INSTITUTO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL/ILPES
NACIONES UNIDAS/CEPAL, CONSEJO REGIONAL DE PLANIFICACIÓN

DIRECCIÓN DE PROGRAMACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN FRANCIA

Vincent Mazauric

Serie

POLÍTICAS PRESUPUESTARIAS Y TRIBUTARIAS 3

DIRECCIÓN DE PROGRAMACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

Distr.
LIMITADA

LC/IP/L.161
15 de marzo de 1999

ORIGINAL: ESPAÑOL

EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN FRANCIA

Vincent Mazauric *

* El Sr. Vincent Mazauric es Director Asistente de la "Direction Générale des Impôts", Direction des Services Fiscaux de Paris-Ouest, Francia, y las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad de su autor y pueden no coincidir con las de la Organización.

99-4-238

INDICE

PRESENTACIÓN 3

RESUMEN 5

I. INTRODUCCIÓN 7

II. EL CONTROL TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES 15

A. Las garantías otorgadas al contribuyente en el momento del procedimiento de control 16

1. Modalidades de control adaptadas a la situación del contribuyente 16

2. Información previa a la acción de control 17

3. Un control que se lleva a cabo en un lugar determinado y se basa en un diálogo con el contribuyente 18
   a) En materia de fiscalización contable 18
   b) En materia de ASFP ("Análisis de la situación patrimonial personal") 20

4. Control cuya duración puede ser definida por el legislador, y que no puede ser reasumido posteriormente 20
   a) En materia de auditoría de la contabilidad 20
   b) En materia de ASFP 21

B. Garantías otorgadas al contribuyente en el procedimiento de ajustes 22

1. Información obligatoria sobre los resultados del control 22

2. Un procedimiento de ajustes generalmente contradictorio 22

3. Un procedimiento de rectificaciones en el que la administración está comprometida por las posiciones previamente adoptadas 24

4. Sanciones proporcionales a las infracciones cometidas 24

C. El contribuyente fiscalizado dispone de recursos diversos 25

1. Recursos dentro de la administración 25

2. Recursos de organismos paritarios 26

3. Recursos ante los tribunales 27

D. El campo de aplicación de los procedimientos excepcionales esta limitado por ley 29
1. Determinaciones de oficio 29
2. Los procedimientos especiales 30
a) La evaluación de los ingresos en base a los elementos del tren de vida 30
b) El procedimiento de represión de los abusos del derecho 31
3. El procedimiento de tributación de oficio por falta de respuesta a una solicitud de justificaciones en materia del impuesto sobre la renta 31
III. LA EVOLUCIÓN DEL CONTROL TRIBUTARIO 35
A. Riesgos y restricciones 35
1. Un mundo económico en plena transformación 35
2. Rigideces que también se aplican a otras misiones de la DGI 36
3. Los desafíos de los años venideros en términos de control 38
B. El futuro del control tributario 40
1. Los desarrollos internos 40
a) La mutación del oficio de fiscalizador 40
b) Herramientas técnicas de control modernizadas 42
c) La adaptación de la subdirección de control tributario 43
2. Los desarrollos necesarios 45
a) Finalidades clarificadas del control 45
b) Medios jurídicos y una organización adaptada 47
c) Un sistema de información moderno y accesible 49
3. Los hipotéticos desarrollos externos 51
a) La jurisprudencia 51
b) La tecnología 51
c) El cambio al Euro 52
d) La armonización comunitaria 52
e) El acceso de terceros a la información tributaria 52
f) La cesión del control a la Comunidad Europea, especialmente en materia de IVA 53
g) La cesión al poder judicial del control 53

PRESENTACIÓN

La serie "Políticas Presupuestarias y Tributarias" de la Dirección de Programación del Sector Público del ILPES tiene como propósito difundir los documentos que han sido el soporte de las actividades realizadas en los cursos organizados por esta Dirección: "Reformas Económicas y Gestión Estratégica" y "Políticas Públicas: Transparencia en su gestión".

El tercer número de esta serie contiene una recopilación de diversos trabajos de la "Direction Genérale des Impôts" (DGI) de Francia, los que fueron presentados por el Señor Vincent Mazauric, alto funcionario de esa Dirección, con ocasión del segundo curso de los mencionados, en que se aborda la problemática de la lucha contra el fraude tributario.

En un mundo económico con múltiples cambios estructurales, el fraude tributario es uno de los mayores desafíos de las administraciones públicas modernas. La organización contra la evasión tributaria no puede considerarse sin tomar en cuenta un sinnúmero de parámetros políticos, económicos y sociales. En el presente documento, los propios actores de este proceso llevan a cabo un análisis pormenorizado y sistematizado de la experiencia de Francia, la que puede ser muy útil para las autoridades y especialistas de América Latina abocados a la difícil tarea de modernización de la gestión pública.

RESUMEN

En un mundo económico en plena transformación, la administración tributaria en Francia, como la de otros países, se ve enfrentada a grandes cambios estructurales, como son la internacionalización progresiva de los intercambios, la creciente influencia de lo financiero en la economía y la desmaterialización de las actividades económicas. En este contexto, la acción de fiscalización tributaria merece una atención especial, con una actitud anticipativa, reactiva y rigurosa ante el fraude.

La evasión tributaria es un desafío tan amplio como la variedad de impuestos y de categorías de contribuyentes de un país. Se ilustra el problema examinando las fuerzas y debilidades de la administración tributaria, en dos sectores fundamentales, como son las pequeñas y medianas empresas y las empresas multinacionales.

Numerosos desarrollos, tanto exógenos como endógenos, van a afectar el control tributario en los años venideros. Su futuro dependerá, en gran medida, de la capacidad de los Estados Miembros de la Unión Europea de establecer reglas de procedimientos y de control comunes. Si el nivel de disuasión fuese insuficiente, todo el sistema tributario francés se vería enfrentado a la competencia tributaria internacional. En ausencia de progreso en materia de cooperación y armonización, son previsibles futuros movimientos de deslocalización de las bases imponibles.

I. INTRODUCCIÓN

Hecho individual y sentimiento colectivo, universal pero sensible a las coyunturas y a las reacciones del poder público, el fraude tributario es uno de los mayores desafíos de las administraciones financieras de los Estados modernos. La apertura de los mercados, la facilidad de las comunicaciones y la libre circulación de los capitales impiden protegerse con total seguridad, y conducen a numerosos Estados a combatir en dos frentes: el del fraude en los sectores económicos tradicionales y el de los fraudes más sofisticados, que sacan provecho de los sistemas financieros internacionales, franqueando fronteras para escapar rápidamente de los medios limitados de que disponen las jurisdicciones nacionales.

Para ser aceptada y presentar garantías de servir al bien común, la lucha contra el fraude tributario depende de la legitimidad y de la claridad de varias otras políticas públicas. Generalmente discreta y rara vez popular, también ha de hacer esfuerzos de transparencia. Como toda política pública, la organización de la lucha contra el fraude tributario no puede encararse sin tomar en cuenta sus interdependencias con numerosos parámetros políticos, económicos y sociales;

- La existencia y solidez de un Estado de Derecho, en el cual la delincuencia y el fraude son reprimidos, disponiendo de una institucionalidad jurídica y judicial creíble. En materia tributaria, como en los otros ámbitos del derecho, el sistema de formación de las leyes, de los recursos y de las sanciones debe ser transparente y justo;

- El estado de desarrollo de la sociedad: tasa de alfabetización y de educación, composición de la población rural y urbana;

- El grado de desarrollo y de apertura de la economía: grado de intermediación bancaria, importancia de las transacciones en especie, crecimiento del PIB, mecanismos de vigilancia en materia de competencia, de aduana y de los

mercados financieros, facilidad de transferencia de fondos con el exterior, secreto bancario, importancia de la inversión doméstica en el exterior y de la inversión extranjera en el país;

- La conducción de la política fiscal y económica de la Nación: el gasto público debe ser asignado de manera democrática, transparente y pertinente para no favorecer el rechazo del impuesto.

Esta lista no es exhaustiva y las problemáticas correspondientes surgirán a menudo en los estudios de caso, pero cada uno debe tener conciencia de la necesidad de ubicar el combate a la evasión tributaria en su contexto y de concebir dispositivos adaptados a este contexto. La ley tributaria se ha vuelto compleja con su modernización y su aplicación les parece pesada a los contribuyentes de buena fe. Es sin embargo una falacia decir que es esta complejidad que causa el fraude o que lo facilita.

