

49ª Asamblea General del CIAT

CIAT 2015

Lima-Perú

49 ASAMBLEA GENERAL



LA GESTIÓN DE RIESGO COMO HERRAMIENTA PARA LA MEJORA DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Lima, Perú 4 al 7 de mayo de 2015





Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
– SUNAT

49ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT



**“LA GESTIÓN DE RIESGO COMO HERRAMIENTA PARA LA
MEJORA DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO”**

Lima, Perú
4 al 7 de mayo de 2015



Copyright ©2015
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Secretaría Ejecutiva

Apartado Postal 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Web site: <http://www.ciat.org>
Correo Electrónico: ciat@ciat.org

ISBN:

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Índice

Presentación del CIAT

xi

SESIÓN INAUGURAL

Ponencia

TEMA 1 PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO

Tema 1	LA EXPERIENCIA DE ESTADOS UNIDOS EN EL DESARROLLO DEL PLAN OPERACIONAL Y SU RELACIÓN CON LA GESTIÓN DEL RIESGO, Douglas W. O'Donnell, Subcomisionado Asistente, Asuntos Internacionales, Servicio de Rentas Internas (Estados Unidos de América).....	3
--------	---	---

Tema 1	LA GESTIÓN DE RIESGOS COMO MECANISMO PARA INCREMENTAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO, PROMOVRIENDO EL TRATAMIENTO JUSTO Y EQUITATIVO A LOS CONTRIBUYENTES, Martín Ramos Chávez, Superintendente Nacional adjunto de Desarrollo Estratégico, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Perú).....	31
--------	---	----

Caso Práctico

Subtema 1.2	IDENTIFICACIÓN Y GESTIÓN DEL RIESGO: PERSPECTIVA DE ADUANAS, Sergio Mujica, Secretario General Adjunto, Organización Mundial de Aduanas	75
-------------	---	----

Subtema 1.2	PRIORIZACIÓN DE LOS RIESGOS: CONCENTRÁNDOSE EN LAS CUESTIONES DE IMPORTANCIA ESTRATÉGICA Y ALTO RIESGO, Michael Snaauw, Comisionado Asistente, Agencia de Ingresos (Canadá).....	85
-------------	--	----

Ponencia

TEMA 2 HERRAMIENTAS PARA UNA BUENA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO

Tema 2	HERRAMIENTAS BASADAS EN EL TIPO DE CONTRIBUYENTES: MULTINACIONALES, EMPRESARIOS LOCALES, INDIVIDUOS DE ALTOS INGRESOS Y PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, Silvana Quinteros, Directora General de la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)	99
Tema 2	ENFOQUES COLABORATIVOS PARA LA GESTIÓN DE RIESGOS DE CUMPLIMIENTO, Belinda Darling, Comisionada Asistente encargada, Oficina de Impuestos (Australia).....	119

Caso Práctico

Subtema 2.1	HERRAMIENTAS BASADAS EN LOS TIPOS DE IMPUESTOS Y SECTORES ECONÓMICOS. EXPERICIA DE URUGUAY, Gustavo González, Coordinador de la Asesoría Económica, Dirección General Impositiva (Uruguay)	129
Subtema 2.2	USO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN PARA EL ANÁLISIS Y GESTIÓN DE RIESGOS: LA EXPERIENCIA DE JAMAICA, Vincent Irving, Gerente, Unidad Forense de Minería de Datos, Administración Tributaria (Jamaica)	139
Subtema 2.3	HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL Y GESTIÓN DE RIESGOS, Paulo Ricardo Cardoso, Secretario adjunto, Secretaría de Ingresos Federales (Brasil) ...	155

Ponencia

TEMA 3 INNOVACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO: EL CAMINO TRAZADO POR LOS PAÍSES MÁS DESARROLLADOS 165

Tema 3 INNOVACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO: EL CAMINO TRAZADO POR LOS PAÍSES MÁS DESARROLLADOS – LA EXPERIENCIA DE INDIA, Shyam Murari Nigam, Miembro de la Junta Central de Impuestos Directos Departamento de Ingresos, Ministerio de Finanzas (India) 167

Tema 3 Innovación en la gestión del riesgo de incumplimiento: El camino trazado pARA los países en desarrollo, Martin Solvinger, Gerente de Área de Programas de Cumplimiento, Agencia Tributaria (Suecia) 181

Caso Práctico

Subtema 3.1 POLÍTICAS MENOS INTRUSIVAS PARA REDUCIR LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO, Rodrigo Montúfar, Director Interino, Superintendencia de Administración Tributaria (Guatemala) 191

Subtema 3.1 2POLÍTICAS MENOS INTRUSIVAS PARA REDUCIR LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO, ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y DE ADUANAS DE LOS PAÍSES BAJOS, Els Moret, Subdirectora de Asuntos Internacionales, Administración de Impuestos y Aduanas (Países Bajos) 205

Subtema 3.2 POLÍTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO Y GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO – NORUEGA, Egil Martinsen, Director Internacional, Dirección de Impuestos (Noruega) 235

Subtema 3.2 POLÍTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO Y GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO, Víctor Villalón, Subdirector de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos (Chile) 251

Presentaciones de la 49ª Asamblea General del CIAT 367

SESIÓN DE CLAUSURA

Programa Diario de Actividades..... 371

Lista de Participantes 381

PRESENTACIÓN DEL CIAT

SECRETARÍA EJECUTIVA

Secretario Ejecutivo	Márcio F. Verdi
Director de Planificación y Desarrollo Institucional	Socorro Velázquez
Director de Operaciones y Gestión Institucional	Francisco J. Beiner
Director de Asistencia Técnica y Tecnología de la Información	Raúl Zambrano V.
Directora de Capacitación y Formación de Talento Humano	María Raquel Ayala
Director de Estudios e Investigaciones Tributarias	Miguel Pecho
Director de Cooperación y Tributación Internacional	Isaac Gonzalo Arias
Gerente de Contabilidad y Finanzas	Xiomara Tejada
Gerente de Administración Interna y Recursos Humanos	Rita L. Solis
Gerente de Cooperación Internacional	Mónica Alonso
Gerente de Informática	Tomás Torres

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País	Representante	Corresponsal
Argentina	Ricardo Echegaray	Maria Luisa Carbonell
Aruba	Diana Croes	Angeline Geerman-Giel
Barbados	Margaret Sivers	Margaret Sivers
Bermuda	Lucia M. Peniston	Mary Inocencio
Bolivia	Erik Ariñez Bazán	Juana Patricia Jiménez
Brasil	Jorge Antonio D. Rachid	Flávio Antonio Araujo
Canadá	Michael Snaauw	María Pica
Chile	Michel Jorratt de Luis	María Bernardita Moraga
Colombia	Santiago Rojas Arroyo	Patricia Parada
Costa Rica	Carlos Vargas Durán	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda Álvarez de la Torre	Alberto Fernández Reyes
Curazao	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hil
Ecuador	Ximena Victoria Amoroso I.	Juan M. Avilés Murillo
El Salvador	Alfredo Díaz Barrera	Ramón Pérez Gómez
España	Santiago Menéndez Menéndez	Ignacio del Río Angulo
Estados Unidos	John M. Dalrymple	Raúl Pertierra
Francia	Bruno Parent	Josiane Lanteri
Guatemala	Elder Fuentes García	Hugo Edgardo Roldán
Guyana	Khurshid Sattaur	Janet Abbenettes

Haití	Miradin Morlan	
Honduras	Miriam Guzmán	Gabriel Perdomo
India	Rajat Bansal	Deepak Garg
Italia	Saverio Capolupo	Stefano Gesuelli
Jamaica	Ainsley Powell	Meris Haughton
Kenia	John Karimi Njiraini	Pancrasius Nyaga
México	Aristóteles Núñez	Adrián Guarneros
Nicaragua	Martin Rivas Ruiz	José Francisco Reyes
Países Bajos	Peter Veld	Jaco Tempel
Panamá	Publio Ricardo Cortés	Marion Lorenzetti
Paraguay	Marta González Ayala	Alba Servín
Perú	Tania Quispe	Clara Urteaga
Portugal	Helena María Borges	Miguel Silva Pinto
República Dominicana	Guarocuya Félix	Nieves Vargas Collado
Sint Maarten	María Bass	
Surinam	Cornelis A. van Dijk	Priscilla Lachman
Trinidad & Tobago	Allison Raphael	Trevor Lalai
Uruguay	Joaquín Serra	Margarita Faral
Venezuela (Rep.Bolivariana)	José David Cabello Rondón	Yaremy Rosa Márquez

MISIONES DE ASISTENCIA TÉCNICA

España

Jefe de Misión ante el CIAT: Juan Francisco Redondo

Francia

Jefe de Misión ante el CIAT: Isabelle Gaetan

Italia

Jefe de Misión ante el CIAT: Stefano Gesuelli

Misión Alemana

Jefe de Misión ante el CIAT: Joerg Wisner

FOTOGRAFÍA OFICIAL



TEMA 1

PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO

LA EXPERIENCIA DE ESTADOS UNIDOS EN EL DESARROLLO DEL PLAN OPERACIONAL Y SU RELACIÓN CON LA GESTIÓN DEL RIESGO

Douglas W. O'Donnell

Subcomisionado Asistente, Asuntos Internacionales
Servicio de Rentas Internas
(Estados Unidos de América)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. Matriz internacional. 3. Seguridad antes de presentar la declaración. 4. Auto-identificación durante la presentación. 5. Transparencia durante la presentación: Proceso de asegurar el cumplimiento. 6. Tecnología después de la presentación. 7. Conclusión.

RESUMEN

Pocas administraciones tributarias tienen suficiente tiempo y recursos para auditar cada transacción y contribuyente para asegurar que se ha pagado la cantidad correcta de impuestos. El sistema fiscal más eficiente es donde cada contribuyente presenta una declaración completa y exacta a tiempo y paga los impuestos asociados en aquel momento.

El sistema tributario de los Estados Unidos se basa en el cumplimiento voluntario. Cada contribuyente tiene que presentar una declaración de impuestos completa y precisa a tiempo y pagar los impuestos adeudados en tiempo. Desafortunadamente, todos los contribuyentes que deben presentar una declaración de impuestos no lo hacen, y cada declaración presentada no es necesariamente completa y exacta. El IRS tiene numerosas técnicas para detectar al contribuyente no cumplidor. La técnica histórica es la auditoría posterior a la presentación; Sin embargo, este es un proceso lento, y no todos los contribuyentes deben ser auditados. El objetivo de la gestión de riesgos de cumplimiento es utilizar el personal y los recursos financieros disponibles limitados para seleccionar y auditar a los contribuyentes con mayor riesgo de incumplimiento.

En la medida que el IRS puede alentar el cumplimiento tributario voluntario por la mayoría de los contribuyentes estadounidenses, el IRS puede centrarse sus limitados recursos en aquellos contribuyentes que, por inadvertencia o acción deliberada, no presentaron una declaración de impuestos precisa y completa y pagado los impuestos asociados.

El IRS ha desarrollado una serie de técnicas para ayudar a maximizar los beneficios de la gestión de los riesgos de cumplimiento. Este documento se centra en la población de contribuyentes de la División de Grande e internacionales Empresas (LB & I). Estos contribuyentes son entidades con activos de \$ 10 millones o más, así como todos los contribuyentes internacionales.

El IRS ha trasladado hacia las auditorías basadas en detección de problemas mediante el desarrollo de categorías de temas y por aumentar la gestión del conocimiento, así como capacitación para mejorar sus esfuerzos de auditoría. El IRS también fomenta transparencia, divulgación y cooperación en el proceso de presentación de las declaraciones, que puede beneficiar tanto el IRS y el contribuyente que cumple. El IRS detecta los problemas emergentes más rápidamente, lo que ayuda a identificar los problemas en otras declaraciones y publicar orientaciones para abordar los problemas de manera más oportuna.

Este documento discutirá las áreas de mejora de gestión del riesgo que el IRS ha desarrollado. El IRS aborda el problema en tres niveles: antes de la presentación, al momento de la presentación y posteriormente a la presentación, usando mejor datos y capacidades de identificación, así como mayor transparencia.

INTRODUCCIÓN

La misión del IRS es:

Proporcionan a los contribuyentes de los Estados Unidos un servicio de alta calidad ayudándolos a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias y mediante la aplicación de la ley tributaria con integridad e imparcialidad.

Esta es una misión de dos ejes, servicio y cumplimiento. “El servicio” ayuda a un contribuyente individual a cumplir de manera voluntaria (ayudando a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades fiscales). «Aplicación» garantiza que todos los contribuyentes que deben presentar y pagar impuestos lo hacen (aplicando la ley tributaria con imparcialidad).

El presupuesto del IRS para el año Fiscal 2015 es \$ 10,9 billones, es el presupuesto más bajo desde el año 2008.¹ En el año Fiscal 2014 el IRS tenía menos de 85.000 empleados, el número más bajo desde 1983.² Como resultado, el IRS debe desplegar sus recursos para abordar estratégicamente los riesgos identificados en la base de contribuyentes. IRS-LB & I ha comenzado a centrarse en las auditorías sobre esos temas de más altos riesgos de cumplimiento. Auditoría basada en riesgos selección conduce a un uso más eficiente de los recursos limitados y un mayor retorno de inversión. El IRS continúa mejorando sus selecciones para centrarse en los problemas más apremiantes.³

Actividad previa a la presentación (pre-filing), tales como acuerdos de precios anticipados y acuerdos previa presentación ayudan a los contribuyentes cumplidores. Acordar el tratamiento fiscal de una transacción antes de que el contribuyente presente una declaración ayuda a garantizar que la transacción sea reportada correctamente en la declaración de impuestos y minimiza la necesidad de auditar estas transacciones. En estos acuerdos, el IRS y los contribuyentes ya han acordado sobre el tratamiento fiscal adecuado de la transacción y el IRS sólo confirma que el contribuyente cumplió con el trato acordado.

El IRS ha emitido cuatro planes estratégicos de 5 años desde el año 2000. En estos planes, el IRS ha reconocido la necesidad de mejorar la gestión del riesgo de incumplimiento. Aunque el enfoque específico ha variado entre los planes, objetivos similares en los distintos planes confirman que gestionar adecuadamente el riesgo de cumplimiento debe ser parte de la misión del IRS.

En el Plan Estratégico del Año Fiscal FY 2000 – 2005, el IRS había identificado como un tema en la mejora de sus prácticas comerciales en abordar los problemas de los contribuyentes lo más temprano posible en el proceso de la declaración, para evitar problemas cuando sea posible.⁴ Si un contribuyente presenta una declaración correcta, el contribuyente y el fisco no incurrirán en coste adicional. Por lo tanto, uno de los aspectos de gestión de riesgos de cumplimiento es identificar y resolver los problemas antes de que una declaración sea presentada. Para las empresas grandes y medianas en 2001 (el

1 U.S. Departamento del tesoro, *el presupuesto 2016 en breve* (“presupuesto de 2016”), p. 61, disponible en http://www.treasury.gov/about/budget-performance/budget-in-brief/Document/FY_2016_BiB_complete.pdf; Internal Revenue Service, *Data Book 2014* (“IRS Data Book 2014”), tabla 29, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/14datbk.pdf>

2 *Presupuesto para 2016*, fn. 1, p. 61; *IRS Data Book 2014*, fn. 1, Table 29

3 <http://www.irs.gov/uac/IRS-Releases-2006-Tax-Gap-Estimates> (Tax Gap)

4 *Publication 3744 (3-2001)*, *IRS Strategic Plan, 2001 – 2005*, p. 41, available at <http://www.irs.gov/pub/irs-prior/p3744--2001.pdf>

año donde se emitió este plan estratégico), esto significó el desarrollo de una estrategia de gestión integral de problemas, incluyendo un programa de declaraciones pre-rellenadas, vía rápida para solucionar problemas emergentes, un proceso de resolución de controversias de industria, herramientas de resolución de conflictos mejorados, la promoción de la presentación electrónica de las declaraciones de negocios y el desarrollo de bases de datos de investigación.⁵ Además, el IRS reconoce la necesidad de utilizar la información y herramientas computarizadas, incluyendo técnicas de intervención basadas en el riesgo del contribuyente, más eficaz para administrar las actividades de cumplimiento.⁶ Se identificaron áreas a considerar en el futuro en apoyo a estos objetivos.

El IRS considero nuevamente el manejo del riesgo en el Plan Estratégico 2005 – 2009.⁷ Con el objetivo de mejorar el servicio del contribuyente, el IRS indicó que seguiría sus esfuerzos para reducir al mínimo la carga para los contribuyentes cumplidores “centrando nuestros esfuerzos de cumplimiento en las zonas de alto riesgo”.⁸ Para ayudar a simplificar la preparación de la declaración y el proceso de verificación, el IRS indica que “utilizaría un enfoque orientada al tema de examen que incorpora el uso de umbrales de análisis y materialidad de riesgo para limitar el alcance del examen a los asuntos críticos.”⁹ Con el objetivo de mejorar el control, el IRS indicó que “continuaría cambiar los recursos a las zonas de mayor riesgo de incumplimiento y manteniendo un programa medido de cobertura de examen para todos los segmentos de los contribuyentes para mejorar el cumplimiento voluntario en todos los ámbitos” y también podría “mejorar la gestión de la información disponible agregando y analizando datos de empresa para evaluar los riesgos inherentes a las relaciones de transacción y propiedad que son la base de muchos sistemas fraudulentos”.¹⁰

El IRS amplió sobre estos temas en el Plan Estratégico 2009 – 2013.¹¹ En el ámbito de aplicación (Enforcement), el IRS reconoce que, con el crecimiento en el número de contribuyentes con actividades internacionales, se necesitaba capacitar los agentes a identificar y comprender estos temas internacionales, a organizar “equipos de

5 *Id.*, p. 42

6 *Id.*, p. 47

7 *Publication 3744 (Rev. 6-2004)*, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-prior/p3744--2004.pdf>

8 *Id.*, p. 12

9 *Id.*, p.16

10 *Id.*, p. 20

11 *Publicación 3744 (Rev. 4 / 2009)*, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-prior/p3744--2009.pdf>

gestión de controversias” y para llevar a cabo “solidas evaluaciones de riesgo, basada en temas, para centrarse en las zonas de riesgo más importante.”¹² Además, el IRS incluyo como una meta separada “Atribuir recursos de cumplimiento utilizando un enfoque de datos orientado a detectar las zonas de alto riesgo existentes y emergentes,” que daría al IRS la capacidad de “centrar sus herramientas de cumplimiento en actividades que plantean el mayor riesgo de incumplimiento”.¹³

En el Plan Estrategico actual del Servicio de Rentas Internas FY 2014 – 2017,¹⁴ el IRS incluye problemas de riesgo de cumplimiento en el servicio y el mismo cumplimiento (ambos términos se definen anteriormente) como la mitad de su misión. Para el servicio, por ejemplo, una estrategia para lograr el objetivo de ayudar a los contribuyentes a entender sus responsabilidades tributarias y estar al tanto de las nuevas leyes tributarias era “[i] identificar los riesgos mayores de cumplimiento y desarrollar comunicaciones pro-activas y campañas de educación que ayudan a los contribuyentes entienden y cumplan con las responsabilidades fiscales y reducen los errores”.¹⁵ Esto resuelve el problema antes de que la declaración sea presentada. En el ámbito de aplicación, el IRS indicó que iba a “adquirir conocimientos en áreas de alto riesgo de incumplimiento al analizar la eficacia de actividades de cumplimiento y compartir las lecciones aprendidas en informar segun enfoques de divulgación, educación, de servicio y de cumplimiento”.¹⁶ El IRS seguirá poniendo énfasis en desarrollar un control basado en la detección temprana de problemas más que un control basado en el analisis de las declaraciones enviadas.¹⁷ Uno de sus cuatro objetivos para la aplicación (enforcement) era “[i] identificar tendencias, detectar zonas de alto riesgo de incumplimiento y priorizar enfoques mediante la aplicación de investigación y análisis.”¹⁸ El IRS ha identificado iniciativas exitosas que ya estan planeadas para ayudar a lograr sus objetivos estratégicos, incluyendo “[i] aumentar el cumplimiento utilizando modelos basados en datos, en el riesgo y en esfuerzos de aplicación (enforcement) para efectivamente asignar recursos a casos productivos.”¹⁹

Estos planes estratégicos muestran que el IRS ha identificado los problemas relativos a la gestión de riesgos de cumplimiento desde el primer Plan estratégico emitido después de su reestructuración de

¹² *Id.*, p. 21

¹³ *Id.*, p. 22

¹⁴ *Publication 3744 (Rev. 6-2014)*, available at <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>

¹⁵ *Id.*, p. 23

¹⁶ *Id.*, p. 30

¹⁷ *Id.*, p. 31

¹⁸ *Id.*, p. 33

¹⁹ *Id.*, p. 38

1998.²⁰ La meta de sus esfuerzos es identificar mejor los problemas de mayor riesgo de cumplimiento para poder enfocar sus recursos limitados – tiempo, personal, financiación – en estos temas.

2. MATRIZ INTERNACIONAL

Las corporaciones se han vuelto más globales, y los problemas de tributación internacional tienen una importancia que va creciendo en las auditorías.²¹ El IRS reconoció este problema y comenzó a hacerle frente.

a. Reorganización

La División de Empresas Grandes y Medianas del IRS seleccionó un nuevo Comisario Adjunto (internacional) en enero de 2010.²² En agosto del mismo año, el IRS anunció que va reorganizar y renombrar esta división como “Empresas Grandes e Internacionales” (Large Business and International)-LB & I) para crear una organización más centralizada dedicada a mejorar el cumplimiento tributario internacional.²³ Los Auditores Internacionales fueron trasladados bajo el Comisario Adjunto (internacional) de otras partes del LB & I u otras divisiones del IRS para centralizar la función y experiencia de control internacional. Los beneficios esperados de la reorganización relativos a la gestión del riesgo de cumplimiento incluyen:

- Identificar más rápidamente los problemas emergentes de cumplimiento internacional.
- Aumentar la especialización internacional entre el personal del IRS, creando economías de escala y mejorar la coordinación internacional del IRS.
- Asegurar que los recursos adecuados se asignan a los casos correctos.²⁴

²⁰ *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (RRA), Pub. L. No 105-206, available at <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-105publ206/pdf/PLAW-105publ206.pdf>*

²¹ *Tax Gap, fn. 3*

²² www.irs.gov/uac/IRS-Names-Danilack-Deputy-Commissioner

²³ <http://www.irs.gov/uac/IRS-Realigns-and-Renames-Large-Business-Division,-Enhances-Focus-on-International-Tax-Administration>

²⁴ *Id.*

En el momento de la reorganización, el Comisionado del IRS declaró que “realignar la organización nos ayudara a centrarnos en los problemas de cumplimiento internacional de alto riesgo y manejar estos casos con una mayor coherencia y eficiencia y seguiremos aumentando nuestro trabajo en esta área.”²⁵

Como parte del esfuerzo para alcanzar estos objetivos de mejora de coherencia y eficacia, el nuevo Comisionado Adjunto (internacional) desarrolló un marco fundamental, llamado Matriz Internacional, para coordinar estrategias de cumplimiento, redes de colaboración, programas de entrenamiento y esfuerzos de gestión de datos.²⁶ El objetivo de la Matriz Internacional era reunir los conocimientos del IRS para ser más eficaz en determinar qué casos necesitan la mayor atención.²⁷ La re-estructuración dentro de LB&I también ayudó a integrar áreas específicas. En 2010, el IRS estableció la Práctica de Precios de Transferencia (TPP) en LB & I (aún no renombrado) para administrar sistemáticamente los problemas de precios de transferencia.²⁸ Una meta de la TPP era crear un grupo de expertos para coordinar los temas de precios de transferencia más importante, identificar las tendencias y temas emergentes y procurar consistencia en los resultados.²⁹ En 2011 el IRS consolidó su eficacia, combinando el programa de Acuerdos de Precios Anticipados (APA) en la Oficina del Asesor Principal y el Programa de Acuerdo Mutuo, concntrados principalmente con la resolución bilateral de litigios siguiendo el Director de Precios de Transferencia en LB & I. ³⁰ Las nuevas operaciones de precios de transferencia supervisan tanto los APAS y el Programa de Acuerdo Mutuo y el TPP. El desarrollo del Grupo de Práctica de Pagos Exteriores es otro ejemplo de esta integración que ayudó a desarrollar un enfoque coherente a la retención.³¹

La filosofía de la Matriz Internacional es que la selección de casos y el proceso de inspección deben basarse en la identificación del problema. Como resultado, la Matriz Internacional se desarrolla alrededor de cuatro áreas técnicas fundamentales – negocios entrantes, negocios

²⁵ *Id.*

²⁶ *Recent International Activities and Future Focus of IRS LB&I, presented at ABA Section of Taxation, May 2014, p.18*

²⁷ *Elliott, Danilack Reflects on Time at LB&I (“Elliott”), Tax Notes, 12 Enero, 2015, p. 175*

²⁸ *Shulman, Prepared Remarks of IRS Commissioner Doug Shulman to New York State Bar Association Taxation Section Annual Meeting in New York City, Jan. 26, 2010, available at <http://www.irs.gov/uac/Prepared-Remarks-of-IRS-Commissioner-Doug-Shulman-to-New-York-State-Bar-Association-Taxation-Section-Annual-Meeting-in-New-York-City,-Jan.-26,-2010>.*

²⁹ *Id.*

³⁰ *IRS Tax Next Steps in International Realignment; Bolsters Transfer Pricing compliance Programs and International Coordination, available at <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/14databk.pdf>*

³¹ *Id.*

salientes, rentas individuales salientes y rentas individuales entrantes. La Matriz está también integrada con temas subyacentes comunes (tales como Jurisdicción Tributaria y Traslato de Beneficios) que pertenecen a más de un área técnica. Además, hay cuatro áreas de cruce que apoyan las cuatro áreas centrales – Tratados, Recolección de Información, Moneda Extranjera y Organización / Reestructuración.

b. Gestión del Conocimiento

Un programa fuerte de gestión del conocimiento ayuda a garantizar que cada agente entra en contacto con el contribuyente con conocimiento de la posición del gobierno sobre temas estratégicamente importantes y no simplemente decir lo que él o ella piensan que es la respuesta correcta.³² El enfoque de esta nueva estructura de gestión del conocimiento es solucionar problemas. La Matriz Internacional proporciona un concepto nuevo para el seguimiento y medición de los riesgos de cumplimiento, los resultados y los recursos necesarios.

La Gestión del Conocimiento es apoyada por varias iniciativas nuevas. LB & I ha desarrollado redes de práctica internacional – juntando individuos y conocimiento para una categoría específica de la matriz. El conocimiento de un tema es capturado mediante el uso de Unidades de Práctica Internacional. Las Unidades de Práctica Internacional para una categoría de la Matriz son integradas dentro del Servicio de Práctica Internacional.

La Matriz Internacional agrupa a grandes áreas del conocimiento fiscal internacional teniendo en cuenta los imperativos de planificación de base de contribuyentes de la LB & I. Los componentes clave del programa (gestión de datos, redes, formación y estrategia) están alineados con las áreas de conocimiento tributarios representados en la Matriz Internacional. Esto ha permitido a LB & Internacional de formular un modelo operativo estratégico, basado en el conocimiento. La Matriz Internacional se centra en las áreas de máxima prioridad para un contribuyente, permitiendo a un examinador de enfocarse rápidamente en las áreas donde el tiempo de auditoría es el más necesario. El uso de la matriz es compatible con el enfoque que el trabajo internacional debe considerarse como un todo integrado porque los problemas internacionales están estrechamente relacionados entre si y no deben abordarse sin una comprensión de cómo el tema encaja en el contexto más amplio.

³² *Id. at 176*

c. Redes de Práctica internacional

Existen dos maneras de abordar los recursos limitados de personal: entrenar a agentes a salir de sus especialidades tradicionales y compartir el conocimiento de los examinadores experimentados.³³ La formación ayudará a agentes domésticos identificar problemas internacionales y proporcionará los examinadores internacionales con una formación común sobre un tema específico. Un componente clave de este entrenamiento es el desarrollo de las Redes de Práctica Internacional (International Practice Networks -IPN). Las IPN están compuestas por empleados del IRS que unen recursos sobre puntos estratégicos en asuntos internacionales de cumplimiento tributario. Cada uno de los 18 segmentos de la Matriz Internacional de la agencia (las agrupaciones individuales para cada tema central (como negocio saliente) además de las 4 áreas generales) tiene un IPN separado, que es el "motor" de la estrategia internacional, formación y gestión de datos para ese segmento. Esto permite mejorar la comunicación dentro del IRS, incluidos entre los agentes de campo. Los IPN facilitan el intercambio de la información similar para proporcionar una comprensión común de los problemas de cumplimiento.

d. Unidades de Práctica Internacional (IPU)

Para ayudar a distribuir el conocimiento colectivo de un IPN, LB & I ha desarrollado las Unidades de Práctica Internacional (International Practice Units -IPUs) que proporcionan capacitación y conocimientos comunes. Los IPNs están desarrollando los IPU mediante colaboración interna; los IPU sirven como material de apoyo y de formación sobre los problemas tributarios internacionales. Los IPU no toman decisiones jurídicas oficiales; ellos proporcionan al personal del IRS las explicaciones de los conceptos generales de tributación internacional, así como información sobre un determinado tipo de transacción.

La Matriz Internacional IPU está diseñada para proporcionar una explicación general de los conceptos tributarios e información sobre un determinado tipo de transacción y cómo los agentes deberían considerar esa transacción.³⁴ Cada IPU se centra en un escenario transaccional y un tema específico comúnmente encontrados por los profesionales internacionales y proporciona información práctica, paso a paso, sobre el desarrollo de hechos o controversias y preparar

³³ *Tax Management Transfer Pricing Report, March 20, 2014, p. 1, available at http://www.cadale.com/files/10660_Budget%20Woes,%20Mounting%20Demands%20Force%20IRS%20to%20Think%20Strategically,%20Focus%20on%20Training.pdf*

³⁴ *Id.*

argumentos para una auditoría. Los IPU evolucionaron como los cambios de entorno de cumplimiento de normas. Todas las Unidades de Práctica Internacional no se enfocan en contribuyentes específicos; se centran en temas y tipos de transacción comúnmente encontrados por los profesionales.

LB & I continúa desarrollando módulos IPU para resumir los conocimientos existentes e identificar los problemas emergentes que los examinadores descubren. Algunos IPU han sido publicados en el sitio IRS.gov.³⁵

Los IPU proporcionan diferentes niveles de detalle sobre problemas. Por ejemplo, la IPU “Subparte F Overview”³⁶ tiene como categoría principal «Business Outbound» y «Deferral Planning» como una sub-categoría. Como es un resumen, no tiene los niveles más bajos. Sin embargo, la IPU “Computing B Foreign Base Company Income”³⁷ tiene la misma principal categoría y sub-categoría, pero va más allá e identifica “Sub-parte General F de problemas computacionales” como una parte y «calculando los ingresos de sub-parte F” como una sub-parte. el IPU “creación de un establecimiento permanente (PE) a través de las actividades de empleados en los Estados Unidos”³⁸ es una unidad de cruce con la categoría “tratados” y la sub-categoría “Determinación del establecimiento permanente”.

e. Servicio Internacional de Práctica (IPS)

Un Nuevo Servicio internacional de práctica (IPS) fue desarrollado para organizar y proporcionar acceso a los IPU y otro contenido para ser utilizado en entrenamiento y como apoyo de trabajo. Un IPS es una herramienta web interactiva que sirve como un repositorio central para el conocimiento colectivo y la experiencia de un IPN. El IRS utiliza Microsoft Sharepoint, un producto estándar, para apoyar el IPS. El IPS proporciona una biblioteca dinámica cuyo contenido refleja las prioridades estratégicas de la Matriz Internacional. Se diferencia de la formaciones tradicionales basadas en secciones de reglas del Código del IRS y establece un programa de entrenamiento más basado en transacciones y en los tipos de situaciones que un agente puede ver en auditoría. Si el agente entiende el cuadro estratégico de una transacción, es más probable que haga las preguntas correctas en auditoría.

³⁵ See <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/International-Practice-Units>

³⁶ http://www.irs.gov/pub/int_practice_units/DPLCUV_2_01.PDF

³⁷ http://www.irs.gov/pub/int_practice_units/DPL9412_05_05.PDF

³⁸ http://www.irs.gov/pub/int_practice_units/TRE9450_06_02.pdf

El IPS también incluye información general para aquellos que son nuevos en aspectos concretos, así como orientación para ayudar en la identificación de los problemas en el inicio de un examen. El IPS tiene una biblioteca explorable que dirigirá el usuario a los recursos más relevantes incluyendo herramientas de auditorías, documentos de orientación y capacitación.

Como uno de los muchos recursos que pueden aprovecharse para la colaboración y el intercambio de conocimientos, el IPS proporciona una biblioteca centralizada y fácil de usar para dar acceso a la información sobre la tributación internacional. Sin embargo, a diferencia de estos otros recursos, el enfoque de esta herramienta es de guiar sobre transacciones específicas para satisfacer las necesidades de información diaria del personal internacional. El IPS se pretende servir como una plataforma para un nuevo programa de formación internacional “contextual” y una ayuda de trabajo.

3. SEGURIDAD ANTES DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN

Una forma de minimizar el riesgo de cumplimiento es ponerse de acuerdo sobre el tratamiento fiscal de una transacción antes de que ocurra la transacción. Dos programas que el IRS-LB & I ha desarrollado para la seguridad antes de presentar la declaración son el programa de Acuerdos de Precios anticipados y el Programa de acuerdo antes de Registrar la declaración. Ambos programas ofrecen para un acuerdo sobre uno o más temas específicos; Sin embargo, los programas no pueden resolver todos los problemas potenciales que puedan surgir en una declaración de impuestos.

a. Acuerdos Anticipados de Precios

El IRS presentó el programa de Acuerdo Anticipado de Precios (APA) en 1991.³⁹ En el programa de APA, el contribuyente y el IRS trabajan juntos para acordar un método de precios de transferencia apropiado para un número determinado de años en el futuro. Si el contribuyente presenta su declaración de impuestos consistente con el método acordado sobre precios de transferencia, el IRS acepta no hacer ningún ajuste de transferencia precios para las transacciones en el APA.⁴⁰ El proceso de APA aumenta la eficiencia de la administración

³⁹ Rev. Proc. 91-22, 1991-11 I.R.B. 1

⁴⁰ Rev. Proc. 2006-9, 2006-2 I.R.B. 278, disponible en http://www.irs.gov/irb/2013-50_IRB/ar12.html. El alcance del programa APA con los años se ha ampliado y ahora incluye la resolución de problemas de precios de transferencias, así como otras cuestiones que surgen en el impuesto sobre la renta en los tratados o el código o reglamento donde los precios de transferencia puede ser relevante, incluyendo la determinación de ingresos efectivamente conectados con una ocupación o negocio en los Estados Unidos. Rev. Proc. 2008-31, 2008-23

tributaria por alentar a los contribuyentes para presentar todos los hechos necesarios para una evaluación adecuada de sus transacciones y trabajar hacia una resolución de estas cuestiones en un espíritu de apertura y cooperación. El proceso de APA disminuye la carga de cumplimiento dándoles a los contribuyentes mayor certeza con respecto a los temas cubiertos y promueve la resolución de estas cuestiones con principios permitiendo su discusión y resolución de antemano antes de que las consecuencias de dicha resolución se conocen plenamente a los contribuyentes o el IRS.⁴¹ Los contribuyentes que participan en el programa deben pagar una cuota de usuario de hasta \$50,000.⁴²

Existen tres tipos de APA: un APA unilateral es un acuerdo entre el IRS y el contribuyente solamente; un acuerdo bilateral es entre el IRS y una jurisdicción extranjera; un acuerdo multilateral incluye un acuerdo entre el IRS y más de una jurisdicción extranjera. En un APA unilateral, se acuerda el método de precios transferencia que el contribuyente debe utilizar en la preparación de su declaración de impuestos federal. Sin embargo, esto no determina el método de precios de transferencia en un país extranjero donde opera el contribuyente. Como resultado, el contribuyente a menudo quiere un APA bilateral.⁴³ Si Estados Unidos tiene un tratado tributario con un país extranjero que contiene una disposición de procedimiento (MAP) de mutuo acuerdo similar al artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, el IRS y la jurisdicción extranjera pueden trabajar juntos para firmar un APA bilateral que ofrece acuerdo sobre el método de precios de transferencia del contribuyente para ambos países. A finales de 2013, los contribuyentes habían ejecutado un total de 1.300 APAS nuevos, renovados o revisados. Más del 60 por ciento de estos acuerdos (797) eran bilaterales,⁴⁴ y el porcentaje de acuerdos bilaterales ha aumentado en los últimos años.⁴⁵

b. Orientación previa a la declaración

A principios de 2000, el IRS implementa un programa piloto de Acuerdo Antes de Declarar. (Pre-Filing Agreement)⁴⁶ El propósito del programa

I.R.B. 1133, 3 seg., disponible en http://www.irs.gov/irb/2008-23_irb/ar07.html

41 Aviso 2013-79, 2013-50 I.R.B. 653, disponible en http://www.irs.gov/irb/2013-50_IRB/ar12.html

42 Rev. Proc. 2006-9, fn. 40, Sec. 4.12

43 Id., Sec. 2.08

44 Anuncio 2014-14, 2014-16 I.R.B. 948, APMA Statutory Report 2013, Table 2, available at http://www.irs.gov/irb/2014-16_IRB/ar17.html

45 72% en 2013, 74% en 2012, 81% en 2011 y 71% en 2011, por ejemplo. Todos los informes están disponibles en <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Annual-APA-Statutory-Reports>

46 Aviso 2000-12, 2000-9 I.R.B. 727

era permitir a los contribuyentes y el IRS resolver las cuestiones de tratamiento antes de la fecha tope de una declaración del impuesto, de lo contrario probablemente se disputaran en las auditorías posterior a la presentación. Este esfuerzo cooperativo fue encaminado a reducir los costos, cargas y demoras encontradas en los controles posteriores a la presentación. El programa permite al contribuyente y al IRS llegar a un acuerdo sobre los hechos y aplicar principios jurídicos consistentes a esos hechos. No determina la interpretación de la normativa actual si la interpretación no fue bien resuelta, aunque un acuerdo antes de presentar puede incluir la aplicación de los principios jurídicos establecidos a los hechos conocidos.⁴⁷ Un ejemplo de un tema adecuado para un acuerdo antes de presentar declaraciones es la valoración de activos y la asignación del precio de compra o venta de un negocio. Un ejemplo de un tema no apto para un acuerdo antes de la presentación es un problema con respecto a las transacciones que no tenían un propósito comercial de buena fe. Ciertas circunstancias, tales como problemas que fueron objeto de una decisión mediante carta privada, fueron también excluidas del programa.

El programa piloto fue exitoso y extendido de manera permanente a principios de 2001.⁴⁸ El IRS concluyó que estos acuerdos antes de declarar (pre-filing) permiten a los contribuyentes de presentar declaraciones más confiables dentro de los plazos prescritos, fueron costo eficiente, disminuyeron las cargas de cumplimiento del contribuyente y ahorraron recursos del IRS.

