecto de la fiscalización no sólo se debe medir en términos de cifras determinadas y efectividad.** En general las cifras que se logran efectivamente recaudar a través de los distintos controles no representan más de dos por ciento de la recaudación total, teniendo mayor relevancia el impacto que logren generar sobre la percepción de riesgo de los contribuyentes de ser detectados y sancionados y, consecuentemente, sobre el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, que se observa en la recaudación primaria. Este enfoque, ratifica la necesidad de contar con estudios de evasión por tipo de impuesto, sector económico o segmento de contribuyentes, de tal forma que se puedan establecer indicadores que permitan dimensionar los esfuerzos y retos, bajo una visión estratégica.

Recomendaciones

- Crear un comité o designar un responsable de la estrategia de fiscalización bajo un enfoque integral.

- Implementar una estrategia de control de cumplimiento del IVA que considere el marco conceptual definido en este informe.
- Realizar un levantamiento de fuentes de información disponibles con fines de control, determinando sus características y estableciendo sus usos potenciales.
- Definir perfiles de riesgo de forma integral con base en todas las etapas del ciclo tributario, a fin de dar consistencia a las acciones de servicio y control a lo largo del ciclo tributario y aduanero.
- Incrementar el portafolio de factores de riesgo a partir de iniciativas como:
 - a. El contagio de riesgo entre contribuyentes vinculados, por socios o accionistas, representante legal o domicilio.
 - b. Las conductas que derivan en caso penales, como puede ser la apropiación indebida de la retención de ISR.
 - c. Los contribuyentes involucrados en Redes de Evasión²⁴
- Aumentar el porcentaje de casos a programar desde las propias áreas de fiscalización y a partir de la detección de casos exitosos iniciar nuevo cruces masivos de fiscalización.
- Para desarrollar el área de inteligencia tributaria se requiere que las áreas de selección de casos y de servicios informáticos se vinculen e incorporen los procesos a un marco metodológico y documental de las fases del ciclo de la programación de reglas y modelos de riesgo, y definir el proceso que deben seguir los desarrollos informáticos para su liberación a negocio.
- Analizar los resultados de los programas a fin de poder evaluar y redefinir los criterios de la programación.

²⁴ Análisis del **riesgo de la red de contribuyentes** que se vinculan mediante la cadena de clientes y proveedores en más de un nivel a partir de los vínculos que se registran en el Formulario F987. Esto permitirá detectar un semáforo de cumplimiento de los proveedores que de cuenta de la erosión del IVA acreditado y la reducción de la base gravable para fines del ISR proveniente de operaciones de riesgo (casos detectados de alto riesgo o que se presume puedan ser operaciones simuladas).

Crear un mecanismo de **detección de empresas fachada** considerando la propia información de los contribuyentes (reciente creación, se dedican al sector servicios, sus socios o accionistas son personas con domicilios en zonas marginadas, etc.) encuestas al propio personal auditor que pueda conocer casos de empresas o despachos que ofrecen estos servicios, búsqueda en medios impresos e Internet de empresas que ofrecen estos servicios, incorporar los casos que se hayan encontrado en auditorías ya terminadas, investigar la cadena de proveeduría de empresas que simulan exportaciones e incorporar la información de las redes de evasión detectadas desde el área de la unidad de investigación penal tributaria.

Realizar un **modelo de facturación de riesgo** a partir de la información del propio F938 que de cuenta de la regularidad de las operaciones y con base en ello determinar la presunción de operaciones simuladas.

- Proporcionar a los auditores y personal operativo de cruces masivos, la información respecto a las presunciones que motivan el caso.
- Desarrollar para cada tipo de intervención manuales de operación o guías técnicas que establezcan los procedimientos a seguir.
- Realizar una evaluación periódica de los casos en los que los auditores no encontraron evasión y terminaron la auditoría sin reportar recaudación.

III. INSTITUCIONALIZACIÓN DE UNA GESTIÓN DE RIESGO INTEGRAL ADUANERA

Situación actual

97. **La Dirección General de Aduanas (DGA) ha realizado un gran esfuerzo por fortalecer la gestión de riesgo a través de diversas iniciativas, como han sido:** (i) la adopción de metodologías para el análisis de riesgos promovidas por la Organización Mundial de Aduanas (OMA), así como por otros organismos internacionales; (ii) la mejora del sistema informático de riesgos, agregando más fuentes de información –incluyendo las declaraciones de impuestos internos–, y (iii) la adquisición de equipos no intrusivos. Sin embargo bajo un enfoque constructivo, se han identificado diversas áreas de oportunidad que robustecerían aún más lo hasta ahora logrado, otorgándole una perspectiva más amplia a la visión actual sobre gestión de riesgo, mismas que se expondrán en este apartado. En el apéndice 7 se muestran algunos indicadores sobre el contexto del comercio exterior.

98. **A partir del 6 de enero de 2014 la DGA incorporó a sus procesos de facilitación y control, nueve equipos de inspección no intrusiva de última generación, siete detectores de trazas y cuatro básculas.** Para operar lo anterior, se creó una unidad de inspección no intrusiva, con lo cual se coloca a la DGA de El Salvador a la vanguardia en el uso de este tipo de herramientas en la región. La incorporación de estos equipos ya ha dado resultados y será un referéndum en el acontecer de la aduana; sin embargo, será importante optimizar el uso de estas herramientas, siendo necesario articular su operación con la Unidad de Gestión de Riesgos así como con el resto de las Divisiones de la DGA.

99. **Actualmente no se realiza un análisis de riesgo previo con base en la información electrónica anticipada.** Se desconoce si la información es transmitida en tiempo y si los datos son de calidad para poder ser explotada y analizada durante la etapa previa a contar con una declaración. Su uso se limita a la generación de reportes que sólo incluyen algunos de los datos del encabezado del manifiesto, que se utilizan para realizar, eventualmente y de forma aleatoria, una supervisión sobre la descarga de los contenedores. Si bien existen disposiciones regionales sobre la transmisión electrónica anticipada de los manifiestos de carga y conocimientos de embarque o guías

aéreas, no se definen los detalles sobre el llenado de cada uno de los campos que se deben transmitir, ni se contemplan infracciones y sanciones que se estén aplicando.

100. **No es posible garantizar la trazabilidad de la carga a partir de los manifiestos y conocimientos de embarque.** La DGA no tiene definida una iniciativa cuyo objeto sea lograr la trazabilidad de la carga, estableciendo además, mecanismos de control sobre el ingreso y extracción de las mercancías de los depósitos o almacenes aduaneros. Las mercancías se trasladan a los almacenes con el manifiesto de carga que indica el número de bultos por lo que se desconocen las cantidades en unidades de medida o comercialización, lo cual puede generar que se introduzca un mayor número de unidades que podrían extraerse sin pagar impuestos, debido a que nunca fueron cargadas a un inventario a nivel de detalle al momento de su ingreso.

101. **Los combustibles son las mercancías que aportan más a la recaudación aduanera, representado aproximadamente el 18 por ciento en 2014.** La supervisión sobre el proceso de importación de combustibles se lleva a cabo con el propósito de cumplir más con una formalidad que con la intención de efectuar un control técnico que pueda servir como complemento a una supervisión de la cadena de distribución y venta al consumidor final. La falta de capacitación y equipos técnicos de medición ha influido en las deficiencias de este control.

102. **Se cuenta con un sistema de análisis de riesgo para determinar la selectividad durante el proceso del despacho, que permite generar perfiles con base en reglas de negocio, modelos predictivos y un algoritmo de aleatoriedad, así como obtener retroalimentación sobre los controles efectuados.** En general el sistema cumple con los estándares de mejores prácticas internacionales para esta etapa de control; sin embargo, su principal vulnerabilidad puede radicar en la calidad de la información que se le suministra sobre el NIT, así como de la retroalimentación de los vistas contadores que en muchas ocasiones se encuentran rebasados en sus actividades. En la medida que los datos no sean confiables las aportaciones de cualquier modelo probabilístico a la efectividad de las revisiones será muy limitada.

103. **Diversos documentos y datos que podrían ser validados electrónicamente para verificar el cumplimiento de regulaciones no arancelarias o para supervisar los regímenes especiales todavía se encuentran pendientes de incorporar.** Con excepción de algunos permisos de agricultura, no es posible corroborar electrónicamente las autorizaciones del ministerio de salud, medio ambiente, y transporte, así como controlar las importaciones a nivel de fracción arancelaria – realizadas en regímenes especiales- y sus respectivos retornos o exportaciones para obtener saldos aproximados de inventarios de las empresas.

104. **La discrecionalidad que prevalece en algunos pasos del proceso del despacho afecta la calidad de los controles y abre espacios para la corrupción.** El proceso del despacho cuenta con varios puntos susceptibles de mejora que serán expuestos en el apartado sobre Gestión Coordinada de Fronteras; sin embargo, cabe resaltar que uno de los principales, es la discrecionalidad tanto al inicio como a la conclusión del despacho aduanero, al depender de la firma y sello de un funcionario,

lo cual demerita los controles a través del sistema, además de poner en riesgo la integridad física del personal que puede ser objeto de amenazas.

105. **De 2011 a 2013 los porcentajes de selectividad para determinar una revisión física o documental en su conjunto se mantuvieron por debajo del 10 por ciento.** A partir de la incorporación de los equipos no intrusivos el porcentaje de revisiones es del 17 por ciento y el promedio del tiempo de despacho para un mercancía que se sujeta a revisión física es superior a 30 horas, a pesar de que el proceso de inspección no intrusiva sólo toma 15 minutos. El monto promedio de los ajustes o hallazgos durante el despacho de mercancías ha disminuido 16 por ciento en 2014 con respecto a 2011. El tipo de hallazgos más común se relacionan con el valor o subvaluación de mercancías, sin embargo el valor promedio por caso de este tipo ha pasado de \$807 dólares en 2011 a \$711 dólares en 2014. Vale la pena mencionar que de los datos proporcionados se identificó que a las declaraciones con resultado “verde”, discrecionalmente se les ha practicado un control generándose 1,176 casos con hallazgo bajo este supuesto, que en promedio han representado durante 2014 alrededor de \$80 dólares.

106. **La división de fiscalización está conformada por 55 personas de las cuales sólo 35 son auditores activos.** Para su operación cuenta con un subsistema de control de gestión para el seguimiento de sus programas, el cual permite medir el plazo que transcurre desde la recepción del caso hasta la elaboración del informe de cierre.

107. **Considerando únicamente el universo de los grandes y medianos contribuyentes – aproximadamente 3,070- la cobertura de las auditorías correctivas realizadas en promedio en los últimos cuatro años es del 2.6 por ciento.** A la fecha de esta misión se han concluido 40 auditorías correctivas, de las cuales el 62 por ciento han finalizado con un monto determinado promedio de \$63 mil dólares. **De acuerdo al informe del tercer trimestre de 2014 de la División Jurídica más del 90 por ciento de los casos de fiscalización han sido revocados.** El mayor porcentaje de las auditorías que se realizan son preventivas –alrededor de 465 casos en 2014- las cuales tienen como objetivo verificar el cumplimiento de formalidades y la obtención de información para futuras auditorías.

Análisis

108. **Una estrategia de gestión de riesgo debe estar alineada a los objetivos, proyectos e indicadores estratégicos, así como definirse e implementarse de manera integral; es decir, en todas las etapas del control aduanero.** Adicionalmente, requiere que se valoren los elementos que se exponen en el recuadro 1 para desarrollar una visión integral. El nivel de madurez de cada elemento y su articulación, serán fundamentales para determinar el momento oportuno para iniciar una acción de control o facilitación de una operación de comercio exterior, lo que deberá contribuir a generar paulatinamente una mayor percepción de riesgo que posteriormente se traducirá en un incremento del cumplimiento voluntario. Para consolidar una gestión de riesgo integral es necesario establecer dos grandes etapas dentro del ciclo aduanero: una preventiva y otra de detección.

Recuadro 1. Elementos que deben valorarse en cada etapa del ciclo aduanero.

- ✓ **Aval de gobierno.**- Para lograr una mejora sustancial de la eficiencia de la aduana es fundamental que la planificación estratégica sea impulsada desde la más alta esfera del gobierno para garantizar su continuidad.
- ✓ **Marco legal.**- El marco legal debe corresponder al contexto actual aduanero, mantenerse actualizado y alineado con las mejores prácticas internacionales, bajo una visión que abarque las fases de control, además de dotar de facultades y medios coercitivos a las autoridades.
- ✓ **Procesos.**- Los procesos deben ser claros y transparentes, estar alineados a los sistemas informáticos, al marco jurídico y a los objetivos de la aduana. Deben estar debidamente documentados, definir funciones y responsabilidades y extenderse a todas las áreas.
- ✓ **Información.**- El componente más importante para generar conocimiento es la información. Debe ser estandarizada, confiable y oportuna, y deberá ser suministrada y compartida en forma electrónica para poder ser explotada y analizada de forma masiva.
- ✓ **Infraestructura.**- La infraestructura debe atender a las necesidades y objetivos de la aduana generando valor a través de su alineación a los procesos de operación.
- ✓ **Sistemas.**- Los sistemas deben contribuir a potencializar el procesamiento, la explotación y el análisis de la información para fortalecer la gestión operativa, así como a estandarizar los procesos, disminuir la discrecionalidad y facilitar la toma de decisiones.
- ✓ **Capital humano.**- Es el elemento principal que sustenta la gestión aduanera. Requiere la definición de perfiles y capacitación acorde a sus funciones y responsabilidades. Es importante garantizar su estabilidad a través de un sistema profesional de carrera, así como de un programa que reconozca sus resultados con base en la evaluación de su desempeño.

El orden en que se aborden estos siete elementos dependerá de las prioridades de la DGA, sin embargo es importante que todos formen parte de su estrategia.

A. Etapa Preventiva

109. **Esta etapa inicia con el primer contacto que el operador de comercio exterior tiene con las autoridades aduaneras y tributarias, resultando fundamental para la mitigación de riesgos, que de no atenderse en esta etapa, complicarían exponencialmente su tratamiento posterior.**

Por lo tanto, se requiere contar con información de calidad, que permita a la DGA determinar un primer perfil sobre el importador, exportador u operador con el que trata y de este modo estará en posibilidades de ejecutar, de manera oportuna, las acciones de control o facilitación necesarias.

110. **Para realizar un análisis de riesgo más efectivo en la etapa preventiva, será indispensable que la DGA mantenga una coordinación permanente con la Dirección General de Impuestos Internos, la Dirección General de Tesorería, la Fiscalía, los operadores privados del puerto,** así como con otras instituciones gubernamentales, incluyendo las de seguridad, en relación al acceso de los antecedentes, datos de registro, actualización y cumplimiento de cada NIT – representantes, socios y accionistas- que se utilice para realizar operaciones de comercio exterior, entre otros datos, y no operar únicamente con la información contenida en las bases de datos de la aduana, ya que entre más información se tenga sobre el operador de comercio exterior, más detallado será el perfil que se defina sobre éste.