La complejidad puede ser reducida por dispositivos de simplificación contable y tributaria, de pedagogía y de asesoría, de evaluación preestablecida, que permitirían evitar a los contribuyentes más pequeños una carga de gestión tributaria demasiado pesada. En cambio, cualquier decisión de política tributaria que se aleja de la neutralidad para favorecer una actividad, una categoría, un sector o una región, lleva en sí misma un riesgo de explotación marginal y de abuso, el que debe ser anticipado y vigilado por la administración pública.

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

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

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

- Las misiones de cobranza: la recolección de una parte importante del impuesto a los ingresos del trabajo por retención en la fuente permite asegurar con menor riesgo y con menores esfuerzos de control una entrada presupuestaria significativa. Sin embargo, un sistema en que los ingresos del capital o los ingresos del trabajo no asalariado no son administrados por retención en la fuente implica un esfuerzo de control adicional para evitar una ruptura de equidad entre los ciudadanos y una evasión tributaria insostenible para el presupuesto. Además, el control tributario debe conciliar el respeto al derecho de apelar del contribuyente y la necesidad de llegar a una cobranza efectiva;

- Las misiones de otras autoridades públicas: la acción de la administración tributaria se cruza, en múltiples ámbitos, con la de otras autoridades públicas: autoridad judicial, policía, aduanas, administraciones encargadas de aplicar las leyes laborales o la seguridad social. Esto genera dos desafíos. En primer lugar, muchas informaciones pueden intercambiarse entre estas instituciones. En segundo lugar, las políticas pueden conducirse mancomunadamente.

Los límites jurídicos y los obstáculos propios a la cultura administrativa de cada Estado y de cada servicio son frecuentemente barreras en la optimización de estas relaciones, las que deben sin embargo ser desarrolladas y facilitadas. La evasión tributaria es un problema tan amplio como la variedad de impuestos y de categorías de contribuyentes de un país. Para distintos tipos de fraude se van a requerir análisis diferentes y variados medios de acción.

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

administraciones públicas en dos sectores fundamentales, como son las pequeñas y medianas empresas y las empresas multinacionales:

- Las pequeñas y medianas empresas son a menudo el sector más dinámico de la economía y el principal creador de empleo privado. Pertenecientes a, o controladas por personas físicas, éstas escapan a los mecanismos legales de vigilancia que disciplinan a las grandes empresas: consejos de administración, accionistas minoritarios, representantes del personal.

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

Por su gran capacidad de reacción, las pequeñas y medianas empresas pueden instalarse rápidamente en un mercado o un sector en expansión, incluso por poco tiempo. Pueden recurrir a mano de obra clandestina. Pueden también constituirse como redes informales cuyo único objetivo es el fraude tributario (falsas facturas, estafa en la devolución del impuesto al valor agregado). Fáciles de crear y de suprimir, tienen a veces ciclos de vida que son inferiores al tiempo de reacción de la administración tributaria, la que debe reflexionar sobre su adaptación a este nuevo tipo de riesgo.

- Las empresas multinacionales, cuyas transacciones internas representan más del 50% del comercio mundial, tienen intereses y políticas que sobrepasan largamente las fronteras de un Estado. Las transacciones comerciales y financieras (precios de transferencia) entre las entidades de un grupo multinacional (sociedad matriz hacia filial, filial hacia matriz, filial hacia filial) pueden desviarse de los términos

aceptados por entidades independientes (principio de plena competencia). De esta manera, algunos beneficios y cargas pueden ser deslocalizados.

Aunque es totalmente exagerado pretender que una mayoría de las empresas multinacionales tiene un comportamiento fraudulento, en el sentido clásico del término, es sin embargo efectivo pensar que su búsqueda permanente de un óptimo financiero y su capacidad mundial de previsión y de acción les conducen a decisiones que pueden ir en contra de los intereses de los Estados, los que deben ejercer una vigilancia activa.

El control de estas empresas se enfrenta a numerosas dificultades: comprensión de las políticas seguidas por los grupos multinacionales, conocimiento y análisis de las transacciones, respeto de las reglas de control internacionalmente admitidas, en particular aquellas elaboradas en el seno de la OCDE, acceso a la información ubicada en el extranjero, arbitraje entre el rigor de la aplicación de la ley tributaria y las políticas públicas destinadas a favorecer la implantación de empresas extranjeras, conflicto de intereses entre Estados. Los capítulos siguientes permiten descomponer los diferentes elementos del tema. En relación con cada subtema (PYMEs, empresas multinacionales), se busca hacer un balance crítico y buscar perspectivas en los siguientes puntos:

• Conocimiento de la población	Métodos de identificación de contribuyentes
• Riesgos de fraude	Análisis de riesgos a partir de las fuentes disponibles: controles anteriores, búsqueda de informaciones, fuentes externas, y en función de las características económicas sectoriales y de las disposiciones tributarias vigentes - elementos de definición de una política de lucha contra la evasión y el fraude - políticas alternativas
• Organización administrativa	Medidas de organización que hay que tomar para responder mejor a los riesgos de fraude (modalidades de gestión: objetivos, recursos, organización de los servicios, apreciación de los resultados, colaboración con otros servicios)

- Métodos — Procedimientos de control, sistema de sanciones, adaptación de la ley tributaria.

En materia de política tributaria, grande es la tentación de adaptar la ley para crear ventajas tributarias específicas en beneficio de un sector económico, una zona geográfica o una categoría social. Si estas políticas, llamadas de gasto tributario, comunes en el mundo entero, son a menudo atractivas y a veces eficaces, presentan casi siempre riesgos de fraude o de optimización excesiva. Este fue el caso en Francia de las exoneraciones decididas en favor de las nuevas empresas en el sector comercial e industrial. Numerosas empresas que fueron creadas no respondían a la intención del legislador: extensión disfrazada de actividades preexistentes, presentación comercial de actividades que en realidad tenían una distinta naturaleza.

En su actividad de control, la administración buscó luchar contra este fenómeno, a veces sin poder distinguir entre los montajes intencionales y los errores cometidos de buena fe por empresarios, que esperaban beneficiarse de una legislación favorable pero compleja. Hoy en día, un dispositivo de aviso previo permite al contribuyente de buena fe consultar en la administración tributaria sobre su proyecto a fin de evitar sorpresas desagradables después de varios años de funcionamiento sin mayores sobresaltos. Esto también permite a la administración tributaria orientar sus medios de control contra casos realmente fraudulentos.

Esta problemática de la orientación de los controles y de los medios de control es un problema central para las administraciones tributarias. Un control sin poder o indulgente con los fraudes más graves, a veces cometidos por personas muy conocidas del público, será rápidamente privado de legitimidad. Un control excesivo sobre los casos más simples y las personas más débiles o menos capaces de cometer fraude se tornará rápidamente insostenible para la sociedad. No existe ningún método absoluto para alcanzar el equilibrio en este campo. A lo sumo se puede sugerir, por experiencia, estar atento a varios puntos:

- El desarrollo de un conocimiento de terreno y de experto, por cierto más de tipo económico que tributario, que permita a la administración conocer las zonas y los sectores que presentan los mayores riesgos de fraude;

- Sistemas de toma de decisiones que garantice que la fiscalización no descanse en una sola persona, a fin de reducir el riesgo de arbitrariedad personal y de ineficiencia;

- Medidas de los resultados obtenidos a fin de responder a un objetivo indispensable de eficiencia, junto a una lectura crítica, ya que una presentación estadística puede esconder realidades menos positivas;

En fin, la credibilidad y el respeto de la administración descansan en la honestidad de sus agentes.

Ningún Estado está al abrigo del riesgo de corrupción de sus funcionarios y debe esforzarse por establecer las condiciones que disminuyan este riesgo: un reclutamiento y promociones reglamentadas y transparentes, que favorezcan el mérito, un sistema de enmarcamiento de los equipos que no dejen jamás a un agente sólo delante de la responsabilidad o la tentación, un salario decente y conforme a las calificaciones.