El programa de acuerdo antes de declarar se ha ampliado y ahora está disponible para los años pasados, actuales y futuros, aunque los acuerdos para los años futuros se limitan a 4 años fiscales después del actual año fiscal.⁴⁹ El programa está disponible para cualquier contribuyente bajo la jurisdicción de LB & I que desea una resolución antes de declarar, para casos que de lo contrario se resolverían en un examen posterior a la presentación. La solicitud de un acuerdo antes de declarar se puede hacer en cualquier momento antes de la fecha de vencimiento (con extensión) para presentar la declaración, pero si la solicitud es presentada demasiado cerca de la fecha de vencimiento y el IRS no tiene suficiente tiempo para examinar el caso, el contribuyente no será aceptado en el programa. Por lo tanto, este programa es optativo, no obligatorio. Los contribuyentes que participan en el programa deben pagar una cuota de usuario, actualmente \$50.000.⁵⁰

⁴⁷ *Rev. Proc. 2009-14, 2009-3 I.R.B. 324, Sec 3.03 disponible en http://www.irs.gov/irb/2009-03_IRB/ar14.html*

⁴⁸ *Revenue Procedure 2001-22, 2001-9 I.R.B. 745*

⁴⁹ *Rev. Proc. 2009-14, fn. 47, Sec. 3.02*

⁵⁰ *Id., Sec. 10.02*

El programa antes de la declaración da como resultado un acuerdo relacionado con el tratamiento fiscal de la transacción considerada, que es vinculante tanto para el contribuyente y para el fisco. Un acuerdo antes de declarar es disponible para puntos factuales, casos que requieren la aplicación de principios jurídicos bien establecidos o temas que implican una metodología. Todos los temas nacionales e internacionales son elegibles, si el tema no se identifica como un tema excluido. El IRS debe coordinar y consultar con el Asesor Principal Asociado si tiene jurisdicción sobre el tema propuesto a ser determinado en el Acuerdo Antes de Declarar. Ciertos temas internacionales requieren la concurrencia del Asesor Principal Asociado (internacional). Los contribuyentes tienen un muy alto nivel general de satisfacción con este programa.⁵¹

4. AUTO-IDENTIFICACIÓN DURANTE LA PRESENTACIÓN

El IRS no tiene (y nunca tendrá) los recursos suficientes para auditar cada contribuyente que envía una declaración de impuestos. Cuando un tipo de ingresos (por ejemplo, salarios) está sujeta a informes de terceros, hay una muy alta probabilidad de que los ingresos se informaron correctamente.⁵² Como resultado, el IRS puede administrar sus riesgos de cumplimiento y concentrar sus recursos en los tipos de contribuyentes y tipos de ingresos que no se prestan a informes de terceros.

El Congreso ha reconocido la necesidad de divulgación como una herramienta para lidiar con los problemas de cumplimiento. En 1999, la Comisión Mixta sobre Tributación (JCT) emitió un informe⁵³ que incluyó una discusión del problema con los Refugios Fiscales (“Tax shelters”) corporativos.⁵⁴ La JCT indicó que “un mecanismo debe desarrollarse a través del cual el Tesoro puede obtener mayor información con respecto a la actividad de refugio fiscal (1) para permitir respuestas rápidas a cualquier aclaración que la ley puede necesitar y (2) para habilitar el IRS a proponer ajustes con respecto a dichas transacciones sobre auditoría.”⁵⁵ “Divulgación efectiva y significativa” sería “proporcionar a los examinadores del IRS información más adecuada para que puedan identificar los problemas de auditoría apropiados y evaluar el análisis del contribuyente que apoya su posición en su declaración”.⁵⁶

51 <http://www.irs.gov/Businesses/Fact-Sheet-Pre-Filing-Agreement-PFA-Program>

52 <http://www.irs.gov/uac/IRS-Releases-New-Tax-Gap-Estimates;-Compliance-Rates-Remain-Statistically-Unchanged-From-Previous-Study>

53 *Comisión Conjunta de Tributación, Study of Present-Law Penalty and Interest Provisions as Required by Section 3801 of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (Including Provisions Relating to Corporate Tax Shelters), JCS-3-99 (1999)*

54 *Id.*, p. 231

55 *Id.*

56 *Id.*, p. 234.

Un método reciente de gestión de los riesgos de cumplimiento es mediante el uso de auto- identificación de contribuyente (la “divulgación efectiva significativa” identificada en el informe JCT). El requisito de identificación es guiado por el principio fundamental que la transparencia es esencial para lograr un sistema tributario de auto-evaluación eficaz y eficiente.⁵⁷ El contribuyente informa ciertas posiciones tributarias y el IRS puede concentrar su tiempo y recursos en revisar estas posiciones tributarias (en lugar de buscarlas en auditoría). Esto ayuda a alcanzar las siguientes mejoras:

- Certeza mas temprana
- Tratamiento constante a través de los contribuyentes
- Recursos más efectivamente usados para para centrarse en los problemas y los contribuyentes que presentan el mayor riesgo de incumplimiento.⁵⁸

a. El Formulario 8886, para las Transacciones a Reportar

En 2003, el IRS emitió el formulario 8886, Declaración de Divulgación de Transacciones a reportar. El formulario 8886 se aplica a cualquier contribuyente, incluyendo un individuo, asociación, Patrimonio, Empresa, u otra entidad legal, que participa en una transacción a reportar y debe presentar una declaración federal de impuestos o información en su declaración. El formulario 8886 proporciona información necesaria para evaluar las transacciones potencialmente abusivas, como las transacciones de refugio fiscal identificadas.⁵⁹ En el formulario de 2003, el IRS había identificado 6 categorías de transacciones que el contribuyente informe. El contribuyente debía informar de los hechos de la transacción, los beneficios fiscales previstos de la transacción (deducciones o créditos fiscales, por ejemplo), y el importe estimado de los beneficios fiscales para cada año efectúa.⁶⁰

En el primer año el contribuyente presenta el formulario 8886, también debe enviar una copia exacta del formulario a la Oficina de Análisis de Refugio Fiscal (Office of Tax Shelter Analysis - OTSA).⁶¹ El OTSA recopila y analiza información sobre los Refugios Fiscales y las

⁵⁷ *Palabras de Doug Shulman, Comisionado del IRS, el 24 de septiembre de 2010, disponible en www.irs.gov/uac/Prepared-Remarks-of-IRS-Commissioner-Doug-Shulman-to-the-American-Bar-Association*

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ *T.D. 9017, Tax Shelter Disclosure Statements, 67 Fed. Reg 64799 (22 de octubre de 2002), en 64800, disponible en <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2002-10-22/pdf/02-26724.pdf>*

⁶⁰ *Formulario 8886 (marzo de 2003), las líneas 2, 7, 8 y 9, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-prior/f8886--2003.pdf>*

⁶¹ *Instrucciones para el formulario 8886 (Rev. 2011), p. 4*

transacciones y coordina la planificación y análisis de refugio fiscal por parte de LB&I.⁶²

La información requerida en el formulario 8886 no ha cambiado sustancialmente desde el 2003, aunque el IRS requiere ahora la identidad de todas las personas y entidades involucradas en la transacción que están exentas de impuestos, extranjeros o partes vinculadas.⁶³ El formulario también refleja elementos que ahora están descritos en el formulario 1120 (Anexo M-3).⁶⁴

El Formulario 8918, Declaración de Divulgación de Asesor Material (Material Advisor Disclosure Statement)

Todo “asesor material” de una transacción a reportar debe presentar el formulario 8918, de Declaración de Divulgación de Asesor material al OTSA. Un asesor material puede ser un individuo, una empresa, un inmueble, fundación o corporación.

El IRS envía el asesor material “un numero de transacción a reportar” que el asesor material debe proporcionar a todos los contribuyentes y asesores materiales para quien el primer asesor material actúe como asesor material.⁶⁵ El asesor material debe proporcionar este número para el contribuyente cuando el contribuyente entra en la transacción o, si la transacción entró antes de que el asesor material recibido el número, el número de transacciones notificables es enviado al asesor material no más de 60 días calendario a partir de la fecha.⁶⁶ Con el reporte del contribuyente y del asesor material, el OTSA puede comparar informes e identificar las brechas y las transacciones potencialmente abusivas.

b. Anexo M-3, Utilidad neta (pérdida) Reconciliación para las empresas con activos totales de \$ 10 millones o más

En 2004, el IRS emitió el Documento Anexo M-3 (formulario 1120), reconciliación de utilidad neta (o pérdida) para las empresas con activos totales de \$ 10 millones o más. Las versiones del Anexo M-3 también deben ser presentadas por las asociaciones, las empresas

⁶² *Refugios fiscales abusivos y transacciones*, disponible en <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Abusive-Tax-Shelters-and-Transactions>

⁶³ *Formulario 8886 (Rev. marzo de 2011)*, línea 8, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8886.pdf>

⁶⁴ *Rev. Proc. 2004-45, 2004-31 I.R.B. 140*, disponible en http://www.irs.gov/irb/2004-31_IRB/ar19.html

⁶⁵ *Instrucciones para el formulario 8918, p. 1*, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8918.pdf>

⁶⁶ *Id.*, p. 3

extranjeras, las compañías de seguros de vida de Estados Unidos, las compañías de seguros de accidentes y las empresas si sus activos totales alcanzan \$ 10 millones o más. El objetivo de la reconciliación del Anexo M-3 es aumentar la transparencia de los contribuyentes sobre los ajustes a los Estados financieros cuando el contribuyente prepara su declaración de impuestos. Esto ayuda al IRS a determinar si el riesgo de cumplimiento tributario está presente y seleccionar las declaraciones y problemas para auditoría.⁶⁷

Los contribuyentes utilizan el Anexo M-3 para reconciliar su ingreso neto o pérdida según la declaración de la renta de cualquier grupo corporativo a incluir con la base imponible en la declaración.⁶⁸ Si un contribuyente presenta el Formulario 8886, los montos de esta transacción deberán incluirse en la parte II del Anexo M-3.⁶⁹

c. Anexo UTP, Declaración de Posición Tributaria Incierta

En 2010, el IRS emitió el Anexo UTP (formulario 1120), Declaración de Posición Tributaria Incierta. La información del Anexo UTP ayudara al IRS identificar esas declaraciones que plantean los mayores riesgos de cumplimiento y seleccionar los temas para auditoría.⁷⁰

Cualquier empresa que publica o está incluida en los Estados financieros auditados y tiene activos que igualan o superan a \$ 10 millones está sujeta a la exigencia de incluir el documento Anexo UTP cuando envía su declaración de impuestos.⁷¹ La corporación debe reportar cualquier posición tributaria que ha tomado en su declaración de rentas de impuestos federales de Estados Unidos para el año fiscal actual o para un año fiscal previa si la corporación o una parte relacionada:

- Ha declarado una reserva con respecto a esa posición tributaria sobre la renta federal estadounidense en los Estados financieros auditados, o
- No registró una reserva para esa posición tributaria porque la corporación espera litigar la posición.⁷²

67 Boynton, DeFilippes, Legel, y Rupert; 2010-2011 Schedule M-3 Profiles y Schedule UTP Filing Status (Boynton), Tax Notes, November 3, 2014, 535, 536, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/2010-2011M3ProfilesUTPFilingStatus.pdf>

68 2014 anexo M-3 (formulario 1120), las partes II y III, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120sm3.pdf>

69 *Id.*, Part II, line 12

70 Preámbulo de la propuesta de Reglamento sec. 1.6012-2(a)(4), REG-119046-10, 75 Fed. Reg. 54802 (09 de septiembre de 2010), disponible en <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2010-09-09/pdf/2010-22624.pdf>

71 Regulaciones sec. 1.6012-2(a)(4).

72 Instrucciones de 2014 para el Schedule UTP (Formulario 1120), p. 1, disponible en <http://>

Si la corporación o la parte vinculada determinan que, bajo las normas contables aplicables, no se requería reserva porque la cantidad era irrelevante para los propósitos de los Estados financieros auditados o porque una posición fiscal estaba suficientemente seguro, entonces la Corporación no necesita informar la posición fiscal en el Anexo UTP. La Corporación debe incluir una descripción concisa de la posición fiscal en el Anexo UTP y referencia a la sección apropiada del Código de Rentas Internas. Aunque la empresa no está obligada a informar sobre el monto de impuesto en cuestión, la corporación debe clasificar cada situación fiscal por tamaño.⁷³

Las estadísticas del documento Anexo UTP para el año fiscal 2013 indican que 4 posiciones tributarias inciertas reportadas representaron el 54% de las posiciones tributarias reportadas.⁷⁴ Estas posiciones fueron la investigación de crédito (29%), precios de transferencia (17%), capitalización (4%) y las actividades de producción nacional (4%). Hubo casi el 18 por ciento de documentos Anexo UTP menos para el fiscal año 2013 (1.774) que para el primer año de presentación 2010 (2.167).

Anexo UTP y Anexo M-3

Como se señaló anteriormente, los contribuyentes que presentan el Anexo UTP (formulario 1120) y Anexo M-3 (formulario 1120) ambos tienen activos igual o más que \$ 10 millones. Todas las grandes corporaciones entregan el Anexo M-3, mientras que sólo una minoría de las grandes corporaciones presenta el Anexo UTP. Un reciente análisis de los datos de 2010 y 2011 indica que el reporte de Anexo UTP no identifica los mismos riesgos de cumplimiento tributario que los informes de Anexo M-3. El Anexo UTP y el Anexo M-3 parecen ser complementarios y no duplicados⁷⁵

d. Penalidades

La auto-identificación y la transparencia pueden ser un medio eficaz de gestión de los riesgos de cumplimiento si los contribuyentes cumplen con los requisitos de su presentación. Para garantizar la presentación adecuada, el IRS impone sanciones por no presentar a tiempo los formularios completos y correctos y anexos, incluyendo los formulario 8886, formulario 8918, el Anexo M-3 y el Anexo UTP.

www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120utp.pdf

⁷³ *Id.*

⁷⁴ *http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/UTPFilingStatistics*

⁷⁵ *Boynton, fn. 67, a 536.*

Las sanciones generales por no presentar el Anexo UTP o el Anexo M-3 pueden alcanzar el 25% del impuesto debido en la declaración.⁷⁶ Sanciones adicionales se aplican al no pagar la cantidad correcta de impuestos.⁷⁷ En general, la pena por no incluir información con respecto a una transacción notificable es 75% de la reducción de los impuestos reportados en la declaración de impuestos como resultado de la participación en la transacción o que resultaría si se hubiera respetado la transacción para fines de impuestos federales, con sanciones mínimas y máximas establecidas. La sanción mínima por no presentar el formulario 8918 es de \$50,000.⁷⁸

Una pena relacionada con la falta de precisión puede ser impuesta por una transacción subestimada.⁷⁹ La penalidad aumenta para las transacciones que no son reveladas en el Formulario 8886 conforme a las instrucciones.⁸⁰ También podrán imponer multas por no divulgar una transacción en la lista en el tiempo y la forma prescritos.⁸¹

5. TRANSPARENCIA DURANTE LA PRESENTACIÓN: PROCESO DE ASEGURAR EL CUMPLIMIENTO

Históricamente, las auditorías posteriores a la presentación han sido largas; en 2003, por ejemplo, la resolución de auditoría para los más grandes contribuyentes tuvo un promedio de 60 meses a partir de la fecha de presentación.⁸² Solucionar los problemas a través del Proceso de Apelaciones tuvo un promedio de 26 meses adicionales.⁸³ Para el IRS, esto inhibe la identificación temprana de problemas emergentes, incluyendo el importante volumen de transacciones de refugio fiscal. Los contribuyentes se quejaron del plazo ejecutivo para completar un control, el costo y la carga administrativa de apoyar un examen extenso y la necesidad de certeza de la responsabilidad fiscal para la presentación de informes financieros.

En 2005 el IRS anunció un programa piloto para los grandes contribuyentes, llamado el Proceso de Aseguramiento de Cumplimiento

76 IRC sección 6651(a)(1)

77 IRC sección 6651(a)(2) y (3)

78 Instrucciones para el formulario 8918, fn. 63, p. 4

79 IRC sección 6662A

80 IRC sección 6664 (2)

81 IRC sección 6501(c)(10)

82 Testimonio de Mark Everson, Comisario, Internal Revenue Service, ante el Comité conjunto sobre la imposición, en JCS-4-05, revisión conjunta de los planes estratégicos y presupuesto del servicio de rentas internas, 2003 8, disponible en <http://www.jct.gov/s-4-05.pdf>

83 Government Accountability Office (GAO), CORPORATE TAX COMPLIANCE: IRS debe determinar si su proceso de auditoría corporativa esta logrando sus objetivos, agosto de 2013, GAO-13-662, p. 3 (GAO CAP), disponible en <http://www.gao.gov/assets/660/657092.pdf>

(CAP).⁸⁴ El CAP consiste en la identificación temprana de problemas, seguido en los últimos años con un nivel reducido de revisión del IRS para los contribuyentes cumplidores. El CAP apoya la gestión de riesgos de cumplimiento, ayudando al IRS a identificar aquellos contribuyentes con temas que requieren una revisión adicional y beneficiando a los contribuyentes cumplidores con un nivel reducido de auditoría anual. También ayuda al IRS a identificar los temas emergentes en una fase anterior del proceso de examen, que puede ayudar al IRS a dirigir recursos para enfrentar estos problemas en una etapa anterior de una auditoría. El objetivo a largo plazo del proceso CAP es aumentar la cobertura de auditoría al proporcionar un uso más eficiente de los recursos de auditoría. Una comunicación abierta y honesta es fundamental para el éxito del programa CAP.

El programa se basa sobre la transparencia de los contribuyentes. El IRS conduce revisiones de cumplimiento en tiempo real para establecer el tratamiento fiscal correcta de las posiciones de la declaración de impuestos antes de que un contribuyente presente su declaración federal de impuestos.

El programa se hizo permanente en 2011.⁸⁵ El IRS establece las reglas para el programa en el Internal Revenue Manual (IRM) 4.51.8. Sólo los grandes contribuyentes son elegibles para participar en el CAP: un contribuyente debe tener activos de \$ 10 millones o más; debe formar una entidad cotizada que tiene que preparar y presentar reportes trimestrales y anuales a la Securities and Exchange Commission (u órgano equivalente) o, si privada, debe estar dispuesta a proporcionar sus Estados Financieros auditados y certificados trimestralmente; y no debe ser investigada o estar en un litigio con el IRS u otra agencia federal o estatal que podría limitar el acceso del IRS a los registros de los impuestos corporativos actuales.⁸⁶ Las empresas extranjeras que presentan el Formulario 1120-F son elegibles para participar al CAP si pueden proporcionar una documentación equivalente a la información que debe ser presentada por las compañías norteamericanas trimestralmente a la Securities and Exchange Commission (SEC).⁸⁷ Los contribuyentes solicitan anualmente su participación en el CAP.⁸⁸

⁸⁴ *Anuncio 2005-87, 2005-50 IRB 1144, disponible en http://www.irs.gov/irb/2005-50_IRB/ar14.html*

⁸⁵ *IR-2011-32, 31 de marzo de 2011, disponible en [http://www.irs.gov/uac/IRS-Expands-and-Makes-Permanent-Its-Compliance-Assurance-Process-\(CAP\)-para-gran-corporativo-contribuyentes](http://www.irs.gov/uac/IRS-Expands-and-Makes-Permanent-Its-Compliance-Assurance-Process-(CAP)-para-gran-corporativo-contribuyentes)*

⁸⁶ *IRM 4.51.8.5*

⁸⁷ *Q. 2, proceso de garantía de cumplimiento (CAP) - preguntas más frecuentes (FAQ), disponible en <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process-CAP-Frequently-Asked-Questions-FAQs>*

⁸⁸ *IRM 4.51.8.5(3)*

Un área considerado por el IRS es la cooperación y la transparencia de los contribuyentes en los años anteriores.⁸⁹

Aunque el programa está diseñado para minimizar el uso de los recursos del IRS en la auditoría de los mayores contribuyentes, liberando así los recursos limitados del IRS para las auditorías de contribuyentes más pequeños, las revisiones independientes del programa CAP indican que el IRS ha no sido todavía capaz de cuantificar los recursos ahorrados.⁹⁰ Un reporte del Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (TIGTA) señaló que el IRS ha utilizado recursos adicionales para implementar el programa CAP sobre los recursos que habrían sido necesarios en una auditoría más “típica”, aunque el nivel del aumento ha disminuido, posiblemente como resultado de la experiencia (de tanto el IRS y el contribuyente) con el programa. Las horas de personal promedio requeridas para una declaración de CAP en 2011 fue 2,449.8 horas por declaración.⁹¹ En contraste, el promedio de las horas de personal para las auditorías tradicionales en 2011 fueron 727,6 horas por declaración. El aumento de impuestos promedio por declaración para el programa CAP fue \$6, 776,404 en 2011, frente al aumento de impuestos promedio por declaración de \$6, 678,483 para las auditorías tradicionales.⁹²

El CAP tiene tres fases: Pre-CAP, CAP, y Mantenimiento de Cumplimiento⁹³ La fase pre-CAP está diseñada para trabajar con los contribuyentes para resolver los controles en curso y para que sean elegibles para solicitar su participación en el CAP. La fase CAP requiere que el contribuyente tenga no más de una declaración presentada que no ha sido cerrada y una declaración no presentada. La fase de cumplimiento de mantenimiento reduce la participación del IRS en el proceso de devolución de impuestos en reconocimiento del previo cumplimiento satisfactorio por el contribuyente.

Pre-CAP: Los contribuyentes pueden no estar listos para el programa CAP porque tienen más de un año fiscal bajo examen o tener más de una declaración de impuestos pendiente. En este caso, el contribuyente puede aplicar para participar en el programa de pre-

⁸⁹ IRM 4.51.8.5(4)

⁹⁰ Inspector General del tesoro para la administración tributaria, referencia número 2013-30-021, el proceso de garantía de cumplimiento ha recibido una recepción favorable, pero se necesita análisis adicional de sus costos y beneficios (27 de febrero de 2013) (el CAP), disponible en <http://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2013reports/201330021fr.pdf>; GAO CAP, fn. 83

⁹¹ Este número ha disminuido anualmente. En el año fiscal 2007, por ejemplo, el horario promedio personal de CAP fueron 4.348. TIGTA CAP, fn. 90, p. 14

⁹² Id.

⁹³ IRM 4.51.8.3

CAP, que está diseñado para preparar al contribuyente a participar en el programa. En la fase pre-cap, los contribuyentes y el IRS trabajan en un proceso tradicional de examen posterior para completar los controles para que el contribuyente califique para cumplir los criterios de selección de CAP. Si el contribuyente no tiene ningún año fiscal abierto, puede aplicar directamente al programa CAP.⁹⁴

Los contribuyentes pueden solicitar el programa pre-CAP en cualquier momento. El IRS puede, pero no está obligado a, aprobar la solicitud de un contribuyente para el programa pre-CAP. El contribuyente debe ejecutar un memorando de entendimiento pre-CAP. El memorando de entendimiento (MOU) para el programa de pre-CAP es efectivo para el primer año de pre-CAP y seguirá en vigor hasta que los años de transición estén cerrados y el contribuyente puede calificar para el CAP o el estar eliminado del pre-CAP o puede retirarse voluntariamente del programa pre-CAP.⁹⁵ El MOU define los objetivos específicos, establece los parámetros para la divulgación de información, describe los métodos de comunicación y sirve como una declaración de compromiso de las partes para participar de buena fe en el programa pre-CAP.⁹⁶

CAP: El programa CAP aplica la resolución de problemas en tiempo real para mejorar el cumplimiento tributario. El IRS y el contribuyente trabajan simultáneamente para resolver todos o la mayoría de las posiciones antes de presentar la declaración de impuestos.⁹⁷ El CAP se basa en la cooperación y la transparencia.

Los contribuyentes deben solicitar su admisión en el programa CAP anualmente.⁹⁸ Los factores que el IRS considera para determinar si se acepta a un contribuyente en el programa incluyen el nivel de cooperación y transparencia mostrado en años anteriores en pre-CAP o CAP, los recursos del IRS y de los contribuyentes, si el contribuyente tuvo un cambio en la titularidad de la mayoría de acciones, y si el contribuyente tenía reajustes en los estados financieros.⁹⁹ Si el IRS piensa que el contribuyente históricamente ha sido poco transparente y cooperativo, el IRS podría no aprobar al contribuyente en el programa.

El IRS y el contribuyente firman un memorando de entendimiento (MOU) que define los objetivos específicos, establece los parámetros

⁹⁴ IRM 4.51.8.4(1)

⁹⁵ IRM 4.51.8.4((5)

⁹⁶ *Id.*

⁹⁷ IRM 4.51.8.5(1)

⁹⁸ IRM 4.51.8.5(3)

⁹⁹ IRM 4.51.8.5(4)

para la divulgación de información, describe los métodos de comunicación y establece el compromiso mutuo de buena fe para la participación en el programa.¹⁰⁰ El IRS y los contribuyentes identifican y acuerdan el alcance del examen CAP, incluyendo la determinación del umbral de materialidad.¹⁰¹ Los umbrales de materialidad se utilizan como guía para determinar las transacciones a revisar. Excepciones al umbral pueden ser acordadas y pueden ser reconsideradas durante el año del CAP. En última instancia, sin embargo, el IRS toma la decisión final en la identificación de transacciones, artículos y temas para el examen del cumplimiento.

En el MOU, el contribuyente está de acuerdo que hará revelaciones abiertas, completas y contemporáneas de sus transacciones completadas incluyendo su borrador de declaración, informes de posición y una descripción de los pasos que tengan un efecto significativo sobre su responsabilidad tributaria federal. Los contribuyentes también se comprometen a divulgar cualquier otro elemento que podría tener un efecto significativo sobre su responsabilidad tributaria federal y su posición de informe de declaración propuesto para los artículos que cumplan con un umbral de materialidad. Para el CAP, un tema que tiene un efecto material incluye aquellos artículos que el contribuyente o estaría obligado a reservar para los propósitos de cualquier declaración financiera para el año de CAP y los elementos que el contribuyente anticipa que estaría obligado a reservar para los propósitos de cualquier declaración financiera durante cualquier período después del año CAP. El contribuyente y el fisco determinan conjuntamente estos umbrales de materialidad. El umbral de materialidad puede cambiar entre los años CAP y puede ser reconsiderado durante el presente año. , Estos umbrales de materialidad son importantes, porque el contribuyente no tiene que revelar las transacciones por debajo del umbral.

La decisión final de identificar las transacciones, artículos y temas para la revisión del cumplimiento se queda con el IRS. Ciertos elementos, tales como artículos de refugio fiscal, las transacciones de interés, artículos potencialmente fraudulentos, las iniciativas de cumplimiento LB&I y temas emergentes, pueden ser considerados para una revisión de cumplimiento independientemente de los umbrales de materialidad. Aún se espera que el contribuyente prepare y presente todos los formularios apropiados y documentos Anexos, como el Anexo UTP. Además, el contribuyente deberá proporcionar información sobre los eventos significativos que se afectan la declaración para el año fiscal,

¹⁰⁰ IRM 4.51.8.5(5)

¹⁰¹ IRM 4.51.8.5(11)

así como lo anexos y los cálculos para todos los ajustes recurrentes y de años anteriores que impactan el año CAP.

Todos los artículos que no pueden resolverse antes de presentar la declaración serán resueltos a través del proceso de examen tradicional. Después de que el contribuyente presenta su declaración de impuestos, el IRS y el contribuyente revisan conjuntamente la declaración para verificar que todos los artículos y temas fueron notificados según lo convenido y que las divulgaciones materiales fueron hechas según el memorando de entendimiento CAP. Si la revisión posterior a la presentación indica que todos los objetos materiales y temas fueron revelados y resuelto, el IRS emite una letra de No Cambio que concluye el examen de los libros contables del contribuyente. Si hay inconsistencias sin resolver, o cuestiones materiales que no fueron reveladas adecuadamente, el IRS examina estas cuestiones a través del proceso de examen tradicional. El contribuyente puede apelar cualquier artículo respecto de los cuales se realizó un examen tradicional.

Dentro de 30 días de la fecha de que la declaración fue presentada, el contribuyente deberá proporcionar una representación post-presentación firmada por un oficial del contribuyente que tiene la autoridad para firmar la declaración de impuestos estadounidense. Esta representación indica que el contribuyente ha revelado todas las transacciones completadas y otros elementos que tengan un efecto significativo sobre la responsabilidad fiscal federal a la renta para el año de CAP y, a partir de la fecha de la representación, no hay ninguna transacción restante o posiciones fiscales no reveladas para el año de CAP que requeriría al contribuyente reportar reservas en el informe para cualquier declaración financiera para el año de CAP o cualquier período después del año de CAP.

Uno de los aspectos más importantes de un exitoso programa de CAP es la comunicación. Esto incluye la comunicación entre el IRS y el contribuyente, así como la comunicación entre el personal en los distintos departamentos del contribuyente y entre el personal dentro del IRS. Comunicación inmediata y completa es mejor.

Obviamente el programa CAP sólo funciona bien con completa transparencia entre el contribuyente y el fisco. El contribuyente no puede ocultar una transacción y esperar que el IRS no lo encuentra en el proceso de auditoría. Para que el CAP funcione, el contribuyente debe revelar todas las transacciones que el IRS tendrá que revisar durante el año. El programa CAP no proporciona orientación sobre como resolver potenciales o incompletas transacciones fuera de los

procedimientos existentes. Todavía el contribuyente debe contar con métodos tradicionales tales como las resoluciones escritas para la resolución de esas cuestiones.

Mantenimiento de Cumplimiento: Después que un contribuyente ha completado al menos un ciclo de CAP a través de la revisión posterior a la declaración, puede aplicar para el Programa de Mantenimiento de Cumplimiento¹⁰² El Programa de Mantenimiento de Cumplimiento no es para todos los contribuyentes CAP cada año. Un contribuyente en el programa de cumplimiento de mantenimiento debe tener controles internos fuertes, transacciones de bajo riesgo y una historia CAP de controversias limitadas, con plena conformidad con la letra y el espíritu del CAP en años anteriores. Además, habrá poca rotación de personal dentro del Departamento de impuestos del contribuyente para asegurar una comprensión del proceso actual. En la fase de cumplimiento de normas de mantenimiento, el IRS reduce el nivel de revisión, pero el contribuyente debe continuar haciendo revelaciones abiertas, completas y contemporáneas de sus transacciones completadas y sus posiciones fiscales propuestas.

Los contribuyentes ejecutan el memorando de entendimiento de CAP y proporcionan la información requerida. El IRS puede mover a los contribuyentes entre la fase de CAP y la fase de mantenimiento de cumplimiento dependiendo de la complejidad y/o el volumen de las transacciones y otros factores.¹⁰³

Para presentar el año 2015, 194 contribuyentes participaren en CAP, 182 de los cuales son contribuyentes ya en el programa. Además, 72 contribuyentes están en mantenimiento de cumplimiento y 20 contribuyentes están en la fase previa de CAP. Para la presentación del año 2014, 184 contribuyentes participaron en CAP, de los cuales 161 eran ya contribuyentes en el programa. Sesenta y cuatro contribuyentes estaban en el programa de mantenimiento del cumplimiento, y 21 contribuyentes estaban en el programa pre-CAP.

6. TECNOLOGÍA DESPUÉS DE LA PRESENTACIÓN

Como parte de sus actividades después de presentación, el IRS selecciona aleatoriamente las declaraciones a auditar. Este proceso de selección al azar ayuda a animar a los contribuyentes a presentar declaraciones completas y correctas.

¹⁰² IRM 4.51.8.6

¹⁰³ IRM 4.51.8.6(3)

El IRS también utiliza otros métodos basados en la tecnología para confirmar que las declaraciones son correctas o seleccionar las declaraciones a controlar. Algunos de estos métodos – como la correspondencia de documentos – están dirigidos principalmente a los contribuyentes individuales. Otros métodos, tales como el programa de operaciones de gestión de cumplimiento – están dirigidos a los contribuyentes corporativos.

a. Comparaciones

El IRS utiliza programas de comparaciones para garantizar que los contribuyentes declaren la cantidad correcta de ingresos y de retenciones. Este proceso se realiza principalmente para los contribuyentes individuales e implica emparejar cantidades reportadas en impuesto de renta de los contribuyentes con cantidades reportadas como pagadas, o impuestos retenidos por los empleadores y otros negocios.¹⁰⁴ Los resultados coincidentes en tasas de cumplimiento muy alto. Por ejemplo, la tasa de distorsión para sueldos e ingresos de salarios es sólo el 1%.¹⁰⁵ Por el contrario, cuando los informes de terceros no estaban involucrados, la tasa de distorsión era 56%.¹⁰⁶

El IRS ha comenzado a averiguar otros tipos de ingresos también. Por ejemplo, en 2011, el IRS comenzó los informes de tarjetas comerciales (tarjetas de crédito y débito, así como ciertas transacciones electrónicas).¹⁰⁷ Con la reciente implementación de la ley de cumplimiento tributario de las cuentas extranjeras, promulgado en marzo de 2010,¹⁰⁸ se prevé que el IRS coincidirá con los datos recibidos de cuentahabientes en el formulario 8938, declaración específica de activos financieros extranjeros con datos recibidos de las instituciones que detienen las cuentas y se identificar y perseguir los no declarantes.¹⁰⁹

104 Una breve descripción de este programa se ofrece en el Manual interno de ingresos 1.4.17.5, disponible en http://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-004-017.html#d0e1003

105 <http://www.irs.gov/uac/IRS-Releases-New-Tax-Gap-Estimates;-Compliance-Rates-Remain-Statistically-Unchanged-From-Previous-Study>

106 *Id.*

107 <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Third-Party-Reporting-Information-Center>

108 Pub. L. No. 111-147, Title V, available at <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf>

109 National Taxpayer Advocate, 2013 Annual Report to Congress, MSP #23 REPORTING REQUIREMENTS: La ley de cumplimiento de cuentas extranjeras tiene el potencial de ser problemática, y lesiva para los derechos de los contribuyentes, p. 244, disponible en <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2013-Annual-Report/downloads/Volume-1.pdf>

b. Filtros

El IRS identifica muchos casos de robo de identidad y otros tipos de devolución con una serie de filtros que se aplican a las declaraciones de impuestos después de su presentación. El uso de estos filtros ha evitado el pago de millones de dólares en reembolsos fraudulentos.¹¹⁰

El IRS también está desarrollando otros tipos de sistemas de filtros que se pueden utilizar para mejorar la identificación del problema para exámenes adicionales.

c. Análisis basados en datos de exámenes orientada a los temas– operaciones de gestión de cumplimiento

Como anteriormente mencionado, la selección para auditoria se centra en identificar problemas más que en seleccionar contribuyentes específicos; esto mejora la tasa de cumplimiento minimizando el uso de los recursos, que son limitados. El IRS selecciona declaraciones para auditar determinando cuales tienen una mayor probabilidad de incluir problemas que deben ser auditados.

El proyecto de las operaciones de gestión de cumplimiento (Compliance Management Operations - CMO) ayuda el IRS a administrar controls orientados a un tema. El CMO se inició como piloto en 2010 y desde entonces se ha expandido. El enfoque de CMO ofrece una nueva forma de identificar y seleccionar las declaraciones de pequeños contribuyentes para su examen.¹¹¹ Identifica los problemas de cumplimiento de alto riesgo y luego busca los impuestos que contienen esas características. Los beneficios de CMO incluyen una mayor capacidad para reconocer las áreas emergentes de incumplimiento, una mayor capacidad para responder de manera oportuna a las zonas de riesgo de cumplimiento y la entrega de los mayores casos de riesgo al campo apropiado.¹¹²

110 <http://www.irs.gov/uac/Newsroom/IRS-Combats-Identity-Theft-and-Refund-Fraud-on-Many-Fronts-2015>

111 *El programa CMO trata las declaraciones de contribuyentes clasificados como “Casos de Industria” en lugar de los más grandes “Casos de Industria coordinada.”*

112 *Internal Revenue Service Advisory Council 2014 Public Report (IRSAC 2014), available at <http://www.irs.gov/PUP/taxpros/2014-IRSAC-Full-Report.pdf>, pp. 46 - 47*

El CMO es un proceso colaborativo que involucra un equipo de gestión cumplimiento (CMT) de analistas de investigación, agentes tributarios, especialistas de campo, asesores técnicos y grupos de control. La CMT utiliza los datos para elaborar modelos de riesgo y archivos que se aplican a los contribuyentes devuelven información para identificar los riesgos de cumplimiento de alto riesgo. Estas declaraciones se examinan entonces mediante los procedimientos habituales. La retroalimentación del proceso de examen ayuda la CMT a refinar y ajustar el proceso CMO.

Los beneficios identificados del plan piloto CMO han incluido mejoras en los resultados del examen por hora personal, reducción del tiempo de los procesos en meses, reducción en el tiempo total de verificación y reducción del tiempo de conferencia del examen de pre-apertura.¹¹³

6. CONCLUSIÓN

El proceso de auditoría y de control debe desarrollarse usando tecnología y exámenes enfocados en aumentar el cumplimiento. El proceso para mejorar el cumplimiento comienza antes de presentar una declaración, con actividades como el Acuerdo Previo a la Declaración y el Acuerdo Anticipado de Precios y continúa a través del proceso de registro con la identificación de áreas de alto riesgo, tales como mediante el uso del Anexo UTP y del formulario 8886. El proceso está basado en una mayor transparencia y cooperación por parte del contribuyente y del IRS, a través del proceso de garantía de cumplimiento. Fomenta la información correcta y completa, apoyándose en tecnología para proporcionar datos de declaración coincidentes y filtrados. Por último, utiliza identificación de datos para encontrar las declaraciones que tienen temas más propensos a riesgos. La Gestión de Riesgos de Cumplimiento ha evolucionado desde la Auditoría Posterior a la Presentación donde las transacciones estaban examinadas para detectar los problemas, hacia un método mucho más sofisticado de identificación de temas que pueden necesitar más escrutinio antes de seleccionar las declaraciones para auditoría. Este tipo de evaluación de riesgos más sofisticado e impulsado por la tecnología ha ayudado al IRS a seguir identificando las transacciones arriesgadas y eliminarlas.

113 *Id.*, p. 47

**LA GESTIÓN DE RIESGOS COMO MECANISMO PARA
INCREMENTAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO,
PROMOVIENDO EL TRATAMIENTO JUSTO Y EQUITATIVO A LOS
CONTRIBUYENTES**

Martín Ramos Chávez

Superintendente Nacional adjunto de Desarrollo Estratégico
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración
Tributaria
(Perú)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. El contexto económico del 2011 y el diagnóstico institucional. 3. El proceso de modernización. 4. Los productos 2011 – 2014. 5. El nuevo paradigma.

RESUMEN

El documento presentado describe el proceso de modernización de la SUNAT emprendido a partir del año 2011. Para ello se parte de un descripción de la situación imperante en dicho año haciendo énfasis en los riesgos que planteaba tanto la evolución del contexto económico a nivel mundial y nacional como interno, con una recaudación altamente dependiente de la minería y una institución con recursos muy limitados y serias restricciones normativas tanto en temas administrativos como financieros.

Bajo el contexto planteado, la SUNAT decidió emprender un proceso de modernización que le permitiera evolucionar hasta convertirse en una institución moderna, con mayor autonomía y sobretodo con visión de largo plazo.

Para ello se adoptaron medidas inmediatas tales como dotar de recursos a la institución, generar un fuerte modelo de gestión por resultados, mejorar la efectividad del control, mejorar la cobertura y los servicios hacia los contribuyentes e incrementar la recaudación, objetivos que fueron logrados, alcanzándose en 2014 un presión de 16.6% del PBI, nivel significativamente superior a aquel que prevaleció en los años previos y que ha sido alcanzado a partir de los aportes de sectores distintos al minero ante la caída de la cotización de las principales materias primas.

Este proceso requería contar con tiempo suficiente para abordar en paralelo el desarrollo institucional de largo plazo a través de la herramienta de los Programas y de Mejora del Cumplimiento, de Fortalecimiento de la Arquitectura Informática y de Gestión del Capital Humano a la vez que se inicia un proceso de reforma organizacional tendiente a diseñar una estructura más eficiente y la integración de las áreas dedicadas a la tributación interna y aduanera.

Ya en 2014, la SUNAT había logrado el nivel de desarrollo necesario para dar el siguiente paso y ello se ha dado mediante el llamado Nuevo Paradigma institucional que ha implicado la revisión y reformulación de la visión y misión institucional, plantear un lema, un conjunto de principios y políticas que guíen el accionar de la institución, así como una redefinición de los objetivos e indicadores estratégicos.

