

**BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO
DEPARTAMENTO DE INTEGRACIÓN Y PROGRAMAS REGIONALES
DIVISIÓN DE INTEGRACIÓN, COMERCIO Y ASUNTOS HEMISFÉRICOS
INSTITUTO PARA LA INTEGRACIÓN DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE**



**PENETRACIÓN DEL SISTEMA DE AUTO-LIQUIDACIÓN
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

MEDIO SIGLO DE EXPERIENCIA EN EL JAPÓN DE LA POST-GUERRA

NOBUAKI USUI

JUNIO 2002

1. Introducción

Actualmente el programa japonés de impuesto sobre la renta, basado en la auto-liquidación, está siendo eficientemente operado y contribuye al financiamiento nacional a través de la estable recaudación de grandes cantidades de ingresos fiscales por este concepto¹.

Cuando revisamos los cambios en recaudación por impuesto sobre la renta desde 1940, cuando el impuesto sobre la renta era exclusivamente aplicado a la recaudación de la renta personal², encontramos que el impuesto sobre la renta ha obtenido el rango del rubro tributario dominante durante este periodo excepto por unos pocos años. Particularmente, por más de 30 años a contar desde los años setenta, este impuesto representó aproximadamente el 40 por ciento del total de la recaudación tributaria nacional. Recientemente, este porcentaje ha bajado un poco a algo cercano al 36 por ciento en el año fiscal 2000 (en resultados finales), con lo cual todavía supera sobradamente al segundo porcentaje de 22 por ciento alcanzado por el “impuesto corporativo”.

El número de contribuyentes del impuesto sobre la renta se incrementó, con algunas variaciones, de aproximadamente 5.3 millones en 1940 a aproximadamente 52 millones (cifra ésta basada en informaciones de 1999)³. En términos de porcentaje de contribuyentes en relación con el total de la población, esto representa un incremento de menos del 7 por ciento a más del 40 por ciento. De estos contribuyentes, los asalariados (quienes pagan su impuesto sobre la renta a través de la retención en la fuente) y los empresarios (quienes pagan el impuesto bajo la figura de la auto-liquidación)⁴ están casi balanceados en número, aún cuando datos recientes muestran que esta correlación ha cambiado 6 a 1, debido al rápido incremento en el número de los asalariados.

El moderno sistema impositivo para el impuesto personal comenzó en Japón con la implementación de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Julio de 1887, hace 115 años, la cual fue una de las primeras en su género en el mundo. Durante los primeros sesenta años, la liquidación oficial⁵ fue adoptada para la determinación de este tipo de impuesto. No fue sino hasta abril de 1947, dos años después de la derrota de Japón en la Guerra,

¹ El ingreso por impuesto sobre la renta en el año fiscal 2000 fue de 18,788.9 billones de yenes al cierre de cuentas, o 157.9 billones de dólares americanos al tipo de cambio de 119 yenes por dólar americano.

² Justo antes de este cambio, el impuesto sobre la renta fue impuesto no sólo sobre la renta personal sino también sobre la renta corporativa.

³ Para 1999, el número de contribuyentes asalariados que utilizaban la fórmula de la retención en el pago de su impuesto sobre la renta fue estimado en 44.74 millones, mientras que el número de contribuyentes que realizó declaraciones de impuestos a las oficinas tributarias fue de 7.4 millones. Desde que es imposible determinar el número de contribuyentes incluido en ambas figuras, la simple suma de los dos sectores nos da un total de 52.14 millones de contribuyentes pagando impuesto sobre la renta.

⁴ Esto incluye empresarios, asalariados, pensionados y otros que realizan declaraciones de impuestos.

⁵ En relación con el sistema de liquidación oficial ver página 4.

cuando Japón cambió su método de cálculo del impuesto adoptando el de la auto-liquidación, un sistema empleado actualmente y en el cual los contribuyentes voluntariamente hacen su declaración y ellos mismos calculan el impuesto a pagar.

¿Cuáles son las razones detrás del buen funcionamiento del impuesto sobre la renta bajo el sistema de la auto-liquidación usado actualmente en Japón, a pesar del hecho de que muchos contribuyentes utilizan este sistema para cumplir con sus obligaciones fiscales? A este respecto, puede decirse que el ambiente que rodea el pago del impuesto en el Japón, incluyendo el elevado cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones impositivas, está detrás del eficiente funcionamiento del sistema de auto-liquidación. ¿Tenían los contribuyentes japoneses un elevado nivel de conciencia tributaria, en el actual sentido del término, y existía un ambiente favorable para el pago de tales impuestos desde el momento de la adopción del sistema? Por supuesto que no.

Cuando el sistema de la auto-liquidación fue lanzado en Japón, los pequeños empresarios no estaban acostumbrados a llevar sus libros de contabilidad sistemáticamente, así que tuvieron muchas dificultades para completar sus declaraciones de impuestos con base en sus libros y registros. Adicionalmente, fue muy difícil para ellos deslastrarse del período en que la liquidación era oficial y de la muy difundida idea de que “los funcionarios del fisco debían informar acerca del monto del impuesto a ser pagado”. Para hacer las cosas aún peor, los contribuyentes tenían una vida sumamente dura, pobre e inestable en aquella época, más allá de toda comparación con la de hoy en día, sufriendo del caos social, de una economía dañada y de la aguda inflación que siguió a la Guerra.

Este papel analiza el por qué Japón introdujo el sistema de la auto-liquidación para el cálculo del impuesto sobre la renta en tan adversas circunstancias, los problemas que tuvieron que ser enfrentados como resultado de su implementación, y cómo el país superó estas dificultades hasta lograr el estable funcionamiento del sistema de impuesto sobre la renta de hoy en día⁶. Yo estaría más que dichoso si el estudio de este caso arroja alguna luz sobre la evolución producida en el nivel de cumplimiento de los contribuyentes japoneses hacia sus obligaciones fiscales en el Japón de la post-guerra.

2. Impuesto sobre la Renta y la Liquidación Oficial antes de la Adopción del Sistema de Auto-Liquidación

Para entender el impacto del sistema de autoliquidación en los contribuyentes, sería de gran ayuda tener algunas ideas sobre el sistema y la administración del impuesto sobre la renta existente con carácter previo. En esta sección, expondré las líneas principales del

⁶ Cuando se discute tributación mediante auto-liquidación, es importante notar cómo los reclamos fiscales fueron recibidos y cómo el procedimiento de recaudación fue manejado. Estos aspectos están omitidos aquí, sin embargo, para enfocarnos en los aspectos a ser discutidos en este papel.

sistema de la liquidación oficial y la historia del impuesto sobre la renta hasta la adopción de la auto-liquidación.

Durante la Era Meiji (1868-1912) la nación dependía principalmente de la tributación sobre la tenencia de tierra mediante el llamado “impuesto a la tierra (chiso)”, como la fuente de ingresos para el gobierno. En los días primeros de la Era Meiji, el impuesto a la tierra significaba más del 90 por ciento del ingreso por tributos a nivel nacional e incluso a mediados de dicha era, cuando el impuesto sobre la renta fue establecido, equivalió aproximadamente al 60 por ciento del ingreso total. Otras fuentes de ingresos, en orden de importancia por debajo del “impuesto a la tierra (chiso)”, incluyeron el “impuesto a la producción de alcohol (syuzo-zei)”, “derechos aduaneros (umikan-zei)” e “ingresos por estampillas”, mientras que el impuesto sobre la renta en su etapa inicial llegó a representar solamente entre uno y dos por ciento del ingreso tributario nacional.

A finales de la Era Meiji, el porcentaje del ingreso por impuesto sobre la renta aumentó progresivamente, beneficiándose de la modernización de la economía japonesa y la expansión del ámbito de aplicación del sistema de impuesto sobre la renta⁷. Durante el último año de la Era Meiji, el ingreso por impuesto sobre la renta alcanzó aproximadamente 10 por ciento del ingreso impositivo nacional por primera vez en 25 años desde el establecimiento de este impuesto. El ingreso mayor del correspondiente año fue alcanzado por el “impuesto al licor (syu-zei)” (aproximadamente el 24 por ciento del ingreso tributario nacional), seguido por el “impuesto a la tierra (chiso)” y el “impuesto aduanero (kan-zei)”, siendo que el “impuesto sobre la renta” obtuvo el cuarto lugar.

Rápidamente después de este año, estalló la Primera Guerra Mundial (1914-1919) trayendo consigo un auge y un incremento sustancial en el ingreso por impuesto sobre la renta. En 1917, la proporción de ingreso por impuesto sobre la renta se ubicó cerca del 20 por ciento, y sobrepasó esta cifra por primera vez en el año siguiente. Sin embargo, debe mencionarse que a pesar del indicado incremento del impuesto sobre la renta, los impuestos indirectos seguían predominando dentro del sistema impositivo japonés.

Por cerca de veinte años más (1936), el ingreso total creció regularmente sin ningún cambio sustancial en el sistema impositivo. Tanto el impuesto sobre la renta como el “impuesto al licor”, representando ambos aproximadamente el 20 por ciento del ingreso tributario nacional, se encontraron en el tope cada año durante este periodo⁸.

Después de ocurrido el Incidente en la parte norte de China en 1937, Japón reforzó sustancialmente su armamento, y para el momento del inicio de la Guerra del Pacífico en

⁷ Al comienzo, el “impuesto sobre la renta” gravó solamente la renta personal, pero en 1899 fue extendido para cubrir el impuesto corporativo. Durante la Guerra Sino-Japonesa (1894-5) y la Guerra Ruso-Japonesa (1904-5) las tasas de los impuestos fueron aumentadas para financiar la guerra.

⁸ A estos dos impuestos siguieron el “impuesto aduanero”, el “impuesto a las estampillas” y el “impuesto al consumo de azúcar”, siendo que el porcentaje del “impuesto a la tierra” disminuyó profundamente.

1941, entró en un régimen nacional de guerra. A efectos de satisfacer la necesidad de obtener enormes cantidades de fondos para financiar el conflicto, el gobierno implementó una serie de medidas para aumentar sus ingresos desde 1937, incluyendo entre ellas el aumento de algunos impuestos ya existentes como el “impuesto sobre la renta” y la introducción de más amplios impuestos indirectos. En el año fiscal de 1940, el gobierno realizó las siguientes modificaciones que alteraron la estructura básica del impuesto sobre la renta. Primero, una porción de los impuestos a las ganancias de las corporaciones fue separada y reclasificada como “impuesto corporativo”. Segundo, la porción remanente de impuesto sobre la renta personal fue reestructurada dentro de un esquema de carácter dual integrado por un impuesto cedular y un impuesto sobre la renta global⁹. En tercer lugar, el ámbito de aplicación del sistema de retención del impuesto, anteriormente utilizado para intereses en títulos representativos de deuda, fue extendido para cubrir el ingreso de los asalariados y otros¹⁰.