Las consideraciones que preceden podrán parecer al lector demasiado generales. Reflejan las convicciones y la experiencia del autor, pero sobre todo responden a una visión surgida de una semana de intercambios con responsables latinoamericanos. Ninguna zona del mundo presenta tanto riqueza como pobreza, tradiciones jurídicas como adaptaciones que realizar, paradojas y pasiones. Ningún funcionario público está, y no sólo allí, confrontado a las tensiones del cambio político y social. Este contexto requiere de aptitudes profesionales y de calidades humanas más allá del promedio y cabe regocijarse que el ILPES, mediante su acción, contribuye a su desarrollo y su compartir.

II. EL CONTROL TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

No existe la democracia sin la anuencia al impuesto y sin una justa distribución de gasto público entre los ciudadanos. Estos principios constitucionales legitiman la acción de control de la administración tributaria:

- dicha acción es la contraparte indispensable de un sistema tributario en el que la mayor parte de los impuestos son objeto de declaraciones espontáneas. Cabe recordar que el sistema tributario francés se basa en el principio de la declaración, la cual ciertos contribuyentes deben respaldar con una contabilidad al día y comprobatoria;

- dicha acción de control es el instrumento esencial en la lucha contra el fraude. Así pues, la misma protege al contribuyente honesto y establece las reglas de una competencia leal.

Si los contribuyentes encuentran perfectamente legítimo que la administración controle el funcionamiento del sistema de declaraciones, entonces quieren que sus derechos de ciudadanos - respeto a la libertad individual, derechos de defensa, recursos, sanciones equitativas - sean respetados. La ley siempre ha procurado garantizar dicho equilibrio entre las obligaciones y las garantías de los contribuyentes, entre el poder de control de la administración y el respeto a los derechos de los ciudadanos.

La aceptación del control tributario está sujeta a dicho equilibrio, y es por ello que la propia administración ha otorgado al contribuyente fiscalizado garantías complementarias a las previstas por la ley.

Si el Parlamento es soberano en la elaboración de la ley tributarla, el juez es soberano en la apreciación del respeto de dicha ley por parte de la administración: a las garantías otorgadas por el legislador o la doctrina, se añaden aquéllas pretorianamente organizadas por el juez.

La complejidad del procedimiento de imposición que resulta de dicha estructura legislativa, jurisprudencial y doctrinal, ha hecho que la tarea de los agentes de la administración sea indiscutiblemente más difícil que en el pasado. El derecho tributario se ha convertido, a semejanza del derecho penal, en un derecho procesal.

Por otro lado, la seguridad jurídica de los contribuyentes ha sido mejorada. Así, a través de los años, la evolución de las relaciones entre la administración y los contribuyentes ha resultado en un significativo fortalecimiento de sus garantías (particularmente en 1987), en todas las etapas del procedimiento de control y del procedimiento de ajustes.

Luego de la puesta en ejecución de esos procedimientos, el contribuyente debe tener la garantía que siempre estará informado de sus derechos, que el análisis y rectificación de sus declaraciones se harán en el marco de un diálogo sereno y constructivo con el fiscalizador y que no será privado de la oportunidad de presentar sus objeciones, siempre y cuando haya cumplido con sus obligaciones de declarar.

El contribuyente fiscalizado debe tener la seguridad de que ciertas decisiones importantes no serán tomadas únicamente por el fiscalizador y que él dispondrá siempre de recursos, cualesquiera que sean los resultados del control.

A. Las garantías otorgadas al contribuyente en el momento del procedimiento de control

1. Modalidades de control adaptadas a la situación del contribuyente

Antes de analizar cómo se logra ese equilibrio entre los derechos del contribuyente fiscalizado y los poderes de fiscalización de la administración, es indispensable precisar las modalidades de control de que dispone esta última.

Los métodos y medios de control están adaptados a la naturaleza y monto de los ingresos de los contribuyentes o a la dimensión de las empresas por una parte, y a la importancia de las partidas para el Tesoro, por la otra.

El control de oficina es la forma más corriente de control, particularmente para las personas naturales. El mismo consiste en un examen de la coherencia total de la situación del contribuyente.

Realizado esencialmente basándose en los elementos del expediente del contribuyente, puede igualmente dar lugar a intercambios de correspondencia. La administración dirige al contribuyente ya sea solicitudes de información a las cuales el mismo no está obligado a contestar, o solicitudes de aclaraciones o justificaciones de carácter más apremiante.

El control externo reviste dos formas:

⇒ La auditoría de la contabilidad que es el método de control de empresas, el cual consiste en el análisis de los datos de la contabilidad de una empresa (individual o constituida en sociedad), confrontando ciertos datos importantes o hechos, a fin de comprobar la exactitud de las declaraciones suscritas. Los tipos de auditorías de contabilidad varían en función del tamaño de las empresas, las anomalías a corregir o el diagnóstico efectuado por el fiscalizador.

⇒ El análisis de la situación patrimonial personal (A.S.F.P.) que es un método de control del ingreso global de las personas naturales que no están obligadas a mantener registros contables. El mismo consiste en controlar la coherencia, por una parte, de los ingresos declarados y por la otra, la situación patrimonial, su situación de tesorería y los elementos del modo de vida del contribuyente. Dicho procedimiento original se puede combinar con los otros medios de investigación a disposición el servicio.

2. Información previa a la acción de control

La fiscalización no se puede llevar a cabo sin que el contribuyente haya sido previamente informado. Todo control, ya sea que se trate de una fiscalización contable o de un análisis de la situación tributaria personal, está precedido del envío o la entrega de un aviso de fiscalización indicando al contribuyente la naturaleza y el objeto de la fiscalización y los años en cuestión. Dicho aviso señala igualmente el nombre y la identificación de los interlocutores del contribuyente durante el control.

Igualmente le precisa que tiene la posibilidad de hacerse asistir por un asesor de su elección. Dicho aviso debe enviarse en tiempo hábil, es decir varios días antes del

inicio de las operaciones, para permitir al contribuyente prepararse para el control. Respecto a las auditorías de contabilidad, el aviso debe indicar la fecha de la primera intervención en la empresa.

En materia de auditoría de contabilidad, la ley permite también al auditor presentarse de manera imprevista en las instalaciones de la empresa y entregar el aviso personalmente al contribuyente. En ese caso, el fiscalizador puede en esa primera visita proceder únicamente a constataciones materiales. Por ejemplo, puede realizar un control de las existencias o asegurarse de que hay registros contables, pero el examen crítico de los documentos presentados no se podrá realizar sino luego de un plazo razonable que permita al contribuyente ser asistido, si lo desea, por un asesor.

Además del aviso de fiscalización, el contribuyente recibe antes de la ejecución del control, un folleto que se titula "la carta del contribuyente" que tiene por objeto darle indicaciones concretas sobre el desarrollo del control y de que conozca las garantías que lo benefician durante toda la fiscalización.

El contenido de ese documento, cuya entrega es obligatoria, es oponible a la administración.

3. Un control que se lleva a cabo en un lugar determinado y se basa en un diálogo con el contribuyente

En un sistema de declaraciones, la administración tributaria tiene como misión asegurarse de la recepción regular de las declaraciones de ingresos de los contribuyentes, las que se presumen son precisas y veraces. Dicho examen debe realizarse dentro del marco de un diálogo entre el fiscalizador y el fiscalizado.

a) En materia de fiscalización contable

A fin de facilitar el diálogo entre el contribuyente y el fiscalizador, la ley dispone que la fiscalización contable debe realizarse en la empresa o en el lugar en el que los contribuyentes ejercen su actividad. El fiscalizador puede solicitar la presentación de

documentos contables, así como de todos los comprobantes que justifiquen los resultados declarados.

Dichos documentos deben examinarse en el lugar. Si resulta difícil realizar el examen en el lugar, el contribuyente puede solicitar que los documentos se trasladen a otro lugar (donde su asesor o contador) o a las instalaciones de la administración. La solicitud de traslado debe emanar del contribuyente; no es suficiente que él dé su acuerdo.

Si el fiscalizador acepta trasladar los documentos, se convierte en el depositario y entrega al contribuyente un recibo detallado de los comprobantes remitidos, los cuales restituirá, contra descargo del contribuyente, al final del control. Dicho formulismo está destinado a evitar toda disputa posterior respecto al número y la naturaleza de los documentos remitidos al fiscalizador, así como permitir al contribuyente asegurar su defensa.