Dicha estrategia incorpora como principios rectores a la gestión de riesgo, la integración del control aduanero y tributario, el acercamiento a los usuarios, la comunicación efectiva y oportuna, el impulso a la integración y/o cooperación con otras instituciones, la promoción del fortalecimiento de un sistema tributario y aduanero justo y la reducción de la evasión y la informalidad

ACRÓNIMOS Y ABREVIACIONES EMPLEADOS EN EL DOCUMENTO

BCRP:	Banco Central de Reserva del Perú
CIF:	Término comercial para Costo, Seguro y Flete
CSC:	Centros de Servicio al Contribuyente
IGV:	Impuesto General a las Ventas
INDESCC:	Intendencia Nacional de Desarrollo de Estrategias de Servicios y Control del Cumplimiento
INEI:	Instituto Nacional de Estadística e Informática
ISC:	Impuesto Selectivo al Consumo
MMM:	Marco Macroeconómico Multianual
MEPECOS:	Medianos y Pequeños Contribuyentes
OECD:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PBI:	Producto Bruto Interno
PGIR:	Proyecto Gestión Integral de Riesgos
PMC:	Programa de Mejora del Cumplimiento
PRICOS:	Principales Contribuyentes Nacionales
RENIEC:	Registro Nacional de Identidad y Estado Civil
RGD:	Recaudación por Gestión Directa
RUC:	Registro Único del Contribuyente
SENSICO:	Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción
SNAI:	Superintendencia Nacional Adjunta de Administración Interna
SPOT:	Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias (Deducciones).
SUNARP:	Superintendencia Nacional del Registros Públicos
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TI:	Tecnologías de Información

1. INTRODUCCIÓN

Hacia el año 2011 la administración tributaria del Perú se enfrentaba a serios riesgos tanto a nivel externo como interno, en el plano externo administraba un sistema tributario complejo y con muchos tratamientos especiales, la falta de institucionalidad y autonomía de la SUNAT, así como una alta informalidad debido a una baja conciencia tributaria de la población. Igualmente grave era el final de un positivo ciclo económico, con altos precios de exportación de los principales commodities y un fuerte crecimiento de la inversión privada, durante una década habían favorecido fuertemente el desarrollo del país y el incremento de la recaudación concentrada en grandes empresas.

En el plano interno, la propia administración enfrentaba riesgos que durante varios años venían constituyendo serias limitaciones a su crecimiento institucional tales como la falta de una organización orientada al cumplimiento de sus estrategias, infraestructura tecnológica y física que resultaba insuficiente o arcaica y recursos humanos poco especializados y desmotivados, todo esto ponía en gran riesgo el futuro no sólo de la institución sino el de la sostenibilidad de los ingresos del Estado y la competitividad del Comercio Exterior.

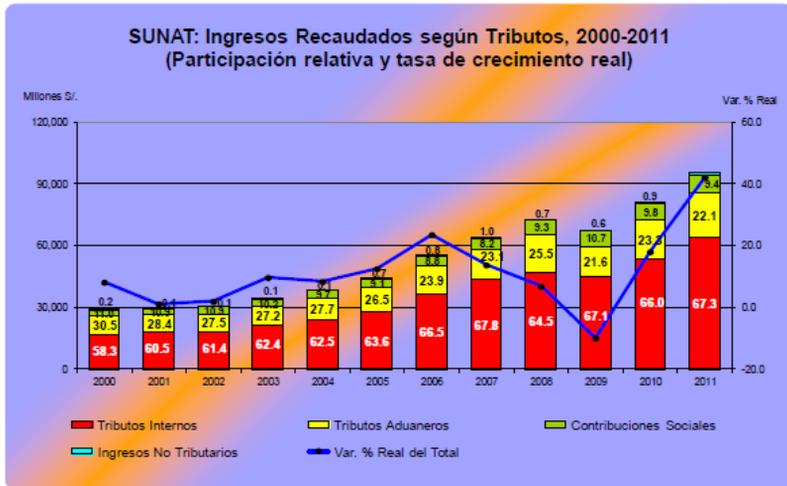
El documento que se presenta a continuación busca explicar el diseño de las estrategias y pasos que se adoptaron con el fin de poder combatir las causas de los riesgos externos e internos determinados en ese momento y el camino trazado por la SUNAT en aras de convertirse en la administración tributaria y aduanera más exitosa, moderna y respetada de la región.

2. EL CONTEXTO ECONÓMICO DEL 2011 Y EL DIAGNOSTICO INSTITUCIONAL

2.1. El contexto económico

La recaudación de la década previa al año 2011 había exhibido un crecimiento sostenido. Así, los ingresos tributarios del Gobierno Central del año 2011 ascendieron a S/. 75,538 millones registrando un crecimiento de 13.4%, en términos reales respecto del año anterior, el mismo que se explicó principalmente por el favorable contexto económico nacional e internacional, incidiendo particularmente sobre el Impuesto a la Renta, en especial del sector minero, el IGV y los tributos relacionados con el Comercio Exterior, tal como se puede observar en el gráfico adjunto:

Gráfico N° 1: Ingresos recaudados según tributos, 2000-2011



Fuente: SUNAT: Nota Tributaria, enero 2012
 Elaboración: SUNAT – Gerencia de Estudios Tributarios

Como se aprecia, la recaudación de tributos por operaciones internas aportó el 67.3% de dicho total (S/. 64,155 millones) y se incrementó en 16.1% real con respecto a los resultados del 2010; los tributos aduaneros, el 22.1%, (S/. 21,092 millones); las contribuciones sociales, el 9.4% (S/. 7,100 millones); y los ingresos no tributarios, el 1.1% (S/. 831 millones),

**Cuadro N° 1
 Recaudación de tributos internos**

SUNAT: RECAUDACION DE TRIBUTOS INTERNOS PRINCIPALES RESULTADOS DE GESTIÓN DURANTE EL 2011		
Resultados 2011		Variación con respecto al 2010
S/. 64.2 miles de millones recaudados en Tributos Internos	↑	16.1%
S/. 22.3 miles de millones recaudados por IGV	↑	8.6%
S/. 3.6 miles de millones recaudados por ISC	↓	1.4%
S/. 33.6 miles de millones recaudados por Impuesto a la Renta	↑	26.1%

Fuente: SUNAT
 Elaboración: Gerencia de Estudios Tributarios

Cabe mencionar que si bien la recaudación de tributos internos había crecido en 16.1%, el crecimiento se sustentaba en gran medida en el crecimiento del impuesto a la renta, el cual estaba condicionado por el alto precio de los minerales.

De otra parte, la recaudación por concepto de tributos aduaneros ascendió a S/. 21,093 millones, monto que representó un importante incremento de 7.8% con respecto a la recaudación del año 2010 (S/. 18,931 millones).

Cuadro N° 2 Recaudación de tributos aduaneros

SUNAT: RECAUDACION DE TRIBUTOS ADUANEROS PRINCIPALES RESULTADOS DE GESTIÓN DURANTE EL 2011	
Resultados 2011	Variación con respecto al 2010
S/. 21.1 miles de millones recaudados en Tributos Aduaneros	↑ 7.8%
S/. 18.4 miles de millones recaudados por IGV a las Importaciones	↑ 11.9%
S/. 1.4 miles de millones recaudados por Impuesto a la Importación	↓ -25.9%
S/. 1.1 miles de millones recaudados por ISC a las Importaciones	↑ -4.7%

Fuente: SUNAT
Elaboración: Gerencia de Estudios Tributarios

Este resultado se debió al mayor valor de las importaciones, explicado por la recuperación de la actividad económica y la mayor demanda interna.

2.1. El Diagnóstico institucional

La SUNAT en el año 2011 venía enfrentando un conjunto de limitaciones que ponían en riesgo su gestión y desarrollo. A continuación, se señalan las principales:

Organización:

- Inestabilidad del Titular. En los últimos 20 años la duración promedio del Superintendente Nacional había sido de 1.4 años, lo que no había favorecido el desarrollo de una visión de largo plazo, estable en el tiempo, consistente y con capacidad de implementar estrategias, programas y proyectos.
- Inestabilidad de ingresos institucionales. La SUNAT se financia por medio de una comisión fijada como un porcentaje de la recaudación, dicho porcentaje se revisaba cada año y se

establecía en la Ley de Equilibrio Financiero, lo que afectaba seriamente la planificación multianual.

- Poca flexibilidad para modificar su estructura organizacional para adaptarse a la dinámica de la economía. Así, la SUNAT mantenía la misma estructura aprobada el año 2002.
- Escaso avance en la consolidación de la fusión del servicio tributario y aduanero.

Infraestructura:

- La infraestructura disponible en 2011 no estaba acorde con las funciones desarrolladas por la SUNAT, lo que había provocado el hacinamiento del personal en las sedes operacionales y administrativas, en detrimento de la productividad.
- Cobertura insuficiente de servicios en la periferia de la ciudad de Lima y en las Provincias, unida a la dispersión de las sedes de Lima.
- Sistemas y plataforma informática no acordes a las actuales necesidades.
- Puestos de control sin sistemas integrados y sin equipamiento adecuado.

Recursos Humanos:

- SUNAT presentaba impedimento para contratar personal; para ordenar la estructura de sueldos de los empleados; para brindar incentivos por resultados y otras restricciones de gasto, establecidas en la Ley de Presupuesto. Ello había limitado o impedido que la institución tenga la capacidad de atraer, retener y desarrollar talentos.
- Insuficiente personal. En 2011 teníamos uno de los mayores ratios población por funcionario en la región.
- Insuficiente protección legal de sus trabajadores ante denuncias por el ejercicio de sus funciones.
- Ausencia de una línea de carrera que establezca y oriente el desarrollo de sus trabajadores.

Las evaluaciones de entidades internacionales como el Fondo Monetario Internacional, habían señalado la necesidad de recuperar el grado de autonomía financiera y operativa para lograr la sustentabilidad de la estrategia institucional de mediano plazo.

Estas limitaciones habían generado que la gestión de la SUNAT se centrará en el corto plazo de acuerdo a los siguientes aspectos:

- Para mejorar la recaudación los esfuerzos se enfocaron en mantener la tasa de morosidad, incorporar los sectores y actividades con alto riesgo de evasión en los sistemas de pago de obligaciones tributarias (detracciones, percepciones y

retenciones) y en mejorar la notificación de documentos a través de mensajería y la notificación electrónica de algunos documentos (Órdenes de Pago de Principales Contribuyentes PRICOS, algunas resoluciones de devolución, etc.)

- Para mejorar la recuperación de la deuda se venía trabajando en realizar una mayor cantidad de acciones de cobranza y la reducción del stock de las reclamaciones.
- En el campo de la fiscalización, las acciones se centraron en incrementar el número de acciones, en terminarlas en los plazos correspondientes, y en labores de verificación de formalidades como la verificación de entrega de comprobantes de pago o la revisión de guías de remisión para el traslado de mercancías.

3. EL PROCESO DE MODERNIZACIÓN

Bajo el contexto planteado, la SUNAT decidió dirigir sus esfuerzos a concebir un proceso de modernización que le permitiera evolucionar hasta convertirse en una institución caracterizada por:

- Visión a largo plazo estable en el tiempo, consistente y con capacidad de implementar estrategias, programas y proyectos
- Capacidad de atraer, retener y desarrollar talento, posibilidad de renovar sus cuadros y desarrollar competencias con una adecuada línea de carrera
- Capacidad de realizar inversiones con oportunidad y mantener permanentemente actualizada su infraestructura física y tecnológica
- Imagen sólida respetada por su integridad y profesionalismo
- Adecuado modelo de gestión por resultados orientado a la eficacia y consecución de resultados
- Sólido y coherente proceso de planificación y control de la gestión institucional.
- Fortalecimiento ético y lucha declarada contra la corrupción

Considerando que se había establecido como política gubernamental el incremento sostenido de la presión tributaria, se definió la necesidad de plantear en el corto plazo un plan para mejorar el cumplimiento en tanto se desarrollaban las herramientas de largo plazo. Dicho plan estaba soportado en cuatro ejes de acción:

- Brindar servicios de calidad para facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario
- Mejorar la efectividad del control del incumplimiento tributario y aduanero.
- Liderar el desarrollo de la conciencia fiscal y aduanera en la ciudadanía.
- Fortalecer el desarrollo institucional de la SUNAT y del recurso humano.

En este sentido se incrementaron las acciones de cobranza coactiva así como acciones previas vinculadas a la determinación de la deuda y su recuperación a través de mecanismos inductivos, se mejoraron los tiempos de emisión y notificación de valores, se redujeron los plazos para evaluación y gestión de los fraccionamientos y se inició la gestión inductiva de cobranza.

En cuanto a la fiscalización, se introdujeron mejoras al proceso de selección de contribuyentes, se incrementó la cobertura de las acciones de control, se incorporó la inducción al pago en el proceso de fiscalización y se mejoró el control en las condiciones de los ingresos a recaudación.

Estas acciones tuvieron como contraparte la mejora de la oferta y ampliación de los canales de servicios, campañas de difusión, y un esfuerzo permanente por simplificar y reducir los costos a los usuarios.

Como se mencionó, el plan a corto plazo además debía ser complementado con la formulación de una estrategia a mediano plazo que permitiera resolver problemas de ejecución operativa, recursos humanos, sistemas de información y acciones orientadas a fortalecer actividades de detección y sanción para mejorar la conducta fiscal de la sociedad, iniciativas que se conciben bajo el concepto de Programas de Mejora del Cumplimiento, a partir de cuya implementación inicia el proceso de transformación de la SUNAT.

3.1. El proceso de fortalecimiento de la SUNAT

En respuesta a estas limitaciones y a la necesidad de lograr los ingresos tributarios que requiere el país para financiar el desarrollo nacional, la nueva dirección lideró y logró la dación de la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT la misma que se ha constituido como la herramienta legal que ha permitido a la SUNAT empezar a atender y resolver gradualmente las limitaciones planteadas. Los principales logros de esta ley fueron: i) estabilidad del jefe de la SUNAT; ii) facultad para aprobar sus propias medidas de austeridad y disciplina en el gasto, no siendo aplicables las de las leyes Anuales de Presupuesto; iii) posibilidad de mejora de la escala remunerativa y; iv) implementación de incentivos por desempeño y la bonificación por función crítica.

3.2. Programas de Mejora

· Programa de mejora del cumplimiento

A fin de cumplir con el objetivo de maximizar el cumplimiento tributario y proveer los recursos que el fisco requiere para financiar el desarrollo de su país, las administraciones tributarias han ido estructurando coherentemente sus distintos procesos para implementar acciones eficaces que propicien el cumplimiento voluntario; para este fin las administraciones han ido integrando el proceso de gestión de riesgos de cumplimiento a sus procesos de planificación, determinación de estrategias, toma de decisiones, relacionamiento con los contribuyentes y socios estratégicos, determinación de recursos, tecnología y procesos de apoyo, entre otros.

Si bien la SUNAT siempre ha gestionado sus riesgos de cumplimiento, a partir del proceso de modernización, la Alta Dirección toma la decisión de implementar un proceso estructurado de gestión de riesgos a fin de mejorar el cumplimiento tributario de sus contribuyentes, con el fin de cerrar las brechas de incumplimiento de manera sostenida.

Con dicho objetivo, se aprueba el “Programa de Mejora del Cumplimiento (PMC)”¹, el cual tiene como objetivo incrementar la eficiencia de las acciones de facilitación y control mediante la gestión de riesgos del cumplimiento, la gestión de relaciones con el contribuyente, la obtención de información de las transacciones de los contribuyentes y el desarrollo integrado de procesos, normas, procedimientos y sistema de información, considerando como principios el modelamiento basado en la gestión por procesos, la integración de los procesos, la gestión centralizada de los mismos y su simplificación. Comprende los siguientes cinco proyectos:

- Gestión Integral de Riesgos
- Gestión Inductiva
- Cuenta Única
- Libros y Comprobantes de Pago Electrónicos y,
- Notificación Electrónica y Expediente virtual

Asimismo, a fin de cumplir con el objetivo estratégico de Asegurar el Fortalecimiento Institucional y Desarrollo del Recurso Humano, la Institución puso en marcha los dos programas siguientes:

¹ R.S. 311-2012/SUNAT, Anexo II, modificada con R.S. 205-2014/SUNAT.

- **Programa de fortalecimiento de la arquitectura informática**

Tiene como objetivo contribuir con la facilitación del cumplimiento tributario y aduanero y la generación de riesgo, a través de la renovación e incremento de la capacidad tecnológica, y simplificación de los procesos de desarrollo de servicios informáticos.

En ese sentido, este programa viene implementando de manera integral mejoras en la arquitectura informática y en los servicios brindados en los sistemas de información, a través de nuevos procesos tales como el establecimiento de un nuevo marco de gobernabilidad de Tecnologías de Información (TI), implementación de mejoras en la arquitectura tecnológica y en los principales procesos internos de sistemas, a fin de fortalecerlo y generar la suficiente capacidad informática, acorde con el crecimiento de los procesos de la Institución.

Con estas acciones se busca eliminar las restricciones tecnológicas para el avance de la SUNAT y ésta se convierta en un aliado tecnológico de los contribuyentes.

Este programa comprende los siguientes proyectos:

- Arquitectura de Aplicaciones y Datos
- Infraestructura Física y Continuidad Operativa y,
- Arquitectura de la Infraestructura Tecnológica

- **Programa de gestión del capital humano**

Tiene como objetivo contribuir al fortalecimiento del modelo de gestión de Recursos Humanos de la SUNAT, mediante la dotación de instrumentos que permitan: implementar el Sistema de Carrera Laboral, atender las operaciones con los recursos requeridos y dar un soporte integral con un sistema informático.

Mediante este programa se podrá implementar un proceso de gestión del capital humano que permita atraer, incorporar, fidelizar y desarrollar colaboradores competentes, íntegros y orientados al servicio público.

Para ello, este proceso promoverá el bienestar integral de la persona, un clima laboral y una cultura organizacional que refuerce la motivación, el compromiso e identificación del colaborador con los objetivos institucionales, fortaleciendo la integridad y el comportamiento ético.

Comprende los siguientes proyectos:

- Dimensionamiento de Operaciones
- Implementación del Sistema de Carrera Laboral Institucional y,
- Sistematización de la Gestión de Recursos Humanos

3.3. Inicio del cambio organizacional

Luego de la integración de Aduanas en el año 2002 las áreas de soporte y apoyo se mantenían bajo la dependencia de Tributos Internos, por lo que debían adoptarse pasos para lograr mayor integración de los procesos más importantes y crear una estructura organizacional más balanceada.

La Ley de Fortalecimiento, que incorporó la facultad de la SUNAT de introducir cambios en la estructura organizacional, dio lugar a la adopción de cambios dirigidos a modificar la situación expuesta, por lo que en una primera fase de cambio se integraron las áreas corporativas a una nueva unidad organizacional (Superintendencia Nacional Adjunta de Administración Interna - SNAI), formándose en ese entonces equipos de trabajo para la identificación de elementos estándar que permitieran la evaluación de una integración progresiva de los procesos principales en materia tributaria y aduanera.

Posteriormente, debió introducirse otro cambio relevante en la estructura orgánica, cuando por mandato de la ley, la SUNAT debió adicionalmente incorporar en su quehacer la función de control de insumos químicos y bienes fiscalizados vinculados a la minería ilegal y la elaboración de drogas ilícitas.

Ahora bien, como resultado de la evolución hacia una visión estratégica integral a largo plazo, se reconoce y reorienta como objetivo principal de la SUNAT el incremento de su capacidad recaudatoria focalizado en el control sobre el incumplimiento, y no en metas meramente recaudatorias.

Este enfoque que pondera las actividades de control, no procura generar mayores asimetrías respecto de los usuarios, pues se encuentra soportado en la integración de los procesos, la calidad de los servicios, la reducción del costo del cumplimiento y la detección oportuna de la evasión para la mejora del cumplimiento voluntario, que constituye el eje de la actividad de la SUNAT y requiere fortalecer la capacidad de la organización de implementar estrategias, programas y proyectos.

En este sentido se optó por el cambio de la estructura organizacional separando las responsabilidades estratégicas y normativas de los procesos principales de las operativas, con la finalidad de hacer más eficiente el desarrollo de los procesos y la entrega de productos, enfocando los temas estratégicos de manera integral, bajo una misma conducción que permita mejorar la calidad y oportunidad de los cambios que se traduzcan en servicios con valor para el usuario.

Para estos efectos se requirió contar con un órgano que centre y enfoque las estrategias del negocio con visión de mediano y largo plazo alineando las acciones de corto plazo con los desarrollos futuros que promuevan la integración institucional, así como impulsar la inteligencia organizacional, la centralización de las operaciones y la generación de información cuantitativa en materia tributaria y aduanera.

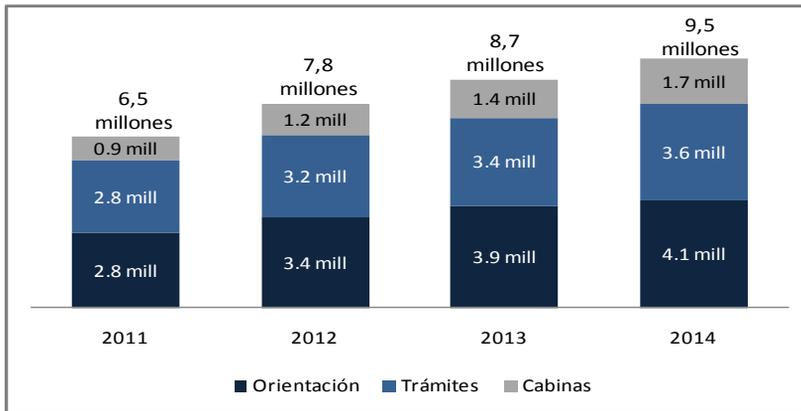
4. LOS PRODUCTOS 2011 – 2014

Durante los últimos años la Administración Tributaria ha enfocado sus esfuerzos en ampliar la cobertura de atención de servicios con el fin de lograr el cumplimiento de los contribuyentes, además ha reforzado las acciones de recuperación de la deuda y fiscalización focalizando sus esfuerzos en el reconocimiento y pago de la deuda lo que ha permitido los resultados de recaudación que se detallan más adelante.

4.1. Mayor demanda de atenciones en los CSC

La ampliación de cobertura y la mejora de infraestructura han permitido que a nivel nacional la demanda por nuestros servicios se haya visto incrementada en 6% en orientación, 8% en trámites y 21% en asistencia en cabinas de internet en relación con el 2013.

Gráfico N° 2
Incremento de atenciones en los CSC



Fuente: SUNAT

Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

- **Canal Telefónico**

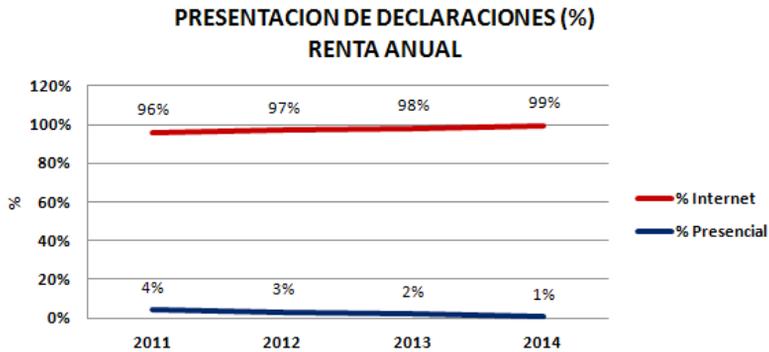
Durante el 2014 se incrementó el volumen de llamadas atendidas por la Central de Consultas en cerca del 1.2% con respecto al 2013 (en el año 2014 se atendieron casi 3 millones de llamadas y se efectuaron más de 34 mil atenciones vía conversación electrónica).

- **Canal Virtual**

Durante el 2014, se han incrementado las declaraciones, las boletas de pago y los trámites de RUC y comprobantes de pago presentados por el canal virtual en 7%, 26.7% y 19.5% respecto al año 2013 (en el año 2014 se presentaron 15.1 millones de declaraciones, 2.8 millones de boletas de pago y 7.6 millones de trámites de RUC y comprobantes de pago).

En el 2014 el 99% las declaraciones de Impuesto a la Renta fueron presentadas por internet.

Gráfico N° 3 Presentación Renta Anual 2011 - 2014

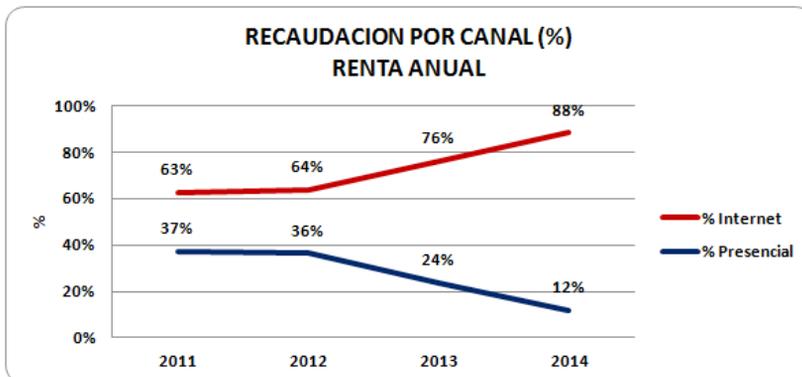


Fuente: SUNAT

Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

La recaudación por medios electrónicos pasó de representar el 63% en el 2011 a 88% en el 2014.

Gráfico N°: 4 Recaudación de Renta Anual 2011 – 2014



Fuente: SUNAT

Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

- **Mayor cantidad de contribuyentes atendidos dentro de los tiempos de espera máximos**

La ampliación de la cobertura de los puntos de atención a nivel nacional con la implementación de nuevos CSC, ha permitido atender una mayor cantidad de contribuyentes dentro del rango de tiempo de espera máximo, mejorando el porcentaje de contribuyentes atendidos a 92.2% frente al 90.9% logrado en el 2013.

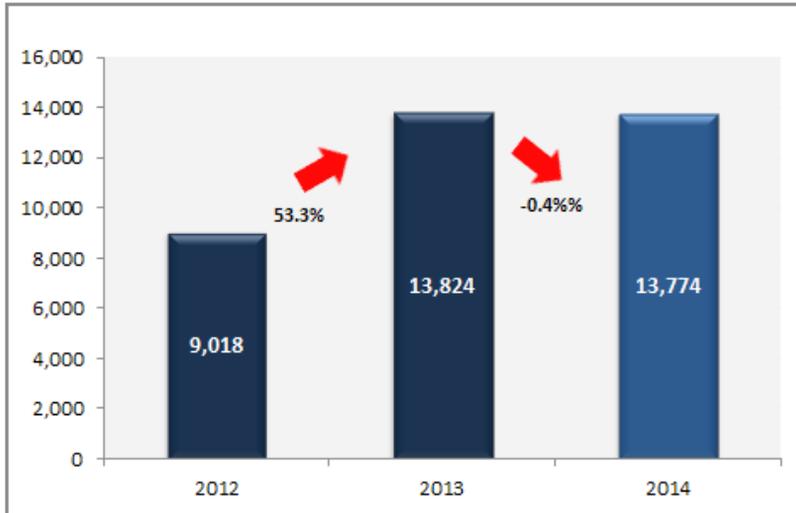
4.2. Recaudación por gestión directa

La Recaudación por Gestión Directa (RGD) es un indicador monetario que resume la productividad o resultados atribuidos al conjunto de acciones llevadas a cabo por la SUNAT durante los procesos de fiscalización y recaudación.

En el año 2014, la Recaudación por Gestión Directa ascendió a S/. 13,774 millones², monto que significó una disminución del 0.4% respecto al año anterior. Cabe destacar, que en este concepto se incluyen los ingresos como recaudación provenientes de las cuentas del SPOT efectuadas en el año, las cuales han disminuido en un 39.9% producto de modificaciones normativas. De no considerar ese componente, la recaudación tendría un incremento de 10% respecto al 2013.

² Tesoro Público.

Gráfico N° 5
Recaudación por Gestión Directa
 (En millones de nuevos soles)



Fuente: SUNAT

Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

Las principales acciones orientadas a la recuperación de la deuda incluyen todas las acciones de cobranza coactiva propiamente dichas y todas las acciones previas que se encuentran relacionadas a la determinación de la deuda y su recuperación a través de mecanismos inductivos.

De esta forma, se ha incrementado la emisión de valores (órdenes de pago y resoluciones de multa), reduciéndose los tiempos de emisión, de la aprobación y del control de fraccionamientos. Asimismo, se ha mejorado la gestión inductiva a través del sistema de telecobranza (canal telefónico).

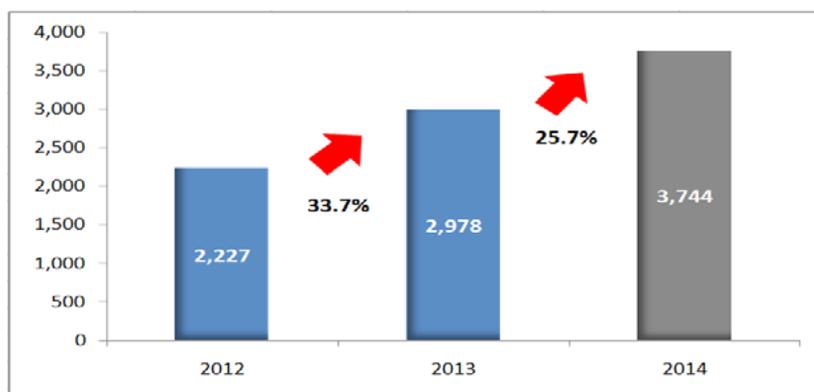
Cabe mencionar que, aún se presentan dificultades para la consolidación e integración de la información con otras entidades u órganos del Estado (SUNARP, RENIEC, INEI, entre otros), que nos permita efectuar los cruces de información y tomar acciones correspondientes para el logro de los objetivos institucionales.

· **Recuperación de la deuda**

Durante el año 2014, el proceso de recuperación de la deuda presenta los siguientes resultados en cobranza:

- El número de medidas cautelares fue de 551,667 lo que significó una disminución de 7% con respecto al año 2013.
- En cuanto a las acciones de campo, éstas alcanzaron un total de 85,302 lo cual implica una disminución de 42% con respecto al año 2013, destacando no obstante el incremento de embargos en forma de depósito e inscripción de vehículos (71%)³ y los embargos en forma de inscripción de vehículos (16%)⁴.
- Cabe señalar que a pesar de la disminución de la cantidad de medidas de embargo en su conjunto, el rendimiento económico de las mismas contribuyó con un monto pagado de S/. 3,744 millones lo que representó un incremento de 26%, respecto al 2013.

Gráfico N° 6
Monto de deuda recuperado
(En millones de soles)



Fuente: SUNAT

Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

³ El embargo en forma de depósito e inscripción de vehículos es un procedimiento por el cual la SUNAT afecta los vehículos de propiedad del deudor, inscribiéndose la medida cautelar por el monto total o parcialmente adeudado en los registros públicos respectivos y nombrándose depositario para la conservación y custodia de los bienes al deudor; a un tercero o a la SUNAT.

⁴ El embargo en forma de inscripción de vehículos es un procedimiento mediante el cual la SUNAT afecta los vehículos de propiedad del deudor legalmente registrados, inscribiéndose la medida cautelar por el monto total o parcialmente adeudado en los registros públicos respectivos, sin requerir el físico del bien.

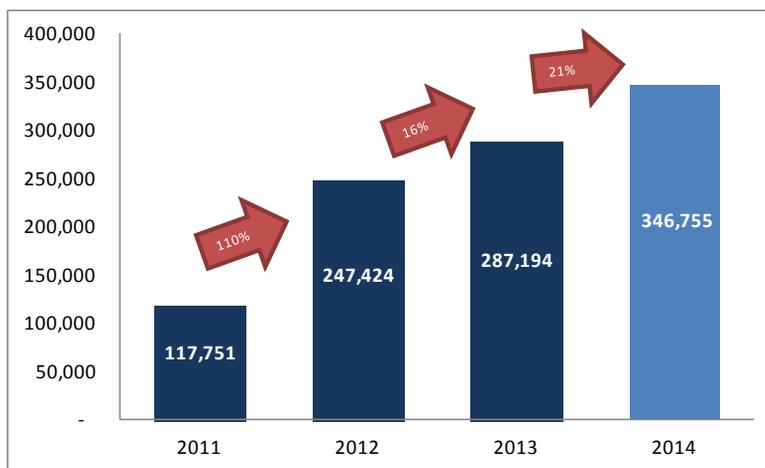
Asimismo, el rendimiento económico de cada medida individual también mejoró, pasando de un monto pagado promedio de S/. 5,041 en el 2013 a S/. 6,787 en el 2014, lo que representó una mejora del 35%.

· **Acciones de fiscalización**

En lo que respecta a la fiscalización para generar riesgo efectivo, el objetivo se ha orientado a la ampliación de la base tributaria así como a la lucha contra la evasión y la elusión tributaria. De esta manera, la cantidad de acciones de fiscalización durante el año 2014 ha crecido respecto al 2013 en 21%, llegando a 346,755 acciones.

Adicionalmente, se ha trabajado en la inducción al pago en el proceso de fiscalización y en el control de condiciones para el ingreso como recaudación de los fondos detraídos a los contribuyentes dentro del SPOT.

Gráfico N° 7
Incremento de las acciones de fiscalización



Fuente: SUNAT

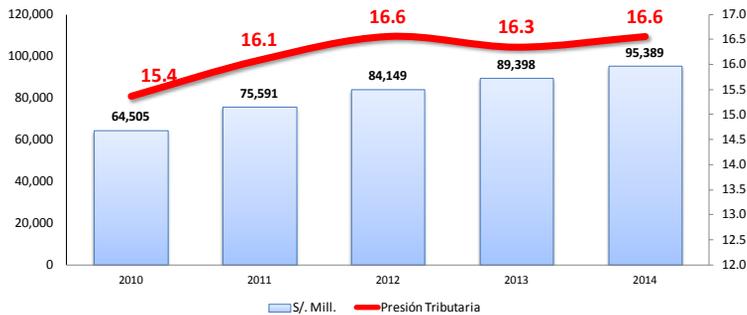
Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

La estrategia de control ha representado un incremento de 13% de la recaudación en los PRICOS en lo que va del 2010 al 2014, en tanto que en el mismo período el incremento en los MEPECOS ha representado un 84%, ello debido a que las acciones de cobranza y fiscalización se han centrado en este último segmento.

4.3. La recaudación como resultado:

Pese a la desaceleración de la economía peruana durante el año 2014, los Ingresos Tributarios del Gobierno Central registraron un crecimiento real de 3.4%, mayor al crecimiento del PBI real (2.4%), alcanzando un nivel de S/. 95,389 millones, monto mayor en S/. 5,991 millones respecto al año anterior. Como porcentaje del PBI⁵, la recaudación registró un nivel de 16.6%, el mayor nivel de presión tributaria⁶ de los últimos años junto con el registrado en el año 2012, como se puede observar en el gráfico siguiente:

Gráfico N° 8
Ingresos Tributarios del Gobierno Central 2010 – 2014
 (En millones de nuevos soles y Presión Tributaria)



Fuente: SUNAT

Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos

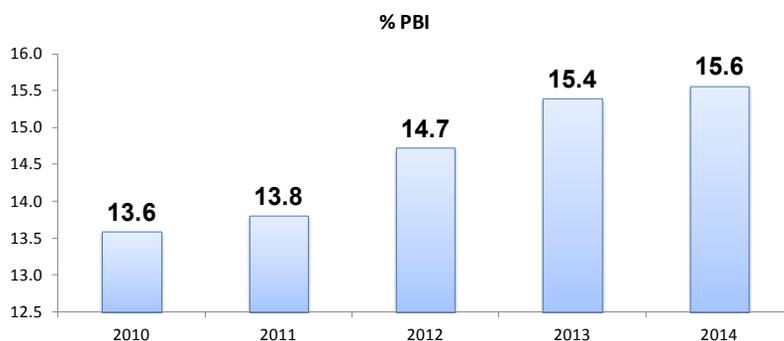
Con estos resultados, la SUNAT logró superar el nivel de presión tributaria alcanzada en 2013. Asimismo, la presión tributaria del 2014 es 0.2 puntos porcentuales superior al 16.4% del PBI proyectado para el 2014 en el Marco Macroeconómico Multianual (MMM), publicado en abril de dicho año.

⁵ Se consideró el PBI nominal (año base 2007) publicado en el Cuadro N° 85 de la Nota Semanal N° 08-2015, emitida por el BCRP Publicado en la página web del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP).

⁶ El indicador de Presión Tributaria mide el avance de los ingresos tributarios recaudados en el país, expresados como porcentaje del PBI.

Como se observa en el Gráfico 5, entre los años 2007 y 2014 la presión tributaria del sector minería se redujo de 3.3% a 1.0 %, mientras que la presión del resto de sectores creció de 13.1% a 15.6%. De este modo, SUNAT ha procurado que la recaudación sea menos dependiente del sector minería, contribuyendo así a la solidez fiscal a través de la diversificación de los ingresos tributarios⁷.

Gráfico N° 9
Presión Tributaria Resto de Sectores 2010 – 2014
(No incluye minería)



Fuente: SUNAT

Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos

Al respecto, durante todo el 2014 la economía enfrentó una fuerte reducción de las cotizaciones de nuestros principales productos de exportación, especialmente mineros. En este contexto, la SUNAT continuó sus esfuerzos para incrementar la recaudación en los sectores vinculados a la demanda doméstica. Así, se observa que la recaudación proveniente del resto de sectores se ha incrementado en términos nominales en S/. 5,991 millones⁸.

El sector minero pasó de una recaudación de S/. 5,171 millones en el 2013 a S/. 5,723 millones en el 2014, lo que en términos de la participación sobre el total de la recaudación significó pasar de 5.8% en el 2013 a 6.0% en el 2014. Sin embargo, en los últimos tres años se produjo una recomposición en la estructura de los ingresos tributarios, ya que el sector minero pasó de una recaudación de S/.

⁷ “El principal motor para la decisión de Moody’s de elevar la calificación soberana de Perú (de “Baa2” a “A3”) es el continuo fortalecimiento del balance del gobierno. A pesar de una desaceleración cíclica de la actividad económica y una baja de precios de materias primas clave, la diversificación de sus ingresos tributarios ha ayudado a sostener la salud fiscal”. Moody’s (May-2014).

⁸ La recaudación sin minería en el año 2013 totalizó S/. 84,226 millones y en el año 2014 fue de S/. 89,666 millones.

10,733 millones que representan una participación sobre el total de la recaudación de 14.2% en el 2011 a S/. 5,723 millones que representan 6.0% en el 2014.

Durante el año 2014, la recaudación proveniente de los Tributos Internos⁹ creció 2.5% mientras que la generada a partir de Tributos Aduaneros¹⁰ aumentó en 1.0% en comparación con los resultados obtenidos en el año 2013. Por su parte, las devoluciones del 2014 registraron una disminución de 7.9%, en términos reales.

Los resultados comentados reflejan tanto el accionar de la SUNAT como el desempeño que registró la actividad económica nacional durante el 2014, con un crecimiento del PBI de 2.4% en el período 2014 y una demanda interna que acumuló un crecimiento de 2.0%.

Según el tamaño de los contribuyentes, la recaudación de Tributos Internos de los Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECOS) creció 13.1% en términos reales mientras que la de los Principales Contribuyentes (PRICOS) registró una caída de 1.3%, como se observa a continuación:

9 *Tributos Internos: Comprenden los tributos que constituyen ingresos del Tesoro Público y los tributos destinados a otros organismos.*

Los ingresos del Tesoro Público están conformados por el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Nuevo Régimen Único Simplificado, Fraccionamiento, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, Multas, Impuesto de Solidaridad a la Niñez Desamparada, Impuesto Extraordinario de Promoción Turística, Impuesto a las Acciones del Estado, Impuesto Temporal a los Activos Netos, Impuesto a las Transacciones Financieras, Impuesto a los Casinos de Juego y Máquinas Tragamonedas y otros ingresos tributarios.