Varias medidas tomadas por el gobierno en tiempos de guerra aumentaron el ingreso por concepto de impuesto sobre la renta en forma acelerada hasta alcanzar cerca del 35 por ciento del ingreso interno en 1944 (el año anterior al final de la guerra).

En agosto de 1945, Japón fue derrotado en la Guerra del Pacífico. Agobiado por una economía empobrecida al extremo y azotado por una galopante inflación, la calidad de vida de la población llegó a su nivel más bajo. Para superar esta situación, el Cuartel General del Comando Supremo para la Fuerza Aliada (CGCS) ordenó al Gobierno Japonés implementar ciertas medidas tales como el mantenimiento de unas finanzas públicas balanceadas para combatir la inflación, el cobro de las fuentes de ingresos tributarios necesarias para la recuperación económica y la reconstrucción de la nación, y la democratización de los sistemas financiero e impositivo.

Con respecto al área impositiva, al mismo tiempo que el gobierno dependía del ya existente sistema de impuesto sobre la renta como la fuente para cubrir las necesidades financieras del periodo de la post-Guerra, inició los estudios necesarios para el diseño de un sistema impositivo acorde con la nueva era. El resultado de dicho estudio está contenido en las reformas de 1947. Estas reformas introdujeron algunos cambios en el sistema de impuesto sobre la renta: los métodos de imposición existentes fueron integrados dentro de un sistema de impuesto sobre la renta global (con una tasa impositiva de carácter progresivo), y el sistema de liquidación oficial dio paso al de auto-liquidación. Con estos cambios, el sistema de impuesto sobre la renta retuvo su puesto dominante en el sistema impositivo nacional¹¹.

⁹ El impuesto personal fue clasificado en seis grupos, cada uno de los cuales fue gravado con impuesto sobre la renta cedular (con diferentes exenciones incluyendo la exención básica y la tasa de impuesto proporcional) y el impuesto sobre la renta global fue establecido sobre el ingreso total (con un límite de 5,000 yenes y tasa proporcional de impuesto).

¹⁰ En la época, esto fue llamado “ingreso generado”, pero aquí uso el término empleado en el sistema impositivo actual para mayor claridad.

¹¹ Para complementar el impuesto sobre la renta, el impuesto al consumo fue considerado y un “impuesto

El sistema de liquidación oficial había sido empleado desde el establecimiento del sistema del impuesto sobre la renta, y sólo sufrió pequeños cambios de acuerdo con las necesidades de la época. En los párrafos siguientes haré una síntesis acerca de cómo el sistema impositivo operaba en tiempos de guerra en Japón.

Dentro del sistema de liquidación oficial, las autoridades impositivas determinaban el monto del ingreso del contribuyente y del impuesto correspondiente usando su propia base de datos y tomando como referencia información suministrada por el contribuyente, determinando luego el monto del impuesto a pagar con la aprobación del Comité de Ajuste o Determinación del Ingreso (shotoku chosa iinkai) para luego ser notificado dicho monto al contribuyente¹². La determinación era hecha principalmente por el sistema del “impuesto por estimado” o la “fórmula de ajuste balanceado (Kenko-saan)” puesto que la investigación de todos los contribuyentes era imposible en esa época y muchos empresarios, por la ausencia de práctica de llevar y guardar los libros contables y demás recaudos, suministraban información insuficiente, lo cual impedía realizar una determinación basada en los estados financieros de cada contribuyente.

El método de determinación del “impuesto por estimado” se concentraba en una estimación del ingreso. A los efectos de poder estimar el ingreso de los empresarios, quienes tenían sólo información disponible acerca de sus ganancias, este método utilizaba la tasa del enriquecimiento bruto (shotoku-ritsu), la cual representaba una proporción del ingreso obtenido por área e industria que era determinado por encuestas hechas al azar. El ingreso de las empresas que no tenían información disponible de sus ganancias fue calculado aplicando la misma tasa a sus ganancias estimadas determinadas estas últimas por la aplicación de una fórmula generalizada¹³ aplicada a la industria específica de que se tratara¹⁴.

El “Kenko-saan (fórmula del ajuste balanceado)” fue introducido para alcanzar una determinación balanceada entre un número de empresas pertenecientes a la misma industria. Los funcionarios impositivos calculaban la ganancia de cada empresa tomando en cuenta principalmente la información obtenida en trabajos de campo realizados sobre casos anteriores, agregando las características particulares de cada empresario, como por

sobre los ingresos brutos”, con una tasa del uno por ciento, fue implementado en septiembre de 1948. Este impuesto encontró gran resistencia en la población y fue abolido al final de 1949.

¹² Este recuento se refiere al estado después de las revisiones de 1901. Antes de dicha revisión, el monto del impuesto sobre la renta para cada contribuyente fue determinado por una decisión del comité de determinación del ingreso (shotoku chosa Iñaki) basado en el examen de ingresos llevado a cabo por los investigadores de dicho comité.

¹³ Por ejemplo, el ingreso de los contribuyentes hoteleros fue estimado por una fórmula igual para todos usando factores como el número de habitaciones y el consumo de servicios públicos.

¹⁴ Para los agricultores, dado que había muy poca diferencia en calidad y producción entre las cosechas en el mismo distrito y bajo las mismas condiciones, la estimación de ingresos promedio por área fue preparada para cada distrito a fin de estimar el ingreso de dichos agricultores.

ejemplo tamaño del negocio y características de su gerencia. Este método usó también tasas de ingresos de las empresas preparados por las asociaciones de industrias a las cuales éstas pertenecían.

Como se señaló anteriormente, la determinación de los impuestos de las empresas y otras entidades similares por parte de los funcionarios tributarios fue hecho sobre la base de estimados, tomando en consideración el balance entre empresas del mismo ramo, lo cual desviaba la tributación de su concepto primario basado en los reportes de cuentas y situación particular de cada contribuyente. Los razones para la exitosa puesta en práctica de este método, sin que se produjesen agrios desacuerdos y reclamos por parte de los contribuyentes, debe buscarse tanto en la poca sofisticación de la sociedad de la época en términos económicos, en lo lento que era su aceptación al cambio, así como en que el peso del impuesto sobre el contribuyente fue limitado y no tan fuerte. Después de la transición al sistema de auto-liquidación, los contribuyentes que no cumplieran con llevar y guardar sus libros y asientos en orden estuvieron sujetos a la tributación por estimado.

El número de contribuyentes clasificados como asalariados aumentó como resultado de la política de aumento de ingresos adoptada en tiempos de guerra en Japón. Con ocasión de este aumento, las reformas de 1940 introdujeron un impuesto sobre la renta con carácter cédular, el cual adoptó una tasa impositiva del seis por ciento para el ingreso obtenido por salarios, al mismo tiempo que aplicaba la retención del impuesto a dicho ingreso en la fuente, para que los contribuyentes asalariados sin otro tipo de ingresos pudieran así por esta vía completar sus procedimientos de pago. Esto implicó que el ingreso de los asalariados fue excluido de las determinaciones de impuestos realizados por las autoridades impositivas.

3. Introducción del Sistema de Auto-Liquidación y Caos Generado

Como se mencionó anteriormente, en las reformas hechas en 1947 poco después del final de la guerra, el “impuesto sobre la renta” estaba llamado a guardar su rol como un elemento esencial dentro del sistema nacional impositivo. Este fue el juicio más realista y supuso el menor riesgo teniendo en cuenta el hecho de que las finanzas durante el tiempo de guerra fueron, en efecto, materialmente dependientes de este tipo de impuesto. Al mismo tiempo, dicho juicio es un reflejo de la importancia que durante esa época se concedía al gravamen del ingreso personal dentro de la teoría fiscal y de la influencia del sistema impositivo Norte Americano que ubicaba al impuesto sobre la renta personal en el vértice de su sistema tributario. El gobierno japonés y el CGCS estuvieron entonces de acuerdo en la importancia de mantener dicho impuesto sobre la renta.

Detrás de la adopción del sistema de auto-liquidación para el impuesto sobre la renta estuvo el deseo ferviente del CGCS y la rápida inflación desatada. El sistema tradicional de determinación oficial del impuesto a pagar basado en estimados de los comités de determinación de ingresos (shotoku chosa iinkai) parecía poco democrático al CGCS, el

cual insistía en la adopción de un sistema de auto-liquidación como el utilizado en el impuesto sobre la renta personal norteamericano. El CGCS creía que la adopción de un sistema de auto-liquidación voluntario era deseable porque servía como prueba de la democratización del sistema impositivo japonés. Adicionalmente, la rápida inflación en Japón hizo mucho más difícil para el gobierno el asegurar los estimados de los ingresos por impuestos porque, bajo el sistema del ajuste oficial, el impuesto sobre la renta era impuesto sobre la ganancia del año anterior. El sistema de la auto-liquidación pareció entonces el más apropiado puesto que tenía la ventaja de imponer tributos sobre las ganancias del año en curso.

El Gobierno Japonés se opuso enérgicamente a la adopción del sistema de auto-liquidación, alegando que la inmediata adopción de tal sistema era prematura y podría causar confusión si Japón fuese obligado a implementar el nuevo sistema sin estar bien preparado para ello. Sin embargo, presionado por el fuerte deseo del CGCS y tomando en cuenta la necesidad de imponer tributos sobre las ganancias del año en curso, el gobierno aceptó el cambio, considerando que no tenía razón en negarse a la adopción del sistema de la auto-liquidación si suficientes medidas complementarias podrían tomarse al mismo tiempo.

Puesto que la transición al sistema de auto-liquidación y al gravamen de la ganancia del año en curso implicó cambios en la estructura básica del “impuesto sobre la renta” el gobierno tomó una serie de medidas en conexión con la transición y revisó los sistemas a objeto de minimizar la confusión inicial por el cambio.