111. La DGA debe realizar un mayor esfuerzo sobre la validación electrónica de las declaraciones aduaneras que se presentan. De ser posible, las validaciones deben permitir verificar que el NIT declarado: (i) sea válido y corresponda al importador o exportador; (ii) que se encuentre activo; (iii) localizado; (iv) al corriente de sus obligaciones tributarias y aduaneras; (v) que el tipo de mercadería importada corresponda al giro o sector económico; y (vi) que se cuente con autorización para operar regímenes especiales; entre otros puntos. No obstante que en varios casos las validaciones no podrán evitar que se realice una importación que se percibe como de riesgo, las medidas que se implementen en este sentido, si podrían levantar señales de alerta para que la aduana actúe en otro momento.

112. Como complemento a lo anterior, la DGA debe seguir trabajando en la implementación de un modelo para la integración, uso y difusión de inteligencia. Se debe entender por Inteligencia a la actividad de recopilar información con la finalidad de generar conocimiento que permita que la administración aduanera pueda planificar y ejecutar mejor sus facultades, en el combate contra la evasión fiscal, el contrabando, y el incumplimiento de regulaciones no arancelarias –permisos y certificados-. Es importante concentrar bajo una metodología todas las fuentes de datos que se tengan disponibles, entendiendo como fuente a cualquier persona, documento, base, organismo o mecanismo que proporcione datos y/o informaciones.

113. El robo de identidad de personas físicas y empresas representa un alto riesgo bajo el cual ya se han identificado casos. Se sugiere evaluar el establecimiento de un mecanismo preventivo, mediante el cual el importador delegue al agente de aduanas su consentimiento para actuar en su representación, a través de una autorización electrónica previa al momento de presentar su primera declaración aduanera o cuando realice modificaciones a su autorización. En el recuadro 2 se presenta una alternativa para disminuir este tipo de riesgos, que probablemente podría ser adaptada a la operativa de la aduana salvadoreña.

Recuadro 2. Autorización vía electrónica para actuar en representación del importador y/o exportador.

La aduana de México ha implementado un procedimiento electrónico para validar que los agentes aduanales se encuentren autorizados por los importadores/exportadores para tramitar sus operaciones de comercio exterior. Para mayor certeza sobre la veracidad de la designación, se requiere la autenticación a través de la firma electrónica y que los agentes aduanales acepten dicha designación.

Procedimiento para el importador/exportador:

- ✓ Ingresar vía web al portal de la autoridad aduanera con su firma electrónica.
- ✓ Llenar formulario con la siguiente información:
 - Datos del importador/exportador (nombre de la empresa y registro tributario).
 - Datos del agente aduanal designado o a revocar (nombre y número de autorización).
 - Vigencia de la designación (periodo).
 - Tipo de trámite (designación o revocación)
 - Datos del representante legal en caso de personas jurídicas.
 - Datos de los documentos que acrediten la representación legal (documento / fedatario público).

Agente Aduanal:

- ✓ Aceptar o rechazar el cargo.

114. **Otro ámbito en el cual la prevención resulta fundamental, es el análisis, definición, implementación, y supervisión de los procesos aduaneros.** La DGA deberá enfocar esfuerzos continuos, con el propósito de disminuir la discrecionalidad que en la actualidad contienen algunos pasos de sus procesos, por lo que es necesario que el área de riesgo comprenda que esta es una actividad fundamental en la que deberá involucrarse más, ya que de no atenderse, los resultados de sus análisis y la aplicación del sistema informático de riesgo serán marginales.

115. **Es necesario continuar realizando esfuerzos para automatizar el proceso de entrada y salida de mercancías.** La incorporación de tecnología en los procesos aduaneros constituye un elemento muy importante que contribuye a mitigar riesgos en su ejecución, no solamente desde la perspectiva de la automatización de tareas manuales, sino también por las ventajas que la tecnología brinda al permitir verificar cada uno de los pasos que componen el proceso aduanero, reforzando los controles y disminuyendo la discrecionalidad de los empleados, lo que ayudará a desalentar el incumplimiento. En buena medida ya se cuenta con procesos automatizados que registran los movimientos de mercancías, por lo que faltaría incorporar algún tipo de solución tecnológica que permita confirmar a la salida del recinto la conclusión de los pasos previos del despacho, eliminando el uso de sellos y firmas, y agregando alguna barrera.

116. **El fortalecimiento del programa del Operador Económico Autorizado (OEA) debe entenderse como una medida preventiva que forma parte de la estrategia de gestión de riesgo, contribuyendo a mejorar el control.** Los programas de OEA pueden ser una manera inteligente de controlar a partir de un concepto de facilitación. Los programas de OEA no suponen una disminución del control, sino una anticipación del mismo, exigiendo el cumplimiento de estándares que cubren aspectos de seguridad, protección, y cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.

B. Etapa de Detección

117. **Durante la etapa de detección que se detalla en la figura 1, la autoridad aduanera se debe enfocar a identificar oportunamente operaciones de riesgo en las siguientes fases:** (i) previo a la llegada de las mercancías; (ii) durante el despacho de importación o exportación; y, (iii) posterior al despacho. Las fases para la ejecución del control deben ser siempre complementarias. Los riesgos de tráfico de mercancías deben, principalmente, enfrentarse en el momento previo o simultáneo al despacho, mientras que los relativos al control de cumplimiento tributario, se pueden atender mejor con posterioridad al despacho.

Figura 1. Fases para la detección de riesgos en aduanas.

1	<p>A priori</p> <p>Se apoya principalmente en la información anticipada de manifiestos, conocimientos y guías aéreas.</p> <p>Objetivo: descartar riesgos de seguridad, iniciar la trazabilidad de las mercancías, así como el perfilamiento de la operación .</p>
2	<p>Durante el despacho</p> <p>Se apoya principalmente en la declaración aduanera, factura, declaración de valor, certificado de origen, de peso, documentos anexos, y toma de muestras.</p> <p>Objetivo : verificar la correcta declaración y clasificación de las mercancías para corroborar el pago de impuestos, así como el cumplimiento de medidas no arancelarias. Lo anterior, bajo una confronta físico –documental.</p>
3	<p>A posteriori</p> <p>Se apoya principalmente en el análisis histórico de los conocimientos y BL's, declaraciones aduaneras, de impuestos internos, dictámenes del laboratorio, así como de información de terceros.</p> <p>Objetivo: evaluar el nivel de cumplimiento o riesgo de los operadores de comercio exterior con base en estudios sectoriales, indicadores de congruencia entre sus operaciones aduaneras vs declaraciones de impuestos internos vs otras fuentes. Esperando generar una mayor percepción de riesgo a través de auditorías que se deberán traducir en una mejora del cumplimiento voluntario.</p>

El control previo

118. **Si bien esta fase debe enfocarse principalmente a descartar riesgos de seguridad, resulta también propicia para iniciar un perfilamiento del consignatario de las mercancías.** El control previo es aquel que la aduana puede ejercer a partir del momento de la descarga, basándose en la información electrónica anticipada, lo cual permite: (i) tener identificadas las mercancías que deberán sujetarse a una revisión física o a través de equipos no intrusivos, dentro de los mismos recintos donde son descargadas, y (ii) llevar un control entre las mercancías efectivamente descargadas versus lo que ingresa o se extrae de los recintos o depósitos aduaneros a través de distintos documentos. El análisis debe cubrir una visión global de la operación, verificando si los principales campos del manifiesto y conocimiento son consistentes o no con la operación.

119. **Para llevar a cabo lo anterior, es necesario analizar la calidad de la información que se recibe.** La DGA debe emitir una norma que señale de manera expresa que el no transmitir la información, hacerlo parcialmente o con errores, dará lugar a la imposición de multas, señalando las sanciones aplicables. Adicionalmente, es importante que se detalle de manera explícita cómo se deberá llenar cada campo, por ejemplo en el campo de "descripción de la mercancía", se deberá señalar que no se aceptarán descripciones genéricas que no permitan identificar la naturaleza de las mercancías tales como: "carga general", "químicos", "alimentos perecederos", "artículos diversos", "mercancía a granel", de lo contrario se considerará que la transmisión efectuada es incorrecta. Para mitigar esta problemática algunos países han incorporado en su normativa la obligación de transmitir la nomenclatura arancelaria a 4 ó 6 dígitos.

120. **La información de los manifiestos y conocimientos de embarque contiene campos no estructurados.** Por lo que en primera instancia, es necesario desarrollar una herramienta que permita ordenar la información y realizar búsquedas por aproximación de caracteres sobre cada uno

de los campos de los documentos, establecer un protocolo para el envío de alertas, hacer un seguimiento sobre el estatus de cada alerta, recibir retroalimentación y generar una base de datos sobre el perfil de todos los casos evaluados. Estos deben incluir, tanto los que concluyeron con un resultado positivo como negativo, definiendo una estructura que pueda ser explotada masivamente para su posterior análisis.

121. **El análisis a priori se debe centrar en los principales campos del conocimiento de embarque**, debiéndose desarrollar una metodología que atienda preguntas sobre la coherencia y fiabilidad de la operación. Para lo anterior, se requiere la generación, mantenimiento y puesta a disposición de tablas que soporten las decisiones de quienes analicen la operación. En el apéndice 8 se expone una metodología que podría servir como referencia inicial.

122. **A fin de fortalecer el análisis de riesgo en esta etapa, se sugiere complementar la transmisión anticipada del manifiesto de carga con el plan de estiba de los contenedores – BAPLIE-**, de tal forma que se puedan confrontar o conciliar los datos transmitidos por las navieras con el plan de estiba, es decir, confirmar el número de contenedores, peso, descripción general de las mercancías, código de vacíos o llenos. El BAPLIE al proveer la ubicación física de cada contenedor en el buque, permite agregar una variable más al análisis de riesgo, que puede ser útil para la identificación de mercancías ilícitas bajo la modalidad de ocultamiento conocida como “gancho ciego” – Rip off-.

123. **Por otra parte, la DGA deberá implementar un proceso sistemático de conciliación entre el ingreso y extracción de mercancías de los depósitos, así como ejecutar un programa de verificaciones *In-Situ* sobre la existencia de inventarios físicos.** La priorización de los casos a verificar deberá contemplar el análisis sobre los antecedentes de los embarcadores y consignatarios, así como si las mercancías son de consumo final, de temporada, si están sujetas a una tasa alta de arancel, impuestos especiales o a regulaciones no arancelarias, y no han sido retiradas en un tiempo razonable. Se recomienda que eventualmente todos los depósitos aduaneros sean visitados y que se requieran aleatoriamente los registros y documentación de ingreso y extracción sobre una muestra de casos, para mantener siempre vigente una sensación de riesgo.

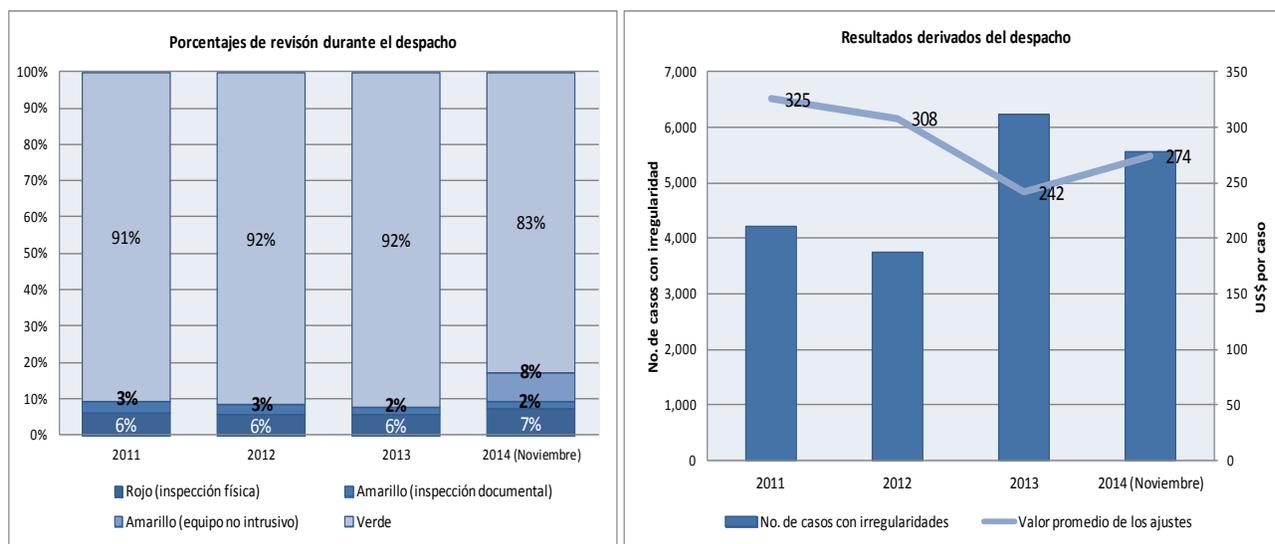
Durante el despacho aduanero

124. **El control durante el despacho aduanero es aquel que la autoridad ejerce en la zona primaria, con el objeto de verificar la correcta declaración de las mercancías, su clasificación arancelaria, el cumplimiento de regulaciones no arancelarias y pago de impuestos.** Los principales riesgos que se deben analizar en esta fase incluyen la omisión de impuestos, propiedad intelectual, sanitarios, seguridad nacional y seguridad pública, siendo importante apoyarse en el laboratorio para realizar el análisis de mercancías de difícil identificación.

125. **El número de irregularidades detectadas durante las revisiones –rojos- se ha incrementado 25 por ciento en 2014 con respecto a 2011, sin embargo varios indicadores muestran una tendencia negativa.** Como se puede observar en la figura 2 durante los últimos tres años los porcentajes de revisión se habían mantenido por debajo del 10 por ciento, y a partir del

2014 se incrementaron al 17 por ciento. Si bien el número de irregularidades ha aumentado, el monto promedio ha disminuido de 325 dólares en 2011 a 274 dólares en 2014. Cabe señalar que 1,176 operaciones a las cuales se les había asignado canal verde durante el 2104 fueron objeto de alguna revisión, situación que debe ser objeto de análisis por la DGA ya que el exceso de discrecionalidad en los resultados de la selectividad puede generar espacios para la corrupción.

Figura 2. Porcentajes de revisión y resultados derivados del despacho aduanero.



Fuente: Dirección General de Aduanas.

126. **De las tres fases para realizar un análisis de riesgo y ejecutar un control, esta es la que se encuentra más desarrollada por la DGA.** Sin embargo, se identificaron varias áreas de oportunidad que se exponen en el apartado sobre gestión coordinada de fronteras.