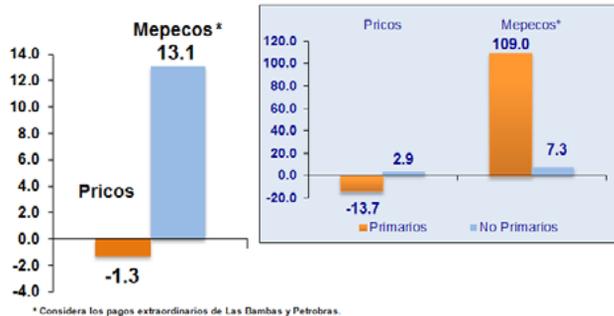
Los ingresos destinados a otros organismos están conformados por el Impuesto de Promoción Municipal, el Impuesto al Rodaje, Contribución al SENCICO y otros.

10 *Tributos Aduaneros: Comprenden los tributos que constituyen ingresos del Tesoro Público y los tributos destinados a otros organismos.*

Los ingresos del Tesoro Público están conformados por los Impuestos a la Importación: Ad valorem, Sobretasa Adicional 5% Ad valorem CIF y el Derecho Específico a la Importación de Productos Alimenticios, Impuesto General a las Ventas a las Importaciones, Impuesto Selectivo al Consumo a las Importaciones, así como otros ingresos tributarios aduaneros.

Los ingresos destinados a otros organismos están conformados por el Impuesto de Promoción Municipal y el Impuesto a los Derechos Antidumping.

Gráfico N° 10
Recaudación según Tamaño y por Sectores Primarios y No Primarios 2014
 (Var % real)

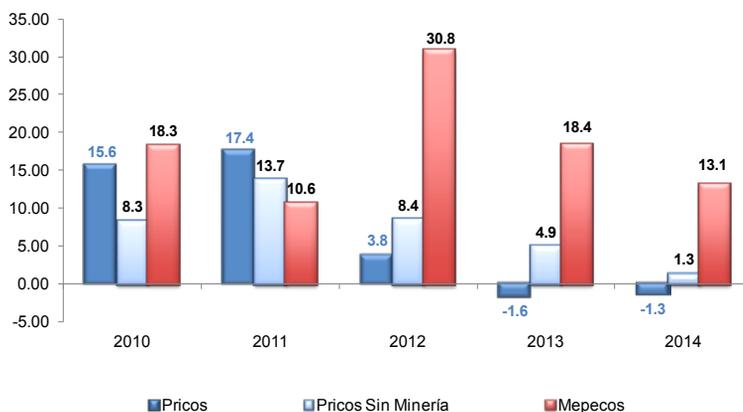


Fuente: SUNAT

Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos

Estos resultados evidencian los esfuerzos realizados por la SUNAT durante 2014 para lograr una importante ampliación en la base tributaria, en un contexto en el cual los mercados internacionales afectaron los ingresos de los PRICOS, especialmente mineros, tal como se observa en el siguiente gráfico:

Gráfico N° 11
Evolución de la recaudación de los PRICOS y MEPECOS
 (Var % real)



Fuente: SUNAT

Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos

Durante los años 2010 y 2011 tanto PRICOS como MEPECOS registraron una tasa de crecimiento por encima del 10%, sin embargo, en el 2011 se inicia la caída de cotizaciones de los principales commodities, y desde el 2012 los MEPECOS crecen a un mayor ritmo que los PRICOS, registrando una tasa de 30.8% y 3.8%, respectivamente. Durante el 2013 y 2014 los PRICOS registraron tasas negativas de crecimiento de -1.6% y -1.3%, por su parte los MEPECOS experimentaron una desaceleración, pese a ello en el 2014 registraron el ya mencionado crecimiento de 13.1%.

5. EL NUEVO PARADIGMA

Es propio de las instituciones que apuntan a la excelencia evaluar los objetivos trazados por la organización, así como las prioridades estratégicas que han servido para dirigir su actuación, reorientándola hacia estándares más elevados en beneficio del país.

El contexto actual en los ámbitos económico, político, social y tecnológico, así como en el ámbito interno institucional, requieren de la SUNAT un re- direccionamiento de la estrategia para los próximos años, lo cual implica una revisión y reformulación de la visión y misión institucional, plantear un lema, un conjunto de principios y políticas que guíen el accionar de la institución, así como una redefinición de los objetivos e indicadores estratégicos.

La nueva estrategia incorpora como principios rectores o políticas la facilitación y control basados en gestión de riesgo, el control aduanero y tributario integrado, el acercamiento a los usuarios a través de servicios nuevos, simples y que reduzcan el costo de cumplimiento, el impulso a la integración y/o cooperación en los procesos con otras entidades y organismos, la promoción del fortalecimiento de un sistema tributario y aduanero justo, la reducción de la evasión y la informalidad sectorial y la comunicación efectiva y oportuna.

Con relación a los Programas de Cambio, se hace necesario conservar la prioridad institucional de estos, establecidos en los documentos de gestión institucional. En lo que respecta a los Proyectos de Inversión Pública que conforman la cartera de inversión de la Institución, estos se desarrollan en el marco del Sistema Nacional de Inversión Pública y, por tanto, se rigen por las prioridades que establecen la normatividad vigente y el Plan Estratégico Institucional;

También es necesario dar continuidad a las funciones o encargos que por norma se deben seguir desarrollando; en este sentido, la SUNAT continuará mejorando y perfeccionando sus iniciativas orientadas

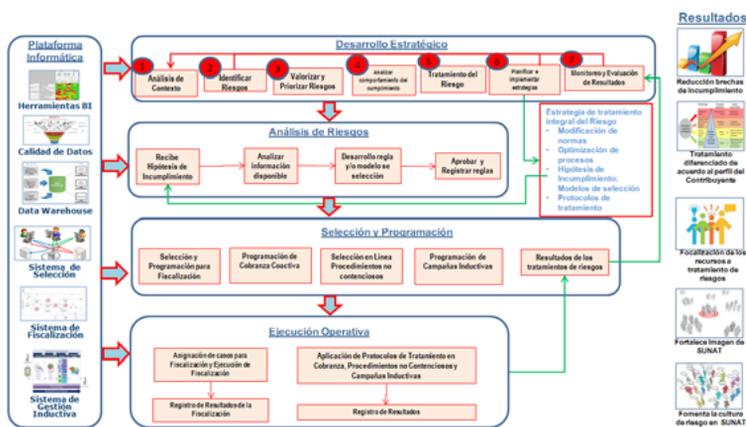
a reducir el contrabando. Asimismo, desde el año 2013 la SUNAT, como parte de la estrategia nacional de combate a la minería ilegal, ha incorporado dentro de sus funciones el control y fiscalización en la distribución, transporte y comercialización de los insumos químicos, de la maquinaria y de los equipos que puedan ser utilizados en la minería ilegal; e incluso del propio mineral obtenido por lo que dicha estrategia debe continuar optimizándose.

Finalmente, toda estrategia requiere de bases sólidas en sus recursos humanos, logísticos, financieros y de infraestructura física y tecnológica, por lo que con el objetivo de asegurar el fortalecimiento institucional y desarrollo del capital humano para los próximos años, la institución se enfocará en incrementar la productividad de los trabajadores para lo cual es necesario lograr un clima laboral favorable y desarrollar un conjunto de acciones orientadas a ese resultado. Asimismo, la estrategia del negocio requiere, para lograr sus objetivos, del mejoramiento y ampliación de la infraestructura física y tecnológica.

1.1. La gestión de riesgo

El Modelo de Gestión de Riesgos que está implementando la SUNAT, de acuerdo a la figura N° 1 muestra cuatro componentes de actividades, que tienen como soporte la plataforma informática que se viene implementado, para la consecución de los objetivos planteados.

Figura N° 1
Modelo de Gestión de Riesgos de la SUNAT



Fuente: SUNAT

Elaboración: Programa de Mejora del Cumplimiento

El componente de Desarrollo Estratégico lidera los pasos que sigue la gestión de riesgos en la Institución y que está a cargo de la Intendencia Nacional de Desarrollo de Estrategias de Servicios y Control del Cumplimiento (INDESCC), que a su vez articula la participación del área operativa, así como del resto de áreas involucradas en el cumplimiento tributario. En este primer componente se desarrollan las etapas del proceso de gestión de riesgos, a través de las cuales se identifican, analizan y se generan las estrategias de tratamiento de los riesgos que se plasmarán en los planes de gestión de la Institución. Estas estrategias pueden comprender entre otros, tratamientos asociados a modificaciones de normas, optimización de procesos, capacitación y elaboración de reglas y/o modelos de selección, para lo cual deberá elaborarse exhaustivamente las hipótesis de incumplimiento que correspondan. Cada uno de estos tratamientos es derivado por el área estratégica a las áreas involucradas, según su competencia, a fin de mitigar los riesgos priorizados por la SUNAT.

Cuando las estrategias de mitigación comprenden el desarrollo de reglas y/o modelos de selección, se generan los requerimientos para el segundo componente que es el de Análisis de Riesgos, el cual se inicia con la Hipótesis de Incumplimiento. Este componente utiliza de manera intensiva la información disponible, tanto interna como externa, demandando datos consistentes, integrados, oportunos y accesibles, así como ambientes de trabajo (sandbox) con gran capacidad para el procesamiento de grandes volúmenes de información, que aseguren en un tiempo razonable el desarrollo de modelos de selección eficientes.

En este segundo componente se elaboran, se prueban y se relacionan las variables a fin de desarrollar la regla y/o modelo previsto por la estrategia de mitigación de riesgo, con una estrecha coordinación entre el componente que propone la estrategia e hipótesis de incumplimiento y el componente que realiza el análisis de riesgos, para obtener la mejor regla y/o modelo de selección que luego se aprobará, registrará y que será monitoreada a fin de conocer su asertividad en la mitigación del riesgo.

Los resultados del Análisis de Riesgo son insumo para el tercer componente de Selección y Programación. La selección y programación de la institución basadas en el análisis de riesgos, van a permitir focalizar las acciones de control en las operaciones de mayor riesgo y/o administrar tratamientos diferenciados según el perfil de riesgo del contribuyente, aumentando consecuentemente el cumplimiento voluntario y la satisfacción del contribuyente; debiendo asegurarse el soporte tecnológico necesario para una rápida

respuesta a las necesidades de control o servicios, determinada por la estrategia.

El cuarto componente en este esquema, está asociado a la ejecución operativa, donde se desarrollan las acciones de fiscalización, de cobranzas, procedimientos no contenciosos y campañas inductivas. En este componente se valida la asertividad del Análisis de Riesgo y la Selección, debido a que mide los resultados de la estrategia de mitigación formulada en el primer componente; se registran los resultados de la ejecución de las acciones operativas, permitiendo analizarlos y de esta forma realizar los ajustes y aplicar las acciones correctivas correspondientes.

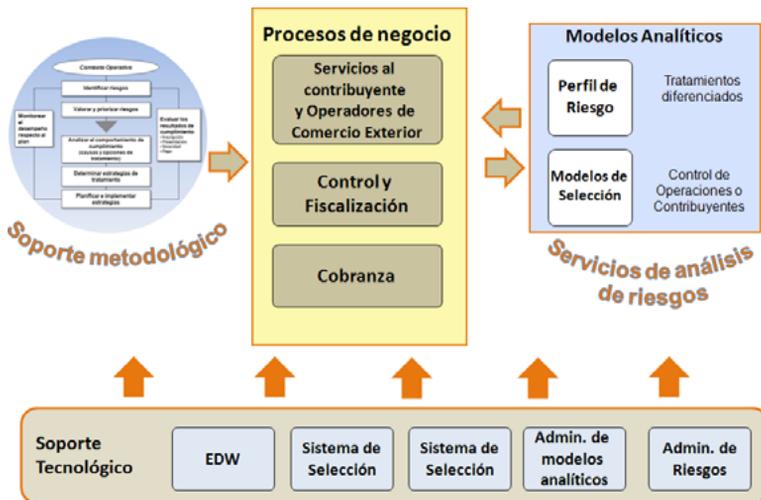
En general, el modelo demanda sustentarse en tecnologías más avanzadas y un enfoque de gestión de riesgo, que aseguren el logro de los resultados esperados asociados a la reducción de las brechas de incumplimiento y generación del cumplimiento voluntario, así como a fortalecer la imagen y cultura de riesgos en la SUNAT.

a. Proyecto de Gestión Integral de Riesgo

En función al modelo de gestión de riesgos planteado, el Proyecto Gestión Integral de Riesgos (PGIR), componente del Programa de Mejora del Cumplimiento, tiene como objetivo implementar el Proceso de Gestión de Riesgos de Cumplimiento en la SUNAT, para lo cual está desarrollando los siguientes aspectos:

- Soporte metodológico
- Soporte informático
- Servicios de evaluación de riesgos (herramientas analíticas para la selección)

Figura N° 2
Alcance del Proyecto Gestión Integral de Riesgos



Fuente: SUNAT

Elaboración: Programa de Mejora del Cumplimiento

b. Soporte metodológico

Se ha elaborado el Procedimiento de Gestión de Riesgos de la SUNAT tomando como marco general el Modelo de Gestión de Riesgos de Cumplimiento desarrollado por la OECD¹¹, el que en una primera etapa determina la metodología que deben seguir las Gerencias de Cumplimiento de la Intendencia Nacional de Desarrollo de Estrategias de Servicios y Control del Cumplimiento (INDESCC), para el diseño y desarrollo de las estrategias y programas de mitigación de riesgos de cumplimiento que pueden afectar el logro de los objetivos estratégicos de la SUNAT.

Con esta metodología se busca articular los esfuerzos de las áreas estratégica y operativa, a través de la ejecución de acciones derivadas de un proceso de priorización de riesgos estratégicos, debidamente analizados, con estrategias de tratamiento integrales, que incorporen también el desarrollo de modelos analíticos para el control de operaciones y contribuyentes de acuerdo a su perfil de riesgo.

El Procedimiento de Gestión de Riesgos identifica los roles y funciones en cada una de las etapas del proceso: Analizar el contexto, Identificar

¹¹ En: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (OECD). Forum on Tax Administration Compliance Sub-group. "Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance". Año 2004.

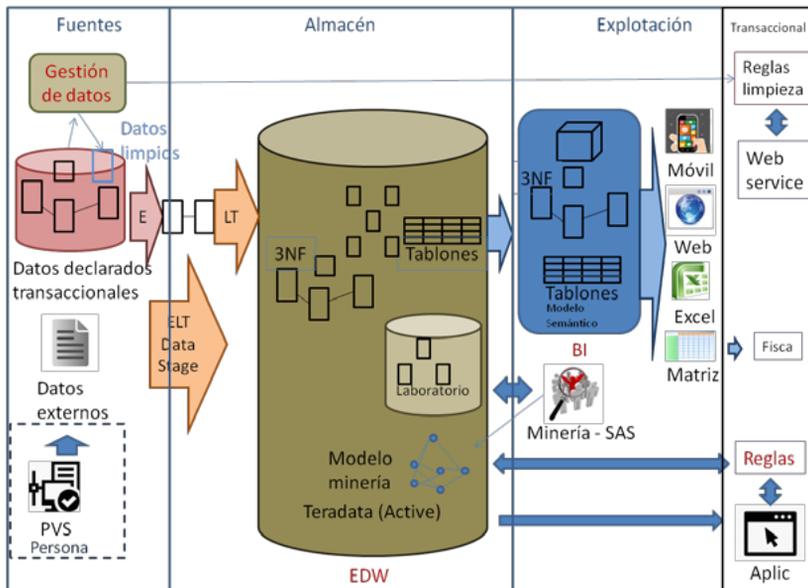
riesgos, Valorizar y priorizar riesgos, Analizar el comportamiento del cumplimiento, Determinar estrategias de tratamiento, Planificar e implementar estrategias y Monitorear el desempeño respecto al plan y evaluar resultados de cumplimiento.

c. Soporte informático

El soporte tecnológico para la gestión de riesgo está orientado a los datos y herramientas informáticas que permitan tener datos con mejor consistencia, que estén integrados, que sean oportunos, accesibles, y que en conjunto brinden servicios para la gestión de riesgo.

La arquitectura de Data Warehouse que se propone tiene los componentes que permitirán hacer frente a los problemas de la plataforma actual y atender las necesidades emergentes, a fin de brindar el soporte informático requerido para el proceso de gestión de riesgos.

**Figura N° 3
Plataforma informática**



Fuente: SUNAT

Elaboración: Programa de Mejora del Cumplimiento

Los componentes del soporte informático comprenden:

i. Sistema de calidad de datos

Dado que el proceso de gestión de riesgos requiere información consistente en cada una de sus diferentes etapas, se está implementando un sistema de calidad de datos que tiene como objetivo mejorar la calidad de la información utilizada para identificar, implementar y ejecutar las acciones de servicios, cobranza y control derivadas del proceso de gestión de riesgos de cumplimiento, así como la de los datos utilizados en la elaboración de las reglas y modelos de selección.

Lo que se busca es un sistema que evalúe permanentemente los niveles de calidad de las principales fuentes de información a ser utilizadas en el proceso de gestión de riesgos y de ser necesario, ejecutar las acciones de mejora de los niveles de calidad.

Para su implementación se está ejecutando la adquisición de un software especializado y sus servicios complementarios, así como el desarrollo de la infraestructura que consiste en la conformación de un equipo central de calidad de datos, la elaboración del proceso de calidad de datos y una adecuación de la normatividad.

ii. Integración de datos en un almacén de datos empresarial (Enterprise Data Warehouse)

El proceso de gestión de riesgos incorpora nuevas técnicas de análisis de información como la minería de datos, para la identificación y análisis de riesgos, para lo cual se requiere procesar grandes volúmenes de información que demandan una mayor capacidad de almacenamiento y procesamiento.

Asimismo a fin de agilizar los procesos de selección simulados y definitivos, la ejecución de los distintos modelos de riesgos y los procesos de evaluación y monitoreo, en el marco del proceso de gestión de riesgos, se determinó la necesidad de adquirir un almacén de datos empresarial que soporte el proceso.

El data warehouse empresarial está orientado a satisfacer las necesidades de procesamiento masivo, soportar alta carga transaccional con el fin de atender los servicios analíticos que se proporcionan cuando se implementan los modelos de minería de datos. Así mismo proporcionar el espacio de almacenamiento y la capacidad de procesamiento para implementar los laboratorios o

áreas de trabajo para el análisis de riesgos, con lo que se espera reducir el tiempo de construcción de los modelos analíticos.

Al ser este componente central en la arquitectura de sistemas analíticos, impacta positivamente en las características de consistencia, oportunidad y acceso a la información.

iii. Sistema de reglas de selección

Para el soporte de la selección y programación de casos, se ha previsto implementar un sistema de reglas de selección que permitirá al usuario final crear, versionar, simular y gestionar reglas de decisión, así como, combinar estas reglas con la evaluación de modelos de minería de datos, guardando la trazabilidad de su creación y modificación, lo que facilitará el seguimiento de los resultados de la selección.

La flexibilidad para registrar nuevas reglas o modificar las existentes, permitirá a la administración una rápida respuesta en la selección de casos de alto riesgo, de acuerdo a la oportunidad requerida por la estrategia de control o servicios (auditorías, gestión inductiva, solicitudes de devoluciones y otros programas masivos que elabore la SUNAT), lo que mejorará la efectividad y eficiencia de estas acciones, redundando en una efectiva generación de riesgo y mayor recaudación.

Asimismo el sistema permitirá acceder a la información de las bases de datos de SUNAT, previamente gestionadas y con la potencialidad del almacén de datos empresarial, asegurando que los analistas de riesgo profundicen en el análisis y creación de nuevas reglas de selección, ampliando la cobertura a tributos, sectores y contribuyentes que actualmente no son debidamente analizados y controlados.

iv. Servicios de evaluación de riesgos

Los modelos analíticos basados en minería de datos desarrollados en la SUNAT comprenden, modelos que determinan el perfil de riesgo del contribuyente que consiste en la caracterización de éstos de acuerdo a su comportamiento histórico, a fin de aplicar tratamientos diferenciados y, los modelos de selección que buscan identificar operaciones o contribuyentes de alto riesgo para las acciones de control.

Para la determinación del perfil de riesgo del contribuyente se ha seguido una estrategia de construcción que empieza con el desarrollo

de perfiles para procesos específicos. En ese sentido ya se dispone de perfiles de riesgo de comportamiento de pago y comportamiento aduanero. Estos productos permiten su empleo inmediato para las decisiones relacionadas a dichos procesos, los que permitirán avanzar hacia un perfil de riesgo general del contribuyente, para el tratamiento diferenciado en cada segmento.

En relación a los modelos analíticos de selección, estos tienen como objetivo identificar el riesgo asociado a las operaciones o contribuyentes a fin de controlar los casos de alto riesgo y facilitar los de bajo riesgo. La SUNAT cuenta con modelos basados en sumas ponderadas robustas, análisis discriminante, árboles de decisión y redes neuronales. Estos modelos están maximizando la tasa de hallazgo, haciendo más efectivos los controles y permitiendo al mismo tiempo un mejor uso de los recursos disponibles en la administración tributaria.

5.2. Nueva Estrategia 2015 - 2018

Los resultados obtenidos a la fecha del plan de corto plazo y los avances del plan de mediano plazo han permitido a la SUNAT trazar las acciones para los siguientes años enfocados dentro del nuevo paradigma.

Es en base a ello que se han identificado riesgos que la Alta Dirección de la SUNAT ha considerado prioritarios y para los cuales ha diseñado estrategias y productos que deben desarrollarse e implementarse en el transcurso del 2015 y 2016 y que permitan reducir la evasión e incrementar el cumplimiento voluntario.

En virtud a los riesgos identificados y priorizados por la SUNAT y fruto del análisis del contexto y la realidad nacional podemos agrupar los riesgos de la siguiente manera:

- Riesgos asociados al costo de cumplimiento
- Riesgos asociados a la capacidad de detección oportuna
- Riesgos asociados al fraude

Dentro de los riesgos asociados al costo de cumplimiento, se ha determinado que son aquellos que dificultan el cumplimiento de los contribuyentes, ello se debe a la falta de conocimiento, mal asesoramiento privado (contadores y abogados), falta de información accesible, limitados canales de comunicación con los contribuyentes, sistema tributario engorroso, sistema de cumplimiento de obligaciones poco accesible o complicado, entre otros.

Para la atención de las causas de los riesgos asociados al costo de cumplimiento la SUNAT ha venido trabajando en ampliar la cobertura a través de los diferentes canales de atención (presencial, telefónico y virtual), es en virtud a ello que se ha priorizado los siguientes tratamientos:

- Ampliar centros de servicios en provincias (fuera de la capital)
- Ampliar la central de consultas telefónicas
- Rediseño del portal web y de los servicios web
- Implementar una atención personalizada a través de sectoristas

Dentro de los riesgos asociados a la capacidad de detección oportuna, se ha identificado que son aquellos que determinan que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones tributarias ya que percibe que la Administración no lo detecta, esto se basa en la falta de conciencia tributaria, en la tolerancia a la informalidad, en la falta de capacidad de la administración de llegar a todos, falta de modernización de los procesos, etc.

Con el fin de poder mitigar las causas de los riesgos asociados a la capacidad de detección la SUNAT viene trabajando, entre otros, en los siguientes productos:

- Sistema de Sorteo Electrónico de Comprobantes de pago para inducir al cumplimiento de emitir y requerir comprobantes de pago
- Sistema de Fiscalización electrónica en base a inconsistencias predeterminadas
- Gestión inductiva de inconsistencias (cerrar la brecha de declaración, pago y veracidad)

Para los riesgos asociados al fraude y por ende aquellos más complicados de combatir se ha identificado las principales causas y/o modalidades implementadas, así tenemos que estos riesgos están referidos a la omisión de ingresos, pasivos, gastos o costos no reales, deducción indebida de créditos y costos, entre otros.

Combatir estas modalidades resulta un poco más complicado ya que los contribuyentes muchas veces utilizan las facilidades de los propios procesos de la Administración como pueden ser las facilidades para la inscripción al RUC y a la autorización de comprobantes de pago. Dentro de los principales productos para poder combatir estos riesgos tenemos:

- Control de la Deducción indebida de gastos
- Control de Operaciones No Reales (facturas falsas)
- Control de Patrimonios y Rentas de Personas Naturales

A continuación desarrollaremos algunos productos de cada una de las agrupaciones antes señaladas:

a. Fortalecimiento del Control de Operaciones No Reales

Entre los riesgos priorizados en SUNAT tenemos el de las Operaciones No Reales (ONR), el cual consiste en el otorgamiento de crédito fiscal por parte de proveedores constituidos para este fin, los cuales no realizan operaciones pero si otorgan facturas y por lo tanto gasto y crédito fiscal a contribuyentes que declaran estas operaciones como reales. El impacto estimado de este riesgo alcanza aproximadamente los S/. 5,000 millones al año.

La estrategia, cuyo objetivo es ampliar la base tributaria, permitirá combatir la evasión del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta por aumento del crédito fiscal y del gasto por operaciones no reales mediante un control integral desde la inscripción de los contribuyentes, la autorización de comprobantes de pago y el control a los usuarios.

En una primera etapa, se ha desarrollado un modelo de selección con el objetivo de identificar a los posibles contribuyentes que se inscriben en la administración tributaria con el único fin de generar crédito fiscal falso mediante la simulación de operaciones no reales. Estos contribuyentes han generado por varios años montos significativos de defraudación tributaria.

El modelo se ha estructurado en base a la suma de indicadores de riesgo los cuales son multiplicados por pesos o ponderaciones definidos de acuerdo a una prioridad, determinados a partir de las diferentes fuentes de información de la administración tributaria. La implementación realizada permite la evaluación simultánea con múltiples combinaciones de pesos, lo que subsana muchas de las debilidades de los modelos tradicionales basados en sumas ponderadas.

El modelo recoge como indicadores de riesgo información de emisores y beneficiarios de facturas falsas, procesados por defraudación tributaria, resultados de auditorías por Operaciones No Reales, comportamiento tributario, información de riesgo crediticio y bancario, información de la empresa y sus representantes legales y la solvencia económica del contribuyente.

El modelo evalúa a todos los contribuyentes tanto persona física o natural como persona jurídica, siendo el disparador el régimen a que se acogen en este caso es el régimen de tercera categoría. En segundo plano, se ejecuta el algoritmo asignando un score a la empresa titular en función a la información histórica de sus representantes legales y a las empresas a las que hubiera estado vinculado.

El modelo busca identificar a los posibles proveedores falsos a fin de posteriormente verificar si realizan operaciones y en base a ello dar de baja a estos posibles falsos contribuyentes.

Pero el tratamiento de este riesgo no sólo consiste en la baja de los proveedores falsos, sino además en la fiscalización de los clientes o usuarios de las facturas a fin de motivar su cambio de conducta y en los casos que corresponda la realización de investigaciones por delito de defraudación tributaria a través de equipos especializados.

b. Facilitación del Cumplimiento - Sectoristas

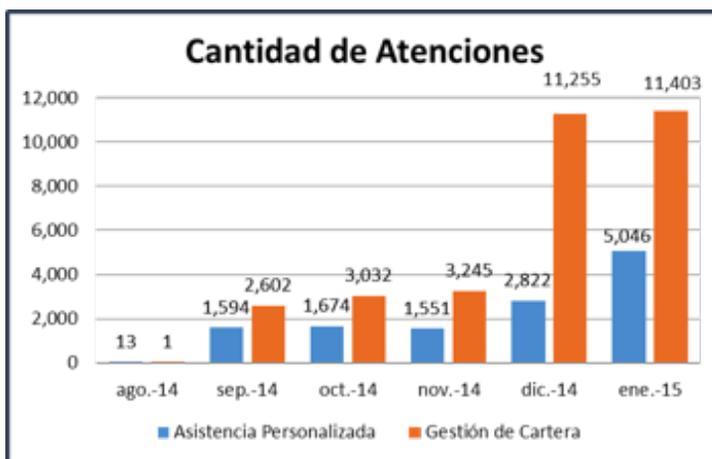
Durante el 2014 se desarrollaron diversos productos a fin de contribuir al objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, destacándose entre estos la implementación del servicio de atención personalizada a través de sectoristas.

La implementación de este servicio es un nuevo reto que ha asumido la Institución a fin de lograr un acercamiento con los contribuyentes y de esta manera concretar nuestra visión institucional. Para esto se ha seleccionado a un grupo de contribuyentes (inicialmente 16,990 de la Intendencia Lima) a quienes se les ha asignado un sectorista, quien tiene como función analizar su situación tributaria, sobre la base de la gestión de riesgo, informar, orientar y facilitar su interacción con la Administración, de tal manera que el cumplimiento de sus obligaciones sea más sencillo.

La estrategia está orientada a facilitar el cumplimiento a los contribuyentes seleccionados según su perfil de riesgo, es decir a aquellos que están dispuestos a cumplir, a los que tratan de cumplir pero no siempre lo logran y a los que no quieren cumplir pero lo harán si les prestamos atención.

Al 31 de enero del 2015 se han realizado 44,238 atenciones, de las cuales el 71% son por producto del contacto del sectorista con el contribuyente para gestionar inconsistencias y campañas, y el 29% restante, se dan cuando el contribuyente busca al sectorista para que lo oriente, informe o solucione inconvenientes.

Grafico N° 12
Cantidad de atenciones por Sectoristas



Fuente: SUNAT

Elaboración: Intendencia de Programación y Gestión Operativa

c. Gestión inductiva

La Gestión Inductiva busca mantener, mejorar y/o cambiar el comportamiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, a través de la ejecución de procesos centralizados e integrados de seguimiento e inducción al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la utilización de tecnología de punta y canales de comunicación eficientes, reduciendo considerablemente los costos del cumplimiento tributario y aduanero así como modernizando los procesos de recaudación, fiscalización y servicios al contribuyente y usuario de comercio exterior.

La gestión inductiva utiliza el modelo de riesgo de recuperación de la deuda para la selección del universo de contribuyentes sobre los cuales se realiza la inducción según las características de cada segmento.

Modelo de riesgo de recuperación de deuda

El objetivo del modelo es lograr la programación de acciones de cobranza basado en la intención y capacidad de pago del contribuyente con deuda exigible. Esto permite a la administración tributaria establecer la medida aplicable más efectiva para cada contribuyente para lograr la recuperación de la deuda al menor costo y en menor tiempo. De esta manera se evita la aplicación de acciones a todos los

deudores por igual sin tomar en consideración su perfil de riesgo de declaración y pago.

El modelo clasifica a todos los contribuyentes inscritos en la Administración Tributaria a un único segmento de acuerdo a su perfil de riesgo de declaración y pago (clasificación colectivamente exhaustiva y mutuamente excluyente).

Esta clasificación está disponible en las bases de datos tanto transaccionales como de consulta a fin que pueda ser empleada por los sistemas informáticos necesarios. Asimismo es un atributo adicional que se reporta en un sistema de consultas interno, al cual acceden tanto los programadores de acciones de control, los auditores y los ejecutores y auxiliares coactivos.

La información empleada para la construcción del modelo corresponde al cumplimiento en plazo de obligaciones tributarias, respuesta a las acciones de la administración tributaria, vinculaciones, registro del contribuyente, nivel patrimonial, importancia fiscal y de evaluación crediticia en el sistema financiero.

El modelo agrupa en primera instancia por categoría de renta del contribuyente (Ver figura N° 4). Para los casos en donde el contribuyente presenta tributos de varias categorías de renta, se adoptaron reglas de negocio para asignarlo de manera exclusiva a una categoría de renta.

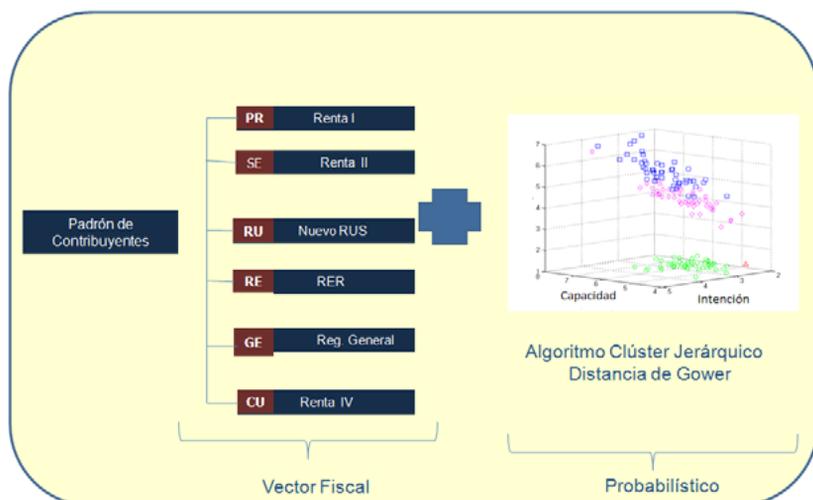
Posteriormente se emplea un procedimiento probabilístico de minería de datos denominado clúster jerárquico el cual agrupa los contribuyentes de acuerdo a su nivel de similitud medido a partir de las variables empleadas. El beneficio de este método es que no requiere la definición por parte del analista de pesos subjetivos ni la cantidad de segmentos en los cuales clasificar, sino que los agrupa de manera natural y la cantidad de segmentos se obtiene del propio procedimiento. En resumen, la fortaleza del procedimiento empleado es que reduce subjetividades y en consecuencia sesgos al momento de realizar la segmentación.

El procedimiento probabilístico se realiza a dos niveles de desagregación. El primero define el segmento de acuerdo a la intención de pago y el segundo el sub-segmento en función a la capacidad de pago, lo cual permite establecer estrategias de tratamiento a diversos niveles de desagregación para la atención de necesidades generales o específicas.

El algoritmo clúster jerárquico empleado inicia el proceso calculando la matriz de distancias entre todos los contribuyentes con el fin de determinar el grado de semejanza o similitud entre éstos. Para medir estas distancias y, debido a las escalas heterogéneas de las variables (cuantitativas, cualitativas y binarias), se empleó el “coeficiente de similitud de Gower”, el cual es adecuado para casos con esta mistura de escalas. Posteriormente se empleó el “método de Ward”, a fin de agrupar, empezando con los contribuyentes más similares (menor distancia) hasta finalizar agrupando los más disimiles (mayor distancia). De esta manera se van formando grupos o clúster partiendo con que cada contribuyente es un segmento y finalizando cuando todos forman un solo segmento. Finalmente, con la ayuda de un dendograma se determina la cantidad de segmentos. Este tipo de representación permitió apreciar claramente las relaciones de agrupación entre contribuyentes con similares características de pago.

El modelo fue desarrollado por colaboradores de la institución, quienes emplearon la metodología de desarrollo de modelos de minería de datos que ha sido elaborada en la SUNAT. Este know-how asegura la continuidad del modelo así como la concordancia con los procesos institucionales.

Figura N° 4
Esquema general de la segmentación



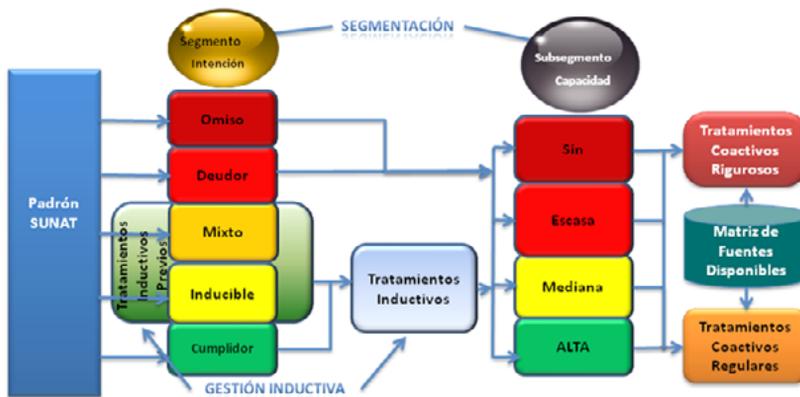
Fuente: SUNAT
Elaboración: Programa de Mejora del Cumplimiento

Los resultados a nivel de segmento fue una agrupación de los contribuyentes desde los denominados “cumplidores” hasta los abiertamente “omisos” al pago, pasando por segmentos de contribuyentes “inducibles” al pago, de comportamiento “mixto” y “deudores”.

En una primera fase el modelo se está aplicando a nivel de segmentos en la gestión inductiva (ver Figura N° 5). El proceso empieza con acciones proactivas anticipándose a las fechas de vencimientos mensuales con “tratamientos inductivos previos” a los contribuyentes de los segmentos “Inducible” y “Mixto” y luego prosigue con los tratamientos inductivos; los casos que no responde a dicho tratamiento se transfieren a la etapa de cobranza coactiva.

Esto permitirá la reducción de los saldos exigibles y por lo tanto una menor transferencia a cobranza coactiva; por otro lado se espera una mejora en el cumplimiento voluntario.

Figura N° 5
Modelo de riesgo de recuperación de deuda



Fuente: SUNAT

Elaboración: Programa de Mejora del Cumplimiento

Modelo de negocio de la gestión inductiva

El Modelo de Gestión Inductiva permitirá dotar a la Institución de un sistema que optimice la comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente al proporcionar un proceso centralizado, integrado y con el uso de tecnología que permita la gestión de múltiples canales de comunicación.

El proceso se inicia con el contacto con el contribuyente mediante el envío de comunicaciones de carácter amigable con las que se les recuerde sus obligaciones formales y sustanciales que tiene que cumplir con la Administración Tributaria. Las comunicaciones previstas en la etapa inicial y de acuerdo al perfil del contribuyente son:

- Envío de correos electrónicos
- Envío de mensajes de texto a teléfonos celulares
- Llamadas telefónicas por robot (IVR)
- Llamadas personalizadas.

El acompañamiento a los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, considera que las comunicaciones deben ser:

- De carácter amigable y personalizada
- De asistencia al contribuyente
- De carácter informativo
- De recordación de pagos y presentación de declaraciones juradas en vencimiento.

Dentro de este contexto, la estrategia inicial de inducción prevista para la realización de la Gestión Inductiva comprende:

- Gestión de inducción a los omisos a la presentación, donde se remitirán comunicaciones inductivas previas al vencimiento de la obligación a la presentación de la declaración jurada, en base al perfil de riesgo de declaración y pago (comportamiento previo) y a la aplicación de los filtros predeterminados. Posterior al vencimiento de la declaración jurada, se remitirán comunicaciones (acciones inductivas) a los omisos a la presentación y se acompañará a los contribuyentes hasta el cumplimiento o subsanación de la omisión detectada. Esto permitirá reducir la brecha de declaración.
- Gestión de inducción a los omisos al pago, donde se remitirán comunicaciones inductivas previas al vencimiento de la obligación, en base al perfil de riesgo de declaración y pago. Dependiendo del cumplimiento (posterior al vencimiento) se remitirán comunicaciones (acciones inductivas) a los omisos al pago. De persistir el incumplimiento, se generarán las Ordenes de Pago y Resoluciones de Ejecución Coactiva para la prosecución de las acciones de cobranza. Esto permitirá reducir la brecha de pago.

Con los resultados se busca mantener, corregir o cambiar, según corresponda, el comportamiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El modelo propuesto se puede apreciar en la figura adjunta.

Figura N° 6
Modelo de la gestión inductiva



Fuente: SUNAT

Elaboración: Programa de Mejora del Cumplimiento

Las etapas de la Gestión Inductiva consideran:

- Planeación:** Es el inicio de la Gestión Inductiva y consiste en determinar la estrategia a seguir y sus respectivas campañas (eventos, fechas, entre otras); así como los indicadores a evaluar durante y al final de la campaña. Se determina el sector, tamaño, perfil, grupo o segmento de contribuyentes que se gestionará. Esta etapa es la estratégica y los resultados esperados se registran en el sistema de gestión inductiva.
- Programación:** Permite determinar los canales de comunicación, la selección de la información de los contactos, el tipo de plantillas a remitir por acción (mensajes), la duración de la campaña, la cantidad y frecuencia de las acciones y los eventos a considerar para el desarrollo de la gestión inductiva. Las acciones inductivas se programan de manera masiva pero se realizan de manera personalizada de acuerdo a lo determinado en esta actividad.
- Ejecución:** Se trata de la puesta en marcha de la inducción que realiza el sistema de gestión inductiva, en base a la programación realizada. Se genera la documentación para la comunicación, que contiene información personalizada del contribuyente lo cual depende del canal y de la plantilla de mensaje seleccionada. Se realiza el envío de la comunicación en el canal seleccionado.
- Seguimiento y control:** Se realiza en forma permanente evaluando las campañas a fin de conocer la efectividad de las

acciones de inducción, considerando los indicadores definidos en la estrategia versus los resultados obtenidos. Los resultados de la gestión inductiva serán plasmados en reportes, estadísticas, gráficos y cuadros de apoyo, para verificar la operatividad, el seguimiento y el control.