Primeramente, en línea con la transferencia de la responsabilidad por el cálculo del impuesto de las autoridades impositivas a los contribuyentes, fue hecho claro que “las declaraciones de impuestos hechas por los contribuyentes podrían ser corregidas a través un examen hecho por las autoridades impositivas, estando sujetas a un posible procedimiento de ajuste basado en el resultado de dicho examen”. En segundo lugar, un sistema administrativo penal fue introducido dentro de los procedimientos vigentes para “delitos impositivos (entai-zei)”, “impuesto al interés (rishi-zei)” y el “impuesto adicional (kasan-zei)”, siendo que este sistema penal sería objeto de mayor desarrollo en lo adelante. Más aún, ciertas normas fueron dictadas para aumentar los castigos como el de cárcel para ofensas criminales relacionadas con impuestos directos incluyendo al “impuesto sobre la renta”, castigo éste que sólo había sido aplicado anteriormente en relación con ofensas criminales relacionadas con impuestos indirectos. En tercer lugar, investigaciones obligatorias, las cuales fueron iniciadas bajo la forma de un programa de investigaciones criminales usado anteriormente sólo para ofensas criminales relacionadas con impuestos indirectos, fueron introducidas para casos de impuestos directos con el objeto de asegurar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁵. Todas estas

¹⁵ Este programa de investigación criminal tiene relación con el fraude en materia impositiva que no puede ser determinado solamente por el examen voluntario. Las investigaciones son llevadas a cabo usando medidas correctivas similares a las utilizadas en las investigaciones criminales, y los resultados son

medidas fueron requisito indispensable para el desarrollo del sistema de la auto-liquidación, y ellas han contribuido a mantener el sistema hasta el día de hoy.

El esquema del ajuste a fin de año bajo el sistema de la retención en la fuente, aún cuando no directamente relacionado con la auto-liquidación, fue introducido para el cálculo del ingreso de los asalariados. Este esquema permite al empleador fijar el monto anual del ingreso de cualquiera de sus empleados comparando el monto total de impuesto retenido mensualmente de su salario con el monto del impuesto sobre la renta que genera dicho salario, haciendo un ajuste al final del año en el último pago de dicho salario. La mayoría de los asalariados puede completar su pago de impuestos bajo esta fórmula, sin que haya necesidad de llenar ninguna declaración de impuestos en forma individual.

Si el gobierno hubiera introducido el impuesto sobre la renta global usando una tasa impositiva progresiva al mismo tiempo que el sistema de la auto-liquidación no sólo las empresas, sino también un número grande de asalariados cuyo impuesto sobre la renta es retenido por el empleador, hubieran tenido que llenar declaraciones de impuestos. Considerando la situación en su momento, el gobierno decidió utilizar el esquema del ajuste a fin de año bajo el sistema de retención con el objeto de atenuar su preocupación en relación con el posible desorden que todos los cambios podrían causar en el sistema tributario. Este esquema jugó un papel muy importante en la penetración del sistema de la auto-liquidación hasta tal punto que preparó el ambiente para el uso del sistema de la auto-liquidación por parte de los empresarios¹⁶.

La adopción del sistema de la auto-liquidación para el impuesto sobre la renta con el ingreso a ser gravado trasladado al año en curso requirió que ciertos contribuyentes, tales como los empresarios, prepararan y entregaran sus declaraciones de impuesto provisional y final dentro del siguiente horario:

- Entrega de la declaración provisional con una estimación de ingresos al año en abril de cada año.
- Pagos equivalentes a un cuarto de los impuestos estimados en cuotas a vencerse a finales de abril, julio y octubre y
- Entrega de la declaración de los impuestos que efectivamente deben ser pagados en el año a finales del mes de enero del año siguiente. Si el monto de los impuestos prepagados fuese menor que el monto de los impuestos debidos, el contribuyente debía pagar el monto faltante, mientras que si el monto prepagado excedió el monto de los impuestos debidos el contribuyente tenía derecho a una devolución¹⁷.

reportados a los fiscales públicos en aras de la persecución criminal de los transgresores.

¹⁶ El método de ajuste a final del año bajo el sistema de retención contribuyó grandemente a disminuir el costo del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los asalariados, cuyo número aumentó más de lo esperado después de la guerra. La combinación de estos sistemas ha quedado ahora establecida como la fórmula básica para la recaudación del impuesto sobre la renta.

¹⁷ De allí en adelante, el esquema de la declaración provisional fue cambiado por el esquema del prepago del impuesto estimado (a ser pagado al fin de julio, fines de noviembre).

El nuevo sistema comenzó con las declaraciones provisionales y las estimaciones de ingresos hechas por los contribuyentes en abril de 1947. Sin embargo, el monto de impuesto sobre la renta auto-liquidado que fue pagado para finales de diciembre de 1947 sólo totalizó el 11.4 por ciento del monto estimado en el presupuesto. La documentación pertinente muestra que en algunos años fiscales el tesoro nacional cayó al punto de cero durante el año. Sorprendidos por estos resultados, el CGCS promovió el refuerzo, por parte de las autoridades fiscales, de las labores de auditorías e investigaciones criminales con el fin de imponer algunos correctivos que incluían la señalización de las personas que o bien no cumplieron con su obligación de declarar o lo hicieron por montos menores a los ingresos efectivamente generados. Un ejemplo extremo fue el llamado “sistema de las metas” según el cual el monto deseable de impuesto a ser recaudado fue indicado a cada oficina de impuestos, por lo que tales oficinas debían llevar sus investigaciones teniendo como mira la meta a alcanzar.

Esta política trajo los siguientes resultados en relación con el ingreso de los contribuyentes para el año 1948: Aproximadamente el 70 por ciento de los contribuyentes que estaban obligados a presentar sus declaraciones de impuestos fueron sujetos a corrección o determinación por las autoridades fiscales bien por no haber efectuado declaración o por hacerlo por cantidades menores, lo cual resultó en un monto adicional de cerca de la mitad del total de ingresos recibidos por impuesto sobre la renta auto-liquidado. Las consecuencias fueron un gran número de apelaciones (“peticiones de reinvestigación” en términos japoneses) por parte de los contribuyentes así como un alto grado de evasión fiscal¹⁸. Esta situación anormal y el creciente número de contribuyentes después de la guerra, aunada al inmenso e inexperto personal de empleados impositivos reclutados de manera apresurada, llevó a la administración tributaria a una terrible confusión.

Como la fuente de recursos para hacer posible la prestación de servicios públicos, los impuestos deben ser vistos como “las cuotas de los socios”. El “impuesto sobre la renta”, el más simbólico de todos los impuestos, es calculado y pagado, bajo la figura de la auto-liquidación, de acuerdo a la declaración que cada contribuyente hace de sus ingresos, en una forma natural y democrática. Sin embargo, ningún procedimiento de recaudación de impuestos por excelente que parezca en teoría realmente funcionaría en la práctica si tanto los contribuyentes como las autoridades tributarias no tuvieran suficiente conocimiento del propósito del sistema o de la capacidad administrativa para implementarlo. Desafortunadamente, el sistema de auto-liquidación fue introducido de manera súbita, sin el tiempo suficiente para prepararse a los cambios. Más todavía, evidentes relaciones de tensión entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, debido a la carga excesiva que los impuestos significaban para el pueblo japonés en los tiempos inmediatamente siguientes al final de la guerra, socavaron la implementación del sistema de auto-liquidación.

¹⁸ El porcentaje de evasión fiscal en relación con el monto del impuesto estimado excedió el 40 por ciento en año fiscal 1948.

4. Establecimiento de la Agencia Nacional Tributaria y las Reformas Impositivas de Shoup.

Tanto el CGCS como el gobierno japonés sufrieron el impacto de la inesperada confusión generada por la adopción del sistema de auto-liquidación. Conscientes de la necesidad de construir un sistema tributario y una estructura administrativa de carácter tributario que reflejara tanto la realidad contemporánea del Japón como que estuviese orientada hacia las necesidades del nuevo Japón, el gobierno empezó a considerar la creación de un sistema y una estructura para la administración tributaria futura.

El primer resultado fue la creación de la Agencia Nacional Tributaria (ANT).

Anteriormente, la administración tributaria había sido fundamentalmente atendida por cerca de 500 oficinas tributarias localizadas a lo largo y ancho de Japón. Estas oficinas estaban controladas y supervisadas por el Departamento Tributario del Ministerio de Finanzas, desde un punto de vista nacional, y por cada departamento de finanzas regional, desde el punto de vista regional. Esta estructura carecía de consistencia y eficacia en el área tributaria puesto que el Departamento Tributario tenía otras responsabilidades y funciones además de la planificación y trazado del sistema tributario, mientras que los departamentos de finanzas regionales estaban sobrecargados con trabajos diferentes a sus funciones tributarias. Adicionalmente, la estructura tenía el inconveniente de que la administración tributaria podía ser influenciada por requerimientos fiscales, especialmente la tendencia de los ingresos, en lugar de la simple adherencia a las leyes tributarias como es lo deseable en el comportamiento de la administración tributaria.

Habiendo concluido que esta estructura dual contribuyó a la confusión reinante en las oficinas tributarias, el CGCS recomendó fuertemente la reestructuración de la administración tributaria. Como resultado, la ANT fue establecida en junio de 1949, como la agencia especializada en el control y manejo de la administración tributaria. La ANT fue creada como un órgano externo del Ministerio de Finanzas, y estuvo formada por una oficina central, 11 departamentos tributarios regionales¹⁹ y 497 oficinas tributarias.

La ANT comenzó sus labores siendo dirigida por el primer Comisionado y tuvo como su principio rector el que la relación de confianza mutua entre los contribuyentes y la Agencia era esencial para la eficiente operación de la administración tributaria²⁰. Este concepto estuvo también en el centro de las recomendaciones subsecuentes efectuadas

¹⁹ La Oficina Tributaria Regional de Okinawa fue agregada una vez que Okinawa se reintegró al Japón. El número de oficinas tributarias es de 524 actualmente.

²⁰ Al mismo tiempo, consciente de la necesidad e importancia de contar con personal calificado, la ANT enfocó sus esfuerzos en el reclutamiento y entrenamiento de empleados tributarios. Programas de entrenamiento sistemático y periódico fue provisto por el Centro de Entrenamiento Tributario (Zeimi Kosujo) (cuyo nombre cambió al de Colegio Nacional Tributario desde 1964), adscrito a la ANT.

por el Dr. Carl S. Shoup, jefe de la misión que se constituyó para estudiar y recomendar reformas al sistema de administración tributaria.