El control a posteriori

127. **El comportamiento en materia de comercio exterior y de impuestos internos incide entre sí, por lo que no analizarlos de manera integral, provoca una limitada visión sobre el nivel de riesgo o cumplimiento de los importadores y/o exportadores.** La fiscalización a posteriori se debe basar en el análisis integral de los antecedentes de los operadores de comercio exterior, partiendo de sus operaciones históricas, registros contables e información de terceros relacionados. El control a posteriori debe formar parte de una estrategia para contribuir a simplificar el despacho, desahogando los puntos de entrada.

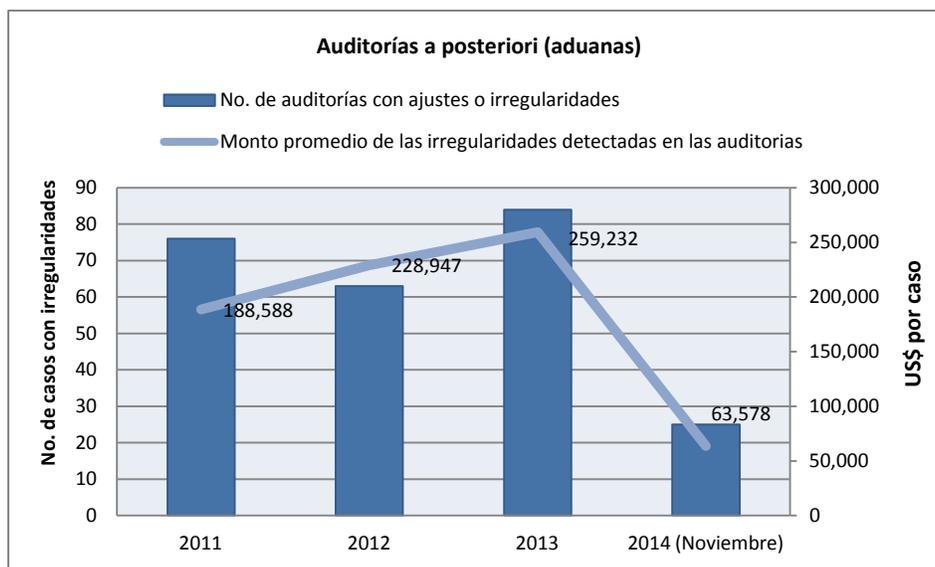
128. **Es importante que la DGA continúe robusteciendo el área de fiscalización.** Las exigencias sobre la disminución de tiempos durante el despacho por parte de los operadores de comercio exterior, los procedimientos de simplificación que cada vez tienden más a disminuir el número de documentos para realizar una operación de importación y/o exportación, dificultan el análisis profundo de una revisión física en las aduanas.

129. **La coordinación entre la DGA, DGII y DGT, resulta esencial para una adecuada gestión de riesgos;** donde lo más importante es: (i) compartir el acceso a un sistema de datos que conjunte y permita el cruce o interacción de la información fiscal con la aduanera; y, (ii) mantener una colaboración estrecha en materia de capacitación, intercambio de funcionarios y experiencias, colaboración en materia de análisis de riesgos, estudios y definición de estrategias bajo un control integral. Una irregularidad en aduanas puede implicar un incumplimiento fiscal, como sería el caso de exportaciones falsas o sobrevaluadas para obtener un beneficio indebido sobre el IVA o de operaciones entre empresas vinculadas. El acceso a un expediente electrónico sobre los antecedentes de los contribuyentes/importadores alimentado sistemáticamente por las tres direcciones, fortalecería la fiscalización bajo un enfoque orientado a la mejora del cumplimiento voluntario.

130. **Las auditorías conjuntas entre la DGII y la DGA deben ir más allá de la presentación de un documento formal para el inicio de la auditoría.** En 2014 se programaron 20 auditorías conjuntas habiéndose determinado en total \$45,063 dólares por parte de la DGA. Por el número de casos y los resultados obtenidos no parece que se esté cumpliendo con el principal objeto de estas auditorías, el cual debería ser aumentar la percepción de riesgo en los contribuyentes con la intención de orientarlos hacia un mayor cumplimiento voluntario. Es necesario reforzar el análisis de los sectores a auditar, preparar lineamientos o guías de ejecución, y capacitar permanentemente a los auditores sobre nuevas modalidades de incumplimiento.

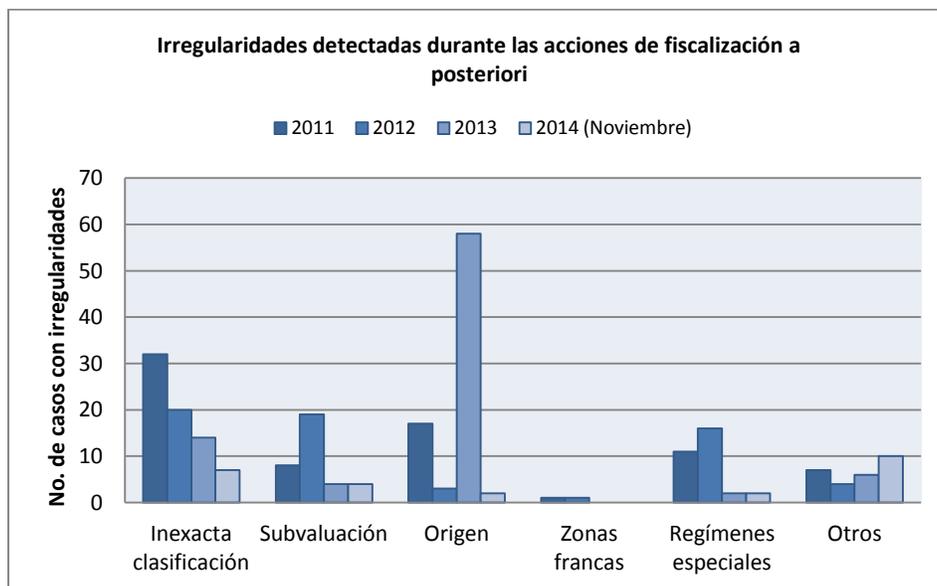
131. **La rentabilidad de la fiscalización ha disminuido considerablemente como puede apreciarse en la figura 3.** El número de auditorías con irregularidades detectadas ha decrecido 67 por ciento en 2014 con relación al 2011, al igual que el valor del monto promedio determinado que disminuyó de 188,588 dólares en 2011 a 63,578 dólares en 2014 –según lo proyectado-. Asimismo, el resultado de los programas de auditoría sobre inexacta clasificación, subvaluación, origen y regímenes especiales muestran una participación a la baja, como se observa en la figura 4.

Figura 3. Resultados derivados de la fiscalización a posteriori.



Fuente: Dirección General de Aduanas.

Figura 4. Resultados por programa de fiscalización.



Fuente: Dirección General de Aduanas.

132. **Es importante que en relación con los programas de fiscalización, se contemple monitorear su impacto en los contribuyentes y sectores, tratando de abarcar la mayor cobertura posible.** Si la intención es transitar hacia aumentar el cumplimiento voluntario, es importante incluir en la planificación de las auditorías indicadores que permitan evaluar el impacto de la fiscalización, partiendo de la realización de estudios por fracción arancelaria o por sector, que puedan ayudar a generar indicadores sobre el comportamiento previo y posterior a la ejecución de las auditorías. Un ejemplo concreto podría ser evaluar los valores declarados antes y después de la implementación de un programa de auditoría.

133. **Los estudios sectoriales pueden ayudar a definir cruces de información y a aplicar técnicas estadísticas, así como modelos econométricos que permitan optimizar la selección de casos puntuales que pueden servir como referencia.** Los cruces de información tienen como objetivo identificar eventuales inconsistencias entre lo declarado por el contribuyente y lo informado por terceros. Mientras que los modelos permiten identificar contribuyentes que presentan patrones distintos a los que previamente se identificaron bajo un comportamiento normal entre otros de características semejantes.

134. **Las políticas y lineamientos para la autorización de regímenes especiales, al igual que en otros países, no corresponden al Ministerio de Hacienda, lo que en ocasiones genera altos riesgos en su administración.** Los regímenes especiales son parte de las estrategias de incentivos para la atracción de inversión, con lo cual se contribuye al fomento industrial, al permitirse la importación temporal de mercancías sin el pago de impuestos. El abuso sobre el uso de estos esquemas genera diversos riesgos, observándose entre los más comunes los siguientes: (i) la declaración de mercancías de consumo final como si fueran materias primas o insumos intermedios, (ii) las operaciones realizadas por empresas que únicamente se constituyen para importar productos sensibles que pueden ser objeto de dicho régimen, para desaparecer con posterioridad, dificultando así que los tributos puedan ser determinados y cobrados; y (iii) el supuesto retorno de mercancías al extranjero cuando en realidad se realiza únicamente de manera documental.

135. **La misión percibió la preocupación del área de fiscalización para poder supervisar adecuadamente los regímenes especiales,** debido a diversas limitaciones que van desde la insuficiencia de personal, falta de capacitación, y dificultad para dar seguimiento a los traslados de mercancías entre empresas, toda vez que dichas operaciones se llevan a cabo en papel. Por lo que se sugiere que se desarrolle una estrategia de control que incluya entre otras acciones las siguientes:

- a. Que tanto las autorizaciones como las fracciones arancelarias puedan ser verificadas –validadas– electrónicamente al transmitirse la declaración aduanera.
- b. Que las empresas que soliciten operar bajo dicho régimen sean inspeccionadas con anterioridad a la obtención de la autorización y se corrobore que cuentan con la infraestructura necesaria para llevar a cabo los procedimientos de transformación, reparación o servicio.
- c. Que las cantidades que se permitan importar, se encuentren sujetas a la capacidad operativa y de producción de las empresas, así como a la comprobación electrónica de saldos por exportaciones, traslados entre empresas o cambios de régimen, para lo cual será necesario contar con los coeficientes de insumo-producto.
- d. Integrar un listado de las empresas, accionistas o representantes legales a quienes se les ha detectado irregularidades, con el objeto de prevenir la emisión de nuevas autorizaciones cuando se presenten o identifiquen con distintos nombres.

- e. Implementar una estrategia que defina puntos de control, que permitan constatar el retorno al extranjero de las mercancías sometidas a este régimen, tanto de forma documental como material. Se sugiere apoyarse en los equipos no intrusivos, en el cruce con documentos de embarque, en la verificación de pesos, así como crear convenios de colaboración en materia de intercambio de información con los principales países de exportación, a fin de confirmar tanto la salida de las mercancías como el ingreso a los países de destino, verificando elementos como destinatarios existentes, valores, cantidades y pesos declarados.

136. **La institucionalización de la gestión de riesgo es un proceso paulatino que requiere del más alto aval y del involucramiento de todas las Unidades y Divisiones de la DGA que orienten los esfuerzos hacia un mismo rumbo con base en el plan estratégico.** La dinámica y complejidad de las aduanas, permanentemente exige tomar decisiones diversas sobre temas normativos, operativos, tecnológicos, administrativos y de política interna, para prevenir y contrarrestar distintos riesgos. En tal sentido, sería útil contar con un comité de riesgos que provea a la DGA de una visión integral sobre cómo atender y mitigar bajo una estrategia articulada las problemáticas a las que se enfrenta partiendo del fortalecimiento de sinergias entre las distintas áreas que la componen.

Recomendaciones:

- Desarrollar una iniciativa que promueva un mayor uso de la información electrónica anticipada, tanto para fines de análisis de riesgo como para la mejora de procesos.
- Definir e implementar una estrategia de control de combustibles desde la descarga hasta los puntos de venta, que incluya el uso de herramientas de medición, toma de muestras y uso de trazas, en coordinación con la DGII y demás organismos involucrados.
- Definir e implementar una estrategia de acciones preventivas para el fortalecimiento de las validaciones electrónicas de las declaraciones, certificados y permisos, la redefinición y supervisión de procesos, y el programa OEA.
- Disminuir la discrecionalidad de los funcionarios, a través de la alineación y actualización de normas, procedimientos, tecnología y sistemas informáticos.
- Fortalecer la fiscalización a posteriori ampliando los programas, la cobertura y los métodos de revisión, poniendo mayor énfasis en estudios por régimen aduanero, sector económico, fracción arancelaria, y segmento de contribuyentes.
- Crear y ejecutar un programa de control de regímenes especiales, articulando acciones preventivas, una mayor presencia, y revisiones más profundas.

IV. GESTIÓN COORDINADA DE FRONTERAS

Situación actual

137. **La DGA está recibiendo asistencia técnica del CAPTAC-DR para realizar un estudio de tiempos de despacho en el paso fronterizo La Hachadura y mejorar la gestión fronteriza.** A esto se une el reciente lanzamiento de un nuevo procedimiento de exportación implementado en la aduana la Angiatú, contribuyendo estos esfuerzos al ordenamiento y agilización de los procesos de ingreso y/o extracción de mercancías del país.

138. **De forma general, los procesos y procedimientos aplicados en las fronteras de El Salvador son complejos y aún poseen varias gestiones discrecionales.** Un ejemplo de esto es que en punto fronterizo de La Hachadura se realizan hasta 8 tipos diferentes de gestiones, las cuales son complejas y conviven de manera poco ordenada, impactando sustancialmente los tiempos de despacho. Adicionalmente, se realizan varias revisiones documentales fuera de lo que es el aforo, se utilizan firmas autógrafas y sellos que no garantizan los controles, y muchas actividades requieren que el conductor descienda de la unidad de transporte.

139. **La inadecuada dotación de personal no solamente impacta en los tiempos de gestión sino también en el control a causa de la sobrecarga que genera en los funcionarios aduaneros.** En fronteras como La Hachadura se cuenta solamente con 3 contadores vista, quienes realizan hasta 30 aforos diarios y ejecutan hasta 4 funciones adicionales por falta de personal. De acuerdo a datos recabados entre la DGA y CAPTAC-DR durante 2014, en este paso fronterizo se realizan aproximadamente 600 operaciones²⁵ o más diariamente, aproximadamente el 51 por ciento de estas llegan al amparo de una declaración única de tránsito, 22 por ciento con un formulario aduanero centroamericano, 19 por ciento con una declaración de mercancías y el 8 por ciento corresponde a camiones vacíos; del universo total, el 17 por ciento de las operaciones son sometidas a inspección,

140. **Un nuevo proyecto de ventanilla única de importaciones y exportaciones está en desarrollo pero sin que el mismo se haya concluido en los plazos establecidos.** Este proyecto está a cargo del Centro de Trámites para la Importación y Exportación (CIEX), su implementación se extenderá hasta el próximo año y, con ello, el sistema SIDUNEA World de la DGA también demorará su implementación en lo que a importaciones y exportaciones se refiere, puesto que el mismo está ligado al funcionamiento de la ventanilla única.