Los resultados de la evaluación se guardarán en un repositorio del sistema de gestión inductiva para posteriormente servir de insumo a la actualización del perfil del contribuyente por el Sistema Integral de Gestión de Riesgo. Al finalizar la campaña según los resultados se dispondrá de información para que las áreas de servicios y de control realicen las acciones pertinentes.

Beneficios de la gestión inductiva

Los beneficios de la implementación del sistema de Gestión Inductiva no solamente son para el contribuyente sino también para la SUNAT, en ese sentido los beneficios son:

a) Para el contribuyente:

- Tratamientos diferenciados en función a su perfil de riesgo de declaración y pago.
- Mejorar el índice de satisfacción del usuario por la optimización del servicio de asistencia que brinda la Administración Tributaria.
- Recibir información oportuna y actualizada para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Atención personalizada y eficiente para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias de acuerdo a sus necesidades y preferencias.
- Reducción de costos al evitar la cobranza coactiva, pagos de multa e intereses. Se realizarán procesos previos a los vencimientos de los plazos, que sean a su vez ágiles y simples, y que permitirán evitar procesos complejos posteriores.
- Facilitación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Para la SUNAT:

- Mejorar la imagen institucional y acercamiento con el contribuyente.
- Realizar acciones de acuerdo a cada perfil de contribuyente, permitiendo mejorar los procesos de relacionamiento de la ciudadanía con la SUNAT.
- Mayor conocimiento sobre el comportamiento del contribuyente, y conocer los problemas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al aprovechar información del propio contribuyente con relación a los resultados obtenidos por las acciones de gestión inductiva realizadas, que permitirán una gestión más efectiva y eficiente.

- Obtener una mejora del cumplimiento voluntario del contribuyente a través de mecanismos modernos de inducción al cumplimiento (obligaciones formales y sustanciales), integración de información, utilización de nuevas tecnologías y direccionamiento de las acciones de acuerdo a las necesidades de los usuarios. Se brindará una mayor asistencia e información oportuna con el fin de reducir las omisiones tributarias.
- Reducción de costos a partir de una óptima asignación de recursos por los tratamientos diferenciados.
- Redimensionamiento de la capacidad operativa.
- Ampliar la cobertura y la frecuencia en el control de la Administración Tributaria sobre los deudores tributarios.
- Acciones efectivas y personalizadas que incrementen riesgo y recaudación.

IDENTIFICACIÓN Y GESTIÓN DEL RIESGO: PERSPECTIVA DE ADUANAS

Sergio Mujica

Secretario General Adjunto
Organización Mundial de Aduanas

Contenido: Introducción. 1. Compendio de gestión de riesgo aduanero de la OMA. 2. Arquitectura de gestión de riesgo. 3. Marco de la gestión de riesgo. 4. Proceso de gestión de riesgo. 5. Registro de riesgos.

INTRODUCCIÓN

Vivimos en un mundo que se mueve extremadamente rápido, donde el comercio global es fundamental para el crecimiento económico y desarrollo social. Un ambiente comercial estable le permite a las economías cosechar muchos beneficios que pueden crear un impacto positivo en la sociedad y en el modo de vida de las personas.

La Aduana juega un papel significativo para asegurar que el comercio global cumpla con los requisitos reglamentarios y se ajuste a las leyes nacionales. Los cambios en el panorama estratégico del ambiente operacional de las Aduanas y el crecimiento a largo plazo del comercio y los volúmenes de viajes han afectado la forma en que dirigen y enfocan sus tareas las administraciones aduaneras.

Las nuevas prioridades gubernamentales, así como los desafíos que surgen en la frontera, han llevado a muchas administraciones a procurar una forma más estructurada y sistemática para gestionar el riesgo. Actualmente, se requiere que la Aduana enfrente el riesgo dondequiera que se encuentre y de manera creciente, tan pronto como sea posible, en la cadena de suministro.

Conjuntamente con otros elementos estructurales claves descritos en la publicación de la OMA, las Aduanas en la visión estratégica del Siglo 21, así como las normas y lineamientos incluidos en la Convención de Kyoto revisada y en el Marco de Normas SAFE, la aplicación de la gestión de riesgo es un elemento crítico que apuntala la administración de todas las Aduanas modernas.

1. COMPENDIO DE GESTIÓN DE RIESGO ADUANERO DE LA OMA

La Gestión de Riesgo es un término ampliamente usado por las instituciones de finanzas e inversiones, seguros, cuidado de la salud e instituciones públicas. Cualquier organización se puede beneficiar de la aplicación de una estrategia de gestión de riesgo, ya que la misma beneficia el desempeño organizacional en general.

La gestión de riesgo ha estado en la agenda de la OMA durante mucho tiempo.

- En la versión Revisada de la Convención de Kyoto, hay varias referencias a la gestión de riesgo.
- En el 2003, la OMA desarrolló la Guía de Gestión de Riesgo.
- En el 2005, el Consejo de la OMA adoptó el Marco de Normas SAFE para Garantizar y Facilitar el Comercio Global. Uno de los elementos esenciales de SAFE es la “Gestión de Riesgo”.
- En el 2008, se desarrolló el documento titulado La Aduana en el Siglo 21 y uno de los elementos estructurales se dedicó a la “Gestión de Riesgo impulsada por la Inteligencia”.
- Y finalmente, en el 2011, la OMA desarrolló el Compendio de Gestión de Riesgo Aduanero.

En vista de la creciente necesidad de definir un enfoque común que permitiera a las administraciones aduaneras a través del mundo identificar y a la vez tratar los riesgos potenciales, la OMA desarrolló el Compendio de Gestión de Riesgo Aduanero. La metodología descrita en el Compendio establece un marco común, pero a la vez es lo suficientemente flexible como para responder a las condiciones únicas de los Miembros individuales de la OMA.

El Compendio de Gestión de Riesgo Aduanero de la OMA lo componen dos volúmenes separados, aunque relacionados.

En el Volumen 1 se establece el marco organizacional para la gestión de riesgo y se describe el proceso de gestión de riesgo.

El Volumen 2 se refiere a las herramientas de evaluación de riesgo, desarrollo de perfiles y determinación de metas que establecen criterios para identificar consignaciones, pasajeros y medios de transporte de alto riesgo, para la intervención de las aduanas.

El Compendio de Gestión de Riesgo está disponible para ser descargado en el sitio Web de la OMA. La parte común y el Volumen

1 están disponible para el público en general. El Volumen 2, por otro lado, está restringido para uso de las Aduanas solamente, por cuanto incluye información confidencial de aplicación de la ley.

2. ARQUITECTURA DE GESTIÓN DE RIESGO

La Gestión de Riesgo se define como las “Actividades coordinadas por las administraciones para dirigir y controlar el riesgo”. Estas actividades coordinadas se explican en la Arquitectura de Gestión de Riesgo.

La Arquitectura de Gestión de Riesgo incluye: los Principios de Gestión de Riesgo, diferentes componentes de un marco organizacional de gestión de riesgo; y una metodología y proceso comunes para gestionar el riesgo.

Los principios de gestión de riesgo guían el marco, y el marco a su vez guía el proceso.

2.1. PRINCIPIOS DE GESTIÓN DE RIESGO

Al adoptar la gestión de riesgo, existen algunos principios rectores generales a los que debe adherirse el proceso en todos los niveles de la administración. Estos incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- la gestión de riesgo debe contribuir al logro efectivo de los objetivos organizacionales;
- las prácticas de gestión de riesgo se adaptan y alinean con el contexto y papel tanto internos como externos de la administración;
- la gestión de riesgo debe estar incluida como parte integral de todos los procesos organizacionales;
- las prácticas de gestión de riesgo ayudarán a los que toman las decisiones a hacer elecciones informadas, priorizar las acciones y distinguir entre cursos de acción alternos a fin de garantizar que los tratamientos del riesgo sean adecuados y efectivos;
- la gestión de riesgo debe ser sistemática, estructurada y oportuna;
- la gestión de riesgo siempre estará basada en la mejor información disponible derivada de fuentes de inteligencia e información;
- la gestión de riesgo será transparente e incluyente;
- la gestión de riesgo requiere ser dinámica, iterativa y responder al cambio;
- la gestión de riesgo facilita el mejoramiento continuo de la administración; y

- la gestión de riesgo debe tomar en cuenta los factores humanos y culturales, reconociendo las capacidades, percepciones e intenciones de las personas tanto externas como internas que pueden facilitar u obstaculizar el logro de las metas de la administración.

3. MARCO DE LA GESTIÓN DE RIESGO

El Marco de la Gestión de Riesgo consiste en: Un conjunto de componentes que proveen la base y arreglos organizacionales para diseñar, implementar, monitorear, revisar y mejorar continuamente la gestión de riesgo en toda la organización.

Mandato y compromiso

El mandato y compromiso de alto nivel son cruciales para una efectiva gestión de riesgo. La gestión de riesgo raramente será efectiva si no es respaldada por el más alto nivel de la organización.

Diseñar el marco para gestionar el riesgo

Una clara comprensión del ambiente operacional constituye un paso importante para desarrollar el marco organizacional de gestión de riesgo.

Implementación de la gestión de riesgo

Al implementar el marco es importante disponer de un minucioso plan y estrategia de implementación. Este plan debe describir la implementación de los arreglos organizacionales y definir la oportunidad y estrategia para ello. La implementación del marco incluye aplicar la política de gestión de riesgo a las actividades organizacionales.

Monitoreo y revisión del marco

El desarrollo de mecanismos de evaluación y presentación de informes proporciona retroalimentación a la gerencia y otras partes interesadas en la administración y a nivel de todo el gobierno. Asegurar que las actividades de gestión de riesgo sean monitoreadas y revisadas y que los resultados sean retroalimentados a nivel de políticas contribuye a garantizar que la gestión de riesgo continúe siendo efectiva a largo plazo.

Mejoramiento continuo del marco

El aprendizaje continuo es fundamental para la toma de decisiones más informadas y proactivas. El mismo contribuye a una mejor gestión del riesgo, fortalece la capacidad de una administración para gestionar los riesgos y facilita la integración de la gestión de riesgo a las estructuras y cultura organizacionales.

4. PROCESO DE GESTIÓN DE RIESGO

El Proceso de Gestión de Riesgo es la aplicación sistemática de las políticas, procedimientos y prácticas de gestión a las actividades de documentación, comunicación, consulta, establecimiento del contexto, y la identificación, análisis, evaluación, tratamiento, monitoreo y revisión del riesgo.

Establecimiento del contexto

Cualquier esfuerzo de gestión del riesgo debe comenzar por establecer primero lo que se requiere gestionar. Esta etapa define el contexto en el que se llevará a cabo la gestión de riesgo y se propone expresar y aclarar debidamente los objetivos y cuáles son los riesgos a ser examinados. Determinar lo que se va a gestionar contribuye a establecer los parámetros para el resto del proceso de gestión del riesgo.

Identificación del riesgo

Los riesgos no pueden ser analizados o gestionados hasta que no hayan sido identificados y descritos de una manera comprensible. En la fase de identificación del riesgo se distinguen y registran todos los riesgos potenciales utilizando un proceso sistemático para determinar los riesgos que pueden surgir, por qué y cómo, estableciendo así la base para un mayor análisis.

Algunas de las preguntas formuladas en esta fase podrían incluir:

- ¿Cuáles son las fuentes de riesgo?
- ¿Qué riesgos podrían ocurrir, por qué y cómo?
- ¿Qué controles pueden detectar o prevenir los riesgos?
- ¿Qué mecanismos de rendición de cuentas y controles—internos y externos—existen?
- ¿Qué tipo y cuánta investigación se requiere con respecto a riesgos específicos?
- ¿Cuán confiable es la información?

Análisis de riesgo:

El análisis de riesgo trata principalmente de cuantificar el riesgo y requiere considerar las fuentes de los riesgos identificados, una evaluación de sus consecuencias potenciales en términos del logro de los objetivos y decisión respecto a la probabilidad de que las consecuencias se producirán (en ausencia de cualquier tratamiento específico con los controles existentes en su lugar). El mismo depende del uso de datos e información para justificar las consecuencias que probablemente ocurran si el riesgo se produce y/o continúa sin ser atendido. Aun cuando el análisis de riesgo debe estar basado en evidencia en la medida de lo posible, cabe recordar que el mismo no es una ciencia exacta. El conocimiento del ambiente de negocio, la opinión de expertos y el sentido común nunca deben ser ignorados al analizar los riesgos.

Evaluación y priorización de los riesgos

Este paso consiste en comparar los riesgos evaluados contra un criterio predeterminado de importancia. Al considerar el nivel de riesgo de cada uno de los riesgos según han sido descritos en la matriz por el equipo de gestión pertinente, es posible evaluar y priorizar los riesgos claves que deben ser analizados en mayor detalle. Ello llevará entonces a la distribución de los recursos proporcionales a fin de prepararse para, prevenir o responder al riesgo.

Tratamiento del riesgo

El tratamiento del riesgo se refiere a las decisiones o acciones tomadas en respuesta al riesgo identificado.

Hay cuatro tipos genéricos de respuestas que pueden ser aplicadas. Estas son las llamadas “cuatro t’s”: tolerar, tratar, transferir, o terminar.

Monitoreo y revisión

El monitoreo y revisión deben incluir todos los aspectos del proceso de gestión del riesgo, incluyendo el desempeño del sistema de gestión de riesgo, los cambios que podrían afectarlo y si los riesgos originales permanecen estáticos.

Documentación, comunicación y consulta

La comunicación y consulta con las partes interesadas tanto internas como externas deben realizarse según convenga en cada etapa del proceso de gestión de riesgo, así como para el proceso en su totalidad. La comunicación y consulta deben ser actividades planificadas y continuas dirigidas no solamente al proceso, sino a cualesquiera asuntos que puedan surgir.

5. REGISTRO DE RIESGOS

El Registro de Riesgos es un documento de planificación organizacional que identifica los riesgos de la administración y asigna los riesgos a los gestores. El mismo es uno de los elementos esenciales del Marco de Gestión de Riesgo.

Pasos para crear un Registro de Riesgo:

Objetivos estratégicos (principales áreas de riesgo)

Los objetivos estratégicos listados en el Plan Estratégico de la administración servirán como las principales áreas de riesgo.

Identificación de riesgos

En este paso se identificarán los riesgos relacionados con cada área de riesgo. En la fase de identificación de riesgo se determinan y registran todos los riesgos potenciales usando un proceso sistemático. Estos deben ser descritos de una manera comprensible. Igualmente se deben registrar las causas posibles de cada riesgo. Ello resultará útil para identificar los posibles tratamientos. Cuando sabemos cómo puede ocurrir, será un tanto más fácil para la administración identificar los tratamientos pertinentes.

Análisis de riesgo (probabilidad y consecuencia)

El análisis considera: (1) cuán probable es que se produzca un evento; y (2) cuáles son las consecuencias potenciales y su magnitud.

La combinación de estos dos elementos produce un nivel estimado de riesgo (importancia). Traerá como resultado la priorización de los riesgos en alto, mediano y bajo.

Tratamiento

Una vez identificados y analizados los riesgos, el siguiente paso es el tratamiento. El tratamiento del riesgo se refiere a las decisiones o acciones tomadas en respuesta al riesgo identificado. La consideración de cada riesgo permitirá identificar posibles tratamientos.

Gestores del riesgo

El gestor del riesgo es la persona o entidad a cargo de rendir cuenta y con la autoridad para gestionar un riesgo. Al considerar cada riesgo identificado conjuntamente con los posibles tratamientos, se identificará al gestor del riesgo.

Mecanismo de revisión

El paso final consiste en establecer un mecanismo para revisar el registro de riesgos. Podrían ser 3 meses, 6 meses o 1 año, dependiendo del nivel de riesgo. Después de cada periodo, se volverá a examinar el riesgo a fin de determinar si ha habido alguna mejora. Posteriormente, habrá que modificar los posibles tratamientos si es necesario.

Ejemplo: Registro de Riesgos

En un ejemplo hipotético, el Director General del Servicio de Aduanas del País X, convoca a los jefes de las cuatro divisiones organizacionales de su administración (Jefe de Recaudación de Ingresos y Comercio Internacional, Jefe de Protección y Seguridad Comunitarias, Jefe de Operaciones y Jefe de Administración) y sus suplentes a un taller de gestión de riesgos.

El objetivo del taller es llevar a cabo una revisión estratégica e identificar riesgos que puedan impedir que la organización logre sus metas. Los principales objetivos de la organización se relacionan con la recaudación de ingresos, garantizar la protección y seguridad comunitarias y asegurar el cumplimiento con las leyes y reglamentos administrados por las Aduanas de manera que garantice la facilitación del comercio.

Antes de la reunión, se requirió que los Jefes de las tres divisiones operacionales circularan informes sobre las mismas. Así, el Jefe de Operaciones tenía que circular un informe resumido de investigaciones sobre incautaciones y juicios.

El Jefe de Recaudación de Ingresos y Comercio Internacional proporcionó una actualización sobre las aplicaciones AEO y cumplimiento así como estadísticas de comercio. El Jefe de Protección y Seguridad Comunitarias proporcionó un informe sobre las fiscalizaciones así como las estadísticas reportadas por otras agencias de control fronterizo y la policía.

La Unidad de Inteligencia colaboró en la preparación de todos los informes resumidos del Jefe de Administración.

Luego de fijar los parámetros y contexto del proceso, el grupo utiliza datos históricos y el conocimiento de los diversos programas para identificar los principales riesgos organizacionales utilizando técnicas de lluvia de ideas.

Los principales riesgos se dividen en “Áreas de Riesgo” y luego se identifican los riesgos claves en cada área.

Los participantes en el Taller analizan (mediante el uso de una técnica adecuada, véase el Anexo 1 del Volumen 1 del Compendio de Gestión de Riesgo Aduanero de la OMA) cada uno de los riesgos individuales bajo las categorías de riesgo en términos de su probabilidad y consecuencia, usando una escala de alto (A), mediano (M) y bajo (B).

Luego los participantes en el taller evalúan y priorizan los riesgos identificados y analizados para responder a los mismos. El proceso es ingresado en un registro de riesgo priorizado que vincula los riesgos con los respectivos gestores. El registro formaría parte del plan de gestión de riesgo organizacional y serviría como guía para las actividades de gestión de riesgo de una administración. El registro de riesgo priorizado permitiría a los gerentes de nivel superior convocar reuniones con los gerentes y supervisores pertinentes a fin de considerar las estrategias de control.

En base a la evaluación y priorización, los riesgos serían analizados en mayor detalle y respaldados para tomar decisiones respecto a las respuestas. Una vez se hayan considerado diferentes opciones de respuesta, los gestores de riesgo identificados son responsables de crear planes de tratamiento más detallados para mitigar los riesgos.

Subtema 1.2 (OMA)

Objetivo	Riesgos	Probabilidad	Consecuencia	Importancia	Encargado del Riesgo	Tratamiento
1 Recaudación de ingresos efectiva y eficiente	1.1 Fraude	A	A	Alta	Jefe de Operaciones	Tratamiento: Requiere estrategia y plan de mitigación completos
	1.2 Falta de capacidad	M	M	Mediana	Jefe de Recaudación de Ingresos y Comercio Internacional	Tolerancia una vez se haya dado capacitación adicional al personal..Monitoreo continuo.
	1.3 Integridad	B	B	Baja	Jefe de Administración	Tolerancia: Monitorear mediante SOPs
2 Protección y seguridad de la comunidad	2.1 Narcóticos	A	M	Alta	Jefe de Protección y Seguridad Comunitarias	Tratamiento: Requiere estrategia y plan de mitigación completos
	2.2 Importación ilegal de armas y municiones	B	M	Baja	Jefe de Protección y Seguridad Comunitarias	Tolerancia: Monitoreo continuo mediante SOPs.
	2.3 IPR	M	B	Baja	Jefe de Protección y Seguridad Comunitarias	Tolerancia luego de crear conciencia entre el público. Monitoreo mediante SOPs
3 Facilitación del comercio	3.1 Procedimientos ineficaces	B	A	Mediana	Jefe de Recaudación de Ingresos y Comercio Internacional	Tolerancia luego de una completa revisión y alineación contra mejores prácticas internacionales.
	3.2 Falta de coordinación con otras agencias	A	A	Alta	Jefe de Operaciones	Trat: Requiere coordinación completa y estrategia y plan de compromiso de las partes interesadas
	3.3 Fracaso de TI	B	A	Mediana	Jefe de Administración	Transferencia a un tercer proveedor de servicios. Crear un plan de contingencia.

Para mayor información:

<http://www.wcoomd.org>

<http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/compendiums/rmc.aspx>

PRIORIZACIÓN DE LOS RIESGOS: CONCENTRÁNDOSE EN LAS CUESTIONES DE IMPORTANCIA ESTRATÉGICA Y ALTO RIESGO

Michael Snaauw
Comisionado Asistente
Agencia de Ingresos
(Canadá)

***Contenido:** Introducción. 1. Entorno actual en la CRA. 2. Enfoque para el cumplimiento de grandes contribuyentes (ALBC). 3. El proceso de evaluación de riesgos. 4. Aplicación práctica. 5. Experiencias a la fecha. 6. Planes futuros. 7. Conclusión.*

Para mantener el equilibrio entre la eficacia y la eficiencia mientras cumple su mandato en cuanto a cumplimiento tributario, la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) perfecciona y refina continuamente sus estrategias de cumplimiento a través de una mejor evaluación de los riesgos y de una adaptación de los enfoques a fin de ofrecer más apoyo a los contribuyentes, para lograr mejores resultados y mejorar la relación costo-eficacia de la implementación del programa.

En el año 2010, la CRA lanzó su nuevo marco “Enfoque para el Cumplimiento de Grandes Contribuyentes (ALBC)”. El ALBC representa un cambio significativo de la manera en que la CRA gestiona el cumplimiento tributario en el sector de los grandes contribuyentes, y ha cambiado fundamentalmente el proceso de evaluación de riesgos de la Agencia, su interacción con los grandes contribuyentes y sus intermediarios fiscales, y el uso de los recursos de auditoría. Todos los grandes contribuyentes se incluyen automáticamente en el programa ALBC, que se discutirá más adelante en la sección 3.0.

Este cambio de enfoque responde, entre otras cosas, a los desafíos de una planificación fiscal cada vez más sofisticada, la globalización y su impacto sobre la competencia fiscal internacional y la necesidad de garantizar que los recursos limitados de la CRA se asignen a las más altas prioridades.

Este documento tiene el propósito de compartir las experiencias de la CRA con su enfoque del cumplimiento basado en el riesgo, empleando

herramientas de software de auditoría asociadas y otras iniciativas relacionadas para aumentar el cumplimiento.

1. ENTORNO ACTUAL EN LA CRA

La misión de la CRA es administrar impuestos, beneficios y programas afines y asegurar el cumplimiento, en nombre de los gobiernos de todo Canadá, contribuyendo de esa forma al continuo bienestar económico y social de los canadienses.

Bajo el modelo federalista de Canadá, el país está dividido en diez provincias y tres territorios, cada uno de los cuales tiene su propio gobierno provincial o territorial. Como agencia nacional de recaudación de ingresos, la CRA realiza las recaudaciones impositivas y administra los beneficios sociales en representación de las provincias y los territorios, según acuerdos formales con el gobierno federal.¹

Canadá recauda impuestos a través de un sistema de autoevaluación, en otras palabras, se basa en un cumplimiento voluntario. Se espera que individuos, empresas y fideicomisos que deban pagar impuestos en Canadá, cumplan con sus responsabilidades conforme a la ley.

La CRA tiene la responsabilidad de mantener la confianza pública en la integridad e imparcialidad del sistema impositivo. Esto significa proveer apoyo a todos aquellos que desean cumplir con la ley, y al mismo tiempo tomar medidas apropiadas para identificar y ocuparse de los casos de incumplimiento.

Para fines administrativos, la CRA ha establecido cinco regiones en Canadá con el objeto de asegurar una base eficaz para la planificación e implementación del programa.

La gran mayoría de las actividades de cumplimiento que realiza la CRA en materia de presentación de impuestos, están a cargo de la División de Programas de Cumplimiento (CPB).

La Dirección de Grandes Contribuyentes y Empresas Internacionales (ILBD), dependiente de la CPB, fue creada específicamente para combatir los problemas de incumplimiento relacionados con los impuestos sobre la renta por parte de grandes contribuyentes, analizar los resultados de las auditorías de grandes contribuyentes, elaborar

¹ *La provincia de Quebec administra sus propias declaraciones de impuestos personales y corporativos. La provincia de Alberta administra sus propias declaraciones de impuestos corporativos.*

y publicar las políticas estratégicas para grandes contribuyentes, y proporcionar orientación y apoyo al personal que participa en las auditorías de grandes contribuyentes.

La ILBD sigue implementando nuevas formas de apoyar el cumplimiento voluntario, mediante el aumento de la transparencia y el fortalecimiento de la confianza y cooperación mutuas con las entidades comerciales más grandes de Canadá, como se detalla a continuación.

2. ENFOQUE PARA EL CUMPLIMIENTO DE GRANDES CONTRIBUYENTES (ALBC)

La CRA ha definido a los Grandes Contribuyentes como a aquellas empresas que tienen un ingreso bruto anual de más de 250 millones de dólares canadienses. Esto representa más de 1.100 entidades económicas, y partes relacionadas que suman más de 26.000 empresas, así como toda estructura (incluidos los fideicomisos y sociedades) para las cuales pueda resultar más eficaz el enfoque de cumplimiento de Grandes Contribuyentes.

El ALBC se inició debido a la insostenibilidad del régimen tradicional de tratar de auditar anualmente el 100% de los grandes contribuyentes, y también por la mayor complejidad de las transacciones, la expansión de las prácticas de planificación fiscal internacional y las tendencias mundiales. Dada la creciente demanda de este “sistema de cobertura total” y con los recursos limitados de la CRA, este enfoque de la auditoría no era sostenible.

Como consecuencia, la CRA fortaleció su capacidad de evaluación de riesgos y mejoró su habilidad para identificar y evaluar cuestiones fiscales complejas, tanto nacionales como internacionales, a través del ALBC. Este nuevo método se concentra más en las herramientas y técnicas de evaluación de riesgo basadas en la inteligencia, y ha permitido que la CRA desarrolle un enfoque de cumplimiento de tres niveles adaptado al perfil de riesgo de cada contribuyente; más sobre este tema en la sección 4.0.

El ALBC también necesitó un cierto cambio en el punto de vista de los auditores, ya que tuvieron que aprender a mirar diferente a los contribuyentes que cooperan y a los que no cooperan.

Para lograr este cambio de perspectiva, el ALBC de la CRA introdujo las reuniones cara a cara entre la alta dirección de la CRA y los

presidentes, directores generales y directores financieros de las grandes empresas. Durante estas reuniones, la CRA le notifica al contribuyente su calificación de riesgo y se debate el raciocinio que llevó a la calificación. Hasta la fecha, se ha tenido reuniones con más del 30% de la población de Grandes Contribuyentes, y la respuesta ha sido muy positiva.

Se prevé que en el transcurso de los próximos años, la CRA habrá realizado estas reuniones personales con todos los contribuyentes de la población de Grandes Contribuyentes. Después de ese punto, la CRA va a estar en condiciones de evaluar la eficacia del ALBC, incluido el proceso de evaluación de riesgos, y de hacer todos los cambios que sean necesarios para reflejar el entorno actual.

A medida que va madurando el ALBC se anticipan varios beneficios, como por ejemplo la identificación oportuna de planes emergentes y el conocimiento temprano de posiciones fiscales inciertas; modelos mejorados de evaluación de riesgos; utilización productiva de los recursos (reasignación de recursos a expedientes de mayor riesgo); reducción en la cantidad de apelaciones y de esfuerzos para cobrar; y la identificación puntual de las modificaciones legislativas que se necesitan.

Además, los contribuyentes que cooperan más experimentarían beneficios, como por ejemplo una certidumbre impositiva temprana; menos cantidad de auditorías y más cortas, con una carga reducida de cumplimiento impositivo; y una mayor igualdad de condiciones mientras la CRA cambia su enfoque a los contribuyentes que no cumplen.

3. EL PROCESO DE EVALUACIÓN DE RIESGOS

El significado general de riesgo es la probabilidad o amenaza de daño, lesión, responsabilidad legal, pérdida o cualquier otro hecho negativo causado por vulnerabilidades externas o internas, que se puede evitar mediante una acción preventiva. En el ámbito mundial, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales es cada vez mayor, a medida que los contribuyentes hacen transacciones nacionales e internacionales sofisticadas para evitar pagar los impuestos que les corresponde.

Para combatir esto, nos concentramos en la tecnología para evaluar el riesgo. La Agencia ha puesto a punto los métodos que aplica actualmente para abordar el incumplimiento, mediante la implementación de nuevas herramientas automatizadas que vinculan

información de varias bases de datos de la CRA y fuentes externas, a fin de crear un proceso de evaluación de riesgos estratificado, como se describe a continuación.

Nivel I – Sistema Integrado de Evaluación de Riesgos (IRAS)

El sistema IRAS es una herramienta automatizada de interfaz gráfica de usuario que clasifica el riesgo relativo de obligaciones fiscales clave. Aplica aproximadamente 100 algoritmos de riesgo basándose en problemas domésticos y relacionados con una planificación fiscal sofisticada y auditorías internacionales. Para cada expediente de gran contribuyente, asigna una puntuación a los problemas de riesgo por entidad legal, y luego otro puntaje consolidado por entidad económica matriz.

El sistema IRAS proporciona un perfil inicial de riesgo global de la población de grandes contribuyentes. Fortalece y mejora el proceso de gestión de riesgos, ya que les brinda a los auditores la capacidad de monitorear y refinar los datos de la evaluación de riesgos.

El primer paso del proceso de evaluación de riesgos consiste en una revisión de alto nivel de todos los grandes contribuyentes, que tiene en cuenta los riesgos de cumplimiento de los contribuyentes y los intermediarios fiscales, aplicando el sistema IRAS.

En el transcurso de este proceso, se evalúa a las entidades que son grandes contribuyentes en cuanto a su riesgo de incumplimiento y se los segmenta por categorías de Alto, Medio o Bajo Riesgo en base al Modelo Nacional de Evaluación de Riesgos (NRAM) para documentar los resultados, como se describe a continuación.

Hay un enfoque de cumplimiento personalizado para cada segmento de riesgo:

- Contribuyentes de alto riesgo – sujetos a una auditoría completa.
- Contribuyentes de riesgo medio – sujetos a una auditoría basada en cuestiones específicas.
- Contribuyentes de bajo riesgo – sujetos a una revisión de cumplimiento de cartas.

Los contribuyentes de mayor riesgo se seguirán sometiendo a auditorías de cumplimiento completas. Como era de esperar, hay un mayor nivel de carga y costos asociados, certidumbre impositiva diferida en posiciones fiscales inciertas para los que se dedican a la

evasión fiscal sofisticada y a las prácticas no cooperativas.

Alternativamente, todos aquellos contribuyentes que tengan un buen marco de control tributario dentro de su estructura, que estén dispuestos a cooperar con la CRA para resolver posiciones fiscales inciertas, y que se adhieran a los principios de confianza mutua y transparencia con la Agencia, se beneficiarán con una carga reducida de cumplimiento, con una certidumbre fiscal temprana y con el apoyo necesario para facilitar el cumplimiento.

La segmentación de la población de grandes contribuidores permite aumentar la productividad en el ciclo de auditoría, ya que asegura que para las auditorías los contribuyentes se seleccionen en base al riesgo, permitiendo por lo tanto que la CRA asigne recursos a los expedientes que representen el mayor riesgo de incumplimiento tributario.

Nivel II – Calibración del Modelo Nacional de Evaluación de Riesgos (NRAM)

El modelo NRAM evalúa tanto los riesgos inherentes como de comportamiento. Una vez que se completa la revisión de alto nivel con la herramienta automatizada del sistema IRAS, nos concentramos en el proceso de inteligencia humana. Los Administradores de Casos de Grandes Expedientes (LFCM) y sus equipos de especialistas revisan toda la información e incorporan sus conocimientos, conjuntamente con su experiencia profesional práctica, en el modelo NRAM para completar una evaluación del riesgo de Nivel II.

Como los contribuyentes están segmentados en categorías de Alto, Mediano o Bajo riesgo, la CRA ha establecido un proceso de validación conocido como el Comité de Calibración del NRAM. El objetivo principal de este comité es proporcionar asesoramiento y recomendaciones en lo relativo a la calidad y la coherencia de las calificaciones de evaluación de riesgos del NRAM a nivel nacional. El comité cumple una función importante en las iniciativas de evaluación de riesgos y desarrollo de la carga de trabajo de la CRA. Apoya la segregación de funciones y está destinado a garantizar la integridad e imparcialidad cuando se desempeñan las actividades de cumplimiento.

El NRAM involucra el análisis y la documentación detallados de las cuestiones de riesgo importantes que forman parte del plan de auditoría. La etapa final del proceso de evaluación de riesgos se plasma empleando el Patrón Normalizado de Evaluación de Riesgos

de Auditoría (SARAT), que produce el plan de trabajo de auditoría.

Nivel III – Patrón Normalizado de Evaluación de Riesgos de Auditoría (SARAT)

El plan de trabajo de auditoría del SARAT es un programa complejo y exhaustivo de aplicación, desarrollado por la CRA usando Microsoft Excel. Las herramientas gráficas, de navegación y macros del SARAT simplifican la interacción con las cuestiones de riesgo en cada etapa. El auditor puede procesar un expediente principal y hasta cuatro expedientes secundarios simultáneamente en el mismo documento. Se completa sólo después de haber seleccionado un Gran Contribuyente para auditar, basándose en los resultados de los Niveles I y II.

El SARAT contiene varios enlaces rápidos muy prácticos que permiten acceder a diversos recursos en línea para evaluar riesgos específicos, en tanto que las aplicaciones macro incorporadas al SARAT permiten recopilar y almacenar los datos a analizar para crear el plan de trabajo de auditoría.

En líneas generales, se puede decir que el SARAT proporciona dos funciones clave en el proceso de evaluación de riesgos.

1. Les proporciona a los LFCM una lista detallada (pero no exhaustiva) de los factores que se deben tener en cuenta cuando se planifica la auditoría del contribuyente.
2. Ayuda a documentar los hallazgos y las consideraciones que identifica el LFCM y su equipo de auditores especializados. Esto sirve de ayuda para preparar un plan de auditoría que se centre en las áreas de riesgo de incumplimiento que se han identificado.

Una vez evaluados los datos, la herramienta SARAT ofrece a los LFCM y a los auditores una manera rápida y fácil de evaluar y documentar los riesgos en el expediente a auditar. También proporciona un medio que ayuda a elaborar un plan de auditoría integral al racionalizar la información por medio de las tres etapas siguientes:

- Etapa I – Recopilación y análisis de la información
- Etapa II – Selección y priorización de los problemas
- Etapa III – Planificación detallada y ejecución de la auditoría

Etapa I

El análisis de la información obtenida produce una lista de posibles factores de riesgo que se compilan automáticamente de otros sistemas de la CRA usando aplicaciones macro del sistema central.

Etapa II

La etapa de selección y priorización de los problemas permite que los auditores evalúen cada riesgo en cuanto a su nivel de riesgo de auditoría y prioridad, a fin de determinar si un riesgo se “selecciona” o se “rechaza”, y preparen un resumen de las causas. Información de la Etapa I fluye a través de la Etapa II. Las cuestiones nuevas que se identifiquen en la Etapa II se pueden agregar o eliminar.

Etapa III

El plan detallado de auditoría y la etapa de ejecución de la auditoría es donde los auditores ejecutan los pasos de la auditoría. El documento “vivo” se actualiza permanente. En esta etapa se ejecuta el plan de trabajo de la auditoría.

El uso del SARAT para administrar la carga de trabajo de auditoría es un proceso integral y obligatorio. Si bien puede ser trabajoso ingresar toda la información necesaria en el SARAT, éste desempeña una función esencial en la concentración de nuestras iniciativas de cumplimiento, ya que vuelve más eficaces nuestras auditorías y documenta los procedimientos de evaluación y revisión de los riesgos.

Una vez abordado el riesgo principal, un auditor cierra el expediente y se dedica al próximo expediente de alto riesgo. Esta metodología permite que los auditores de la CRA evalúen continuamente si conviene iniciar o continuar la auditoría.

4. APLICACIÓN PRÁCTICA

La siguiente tabla muestra el tratamiento del riesgo para dos empresas de tamaño similar, pero que tienen diferentes indicadores de riesgo. La empresa A tiene muy poco riesgo inherente y, como tal, sería una buena candidata para el enfoque de auditoría menos intensivo. La empresa B, sin embargo, tiene más riesgos inherentes y su declaración de impuestos probablemente requeriría varios ajustes fiscales. Como tal, se debería seleccionar para hacer una auditoría completa.

	Large Business Revenue	Riesgo Indicadores	Evaluación de riesgos	Auditoría Aproximación
Empresa A	Ingresos anuales de 250 millones CAD	<ul style="list-style-type: none"> • Buenos antecedentes de cumplimiento • Industria de bajo riesgo • No hay problemas de planificación fiscal sofisticada 	Bajo riesgo	Revisión de la certeza de cumplimiento (cartas recordatorias)
Empresa B	Ingresos anuales de 250 millones CAD	<ul style="list-style-type: none"> • Malos antecedentes de cumplimiento • Sector de la industria de alto riesgo • Varios esquemas de planificación fiscal sofisticada • Transacciones internacionales complejas 	Alto Riesgo	Auditoría completa

En el ejemplo anterior, sólo la empresa B requeriría un plan de trabajo de auditoría SARAT detallado, ya que la empresa A no se seleccionaría para una auditoría.

5. EXPERIENCIAS A LA FECHA

La CRA ha acogido la trayectoria hacia este nuevo enfoque de cumplimiento. Después de un ciclo de tributario completo, nos sentimos alentados por el nivel de participación de contribuyentes y auditores en pos de este nuevo enfoque. No obstante, para evaluar el éxito de este nuevo modelo, tendríamos que completar por lo menos tres ciclos de auditoría.

Anecdóticamente, muchos contribuyentes han reaccionado positivamente al concepto de las reuniones cara a cara, ya que les da la oportunidad de demostrar a los ejecutivos de cumplimiento de la CRA de más alto nivel que son contribuyentes cumplidores, y también de mostrar los aspectos positivos de sus prácticas administrativas. Ese feedback y esa interacción pueden darle justificación a la CRA para volver a consultar la calificación de riesgo de una empresa en las rondas siguientes de calibración del NRAM.

Otro aspecto positivo ha sido el aumento en el nivel de transparencia del modelo. Nuestros auditores pueden compartir seguramente con los contribuyentes el argumento de por qué se los ha seleccionado para una auditoría. El auditor puede explicar los indicadores de riesgo aplicables a cada contribuyente de manera abierta y lógica. Por otra parte, para los contribuyentes que cumplen hay una certidumbre mayor y más temprana de las posiciones tributarias y una carga reducida de cumplimiento.

El efecto residual es la mayor lealtad a nuestros valores fundamentales de cooperación, integridad, profesionalismo y respeto entre el auditor y el contribuyente. Con la transparencia y nuestros valores fundamentales en primer plano durante una auditoría, el nuevo proceso lleva a suavizar las dificultades que surgen durante las auditorías.