La ANT logró manejar las presiones contradictorias derivadas del pánico que acompañó a la administración tributaria a través del mejoramiento de las políticas operacionales, así como fue capaz de promover activamente a una administración tributaria que estuviera a la altura de las necesidades de los tiempos, mientras que asimismo se mantuvo tan cerca como fue posible a la forma original del sistema de auto-liquidación. Estos esfuerzos fueron exitosos porque las autoridades tributarias significativamente fortalecieron su habilidad para identificar posibles riesgos, asumirlos y solventarlos, al mismo tiempo que atendieron el nacimiento de la nueva agencia.

El segundo resultado del estudio fue la reforma tributaria de 1950, la cual cubrió el sistema tributario y la administración tributaria, y fue implementada sobre la base de las recomendaciones de Shoup.

La misión Shoup visitó Japón como consecuencia de una invitación del Comando Supremo de las Fuerzas Aliadas en mayo de 1949, y condujo un examen detallado de las condiciones actuales del sistema tributario japonés así como de su administración tributaria, completando su “Reporte sobre la Tributación Japonesa por la Misión de Shoup” (referida de ahora en adelante como “Las Recomendaciones de Shoup”) en septiembre del mismo año. Las Recomendaciones de Shoup mantienen el punto de vista de que el impuesto sobre la renta era más apropiado que los impuestos indirectos por ser un tipo de impuesto sobrellevado por todo el público en general; estuvo también de acuerdo con el sistema de auto-liquidación y con el gravamen de acuerdo a los ingresos obtenidos en el presente año adoptado en 1947. Al mismo tiempo, el reporte expresó preocupación acerca del círculo vicioso en que se encontraba la administración el cual originaba desconfianza de los contribuyentes hacia las autoridades tributarias. Subrayando la importancia de incrementar en los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluso si lograr esto último costara cinco o diez años, el reporte recomendó las siguientes medidas:

El planteamiento inicial fue el modernizar los mecanismos del impuesto sobre la renta²¹ y reducir el peso de dicho impuesto sobre los contribuyentes. La idea subyacente bajo esta recomendación fue que la reducción de la carga tributaria era un elemento necesario para eliminar el rechazo de los contribuyentes al pago de impuestos. La otra recomendación estuvo enfocada a la introducción de incentivos para lograr el mayor cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones bajo el sistema de auto-liquidación. Estas dos propuestas fueron incorporadas en las reformas introducidas en 1950 e implementadas con pequeños cambios en relación con las recomendaciones de Shoup, puesto que estas últimas estaban en consonancia con el punto de vista del gobierno del Japón y fueron

²¹ Teóricamente, se parecía al impuesto sobre la renta global. Las ganancias de capital fueron gravadas sin deducciones.

fuertemente apoyadas por el CGCS.

La mitigación del peso del impuesto sobre la renta tomó la forma de un sustancial incremento en la base de exención (de 15,000 yenes a 25,000 yenes) y una drástica nivelación de la estructura de las tasas impositivas²² (la tasa máxima fue disminuida del 85 por ciento al 55 por ciento). Estas medidas disminuyeron dramáticamente el monto total de ingreso por impuesto sobre la renta de 137.3 billones de yenes en 1949 a 92.6 billones de yenes en 1950. El número de contribuyentes con auto-liquidación también disminuyó de 9 millones 450 mil en 1949 a 4 millones 320 mil en 1950²³.

Con el objeto de promover el uso extensivo del sistema de auto-liquidación en Japón, las siguientes medidas fueron tomadas. En primer lugar, el así llamado “sistema de metas” fue abolido. El gobierno estaba convencido de que la determinación del impuesto a pagar basado en el estado de ganancias de cada contribuyente y a la aplicación de la ley tributaria al caso concreto debía ser la base del sistema de auto-liquidación. En segundo lugar, el monto del impuesto estimado en la declaración provisional fue cambiado a “un monto no menor al monto del impuesto final del año anterior” en lugar de la fórmula anterior de “un monto a ser calculado en base a los ingresos estimados del año en curso”, con la condición de que si la declaración provisional se hacía en base a la fórmula revisada ninguna corrección provisional sería hecha por las autoridades tributarias. Esta acción eliminó la puja innecesaria que antes se producía, simplificó la carga para la administración tributaria así como la de los propios contribuyentes, permitió el pago a tiempo de los impuestos y ayudó a eliminar las frecuentes disputas en relación con las declaraciones provisionales. En tercer lugar, el formato de las declaraciones provisionales fue simplificado en aras de la conveniencia de muchos pequeños contribuyentes. En cuarto lugar, el gobierno abolió el esquema del “reporte de terceros” para el mutuo control adoptado poco después del fin de la guerra así como la posibilidad de pedir y tener acceso a declaraciones de impuestos de otras personas, esquemas éstos que fueron reemplazados por la posibilidad de hacer público los ingresos de personas con altos ingresos²⁴. El gobierno considero que el nuevo esquema podría funcionar mejor para así lograr la cooperación de los contribuyentes japoneses. En quinto lugar, un sistema de contadores certificados fue desarrollado para mejorar la calidad de las declaraciones, puesto que se consideró que la asistencia de expertos contadores y tributarios sería esencial para facilitar la auto-liquidación por los contribuyentes.

El sexto elemento de la reforma estuvo dirigido a promover la difusión de la práctica de

²² Esto supuso la extensión de las escalas de las tasas impositivas, habiéndose mantenido la tasa mínima al 20 por ciento. Los distintos tipos de tasas impositivas aplicables fueron reducidos de 14 a 8.

²³ El número de contribuyentes que pagó impuestos sobre los ingresos generados por sus negocios e ingresos por otras actividades comerciales decreció de 2.76 millones a 1.8 millones.

²⁴ De acuerdo al sistema, la dirección, el nombre y el monto del ingreso de los contribuyentes con altas ganancias es publicado después de la declaración definitiva de impuestos. Este sistema de notificación pública, en la cual las autoridades tributarias hacen pública información acerca de los contribuyentes cuyo impuesto sobre la renta excede los 10 millones de yenes, todavía se encuentra vigente.

llevar y guardar los libros de contabilidad entre los contribuyentes, por lo cual un programa de incentivos fue establecido a objeto de darles beneficios fiscales a los contribuyentes que realizaran sus declaraciones basadas en sus asientos contables. Este programa fue conocido como “el sistema de la declaración azul” puesto que los contribuyentes que sistemáticamente mantuvieran sus libros de contabilidad y llevaran sus asientos contables de acuerdo con normas preestablecidas podrían, previa aprobación del director del distrito, llenar su declaración de impuesto en el formato azul, mientras que el color del formato del resto de los contribuyentes era el blanco. Los contribuyentes bajo la declaración azul estaban amparados, en principio, de ser objeto de correcciones o correcciones por estimados por parte de las autoridades tributarias, o de ser corregidos sin una clara razón para ello, a menos que una auditoría de sus propios libros y asientos arrojara una entrada errónea en su declaración de impuestos²⁵.

Todas las medidas señaladas anteriormente ayudaron a las pequeñas y medianas empresas con pocos conocimientos en contaduría e impuestos a estar más familiarizadas con el sistema de auto-liquidación. El innovador sistema de la declaración azul, que no tuvo un impacto inmediato, contribuyó sin embargo significativamente al establecimiento de la auto-liquidación a través del aumento de la rutina de llevar y guardar libros de contabilidad por parte de las pequeñas y medianas empresas.

5. Adopción del método de la “Declaración Guiada (Shinkoku Shido)” y la siguiente Administración del Impuesto sobre la Renta.

En lo que se refiere a los contribuyentes para el año fiscal 1950, sólo el 4 por ciento de los que debían llenar sus declaraciones de impuestos basados en su auto-liquidación fue sujeto a corrección o determinación y sólo el 5 por ciento lo fue en relación con el monto de sus impuestos²⁶, marcando una caída dramática en comparación con los dos años anteriores. Si bien la implementación de las reformas de Shoup en este año puede haber contribuido de cierta manera a este logro, estas reformas por sí solas no hubieran podido lograr este éxito. Mientras que la disminución del peso fiscal y la disminución del número de contribuyentes pudieron haber reducido significativamente el número de correcciones o determinaciones, otras medidas de la reforma, incluyendo el sistema de la declaración azul, constituyeron políticas de mediano o largo plazo hacia el establecimiento del pretendido sistema tributario.

Para 1950, el largo periodo de inflación se acercaba a su final y las personas comenzaban a tener una vida más estable. La reducción sustancial del peso fiscal sobre los contribuyentes que trajo consigo la implementación de las reformas tributarias de Shoup

²⁵ Subsecuentemente, un número de beneficios ha sido agregado a este sistema, incluyendo el traspaso de pérdidas netas, reembolsos por pérdidas netas sufridas y la posibilidad de varias reservas.

²⁶ Los porcentajes de corrección y determinación relacionadas con los ingresos operacionales de los contribuyentes fue de 8 por ciento en términos del número de casos y 7 por ciento en términos del monto del impuesto.

cambió también la visión de los contribuyentes frente a sus obligaciones tributarias. Para tomar plena ventaja de esta oportunidad, la ANT drásticamente cambió su política administrativa en relación con el ingreso tributario, permitiendo con ello una gran disminución en el porcentaje de correcciones o determinaciones.

¿En cuáles aspectos cambió la política de la administración? Las oficinas tributarias comenzaron a requerir visitas a sus oficinas por parte de los contribuyentes, así como que éstos prepararan sus declaraciones de impuestos bajo la guía de un funcionario tributario, en vez de esperar que los contribuyentes efectuaran sus declaraciones y luego realizar las correcciones del caso. El nuevo método fue desarrollado tomando en consideración el hecho de que los empresarios operan sus negocios de una forma recurrente. Un ejemplo fue el “método de la notificación previa (oshirase hoshiki)”, el cual consistió en cuatro fases: Efectuar una auditoría antes del correspondiente período de impuestos (auditoría preparatoria); darle una notificación escrita al contribuyente en el cual se le informaba del monto esperado del ingreso a ser declarado, de acuerdo con los resultados arrojados por la auditoría preparatoria; el envió por correo de una carta requiriendo la visita que debía efectuar el contribuyente a la oficina tributaria de que se tratara, con especificación de día y hora de la visita; y el proveer guía a los contribuyentes acerca de cómo preparar declaraciones de impuestos basados en el monto esperado de ingresos.