141. **Se identificaron varios aspectos positivos que deberían repercutir en una mejora en la eficiencia de la gestión fronteriza en El Salvador pero en la práctica no es así.** Se tiene la posibilidad de transmitir electrónicamente y de forma anticipada: el FAUCA²⁶, las Declaraciones

²⁵ Estimación que incluye tránsitos internacionales, exportaciones, importaciones y medios de transporte vacíos.

²⁶ Formulario Aduanero Único Centroamericano, utilizado como declaración para amparar las operaciones de importación y exportación de mercancías originarias de la región Centroamericana.

Únicas de Tránsito –DUT-²⁷ y el pago de los impuestos y tasas específicas. Adicionalmente, el FAUCA de exportación es aceptado como FAUCA de importación entre Guatemala y El Salvador y en las fronteras entre estos países los tránsitos de mercancías son operados solamente por una de las dos autoridades aduaneras en frontera; además se cuenta con equipos de inspección no intrusiva que podrían permitir agilizar la gestión sin perder el control.

142. **A pesar de las distintas opciones de gestión anticipada que la DGA provee a los operadores de comercio, éstos no hacen uso de las mismas de forma sustantiva.** Los importadores, exportadores, transportistas y demás operadores involucrados no anticipan sus gestiones, utilizando muchas veces a personas no autorizadas que trabajan en los alrededores de la frontera para realizar los trámites. Alrededor del 40 por ciento de los pagos se realizan físicamente en ventanilla.

143. **La DGA posee varios sistemas informáticos para la gestión aduanera, los cuales se encuentran desvinculados.** Si bien SIDUNEA ++ es la plataforma principal de gestión de importación y exportación, después de 5 años de que la DGA está trabajando en el cambio hacia el sistema SIDUNEA World, aún no se finaliza el desarrollo de este último, dando lugar a la utilización de varios sistemas satélites tales como: SITRANS, Discrepancias, MODACY, DAISY, TIM, SARIBU, entre otros, que son utilizados por varias áreas de la DGA sin que se tenga un verdadero control de la calidad de la información que se registra ni tampoco de la alineación que deben tener entre sí, lo que al final ocasiona el registro adicional de datos de forma manual y el ingreso a varios sistemas para realizar una misma actividad.

144. **La infraestructura de los pasos fronterizos de El Salvador no brinda las condiciones apropiadas para que se realice una efectiva gestión aduanera.** Edificios que impiden el paso fluido y lineal de los medios de transporte; no adecuación de la infraestructura a los procesos; pocos o inoperantes estacionamientos para medios de transporte; pueblos que han invadido la zona primaria de las aduanas; puentes en condiciones inapropiadas; infraestructura entre oficinas de aduana con difícil movilidad; condiciones poco adecuadas de trabajo para empleados y operadores; entre otros, son factores que hoy por hoy agobian a las fronteras. A manera de ejemplo, en el paso fronterizo La Hachadura, los tiempos de despacho de importación oscilan entre 21 minutos y 42 horas. En el cuadro 3 se muestra los promedios generales.

Cuadro 3. Promedio de tiempos de despacho –todas las aduanas-.

	2011	2012	2013	2014 (Noviembre)
Sin inspección	10.49 hrs	3.91 hrs	2.01 hrs	3.95 hrs
Con inspección física	32.85 hrs	32.35 hrs	38.24 hrs	33.01 hrs

Fuente: Dirección General de Aduanas.

²⁷ Declaración Aduanera utilizada para amparar operaciones de tránsito internacional de mercancías por el territorio centroamericano utilizando para ello el sistema informático denominado TIM, desarrollado por el BID.

Análisis

145. **La Gestión Coordinada de Fronteras (GCF) busca el incremento en la eficiencia de los procesos de comercio exterior en los puntos de ingreso y/o extracción.** La clave de este tipo de gestión, tal y como lo establece la Organización Mundial de Aduanas (OMA), radica principalmente en la coordinación oportuna y continua de la labor que realizan las distintas autoridades que ejecutan controles en frontera, tanto a nivel nacional como con las autoridades del país vecino, sin dejar de considerar la participación del sector privado.

146. **La priorización de la gestión de fronteras por parte del gobierno central es fundamental para abordar este tema de mejor manera en los próximos años.** Sin embargo, los esfuerzos hasta hoy planteados son acciones que requieren de una visión estratégica integral, partiendo de la definición de los objetivos que se persiguen y, a partir de eso, identificar una hoja de ruta que involucre no solamente aspectos de infraestructura y procedimientos sino también contemple cambios en modelos de gestión de los procesos, mejora a los sistemas informáticos, eliminación de trámites innecesarios y la dotación apropiada del recurso humano. En marzo de 2013 el BID y CAPTAC-DR realizaron un seminario sobre "Gestión Coordinada de Fronteras"²⁸, en el cual se concluyeron entre otros puntos, los elementos que se sugieren observar al planificar cualquier proyecto de mejora de gestión fronteriza los cuales se muestran en el apéndice 9.

147. **La participación activa del Sector Privado en la definición de los procesos aduaneros, adecuación logística y mejora al cumplimiento, es fundamental.** A pesar de que la DGA ha puesto a disposición de los operadores varias facilidades para realizar trámites previos o posteriores a la llegada del medio de transporte a la frontera, estas no han sido aprovechadas adecuadamente. Sigue siendo común que las mercancías lleguen a la frontera sin haber iniciado los trámites aduaneros y el pago de impuestos, ocasionando congestionamientos que perjudican tanto a la carga como a los pasajeros, repercutiendo seriamente en la competitividad del país.

148. **El vínculo entre la ventanilla de importaciones y exportaciones con el sistema SIDUNEA World ha ocasionado atrasos en la puesta en marcha de este último sistema.** Es imperante que se concluya con el desarrollo de ambos sistemas pero que también se considere el esfuerzo que representará su implementación principalmente en el establecimiento y promoción de normas que motiven su utilización.

149. **La falta de infraestructura apropiada en la mayoría de los pasos fronterizos, ratifican la necesidad de convertir los mismos, en puntos de paso en tanto no se mejoren las condiciones actuales,** siendo esta una política que debe observarse en la definición de nuevos modelos de gestión fronteriza, de lo contrario, se continuará atentando contra la facilitación del comercio y la

²⁸ Las conclusiones derivaron de la participaron de 60 funcionarios –representantes de los servicios de aduanas, agricultura, ganadería y sanidad- de 16 nacionalidades de habla hispana.

ejecución de acciones de control aduanero. Para este efecto, se podrían utilizar las aduanas interiores y zonas francas desde o hacia donde se podrían trasladar las gestiones de control y formalización de estos regímenes mediante operaciones de tránsito de mercancías, siempre y cuando los análisis previos no las identifiquen como de alto riesgo o que los equipos de inspección no intrusiva detecten algo sospechoso.

150. **Uno de los factores que se une a los problemas de infraestructura con que cuentan las fronteras son las políticas de uso de los estacionamientos en zona primaria.** Se da un periodo de 24 horas de gracia y se cobran \$ 11 dólares a partir del vencimiento de ese plazo, lo que más allá de ocasionar la necesidad de abandonar la zona primaria tan pronto como son atendidos, motiva al transportista a realizar actividades extra aduaneras generando un mayor congestionamiento de la circulación.

151. **En materia de sistemas informáticos, la mayor dificultad de la DGA es la multiplicidad de sistemas con que cuenta y sin que estos respondan a los procesos.** Esto ha llevado a la DGA a un crecimiento poco ordenado de aplicaciones informáticas, sin que se tenga la capacidad de poder dar mantenimiento a muchas de estas.

152. **El bajo uso del pago electrónico de las declaraciones y del servicio de inspección no intrusiva (SINI) es otra variable que afecta la gestión de fronteras.** Solamente 60 por ciento de los pagos se realizan por medios electrónicos previos a la llegada del medio de transporte a pesar de que hace varios años se implementó esta modalidad por la DGA. Para el pago de la tasa por SINI, el porcentaje de pago en frontera es similar. A esto se suma la imposibilidad de actualizar los pagos en línea por parte de las instituciones bancarias, algo que debe abordarse de forma inmediata, pues dicha situación va en contra de las buenas prácticas en esta materia.

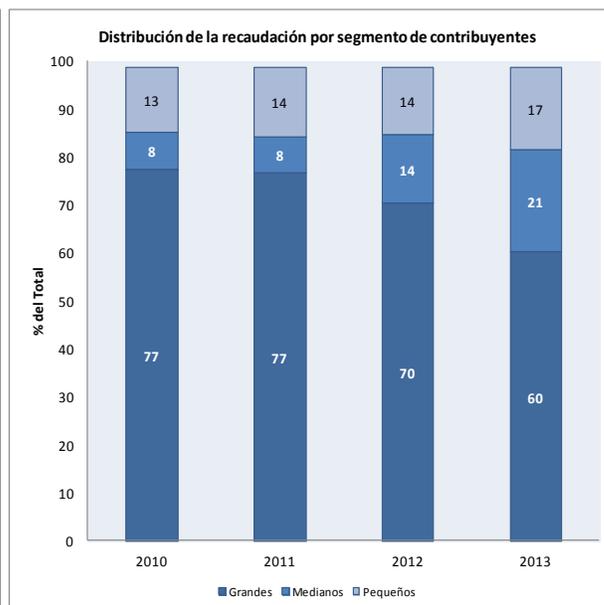
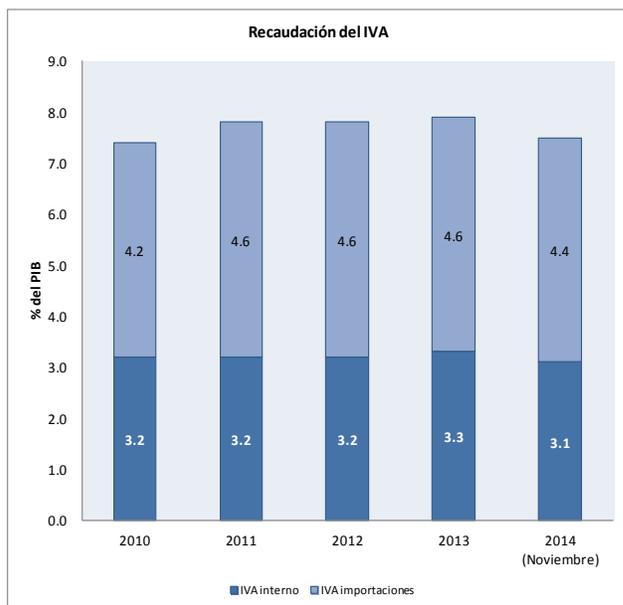
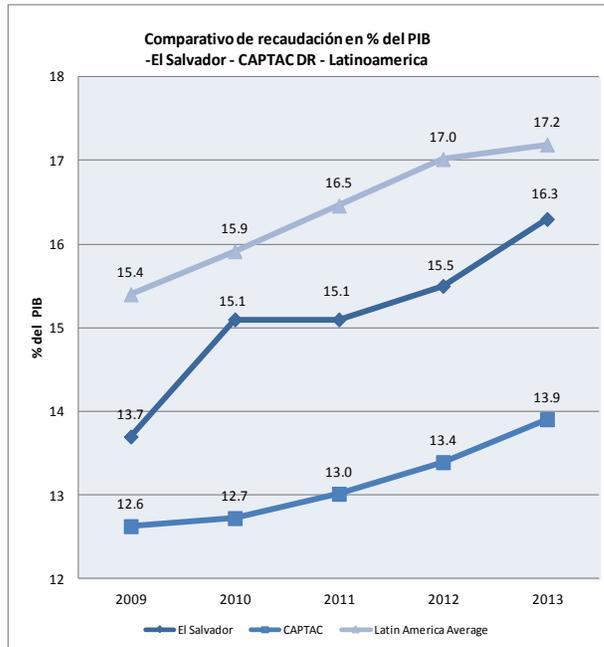
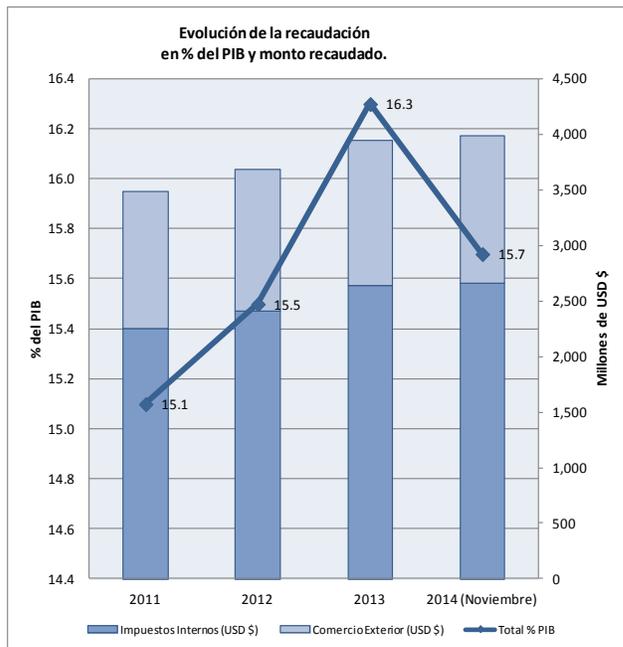
153. **Es necesario eliminar paulatinamente la posibilidad de realizar pagos en ventanilla y fomentar el pago electrónico anticipado.** Esto podría realizarse mediante un estudio previo que evalúe distintos criterios que podrían considerarse como medios para ejecutar esta medida, tales como: el monto a pagar, la frecuencia del operador, el tipo de rubro por el cual se realiza el pago, entre otros, de tal forma que la DGA cuente con elementos que le permitan incrementar los niveles de utilización de esta facilidad de pago electrónico anticipado.

154. **La poca coordinación de la gestión de las distintas autoridades que intervienen en fronteras no favorece la agilización del cruce ni el fortalecimiento de los controles.** Si bien se están realizando esfuerzos de coordinación con autoridades de Guatemala, es evidente que son iniciativas focalizadas más que todo a uno o dos puestos fronterizos sin que además internamente en El Salvador se cuente con una coordinación apropiada entre autoridades que actúan en frontera, por lo que es necesario también fortalecer esta relación.