El traslado de los documentos no debe tener como efecto el privar al contribuyente de las conversaciones que tiene derecho a llevar a cabo con el fiscalizador en el lugar. El diálogo entre el fiscalizador y el fiscalizado no es algo formal, se basa esencialmente en un debate oral y contradictorio, que se realiza en la empresa.

La fiscalización de la contabilidad debe permitir una discusión, consiste en un diálogo y no en una pesquisa. Ello supone, por ejemplo, un cierto número de intervenciones del fiscalizador en las instalaciones profesionales: el juez estima que dicho debate oral y contradictorio no se logra cuando el fiscalizador no va más que de dos o tres veces a la empresa, por ejemplo, para llevar los documentos y para restituirlos.

Dicho debate permite al fiscalizador hacer sus observaciones sobre la contabilidad mientras que al contribuyente le permite explicar las discrepancias y anomalías determinadas. Si el juez está atento a la observación por parte de la administración de la apertura de un diálogo con el contribuyente fiscalizado, que en

efecto es una de las condiciones esenciales de la regularidad del procedimiento de imposición, el mismo admite no obstante la regularidad de dicho procedimiento cuando es el contribuyente el que se rehusa al debate.

Además, la negativa a facilitar la contabilidad y de los comprobantes anexos es sancionada con una multa. Dicha negativa tiene igualmente una incidencia sobre la carga de la prueba. La oposición al control, es decir, el hecho de que el contribuyente o terceros impidan al fiscalizador el cumplimiento de su misión, acarrea la evaluación de oficio de las bases de imposición y hace que el contribuyente pierda los derechos atribuidos a un control normal. Además, dicha actitud expone al contribuyente a multas elevadas así como a sanciones penales.

b) En materia de ASFP ("Análisis de la situación patrimonial personal")

Con respecto al control de ingresos, la ley no ha precisado donde se realiza el control. Generalmente se lleva a cabo en la oficina del fiscalizador. Así el problema del traslado de los documentos no existe. En el momento de ese control, la administración solicita al contribuyente que proporcione sus estados de cuentas bancarias y similares. Si no lo hace, la administración los solicita a los establecimientos financieros que llevan estas cuentas.

En el marco del ASFP, el diálogo con el contribuyente juega también un papel importante, pero cuando quedan puntos por explicar, se pone en ejecución un procedimiento escrito de solicitud de aclaraciones o justificaciones, el cual se define de manera precisa.

4. Control cuya duración puede ser definida por el legislador, y que no puede ser reasumido posteriormente

a) En materia de auditoría de la contabilidad

Los medios de control se adaptan al tamaño de las empresas. La duración de la intervención en el lugar la limita el legislador a tres meses para las auditorías de contabilidad de las pequeñas empresas (aquéllas en las que el volumen de negocios

se basa en un régimen de declaración simplificada. El fiscalizador puede, sin embargo, regresar a la empresa después de la expiración del plazo, para dar a conocer las observaciones luego de la conclusión de las tareas de control.

Esta limitación en la duración de las intervenciones de la administración tiene por objeto aliviar los apremios inherentes al control que pesan sobre la gestión de una pequeña empresa, e igualmente favorecer la aceptación del control. La duración de las intervenciones del servicio en las grandes empresas no está limitada por ley, tomando en cuenta el volumen de datos a tratar y de la informatización de su contabilidad. Los fiscalizadores pueden además ser asistidos por especialistas en informática.

Cuando haya concluido el control de una empresa pequeña o grande, la administración no tiene posibilidad de proceder, salvo en caso excepcional, a una segunda fiscalización de contabilidad por el mismo impuesto y el mismo período. Se pueden realizar nuevas correcciones solamente en el marco de un control de oficina, por consiguiente, fuera de toda nueva investigación en la empresa.

b) En materia de ASFP

La duración del ASFP no puede exceder un período de un año, contado a partir de la fecha de recepción del aviso de fiscalización hasta la fecha de envío de la notificación de ajustes. Dicho plazo se aumenta a dos años en caso de descubrir, en el transcurso del control, una actividad oculta o de la puesta en ejecución, durante el plazo inicial de un año, del derecho de traslado del caso ante el ministerio público o la autoridad judicial.

El legislador ha dispuesto que dicho período puede ser prorrogado en un cierto número de casos, y particularmente cuando la administración está obligada a poner en ejecución su derecho de comunicación ante los establecimientos financieros para obtener los estados de cuenta que el contribuyente no ha querido proporcionarle o cuando la administración solicita la asistencia administrativa en otros países para obtener datos sobre su situación o sus ingresos en el extranjero.

Cuando se haya concluido un ASFP, la administración no puede proceder a rectificaciones por el mismo período en materia del impuesto sobre la renta, a menos que el contribuyente haya proporcionado a la administración, en el transcurso de ese control, elementos incompletos e inexactos.

B. Garantías otorgadas al contribuyente en el procedimiento de ajustes

1. Información obligatoria sobre los resultados del control

La administración debe, al concluir el control, informar por escrito al contribuyente sobre los resultados de sus investigaciones, ya sea que proceda o no a una rectificación de los resultados declarados y cualquiera que sea el procedimiento a seguir, procedimiento de refutación o procedimiento de oficio. La conclusión del control se materializa entonces mediante el envío: ya sea de un aviso de ausencia de ajuste; ya sea una notificación de ajuste, que es el acto a través del cual el fiscalizador da a conocer al contribuyente las rectificaciones que se propone realizar.

La administración tiene la obligación de explicar de manera detallada los ajustes a fin de permitirle al contribuyente que continúe el diálogo con la administración si se ha aplicado el procedimiento de refutación, o de oponerse posteriormente a la imposición en el campo contencioso, si no se ha beneficiado de este procedimiento.

2. Un procedimiento de ajustes generalmente contradictorio

El procedimiento común es contradictorio. Se realiza únicamente cuando el contribuyente ha incumplido gravemente sus obligaciones tributarias y, particularmente, cuando no ha presentado sus declaraciones en los plazos fijados. El procedimiento de ajustes contradictorio prolonga el diálogo iniciado en la fase de control entre el fiscalizador y el contribuyente.

La notificación que se dirige a este último es una propuesta de rectificaciones que debe entonces ser justificada para permitir al contribuyente formular sus observaciones o dar a conocer su aceptación.

De esa justificación de la notificación, depende la posibilidad por el contribuyente de dialogar con la administración. Es por ello que el juez ha precisado los elementos de la justificación: la notificación indica el impuesto y el año en cuestión, y para cada una de los ajustes proyectados, la naturaleza, el motivo y el monto. El carácter suficiente de la justificación no está ligado a la pertinencia de los motivos, sino más bien a su mención en la notificación, lo que permite al contribuyente discutirlos.

Después del 1° de enero de 1990, el contribuyente es igualmente informado en la notificación de las consecuencias financieras de los ajustes realizados, es decir, el monto de los derechos y multas que resulten de esas rectificaciones. El contribuyente dispone de un plazo de treinta días para responder a la notificación. Durante ese plazo, la administración no puede proceder a cobrar las imposiciones complementarias proyectadas.

El contribuyente puede, para responder a esta notificación, obtener la asistencia de un asesor, dicha información figura además en la notificación de rectificación. Si el contribuyente no responde en los plazos legales, se considera como si hubiese tácitamente aceptado los ajustes y se acaba el procedimiento.

Así pues, ya sea tácita o expresa, la aceptación de las rectificaciones, tiene como consecuencia hacer soportar al contribuyente la carga de la prueba en caso de reclamación posterior. Cuando el contribuyente, en cambio, rehusa parcial o totalmente las rectificaciones y hace llegar observaciones a la administración, esta última debe responder de manera justificada a sus observaciones, e indicarle si los ajustes se mantienen o se abandonan.

La administración no puede proceder a recaudar un monto superior a los ajustes notificados y no puede basarse en asuntos distintos a los que aparecen indicados en la otra notificación. Si la administración desea cambiar el contenido de la otra, debe proceder a una nueva notificación, que ofrezca al contribuyente un nuevo plazo de respuesta de treinta días.

Cuando la administración ha recurrido al procedimiento contradictorio y el contribuyente ha rehusado los ajustes, la carga de la prueba incumbe, en caso de litigio posterior, salvo en casos excepcionales, a la administración.