6. PLANES FUTUROS

En base a los avances en la calibración del NRAM y la mejora de los algoritmos de evaluación de riesgos, la CRA ha creado un marco de desarrollo de la carga de trabajo a nivel nacional.

Este marco ha permitido que la CRA priorice la carga de trabajo de auditoría de Grandes Contribuyentes a nivel nacional, y optimice la asignación de recursos en base a los riesgos, los planes de trabajo y las capacidades técnicas.

El objetivo de la Agencia es concentrar los recursos nacionales y regionales en los expedientes de mayor riesgo. En este sentido, las auditorías del impuesto a las ganancias de grandes contribuyentes ahora se asignan a las regiones de acuerdo con la capacidad de mantener la eficiencia en el sistema.

Otra importante mejora es la creación de Equipos Integrados de Auditoría de Grandes Contribuyentes – que se pondrán en práctica para el año fiscal 2016-2017. Estos equipos estarán bajo la dirección de un Administrador de Casos de Grandes Contribuyentes e incluirán auditores internos, conjuntamente con auditores especialistas que tengan conocimiento de planificación fiscal sofisticada e impuestos internacionales.

Los beneficios de los equipos integrados de auditoría incluyen menos carga y mejor servicio para el contribuyente en virtud del concepto de “Un equipo, una voz y una auditoría”. Esto significa que a cada contribuyente se le asignará un equipo específico. Las evaluaciones de riesgo serán más informadas y ágiles; la planificación de las auditorías será más exhaustiva; las decisiones en materia de cumplimiento de alto riesgo se tomarán más rápido; y la calidad de las auditorías será mejor gracias a la consolidación de los conocimientos técnicos especializados dentro del equipo. La implementación de los equipos integrados pretende fortalecer aún más nuestro Enfoque para el Cumplimiento de Grandes Contribuyentes.

7. CONCLUSIÓN

Dado el aumento de los desafíos que enfrenta el cumplimiento impositivo y el nivel limitado de recursos disponibles para cada actividad de cumplimiento, es importante que la CRA centre sus esfuerzos en las cuestiones de mayor prioridad.

Las herramientas e iniciativas de la estrategia ALBC que se describen en este documento ayudan a la CRA a concentrar mejor sus esfuerzos al cumplimiento tributario en los casos de mayor riesgo, colaborando al mismo tiempo con los contribuyentes y sus representantes para resolver cuestiones en la etapa de auditoría.

La CRA ha establecido un modelo para ayudar a reducir el tiempo que dedicamos a los expedientes de menor riesgo, y utilizar el tiempo y los recursos que nos ahorramos en expedientes de mayor riesgo. Con nuestro cambio de enfoque hacia una estrategia de evaluación de riesgos estratificada, utilizando las herramientas IRAS, NRAM y SARAT, la CRA está cumpliendo con su mandato de manera eficiente y eficaz.

HERRAMIENTAS BASADAS EN EL TIPO DE CONTRIBUYENTES: MULTINACIONALES, EMPRESARIOS LOCALES, INDIVIDUOS DE ALTOS INGRESOS Y PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Silvana Quinteros

Directora General de la Dirección General de Recursos de la
Seguridad Social
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

Contenido: Introducción. 1. Elementos que influyen en el análisis previo a la gestión de riesgo de cumplimiento. 2. Herramientas basadas en el tipo de contribuyente. 3. La experiencia Argentina: Fiscalización electrónica. 4. Conclusión. 5. Referencia.

Los contribuyentes multinacionales, empresas locales, individuos de altos ingresos y patrimonios y pequeños contribuyentes tienen un denominador en común: la consideración de los aspectos tributarios de sus operaciones y la incidencia que tendrán los impuestos en el resultado esperado por el ejercicio de su actividad económica.

La aplicación técnico-práctica de lo mencionado se denomina “planificación fiscal”, y debe llevarse a cabo en el plano local e internacional, cuando la actividad se desarrolle más allá del plano doméstico.

Los pequeños contribuyentes cuentan con un estrecho “margen de acción” en cuanto a su planificación fiscal debido a la escasa magnitud de sus operaciones y al bajo nivel de capital invertido en sus negocios, sin dejar de mencionar que poseen exigua discrecionalidad a la hora de definir sus políticas comerciales y de inversión. A pesar de ello, también “planifican” a través de la elección de la forma jurídica del sujeto, localización geográfica del asiento del negocio, entre otros aspectos.

Por el contrario, las empresas multinacionales, las empresas locales y los individuos de altos ingresos y patrimonios se encuentran en condiciones más favorables para desarrollar una planificación fiscal adecuada que optimice el resultado de sus negocios. Esto se debe a

que cuentan con la oportunidad de explotar, en beneficio del resultado global del negocio, las ventajas relacionadas con el aprovechamiento a nivel local e internacional de diversas prebendas legales. En el plano local podemos mencionar a los beneficios promocionales, acuerdos con jurisdicciones subnacionales, reducción de costos en base a la localización geográfica del asiento de sus negocios, entre otros aspectos. En el plano internacional podemos citar a los diferentes grados de tributación existentes en distintas jurisdicciones, la utilización de beneficios contemplados en convenios internacionales y la manipulación de los precios de transferencia.

La complejidad de la planificación fiscal que se desarrolle estará directamente vinculada con el tipo y magnitud del negocio en cuestión, debido a que a mayor volumen de actividad la carga impositiva adquiere mayor relevancia y, por lo tanto, produce la necesidad de encontrar una adecuada planificación que permita evitar exacciones innecesarias, todo ello en aras de la maximización de los resultados.

Al momento de instrumentar la planificación fiscal los contribuyentes consideran diferentes aspectos del negocio, entre los cuales podemos citar:

1. Estructura organizacional y tamaño del contribuyente.
2. Actividades a desarrollar.
3. Mercados en los que se pretende operar.

Para cumplir eficientemente con la gestión de riesgos de incumplimiento que tienen las Administraciones Tributarias, resulta imprescindible conocer en grado suficiente las particularidades que tuvieron en cuenta los contribuyentes al momento de desarrollar su planificación fiscal, tanto en el plano local como en el internacional.

Traemos a colación lo escrito por el general, estratega y filósofo chino Sun Tzu en su libro "El arte de la guerra": "...Si conoces al enemigo y te conoces a ti, no necesitas temer el resultado de cien batallas. Si te conoces a tí mismo pero no al enemigo, por cada victoria ganada, sufrirás también una derrota." Si bien el libro se remonta al siglo VI A.C., el contenido de su enseñanza se aplica perfectamente al mundo globalizado del siglo XXI.

Es en este contexto que un país que anhele ejercer meticulosamente su potestad tributaria en la actividad recaudadora de tributos debe contar con una Administración Tributaria que pretenda cumplir su rol de manera eficiente, profesional y destacada, para lo cual necesita, entre otras cosas, "conocer" de forma puntillosa a sus contribuyentes y la forma en que éstos se enfrentan a la estructura tributaria del país

en el que operan. Ésta es la manera más eficiente de gestionar los riesgos de incumplimiento.

1. ELEMENTOS QUE INFLUYEN EN EL ANÁLISIS PREVIO A LA GESTIÓN DE RIESGO DE CUMPLIMIENTO

La elaboración de estrategias y la creación de herramientas para la gestión de riesgos exigen un adecuado conocimiento de los sujetos a fiscalizar. El contribuyente debe “percibir” el riesgo implícito en su conducta evasiva, teniendo la certeza de que existe una alta probabilidad de sufrir las consecuencias emergentes de su incumplimiento fiscal.

Para optimizar la gestión de riesgo de cumplimiento se debe conocer la estructura de la organización, los mercados en que operan, actividades desarrolladas, entre otros aspectos.

- Estructura organizacional y tamaño del contribuyente.

La estructura organizacional es la forma en la que la empresa se va a gestionar. Pueden diferenciarse dos partes: la estructura organizativa formal y la informal, siendo la primera de ellas la que integra la organización y las relaciones que las vinculan, incluyendo las funciones, actividades, relaciones de autoridad y de dependencia, responsabilidades, objetivos, manuales y procedimientos, descripciones de puestos de trabajo, asignación de recursos, y todo aquello que está previamente definido de alguna manera.

La estructura organizacional informal es el fruto de las relaciones que se establecen entre las personas que trabajan en la organización.

Así como las empresas tienen órganos de dirección perfectamente identificados, los grupos económicos funcionan a partir de una dirección común que define el negocio en todos sus alcances y deja en manos de cada cía. integrante del grupo decisiones cotidianas que no modifican la estrategia del grupo en sí. Las decisiones globales incluyen el aprovechamiento de las ventajas fiscales que ofrece cada jurisdicción, la utilización no siempre genuina de los convenios para evitar la doble imposición fiscal y, en muchos casos, la evitación de operar en países que suscriban acuerdos de intercambio de información con otras jurisdicciones en las que operan.

Para las empresas multinacionales no existen las fronteras y su mercado es el mundo, es lo que se define comúnmente como globalización. Por tal motivo, una gestión de riesgo de cumplimiento eficiente exige

conocer el funcionamiento integral del grupo para identificar, con la mayor precisión posible, las maniobras tendientes a deslocalizar la renta imponible hacia jurisdicciones con una menor imposición.

- Mercados en los que opera

Tratándose de grandes contribuyentes y empresas multinacionales, un aspecto importante para la gestión de riesgo es el conocimiento de los mercados geográficos en los que opera, ya sea la cía. en particular como el sector económico al cual pertenecen. Las Administraciones Tributarias deben contar con un flujo de información relevante y oportuna que permita identificar los países de residencia de los “traders” y principales clientes.

Las prácticas fiscales perniciosas (planificación tributaria internacional nociva) se sostienen, en muchos casos, operando en jurisdicciones con opacidad fiscal. Esta situación crea un velo o cortina que impide “*ver lo que hay detrás*”, ocultando a los beneficiarios efectivos de la operación, ya sea a aquellos que resultan ser los verdaderos titulares de los activos o los que en definitiva reciben los resultados de la operatoria. La falta de acuerdos internacionales o de un efectivo intercambio de información resulta un factor clave que facilita estas prácticas nocivas.

En este contexto, juegan un importante papel los acuerdos de intercambio de información internacional que permiten conocer la operación en todas sus facetas, desde el origen o destino de los bienes y servicios, como así también la instrumentación financiera. La principal ventaja de estos acuerdos queda ampliamente expuesta en el trabajo de Beatriz Martín Morata titulado “Los acuerdos de intercambio de información” presentado en el Instituto de Estudios Fiscales de España en el año 2009, cuando señalaba que “...La necesidad de conocimiento en sociedades donde la internacionalización de las operaciones económicas es la práctica habitual, radica en la necesidad de prevenir y combatir el fraude y la evasión fiscal. En un contexto económico como el actual, resulta importante para los Estados obtener la información necesaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que están sometidos a tributación por su renta mundial y que tienen inversiones o realizan operaciones en el extranjero. En relación con el control, señalar que este proceso de liberalización sin precedentes de las economías nacionales y el creciente número de países han eliminado o limitado los controles sobre inversiones extranjeras y han relajado los controles de cambio, obliga a las administraciones fiscales, que sólo tienen competencias en el interior de sus respectivas jurisdicciones

nacionales, a buscar la información de los contribuyentes que operan a escala mundial".⁽¹⁾

Una amplia y adecuada red de acuerdos de intercambio de información internacional que permitan transparentar aspectos comerciales y tributarios de las operaciones internacionales, ayudarán a germinar la percepción de riesgo en los integrantes de los grupos económicos que actúan en la jurisdicción doméstica, debido a que comprenderán que resulta verosímil que las maniobras que ejecuten con el objetivo de deslocalizar la renta en beneficio de jurisdicciones menos gravosas impositivamente pueden ser identificadas e impugnadas por la autoridad tributaria, tornando ineficaces los esfuerzos por disminuir la carga impositiva mediante actos antijurídicos.

Por ello, resulta imprescindible conocer los mercados en los que operan comercialmente los principales contribuyentes locales y las Administraciones Tributarias deben ambicionar, procurar e impulsar la firma de acuerdos de intercambio de información con las citadas jurisdicciones.

- Actividades desarrolladas.

Para lograr un óptimo rendimiento de la gestión de riesgo de cumplimiento y mejorar el control y la fiscalización, resulta relevante identificar las actividades comerciales, de producción o servicios que generan la principal riqueza para el país. En estos segmentos se deberían localizar los contribuyentes que realizan los mayores aportes a la recaudación impositiva.

Los grandes contribuyentes y, especialmente las cías. multinacionales, destinan importantes recursos para atender las obligaciones tributarias contratando profesionales especializados en cada tema y capacitando permanentemente al personal propio.

Por tal motivo, la gestión de riesgo de cumplimiento exige que se redoblen esfuerzos para perfeccionar las herramientas de control sobre tales sectores, lo cual se puede alcanzar desarrollando personal técnico especialmente capacitado para cada área, destinando suficientes recursos materiales a las áreas de fiscalización y capacitando a los grupos de agentes que controlen tales actividades en la especificidad de cada actividad económica.

- Identificación y momento de la perfección del hecho imponible.

Sin ánimo de iniciar una disquisición sobre el tema, nos cabe señalar que la obligación tributaria tiene su nacimiento u origen en la perfección jurídica del hecho imponible, a partir del cual nacen los derechos y obligaciones de las partes de la relación jurídico-tributaria, es decir, el obligado tributario y la administración.

La gestión de riesgo de cumplimiento debe estar presente en los momentos previos a la perfección del hecho imponible, durante la gestación del mismo y en períodos posteriores. En todo momento el contribuyente debe sentir “la espada de Damocles sobre su cabeza”, es decir, debe vivir con la certeza de que su accionar puede ser descubierto en cualquier momento.

El desarrollo de herramientas de control de riesgo de cumplimiento debe contener de suyo la habilitación para la gestión de percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, permitiendo la presencia del ente de contralor antes, durante y después del hecho imponible, aplicando las herramientas más eficaces para cada momento.

2. HERRAMIENTAS BASADAS EN EL TIPO DE CONTRIBUYENTE

2.1. Contribuyentes multinacionales

Las empresas multinacionales son contribuyentes que se caracterizan por realizar operaciones a nivel local e internacional, operando en su país de origen y en cualquier otro del planeta.

La definición de “multinacional” hace referencia a los mercados en los que operan las empresas y no a la residencia de sus propietarios, ya que en general tienen su sede y dirección en sus países de origen, desde los cuales se diseñan las estrategias del negocio a nivel global sin recibir ninguna influencia o condicionamiento de las filiales que poseen en el resto del mundo.

En la gran mayoría de los casos tienen su sede en los países centrales y se distribuyen por el mundo a través de filiales o sucursales, dependiendo de la planificación fiscal que hayan desarrollado.

Por eso, la calificación más apropiada sería la de empresas “transnacionales”, pues trascienden más allá de las fronteras de su país de origen sin dejar de pertenecer al mismo.

Su estrategia global y la planificación fiscal desarrollada se encuentran orientadas a la maximización de los beneficios del grupo, localizando la renta en las jurisdicciones que les resulten más convenientes a sus propios objetivos. De esta manera, adquieren las materias primas en los países que les resulten más baratos, instalan sus fábricas o contratan la mano de obra en las jurisdicciones con la mejor relación costo-eficiencia-calidad y, finalmente, realizan sus ventas en cualquier punto del planeta.

Para la gestión de riesgo de cumplimiento de este tipo de contribuyentes resulta imprescindible aplicar todas las herramientas de verificación y contralor con que cuentan las Administraciones Tributarias.

La gestión de riesgo se debe trabajar en los dos planos: local e internacional.

El factor distintivo con relación a los demás contribuyentes se da en el plano internacional, dado que las herramientas de gestión de riesgo se relacionan con temas de fiscalidad internacional, la explotación de acuerdos de intercambio de información y la aplicación de convenios para evitar la doble imposición internacional en materia tributaria.

Para la identificación de los hechos que pueden presentar relevancia fiscal se deben considerar el tipo de operaciones que realizan y los mercados en que operan, pudiendo desarrollarse una matriz de riesgo que indique que combinación de situaciones pueden presentar un más alto nivel de riesgo.

En esta matriz se consideran, por un lado, el tipo de operaciones realizadas por los contribuyentes multinacionales, distinguiendo entre operaciones internacionales comerciales, de producción y de servicios.

En cuanto a las actividades comerciales y productivas, los países latinoamericanos se caracterizan por ser mayoritariamente exportadores de materias primas y sus principales fuentes de ingresos suelen ser de productos agrícola-ganaderos, de la fruticultura, de extracción de minerales y petróleo, y de la producción ictícola.

Además, suelen ser netamente importadores de servicios e intangibles, los cuales se prestan desde los países desarrollados.

El otro componente de la matriz son los mercados en los cuales operan las multinacionales, los que incluyen a los países de residencia de sus clientes o de los intermediarios que participan en la operación. Entre éstos últimos se encuentran los países de residencia de sus casas matrices, las jurisdicciones de residencia de los traders que intervienen en la operación y los países no cooperantes a los efectos de la transparencia fiscal.

Los países que suscriben convenios para evitar la doble imposición juegan un papel relevante al momento de decidir en qué jurisdicciones radicar a los traders, prestadores de servicios, proveedores de intangibles y sociedades Holdings.

Una vez que se identificaron las situaciones con riesgos de incumplimiento fiscal, se deberán desarrollar las herramientas para la gestión de riesgo de incumplimientos, entre las cuales podemos citar a:

- El análisis de los precios de transferencia, mediante el cual se miden los precios, rentabilidades y condiciones pactados con sujetos vinculados del exterior con el fin de determinar si fueron acordados como entre partes independientes.
- Control del correcto aprovechamiento de los beneficios otorgados por los convenios para evitar la doble imposición a efectos de detectar el uso indebido de los mismos mediante operaciones de Treaty Shopping.
- El intercambio de información con otras administraciones tributarias a los efectos de transparentar las operaciones internacionales, especialmente aquellas realizadas con otros miembros del grupo económico.
- Seguimiento histórico de los resultados contables y tributarios para detectar cambios en las tendencias.
- Definición de pautas para determinar la existencia o no de la sustancia económica de los sujetos del exterior con que operan.
- Desarrollo de regímenes de información internos que permitan realizar cruces de datos para la detección temprana de situaciones con alto grado de riesgo de incumplimiento.
- Control de la utilización de instrumentos financieros complejos y operaciones financieras activas y pasivas con empresas del grupo económico, las cuales pueden ser utilizadas en una planificación fiscal nociva para deslocalizar la renta del grupo económico a favor de jurisdicciones que le brinden ventajas fiscales.

La eficacia de estas herramientas de control de riesgos requiere, indudablemente, de un profundo conocimiento del contribuyente y de sus operaciones, como así también de una constante capacitación del personal y de una adecuada inversión en recursos informáticos

y de manejo de datos. Resulta absolutamente necesario que las herramientas de gestión de riesgo de cumplimiento sean dúctiles como para amoldarse y adaptarse a la dinámica impuesta por las corporaciones a sus planificaciones fiscales internacionales.

2.2. Empresarios locales. Individuos de altos ingresos y patrimonios. Pequeños contribuyentes

El siguiente segmento de contribuyentes a considerar incluye a los empresarios locales, individuos con altos ingresos y patrimonios y pequeños contribuyentes. Una situación particular se presenta en la República Argentina con un tipo específico de pequeños contribuyentes, los cuales se categorizan como sujetos al “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes”, comúnmente conocido como “monotributistas”. Sobre éstos últimos nos referiremos más adelante.

Empresas locales, pequeños contribuyentes e individuos con altos ingresos y patrimonios se caracterizan por representar la mayor parte de los contribuyentes a controlar, pero con una sustancialmente menor representatividad en la recaudación total de los países.

La gestión de riesgo de incumplimientos debe ser llevada a cabo antes, durante y después de configurarse el hecho imponible o generador de la obligación tributaria.

Para este segmento de contribuyentes resultan de aplicación las siguientes herramientas para la gestión de riesgos de incumplimiento:

- Inducción al cumplimiento voluntario mediante cruces de datos que permitan inferir obligaciones futuras para los contribuyentes. Entre otras, podemos mencionar a la detección de adquisiciones de bienes registrables originados en acuerdos de colaboración entre las administraciones tributarias y los distintos registros de la propiedad inmueble, rodados, embarcaciones y aeronaves.
- Cruces de datos a partir de regímenes de información que permitan identificar inconsistencias en las declaraciones de los contribuyentes, tales como movimientos bancarios y financieros no justificados con ingresos genuinos, omisiones en sus declaraciones juradas, detección de valuaciones incorrectas, entre otras.
- Campañas de difusión pública de las obligaciones tributarias en momentos previos a las fechas de vencimiento de las principales declaraciones juradas.
- Control de operaciones con divisas a partir de la información recibida de la autoridad de contralor pertinente, que en el caso de la República Argentina es el Banco Central de la República Argentina.

Para implementar este tipo de herramientas y realizar cruces de datos en forma masiva, la AFIP de la República Argentina desarrolló la “Fiscalización Electrónica”.

La Fiscalización Electrónica posibilitó la concreción de cruces sistémicos centrales de forma masiva, optimizando la explotación de la información disponible de manera ágil y rápida. Esto se logró gracias al aprovechamiento de las ventajas operacionales que brindan el uso de Internet y los modernos sistemas de seguridad informática, que permiten validar la identidad y personería del sujeto mediante el uso de claves seguras.

De esta manera se instrumentó una interacción virtual Fisco-contribuyente que nada tiene que envidiarle a los mecanismos tradicionales que se formalizan mediante actuaciones en papel impreso.

Sobre la Fiscalización Electrónica nos referiremos en detalle en los puntos siguientes.

2.3. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, habitualmente conocido como Monotributo, consiste en concentrar en un único tributo el ingreso de un importe fijo, el cual está formado por un componente previsional (Seguridad Social) y otro impositivo.

Las operaciones de los pequeños contribuyentes inscriptos en el monotributo se encuentran exentas del impuesto a las Ganancias y del IVA. Además dicho régimen, exime del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

A las ventajas de contar con un régimen que permite cumplir con las obligaciones previsionales e impositivas mediante el pago único y mensual, se le suma que tanto la inscripción, modificación de datos, recategorizaciones, presentación de información adicional y baja del régimen se realizan a través de la página institucional del Organismo mediante el sistema de clave fiscal, sistema que aprueba la autenticación del contribuyente para realizar estos trámites con la misma seguridad de que se hubiese realizado en forma presencial en dependencias del Organismo y ante empleados del mismo.

Al régimen del monotributo pueden acceder los siguientes contribuyentes:

- Personas físicas que realicen venta de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios (incluida la actividad primaria) y las integrantes de cooperativas de trabajo.
- Directivos e integrantes de los cuerpos de fiscalización de las asociaciones mutuales, por las funciones que en tal carácter desempeñen como trabajadores autónomos.
- Las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las personas físicas, hasta la finalización del mes en que se dicte la declaratoria de herederos o se apruebe el testamento que cumpla la misma finalidad, salvo que con anterioridad medie alguna causal de exclusión.
- Sociedades de hecho y comerciales irregulares hasta un máximo de 3 socios.

Para acceder al régimen del monotributo se deben cumplir las siguientes condiciones en forma conjunta:

- Haber obtenido en los 12 meses calendarios inmediatos, anteriores a la fecha de adhesión, ingresos brutos provenientes de las actividades a ser incluidas en el presente régimen, inferiores o iguales a los toques máximos permitidos para la categoría.
- No superar en el período indicado, los parámetros máximos de las magnitudes físicas y alquileres devengados que se establecen para su categorización.
- No superar el precio máximo unitario de venta para los casos de venta de cosas muebles.
- No haber realizado importaciones de cosas muebles y/o de servicios, durante los últimos 12 meses del año calendario, es decir que se excluyen a los importadores.
- No realizar más de 3 actividades simultáneas o no posean más de 3 unidades de explotación.
- Cuando se trate de sociedades comprendidas en este régimen, además de cumplirse con los requisitos exigidos a las personas físicas, la totalidad de los integrantes -individualmente considerados- deberá reunir las condiciones para ingresar al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).

Desde su adhesión al régimen los monotributistas deberán ingresar mensualmente el impuesto integrado, el cual será una suma fija mensual que resultará de la categoría en la que queden encuadrados en función al tipo de actividad, a los ingresos brutos, a las magnitudes físicas y a los alquileres devengados, asignados a la misma.

Los empleadores adheridos al monotributo deberán determinar e ingresar los aportes y contribuciones de sus empleados a través del Régimen General de Empleadores.

A la finalización de cada cuatrimestre calendario, el pequeño contribuyente deberá calcular los ingresos acumulados y la energía eléctrica consumida en los doce meses inmediatos anteriores, así como la superficie afectada a la actividad en ese momento. Cuando dichos parámetros superen o sean inferiores a los límites de su categoría actual deberá recategorizarse en la categoría que le corresponda, la cual puede ser superior o inferior a la de revista al momento de la recategorización.

Adicionalmente el régimen establece que los Monotributistas, que revistan en las categorías superiores o que sean empleadores, deben efectuar una presentación cuatrimestral en concepto de declaración jurada informando datos relacionados con las operaciones realizadas, principales clientes y proveedores, datos referidos al consumo de energía eléctrica y del local/establecimiento en el que se desarrolla la actividad, entre otros.

Cuando la Administración Federal constate, a partir de la información obrante en sus registros y de los controles que se efectúen por sistemas informáticos, la existencia de alguna de las causales de exclusión, pondrá en conocimiento del contribuyente adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes la exclusión de pleno derecho.

En los casos en que se produzca la exclusión de pleno derecho y que el mismo posea la calidad de socio de una sociedad de hecho o comercial irregular, la exclusión resultará extensiva a la referida sociedad.

La nómina de sujetos excluidos será publicada en el sitio de Internet de la Administración Federal el primer día hábil de cada mes. Efectuada la comunicación, dicha exclusión será publicada en el Boletín Oficial,

El contribuyente excluido de pleno derecho del régimen, podrá consultar los motivos y elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal respectiva, la cual podrá ser objeto del recurso de apelación, debiendo presentarse dentro de los 15 días de la publicación de la exclusión en el Boletín Oficial.

Los contribuyentes excluidos serán dados de alta de oficio en los tributos -impositivos y de los recursos de la seguridad social- del régimen general, de los que resulten responsables de acuerdo con su actividad.

Asimismo es importante destacar que mediante el proceso de fiscalización electrónica y basándose en la información obrante en las bases de datos del Organismo, se han detectado casos de pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado que habían superado los parámetros, lo que llevó a su exclusión del mencionado régimen.

3. LA EXPERIENCIA ARGENTINA: FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA

3.1 Descripción del régimen

En diciembre de 2012 la AFIP de la República Argentina implementó la herramienta denominada “Fiscalización Electrónica”, la cual consiste en una nueva modalidad de fiscalización que permitió optimizar la capacidad operativa de fiscalización y control del Organismo, contribuyendo de esa manera a una mayor eficiencia en el cumplimiento de su misión.

Esta modalidad de fiscalización implicó una importante modernización en la prestación de servicios al contribuyente y se caracteriza por maximizar la explotación de los recursos informáticos del Organismo, permitiendo realizar cruces sistémicos inteligentes de los datos colectados a través de los distintos regímenes de información vigentes.

Esta herramienta amplía la posibilidad de interactuar con la AFIP a través de servicios electrónicos que garantizan la confiabilidad e inalterabilidad de las comunicaciones, permitiendo incluso la presentación ante el Organismo de documentación en formato digital (léase: archivos de texto, planillas de cálculo, documentación escaneada, etc.).

Estructuralmente la Fiscalización Electrónica se compone de un requerimiento fiscal electrónico y una matriz de selección de casos.

Mediante el requerimiento fiscal electrónico se le solicita al contribuyente determinada información relacionada con su actividad, obligaciones tributarias, movimientos financieros, relaciones con otros sujetos del país o del exterior, o cualquier otro dato que pueda resultar de interés para la fiscalización; es decir, de manera similar a los requerimientos en papel cursados por los agentes fiscalizadores en una inspección presencial.

Las respuestas brindadas por los contribuyentes son analizadas en forma sistémica por la matriz de selección, la cual contiene determinadas condiciones que deben cumplirse para que el caso sea enviado al archivo por no revestir interés fiscal o enviado a la siguiente etapa de fiscalización.

La Fiscalización Electrónica complementa las restantes acciones de investigación y fiscalización que ejecuta esta AFIP, afianzando la comunicación y la relación Fisco-contribuyente.

3.2. Objetivos buscados

El principal objetivo de la fiscalización electrónica es el de mejorar el control del comportamiento fiscal de los contribuyentes e incrementar el grado de cumplimiento, tanto en la exteriorización de la capacidad contributiva como en la correcta declaración y pago.

En tal sentido se ha definido este procedimiento que contempla la utilización sistémica y estratégica de datos obrantes en las bases del Organismo que permiten fortalecer la gestión primaria de control, potencia la fiscalización e induce al cumplimiento voluntario de las obligaciones incrementando la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes.

El objetivo se logra incrementando la cantidad de contribuyentes a ser fiscalizados utilizando en forma inmediata y eficiente la información con la cual dispone el organismo.

3.3. Etapas del procedimiento

Etapa sistémica

La etapa sistémica del proceso consiste en la emisión del requerimiento fiscal electrónico, la recepción de las respuestas brindadas por contribuyente y el análisis de las mismas mediante la matriz de selección. Como resultado de la etapa sistémica, la fiscalización electrónica puede tener dos (2) destinos: el envío al archivo por no revestir interés fiscal o el envío a la etapa siguiente de la fiscalización, la cual se encuentra a cargo de los eFiscalizadores.

La Fiscalización Electrónica se inicia mediante la notificación a los contribuyentes de acuerdo a los procedimientos previstos en la legislación que regula la materia, los cuales pueden ser por carta certificada, personalmente por un funcionario de la AFIP, por nota o esquila con firma facsimilar del funcionario, por cédula diligenciada por los empleados designados a tal efecto, por telegrama colacionado

o comunicación similar, por comunicación informática al domicilio fiscal electrónico constituido o por medio de edictos publicados por cinco (5) días en el Boletín Oficial de la República Argentina.

En el caso de sujetos que revistan la calidad de empleados en relación de dependencia y que no pudieran ser notificados en alguno de los domicilios registrados ante la AFIP, la notificación será practicada en el domicilio informado por su último empleador, el que será declarado domicilio fiscal alternativo y en el cual se tendrán por válidas todas las notificaciones relacionadas con la Fiscalización Electrónica.

Concretada la notificación se tendrá por iniciado el procedimiento de Fiscalización Electrónica, el cual se identifica con un número de fiscalización electrónica. A partir de la fecha de inicio comienzan a correr todos los plazos de cumplimiento estipulados.

En los casos en que no resulta posible notificar el inicio de la fiscalización electrónica, ya sea por problemas con el domicilio declarado ante la AFIP o por no encontrar al contribuyente o persona legalmente autorizada para representarlo, se dispone la suspensión del Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) hasta tanto el contribuyente o el responsable regularice su situación con relación al domicilio fiscal.

Dicha suspensión se pondrá en conocimiento de las entidades bancarias y financieras. Además, se publicarán en el sitio web institucional del Organismo el listado de domicilios fiscales en los cuales no se ha podido concretar la notificación.

Sin perjuicio de lo mencionado, el contribuyente incluido en la situación mencionada podrá utilizar su clave fiscal exclusivamente a los efectos de regularizar su situación. Para ello, deberá ingresar al sitio web de la AFIP con su clave fiscal y efectuar una comunicación sobre su voluntad de regularizar el domicilio fiscal declarado, como así también dejar asentado un domicilio que adquirirá el carácter de "Domicilio Autodeclarado", en el cual se realizarán y se tendrán por válidas todas las notificaciones relacionadas con las Fiscalizaciones Electrónicas.

Una vez que se haya practicado la notificación del inicio de la Fiscalización Electrónica en el domicilio autodeclarado, se rehabilitará la utilización de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con lo cual podrá gestionar la actualización de su domicilio fiscal.

En el caso de no haberse podido notificar el inicio de la fiscalización electrónica por ninguno de los procedimientos mencionados anteriormente, se dispondrá el inicio de una fiscalización presencial.

Una vez que el contribuyente es notificado cuenta con un plazo de diez (10) días hábiles administrativos, prorrogables a su pedido por otros diez (10) días más, para ingresar en el sitio web institucional del Organismo y contestar el Requerimiento Fiscal Electrónico.

Para ello, el contribuyente debe contar con la clave fiscal y acceder al servicio “AFIP – Fiscalización Electrónica”, y contestar en línea el Requerimiento Fiscal Electrónico. En caso de considerarlo pertinente o de haber sido requerido específicamente en el requerimiento, el contribuyente podrá adjuntar archivos digitales con la documentación que considere oportuno presentar como prueba.

Una vez efectuada la transmisión electrónica de las respuestas y la documentación adjunta, el sistema emitirá la constancia de cumplimiento de requerimiento fiscal electrónico.

La respuesta brindada por los contribuyentes se encontrará disponible para su consulta en forma permanente por el titular, accediendo a la misma con la clave fiscal.

El incumplimiento del deber de responder el Requerimiento Fiscal Electrónico hace pasible al responsable de las siguientes sanciones:

- Aplicación de las multas previstas por el incumplimiento de deberes formales.
- Encuadramiento en una categoría superior en el “Sistema de Perfil de Riesgo”, el cual refleja el grado de riesgo de ser fiscalizado.
- Exclusión o suspensión del contribuyente en los Registros Especiales Tributarios a cargo de la AFIP.
- Consideración del incumplimiento como una inconsistencia asociada a su comportamiento fiscal.

Vencido el plazo para contestar el requerimiento fiscal electrónico, se realiza el cierre de la campaña de fiscalización electrónica y se corre la matriz de selección sobre las respuestas brindadas por los contribuyentes.

La matriz de selección contiene una o más sentencias lógicas que analizan de manera sistémica las respuestas, asignándole a la fiscalización uno de los siguientes destinos: archivo o pase a eFiscalización. Con esta tarea se culmina la etapa sistémica de la fiscalización electrónica.

Los requerimientos fiscales electrónicos notificados y no respondidos pasan automáticamente a la etapa de eFiscalización.

Como habrán apreciado, en la etapa sistémica se prescinde de la participación personal de los agentes del Organismo y todo el trabajo se concreta a través de Internet y por análisis de sistemas de computación.

Etapa de eFiscalización.

Los contribuyentes que resulten seleccionados en la etapa sistémica de acuerdo con los parámetros establecidos en la matriz de selección serán remitidos a la etapa de eFiscalización.

En esta etapa los casos se asignan a los agentes designados como “e-Fiscalizadores”, para que procedan al análisis del legajo digital conformado por el “Requerimiento Fiscal Electrónico” respondido o no respondido y los datos adicionales que pudieran haber aportado los responsables en archivos digitales adjuntados a la respuesta del requerimiento fiscal electrónico.

Los “e-Fiscalizadores” no tomarán contacto con el contribuyente, limitándose a resolver los casos con la información recibida y la que pudiere obtener de las consultas a las bases del Organismo que se le habiliten al efecto.

Como resultado del análisis que realice la fiscalización será enviada la archivo o la siguiente etapa de fiscalización presencial.

Corresponde enviar la fiscalización al archivo cuando la respuesta brindada por el contribuyente sea satisfactoria o bien se verifique que luego de recibida la notificación del inicio del proceso de fiscalización electrónica, se allanó a la pretensión fiscal mediante la presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

Cuando la respuesta brindada por el contribuyente no resulte satisfactoria los casos serán enviados a las áreas de investigación que correspondan, junto con un informe circunstanciado del caso.

Es de destacar que en esta etapa participan agentes del Organismo pero sin mantener contacto con el contribuyente. La tarea se realiza en base a las respuestas brindadas, a la documentación aportada y a la información obrante en las bases de datos de la AFIP.

Etapa presencial.

En la etapa presencial participan las áreas de Investigación y de Fiscalización de la Dirección General Impositiva.

El agente investigador realizará un análisis conforme a la prioridad señalada por el área antecesora y se abocará a la búsqueda de elementos de juicio que permitan rebatir los fundamentos esgrimidos por el contribuyente para rechazar la pretensión fiscal.

Los elementos adicionales recabados junto con el informe de investigación serán agregados al caso y, en caso de corresponder, serán remitidos al área de Fiscalización para que proceda a generar una inspección presencial.

En estos casos, el área de Fiscalización dará inicio a la fiscalización presencial, la cual se circunscribirá a la comprobación de las inconsistencias que originaron la selección del caso en la fiscalización electrónica y demás aspectos que, colectados por el área de investigación, refuercen la hipótesis de riesgo predefinida.

Los casos trabajados en esta etapa tendrán los destinos propios de cualquier fiscalización ordinaria, es decir: archivo por falta de interés fiscal, archivo por haberse conformado la pretensión del fisco o envío a determinaciones de oficio en los casos que el contribuyente no hubiese conformado la pretensión.

3.4. Ventajas operacionales del régimen

Una de las ventajas más importantes del régimen de Fiscalización Electrónica es la posibilidad de realizar fiscalizaciones en forma masiva a partir de cruces de datos por medios sistémicos, permitiendo efectuar miles de fiscalizaciones en tiempo real y con la asignación de pocos funcionarios para llevarlas a cabo.

El hecho de formalizarla a través de Internet mediante el acceso con clave fiscal permite un importantísimo ahorro en costos de papelería y archivo de los mismos, ya que el tradicional formato en papel impreso se reemplaza por archivos digitalizados e información enviada a través de la web. Esta característica tiene como ventaja adicional la facilidad y seguridad de resguardo de la información, ya que resulta más fácil y económica que los tradicionales archivos en papel.

La Fiscalización Electrónica implica un cambio y modernización en la prestación de servicios al contribuyente, facilitando a los mismos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El hecho de que los requerimientos fiscales electrónicos se responden por medios informáticos, le permite al contribuyente hacerlo desde cualquier terminal con conexión a Internet y desde cualquier parte del

mundo hasta la hora 24 del día del vencimiento de la obligación, sin necesidad de concurrir a ninguna dependencia del Organismo.

La masividad de las fiscalizaciones que permite el procedimiento genera en los contribuyentes una percepción de riesgo que los induce a declarar correctamente o corregir los desvíos detectados, a sabiendas de que es muy alta la probabilidad de que se encuentren incluidos en algunas de las campañas de fiscalización electrónica que se realizan.

La realización de cruces sistémicos permiten el aprovechamiento de toda la información disponible en las bases de datos del Organismo, la cual proviene de declaraciones juradas de los contribuyentes, regímenes de información sobre operaciones propias del obligado y de terceros con los cuales opera, información recibida del Banco Central de la República Argentina, la Comisión Nacional de Valores, los Registros de la Propiedad Inmueble y del Automotor, entre otros.

3.5. Herramienta de gestión de riesgo de incumplimiento

La Fiscalización Electrónica resulta una importante herramienta de gestión de riesgo de incumplimiento debido a que:

- Contempla aspectos particulares de cada universo de contribuyentes, de cada sector económico y de las actividades específicas sobre las cuales se considera necesario gestionar el riesgo de incumplimiento.
- Permite trabajar sobre momentos muy cercanos a los hechos imposables, inclusive con antelación a la perfección de los mismos.
- Maximiza el aprovechamiento de los recursos informáticos, gracias a lo cual se accede a miles de contribuyentes de manera simultánea.
- Permite elaborar hipótesis de investigación y resolución de casos aplicando una inteligencia basada en el conocimiento de los contribuyentes y de sus operaciones.
- Incrementa la percepción de riesgo en los contribuyentes debido a que advierten que resulta altamente probable que sean alcanzados por una fiscalización electrónica originada en múltiples cruces de datos que los podrían incluir.
- Incrementa exponencialmente el universo de contribuyentes alcanzados por las fiscalizaciones y acciones de control.
- Permite una importante reducción de los costos operacionales, tanto estructurales como humanos, ya que se puede operar destinando una pequeña dotación de agentes.
- La menor afectación de recursos humanos permite que los mismos sean asignados a otras tareas de control y verificación, elevando la eficiencia del Organismo en el cumplimiento de esa misión.