El método de “la declaración guiada (shinkoku shido)” aumentó grandemente el nivel de ingresos reportado por los contribuyentes y disminuyó el número de no declarantes o de declarantes por debajo del monto de ingresos. Asimismo, una reducción significativa fue obtenida en el número de correcciones o determinaciones y de apelaciones (solicitudes de reinvestigación), las cuales prontamente resolvieron gran parte de la confusión existente en materia tributaria, así como contribuyeron al cese de la desconfianza de los contribuyentes hacia las autoridades tributarias.

Así, las autoridades tributarias pudieron asegurar un nivel razonable de ingresos tributarios a través de la auto-liquidación realizada por los propios contribuyentes sin depender del “sistema de metas”. En este sentido, el sistema de la auto-liquidación para el impuesto sobre la renta puede decirse que había logrado un buen comienzo con este cambio importante en su política administrativa. Sin embargo, incluso en aquella época, las autoridades tributarias estaban al tanto de los problemas inherentes a dicho sistema y sintieron la necesidad de tomar acciones hacia el próximo paso a seguir. Estos problemas consistían en lo siguiente: el método de la “declaración guiada (shinkoku shido)” tendía a ser un compromiso con los contribuyentes desde que ponía mucho de su peso en la eliminación de la posibilidad de corrección o determinación oficial; y en forma similar al método de cálculo de los impuestos por la autoridad tributaria, este método podría socavar el deseo de los contribuyentes de realizar sus declaraciones de impuestos en forma voluntaria.

Como se dijo anteriormente, el marco fundamental en el impuesto sobre la renta, de

acuerdo con el sistema de auto-liquidación, fue establecido y comenzó a funcionar en la administración tributaria a principios de los años 50. Aquí, voy a dar los grandes lineamientos sobre los cuales la administración del impuesto sobre la renta fue manejada.

En relación con el ingreso de los asalariados, los empleadores (agentes de retención) retenían el impuesto en la fuente de la renta en cada pago de salarios, con base al ingreso a percibir por dicho asalariado, tomando en cuenta su estructura familiar, y pagando el monto equivalente al impuesto retenido para el 10 del próximo mes. El ingreso anual gravable para asalariados cuyos ingresos anuales estuvieran dentro de un monto específico²⁷ fue ajustado al tiempo del último pago de sus salarios en el año calendario de que se tratara. Dado que la mayoría de los asalariados podían completar su proceso de pago de impuestos a través del ajuste al final del año, éstos no necesitaban calcular los montos de sus ingresos o impuestos ni tampoco llenar declaraciones de impuestos. Sin embargo, dichos asalariados debían llenar declaraciones de impuestos dentro de un periodo específico y pagar la diferencia, si habían pagado menos, o solicitar un reembolso, si habían pagado más de lo debido, en el supuesto de que hubieran recibido un ingreso en el año que excediese el monto del sueldo específico, hubieran tenido otras fuentes de ingreso o fuesen elegible para una deducción por gastos médicos, u otro concepto similar, según fuese el caso.

Si era necesario, las autoridades tributarias realizaban auditorías²⁸ con relación a declaraciones de impuestos efectuadas por asalariados. Para estos asalariados que habían completado el pago de sus impuestos a través de la retención en la fuente, las autoridades proveían guías para sus agentes de retención en relación con el procedimiento de retención, y efectuaban auditorías regularmente con el objeto de determinar si la retención o sus pagos había sido efectuado adecuadamente²⁹.

El sistema de las retenciones se fue convirtiendo en un factor importante en la administración tributaria. Fue aplicado intensamente al ingreso de los asalariados, al ingreso de los jubilados, al ingreso derivado de dividendos y, después de la guerra, a una variedad de remuneraciones por servicios personales³⁰. Para mediados de 1950, la cantidad de impuesto retenido en la fuente había alcanzado alrededor del 70 por ciento del total de ingresos por impuesto sobre la renta³¹.

²⁷ Según el sistema actual, este monto está fijado en 20 millones de yenes anuales para salarios.

²⁸ Las autoridades tributarias corrigen el monto del impuesto a pagar en casos en que el monto de ingresos declarado esté por debajo del realmente percibido, o determina el monto gravable en casos en que no se haya hecho declaración.

²⁹ Un programa de contacto periódico con todos los agentes de retención fue establecido en el año fiscal 1953, lo que llevó a conducir una auditoría a los agentes de retención cada tres años.

³⁰ El sistema de retención se aplica a otros ingresos por igual, incluyendo ingresos por servicios de transcripción y conferencias, honorarios por servicios médicos recibidos de fondos de la seguridad social, remuneraciones y dinero por contratos con artistas y deportistas, y comisiones por representaciones en ventas o por cobros de dinero.

³¹ Para hoy en día (1999), esta figura excede el 80 por ciento.

El ingreso por comercio fue clasificado en dos grupos dependiendo de si el empresario utilizaba la declaración azul o no. Los que utilizaban la declaración azul mantenían sus libros de contabilidad y sus entradas diariamente y preparaban y realizaban sus declaraciones ellos mismos basados en sus propios asientos. Al principio del sistema de la “declaración azul”, las autoridades tributarias enfocaron sus esfuerzos en instruir a los contribuyentes que utilizarían la declaración azul en cómo mantener sus libros y asientos adecuadamente, pero con el tiempo dichas autoridades realizaron auditorías basadas en tales declaraciones cuando ello fue necesario. Asimismo, si un error hubiese sido detectado en dicha declaración ellas procedían a corregirlo o a determinar el monto del impuesto, indicando sus razones para actuar de esa forma al contribuyente. De otro lado, dado que pocos contribuyentes con declaración blanca llevaban sus libros o asientos contables para la época, las autoridades tributarias requirieron que dichos contribuyentes visitaran las oficinas tributarias correspondientes en las cuales un funcionario tributario les respondería sus preguntas o dudas, o constituyeron a tales efectos servicios de consultoría e instruyeron a dichos contribuyentes acerca de cómo llenar una declaración de impuestos a través del sistema de la auto-liquidación. Las autoridades tributarias más adelante condujeron auditorías, si era necesario, y corrigieron asientos equivocados hechos en las respectivas declaraciones.

El número de asalariados que estuvo sujeto a la fórmula de la retención se mantuvo alrededor del nivel de los 10 millones hasta 1960, habiendo crecido regularmente hasta alcanzar alrededor de 25 millones a mediados de los años 70. El número de contribuyentes que efectuaron auto-liquidación³² decayó de alrededor de 4 millones a 2 millones en los cincuenta, y luego repuntó de nuevo hasta alcanzar cerca de los 5 millones a mediados de los años setenta³³.

Como puede ser observado del análisis anterior, la administración del impuesto sobre la renta fue conducida con mucha eficacia en relación con lo que se refiere al ingreso de los asalariados, puesto que fue sostenido por el ajuste a finales de año bajo el sistema de retención y por el gran cumplimiento de los patronos. A pesar de que el número de asalariados realizando declaraciones de impuestos aumentó con el tiempo, las oficinas tributarias han podido manejar dichas declaraciones hasta pocos años atrás animando a los contribuyentes a hacer entregas anticipadas de declaraciones o entregas por correo y dando a dichos contribuyentes la posibilidad de efectuar consultas tributarias, previa solicitud. Por lo que atañe a la retención de impuestos por ingresos diferentes a salarios, una porción importante de estos impuestos ha sido recaudada sin falta a través del método de retención en la fuente.

Por lo tanto, desde 1950, el énfasis en la administración del impuesto sobre la renta fue

³² Este término incluye no sólo empresarios sino también asalariados que llenan declaraciones de impuestos por ingresos recibidos de fuentes distintas a su patrono.

³³ Ver nota 3 en relación con el número de contribuyentes en 1999.

puesto en familiarizar a los contribuyentes que utilizan la auto-liquidación, fundamentalmente a los empresarios, con dicho sistema y en lograr un sistema tributario apropiado y justo, como había sido diseñado inicialmente, particularmente en aras de la consecución de las siguientes metas:

- El aumento del porcentaje de contribuyentes con declaración azul entre los empresarios, con el objeto de incrementar el número de contribuyentes que voluntariamente realizan su propio cálculo de impuestos tomando como base sus libros de cuentas y sus propios asientos, y
- Minimizar la dependencia en la práctica de la “declaración guiada (shinkoku shido)”, empleada fundamentalmente por los empresarios con “declaración blanca”.

Estos dos cambios se desarrollaron mutuamente al mismo tiempo que influyeron uno en el otro. En la siguiente sección, explicaré cómo cada uno de estos proyectos ha sido promovido.

6. Mejoras en el Sistema de la Declaración Azul y Tasa de Declaraciones

¿Cuántos contribuyentes eligieron efectuar la declaración azul en el primer año del sistema? De los que obtienen ingresos provenientes de negocios, con la excepción de los contribuyentes cuya fuente de ingreso proviene solamente de la agricultura (referidos más adelante como “empresarios”)³⁴ quienes llenan y pagan, haciendo su auto-liquidación, sólo 4 por ciento seleccionó la fórmula de la declaración azul (referida de ahora en adelante como la “tasa de la declaración azul de los empresarios”)³⁵. No es sorprendente que la tasa de la declaración azul de los empresarios fuese tan baja, considerando el hecho de que este sistema fue originalmente ideado para pequeños empresarios que tenían muy poca práctica en llevar libros y asientos contables. Sin embargo, este porcentaje tan bajo refleja la reticencia por parte de los contribuyentes al cambio de las conocidas prácticas del cálculo del impuesto por las autoridades tributarias, al sistema de cálculo propio producto de la auto-liquidación, así como su desconfianza hacia dichas autoridades.

Convencidos de la necesidad de utilizar incentivos fuertes para lograr el incremento en la proporción de contribuyentes que utilizarían la declaración azul, el gobierno adoptó las siguientes dos medidas: 1) El programa permitió la deducción de los salarios pagados a familiares del contribuyente con declaración azul (1952). Este programa permitió

³⁴ Este término significa empresario bajo la definición de la Ley de Impuesto sobre la Renta Japonesa, excepto para aquellos cuya sola fuente de ingresos provenga de la agricultura. Por ejemplo, dentro de esta categoría están los mercaderes, artesanos, médicos y abogados.