3. Un procedimiento de rectificaciones en el que la administración está comprometida por las posiciones previamente adoptadas

De manera general, la administración está ligado a la interpretación de los textos tributarios que ha dado a conocer expresamente por vía de instrucción o mediante respuesta individual dirigida al contribuyente fiscalizado. No puede entonces efectuarse ninguna rectificación desde el momento en que el contribuyente ha aplicado la doctrina administrativa en vigor al momento en que ha suscrito su declaración, aun si esa doctrina ha sido posteriormente modificada.

La administración está igualmente ligada desde el momento en que formalmente ha adoptado una posición sobre la apreciación de una situación de hecho relacionada con el contribuyente, hasta cuando, llegado el caso, esa toma de posición haya sido modificada o adaptada.

4. Sanciones proporcionales a las infracciones cometidas

Se informa al contribuyente siempre, antes de proceder a la recaudación, de las sanciones susceptibles de ser aplicadas. Dicha información es además, incluida en la notificación de ajustes si se sigue el procedimiento contradictorio.

El régimen de sanciones fue simplificado en 1987. Se basa en la aplicación, en prácticamente todos los casos, de un interés de mora común a todos los impuestos que no tiene el carácter de una sanción, sino que constituye el precio del tiempo. Dicho interés de mora se calcula a la tasa de 0,75% por mes.

No obstante, si el contribuyente ha incumplido las obligaciones, es de mucha importancia que le sea reclamado, además del interés de mora, un recargo proporcional a los impuestos eludidos (40% en caso de mala fe, 80% en caso de maniobra fraudulenta o de abuso de derecho, 150% en caso de oposición al control

tributario). Presumiéndose la buena fe del contribuyente el legislador ha sometido la decisión del fiscalizador de descartarla, a la aprobación de su superior jerárquico.

La omisión de la declaración dentro de los plazos, es también severamente sancionada, por cuanto una multa, que oscila entré 10% a 40% según la fecha de regularización de su situación por el contribuyente, es añadida al interés de la moratoria. La administración puede, mediante acuerdo, moderar las multas distintas al interés de mora aplicadas al contribuyente y concederle, en algunos casos, plazos para el pago.

Si la administración visualiza dicha posibilidad desde el envío de la notificación de rectificación, se lo informa al contribuyente en dicho documento. El contribuyente puede igualmente solicitar el beneficio de un acuerdo, antes o después del inicio del proceso de recaudación de los impuestos. Si se llega a un acuerdo, las propuestas le son notificadas por el director, por escrito, y el contribuyente dispone de un plazo de treinta días para responder a la misma.

Si el contribuyente acepta esas propuestas, debe renunciar a todo recurso contencioso.

C. El contribuyente fiscalizado dispone de recursos diversos

La existencia de desacuerdos en el momento de un control no resulta sorprendente, tenida cuenta de la complejidad de la tributación. En caso de desacuerdo con el fiscalizador sobre los resultados del control, el contribuyente dispone de un cierto número de recursos, tanto dentro, como fuera de la administración.

1. Recursos dentro de la administración

A fin de garantizar la calidad de las posiciones adoptadas por la administración, esta última ha organizado una serie de recursos internos. El contribuyente puede así apelar al superior jerárquico directo del fiscalizador cuyo nombre aparece en el aviso de fiscalización.

Si luego de ese contacto, persiste el desacuerdo, el contribuyente puede recurrir a un representante directo del Director competente, interlocutor departamental o regional. Los recursos internos constituyen la forma normal y más rápida de solucionar las dificultades que pueden surgir en el transcurso de un control.

No obstante, todo ciudadano que se considere afectado puede dirigirse directamente, o a través de un intermediario (un sindicato profesional o un elegido frecuentemente) al Ministro. En este caso, él solicita un análisis del asunto a la administración, antes de tomar su decisión.

2. Recursos de organismos paritarios

Cuando se trata del impuesto de sociedades, de los beneficios industriales y comerciales, de los beneficios no comerciales, de los beneficios agrícolas y de los impuestos sobre el volumen de negocios, en particular, el contribuyente puede solicitar la participación de una comisión departamental si el litigio se basa en cuestiones de hecho o en un problema de evaluación.

Dicha comisión no tiene competencia en materia de derecho, lo que a veces presenta problemas de límites entre la evaluación de los hechos y su calificación jurídica. La misma tampoco tiene competencia si las rectificaciones han sido notificadas como consecuencia del procedimiento de evaluación de oficio.

La comisión departamental de impuestos indirectos y de los impuestos sobre el volumen de negocios cuyo papel es facilitar la solución de los diferendos en una etapa precontenciosa, está presidida por un magistrado del tribunal administrativo y compuesta por representantes de la administración así como representantes de los contribuyentes, entre los que figura un contador.

El contribuyente también puede solicitar que uno de los representantes de los contribuyentes sea designado por una organización profesional de su elección. En lo que respecta al funcionamiento de dicho organismo, al contribuyente se le notifica, con treinta días de antelación, la fecha de la reunión de la comisión. El informe presentado por la administración puede ser consultado por el contribuyente. El contribuyente

puede presentar sus observaciones por escrito, y ser escuchado en el momento de la sesión con el asesor de su elección.

Después de la sesión, la comisión emite una opinión sobre el litigio. Dicha opinión es notificada al contribuyente por escrito. La Administración no está obligada a ajustarse a dicha opinión. Como regla general, la administración soporta la carga de la prueba, independientemente del sentido del aviar de la comisión y particularmente en el caso de auditoría contable cuando la contabilidad presentada es llevada en forma correcta.

La opinión de la comisión puede, sin embargo, tener incidencia en la carga de la prueba ante los tribunales. Ello es así cuando la contabilidad no ha sido presentada o cuando la administración prueba que la contabilidad es gravemente irregular y que ella ha seguido en este último caso la opinión de la comisión para liquidar el reparo.

Cuando el litigio se refiera a los derechos de registro, el contribuyente puede recurrir a otra comisión departamental, la comisión de conciliación, que tiene competencia en los litigios relativos al valor de los bienes. Esta es presidida por un magistrado del órgano judicial y compuesta por un notario, representantes de los contribuyentes y representantes de la administración.

La opinión dada por ese organismo no tiene incidencia en la carga de la prueba que incumbe en todos los casos a la administración.

3. Recursos ante los tribunales

Como todas las actividades administrativas, el control tributaria está sometido al control del juez. Al final del control, los impuestos complementarios adeudados deben ser recaudados. El contribuyente puede entonces refutar los resultados de la fiscalización, cualquiera que sea el procedimiento seguido por la administración.

Debe dirigir su recurso a la administración tributario. Para hacerlo, generalmente dispone de un plazo que se extiende hasta el 31 de diciembre del

segundo año siguiente a la recaudación. En esa reclamación, el contribuyente puede solicitar una suspensión de pago por la parte de los impuestos en disputa.

La suspensión de pago es otorgada automáticamente si el contribuyente presenta garantías suficientes al funcionario encargado de la recaudación. Si el recaudador rechaza las garantías presentadas, el contribuyente puede, en un plazo de quince días, refutar esa decisión ante el juez, mediante un procedimiento de pedimento de ejecución urgente y provisional. El Director de los servicios tributarios dispone, como regla general, de un plazo de 6 meses para tomar una decisión sobre la reclamación.

A falta de decisión en ese plazo el contribuyente puede recurrir directamente al tribunal administrativo o al tribunal de gran instancia, según la naturaleza de los impuestos en disputa. Si la decisión del director es favorable al contribuyente, en su totalidad o en parte, se pronuncia un desgravamen de los impuestos correspondientes. Dicha decisión conlleva, si se efectúa, el reembolso, ya sea de los impuestos ya pagados, ya sea de las sumas depositadas como garantía en el caso de suspensión del pago.

Si la administración rechaza en su totalidad o en parte, la reclamación del contribuyente, debe indicar los motivos de ese rechazo. El contribuyente dispone entonces de un plazo de dos meses a partir de la notificación de la decisión de la administración para recurrir al juez competente. La prórroga de pago eventualmente obtenida en el momento de presentación de la reclamación es mantenida hasta la decisión del tribunal.