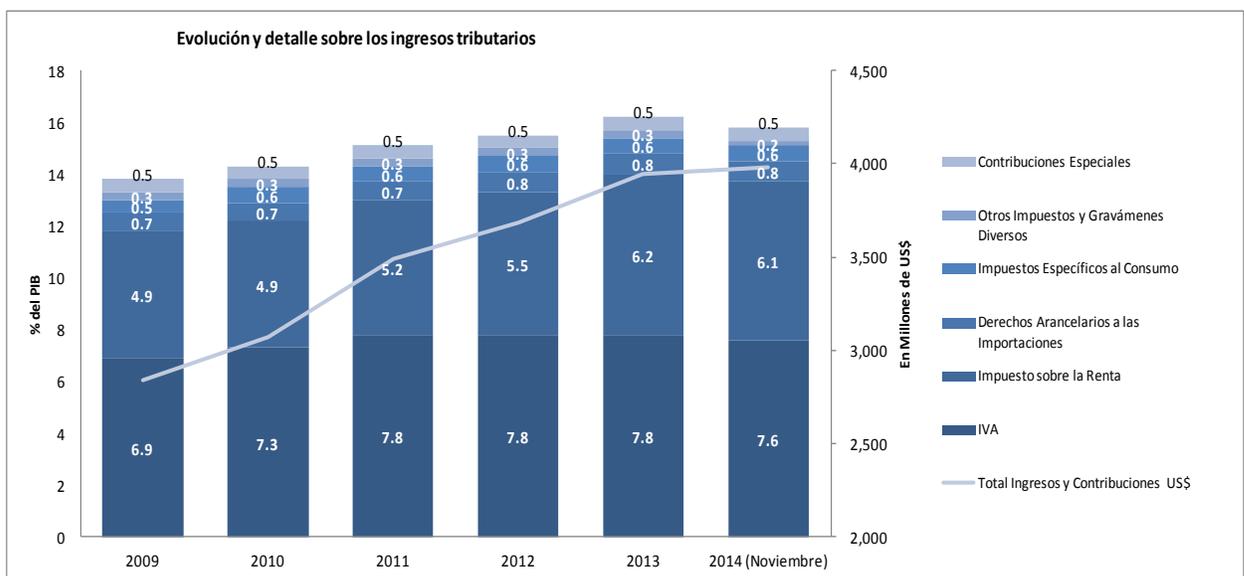
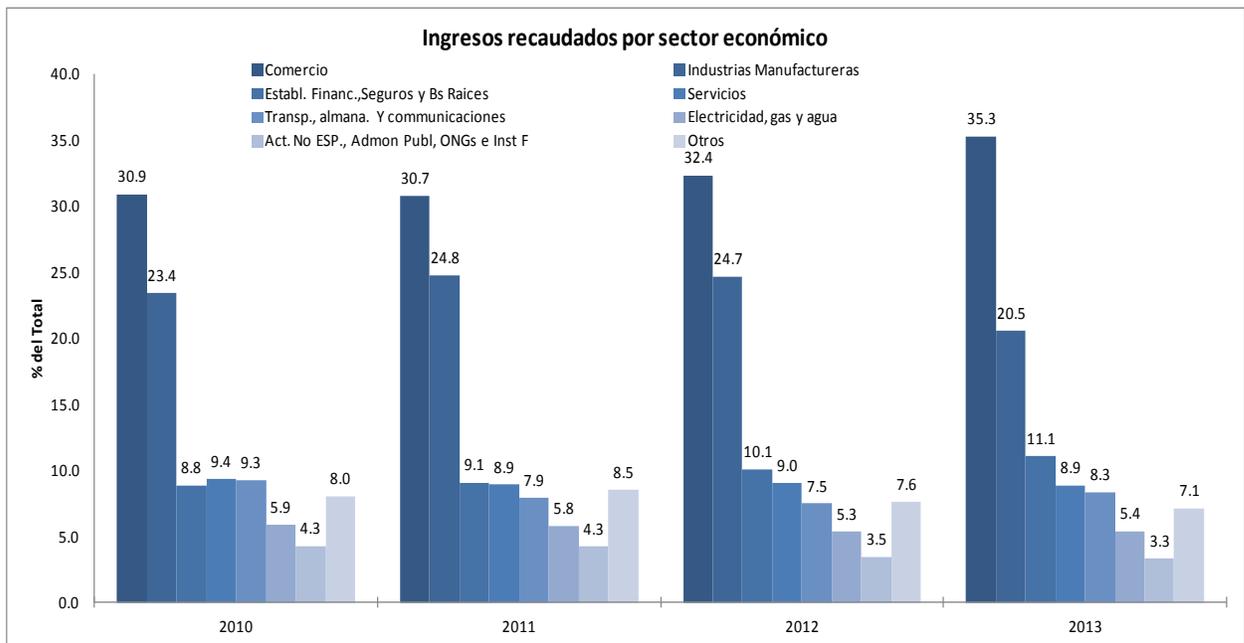
Recomendaciones

- Elaborar un plan de acción para mejorar la gestión coordinada de fronteras, que contemple no solamente cambios en materia de infraestructura sino también de los procesos, medidas de control, recursos humanos y tecnológicos, así como la participación del sector privado y otros organismos que intervienen en la frontera.
- Implementar un modelo de despacho de importación, exportación y tránsito, hacia y desde aduanas internas o zonas francas, convirtiendo a las aduanas de frontera en aduanas de gestión para tránsitos, en tanto no se mejore la infraestructura operativa, siempre y cuando no se identifiquen operaciones de alto riesgo o los equipos no intrusivos hayan identificado algo sospechoso.
- Eliminar al máximo la discrecionalidad de los funcionarios en los procesos aduaneros y sustituir los registros autógrafos por firmas electrónicas.
- Implementar a la brevedad posible el SIDUNEA World, adecuando el mismo al nuevo modelo de gestión fronteriza que se defina y entrelazándolo con todas las aplicaciones informáticas.
- Continuar con la labor que está realizando la DGA con la asistencia técnica del CAPTAC-DR en el puesto fronterizo La Hachadura e implementar las mejoras acordadas, en otros puestos fronterizos.
- Realizar una labor formativa, informativa y coercitiva que promueva la utilización de las gestiones anticipadas a la llegada de los medios de transporte.
- Eliminar paulatinamente los pagos en ventanilla y promover así el pago electrónico anticipado, gestionando además con las entidades bancarias la actualización en línea al menos del aviso de pago.
- Revisar las políticas sobre el uso de estacionamientos en zona primaria, limitando el plazo de gracia y estableciendo una tasa por este servicio que motive dejar el paso fronterizo al finalizar las gestiones que correspondan.
- Promover con las autoridades de los países vecinos, la adopción y/o fortalecimiento de medidas binacionales para mejorar la efectividad en el cruce de las fronteras.
- Incorporar tecnología para el control y agilización del ingreso, permanencia y salida de los medios de transporte de la zona primaria, enlazando la misma a los sistemas informáticos de gestión de la DGA y armonizándola con los procesos aduaneros a definir.

Apéndice 1. Indicadores sobre la evolución de la recaudación en El Salvador.



Fuente: Cálculos de la misión con base en los datos proporcionados por Dirección General de Impuestos Internos y el World Economic Outlook 2014.



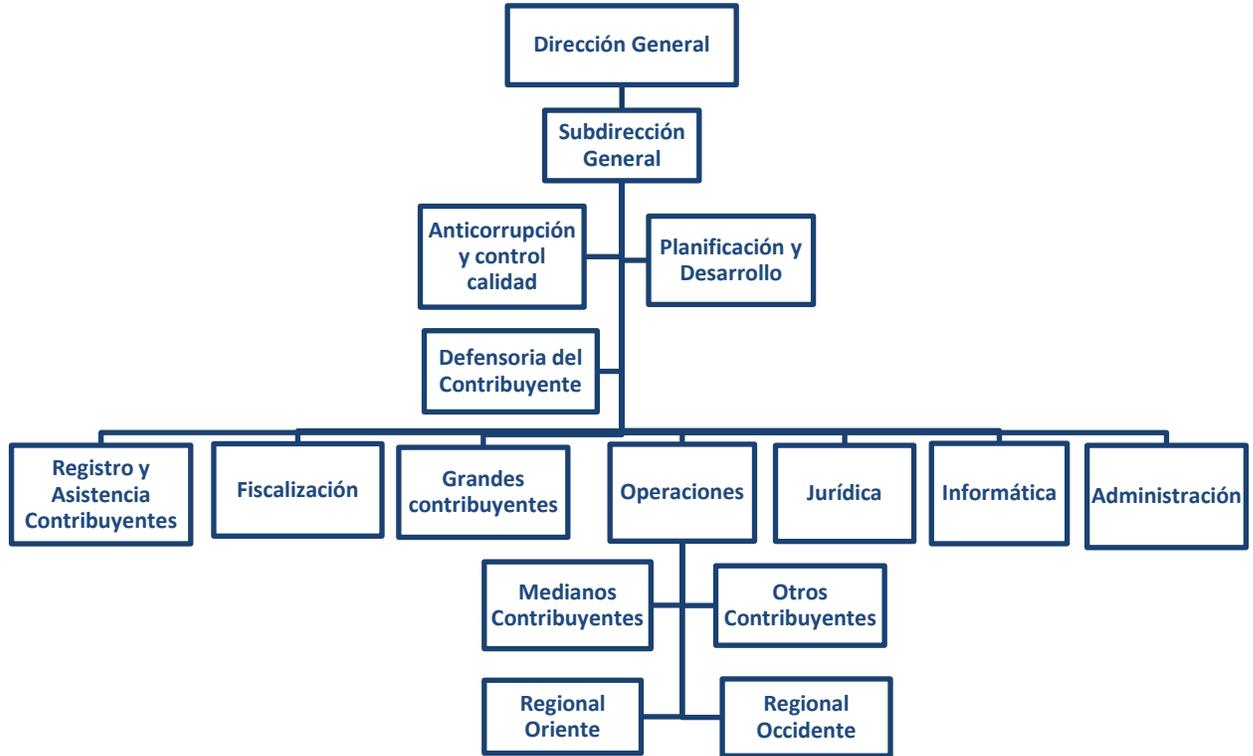
Fuente: Cálculos de la misión con base en los datos proporcionados por la Dirección General de Impuestos Internos.

Apéndice 2. Principales recomendaciones de la misión de FAD 2011 pendientes de cumplir o parcialmente atendidas.

Dirección General de Impuestos Internos
Planificación estratégica
Desarrollar un plan estratégico de la DGII para el periodo 2010–14, el cual debe contemplar como objetivos estratégicos claves, el modelo de fiscalización y el modelo de atención. Asimismo, se deben generar los indicadores de control institucional y construir un <i>Balanced Score Card</i> para su seguimiento.
Organización y estructura
Aprobar e implementar una nueva estructura organizativa en la DGII. Incorporar las competencias de recaudación y cobranza coactiva que actualmente ostenta la DGT.
Recursos humanos y presupuestarios
Aumentar la planilla de personal mediante convocatorias externas para la contratación de personal técnico que permita suplir las funciones desarrolladas anteriormente por el personal ad honorem.
Aumentar el presupuesto asignado a la DGII para mejorar las retribuciones del personal, mejorar las infraestructuras y reforzar la inversión en equipamiento informático.
Tecnología de la información y telecomunicaciones
Potenciar la unidad de servicios informáticos nivelando los sueldos respecto de sus pares, aumentar la dotación y realizar un proceso constante de capacitación.
Aumentar de forma importante la capacidad de procesamiento y almacenamiento de información para que la USC pueda desarrollar nuevos planes de fiscalización a través del cruce de información.
Revisar la actual política de asignación de recursos informáticos y cambiarla por una que asegure que los recursos destinados a los proyectos estratégicos claves de la DGII permitan el aumento de los ingresos tributarios.
Registro de contribuyentes, declaración y pago
Establecer un plan específico para la actualización y depuración de la información del registro de contribuyentes.
Establecer para todos los grandes y medianos contribuyentes la obligación de presentar las declaraciones de todos sus impuestos por Internet.
Antes de finalizar 2011, el porcentaje de contribuyentes omisos en grandes debería ser cero, una vez que se constituya la unidad respectiva. En medianos contribuyentes no debería superar el 5% y en pequeños el 15%.
Fiscalización
Generar una Dirección de Fiscalización que sea dueña del diseño, planificación y control del proceso completo de la fiscalización, en línea con la estructura organizacional de la DGII propuesta.
Medir la evasión anualmente tanto global como sectorial para evaluar el progreso de la DGII en la lucha contra el incumplimiento tributario.
Desarrollar e implementar un plan agresivo de control del IVA, que utilice toda la información disponible en la DGII y que permita detectar a los contribuyentes no declarantes y subdeclarantes mediante la contrastación entre los débitos declarados por los contribuyentes versus los registrados por sus clientes
Generar un fuerte control sobre las facturas falsas en tres ámbitos: (i) sancionar a quienes utilizan el crédito fiscal utilizando todas las herramientas legales disponibles; (ii) fortalecer el control sobre el registro de los contribuyentes para evitar el ingreso de testaferros al sistema, visitando el domicilio en varias oportunidades de los contribuyentes mas riesgosos; y (iii) denegar o limitar al mínimo posible la autorización de correlativos a los contribuyentes que estén no ubicados, o que no respondan a los requerimientos de la DGII o que no estén declarando el IVA.
Aprovechar el trabajo conjunto que se está realizando entre DGII-DGA para generar un plan de acción en contra del comercio informal sancionando a quienes son los proveedores de dicho comercio.
Traspasar desde Jurídica a Fiscalización la audiencia y apertura de pruebas, la tasación del impuesto y la notificación. Reorientar el trabajo de los abogados a tareas más sustantivas, dejando la notificación para otros funcionarios e incorporar abogados a los equipos operativos de fiscalización.
Cobranza
Establecer por la DGT un sistema para el cobro de la cartera de mora basado en criterios de riesgo y segmentación de los contribuyentes, siguiendo la clasificación utilizada por la DGII y potenciar los sistemas de cobro mediante

facilidades de pago.
Propiciar las reformas legales necesarias que permitan otorgar las competencias de cobranza persuasiva a la DGII.
Grandes Contribuyentes
Incorporar a la estructura organizativa de esta UGC un departamento de recaudación y cobranza coactiva que realice respecto a estos contribuyentes las funciones que actualmente desempeña la DGT.
Administración General de Aduanas
Planificación estratégica
Generar un plan estratégico con una proyección mayor en el tiempo, y optimizar la cartera de proyectos institucionales, dimensionando las horas hombres/técnicos y la inversión necesaria para cada proyecto, así como identificando la fuente de financiamiento.
Promover la coordinación interinstitucional y el concepto de interoperabilidad en frontera, potenciando la colaboración con otras entidades gubernamentales.
Elaborar una estrategia de seguridad fronteriza en coordinación con otras entidades fronterizas.
Recursos humanos y presupuestarios
Conceder a la DGA mayor autonomía en el manejo de sus recursos humanos.
Establecer una carrera administrativa incentivadora y una política de capacitación.
Mejorar las infraestructuras e instalaciones de las aduanas terrestres.
Sistema informático
Concluir el proyecto de modernización del SIDUNEA.
Evaluar las necesidades de personal existentes para el corto y medio plazo para el área de tecnología.
Fortalecimiento del control
Mejorar y fortalecer el módulo de análisis de riesgo y aplicar la gestión de riesgo en todas las etapas del proceso de flujo operativo de la mercancía, haciendo efectivo la obligatoriedad del envío anticipado de los manifiestos de carga de manera electrónica.
Implementar el uso del TIM en todas las aduanas terrestres, en las Zonas Francas (ZF) y Depósitos de Perfeccionamiento Activo (DPAs), avanzar en el fortalecimiento del programa PACE y en el proyecto de Ventanilla Única
Liderar y coordinar el desarrollo de una estrategia de seguridad fronteriza nacional con otras entidades gubernamentales, e incluir en la agenda bilateral sobre la Unión Aduanera con Guatemala y en la Regional el tema de la seguridad regional.