³⁵ El número de contribuyentes individuales con declaración azul fue aproximadamente 110,000 (de los cuales el número de empresarios fue alrededor de 900,000). En el mismo año, aproximadamente el 50 por ciento de los contribuyentes corporativos presentó declaraciones azules. Esta diferencia proviene de los diversos niveles de prácticas de contabilidad entre corporaciones e individuos.

solamente a los contribuyentes con declaración azul el deducir los salarios pagados a sus familias hasta 50,000 yenes al año, lo cual supuso un cambio considerable en relación con convenciones tributarias anteriores que no permitían la deducción de este tipo de gastos. El límite de 50,000 yenes fue aumentado cada año hasta 1956.

2) Se flexibilizaron sustancialmente los requerimientos relacionados con el manejo de los libros contables para los contribuyentes con declaración azul (1953). Como resultado, pequeños empresarios que declararon ingresos de 1 millón de yenes o menos dos años antes, pudieron seleccionar la fórmula de la declaración azul si mantenían simples libros, como libros de caja para ganancias y pérdidas, en lugar de los libros basados en un sistema de contabilidad por partida doble, como antes era requerido. En relación con la administración, el gobierno reforzó el programa de guía acerca de cómo llevar los libros a los contribuyentes, con el objeto de incentivar el uso de las declaraciones azules.

Estos incentivos y esfuerzos administrativos tuvieron un impacto tan importante, que en 1955 el número total de contribuyentes individuales con declaración azul alcanzó cerca de los 520.000 (de los cuales el número de empresarios fue de 490.000) y la proporción de declaraciones azules por empresarios saltó a 32 por ciento. La ANT entonces enfocó su énfasis administrativo en el próximo paso que fue aumentar la calidad de la declaración azul. Este cambio en la actitud de la ANT hacia el sistema de la declaración azul fue sentido por los contribuyentes, y adversamente afectó la posterior difusión del sistema por varios años durante los cuales el número total de contribuyentes con declaración azul no pudo alcanzar los 600.000 y la proporción de declaraciones azules de empresarios no pudo exceder el techo de un tercio (1/3).

En 1963, la ANT desarrolló políticas dirigidas al incremento del número de contribuyentes con declaraciones azules con el objeto de superar este obstáculo, embarcándose en actividades dirigidas a la promoción a nivel nacional del sistema de la declaración azul. Al mismo tiempo, la agencia prontamente proveyó servicios de guía sobre cómo llevar los libros contables con el fin de elevar los estándares de dicho mecanismo por parte del cada vez mayor número de contribuyentes que optaron por la declaración azul. A partir de este año, la ANT requirió del apoyo de organizaciones privadas³⁶ con el fin de proporcionar guía a pequeñas empresas en la forma de llevar su contabilidad.

Al mismo tiempo, los programas de incentivo a las declaraciones azules fueron mejorados legislativamente. El monto máximo de salarios pagados a familiares del contribuyente posible de deducir por parte de contribuyentes con declaración azul

³⁶ En octubre de 1963, la ANT requirió la cooperación de la Federación de Asociaciones de Declaraciones Azules y la Federación Japonesa de Asociaciones de Contadores Tributarios Certificados. Luego, la ATN también obtuvo asistencia de la Cámara de Comercio, la Asociación de Comercio e Industria y la Asociación Tributaria Japonesa. La difusión y desarrollo del sistema de declaración azul debe mucho a la contribución de estas organizaciones privadas sin fines de lucro.

empezó a aumentar cada año desde 1961³⁷ después de años de estar congelado, y en 1968 la restricción en dicho monto máximo fue abolida, siempre que los salarios así pagados estuvieran dentro de las convenciones sociales aceptadas. En 1968, los requisitos de contabilidad para las declaraciones azules fueron reducidos para permitir que empresarios muy pequeños pudieran calcular sus ingresos tomando en cuenta su flujo de efectivo y pudieran de todos modos presentar su declaración azul si mantenían sus libros de caja³⁸.

Estos incentivos tuvieron un efecto grande: El número total de contribuyentes con declaración azul empezó a incrementarse desde 1964, excediendo el millón en 1967 y alcanzó 1.61 millones en 1970 (de los cuales el número de empresarios fue de 1.54 millones). La proporción de declaraciones azules de empresarios también aumentó sobre todo dentro de los contribuyentes con altos ingresos, y llegó al 48 por ciento en 1970.

En proporción al vigoroso crecimiento de la economía japonesa en 1970, el número de contribuyentes de impuesto sobre la renta aumentó de forma vertiginosa. El número de contribuyentes con declaración azul también se incremento gracias a los esfuerzos dirigidos a promocionar este método tanto desde el sector público como del privado, así como gracias al programa de nuevos incentivos introducido a principios de 1970, tales como deducciones para las corporaciones que optaran por tal declaración azul, lo cual permitió la deducción de la remuneración del propio contribuyente (dueño del comercio) a si mismo³⁹. En 1975, 2.42 millones de contribuyentes presentaron declaraciones azules (de los cuales el número de empresarios fue de 2.17 millones). La proporción de empresarios con declaraciones azules superó el 50 por ciento por la primera vez en 1973, y luego se niveló un poco mas arriba.

La separación de contribuyentes entre los diferentes niveles de ingresos mostró que la proporción de contribuyentes con declaración azul con un nivel de ingresos superior a los 2 millones de yenes fue mayor del 70 por ciento, mientras que la mayoría de los contribuyentes con declaraciones blancas se encontró en los niveles de ingresos más bajos. Adicionalmente, aproximadamente el 95 por ciento del total de impuesto sobre la renta auto-liquidado no fue declarado/pagado como consecuencia de acciones tomadas por la administración tributaria (por ejemplo, auditorias) sino de forma voluntaria. Todas estas figuras reflejan un aumento considerable en el conocimiento de los contribuyentes acerca de las normas y reglas de contabilidad.

³⁷ Desde este año, a los contribuyentes con declaraciones blancas les fue también permitido deducir los salarios pagados a familiares. Sin embargo, el máximo deducible por dicho salario fue establecido más bajo que para los contribuyentes con declaraciones azules.

³⁸ En 1974, el ingreso máximo fue aumentado a 3 millones de yenes para contribuyentes que fueron capaces de hacer sus declaraciones sobre la base de efectivo, y 5 millones de yenes para los contribuyentes que usaron contabilidad simplificada. En 1975, el requisito del máximo ingreso para los últimos fue abolido.

³⁹ La deducción por declaración azul empezó en 1972 y la tributación sobre corporaciones de hecho en 1973. Desde las declaraciones para el año fiscal 1993, el primero fue reemplazado por una deducción especial para las declaraciones azules y el último fue abolido.

Conscientes de que el tiempo había venido en que se hacía necesario tomar otros pasos al frente, el gobierno decidió adoptar medidas innovadoras en la reforma de 1984 con el objeto de proveer un mejor ambiente para el pago de impuestos. Dentro de esta revisión, el gobierno adoptó las siguientes reglas para contribuyentes con declaraciones blancas que tuvieran negocios que generaran ingresos empresariales con vista a promover el sistema del cálculo propio y una más justa tributación:

- Los contribuyentes debían llevar y guardar asientos simples de sus transacciones si sus ingresos por negocios, etc. en el año anterior o el año anterior a éste excedían de 3 millones de yenes;
- Los contribuyentes que llenaban declaraciones de impuestos en relación con sus negocios u otros ingresos en el año anterior o en el año anterior a éste, debían llevar libros de contabilidad y asientos preparados/recibidos por ellos en conexión con sus comercios;
- Cuando los contribuyentes realizasen sus declaraciones de impuestos, debían anexar a dicha declaración documentos que acreditasen el total de ganancias y gastos; y
- Los contribuyentes que no hubiesen entregado sus declaraciones de impuestos debían consignar un documento demostrativo del total de sus ganancias, si dichas ganancias por su negocio u otros ingresos excedía 50 millones de yenes⁴⁰.

Todas estas reglas habían sido sugeridas al tiempo de la introducción del sistema de la auto-liquidación y la implementación de las Reformas Impositivas de Shoup, pero no pudieron realizarse debido a circunstancias desfavorables. Los contribuyentes individuales cubiertos por las reglas anteriores excedieron un millón a mediados de 1990, diez años después de su adopción, demostrando que el sistema de la auto-liquidación estaba echando raíces.

De acuerdo con la última información (2000), el número total de contribuyentes con declaración azul es aproximadamente 4.82 millones⁴¹ y la proporción de declaraciones azules entre los empresarios ha alcanzado el 54 por ciento.

7. Transición del método de la “declaración guiada” al método de la “consulta tributaria”

Como se mencionó anteriormente, la ANT comenzó a emplear una política de enfoque primario en la “declaración guiada (shinkoku shido)” durante la época de tributación junto con la implementación de las Reformas Tributarias de Shoup en 1950, con el objeto

⁴⁰ Este monto fue disminuido de 50 millones de yenes a 30 millones de yenes a partir del año fiscal 1987.

⁴¹ Dentro de los cuales el número de empresarios fue de 3.14 millones, un incremento de 0.45 millones sobre la figura de las declaraciones impositivas de 1980, mientras que el número de ingresos por ventas inmobiliarias y comercio de madera fue de 1.33 millones, un incremento de 0.93 millones.

de eliminar la confusión en las oficinas tributarias. Referiré ahora los subsecuentes desarrollos en la administración tributaria.

La “declaración guiada (shinkoku shido)” fue, en efecto, el segundo mejor método bajo las circunstancias sociales de su tiempo. Decididos a moverse fuera de dicho método tan pronto como las condiciones así lo permitieran, la ANT decidió abolir la fórmula de la declaración guiada de las declaraciones para el año fiscal 1958, aprovechando el mejor ambiente en el pago de impuestos que se reflejaba en el aumento de la proporción de declaraciones azules. El esquema de la declaración azul fue reemplazado por el método de la “consulta tributaria”, la cual fue mejorada con base en ensayo y error, y se mantiene en uso hasta época muy reciente.

La consulta tributaria estaba dirigida a proveer una plataforma para los servicios de consulta necesarios a los contribuyentes para que éstos pudieran realizar sus declaraciones en forma voluntaria y correcta. Aún cuando detalles del esquema variaron algo con el tiempo, el procedimiento típico del programa se caracterizaba por los siguientes pasos: 1)- Las oficinas tributarias requerían a los grandes empresarios bajo el método de declaraciones blancas, que los visitaran en un día y hora determinado durante el periodo prescrito para efectuar tales declaraciones; 2)- los funcionarios tributarios proveían apropiada guía y asesoría en respuesta a las preguntas relacionadas con procedimientos de contabilidad o leyes tributarias hechas por dichos contribuyentes, quienes efectuaban dicha visita llevando consigo sus libros de contabilidad y asientos para el cálculo de su ingreso; y 3) – si así les era solicitado, los funcionarios tributarios instruían a los contribuyentes acerca de cómo realizar las formas de la declaración o realizaban este trabajo en nombre de dichos contribuyentes.