Si el fallo emitido por el tribunal le es favorable, las sumas pagadas injustamente serán reembolsadas al contribuyente, aun si la administración apela dicha opinión.

Si el fallo le es desfavorable, el contribuyente puede recurrir a las instancias superiores, es decir:

- el Tribunal administrativo de apelación territorialmente competente, si el fallo ha sido emitido por el tribunal administrativo;

- el Tribunal de Casación, si se trata del fallo de un tribunal de gran instancia.

Estos procedimientos que deben presentarse en un plazo de dos meses a partir de la notificación de la opinión del tribunal, no son motivo de suspensión del pago. Los derechos y multas son entonces reclamados al contribuyente.

Cabe precisar que el contribuyente dispone, en la argumentación de su defensa ante el juez, de los mismos derechos de los que dispone la administración. Tiene entonces la posibilidad de presentar, en todo momento del proceso, todo medio de derecho nuevo destinado a establecer el carácter excesivo o irregular de los impuestos complementarios en litigio.

D. El campo de aplicación de los procedimientos excepcionales esta limitado por ley

1. Determinaciones de oficio

En 1987, el legislador limitó el campo de aplicación de la determinación de oficio en ciertos casos en que el contribuyente habría incumplido sus obligaciones tributarias:

- omisión de la declaración o presentación fuera de plazo a pesar de los requerimientos previos que otorgan al contribuyente un plazo para regularizar su situación (salvo en materia de impuestos sobre el volumen de negocios);
- oposición al control tributario;
- omisión de la designación de un representante en Francia de una persona o sociedad domiciliada en el extranjero.

En materia de procedimiento de ajustes, la regla es el procedimiento contradictorio (más del 80% de los controles), siendo la excepción el procedimiento de determinación de oficio.

Aun en caso de omisión de presentación de la contabilidad o en casos de graves irregularidades que ponen en duda el carácter probatorio de la contabilidad, la administración utiliza el procedimiento de rectificaciones mediante el proceso contradictorio. De todas maneras, la prueba está a cargo del contribuyente en caso de omisión de presentación de la contabilidad.

El contribuyente, si no puede beneficiarse de todas las garantías, es, no obstante, informado por medio de una notificación de rectificación, al menos treinta días antes de que se proceda a efectuar la recaudación de los impuestos, de las modalidades de determinación de las bases de imposición y de los motivos por los cuales se ha mantenido en su contra un procedimiento de determinación de oficio.

Dicha notificación no otorga al contribuyente plazo de respuesta, no obstante, las observaciones eventualmente formuladas por el interesado son examinadas con atención y tomadas en cuenta, si procede.

2. Los procedimientos especiales

Estos procedimientos, que son dos, fueron profundamente modificados por el legislador en 1987. La decisión de recurrir a esos dos procedimientos excepcionales, que representan varios casos de aplicación por año, es tomada por un agente que tenga al menos el grado de inspector principal que aprueba la notificación de ajustes.

a) La evaluación de los ingresos en base a los elementos del tren de vida

Este procedimiento permite a la administración, en caso de desproporción importante entre el tren de vida de un contribuyente y sus ingresos declarados, establecer las bases de imposición, teniendo en cuenta ciertos elementos del tren de vida (residencias, vehículos, barcos,..).

La aplicación de este procedimiento está reservada a los casos en que el ingreso evaluado según una tabla establecida por la ley sobrepasa cierto monto (287 750 Francos en 1994), revalorizado cada año. Dicha evaluación debe revelar una discrepancia manifiesta (más del tercio) y duradera (dos años seguidos), con el ingreso declarado. Los elementos de cálculo de la base imponible son notificados al contribuyente quien puede aportar la prueba para demostrar que sus ingresos, la utilización de su capital o los préstamos que ha obtenido le han permitido garantizar su estilo de vida.

b) El procedimiento de represión de los abusos del derecho

Este procedimiento está destinado a frustrar las maniobras que tengan por objeto eludir el impuesto utilizando disposiciones jurídicas que, aunque aparentemente son regulares, no corresponden al verdadero carácter de las operaciones realizadas. Cuando el contribuyente, previo a la conclusión de un contrato o un convenio, ha consultado por escrito a la administración central, proporcionándole todos los elementos útiles para apreciar la verdadera envergadura de dicha operación y la administración no ha respondido en un plazo de seis meses a partir de la solicitud, el procedimiento de represión de los abusos del derecho no es aplicable.

En caso de desacuerdo sobre las rectificaciones notificadas en el marco de este procedimiento, el litigio puede ser sometido, a solicitud del contribuyente o de la administración, a la opinión del comité consultivo para la represión de los abusos del derecho. Si la administración no está conforme con la opinión del comité, la carga de la prueba le incumbe en caso de proceso contencioso posterior.

3. El procedimiento de tributación de oficio por falta de respuesta a una solicitud de justificaciones en materia del impuesto sobre la renta

La administración puede solicitar al contribuyente aclaraciones sobre su declaración de impuesto sobre la renta. Puede igualmente solicitarle justificaciones sobre ciertos puntos tales como su situación familiar, sus ingresos de bienes raíces, sus bienes o ingresos de bienes en el exterior. Las solicitudes de este tipo generalmente se formulan en el marco del control de oficina.

La administración puede igualmente solicitar al contribuyente que le proporcione justificaciones, cuando la misma ha conseguido elementos que le permitan establecer que puede tener ingresos más significativos que los que ha declarado; o proveniente de otras fuentes distintas a las categorías de ingresos conocidas por el servicio. El contribuyente que se abstiene de responder en un plazo de dos meses, incurre en la aplicación de una tributación de oficio. La jurisprudencia ha precisado las condiciones de envío de la solicitud de la administración y el contenido de la respuesta del contribuyente.

El envío de la solicitud está subordinado a la posesión por la administración de serios indicios que permitan presumir por ejemplo, la cuantía de los gastos del contribuyente, un monto no explicado de un balance de tesorería, la cuantía de sumas que figuran en las cuentas bancarias, etc.. Sin embargo, la diferencia debe ser significativa, particularmente en el caso de ciertos contribuyentes. En caso de respuesta insuficiente del contribuyente, el servicio le envía un requerimiento para que precise su respuesta.

En caso de omisión de respuesta o de respuesta que finalmente se considere como insuficiente luego del requerimiento, la administración puede gravar de oficio como ingresos de origen no determinado, las sumas cuyo origen no ha podido ser justificado. En ese caso, el contribuyente puede solicitar la acción de la comisión departamental de impuestos directos y de los impuestos sobre el volumen de negocios que está compuesta, además del presidente, por representantes de la administración y representantes de organismos profesionales.

Por motivos que se relacionan con la protección de la vida privada, el contribuyente puede solicitar que su expediente sea examinado por la comisión de un otro departamento distinto al de su residencia. Dicho procedimiento de interrogación y de tributación particular del contribuyente es, habida cuenta de su delicado manejo, utilizado de hecho sólo en el marco del análisis de la situación tributaria personal.

Al terminar esta presentación se puede concluir con varios comentarios. Es necesario respetar las garantías otorgadas a los contribuyentes y restablecerlas cuando son cuestionadas.

No obstante, no se debe debilitar el poder de control de la administración. La misma tiene como misión asegurar la recaudación del impuesto y verificar que la ley sea correctamente aplicada. Por lo tanto, debe contar con los medios para lograr esa misión.

Además de las garantías especificas que le son otorgadas al contribuyente en el marco de un control tributario para permitirle estar informado y defenderse, el mismo se

beneficia de otra garantía fundamental: la seguridad de que las informaciones que le conciernen no serán divulgadas en público. Los agentes de impuestos están en efecto sometidos al secreto profesional en todas las circunstancias, aun cuando los mismos sean cuestionados por los medios en relación con un caso en particular. La violación del secreto profesional es merecedora de sanciones penales. La administración no se desvincula del secreto profesional, salvo en los casos estrictamente previstos por la ley, particularmente frente a autoridades de control (Tribunal de Cuentas) o autoridades judiciales.

Los poderes de la administración se ajustan a la Convención Europea de salvaguarda de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales, que permiten a un Estado tomar medidas para garantizar "el bienestar económico del país" con miras a una repartición equitativa de las cargas públicas. Es difícil lograr y mantener el equilibrio perfecto entre los derechos de los contribuyentes y los poderes de la administración en un ambiente de constante evolución.