Apéndice 3. Estructura organizativa propuesta por FAD a la DGII en la misión de 2011.



Apéndice 4. Presupuesto de la DGII y DGA.

Presupuesto de la DGII Concepto	2012 USD \$	2013 USD \$	2014 USD \$
Gastos de personal	14,968,691	16,056,521	12,981,054
Becas	568,990	817,480	732,838
Gastos corrientes	1,274,979	1,620,049	1,093,675
Inversión			,
Tecnología y Comunicaciones	-	-	-
Infraestructura	6,080	5,522	7,754
Otros	25,941	23,553	23,004
Total Presupuesto ejecutado (A)	16,844,683	18,523,125	14,838,325
Recaudación Bruta (B)	3,685,369,700	3,944,093,700	3,980,694,800
Recaudación Neta**	3,433,869,700	3,746,193,700	3,769,194,800
*Ratio costo de eficiencia (A/B)	0.46%	0.47%	0.37%

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos. Cifras en dólares americanos. No se incluye la parte correspondiente al presupuesto para realizar funciones de recaudación a través de la DGT.

Presupuesto de la DGA Concepto	2012 USD \$	2013 USD \$	2014 USD \$
Gastos de personal	11,348,170	12,947,910	14,810,655
Gastos corrientes	2,029,440	4,169,165	3,797,385
Tecnología y Comunicaciones	3,158,764	1,321,533	1,300,000
Infraestructura	-	-	-
Otros	600,637		
Total Presupuesto ejecutado (A)	17,137,011	18,438,608	18,908,040
Recaudación Bruta (B)	1,270,400,000	1,316,900,000	1,308,000,000
Recaudación Neta**	1,270,400,000	1,316,900,000	1,308,000,000
Ratio costo de eficiencia (A/B)	1.35	1.4	1.4

Fuente: Dirección General de Aduanas. Cifras en dólares americanos. No se incluye la parte correspondiente al presupuesto para realizar funciones de recaudación a través de la DGT.

Apéndice 5. Puntos de control del IVA.

El IVA constituye la mayor fuente de ingresos tributarios de El Salvador. En el 2013 representó el 7.9% del PIB y proporcionó el 48.2% del total de la recaudación. La evasión del IVA en 2010 se estimaba en 33.10 por ciento según cálculos de la propia DGII de El Salvador.

Por su importancia en términos de ingresos, es necesario que la DGII desarrolle actividades permanentes para facilitar su cumplimiento y controlar su correcta aplicación. La DGII debe actuar en dos grandes líneas: en primer lugar incentivando el cumplimiento tributario de las obligaciones de los contribuyentes y en segundo lugar desarrollando una lucha frontal contra el incumplimiento y el fraude fiscal. La primera línea de acción incluye desafíos relacionados con la mejora en la atención de los contribuyentes, con el suministro de información clara sobre la forma en que deben cumplirse las obligaciones, con la simplicidad de los procedimientos y la eficaz utilización de la tecnología disponible. La estrategia de control, comprende algunas cuestiones a tener en cuenta a lo largo del desarrollo de los principales procesos de la administración y es abordada en este apartado.

Aspectos a considerar en el esquema de control del IVA

Los contribuyentes que quieren evadir el IVA realizan básicamente dos tipos maniobras: i) omitir ventas, para disminuir el débito fiscal; y, ii) aumentar el crédito fiscal, con el fin de disminuir el saldo a ingresar. Para llevar a cabo la primera maniobra, el contribuyente evalúa que operación conviene no declarar y en función de ello omite emitir el comprobante fiscal por la operación y consecuentemente no la registra en sus libros contables. La segunda maniobra, requiere generalmente utilizar facturas apócrifas para abultar el crédito que debe declarar o simular exportaciones con declaraciones aduaneras válidas, a pesar que la exportación no se realizó, o bien incrementar los montos de su valor. Las prácticas de estas maniobras se han ido extendiendo, al ser más complicadas de detectar.

La utilización de facturas apócrifas fue evolucionando y se hizo más difícil de controlar para las Administraciones Tributarias. Se crean empresas "fantasmas" cuya única finalidad es proveer créditos inexistentes al contribuyente evasor, erosionar la base del ISR o justificar maniobras de lavado de dinero, mediante facturas apócrifas que se emiten por prestaciones nunca realizadas. Estas facturas apócrifas son útiles al evasor para imputar gastos inexistentes en el Impuesto Sobre la Renta.

Las facturas apócrifas y los contribuyentes que las emiten reúnen los requisitos formales exigidos por las Administraciones Tributarias. Por esta razón este tipo de maniobra es más complicada de detectar: las facturas apócrifas pertenecen a un contribuyente inscrito, con un Número de Identificación Tributaria otorgado por la Administración y son formalmente correctas. Entonces, para detectar el fraude, **la Administración debe investigar no sólo los aspectos formales de la operación**, sino también la efectiva prestación de lo facturado.

La simulación de las exportaciones o el abultamiento de las realmente realizadas. Los países en desarrollo promueven la exportación de bienes producidos en su territorio, otorgando ciertas facilidades que incluyen poco control en los puntos de salida del territorio a efecto de no entorpecer los tiempos de entrega de los bienes al exterior, facilidad aprovechada por las empresas para simular exportaciones o alterar los datos respecto de lo realmente exportado.

La DGII debe tener especial cuidado en el proceso de inscripción de los contribuyentes y al momento de autorizar el uso de facturas. En el proceso de inscripción se puede estar abriendo la puerta a sujetos que se inscriben en el Registro Único de Contribuyentes con el sólo fin de emitir facturas apócrifas y luego se puede estar aprobando la impresión de facturas a contribuyentes ficticios, que serán usadas para generar créditos fiscales ilegítimos y gastos inexistentes.

Existen organizaciones dedicadas a la creación de sociedades "fantasmas" que tienen como único objetivo el facilitar maniobras de evasión a través de la venta de facturas apócrifas. Estas organizaciones se valen de personas indigentes que "facilitan" sus documentos de identidad para conformar dichas sociedades o bien para inscribirlos directamente como contribuyentes y poder utilizar su NIT y su NRC.

La DGII debe poner especial atención en los procedimientos de gestión de devoluciones, por cuanto son particularmente susceptibles a la defraudación. En estos procedimientos el uso de facturas falsas es más atractivo por cuanto significa un beneficio en dinero para quién defrauda en lugar de una disminución del pago de impuesto.

La respuesta a estas cuestiones es desarrollar una estrategia integral de control

La facilitación sin control es una invitación a evadir. Muchos procedimientos de atención a los contribuyentes fueron desarrollados teniendo como objetivo simplificar y allanar los trámites a los contribuyentes. Esta premisa es correcta pero sólo cuando se está tratando con contribuyentes confiables.

La implantación de una estrategia integral de control requiere que todas las áreas reconozcan el problema y que se comprometan con su solución. Se debe desterrar la idea de que la responsabilidad del control del IVA es sólo de la función de fiscalización. Sólo cuando la problemática sea conocida por todas las áreas y se apliquen criterios inteligentes en todas las interacciones con los contribuyentes se podrá encarar la solución del problema.

La mejora del cumplimiento tributario de los contribuyentes requiere replantear la forma en que la DGII se relaciona con los contribuyentes, procurando una mayor integración de los procesos, tanto de control como de servicios. Esto implica abordar una gama muy amplia de temas, que van desde contar con un registro de contribuyentes completo y confiable -condición necesaria para que la DGII pueda operar de manera efectiva-, pasando por la fiscalización de los contribuyentes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones y llegar a tener una estrategia de control para abordar maniobras complejas de evasión, como son la utilización de facturas apócrifas a través de empresas "fantasmas".

Todos los procesos sustantivos de la DGII deben alinearse para controlar el IVA. Es importante que la DGII revise sus procesos sustantivos y en cada uno de ellos establezca puntos de control sobre el IVA que, coordinadamente, contribuyan a reducir las debilidades a través de las cuales puedan operar los evasores y así incrementar el rendimiento del impuesto. Seguidamente, por cada uno de los principales procesos, se recomiendan algunas acciones que la DGII debería considerar para avanzar hacia la construcción de una estrategia integral.

Principales procesos y puntos de control:

Registro tributario. Es la primera instancia de contacto con el contribuyente y allí se deben aplicar los primeros controles. La DGII debe focalizar su accionar en varias cuestiones, algunas de las cuales ya fueron advertidas por sus funcionarios, tales como: la localización de los contribuyentes, la actividad declarada, la posible inscripción de empresas "fantasmas", etc.

Puntos de control del IVA relacionados con el Registro Único de Contribuyentes

- **Poner en marcha un programa sistemático de verificación de domicilios y de la actividad económica de nuevos contribuyentes.** Se deberían establecer programas permanentes de verificación de domicilios. Durante las verificaciones se podrá tomar nota de la capacidad real económica del nuevo contribuyente y la actividad que está desarrollando.
- **Establecer mecanismos de intercambio de información con el Registro Nacional de las Personas y Centro Nacional de Registro.** En el caso de personas naturales para verificar los documentos de identidad y dar de baja a las personas fallecidas. En el caso de personas jurídicas para conocer los integrantes de la sociedad.
- **Procurar fuentes exógenas de información para validar los domicilios declarados y utilizarlos como domicilios alternativos.** Se deben establecer convenios de intercambio de información con otras áreas de gobierno que puedan disponer de bases de datos referenciales de los contribuyentes (Instituto Salvadoreño de Seguro Social, Alcaldías, etc.). Asimismo, se debe requerir información de empresas de servicios (empresas de electricidad, telefonía, etc.) y empresas de riesgo crediticio.
- **Utilizar el sistema de anotaciones y/o alertas durante el proceso de actualización del RUC.** Se deben establecer cursos de acción especiales cuando se está tratando con contribuyentes cuya conducta indica que no son confiables.
- **Se debe impulsar que el NIT sea de uso obligatorio en todas las transacciones y contratos.** Su uso debe ser obligatorio en el sistema financiero, en las escrituras traslativas de dominio, en las operaciones de compra-venta, en los servicios públicos, etc., a fin de que se constituya en el código identificador de las personas físicas y jurídicas. Luego esta información debe ser utilizada por la DGII para elevar el nivel de control cuando los contribuyentes se presenten a actualizar sus datos.

Control de correlativos –facturas-. Es fundamental para el control del IVA, por cuanto el régimen de facturación es el hilo conductor de la lógica de liquidación del impuesto. La instancia de solicitud de autorización de correlativos, es una de las pocas en la que los contribuyentes acuden por sí mismos a tomar contacto con la DGII. En consecuencia, la DGII debe aprovechar el interés de los contribuyentes al momento de solicitar la autorización de facturas, para efectuar controles que lo induzcan a mejorar su cumplimiento tributario y para actualizar sus registros.

Puntos de control del IVA relacionados con el control de correlativos

- **El Código Tributario que en su Sección Quinta establece los procedimientos que deben utilizarse para la emisión de comprobantes de crédito fiscal y para la autorización del correlativo de documentos legales a imprimir (Art. 115-A y siguientes).** Si bien este esquema representa un avance en el control sobre los comprobantes fiscales, se entiende conveniente impulsar algunas adecuaciones a fin de mejorar la capacidad de control de la DGII:
 - ✓ **La DGII debe tener la facultad para restringir la cantidad de facturas a otorgar a los contribuyentes.** Considerando la actividad, los antecedentes tributarios y en base a análisis de riesgo se debe limitar la cantidad de comprobantes a los contribuyentes que tienen una mala conducta fiscal (en caso que las normas le impidan bloquear totalmente la impresión deberá otorgar cantidades mínimas para que puedan seguir operando). Paralelamente, se deben reducir los plazos de vigencia de las facturas.
 - ✓ **La DGII debe tener la facultad para restringir la posibilidad que los contribuyentes lleven sistemas computarizados o electrónicos de facturación (Art. 107).** La autorización sólo se le debe dar a aquellos contribuyentes que tienen una actividad y tamaño que justifica el pedido y que además son poseedores de una buena conducta tributaria.
- **Dado que el régimen de autorización de facturas es un punto importante de interacción con los contribuyentes se debe aprovechar para actualizar los domicilios.** Se pueden establecer puntos de contacto dentro del procedimiento de autorización, para enviar al domicilio del contribuyente, comunicaciones indispensables para continuar con su trámite. Por ejemplo, un código con el cual iniciar su próximo pedido de facturas.

Registro de operaciones. Un adecuado registro de operaciones facilitará las tareas de auditoría de campo del IVA y permitirá a la DGII explotar sistemáticamente la información de los débitos y créditos fiscales.

Puntos de control del IVA relacionados con el registro de operaciones

- **La DGII ha realizado avances importantes con la implementación del F987 - Informe de Proveedores, Clientes, Acreedores y Deudores.** La DGII debe impulsar los programas de cruces de datos que permitan detectar inconsistencias en la declaración de los débitos y créditos del IVA. Adicionalmente, en primer lugar, se deberían validar los F987 con los datos de las declaraciones de IVA de los propios contribuyentes, a fin de procurar tener mejores cruces de información entre clientes y proveedores. No deberían aceptarse F987 cuyos datos de detalle no concuerden con lo declarado en IVA en el mismo período.

Presentación de declaraciones tributarias. Las declaraciones presentan inconsistencias originadas, fundamentalmente, en la imposibilidad de realizar validaciones a los datos al momento de la presentación. Las declaraciones efectuadas mediante formularios pre-impresos contienen, además de los errores de llenado en los que incurren los propios contribuyentes, los errores de captura de datos. Para poder hacer análisis de riesgo con la información es necesario que esta sea confiable y oportuna.

Puntos de control del IVA relacionados con la presentación de declaraciones

- **Priorizar la presentación de las declaraciones del IVA mediante medios electrónicos.** De ese modo se podrá utilizar la información allí contenida con fines de control. La información del IVA puede ser utilizada para estimar la real capacidad económica de los contribuyentes y realizar cruces con la información de operaciones del comercio exterior.
- **Efectuar análisis sistemáticos de las declaraciones del IVA presentadas.** Si se cuenta con información adecuada de declaraciones del IVA, se pueden detectar incongruencias dentro de un mismo sector de contribuyentes considerando relaciones débito/crédito, la continua presentación de declaraciones sin movimiento, etc.