Puesto mas simplemente, el significado de la transición desde la “declaración guiada (shinkoku shido)” al esquema de la consulta está en la eliminación de la influencia del sistema del cálculo oficial como quedó demostrado en el método de la “notificación previa (oshirase hoshiki)”, un ejemplo típico de declaración guiada. En otras palabras, después de este cambio, las autoridades tributarias respetaron hasta donde les fue posible el principio de la voluntariedad para los contribuyentes con declaración blanca y se abstuvieron de una presencia excesiva en el proceso de declaración tributaria cuando aquéllos visitaron una oficina tributaria para preparar sus respectivas declaraciones. Este cambio de actitud no penetró tan rápidamente entre las oficinas tributarias, pero al menos impulsó un cambio en los contribuyentes y en la actitud de los funcionarios tributarios en relación con el sistema del propio cálculo.

En relación con la auditoria, la cual está estrechamente relacionada con la administración tributaria durante la época de declaración impositiva, las auditorias uniformes y preparatorias efectuadas antes del periodo de declaraciones en el tiempo de “declaraciones guiadas” (shinkoku shido)” fueron abolidas casi simultáneamente con la puesta en vigencia del método de la consulta tributaria. Sin embargo, las auditorias

preparatorias fueron retomadas en 1966, en industrias en las cuales la auditoria fue necesaria y efectiva para incrementar el nivel de declaración de impuestos voluntaria por parte de dichos contribuyentes, y fueron usadas en casos muy específicos sujetos a consultas tributarias o investigaciones. En virtud de que las oficinas tributarias en las grandes ciudades afrontaban dificultades en realizar dicha práctica debido al gran número de contribuyentes, dichas oficinas utilizaron auditorias preparatorias simplificadas en mayor medida que anteriormente.

El proceso de consulta tributaria generó cambios en las declaraciones impositivas en los años fiscales 1973 y 1976. Como se mencionó anteriormente, la proporción de empresarios con declaraciones azules alcanzó cerca del 50 por ciento en los años setenta, mientras que los ingresos fiscales de contribuyentes con declaraciones voluntarias sumaron aproximadamente 95 por ciento del monto total del impuesto sobre la renta hecho por auto-liquidación. En vista de las cambiantes circunstancias, la ANT esperaba declaraciones impositivas a ser llenadas basadas en contabilidad voluntaria llevada por los contribuyentes desde 1973 en adelante, y por ello comenzó a proveer servicios de consultaría primariamente en cómo llenar dichas declaraciones impositivas. Al mismo tiempo, la agencia decidió abolir la carta contentiva del “requerimiento de visita” enviada principalmente a las empresas con declaraciones blancas especificando la fecha y hora de la visita a la respectiva oficina tributaria.

Estos cambios, sin embargo, no trajeron resultados favorables. Por el contrario, ellos bajaron significativamente el nivel de ingresos voluntariamente declarado por los contribuyentes, en comparación con el obtenido en el año anterior. La ANT reasumió entonces el método de visitas el año fiscal siguiente y, después de una revisión en la política administrativa, expresamente reconoció la consulta tributaria como un esquema propicio para impulsar el incremento del nivel de ingresos voluntariamente declarado por los contribuyentes a partir de la época fiscal del año 1976. En resumen, la “consulta tributaria” fue definida como un esquema apropiado para brindar guía y asesoría a contribuyentes individuales con el objeto de permitirles llenar adecuadamente sus declaraciones impositivas reflejando en ellas su situación real. Dentro de este contexto, el significado del procedimiento de la “visita requerida” fue reconocido nuevamente.

En lo que se refiere a auditoria, la ANT puso su énfasis en el sistema de auditorias posterior a las declaraciones impositivas nuevamente en 1974, con el objeto de manejar el aumento en el número de contribuyentes llenando sus declaraciones bajo el sistema de la auto-liquidación, el aumento de la concentración urbana, el área geográfica y la complejidad de las transacciones comerciales, así como la mayor claridad de los contribuyentes en lo que se refería a sus propios derechos. En particular, las autoridades tributarias hicieron un seguimiento de los riesgos de los contribuyentes desde un punto de vista cualitativo, iniciaron intensas auditorias sobre declaraciones impositivas presentadas por aquellos contribuyentes con elevadas posibilidades de obtener una reducción en sus ingresos, en principio trataron de dar notificación previa de la auditoria a realizarse a

otros contribuyentes y limitaron las investigaciones de terceros a casos inevitables. Mas adelante, con el objeto de detectar potenciales contribuyentes con posibles altos ingresos que no hubieran realizado sus declaraciones o lo hubieran hecho declarando montos muy bajos, las agencias realizaban una auditoria⁴² en un lapso de tiempo breve a contar del momento de la declaración, con el objeto de identificar bajos o medios ingresos obtenidos. Dado que la idea que subyace en este proceso está conforme con el propósito del sistema de cálculo propio, la esencia de este mecanismo todavía sobrevive en los tiempos modernos.

Por otra parte, en virtud de que el nuevo método de la consulta tributaria introducida en la declaración impositiva del año fiscal 1976 fue ajustada en respuesta al fracaso del método adoptado tres años antes, el nuevo método fue muy bien recibido por los funcionarios de las oficinas tributarias y ha sido mantenido sin mayores modificaciones hasta recientemente. Pero, la ANT no estuvo inactiva durante todo este periodo. Estaba estudiando formas de mejorar el procedimiento vigente con base en el contacto personal con los contribuyentes. El estudio produjo programas innovadores, incluyendo la introducción de la anteriormente mencionada regla de la contabilidad en 1984.

8. Aumento de los reclamos para obtener reintegros en materia de impuesto sobre la renta; beneficiarios de pensiones; promoción del “haga usted mismo su declaración impositiva”.

En los años 90, nuevos factores se agregaron en el ambiente de la administración tributaria, llevando a una drástica revisión de la organización y operación de la ANT existente y empujando sustancialmente el sistema de la auto-liquidación del impuesto sobre la renta hacia su forma original: la idea entonces dominante de la consulta tributaria personal con los contribuyentes.

El primer factor fue el sistema del impuesto al consumo (impuesto al valor agregado en Japón) introducido en abril de 1989. El impuesto al consumo requirió que los empresarios y empresarios corporativos realizaran sus declaraciones impositivas en relación con este impuesto al mismo tiempo que lo hacían con el ya existente impuesto sobre la renta o impuesto corporativo. Con este cambio, pareció claro que la administración por la agencia de acuerdo a la existente clasificación por rubros impositivos usado por las oficinas tributarias desde 1896 no era el más conveniente y eficiente tanto para funcionarios tributarios como para contribuyentes. Como resultado, en julio de 1991, la organización y administración fue reclasificada por tipo de contribuyentes (esto es, la división de impuestos personales y la división de impuestos corporativos). Por ejemplo, la consulta tributaria fue modificada para ser aplicada para ambos tipos de impuestos⁴³.

⁴² Después de 1989, el nombre de “auditoria posterior a la declaración (jigo chosa)” fue reemplazado por el de un “examen en el terreno (jitchi chosa)”.

⁴³ Fueron adoptadas las reglas de “una consulta impositiva por cada contribuyente” o “simultáneos exámenes de los tres tipos de impuesto” (impuestos y retención de impuesto sobre la renta). Como quiera

Sin embargo, el impacto directo del cambio no fue tan serio como el efecto del aumento de operaciones a ser gravadas con el impuesto al consumo (para individuos y corporaciones), lo cual redujo el número de funcionarios tributarios anteriormente ubicados en la administración de impuesto sobre la renta auto-liquidado. En este sentido, este factor tenía algo en común con el segundo factor que comentaré de seguidas.

El segundo factor fue el número creciente de declaraciones impositivas (tanto para pagos como para reclamos de reintegros) y el aumento en la presión administrativa en relación con los impuestos corporativos.

Las siguientes tendencias pueden ser identificadas de la serie de datos que se tienen sobre el número de declaraciones impositivas efectuadas para pagos de impuestos o reclamos de reintegros (los datos disponibles hacen referencia al año fiscal 1978 y a los subsecuentes):

- 1) El número total de declaraciones continuó en aumento de 11 millones para el año fiscal 1978 y alcanzó cerca de los 18 millones a comienzos de los noventa (20.39 millones en el año fiscal 2000)⁴⁴.
- 2) El número de declaraciones impositivas con determinaciones de impuestos⁴⁵ continuó aumentando desde 5.37 millones a cerca de 8.60 millones a comienzos de los noventa (nivelándose entonces por un tiempo, y decreciendo⁴⁶ a 7.27 millones en el año fiscal 2000).
- 3) El número de reclamos por reintegro de impuestos retenidos continuó aumentando con variaciones pequeñas hacia arriba o abajo⁴⁷ desde 4.05 millones a 8.67 millones en 1994, excediendo el número de declaraciones impositivas con determinaciones de impuestos referidas en el listado anterior por la primera vez (10 millones en el año fiscal 2000).

Esta tendencia fue particularmente marcada en las oficinas tributarias suburbanas cercanas a las grandes ciudades. Debido al número creciente de contribuyentes visitando las oficinas tributarias por consultas en la materia, los contribuyentes frecuentemente

que el límite para el “impuesto al consumo” fue establecido muy alto (ventas anuales gravables de 30 millones de yenes), el número de contribuyentes que están clasificados como individuos es relativamente pequeño (0.6 millones en el año fiscal 2000).

⁴⁴ Este número incluía casos no clasificados en – y – abajo. (En 2000, el número de estos casos fue de 3.11 millones, o 15 por ciento del número total).

⁴⁵ De las “personas con obligaciones tributarias que efectuaron auto-liquidación” y deben pagar impuestos, el número de “personas con otros ingresos” (asalariados y otros) fue de 1.65 millones, menor que el de los empresarios que fue de 1.77 millones. Sin embargo, en 1998, treinta años después, el número de los primeros aumentó a 4.45 millones y por mucho excedió el número de 1.65 millones de los últimos.