El control tributario, para ser eficaz, debe adaptarse permanentemente al ambiente económico y tecnológico de los contribuyentes, marcado por el constante desarrollo de las técnicas de comunicación y tratamiento de la información. El ejercicio de las libertadas individuales no podría en modo alguno excusar el fraude tributario u obstaculizar su represión.

III. LA EVOLUCIÓN DEL CONTROL TRIBUTARIO

A. Riesgos y restricciones

1. Un mundo económico en plena transformación

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

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

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

- La desmaterialización de las actividades económicas. El primer paso fue la desmaterialización del papel financiero (acciones y obligaciones). Esta tendencia

abarca la totalidad de las operaciones económicas, desde la desmaterialización de la facturación hasta la desmaterialización de la transacción que se producen con el Minitel e Internet.

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

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

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

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

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

- La compartimentación de las estructuras, producto de la historia de la DGI, que reduce la fluidez de la información, y cuya ilustración ejemplar es la distinción entre el mundo tributario y el mundo relacionado con los bienes raíces. Esta compartimentación conduce a una parcelación de la información y a la dificultad de recolectar rápidamente

en su totalidad las informaciones disponibles en un momento dado sobre un contribuyente.

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

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

El control tributario sufre también de rigideces que le son intrínsecas. Una concepción dispersa lleva a compartimentar demasiado, por una parte, las actividades de investigación, el control de documentación, el control externo; y por otra parte, el control de los ingresos de los individuos, el control de las personas jurídicas y el control del patrimonio.

Un discurso demasiado orientado a los resultados cifrados y un dispositivo de seguimiento que toma en cuenta de manera insuficiente la dimensión cualitativa ha llevado a desvíos que conducen en el mejor de los casos a un manejo mecánico de los resultados anuales y en el peor a mostrar resultados que no tienen ninguna relación con la realidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- La tasa profesional: la tasa profesional es hoy el primer impuesto directo pagado por las empresas francesas. Es por lo tanto legítimo ver que se ejerce cada vez más la imaginación de las empresas en este ámbito. En consecuencia, los resultados del control han aumentado sensiblemente en los últimos años. Sin embargo, la conjunción

de la ausencia de directivas precisas, de la ausencia de decisión en materia de aplicación de las sanciones, de la imposibilidad de aplicar los procedimientos de represión de abusos y de un costo potencialmente elevado de los recordatorios para el Estado han llevado a los servicios a limitar su movilización. Esta situación no es satisfactoria en el plano de la equidad y de las reglas de la competencia.

- El impuesto sobre las sociedades de los grupos multinacionales: en los años recientes se han multiplicado en varios Estados vinculados con Francia regímenes tributarios "agresivos" destinados a deslocalizar algunas actividades intra-grupo de alto valor agregado y cuya localización tiene pocas restricciones (servicios de tesorería, de coordinación, de prestaciones de servicios intra-grupos...). Estos regímenes tributarios, además de la sub-imposición y de la no-tasación de una actividad que implican, tienen una incidencia sobre los precios de transferencia practicados en el interior de los grupos.

Más allá de una reciente sensibilización de los organismos multinacionales (Unión Europea y OCDE) sobre este tema, que no se traducirá necesariamente en un futuro cercano en el desmantelamiento de todos los regímenes involucrados, se deberá mantener una especial atención a los flujos intra-grupos, en particular a través del seguimiento de las reestructuraciones de grupos que se reorganizan cada vez más sobre una base mundial, individualizando ciertas funciones asignadas a estructuras de gestión en el exterior.

- El control de la consistencia global de la situación tributaria de las personas físicas en relación en especial al impuesto al ingreso y el ISF (Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna): los progresos en este tema se ven obstaculizados por la compartimentación de los servicios y la parcelización de nuestro sistema de información. Por otra parte, la noción de verificador "polivalente" existe sólo para las personas jurídicas, y no hasta ahora para las personas físicas. Ello permitiría mejorar nuestra capacidad de anticipar los montajes financieros que buscan explotar de

manera abusiva cualquier nicho de exoneración tributaria (desde la inversión en los DOM -Departaments d'Outre Mer- a los PEA –Plan de Ahorro en Acciones).

- Las contribuciones sociales: por cierto, una parte de éstas escapan a la acción de control y de cobertura de las administraciones financieras. Sin embargo, el mayor peso de estas contribuciones y el cambio anunciado de una parte creciente de las cotizaciones sociales hacia las CSG (cotizaciones sociales generalizadas) va a llevar al desarrollo de montajes que buscan eludir este tipo de imposición. Actualmente, se han concebido en la DGI pocos procedimientos de detección de fraudes. Este tema va a adquirir mayor importancia en los años que vienen.

B. El futuro del control tributario

1. Los desarrollos internos

Estas evoluciones incluyen no sólo el oficio del fiscalizador, sino también sus instrumentos técnicos.

a) La mutación del oficio de fiscalizador

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Herramientas técnicas de control modernizadas

Las herramientas técnicas de control deben evolucionar en tres sentidos.

En primer lugar, deberán ser de una concepción más integrada y de una utilización más amigable. Al respecto, las aplicaciones que han privilegiado la ergonomía y la integración de los diferentes aspectos de la misión dentro de un conjunto informático coherente deben servir como modelo. En materia de control externo, las aplicaciones financieras han evolucionado en este sentido. Aún no cubren sin embargo todos los casos.

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

control. Esta metodología no tiene como ambición sustituir la apreciación humana del fiscalizador, sino de ayudar a la toma de decisiones (de iniciar un CSF – Control "sur pieces" o de documentación, de iniciar un control tributario externo, de poner a la empresa bajo vigilancia) a partir de elementos objetivos de apreciación de la situación de la empresa cuya pertinencia ha sido verificada en una muestra representativa. La aceptación y la racionalización de la apreciación del riesgo hacen deseable una adaptación de las herramientas informáticas para integrar esta nueva concepción.

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

c) La adaptación de la subdirección de control tributario

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

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

⇒ la animación de la red, la explicación de las orientaciones y la sensibilización a los temas de amplitud nacional por una presencia de terreno más regular en apoyo a los servicios;

⇒ la explotación y análisis sistemático de los resultados del control para afinar la estrategia global y desarrollar la capacidad para detectar y anticipar los nuevos mecanismos de fraude;

⇒ los vínculos con el SLF (Servicio de Legislación Fiscal) para evaluar y anticipar los problemas que se plantean con las evoluciones legislativas y reglamentarias en relación al control.

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

Por otra parte, es importante que la subdirección avance en su control de las relaciones y de la comunicación con los servicios desconcentrados. Dos ámbitos requieren de esfuerzos especiales:

- La percepción que tienen los servicios de la evaluación sobre su trabajo y sus resultados. Muchos prejuicios por un lado, torpezas y un pesado pasado y presente estadístico por otro, perturban la calidad de las relaciones y el contenido de los intercambios con los escalafones operacionales.

- La capacidad de gestionar en el tiempo la coherencia, la jerarquía y la cronología de los mensajes dirigidos a los servicios con el fin de que éstos puedan integrarlos en su dimensión DPA (diagnóstico – plan de acción) y gestionarlos en su duración.

Frente a la complejidad creciente de la tributación y a la difusión de los montajes tributarios entre los actores económicos que recurrían poco o nada a ellos en el pasado, es indispensable que la Subdirección conserve un polo de "expertise" hacia el cual las direcciones regionales puedan orientarse en los casos más delicados. Este polo contribuirá asimismo, en el respeto de la autonomía de acción de las direcciones competentes, a la armonización en todo el territorio del tratamiento tributario de los controles, exigencia cada vez más manifiesta de los contribuyentes. Paralelamente, el papel de la Subdirección podría acrecentarse en el ámbito del seguimiento de los casos mayores que requieren de una intervención coordinada de los servicios.

Los desafíos de la tributación internacional requieren también de la existencia de una división de tributación internacional:

⇒ Esta debe encargarse de la "expertise" de casos particulares en el contexto de un riesgo acrecentado de deslocalización de la base imponible, que se trate de comportamientos ligados a la "competencia tributaria" practicada en algunos Estados, o que se trate de la agresividad de algunos otros en materia de control de las transacciones internacionales (precios de transferencia);

⇒ Al respecto, la imbricación cada vez más estrecha de la gestión tributaria nacional en un conjunto de dimensión internacional (Unión Europea especialmente) aumenta asimismo la necesidad de coordinación y de intercambios con los diversos países miembros: asistencia administrativa, interpretación de los textos convencionales, relaciones institucionales...