3.6. Resultados obtenidos

Durante los primeros 24 meses de utilización de la herramienta se han concretado un total de 582 campañas de fiscalización electrónica que incluyeron 2.402.248 casos a fiscalizar.

La aplicación masiva del procedimiento ha permitido abarcar los principales sectores económicos del país y abarcaron las más disímiles actividades y operaciones, cuyos resultados se vieron reflejados en ajustes de fiscalización conformados por los contribuyentes en cada una de las tres (3) etapas del proceso: sistémica, efiscalización y presencial.

4. CONCLUSION

La gestión de riesgos de cumplimiento juega un papel relevante en la principal misión que tienen las Administraciones Tributarias en cuando al control, fiscalización y recaudación de los tributos a su cargo, para lo cual deben implementar las acciones necesarias para resguardar el crédito fiscal y asegurarle al tesoro del país el debido cobro de los tributos.

La gestión de riesgos de cumplimiento aporta dos (2) beneficios esenciales: detectar tempranamente los riesgos de incumplimiento de los contribuyentes en cuanto responsables por la obligación tributaria y coadyuvar a generar en ellos la percepción de riesgo, induciendo al cumplimiento voluntario de sus deberes tributarios.

Para optimizar esos beneficios las Administraciones Tributarias deben desarrollar las herramientas necesarias que lo posibiliten, asignando los recursos humanos y materiales que necesarios para su concreción, lo cual no debe ser visto como un “costo operativo” sino, por el contrario, como una inteligente inversión que ayuda al éxito de la gestión del Organismo.

5. REFERENCIA

(1) BEATRIZ MARTÍN MORATA “Los acuerdos de intercambio de información”.

Trabajo presentado al XI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2009. IEF. España.

ENFOQUES COLABORATIVOS PARA LA GESTIÓN DE RIESGOS DE CUMPLIMIENTO

Belinda Darling

Comisionada Asistente encargada
Oficina de Impuestos
(Australia)

Contenido: Introducción. 1. El G20 y la colaboración internacional. 2. Foro sobre la Administración Tributaria (FTA) y la red JITSIC. 3. Resumen de ejemplos de colaboración. 4. Colaboración regional. 5. Conclusión.

INTRODUCCIÓN

La Colaboración en el diseño de la política tributaria nos pondrá en la posición más fuerte para definir el mejor resultado para la comunidad australiana,' Comisario Chris Jordan, 2013¹.

En 2013, el Comisario Chris Jordan, de la Oficina Tributaria Australiana (ATO) Jordan se unió a la organización. El Comisario Jordan tiene una visión para que ATO adopte una perspectiva tributaria global más amplia. El desafío la ATO a trabajar multilateralmente con organizaciones internacionales para modernizar las normas tributarias internacionales y tomar un papel de liderazgo en enfoques de colaboración internacionales para la gestión de riesgos de cumplimiento.

Enfoque estratégico – 7 estrategias claves

El ATO tiene un enfoque multifacético, centrado en siete estrategias claves, para el trabajo internacional:

1. Comprensión del entorno global –datos, análisis, inteligencia, y evaluación del riesgo.
2. Involucrar a los contribuyentes, los asesores, Hacienda, el gobierno australiano y los organismos internacionales (por

¹ 'El impuesto, el camino por delante,' discurso del Comisario, impuesto Instituto 28 Convención anual, Perth, 14 de marzo de 2013.

- ejemplo, la organización para la cooperación y desarrollo económicos (OCDE)).
3. Construir de capacidad en el ATO y a través de las administraciones tributarias – p.ej. el Grupo de Estudio sobre la Administración Tributaria Asiática e Investigación (Asian Tax Administration and Research, SGATAR) y la Red de Información y Colaboración Internacional Conjunta sobre los Refugios Fiscales (JITSIC, Joint International Tax Shelter Information and Collaboration).
 4. Apoyar la participación voluntaria con asesoramiento y orientación, incluyendo los acuerdos de precios anticipado.
 5. Mejorar el cumplimiento activo mediante una nueva estrategia – la estructuración internacional y programa Traslado de Beneficios (ISAPS), que incluye nuevos enfoques conjuntos de cumplimiento.
 6. Política de apoyo y reforma legal ley por trabajar a través de la ATO y de los gobiernos internacionales para desarrollar enfoques coordinados.
 7. Liderazgo y buen gobierno para asegurar que nuestras estrategias sean efectivas y eficientes.

Estructura de este documento – Resumen

El presente trabajo se centra en enfoques de colaboración de la ATO en la gestión del riesgo de cumplimiento. La estructura de este trabajo es:

1. G20 y colaboración internacional
2. Foro de administración tributaria y JITSIC
3. Resumen de ejemplos de colaboración
 - a. E-comercio
 - b. El Consorcio Internacional de periodistas de investigación (ICIJ) reviso un gran número de liquidaciones tributarias de Luxemburgo
 - c. Compartir información de iniciativas de divulgación voluntaria extraterritorial y
4. Cooperación regional

Donde sea posible, hemos incluido ejemplos de colaboración internacional y el papel de la ATO en este sentido, tanto internacional como regional.

1. EL G20 Y LA COLABORACIÓN INTERNACIONAL

Introducción

En julio de 2013, los Ministros de Finanzas del G20, que incluye Australia, respaldaron el Plan de acción de la OCDE sobre la Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (BEPS). El Plan establece un

marco claro para abordar temas de la BEPS para desarrollar un sistema fiscal internacional más fuerte que apoyarla todas las jurisdicciones en recaudar la cantidad correcta de impuestos.

Una clave de parte de la estrategia de la ATO para abordar BEPS es aprovechar y generar cooperación multilateral. El BEPS es un problema global y requiere soluciones globales. Trabajando juntos en forma cooperativa, nos aumentará nuestra capacidad y encontrar soluciones conjuntas. Es imprescindible para cada administración ya que lidiamos con escasos recursos y limitaciones de capacidad.

Cumbre del G20 de 2014

Durante la Cumbre de los Líderes del G-20 celebrada en Australia el año pasado, los líderes del G20 acogieron con beneplácito los progresos significativos del Plan de Acción G20/OCDE BEPS para la modernización de las normas fiscales internacionales. Para evitar la evasión fiscal transfronteriza, el G20 se comprometió con la implementación del Estándar Común de Informes (CRS - common Reporting Standard) para el intercambio automático de información (AEOI) sobre una base recíproca.

Los líderes del G20 también exhortaron a la OECD, al Fondo Monetario Internacional (FMI), a las Naciones Unidas y al Grupo del Banco Mundial, según proceda y en posición de hacerlo, para trabajar juntos y con los foros de administración tributaria regional para evaluar cómo prácticas herramientas pueden ser producidos en 2015 y 2016 para ayudar a los países en desarrollo en la aplicación de los elementos de acción BEPS.

En otra iniciativa para mejorar la transparencia y desarrollar la capacidad de las administraciones tributarias, el G20 aprobó el programa piloto de AEOI donde dos países son asociados para asistencia en la implementación de la AEOI. Para la región Asia-Pacífico, Australia se ha asociado con las Filipinas.

Los líderes del G20 también respaldaron medidas prácticas para apoyar a foros regionales de administración tributaria (incluyendo foros inter-regional).

También y lo más importante, los líderes del G20 promovieron más colaboración por parte de nuestras autoridades tributarias sobre las actividades de cumplimiento transfronterizas.

2. FORO SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (FTA) Y LA RED JITSIC

Introducción

El TLC fue creado en julio de 2002 con el objetivo de promover el diálogo entre las administraciones tributarias y la identificación de las buenas prácticas de administración tributaria.

En la reunión del FTA de octubre de 2014, los miembros discutieron una nueva estrategia para cooperar mejor y de manera sistemática entre las administraciones tributarias. El objetivo es de entender rápidamente y hacer frente a riesgos tributarios globales cuando y donde se presentan.

Tras el compromiso de los líderes del G20, el FTA considero como mejor implementar este modelo de colaboración. En la reunión de 2014, el FTA decidió poner la JITSIC existente bajo su control y renovar su carta fundadora y membresía.

Nueva red JITSIC

La JITSIC comenzó en 2004 con cuatro miembros, Canadá, Reino Unido, Estados Unidos y Australia, con representantes basados en Washington y Londres. Más tarde se amplió a nueve miembros. La red revitalizada ahora está abierta a todos los miembros de FTA sobre una base voluntaria.

La nueva red está diseñada para permitir la colaboración y la mejora de la cooperación bilateral y multilateral. Es una plataforma para las jurisdicciones participantes más efectivamente comprender y abordar los riesgos globales y cuestiones, incluida la lucha contra la evasión fiscal transfronteriza y BEPS.

La nueva red nos brinda la oportunidad de mejorar el intercambio de los procesos de información, aumentar la colaboración transfronteriza cooperativa y conducir estudios de casos, proyectos e iniciativas coordinadas.

A principios de marzo de este año, se celebró la primera reunión de la red JITSIC revitalizada en París. Comisario Chris Jordan, como patrocinador, dio la bienvenida a la reunión a más de 38 jurisdicciones miembros. Treinta países hicieron un compromiso con la red, cada uno nomino a un único punto de contacto, que actuará como enlace y la cooperación entre jurisdicciones y las actividades de colaboración en su país participante.

Durante la reunión, los miembros compartieron sus experiencias trabajando en proyectos de cumplimiento conjunto y los resultados que lograron. El intercambio de ideas suscitó entusiasmo para colaborar y aprender uno del otro. Esto resultó un acuerdo de los miembros sobre tres nuevos proyectos multilaterales y seis proyectos adicionales fueron priorizados.

3. RESUMEN DE EJEMPLOS DE COLABORACIÓN

3.1. Proyecto E-comercio

Introducción

Debido al creciente enfoque en los impuestos pagados por las empresas de comercio electrónico global (o ausencia de dichos pagos), el ATO reunió a un grupo de seis jurisdicciones igualmente interesados para un taller en octubre de 2013.

Colaboración internacional

El taller fue dirigido a desarrollar una comprensión compartida de las estructuras fiscales utilizados por las empresas multinacionales de e-comercio, para poder tomar decisiones de cumplimiento apropiadas.

El taller y los compromisos posteriores incluyeron:

- La inteligencia de cada país que se utilizó para elaborar un informe de riesgo agregado para identificar las estructuras y riesgos de negocios genérico global del e-comercio, así como sus patrones y tendencias
- El cumplimiento de los contribuyentes con las leyes locales vigentes
- Cómo las autoridades tributarias podrían cooperar más eficazmente en una escala global.

Aprendizajes clave

Los aprendizajes claves del proyecto fueron:

- el uso de diagramas de estructura tributaria, que referimos como tipologías. Estas tipologías nos permiten entender la actual aplicación de la ley, tanto nacional como internacional, a la estructura adoptada o transacción realizada por la multinacional. Esto permite una mejor comprensión de todos los riesgos tributarios planteados por la estructura o la transacción.
- es importante que todas las jurisdicciones tengan una comprensión de la estructura tributaria global y de los delitos tributarios, que aprovechan de ella. En el pasado, las jurisdicciones incluyendo Australia se centraron principalmente

en la estructura del grupo en lo relativo a su jurisdicción. Los proyectos multilaterales pueden ayudar a las jurisdicciones a conectar los puntos y diseñar un enfoque de cumplimiento colaborativo dirigido a enfrentar esos riesgos.

Beneficios más amplios

El trabajo permitió a cada autoridad tributaria comprender los arreglos de planificación tributaria específica de un grupo de empresas de e-comercio. Esta colaboración sin precedentes nos ha permitido entender mejor y determinar lo que se presenta en nuestro país en comparación con lo que se divulga en otros países.

El informe global sobre el e-comercio también se proporcionó al grupo de trabajo de la OCDE sobre la economía Digital (trabajando en punto de acción 1 del Plan de acción de la OCDE sobre BEPS) con ejemplos prácticos de las estructuras empresariales globales actuales. En nuestro conocimiento, este tipo de colaboración multinacional nunca ha ocurrido antes.

3.2. Colaboración internacional para las fugas “Lux Leaks”

Introducción

En noviembre de 2014, el ICIJ publicó sobre 580 liquidaciones fiscales de Luxemburgo (conocido como Lux Leaks) e información asociada a 327² empresas multinacionales.

Colaboración internacional

El comisario Chris Jordan extendió una invitación a otras autoridades fiscales, incluyendo todos los países del TLC, para unirse al ATO al analizar los datos publicados. Ocho jurisdicciones aceptaron la invitación y han analizado colectivamente las liquidaciones de impuestos para formular respuestas multilaterales apropiadas.

El ATO también ha colaborado con la unidad de Planificación Tributaria nociva (ATPU) para compartir inteligencia. La OCDE ha encontrado esquemas similares que implican el uso de jurisdicciones intermediarias y los problemas planteados por las estructuras de Luxemburgo no se limitan a Luxemburgo³.

² *Se espera que el ICIJ publicará más espacios libres sobre las empresas multinacionales como 364 en total.*

³ *John Peterson, en su calidad de jefe de la OCDE ATPU, ha comparado las medidas identificadas en este informe a los regímenes de la OECD agresivo la planificación fiscal directorio y proporcionó el ATO con un Resumen de acuerdos similares con Luxemburgo y otras jurisdicciones intermediarias.*

Aprendizajes clave

Los aprendizajes claves fueron:

- La información obtenida de las liquidaciones es muy valiosa desde una perspectiva política y ayudará a apoyar la reforma fiscal
- las liquidaciones refuerzan la prevalencia de planificación tributaria y de técnicas de minimización de impuestos comúnmente desplegadas en Luxemburgo
- los arreglos (transacciones y estructuras) en estos espacios destacan una serie de problemas de BEPS actualmente considerados como parte del Plan de acción BEPS de la OCDE.

Beneficios más amplios

- Obtener una comprensión profunda de estas estructuras en relación con las cadenas de suministro y modelos de negocio de las empresas multinacionales
- Construcción de capacidad en evaluación de riesgo, de inteligencia y análisis de datos permite a las jurisdicciones con mayor actividad de riesgo objetivo
- Permitir que las jurisdicciones comprendan mejor el impacto indirecto de estos espacios libres de impuestos mediante la identificación de casos en que el llamado en la autorización de las empresas multinacionales tienen o podrían adoptar la misma estructura para cambiar las ganancias fuera de sus jurisdicciones
- Nos proporciona sonido evidencia empírica para apoyar reforma política y la ley nacional e internacional
- Asegurar un entendimiento colectivo en el desarrollo e implementación de una estrategia de tratamiento multilateral.

3.3 El Proyecto DO IT

Introducción

El Proyecto DO IT es una iniciativa de divulgación voluntaria extraterritorial de la ATO, que permitió a contribuyentes elegibles con actividades financieras extraterritorial previamente no reportadas de voluntariamente revelar sus ingresos y activos.

Los contribuyentes fueron invitados a poner sus asuntos fiscales en orden y volver a comprometerse con el sistema tributario australiano con penas reducidas y sin la amenaza de persecución penal. La iniciativa comenzó el 27 de marzo de 2014 y terminó el 19 de diciembre de 2014.

Colaboración internacional

Nuestro trabajo sobre el proyecto DO IT ha abierto el camino para un proyecto clave de red JITSIC llamado Offshore Disclosure (Divulgación extraterritorial), donde vamos a trabajar en colaboración con otras jurisdicciones de la red usando la inteligencia que hemos recaudado. Esto nos permite compartir las mejores prácticas en ejecutar iniciativas de divulgación e intercambio de inteligencia derivadas de las iniciativas de divulgación.

Enseñanzas clave

Los beneficios de la colaboración internacional, tanto para el proyecto DO IT y el nuevo proyecto de divulgación extraterritorial incluyen:

- nueva base de datos compartida sobre las mejores prácticas para el funcionamiento de las iniciativas de divulgación
- nuevos datos sobre los riesgos común y emergentes de evasión de impuestos
- Mejor inteligencia en entidades multilaterales específicas, intermediarios y promotores
- nuevas estrategias de iniciativas de divulgación voluntaria diseñadas para utilizar con eficacia datos de terceros.

Beneficios más amplios

A través de esta iniciativa, hemos recibido una cantidad significativa de información de contribuyentes que deseaban acercarse y revelar sus ingresos extraterritoriales y sus activos. Planeamos utilizar esta información para ayudar en la identificación de los contribuyentes que optaron por no presentarse.

4. COLABORACIÓN REGIONAL

Introducción

Nuestras asociaciones regionales son oportunidades para movilizar una poderosa colaboración global sin precedentes y en cuestiones tributarias.

Colaboración internacional

El CIAT es un ejemplo clave de cómo funciona la colaboración a nivel regional. Demuestra esta colaboración sin precedentes y de gran alcance, donde las jurisdicciones están trabajando juntas de manera cooperativa para alcanzar resultados tangibles.

Beneficios más amplios

Se necesitan enfoques colaborativos para lograr una acción eficaz, y ya no podemos trabajar aisladamente. Queremos construir nuestra propia asociación regional como una plataforma de colaboración donde podamos trabajar juntos a través de auditorías conjuntas, intercambio de información y construcción de capacidad. También queremos fomentar un incremento en la interacción no sólo dentro de las regiones, sino en todas las regiones.

4.1. Grupo de estudio sobre la Administración e Investigación Tributaria Asiática (SGATAR)

Como el CIAT, el SGATAR es una asociación cooperativa regional, que busca fomentar la capacidad técnica y desarrollar las capacidades de las administraciones tributarias en Asia y el Pacífico a través del intercambio de mejores prácticas e investigación. Actualmente, sus miembros consisten en organizaciones de administración tributarias de 17 jurisdicciones en Asia y el Pacífico.

El Programa SGATAR

Varios eventos han añadido progresivamente al programa SGATAR, incluyendo reuniones del Head Foro, reuniones de trabajo, programas Conjuntos de Capacitación y Encuentro Bienal de los jefes de las instituciones de capacitación (MHTI). Estos eventos adicionales han aumentado considerablemente las posibilidades de colaboración y muchos de los temas tratados están relacionados directa o indirectamente a la gestión del riesgo de cumplimiento.

Más recientemente, SGATAR ha estado moviendo hacia una mayor colaboración de sus miembros en iniciativas concretas. Australia tiene actualmente la función de Presidente de SGATAR, hasta noviembre de 2015.

Asia-Pacífico – enfoque futuro

La región Asia-Pacífico ha desarrollado un crecimiento económico y desarrollo rápido en las últimas décadas. Por otra parte, la mayor movilidad del capital y del trabajo han creado dificultades de administración de impuestos en materia de doble tributación y de temas jurisdiccionales transfronterizos (p.ej. transferencia de precios, BEPS, etc.). Se requieren enfoques de colaboración para abordar estos problemas para asegurar que los administradores tributarios en la región de Asia y del Pacífico trabajen juntos y construyen una plataforma para abordar los problemas claves.

SGATAR está preparada para seguir creciendo desde sus puntos fuertes tradicionales en términos de promover vínculos más estrechos entre las administraciones tributarias y abordar las necesidades de formación. Como la única asociación tributaria que abarca la región de Asia y del Pacífico, también buscará formar un punto de entrada para la consulta de sus jurisdicciones miembros y para ofrecer soluciones más sistemáticas a los problemas tributarios globales. La próxima conferencia anual se celebrará en Singapur en noviembre de 2015.

5. CONCLUSIÓN

Visión global

Entendemos que las empresas multinacionales operan perfectamente a través de las fronteras perfectamente, llevan un global, de arriba hacia abajo para estructurar sus operaciones entre países. Como administraciones tributarias, estamos invirtiendo nuestro pensamiento – y convertir un enfoque basado en un país único y aislado en una vista de imagen global, más amplia.

Enfoques de colaboración

Este trabajo se muestra algunos de nuestros enfoques colaborativos de gestión de riesgos de cumplimiento, donde nuestro trabajo en proyectos conjuntos, intercambio de información y participación en los foros internacionales está apoyando otras administraciones.

Seguiremos a dar pasos significativos hacia una mayor cooperación – regional y multilateral. El ATO se centra en donde podemos entregar acciones a través del intercambio de información, trabajo de cumplimiento conjunto, construcción de capacidad y trabajando conjuntamente con los administradores tributarios y las asociaciones regionales y globales.

HERRAMIENTAS BASADAS EN LOS TIPOS DE IMPUESTOS Y SECTORES ECONÓMICOS. EXPERIENCIA DE URUGUAY

Gustavo González

Coordinador de la Asesoría Económica
Dirección General Impositiva
(Uruguay)

Contenido: 1 Caracterización del IVA. 2. Importancia económica del impuesto. 3. Obligaciones tributarias vinculadas al IVA. 4. Control de cumplimiento a partir del cruzamiento de datos. 5. Limitaciones y algunas conclusiones.

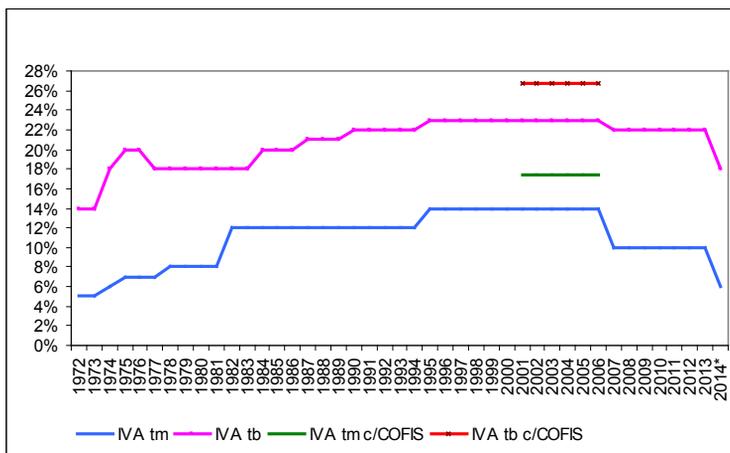
1. CARACTERIZACIÓN DEL IVA

El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay es un impuesto al consumo, general e indirecto. Se trata de un tributo multifásico, determinándose en todas las etapas del proceso de producción-comercialización sobre el valor agregado generado en cada una de ellas. El impuesto aplica en todo el territorio aduanero nacional bajo el principio de destino.

La alícuota general del impuesto es de 22%, estableciéndose una nómina taxativa de bienes y servicios gravados a una tasa reducida (tasa mínima) de 10%. Hasta 2007 estas alícuotas alcanzaban el 23% y 14% respectivamente. También existen una serie de bienes y servicios que, aún verificando las hipótesis de inclusión en el impuesto, están exonerados del mismo.

La Gráfica 1 muestra la evolución de las tasas de IVA en la trayectoria temporal de este impuesto.

Gráfica 1. IVA
Evolución de la tasa general (tb) y de la tasa reducida (tm)



*2014: Las tasas básica y mínima se mantienen en 22% y 10% respectivamente. Las tasas que se muestran en la gráfica corresponden al neto pagado en operaciones que tarjetas de débito (18% y 6% respectivamente), que otorgan, a partir de agosto de 2014, una devolución de 4 puntos del IVA.

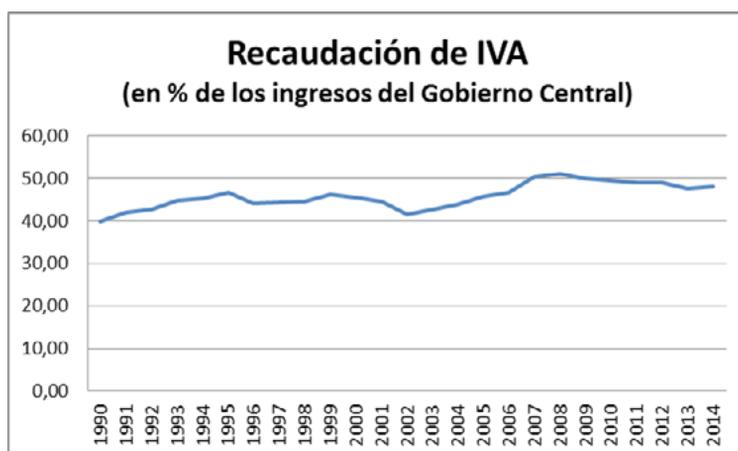
El impuesto a pagar se liquida mensualmente a partir del total del impuesto facturado en el período al que se le deduce el impuesto incluido en las compras de bienes y servicios en plaza y el impuesto por las importaciones. Solo podrá deducirse el impuesto comprado, asociado a operaciones gravadas o de exportación. El IVA asociado, directa o indirectamente, a las ventas exentas no puede ser deducido en la liquidación. Es deducible íntegramente en el período de la compra el impuesto incluido en la adquisición de bienes de capital, por la parte del mismo asociado a ventas gravadas y/o de exportación.

La normativa del impuesto establece unos regímenes particulares de liquidación, así como existe una amplia nómina de agentes de retención y percepción que aseguran un piso importante de la recaudación.

2. IMPORTANCIA ECONÓMICA DEL IMPUESTO

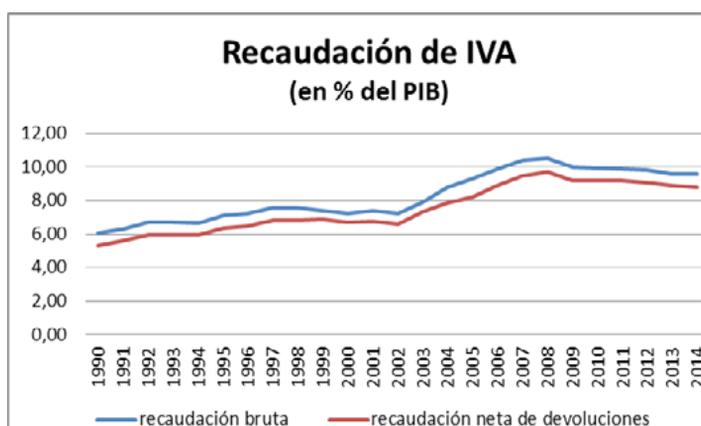
El IVA es el principal tributo en Uruguay y representa casi la mitad de los ingresos del Gobierno Central (Gráfica 2).

Gráfica 2
Importancia económica del IVA



En la actualidad, el IVA recauda el equivalente a 9 puntos del Producto Interno Bruto (Gráfica 3). En los primeros años de la década de los 2000, y en consonancia con un período de recuperación y crecimiento económicos, la recaudación de IVA creció considerablemente. La reforma tributaria de 2007 afectó al IVA al eliminar exoneraciones y también reducir sus tasas. El efecto combinado de estos cambios dio como resultado, en los primeros años, una continuación de la senda de crecimiento, pero a partir de 2009 –y en un contexto de desaceleración económica– la recaudación del IVA en porcentaje del PIB muestra una tendencia ligeramente decreciente.

Gráfica 3
Importancia económica del IVA en porcentaje el PIB



La recaudación del IVA siguió creciendo desde 2009 en adelante, pero lo ha hecho a tasas inferiores a las de crecimiento económico. En un contexto en el cual la tasa de evasión en el IVA sigue disminuyendo, la explicación de esta desaceleración en la recaudación del impuesto debe tener otros factores explicativos.

En efecto, el gasto tributario en el IVA, que después de la reforma tributaria de 2007 disminuyó considerablemente en respuesta a la eliminación de exoneraciones, ha vuelto a seguir una senda de crecimiento en los últimos años (Gráfica 5), como consecuencia de diversos instrumentos de política que han establecido nuevos tratamientos preferenciales en la tributación de este impuesto.

Gráfica 4
Importancia económica del gasto tributario en el IVA



Adicionalmente, en los últimos años se ha registrado un cambio en los precios relativos, con encarecimiento de los bienes no transables en comparación con los transables. En parte, este cambio responde a una apreciación de la moneda local, pero también a factores que emergen de los propios mercados de bienes y servicios.

Esta tendencia de cambio en los precios relativos ha incidido en los resultados recaudatorios del IVA, ya que la base imponible de este impuesto tiene mayor foco en la circulación de bienes, y en particular en los transables. El resultado es que el valor del IVA incluido en los precios de los bienes y servicios gravados con IVA ha crecido menos que el nivel general de precios, lo que constituye otro factor explicativo en la ralentización de la recaudación del IVA.

En suma, el IVA es el tributo más importante en Uruguay en términos de su incidencia recaudatoria y ha mostrado un desempeño recaudatorio consistente con el dinamismo económico, aunque en los últimos años muestra signos de mayor ralentización. Estos cambios se presentan en un contexto donde el gasto tributario, desde que existen mediciones en Uruguay (2005), ha inicialmente descendido, para luego retomar una senda ligeramente creciente. Al mismo tiempo, la evasión en el IVA muestra un descenso sistemático, con una participación decreciente en la recaudación estructural del impuesto (Gráfica 5).

Gráfica 5
Recaudación estructural del IVA*



*Se le denomina recaudación estructural a la suma de la recaudación efectiva, la evasión (estas dos constituyen la recaudación potencial) y el gasto tributario.

3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS VINCULADAS AL IVA

El IVA es un impuesto con frecuencia de pago mensual, sin embargo, el contenido de la información que deben presentar los contribuyentes y su frecuencia es diferente, según el segmento al cual pertenezca.

El segmento con mayores obligaciones (denominado CEDE: Control Especial De Empresas), que reúne a unos 10 mil contribuyentes, comprende a las medianas y grandes empresas, y deben presentar una declaración completa de IVA con frecuencia mensual. El resto de los segmentos de contribuyentes con obligaciones en el IVA presentan una declaración anual.

Pero adicionalmente, este grupo de empresas más grandes está obligado a presentar una declaración informativa con frecuencia mensual, que contiene diversos capítulos, pero entre otros, uno que

constituye una herramienta de mucho potencial para el control de los créditos de IVA. Este capítulo comprende el detalle del origen de las compras realizadas por el contribuyente y el detalle del destino de sus ventas.

Cuadro 1
Cantidad de contribuyentes que presentan declaración
informativa

año	Cantidad de declarantes	Participación en la recaudación
2010	805	50,6
2011	841	49,1
2012	1.053	50,4
2013	11.331	78,0
2014	11.716	77,8

El Cuadro 1 muestra la cantidad de contribuyentes que presentan esta declaración informativa y la participación de éstos en el total de la recaudación administrada por la Dirección General Impositiva.

Como se ve, el año 2013 constituyó un punto de inflexión en la disponibilidad de esta información, como consecuencia de la extensión de esta obligación a todo el grupo CEDE. Antes de ese año esta obligación alcanzaba únicamente a un grupo más estrecho de empresas, que contiene a las más grandes del país.

Como ya se señaló, esta información se presenta en una declaración informativa, que acompaña la presentación de la declaración del IVA. El contenido de la información que los contribuyentes deben presentar es el siguiente:

- 1) Al menos el 90 % del total de IVA Compras del período originado en importaciones y en adquisiciones de plaza, discriminado por tasa y por contribuyente. Se registrarán obligatoriamente todos los proveedores con los que se realizaron una o más operaciones en el período, y que acumulan un impuesto superior a 4.000 pesos uruguayos (unos 150 dólares estadounidenses).
- 2) Al menos el 90% de las compras en plaza exentas de IVA del período y todas aquellas por importe superior a 15.000 pesos uruguayos (algo menos de 700 dólares estadounidenses) en una o más operaciones con el mismo proveedor.

Este ítem comprende, además, a las compras realizadas a contribuyentes que están en regímenes simplificados y por consiguiente no facturan con IVA.

3) Al menos el 90% del IVA Ventas a contribuyentes del período, discriminado por tasa y por contribuyente, incluyendo obligatoriamente aquellos contribuyentes a los que se haya facturado IVA superior a 4.000 pesos uruguayos, sea en una o más operaciones.

4. CONTROL DE CUMPLIMIENTO A PARTIR DEL CRUZAMIENTO DE DATOS

Parece evidente que el procesamiento de la información recién reseñada y su análisis a través del cruzamiento de datos, en particular con las declaraciones propias de impuestos, permite, entre otras cosas, validar los créditos declarados de IVA e identificar situaciones de subdeclaración de ventas.

Las siguientes ilustraciones resumen tipos de contrastes que permiten la disponibilidad de esta información.

Figura 1
Control del crédito de IVA declarado por el contribuyente "A"

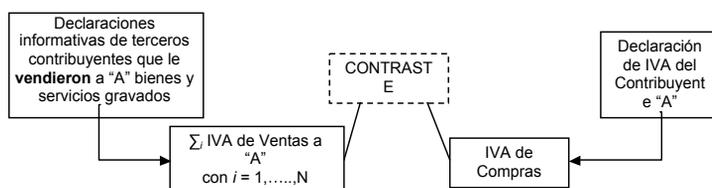
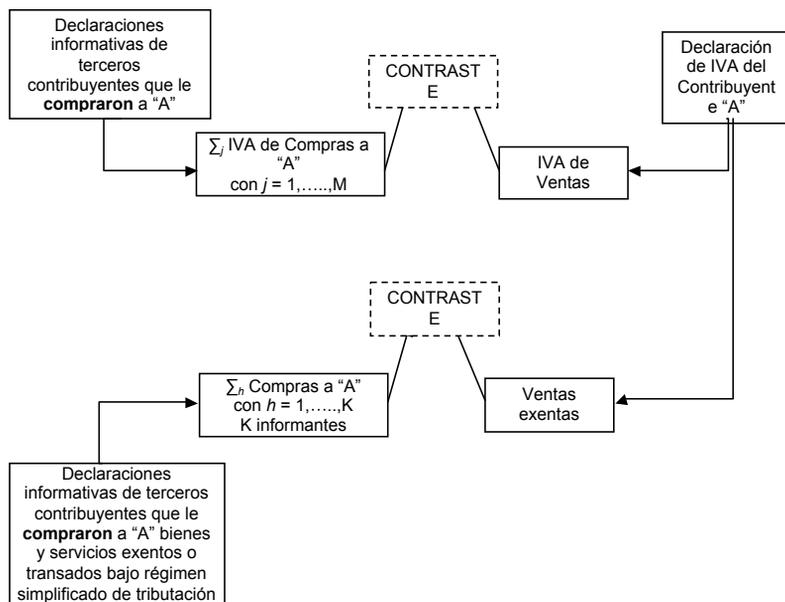


Figura 2
Identificación de potencial subdeclaración de ventas por parte del contribuyente "A"



Sobre la base de que la información utilizada para estos contrastes no es completa, es posible no obstante construir ciertas reglas de negocio, que alimentan los distintos tipos de controles.

Estas reglas establecen uno o más umbrales de referencia, cuya configuración depende del objeto y motivación del control que se va a apoyar con su uso, a saber:

- 1) Control de un crédito fiscal debido a una solicitud de devolución de impuestos.
- 2) Control ante la solicitud del Certificado de Vigencia Anual.
- 3) Selección para fiscalización.

En el primer caso, una simple regla de tolerancia a cierto umbral puede combinarse con el establecimiento de reglas construidas a partir de la comparación entre contribuyentes semejantes. En efecto, se analiza y compara la composición de compras y ventas de contribuyentes que ocupan una posición similar al interior de una cadena de valor.

En el segundo caso, las reglas de tolerancia constituyen un control complementario a una serie de controles que se efectúan en la

oportunidad que un contribuyente solicita la renovación de su Certificado de Vigencia Anual (CVA), y por consiguiente se limita a controlar inconsistencias básicas. Este certificado, que es electrónico, hace constar que el contribuyente está al día con sus obligaciones tributarias y su posesión es obligatoria para poder celebrar una gran variedad de contratos. Existe una consulta en línea que permite a cualquier ciudadano, saber si un contribuyente cualquiera tiene o no vigente su CVA. En los hechos, funciona como un mecanismo de control social masivo (se producen miles de consultas por mes).

En el tercer caso, las reglas se utilizan para generar calificaciones de riesgo, que son insumos utilizados en los procesos de selección de contribuyentes. En adición a lo ya reseñado, se utilizan reglas de asociación como la que se ilustra en el siguiente ejemplo:

Si el contribuyente "A" compra a otro contribuyente "B", y sabemos, según contrastes previos, que "B" está subdeclarando ventas, entonces, además de establecer las calificaciones correspondientes sobre "B", se establece una calificación de riesgo sobre "A". Esto se hace en el entendido de que hay alguna probabilidad de que las compras que "A" realizó a "B" no estén debidamente documentadas, y por lo tanto, no serían deducibles. Además, se establece esta calificación porque constituye una señal sobre el contexto de riesgo en el cual la empresa celebra sus negocios. Naturalmente, estas reglas de asociación no se utilizan para limitar el crédito fiscal que eventualmente solicite "A": en la medida que las ventas dirigidas a "A" declaradas por sus informantes sean una proporción considerable de su IVA Compras declarado, no hay razones para establecer una limitación de este tipo.

5. LIMITACIONES Y ALGUNAS CONCLUSIONES

Como fue señalado, la información declarada por el conjunto de contribuyentes obligado no comprende a todo el universo de los administrados, aunque la última extensión efectuada en 2013 deja una situación de cobertura que convierte a esta herramienta en un importante insumo de trabajo para la gestión de riesgos.

La extensión de la factura electrónica (que en la actualidad comprende a aproximadamente unos mil contribuyentes y al 30% de la emisión de la emisión de documentos fiscales) podría surtir dos efectos: 1) por un lado, elevar aún más el nivel de cobertura (en efecto, el plan de extensión de la factura electrónica que ha diseñado la DGI procura, entre otras metas, alcanzar en 2019 a todos los contribuyentes que tienen obligaciones de declarar el IVA); 2) por otro, eliminar esta obligación de presentar la

declaración informativa, lo que seguramente redundará en una disminución de los costos de cumplimiento.

Si bien es una herramienta con un potencial considerable para el control de los créditos fiscales del IVA, presenta limitaciones para la identificación de subdeclaraciones de ventas, en particular en los siguientes segmentos:

- Contribuyentes que el destino principal de sus ventas es el consumo final.
- Exportadores.

En ambos casos, la limitación radica en la escasa cantidad de informantes.

Por otro lado, también permite un control parcial sobre contribuyentes acogidos a regímenes simplificados de tributación (identificar si sus ventas superan o no el umbral que les permite acogerse al régimen preferencial) y contribuyentes cuyo objeto principal de ventas está comprendido por bienes y servicios exentos del IVA.

En el primer caso (regímenes simplificados), el control parcial repercute tanto en la tributación del IVA como del IRAE (Impuesto a la renta de sociedades). En el segundo caso, en cambio, solamente en el IRAE.

USO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN PARA EL ANÁLISIS Y GESTIÓN DE RIESGOS: LA EXPERIENCIA DE JAMAICA

Vincent Irving

Gerente, Unidad Forense de Minería de Datos
Administración Tributaria
(Jamaica)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. Riesgo de cumplimiento. 3. Modelo de cumplimiento. 4. Marco de cumplimiento de diferenciación de riesgos. 5. Gestión de riesgo. 6. Análisis del riesgo. 7. Conclusión.

RESUMEN

La Administración Tributaria de Jamaica (ATJ) utiliza la tecnología de la información para gestionar y analizar el riesgo a través de diferentes enfoques. Se han utilizado diversos modelos y sistemas de información para garantizar que estos riesgos sean mínimos.

El Sistema de Gestión de Riesgo de Empresas de la ATJ permite a la organización manejar de manera efectiva las incertidumbres asociadas con el riesgo y como tal mejora su capacidad de mitigación contra estos riesgos.

La Gestión de Riesgo de Empresas ayuda a garantizar el efectivo suministro de información y presentación de declaraciones de acuerdo con nuestras leyes y reglamentos. Esto contribuye a evitar los altos niveles de incumplimiento a la vez que ayuda a la organización a lograr su meta estratégica.