Pago del saldo del IVA. Una de las maniobras que utilizan los contribuyentes que quieren evadir el IVA, es cumplir formalmente con la presentación de sus declaraciones, pero liquidar el impuesto haciendo que los débitos y créditos fiscales no arrojen saldos a pagar o que sea insignificante.

Puntos de control del IVA relacionados con el pago del saldo del impuesto

- **Controlar las presentaciones sin pago y sin movimiento.** Del análisis de las declaraciones de IVA del 2013 se detectó que el **67,4% de las declaraciones del período no tuvieron pago** (940.000 declaraciones sobre 1.393.000 del ejercicio). Asimismo, de aproximadamente 121.000 contribuyentes que habían presentado al menos una declaración en el 2013, más de 63.000 la habían presentado con todos los datos en cero (52%).
- **Controlar que los pagos que se realizan sean acordes con el volumen de las operaciones transadas.** Es necesario realizar análisis sistemáticos de las declaraciones para detectar contribuyentes que permanentemente equilibran sus débitos y créditos, para que sus declaraciones arrojen poco saldo a pagar.

Procesos de fiscalización. Considerando la mecánica de liquidación del IVA y las problemáticas señaladas precedentemente, es necesario que los procesos de auditoría del IVA no se agoten en la verificación documental de las operaciones.

Puntos de control del IVA relacionados con los procesos de fiscalización

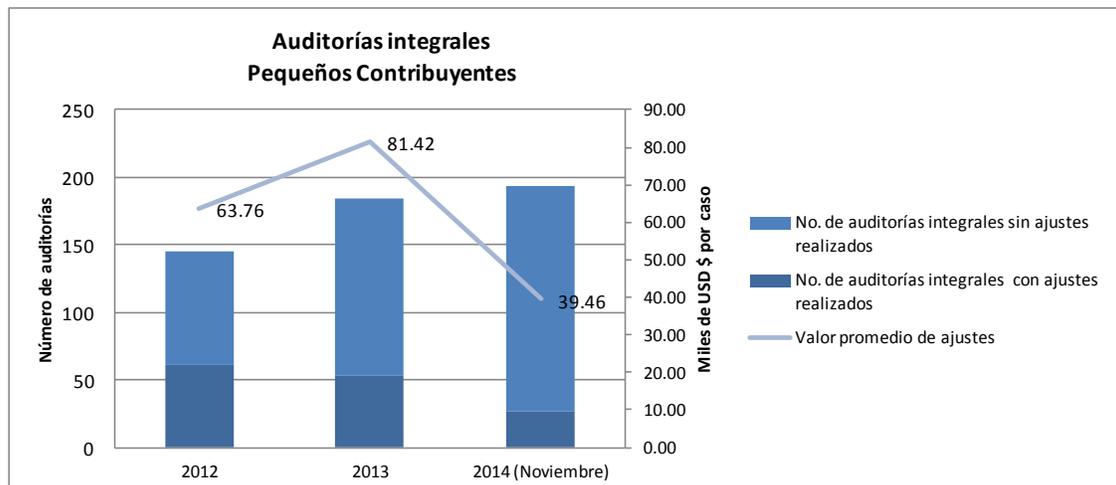
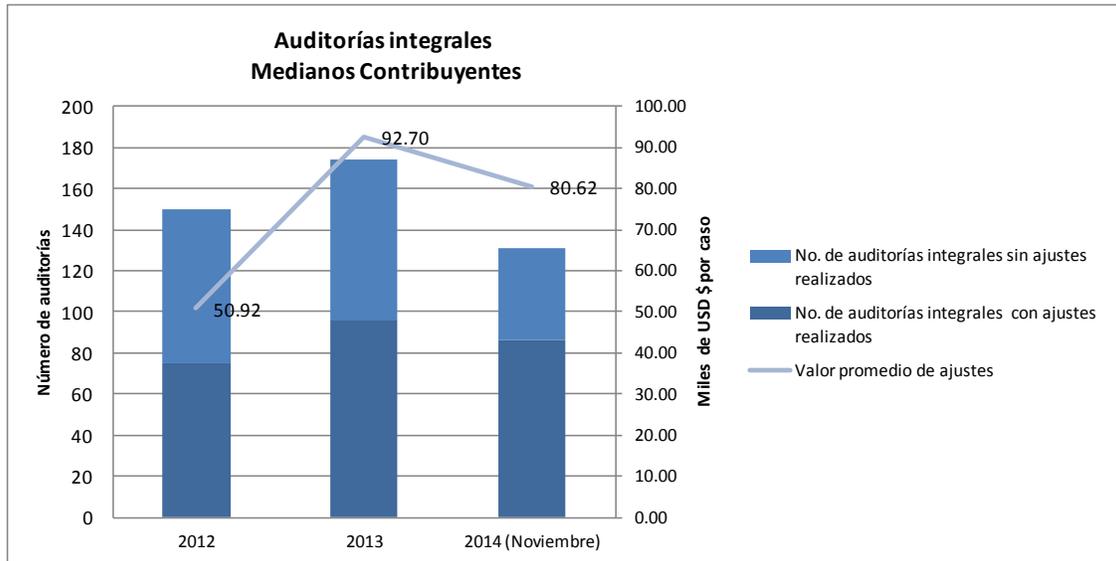
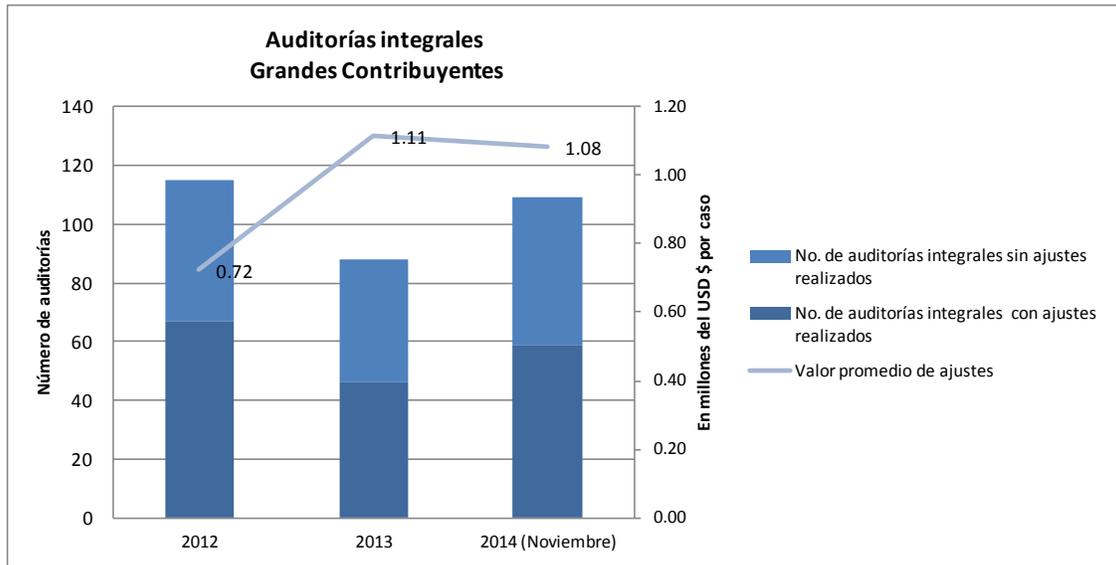
- **En los procesos de auditoría en los que se verifiquen los créditos del IVA, es necesario verificar la materialidad de la operación.** El control no se debe limitar a la revisión documental de las facturas de los proveedores, sino que hay que verificar la realidad de la operación, Este tipo de verificación debe hacerse selectivamente y de acuerdo a criterios de riesgo.
- **Cuando se detecten facturas apócrifas se deben efectuar investigaciones complementarias.** Es necesario realizar acciones de inteligencia para detectar las imprentas que las produjeron y los auxiliares tributarios que intervinieron en la operación.
- **La información de los contribuyentes, imprentas y auxiliares tributarios que intervienen en generación de créditos falsos debe ser utilizada para hacer análisis de riesgo.** Esta información debe ser permanentemente actualizada por la DGII ya que es útil para establecer los perfiles de riesgo de los sujetos involucrados.
- **La información obtenida debe alimentar el sistema de alertas y los procesos de autorización de facturas.** La información detectada en el curso de las auditorías no debe perderse, sino que debe ser divulgada y realimentar los otros procesos de control. En el sistema de alertas se deben incorporar todas las interacciones que tenga la DGII con los contribuyentes, a fin de que sea útil para el análisis de riesgo.
- **La DGII debe formular una estrategia para combatir las facturas falsas.** El combate de esta forma de evasión o defraudación no se puede limitar a la realización de auditorías puntuales. Una vez que se detectó una irregularidad se debe investigar a los otros posibles beneficiarios de la maniobra.
- **La estrategia para combatir las facturas falsas requiere del esfuerzo coordinado de todas las áreas.** Muchas veces se requiere realizar auditorías sobre contribuyentes insolventes y que son parte de la cadena de evasión, pero que como auditoría individual no tendrá resultados en términos de ajustes cobrados.

Control de devoluciones. Una solicitud de devolución en el IVA siempre se refiere a los créditos que no pueden ser aplicados contra débitos fiscales. La realización de controles integrales en este tipo de solicitud, requiere el apoyo de sistemas informáticos que consideren todos los procesos involucrados en el control del IVA.

Puntos de control del IVA relacionados con el control de devoluciones

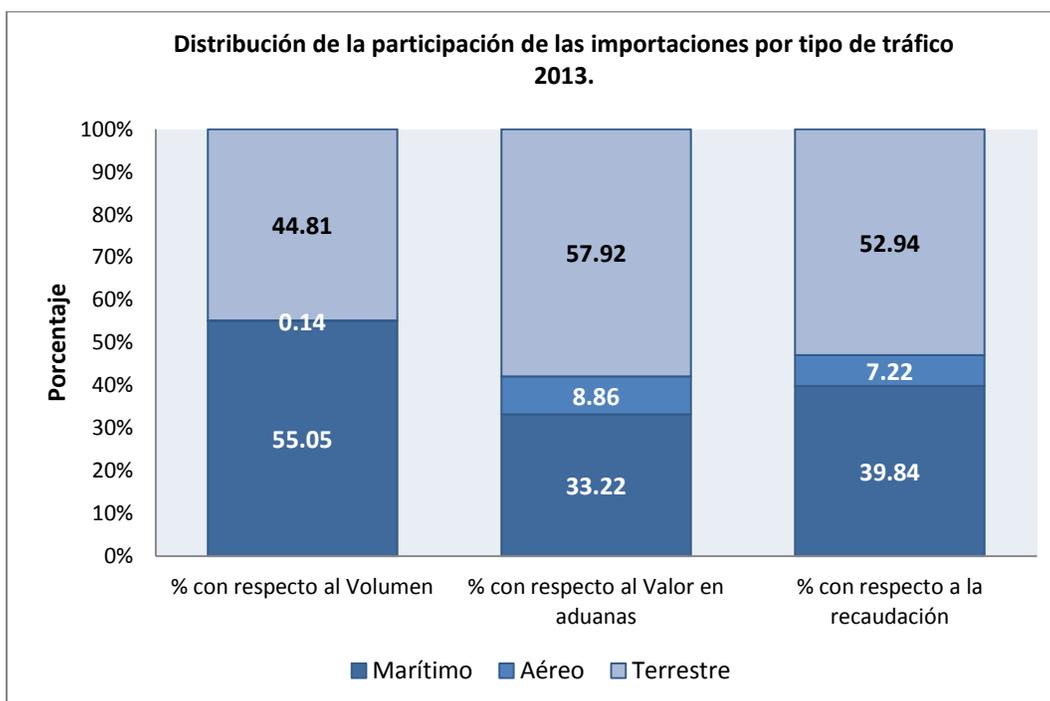
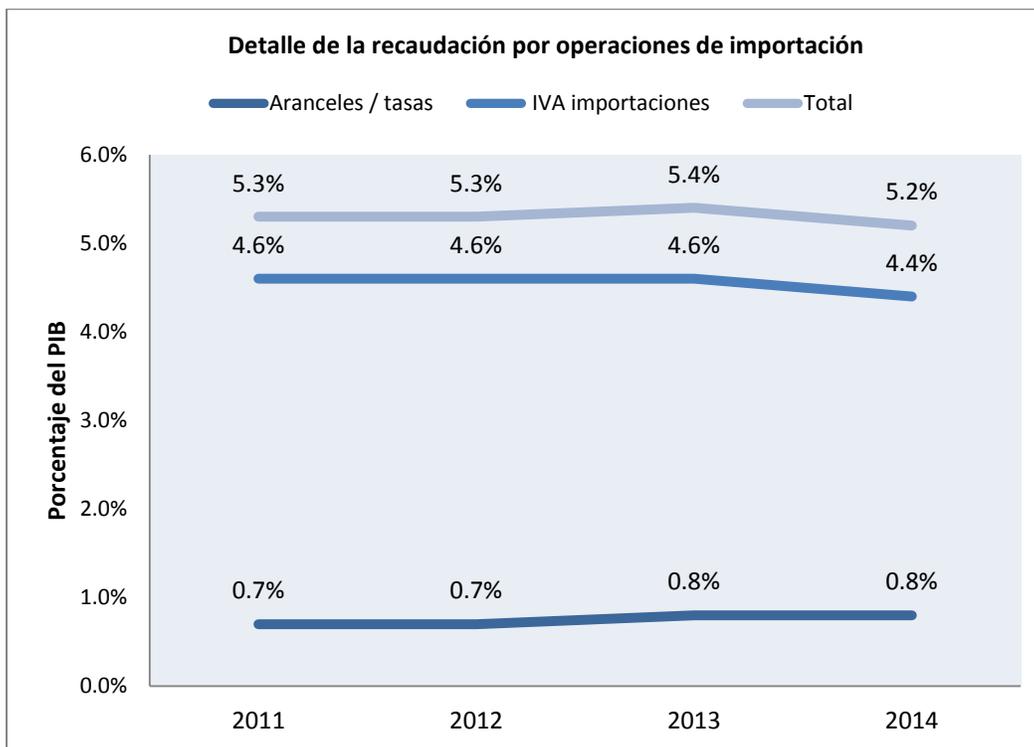
- **Es necesario considerar el riesgo de los proveedores.** Para ello se debe:
 - ✓ Verificar que los proveedores existan
 - ✓ Que las operaciones que dieron lugar al crédito fiscal fueron reales
 - ✓ Que los proveedores ingresaron el crédito fiscal solicitado por el comprador
- **Las solicitudes de devolución deben estar informatizadas y acompañadas de los registros de las facturas que sustentan el crédito fiscal.** De este modo se podrá hacer la mayor parte de las comprobaciones en forma automatizada -aprovechando la información recibida en los F987- y hacer selectivamente auditorías de campo, en función del perfil de riesgo de los proveedores.
- **Verificar que efectivamente se hayan producido las exportaciones o se verifiquen las condiciones de exención.** Es importante no trabajar sobre papeles -que pueden ser falsificados- y establecer mecanismos de interacción informatizados con la Aduana. Este punto incluye contar con controles efectivos en las aduanas de salida de las mercancías que garanticen que las exportaciones fueron realizadas.