2. Los desarrollos necesarios

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

a) Finalidades clarificadas del control

- Reafirmar los objetivos del control y el principio de neutralidad

El control tributario rectifica dos tipos de situaciones radicalmente diferentes:

⇒ Por una parte sanciona el fraude propiamente tal;

⇒ Por otra parte, rectifica comportamientos que, sin ser fraudulentos, han sido adoptados por el agente económico en un objetivo de optimización de su situación tributaria.

Estos dos objetivos no están claramente afirmados ni distinguidos. Sin embargo, obviamente la actitud de la administración en estos dos casos no debe ser la misma. El control es frecuentemente vivido tanto por el fiscalizador como por el controlado como un acto de represión. Y sin embargo también tiene una vocación preventiva, e incluso pedagógica en algunos casos:

⇒ Por la ejemplaridad de la sanción, que previene los fraudes por venir;

⇒ Por el carácter informativo del control, en la medida en que el procedimiento contradictorio favorece el diálogo y debe permitir a la administración enviar un cierto número de mensajes.

En un contexto de complejidad creciente de la tributación – lo que hace su aplicación cada vez más difícil e incierta, sobretodo para las pequeñas y medianas empresas – conviene rehabilitar el lado preventivo del control. Esta aproximación supone una neutralidad sin fallas con relación a los operadores y reconocida por ellos.

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

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

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

Esta percepción reducida proviene en parte de la compartimentación que existe entre gestores y fiscalizadores cuando en realidad el control tributario externo tiene como objeto en primer lugar ilustrar al gestor sobre una incoherencia inexplicable de la oficina. En este sentido, la visita en el lugar del operador no debe tener necesariamente una connotación represiva, sino reflejar la preocupación de la administración en eliminar rápidamente cualquier ambigüedad. Es además un medio para subrayar la continuidad que existe entre la gestión de un portafolio de contribuyentes y el control de estos últimos.

Por otra parte, este principio de continuidad entre estas dos modalidades de intervención no hace más que ilustrar la doble preocupación de equilibrar la inversión

en control con los riesgos y los desafíos financieros y de integrar en los procesos de decisión el análisis de riesgo.

- Una actitud anticipativa, reactiva y rigurosa frente al fraude

En cambio, "el verdadero fraude" debe ser objeto de una sanción rápida, rigurosa y ejemplar, relevada por una acción de cobranza igualmente determinada y rápida. La confusión existente sobre los objetivos del control tributario no permite distinguir los casos fraudulentos de los casos para los cuales se identifican sólo simples errores o divergencias en la comprensión de los textos.

b) Medios jurídicos y una organización adaptada

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

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

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

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

Las modificaciones por considerar podrían ser las siguientes:

⇒ Abrir la posibilidad de un contacto con la empresa fuera de cualquier instrucción judicial, lo que permitiría a la administración tributaria conocerla mejor. Como

contrapartida, los servicios podrían responder por escrito a preguntas elementales planteadas por empresas nuevas que requieren seguridad jurídica.

⇒ Crear procedimientos de control del IVA basados en intervenciones inopinadas, pero limitadas en el tiempo y que puedan finalizar en una cobranza rápida de los derechos eludidos. El objetivo es intervenir rápidamente, en especial con las empresas nuevas, para evaluar concretamente el riesgo que éstas representan sin tener que recurrir a una instrucción pesada y lenta que permita al operador organizar su insolvencia, si no lo había hecho con antelación;

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

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

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

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

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

⇒ De una parte, experimentar en términos organizacionales la separación entre el control clásico y la lucha contra el fraude identificando claramente brigadas

encargadas de tomar a cargo las investigaciones de empresas sospechosas de cometer operaciones fraudulentas. Estas brigadas especializadas serían, especialmente a escala regional o interregional, los socios privilegiados de los servicios de investigación y estarían encargadas de tomar a cargo de manera prioritaria los expedientes que emanen de estos servicios y los casos que hagan presagiar persecuciones judiciales. Su modo de organización debería ser más flexible y permitir, si se justifica, la constitución de grupos mixtos investigadores/fiscalizadores que permitan utilizar todo el espectro de procedimientos de investigación y control;

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

c) Un sistema de información moderno y accesible

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

- Es primordial que la DGI sea autorizada para utilizar identificadores únicos, estables y comunes con otras administraciones a la vez para las personas jurídicas y físicas que le permitan comunicar e intercambiar informaciones con el mundo exterior. Se trata por cierto de una decisión política, pero es también la afirmación de la necesidad de una mejora de la eficiencia de la acción administrativa.

- Es urgente reducir la compartimentación de los recursos de documentación de la DGI explotando todas las potencialidades que ofrecen actualmente las redes de tipo Intranet. Algunos de nuestros socios extranjeros tienen como mínimo una centralización del conjunto de informaciones relativas a un

contribuyente (Italia, España) o implementan estructuras de tipo "Datawarehouse"[1] (Gran Bretaña, Suecia, Finlandia, Dinamarca). La administración tributaria francesa debe superar el modelo informático de los años ochenta que separa herméticamente el mundo territorial (bienes raíces) del mundo tributario, el mundo de la persona física del de la persona jurídica.

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

⇒ A todas las informaciones de la DGI sobre la empresa, sus dirigentes, y todas las estructuras jurídicas relacionadas;

⇒ A todas las informaciones públicas vía Internet;

⇒ A todas las informaciones abiertas por el ejercicio del derecho de comunicación;

⇒ A los archivos de las empresas mismas;

⇒ A las informaciones en posesión de otras administraciones.

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

- Por otra parte, es esencial dotar a las estructuras de control y de investigación de instrumentos de gestión de la información. El objetivo es conservar la memoria de las operaciones de control constituyendo oficialmente un fichero nacional de los controles tributarios que registre de manera nominativa y detallada la totalidad de las operaciones realizadas. Esta fuente de documentos permitiría la realización de estudios macroeconómicos sobre el perfil del fraude.

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

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

3. Los hipotéticos desarrollos externos

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

a) La jurisprudencia

La influencia dominante del derecho anglosajón sobre las jurisprudencias de la CJCE (Corte de Justicia de la Comunidad Europea) y de la CEDH (Corte Europea de los Derechos Humanos) puede llevar a nuevos desarrollos que extiendan los derechos de la defensa (derecho a la ausencia de respuesta, seguridad del contribuyente, acceso a las informaciones utilizadas). La garantía de un proceso equitativo incluye también, según la CEDH, el derecho a un juicio en un plazo razonable. Al respecto, el tiempo excesivo de los plazos de la justicia es una de las desventajas más evidentes del sistema francés.

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

b) La tecnología

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

c) El cambio al Euro

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

d) La armonización comunitaria

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

- ¿Cómo controlar las plusvalías de participación o los ingresos de capitales en Francia sin armonización de las reglas de imposición, de cobranza y de control?

- ¿Cómo admitir que subsistan en las puertas del gran mercado interior regímenes como los de las islas Anglo-Normandas, de Mónaco, de Andorra, de Gibraltar o de Liechtenstein?

- ¿Cómo imaginar que el objeto imponible no va deslocalizarse si en Francia la presión tributaria se mantiene más pesada y el control más eficaz?

e) El acceso de terceros a la información tributaria

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

f) La cesión del control a la Comunidad Europea, especialmente en materia de IVA

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

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

g) La cesión al poder judicial del control

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

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

Esto significaría en realidad ir hasta el final de la lógica presentada más arriba de una mayor separación entre el control de las obligaciones de declaración y la lucha contra el fraude.

Pero presentaría algún interés sólo si se reúnen las siguientes condiciones previas:

⇒ Magistrados formados y especializados en las cuestiones tributarias;

⇒ Plazos de instrucción y de juicio reducidos con la asignación a las jurisdicciones de personal suficiente;

⇒ Respuestas más rápidas a las comisiones internacionales que a las demandas de asistencia administrativa tributaria.

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

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

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

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