⁴⁶ El descenso parece reflejar frecuentes reducciones de impuestos y un estancamiento en la economía que duró por más de 10 años. Desde otro punto de vista, el número de pensionados con obligaciones impositivas parece haber aumentado con el envejecimiento de la población.

⁴⁷ Esto fue atribuido al mayor número de asalariados y pensionados, así como al aumento en el número de contribuyentes que reclamaban deducciones por gastos médicos y otros gastos.

tenían que esperar por horas para recibir el servicio en algunas oficinas. En la primera mitad de los noventa, dado que hubo mucha preocupación acerca de una posible agria protesta de los contribuyentes debido a estas demoras, la solución a este problema se convirtió en el principal asunto a resolver para la administración tributaria.

Por otro lado, un problema adicional ya había sido señalado años atrás en relación con la ubicación de los recursos operativos para la administración de los impuestos nacionales; dicho problema consistía en que la administración tributaria había puesto mucho peso en la auto-liquidación del impuesto sobre la renta sin tomar en cuenta la expansión de las actividades económicas de las corporaciones. Mas todavía, el “impuesto al consumo” trajo un peso administrativo adicional a la administración tributaria.

Por ello, cada oficina tributaria o departamento tributario regional inició una revisión global en relación con la manera que venía realizándose en el orden administrativo la consulta tributaria. El primer punto fue el reemplazo del método “cara a cara” o personal por el método de la “consulta en grupo”⁴⁸, para casos de reclamos por reintegro, puesto que si bien éstos no suponen casos complicados, el número de reclamantes continuaba aumentando cada año⁴⁹. Algunas de las oficinas tributarias comenzaron a aplicar la fórmula de la consulta de grupo a todas las consultas que se les presentaban mas allá del ámbito de los reclamos por reintegros, tratando de promover y animar en dichas consultas a los contribuyentes a efectuar sus “declaraciones de impuestos preparadas por sí mismos”⁵⁰. Esto último implicaba que los contribuyentes preparaban y llenaban sus propias declaraciones por ellos mismos con el soporte de las oficinas tributarias, cuyo único papel se limitaba a proveer asistencia en la declaración. En consecuencia, las autoridades tributarias no enviaron cartas requiriendo visitas a sus oficinas por parte de los contribuyentes ni conducían auditorias preparatorias. Los contribuyentes que visitaban las oficinas tributarias lo hacían en forma voluntaria y allí se les proveía de instrucciones suficientes de manera de facilitarles la tarea de llenar las declaraciones. Se les permitió asimismo, que dichas declaraciones pudieran ser enviadas por correo.

Las declaraciones impositivas preparadas por los propios contribuyentes fueron la consecuencia natural de la idea original que guió al sistema de la auto-liquidación. Puesto que el ambiente tributario para esa época no permitió el uso de dicha fórmula en el pasado, la autoridad tributaria tuvo que utilizar métodos no ortodoxos como la conducción de “declaraciones guiadas” o las “consultas tributarias”. Al principio de esta iniciativa para promover el que los contribuyentes hicieran sus propias declaraciones,

⁴⁸ Un funcionario tributario instruyó simultáneamente a dos o más contribuyentes acerca de cómo preparar sus declaraciones de impuestos, utilizando el método de preguntas y respuestas.

⁴⁹ De acuerdo a las estadísticas correspondientes al año fiscal 1998, el número de contribuyentes que visitó las oficinas tributarias o fue a los centros de consulta gratuita para hacer una consulta tributaria fue de 9.83 millones, de los cuales el número de reclamos por reintegros fue de 5.05 millones, constituyendo estos últimos más de la mitad.

⁵⁰ El primer intento comenzó con la declaración de impuesto para 1995 en las oficinas tributarias del Comité Tributario Regional de Kanto Shin-etsu.

hubo preocupación sobre si su implementación demasiado temprano podía provocar la angustia de los contribuyentes dada la aparente percepción de una disminución en la calidad de los servicios de consultoría prestados por los funcionarios tributarios.

Sin embargo, los funcionarios tributarios que trataron esta nueva manera de enfrentar el problema, generalmente recibieron mas reacciones favorables de los contribuyentes que las que ellos hubieran podido haber anticipado. Esto fue en parte porque los contribuyentes ya no tenían que esperar largas colas pero, también, uno puede suponer, porque sentían satisfacción y cierto orgullo en haber logrado llenar sus declaraciones de impuestos sin ayuda. Contrariamente a la aludida preocupación, los contribuyentes entendieron correctamente el propósito del sistema de auto-liquidación y el ambiente de pago de los tributos, incluyendo el debido cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias, siendo entonces que el terreno estaba preparado para el funcionamiento del referido sistema de auto-liquidación en su forma original.

La administración tributaria se encontraba entonces preparada para una mudanza del sistema de consultas relacionado con la preparación de la declaración de impuesto sobre la renta por el contribuyente y para cambiar el énfasis hacia la promoción y estímulo de la preparación de la declaración del impuesto sobre la renta exclusivamente por el contribuyente. Dado que en el futuro los contribuyentes en general prepararán sus declaraciones impositivas en sus hogares u oficinas y utilizarán computadoras personales para hacerlo, la preparación de tales declaraciones por el propio contribuyente es un requerimiento de los tiempos modernos. A este respecto, la ANT inició actividades de promoción de la preparación de la declaración de impuestos por los mismos contribuyentes con carácter nacional para el año fiscal de 1998.

Desde entonces, la declaración impositiva hecha por los propios contribuyentes para la auto-liquidación del impuesto sobre la renta se ha seguido desarrollando de forma regular, cambiando gradualmente el esquema de la consulta tributaria durante la época de la declaración de impuestos⁵¹. Adicionalmente, desde que la declaración impositiva realizada por los propios contribuyentes ha sido percibida por éstos como fue originalmente concebida en el sistema de auto-liquidación, la relación ideal entre contribuyentes y funcionarios tributarios ha sido objeto de una nueva consideración. Por ejemplo, una variedad de paquetes de servicios dirigidos a los contribuyentes está siendo ofrecida por las autoridades tributarias, porque estas últimas saben que deben proveer sistemas y facilidades que permitan a los contribuyentes consultar con funcionarios tributarios desde su oficina u hogar, con el objeto de que tales servicios sirvan de estímulo a los contribuyentes para la preparación de sus declaraciones de impuesto desde

⁵¹ La forma de la declaración de impuestos y el manual fue revisada profundamente para el año fiscal 2001 por primera vez en 30 años, a pesar de que pequeños cambios se hacían cada año. La revisión aumentó, al menos temporalmente, el número de contribuyentes que visitó las oficinas tributarias en comparación con el año anterior.

estos lugares⁵².

9. Conclusión

EL sistema japonés de auto-liquidación para el impuesto sobre la renta fue introducido a requerimiento del CGCS en circunstancias inusuales, después de la derrota de Japón en la guerra y en momentos en que el país no estaba listo para dicho sistema. Medio siglo después, sin embargo, el impuesto sobre la renta ha llegado a ser una de los elementos principales dentro del sistema tributario japonés, apoyado en el método de la auto-liquidación que constituyó su esencia primera desde sus inicios.

Mi argumentación se ha concentrado esencialmente en cómo estos factores han estado conectados. Los principales puntos pueden sintetizarse así:

En primer lugar, medidas suplementarias que resultaron efectivas fueron tomadas en el nivel legislativo al tiempo que se lanzó el sistema de la auto-liquidación, como lo demuestra la adopción del ajuste de fin de año bajo el sistema de retención en el caso del ingreso de los asalariados.

En segundo lugar, fueron tomadas acciones administrativas apropiadas desde el principio de la implementación del sistema, como por ejemplo, la adopción del método de la “notificación previa (oshirase hoshiki)”. Estas apropiadas medidas legislativas y acciones administrativas ayudaron a las autoridades tributarias a obtener que las personas entendiesen el sistema de la auto-liquidación para el “impuesto sobre la renta”, logrando con ello que dicho sistema tuviese éxito a pesar de las iniciales dificultades por las que atravesó.

En tercer lugar, el establecimiento del sistema de la declaración azul y el número de incentivos creados, así como el esfuerzo de las autoridades y de organizaciones privadas en promover la difusión de la declaración azul elevó el nivel de la contabilidad llevada por los contribuyentes y aumentó su conciencia tributaria principalmente reflejada en el aumento de su nivel de cumplimiento de sus obligaciones impositivas. Este programa mejoró el ambiente que rodeó el pago de los impuestos sustancialmente y llevó a los siguientes resultados: Para mediados de los 70 más del 50 por ciento de empresarios seleccionaron el sistema de la declaración azul y la llenaron basados en su propia contabilidad y asientos y para 1980 la contabilidad o una forma simplificada de ella se hizo obligatoria para las declaraciones de impuesto en general.

En cuarto lugar, es importante mencionar los recientes esfuerzos y actividades para promover la declaración hecha por los propios contribuyentes. La larga historia de la

⁵² Actualmente, se puede tener acceso a los servicios de consulta tributaria por teléfono, fax o Internet. Cada oficina tributaria está equipada con terminales de computadoras lo cual permite a los contribuyentes tener acceso a sus declaraciones con sólo seguir las instrucciones correspondientes.

administración tributaria basada en la consulta tributaria ha cedido paso a un mayor énfasis en la promoción y estímulo de la declaración efectuada por los propios contribuyentes, más propio de los tiempos modernos.

El sistema japonés de auto-liquidación para el impuesto sobre la renta ha sido ampliamente difundido en Japón a través del proceso que se ha analizado. Sin embargo, no está de más decir que todavía hay un largo camino por recorrer, pues debe lograrse mayor cumplimiento de las normas de contabilidad y un uso más extenso de la preparación de las declaraciones por los propios contribuyentes. Adicionalmente a estos retos, hay elementos que todavía merecen estudio relacionados con el cumplimiento por parte de los contribuyentes del sistema de la auto-liquidación o de sus obligaciones tributarias, incluyendo entre éstos a los siguientes:

- ¿Cómo se debe evaluar el esquema del ajuste de fin de año en el ingreso de los asalariados?
- ¿Cómo se vería la introducción de un sistema de identificación numérica para los contribuyentes?
- ¿Cuáles son los servicios que sería deseable prestar a los contribuyentes en una sociedad altamente computarizada?

Espero discutir estos temas en otra ocasión. Todos ellos son importantes e implican problemas complicados puesto que deberán ser considerados con base en la situación de nuestro tiempo presente.