Apéndice 6. Evolución sobre los resultados de auditorías integrales.

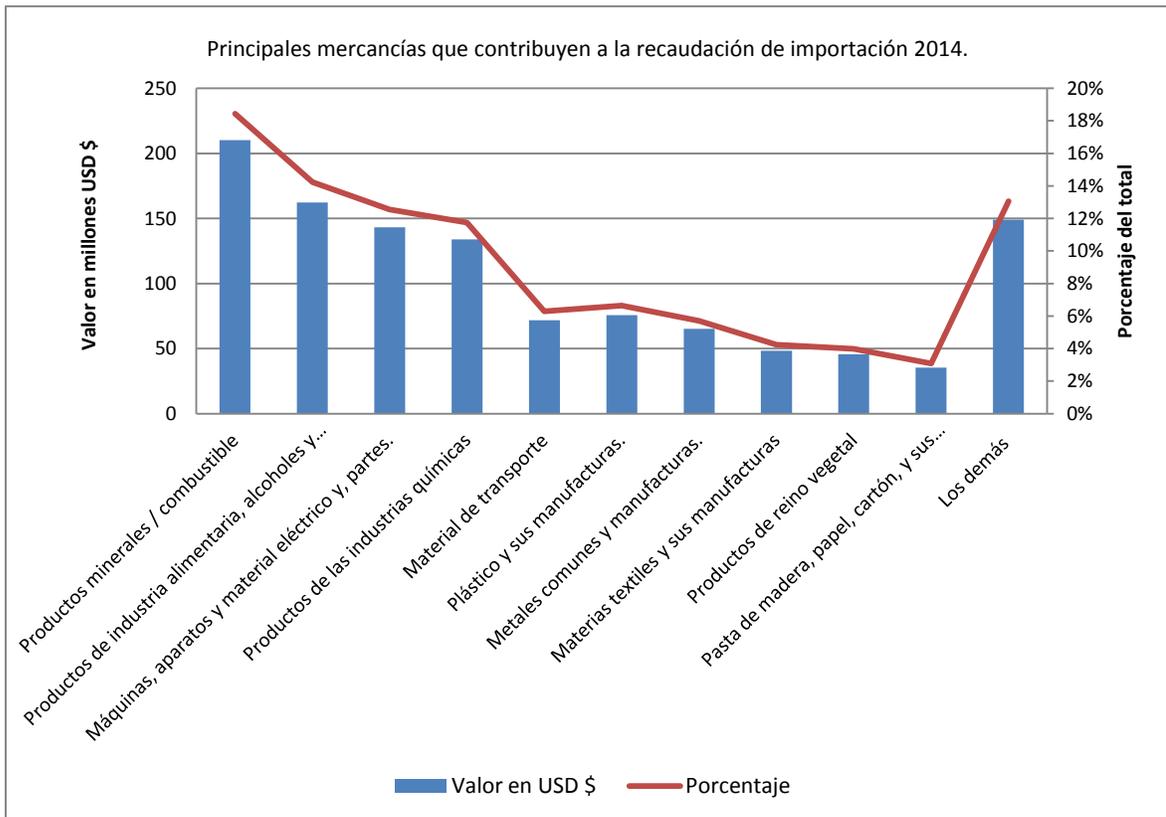
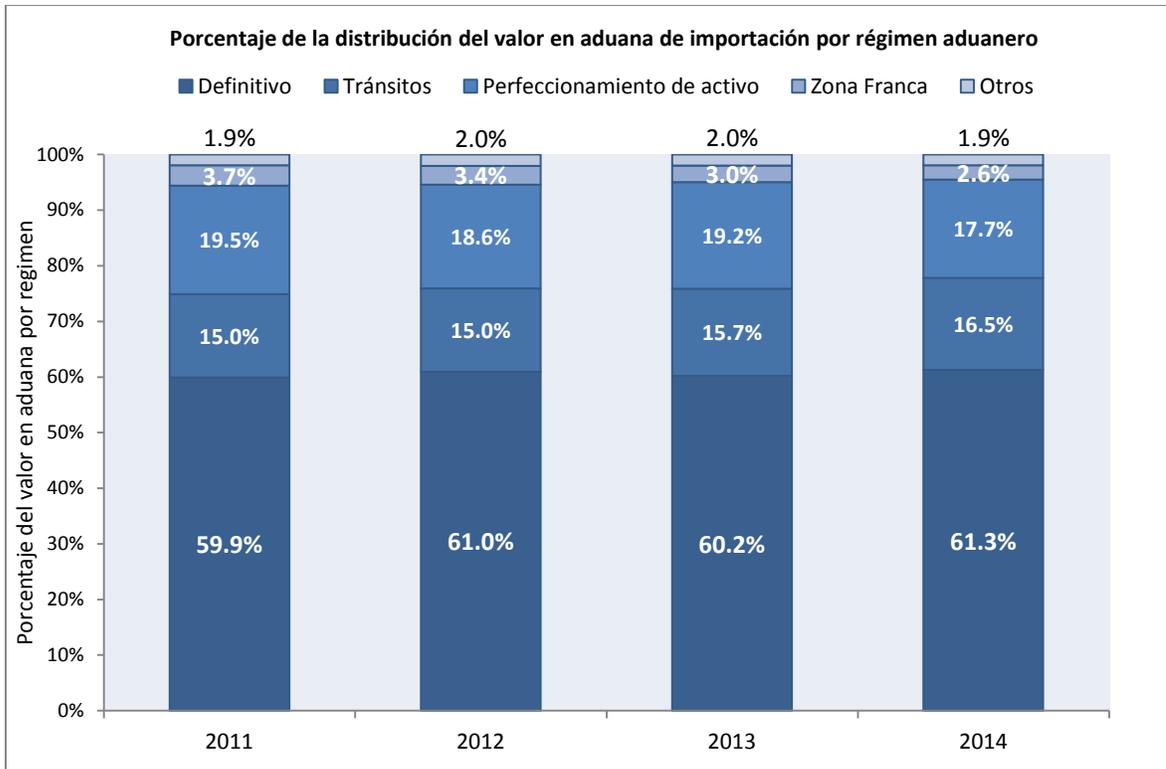


Fuente: Cálculos de la misión con base en los datos proporcionados por la Dirección General de Impuestos Internos.

Apéndice 7. Indicadores sobre el contexto general del comercio exterior.

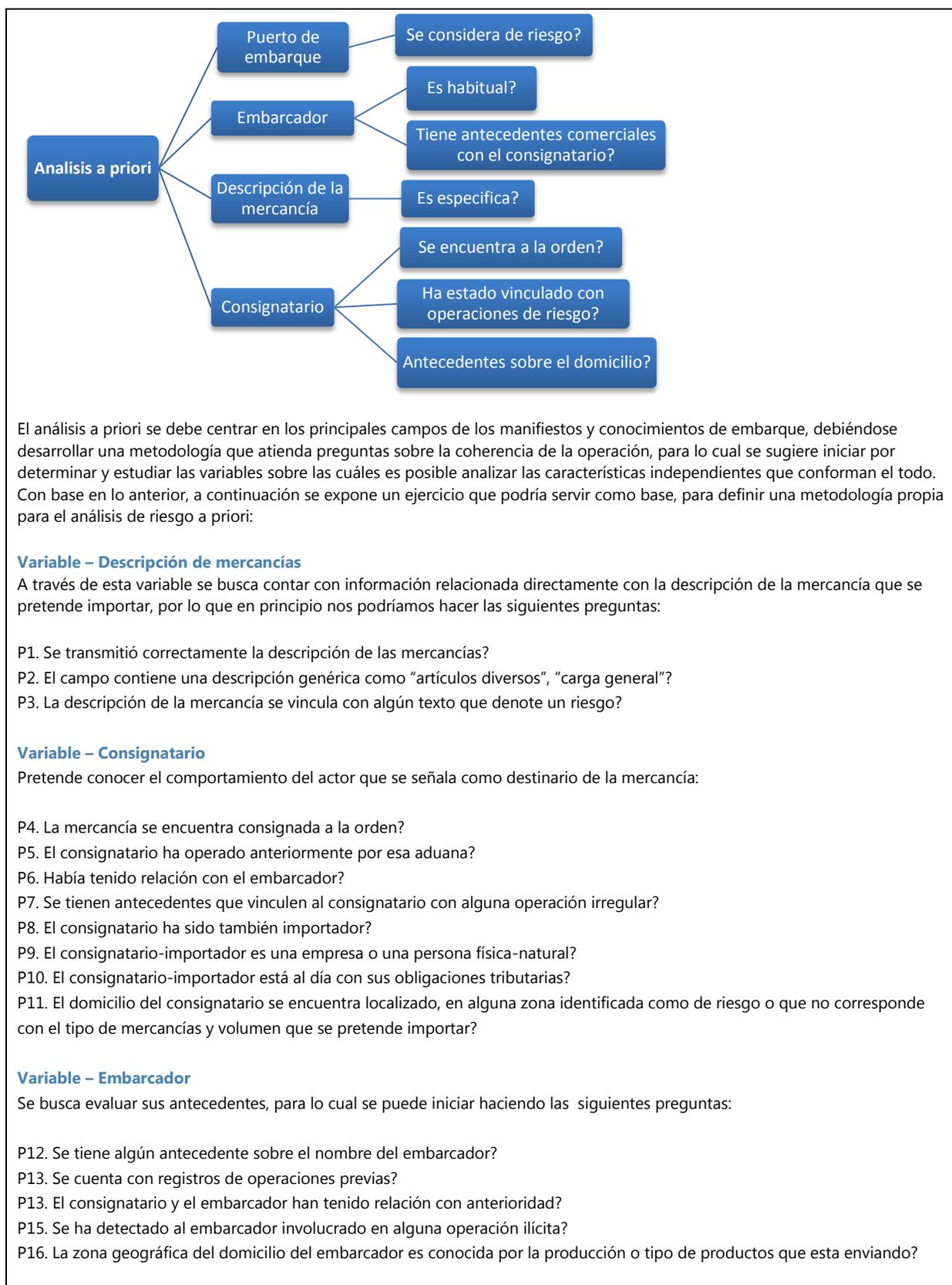


Fuente: Cálculos de la misión con base en datos proporcionados por la Dirección General de Aduanas.



Fuente: Cálculos de la misión con base en datos proporcionados por la Dirección General de Aduanas.

Apéndice 8. Metodología básica para el inicio del análisis de riesgo a priori.



Variable - Puerto de embarque

Se espera obtener información sobre el lugar del que provienen las mercancías:

P17. El puerto de carga de las mercancías es considerado como de riesgo?

P18. Se cuenta con información histórica que confirme que ese tipo de mercancía se carga en ese puerto?

Variable – Puerto Destino

Incorpora elementos mediante los cuales se conoce el destino de las mercancías:

P19. Se cuenta con información histórica que confirme que ese tipo de mercancías tiene como destino ese puerto?

P20. Existen antecedentes de que la relación entre el puerto de carga y el puerto de destino es frecuente?

Es necesario señalar que tanto las variables como las preguntas que se sugieren han sido indicadas de manera enunciativa y no limitativa, por lo que se deben incorporar algunas otras que se consideren relevantes para la DGA. Adicionalmente, es necesario tener presente que al incorporar cada pregunta, se debe tomar en cuenta, tanto el objetivo que con las mismas se pretende alcanzar, como la forma y viabilidad de dar respuesta a cada una, ya que la disponibilidad y la calidad de la información son factores por sí solos determinantes del éxito de cada respuesta. Este ejercicio requiere de la definición, automatización y mantenimiento de catálogos que deberán estar disponibles para el trabajo de los analistas.

Apéndice 9. Elementos a considerar en un proyecto de gestión fronteriza.

- 1. Voluntad Política.** Para lograr el éxito de cualquier cruce fronterizo se requiere que el proyecto forme parte de las prioridades de gobierno, dado su impacto económico, político y social.
- 2. Continuidad.** En general cualquier mejora en frontera requiere de fuertes inversiones y compromisos entre países, que involucran a diversos actores públicos y privados, por lo que se debe garantizar su ejecución hasta su conclusión, así como su continuidad operativa, aún y cuando existan cambios de funcionarios o de gobiernos.
- 3. Tecnología.** La tecnología es un elemento fundamental a considerar en cualquier proyecto de gestión fronteriza, sin embargo por sí misma, no garantiza agregar valor. La tecnología debe acompañar a la solución, recomendándose evitar partir de asociar problemas a la tecnología.
- 4. Infraestructura.** La infraestructura operativa debe atender a las necesidades de las autoridades y los usuarios, debiendo alinearse a los procesos.
- 5. Sector privado.** Como usuario de las fronteras, el sector privado debe exponer sus necesidades y comprometerse a encontrar alternativas viables conjuntamente con las autoridades para la mejora de los servicios y logística en las fronteras.
- 6. Procesos.** Es fundamental considerar una reingeniería de procesos, así como una automatización de los mismos, tratando de disminuir en la medida de lo posible la discrecionalidad de las autoridades. Así mismo, es importante que la definición de los procesos sea uniforme en todos los cruces fronterizos. Los nuevos procesos deben garantizar una disminución de tiempos, seguridad y comodidad para los usuarios.
- 7. Liderazgo.** Al converger varias autoridades con distintos objetivos en las fronteras, es importante definir quién llevará el liderazgo del proyecto con base en un esquema que garantice la representación e intereses de todos los involucrados.
- 8. Organismos Internacionales.** La participación de organismos internacionales que aportan recursos económicos, así como asistencia técnica, tanto para el diseño de la infraestructura como de mejora de procesos en frontera, puede contribuir a garantizar la objetividad operativa y continuidad del proyecto.
- 9. Beneficios.** Es importante identificar desde el inicio del proyecto, los beneficios económicos y sociales que se obtendrán tanto para el sector público como privado, así como llevar a cabo una estrategia de difusión de los mismos.
- 10. Ventanilla Única.** Proyectos como “Ventanilla Única” contribuyen a la simplificación de procesos al poder realizarse cualquier trámite a través de un mismo punto de entrada de manera electrónica, además de lograr eliminar el uso de papel sustituyéndose por acuses o certificados electrónicos.
- 11. Gestión de Riesgo.** La aplicación de una correcta gestión de riesgo debe contribuir a promover el flujo expedito del comercio legítimo y de personas, así como a fortalecer la competitividad de los países, sin que las autoridades dejen de cumplir con sus responsabilidades de recaudación y seguridad.