La categoría de riesgo clave para la ATJ es el riesgo de cumplimiento. Nosotros gestionamos la identificación, evaluación y mitigación de este riesgo mediante patrones para el suministro de información, presentación de declaraciones, pago y registro. Estos cuatro componentes son esenciales en el desarrollo de estrategias usadas para gestionar y analizar los riesgos. El enfoque para evaluar estos riesgos está dirigido a garantizar que mitigemos el impacto asociado con el incumplimiento.

Los riesgos se analizan mediante el uso de un Sistema de Clasificación de Riesgos conjuntamente con herramientas efectivas de Minería de Datos. Estas herramientas ayudan a determinar el puntaje de riesgo de contribuyentes particulares en lo que se refiere a su nivel de cumplimiento.

Los Sistemas de Información son importantes para la gestión de riesgo en la ATJ in como tal se realizan esfuerzos continuos para garantizar que se tornen más efectivos a través del tiempo.

1. INTRODUCCIÓN

El Marco de Gestión de Riesgo Empresarial en la ATJ

En una licitación para fortalecer su nivel de cumplimiento y poder tomar sólidas decisiones empresariales dentro de la estructura de tributación, la Administración de Impuestos de Jamaica (AIJ) vio la necesidad de desarrollar e implementar un módulo de gestión de riesgo dentro de su proceso de gestión estratégica.

Con la asistencia del Marco de Política de Gestión de Riesgo de Apoyo a la Gestión Económica en el Caribe (SEM CAR), la Administración de Impuestos de Jamaica pudo desarrollar su propio Marco de Gestión de Riesgo Empresarial utilizando el Marco de Gestión de Riesgo Empresarial Integrado de COSO (Comité de Organización Patrocinadora), ISO 31000 y otras mejores prácticas (por ejemplo, de la OCDE).

En el entendimiento que conociendo todos los riesgos posibles asociados con una organización resulta útil proveer diversas opciones sobre cómo manejar el riesgo, la ATJ estableció un Comité de Gestión de Riesgo Empresarial y posteriormente designó Campeones de Riesgo con la responsabilidad de supervisar las actividades de gestión de riesgo del Departamento. A partir de allí, la ATJ estableció una Unidad de Investigación y Gestión de Riesgo Empresarial dentro de su División de Servicios Estratégicos que tenía como función primaria supervisar la recopilación y análisis de la información de riesgo y el desarrollo de estrategias para mitigar y gestionar el respectivo riesgo.

El Comité de Gestión de Riesgo Empresarial creó como parte de su marco, un objetivo de cinco puntos en base al cual funciona;

Gestionar todos los riesgos bajo una política común

- Propulsar iniciativas dirigidas hacia el cumplimiento por la Agencia de Aduanas de Jamaica Drive y la ATJ mejorando la forma de compartir información entre ambas agencias

- Insertar las prácticas de gestión de riesgo a través de toda la ATJ
- Crear valor mediante la reducción de costo y aumentar la eficiencia mediante una mejor toma de decisiones basada en riesgo
- Enfocarse en la gestión de riesgos de una manera integral que explícitamente considere las interrelaciones entre riesgos.

El Comité también procuró explorar todos los riesgos asociados con el Perfil de Riesgo Empresarial (Véase la gráfica que aparece a continuación) la cual fue adoptada en el marco.

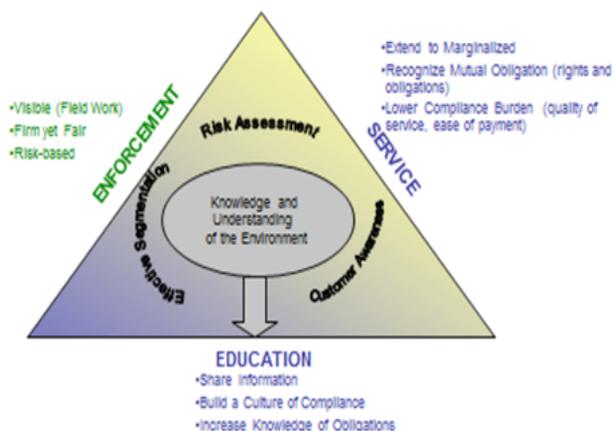
Perfil de riesgo empresarial



2. RIESGO DE CUMPLIMIENTO

Aunque la ATJ ha reconocido que hay otros riesgos que crearán un impacto en nuestras operaciones, según el Perfil anterior de la GRE, hemos determinado que el Riesgo de Cumplimiento representa nuestra principal área de riesgo. Como resultado de ello, la ATJ ha desarrollado un Módulo de Cumplimiento con el objetivo de proporcionar estrategias de mitigación contra todos los riesgos asociados con el cumplimiento.

3. MODELO DE CUMPLIMIENTO



En los últimos siete (7) años, la Administración Tributaria de Jamaica ha venido mejorando progresivamente el modelo de cumplimiento que inicialmente introdujo en el 2008¹. Este modelo ayuda a comprender los factores que influyen en el comportamiento de cumplimiento y las actitudes de diferentes grupos de contribuyentes y sus asesores respecto al cumplimiento.

En base a ese entendimiento, aplicamos estrategias diferenciadas para enfrentar los riesgos de la operación justa del sistema tributario de Jamaica

El Modelo de Cumplimiento Tributario de la ATJ se basa en tres pilares: Servicio, Educación y Ejecución de la Norma

Servicio: hacer que las actividades de cumplimiento sean sencillas, fácilmente accesibles y de alta calidad, mejorando así el cumplimiento y reduciendo el costo administrativo del mismo.

Educación: ayudar a las partes interesadas a comprender sus obligaciones tributarias y derechos para asegurar el cumplimiento con las leyes tributarias,

Ejecución de la Norma: detectar y disuadir el potencial incumplimiento y asegurar que las sanciones sean proporcionales a la infracción.

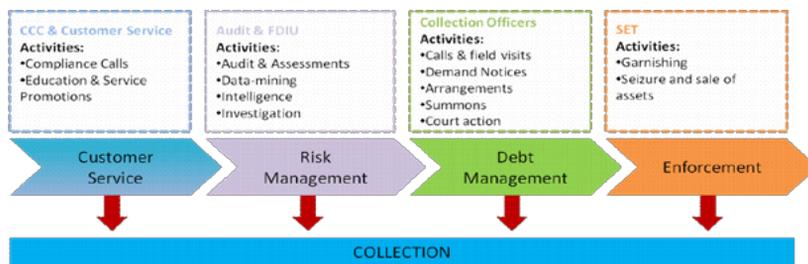
¹ En el 2008 la ATJ adoptó el Modelo de Cumplimiento de la Oficina Australiana de Tributación (OAT) que se utilizaba en aquel entonces.. Véase el Apéndice 1 para una visión general del Modelo de Cumplimiento de la ATJ.

Aunque los tres componentes son distintos, están interconectados y se complementan uno a otro.

Para determinar la estrategia adecuada basada en el comportamiento del contribuyente, la ATJ analiza inicialmente el ambiente en el que opera así como a los contribuyentes (negocio, industria, sociológico, económico, psicológico) para garantizar la segmentación efectiva. Este análisis se realiza dentro de un marco de riesgo.

El modelo de cumplimiento se lleva a cabo dentro de un proceso continuo de cumplimiento donde hay una escalada de casos de cumplimiento entre diversas unidades comenzando con el Centro de Cuidado del Cliente a través de Funcionarios de Cumplimiento Regulares, y concluyendo con el Equipo Especial de Ejecución de la Norma.

Proceso continuo de cumplimiento



Gestión de riesgo

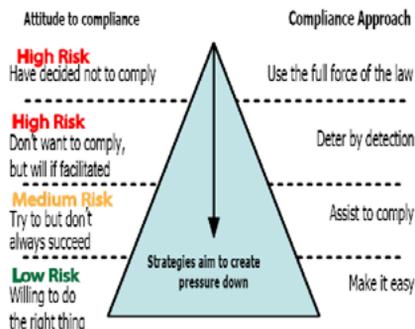
Adoptamos un enfoque de gestión de riesgo hacia el cumplimiento y continuamos aumentando nuestros esfuerzos para diferenciar nuestro compromiso con los contribuyentes grandes, medianos, pequeños y micro en base a nuestra opinión sobre su relativa probabilidad de incumplimiento, así como las consecuencias de cualquier incumplimiento potencial. Mediante el cumplimiento de diferenciación de riesgos, clasificamos los riesgos tributarios de cada contribuyente como alto, medio o bajo en relación con otros contribuyentes similares. Esto lo hacemos para poder determinar la intensidad de nuestras respuestas de cumplimiento, de manera coherente, consistente y considerada. Mediante el uso de un enfoque integrado de gestión de riesgo de cumplimiento aunado a la segmentación de contribuyentes, la ATJ puede asignar nuestros recursos de cumplimiento de la manera más eficiente y efectiva – en áreas de mayor riesgo y consecuencia – y reducir los costos generales de cumplimiento de la comunidad.

Por ejemplo, si usted está en una categoría de riesgo inferior, nuestros servicios de asistencia y apoyo le ayudan a cumplir y la menor intensidad de nuestras actividades de cumplimiento reduce los costos de cumplimiento.

La ATJ reconoce que el cumplimiento voluntario está siendo fortalecido a través de este nuevo concepto, y para garantizar el mejoramiento continuo del cumplimiento voluntario la ATJ ha instituido una dirección estratégica modificada que promete continuar fortaleciendo estos logros recientes.

4. MARCO DE CUMPLIMIENTO DE DIFERENCIACIÓN DE RIESGOS

El marco de cumplimiento de diferenciación de riesgo de la ATJ ayuda a comprender los factores que influyen en el comportamiento del contribuyente y como ello diferirá a través de los grupos de contribuyentes y tipos de impuestos. En base a este entendimiento hemos diseñado estrategias que ajustan nuestro enfoque de riesgo de acuerdo con el comportamiento cambiante de los contribuyentes.



El enfoque adoptado consiste en dirigir los propulsores subyacentes del comportamiento obediente aplicando remedios adecuados para la aplicación de los impuestos con el objetivo de llevar a aquéllos que “no quieren cumplir” a un estado de “voluntad de hacer lo correcto”, a la vez de facilitar la situación a aquéllos que cumplen.

Para aquellos contribuyentes que deciden no cumplir nos proponemos adoptar acciones más intensas utilizando el pleno rigor de la ley, incluyendo investigaciones y auditorías, emitiendo avisos finales, imponiendo sanciones y tomando acción legal tal como citaciones, retenciones y embargos, así como arresto donde no se siguen las órdenes de los tribunales.

Nuestro principal medio para detectar el incumplimiento es analizando y cotejando la información que nos suministran los contribuyentes y terceras personas tales como instituciones financieras y agencias reguladoras. Actualmente nos encontramos expandiendo nuestras capacidades de cotejo de información a la vez que cambios legislativos recientes nos están permitiendo acceder información de fuentes adicionales para compararla con los registros de tributación contribuyendo así a asegurar que el monto correcto de renta imponible sea revelado en las declaraciones de impuestos, así como para expandir la red tributaria.

Nuestro enfoque de cumplimiento está insertado en nuestra metodología de evaluación del riesgo y las estrategias de tratamiento aplicadas a dicho riesgo. Aunque existen muchas amenazas para asegurar que el monto correcto de impuesto está siendo recaudado según las leyes de ingresos, la ATJ ha identificado cuatro riesgos clave que constituyen la base de nuestro mandato para recaudar ingresos tributarios para el Gobierno y el pueblo de Jamaica.

Estos cuatro riesgos clave son:

- Registro en el sistema
- Presentación o ingreso oportuno de la información de tributación requerida
- Suministro de información completa y precisa
- Pago de obligación tributaria a tiempo

Estas cuatro áreas de riesgo crean un impacto en el cumplimiento y nuestras estrategias de tratamiento del riesgo están diseñadas para atender cada área.

5. GESTIÓN DE RIESGO

El sistema computarizado de la ATJ está diseñado para gestionar y analizar riesgos asociados con el registro, declaración, suministro de información y pago.

El sistema genera corridas de cumplimiento mensuales para determinar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones y de acuerdo con estas corridas, se gestionan los contribuyentes en base al riesgo asociado con los mismos.

Obligaciones de Declarar

Cuando los contribuyentes no cumplen con su obligación de declarar, se siguen los pasos siguientes:

1. En la corrida de cumplimiento, luego de que vence la obligación, el sistema genera un aviso de 'Omisión de la Declaración' el cual es enviado al contribuyente.
2. Si el contribuyente no responde a este aviso, antes de la próxima corrida de cumplimiento;
 - i. Se genera y despacha una Liquidación Estimada para este contribuyente. Esta Liquidación Estimada se basa en el promedio de las tres últimas declaraciones presentadas o información proporcionada por el contribuyente en el punto de registro.
 - ii. Una lista de todos los contribuyentes pequeños, medianos y grandes que no respondieron al aviso es asignada a la unidad de cumplimiento para que tome acciones adicionales.
3. Si aún no hay respuesta del contribuyente ya sea al aviso de 'Omisión de la Declaración' o Liquidación Estimada, el sistema genera un Aviso listando todas las Obligaciones Pendientes (Aviso de Intimación).
4. Cuando se genera una Liquidación Estimada por tres períodos consecutivos, se suspende el libro mayor y se activa una auditoría para este contribuyente.

Declaración electrónica obligatoria

La ATJ ha introducido una opción de declaración electrónica, facilitándole a los contribuyentes la presentación de sus declaraciones de impuestos. Este proceso también ha mejorado nuestra capacidad de clasificar los riesgos de nuestra población de contribuyentes.

Los siguientes grupos de contribuyentes están obligados a presentar sus declaraciones en línea:

- Grandes Contribuyentes (Todas las declaraciones)
- Todos los Contribuyentes que presentan Declaraciones Anuales de Empleadores
- Todos los Contribuyentes que reclaman devoluciones del Impuesto General al Consumo (IGC)

La intención de la ATJ es adicionalmente obligar a ciertas clases de contribuyentes en riesgo y tipos de impuestos a que presenten su(s) declaración(es) en línea. Estos contribuyentes de manera consistente presentan sus declaraciones tarde o no las presentan en absoluto.

Pagos

Opción de Pago Electrónico

Una teoría sostiene que los contribuyentes están motivados a pagar sus impuestos cuando entienden claramente cuáles son sus obligaciones y cuándo se pueden efectuar los pagos de esas obligaciones de manera conveniente. Como resultado de ello, ahora los contribuyentes pueden pagar sus impuestos a través de;

- Pagos con tarjetas de crédito a través del portal tributario de la ATJ
- Directamente en el banco
- Cámara de Compensación Automatizada

Estas opciones disponibles le permiten a la ATJ gestionar mejor los riesgos asociados con pagos.

Obligaciones de Pago

Cuando los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones de pago, se toman los siguientes pasos:

1. En la corrida de cumplimiento, luego de que vence la obligación, el sistema genera un Aviso de todas las Obligaciones Pendientes (Aviso de Intimación). Este Aviso de Intimación es enviado al contribuyente.
Los avisos generados por el Sistema son clasificados del modo siguiente;
 - a. “Deuda Nueva” – Esto ocurre cuando la obligación de un contribuyente está pendiente por menos de la fecha de vencimiento más 30 días
Estos contribuyentes son referidos al Centro de Cuidado del Cliente, donde se establece contacto con los mismos para recordarles sus obligaciones pendientes.
 - b. “Deuda Antigua” – Este es el caso en que una obligación está pendiente por más de 30 días luego de la fecha de vencimiento o Liquidaciones de Auditoría.
Estos contribuyentes son referidos directamente a la unidad de cumplimiento para que se tome acción.

Cuando la obligación continúa pendiente debido a incumplimiento en los arreglos de pago, estos contribuyentes son seleccionados para acción judicial.

Monitoreo de los Contribuyentes dentro de cada Centro de Servicio de Ingresos

La división operacional de la ATJ trata directamente con todos sus contribuyentes. El servicio a estos contribuyentes se presta a través de cualquiera de nuestras treinta Oficinas de Impuesto, de las cuales siete (7) están clasificadas como Centros de Servicio de Ingresos (CSI), además de una (1) Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC).

Todos los contribuyentes son asignados a uno de los siete (7) Centros de Servicio de Ingresos (CSIs) o la OGC dentro de la ATJ. Estos contribuyentes son adicionalmente segmentados en categorías de grande, mediano o pequeño, en base a la renta e impuestos pagados. A través de la Tecnología de Información analizamos y monitoreamos las tendencias de los impuestos pagados por los principales ciento cincuenta (150) contribuyentes dentro de cada CSI, en un período similar cada año. Cuando el análisis muestra un significativo incremento o disminución en los impuestos pagados, procuramos determinar la(s) razón(es) del cambio.

6. ANÁLISIS DEL RIESGO

6.1. Clasificación del Riesgo

a. Modelo de Riesgo SEMCAR

El Marco de Política de Gestión de Riesgo SEMCAR (Apoyo a la Gestión Económica en el Caribe) provee conceptos para la clasificación de riesgo de los contribuyentes. Este concepto consta de nueve componentes (**véase la tabla a continuación**) que juntos constituyen la base para comprender el riesgo de un contribuyente.

Concepto		Propósito
1	Lista Maestra	Para consolidar administración conjunta de riesgo
2	Búsqueda del Contribuyente	Para establecer identificación positiva
3	Datos Automatizados	Intercambio para facilitar actividades de cumplimiento
4	Inconsistencia Esencial	Verificar para identificar fraude potencial
5	Medición Riesgo del Contribuyente	Para determinar intervenciones
6	Control Transacciones Aduaneras	Para determinar intervenciones

Concepto		Propósito
7	Controles de Procesos Internos	Para dirigir procesos clave de alto impacto
8	Suministro Información 360°	Para facilitar actividades de cumplimiento
9	Tarjetas de Mando de Madurez de Riesgo	Para facilitar mejoramiento continuo del proceso (este concepto está enfocado a todo el departamento)

La ATJ ha implementado plenamente el componente de Medición de Riesgo del Contribuyente en el que los riesgos de los contribuyentes son clasificados a través de un sistema de evaluación de riesgo. Esta clasificación del riesgo está lógicamente estructurada en base a dos dimensiones – *probabilidad* y *consecuencia*.

- La *consecuencia* del riesgo del contribuyente se mide en términos de la importancia financiera potencial que el contribuyente tenga para nosotros.
- La *probabilidad* de que un riesgo ocurra se mide como una evaluación de riesgo relativo dentro de una población de contribuyentes.

Cuando se efectúa una evaluación de riesgo, el puntaje obtenido ayuda determinar la acción tomada en relación con ese contribuyente en particular. Contribuyentes con altos puntajes de riesgo son asignados a la Unidad de Minería de Datos para análisis adicional. Estos análisis nos informan de la estrategia de tratamiento a ser utilizada, si se requiere realizar una auditoría o si el contribuyente debe ser educado.

La tabla que aparece a continuación muestra algunos criterios usados para generar puntajes de riesgo para nuestra población de contribuyentes.

Importancia Financiera	Mediciones
	Renta
	Suministros
	Crédito
	Traslación de Pérdida a Ejercicio Posterior
	Atrasos (Deuda)
	Traslación de Pérdida a Ejercicio Posterior

Subtema 2.2 (Jamaica)

	Mediciones
EVALUACIÓN DE RIESGO	Relación: Compras a Ventas
	Relación: (Total Impuesto Insumo/Tasa): Total Suministros
	Otros Ingresos
	Relación: Compras Locales a Gasto
	Total de Pagos /Total de Deudas
	Relación: Suministros Exentos
	Relación: Reclamos de Devoluciones a Balance de Crédito
	Total de Suministros: Volumen de Negocios
	Ganancia Neta /Ventas Declaradas
	Ganancia Neta /Ventas Declaradas (YoY)
	Pérdidas Continuas (3 años)
	Ajustes de Auditoría
	# de Sucursales
	Infracciones Aduaneras
	Verificación de Lista: Sector/Industria/Naturaleza de Negocio
	Relación Auditoría de Año Anterior a Impuestos Declarados
	# de Declaraciones Tardías
	# de Declaraciones Faltantes
	# de Declaraciones Revisadas – <i>por Contribuyentes</i>
	# de Pagos Tardíos
	# de Períodos de Devoluciones
	CIF + Derechos + Tasas de Usuario /Costo de Ventas
	IGC sobre Asignación de Capital
	Exportaciones
	Verificación de Lista: Fraude
Verificación de Lista: Códigos Aduaneros	

6.2. Modelo de Riesgo de Gestión de Deuda

También hay un sistema de evaluación de riesgo que clasifica el riesgo de contribuyentes con atrasos. El puntaje recibido por un contribuyente ayudará a determinar la clasificación de la deuda. La deuda del contribuyente se clasifica como de alta, mediana o baja prioridad.

Algunos de los criterios usados para generar puntajes de riesgo para Contribuyentes con atrasos incluye:

1. Tiempo de la Deuda
2. Tipo de Impuesto
 - a. Fondo de Fideicomiso
 - b. Impuesto sobre la Renta
3. Monto Principal Adeudado
4. Monto Total Adeudado
5. Número de tipos de impuestos atrasados

Al generarse los puntajes, se asignan listas a los CSI/OGC pertinentes donde estos funcionarios de Gestión de Deuda trabajarán comenzando con los casos de alta prioridad hasta los de baja prioridad.

1. Minería de Datos

La ATJ utiliza software de minería de datos para dos propósitos principales; cotejo de información y análisis de áreas de riesgo dentro de su proceso de negocio.

a. Riesgo del Proceso de Negocio

Se llevó a cabo un análisis general del proceso de negocio de la ATJ para identificar áreas de riesgo dentro de nuestro sistema de información. De este análisis se diseñaron herramientas de minería de datos para generar excepciones (p.e. contribuyentes identificados en las áreas de riesgo) dentro de los sistemas. Las excepciones son entonces asignadas a funcionarios designados mediante un proceso de flujo de trabajo basado en el riesgo identificado.

Un ejemplo de una excepción generada por el sistema

Cuando un contribuyente recibe una Liquidación Estimada, si presenta una declaración dentro de los 30 días siguientes a dicha liquidación, la Liquidación Estimada será anulada y la declaración presentada es aceptada. Esto nos puede presentar un riesgo mayor, ya que un contribuyente que recibe una Liquidación Estimada puede presentar una declaración sin valor alguno dentro de este margen de treinta días, anulando así la Liquidación Estimada y por extensión su obligación de pago.

b. Cotejo de Información

La principal herramienta utilizada por las administraciones tributarias a nivel mundial para detectar el incumplimiento consiste en analizar

y cotejar la información suministrada por los contribuyentes en las declaraciones de impuestos con la información proporcionada por terceras personas tales como instituciones financieras, agencias reguladoras y los negocios con los que tratan los contribuyentes.

La ATJ ya dispone de capacidad bien desarrollada de cotejo de información y los cambios legislativos recientes ahora nos permiten tener acceso a aún más información de fuentes adicionales para mejorar nuestra capacidad de comparar datos externos con registros de tributación. El objetivo final es recopilar información del contribuyente para lograr un cuadro casi completo de las transacciones financieras de cada contribuyente, permitiéndonos así detectar omisiones en el registro y presentación de declaraciones, renta y ganancias no declaradas, deducciones tributarias fraudulentas, así como reclamos de crédito y devoluciones fraudulentos. Estamos trabajando en colaboración con la Agencia de Aduanas de Jamaica para cotejar datos de importación con registros tributarios, lo que nos ayuda a garantizar el cumplimiento con las leyes de los impuestos sobre la renta y el consumo.

i. Registro

Debido al reciente fortalecimiento de nuestra Oficina de Grandes Contribuyentes, el registro de grandes contribuyentes se considera ahora de bajo riesgo. Sin embargo, la ATJ estima que una gran parte de nuestra base potencial de contribuyentes a nivel de ingresos inferiores no está activamente registrado para fines de tributación. A través del análisis de datos de Terceras Personas, podemos determinar personas/entidades en industrias/sectores que están reguladas y/o se pueden definir. Se crean programas pertinentes para que estas personas y/o entidades se registren.

ii. Presentación de Declaración

Cuando las personas/entidades están registradas, verificamos para ver si están presentando una declaración de impuestos. Cuando los contribuyentes no están declarando, le solicitamos que presenten sus declaraciones. Cuando estas declaraciones no son presentadas, los contribuyentes son asignados a funcionarios en las respectivas CSIs, ya sea para que se genere una Liquidación Estimada o se tome acción judicial.

iii. Suministro de Información

Si los contribuyentes están registrados y declarando, comparamos

la información suministrada por el contribuyente con la información en nuestra base de datos. Cuando la información proporcionada por estos contribuyentes no está completa ni es precisa, ellos son seleccionados para auditoría.

iv. Pago

También utilizamos datos de terceras personas para determinar la capacidad de pago del contribuyente. Cuando un contribuyente tiene capacidad para pagar y continúa moroso a pesar de nuestro esfuerzo inicial de cumplimiento, damos seguimiento a estos contribuyentes a través de disposiciones de Retención y Embargo que aparecen en nuestra Ley de Recaudación de Impuestos.

Procuramos hacer minería de datos para determinar:

- a. Las relaciones Comerciales de los Contribuyentes (Gobierno/ Privado)
- b. Afiliación a Bancos e Instituciones Financieras
- c. Relación de Arrendador y arrendatario
- d. Relación Empleado/Empleador

7. CONCLUSIÓN

Un desafío clave para la ATJ consiste en desarrollar procesos automatizados para que nos ayuden a evaluar el riesgo de los datos cotejados e implementar nuevas estrategias de tratamiento en nuestras áreas de verificación del cumplimiento tales como cartas de consulta automatizadas, auditorías de oficina, visitas de información, revisiones de mantenimiento de registros y asistencia a través de iniciativas para llegar a los contribuyentes, todo ello apoyado por una capacidad efectiva de aplicación de la norma, investigaciones y enjuiciamiento.

La experiencia de países con sistemas de tributación avanzados muestra que el cumplimiento voluntario mejora significativamente cuando los contribuyentes se percatan que hay un proceso sofisticado de cotejo cruzado contra los registros tributarios y hay una gran probabilidad de que el comportamiento incumplido sea detectado. Nuestro enfoque es consistente con nuestro deseo de reducir los costos de cumplimiento, ya que solo nos proponemos consultar con los contribuyentes si hay una buena razón para sospechar el incumplimiento.

El nuevo Sistema de Información de la Administración de Ingresos (SIAI) que se implantará en los próximos dos años asistirá a la ATJ a instalar procesos que ayuden al personal a darle seguimiento a casos identificados a través de nuestra capacidad mejorada de cotejo de información y minería de datos forenses. También vamos a procurar hacer uso de software de cotejo de datos disponibles comercialmente para asistirnos en nuestros esfuerzos de cumplimiento.

HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL Y GESTIÓN DE RIESGOS

Paulo Ricardo Cardoso
Secretario adjunto
Secretaría de Ingresos Federales
(Brasil)

Contenido: 1. Recaudación. 1.1. Programa Omisos DIRPF. 1.2 Malla DCTF (Declaración de Débitos y Créditos de Impuestos Federales). 1.3 OPJUD –Sistema de Control de Acciones Judiciales. 1.4 Gestión de Riesgos en el Análisis de Crédito y Compensación Tributaria. 2 Comercio Exterior. 2.1. Sistema de Selección por Aprendizaje Automático (SISAM). 3. Supervisión. 3.1 Proceso de Selección - Impuestos Internos. 3.2 Indicador: Inspecciones finalizadas con un resultado. 3.3 Crédito fiscal establecido

1. RECAUDACIÓN

1.1 Programa Omisos DIRPF

El Programa Omisos DIRPF hace el análisis de la omisión de las Declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2008 (año calendario 2007). El sistema CPF utiliza las informaciones de omisión, ya que la Instrucción Normativa que lo regula prevé la actualización catastral con base en la eventual omisión de DIRPF (los contribuyentes omisos deben figurar con la situación catastral “pendiente de regularización”).

Los criterios de verificación de omisión implantados son:

- Vinculación del CPF a CNPJ como participante del Cuadro de Socios y Administradores (QSA) o responsable (la información de responsabilidad sólo se considera si no hay QSA para el CNPJ). Este criterio sólo se utiliza para la verificación de la omisión de los AC 2007 y 2008.
- Base Imponible sujeta al ajuste anual, por encima de los límites.
- Ingresos gravados exclusivamente en las fuentes superiores al límite.
- Base imponible en función de la realización de operaciones en las bolsas de valores, de mercancías, de futuros o similares,

- independientemente de su valor.
- Informaciones obtenidas de la DIRF sobre la renta imponible sujeta al ajuste anual de los contribuyentes residentes en el extranjero. El sistema CPF creó el IRE (Indicador de Residentes en el Extranjero) que consiste en la posibilidad de registrar la información de residentes en el extranjero en la funcionalidad en línea o alimentada por el procesamiento de la DSD (Declaración de Salida Final) o CSD (Comunicado de Salida Final). La indicación de que el contribuyente es residente en el extranjero en el año calendario permitirá que no se considere la renta imponible únicamente en la fuente como una condición de la obligación de entrega de DIRPF e identificar aquellos que, a pesar de tener esa condición en el CPF, fueron gravados como residentes.

1.2 Malla DCTF (Declaración de Débitos y Créditos de Impuestos Federales)

La Malla DCTF fue implantada para mejorar el control del crédito fiscal y reducir las posibilidades de caída de la recaudación, evitando la aplicación automática o proporcionando alertas a las declaraciones de los contribuyentes con la acción fiscal en curso o finalizada, con la declaración de los períodos de caídas, con reducción de débitos para su uso en períodos de restitución o en declaraciones de compensación, para obtener CND o para la reducción indebida de créditos por pagar, con el crédito señalado en DCTF vinculado a la declaración de origen de los impuestos y la prohibición legal.

La DCTF entregada después del inicio de la acción fiscal no producirá efectos automáticos. En el caso de la acción fiscal en curso los débitos de DCTF podrán aplicarse de forma manual por la fiscalización, si el contribuyente ha recibido la orden de rectificar su declaración. En el caso de la acción fiscal finalizada la rectificativa de DCTF reduciendo los débitos no se aplicará a los períodos de cálculo y los impuestos fiscalizados.

La DCTF rectificativa que reduzca los débitos recibirá un trato diferente de acuerdo con los límites que se establezcan por las oficinas. Si la deuda total se reduce por encima de un umbral por debajo de la DCTF se producirá una alerta para las oficinas con jurisdicción. Si el total de débitos se reduce por encima del límite superior la DCTF no producirá efectos automáticos. Los débitos podrán ser aplicados manualmente por la oficina después de un análisis.

1.3 OPJUD –Sistema de Control de Acciones Judiciales

El OPJUD es un Sistema de Control de Acciones Judiciales, cuyo objetivo es mejorar el proceso de trabajo promoviendo el aumento de la productividad, acercar la recaudación a su potencial efectivo, elevar la percepción de riesgo y la presencia fiscal, así como propiciar la gestión de riesgos de las acciones judiciales.

El sistema fue desarrollado por el equipo de la Oficina de Administración Tributaria de Sao Paulo (DERAT / SP) para satisfacer la necesidad de realizar un seguimiento y administrar los trabajos relacionados con los débitos suspendidos por una orden judicial declarados en la Declaración de Débitos y Créditos Fiscales (DCTF).

El OPJUD permite entonces registrar y controlar cualquier tipo de medida judicial, monitorear su progreso, controlar - cuando haya - créditos fiscales, depósitos judiciales y procesos relacionados con la misma, recibir y almacenar de forma automática (a través del sistema PUSH) mensajes de los distintos órganos del Poder Judicial, almacenar todos los documentos pertinentes para el seguimiento de las acciones judiciales, el seguimiento de los débitos pendientes de análisis, proporcionar datos consolidados de la acción judicial y emitir informes en base a los datos disponibles en la base de datos.

Desde la perspectiva de resultados y procesos el sistema permitió acelerar el cobro del crédito fiscal al reducir el tiempo entre el vencimiento del impuesto y su cobro, acercando la recaudación efectiva a la potencial, elevando la percepción de riesgo de presencia fiscal, fortaleciendo la imagen de la Institución ante la sociedad y aumentando el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, en particular para los contribuyentes que declaran débitos vinculados a acciones legales para las cuales no poseen disposición judicial alguna, o para casos en los que no son parte del polo activo de la acción y que después de una citación regular, cobran el tributo.

El riesgo de prescripción se redujo significativamente mediante el aumento de la seguridad funcional y dando celeridad a la ejecución del cobro.

Desde la perspectiva de las personas y los recursos posibilitó un aumento de la productividad en los equipos en los que se implementó, adecuando un cuadro escaso de servidores a las crecientes demandas institucionales, con la optimización de los recursos humanos disponibles.

Por último, teniendo en cuenta que la interfaz con el Poder Judicial también permea los procesos de registro, recaudación, fiscalización y contencioso, el sistema puede optimizar los resultados de estas proyecciones, similar a lo que ocurrió con el proceso de cobranza, y también puede ser utilizado como herramienta de inteligencia fiscal, como fuente de mejora de la política fiscal y como instrumento de modificación de la legislación.

1.4 Gestión de Riesgos en el Análisis de Crédito y Compensación Tributaria

El sujeto pasivo que establezca un crédito podrá usarlo para compensar sus débitos propios, vencidos o devengados, en relación con los impuestos administrados por la RFB, con sujeción a las contribuciones de seguridad social.

La compensación se efectúa por un sujeto pasivo mediante la presentación a la RFB de la Declaración de Compensación (DCOMP) generada por el programa PER/DCOMP o, ante la imposibilidad de su uso, a través del formulario de Declaración de Compensación.

La compensación extingue el crédito fiscal bajo condición resolutoria de la posterior homologación del procedimiento.

De esa manera, ante la necesidad de evitar la extinción del crédito fiscal mediante la homologación tácita de las compensaciones indebidas y en vista de la imposibilidad de revisar en el plazo de prescripción de cinco años, las más de 600.000 DCOMP presentadas anualmente, se hace necesario adoptar criterios de análisis de riesgo en la selección de las declaraciones a ser auditadas.

Estos criterios observan el historial de las compensaciones no homologadas, el monto de las compensaciones, el valor de las cuotas de crédito no validadas automáticamente por el Sistema de Control de Créditos (CMS) y los indicios de irregularidades señalados por el intercambio electrónico de datos, como forma de identificar el impacto, la probabilidad y la gravedad de los riesgos de incumplimiento de compensación y de irregularidad en el cálculo del crédito ofrecido a la compensación.

A los efectos de análisis de riesgos de la compensación se considera:

Probabilidad	% de certeza
1-Muy Baja	0 a 20%
2-Baja	20 a 40%
3-Media	40 a 60%
4-Alta	60 a 80%
5-Muy Alta	> 80%

Probabilidad (P): grado de certeza de ocurrencia de incumplimiento de la compensación o irregularidad en el cálculo del crédito.

Impacto (I): el impacto en la recaudación derivada de incumplimiento de la compensación o irregularidad en el cálculo del crédito.

Muy Bajo (1)	Bajo (2)	Medio (3)	Alto (4)	Muy Alto(5)
No Significativo	De x a x% de la recaudación	De y a y% de la recaudación	De xy a xyz% de la recaudación	Por encima de xyz% de la recaudación

El grado de gravedad ($G = I \times P$) está definido en la matriz de probabilidad x impacto que aparece a continuación:

Planificación de Respuestas a los riesgos:

Prevención: La prevención de riesgos involucra cambios evolutivos en los SCC y en el programa PERDCOMP para eliminar la amenaza presentada por un riesgo de incumplimiento en la compensación.

Aceptar: Rara vez es posible eliminar todos los riesgos. Así, aceptar indica la decisión de no responder al riesgo en vista del escaso grado de gravedad o porque el tratamiento sería desfavorable según el análisis de costos versus beneficios.

Mitigar: La mitigación de riesgos exige la reducción de la probabilidad y/o el impacto de un incumplimiento o irregularidad hasta un límite aceptable a través de procedimientos sumarios o auditorías electrónicas.

Sistemas utilizados en la gestión de riesgos

- Sistema de Control de Créditos (SCC)
- Sistema Público de Contabilidad Digital (Sped)
- Sistema ContÁgil;
- Sistema Sief PERDCOMP;
- Sistema de Inteligencia Fiscal (SIF)

2. COMERCIO EXTERIOR

2.1. Sistema de Selección por Aprendizaje Automático (SISAM)

Una de las actividades de gestión de riesgo aduanero realizada por la Secretaría de Ingresos Federales en el comercio exterior es el análisis de las declaraciones de importación que hayan sido dirigidas al Canal Verde, a partir del cual las mercancías se liberan para su entrega al importador sin la necesidad de la inspección aduanera.

Este análisis es necesario para detectar declaraciones que no hayan sido seleccionadas para los canales de verificación (revisión de documentos y/o verificación física de la mercancía) por los parámetros normales de selección utilizados por el Siscomex o resultantes de los análisis realizados a nivel nacional por el Centro Nacional de Gestión de Riesgo Aduanero, pero que pueden contener irregularidades asociadas a la clasificación fiscal de la mercancía, el origen, valor aduanero o fraude de tramitación administrativa. Esta actividad requiere un trabajo intenso en el cruce de información.

En este sentido, se desarrolló el Sistema de Selección de Aprendizaje Automático (SISAM), diseñado para ser una herramienta de apoyo a la selección aduanera, desarrollado en base a una técnica de inteligencia artificial (IA), conocida como Red Bayesiana y capaz de procesar y analizar una gran masa de datos. De este modo, analizando y cruzando las informaciones de toda la base de declaraciones registradas en el Siscomex, la herramienta ayuda a la fiscalización en la toma de decisiones.

El SISAM tiene como objetivo mejorar la selección de las declaraciones de importación para inspección en el despacho aduanero, mediante el uso del aprendizaje automático, señalando el universo de declaraciones grabadas en el Siscomex, un cálculo de probabilidades de delitos relacionados con la probabilidad:

- de presencia de errores en la clasificación fiscal;
- de divergencia de cantidad o de origen de la mercancía;
- del uso incorrecto de las tasas de II, IPI, Pis/Cofins; y
- del no pago del derecho antidumping adeudado.

El uso de Inteligencia Artificial permite que el Sisam “aprenda” a reconocer, con el historial de Declaraciones de Importación los patrones típicos y atípicos los patrones asociados a violaciones ya detectadas. Comparado con relación a una selección aleatoria, el uso del sistema multiplica la eficacia de la selección por 20, sin ayuda humana, y por más

de 50, con esta ayuda, detectando errores no obvios que escaparían en medio de grandes volúmenes de información.

Además, el sistema calcula la probabilidad para la clasificación fiscal y origen correcto para cada elemento de una declaración, teniendo en cuenta la información indicada en otras declaraciones de importación para el mismo producto y el historial de violaciones detectadas por la auditoría.

Ejemplo de texto producido por el sistema para un error de clasificación fiscal:

“La probabilidad de error de clasificación fiscal en este artículo se estimó en 44.85%. En el historial específico de este importador una mercancía de la subpartida 85437099 de la NCM es más común y aparecen dudas sobre esta subpartida específica en la NCM declarada que generan una sospecha de alta relevancia. Vale la pena destacar el hecho de que en el historial del Sisam, este importador ha tenido mercancías de la subpartida NCM 85437099 de la NCM verificadas por inspectores 3 veces y en todos los casos la NCM fue declarada erróneamente como parte de la subpartida 90275090. La influencia de este fabricante (XXXX) levantó una leve sospecha de mala clasificación, pero confirmó sutilmente la idea de que la verdadera NCM sería, de hecho, la 85437099. Además, estadísticamente, la descripción de las mercancías favorece la idea de que la verdadera NCM es aún 85437099, aumentando así la sospecha de error de clasificación.”

Por medio del sistema, 2 millones de posibles errores se analizan diariamente, con 3 mil millones de patrones acompañados estadísticamente. El sistema también muestra el valor de retorno esperado, calculado en Reales (R\$), basado en la probabilidad de ocurrencia de errores y de acuerdo con la repercusión fiscal y administrativa asociada con la mercancía.

El proyecto todavía está siendo implementado en unidades aduaneras de la Secretaría de Ingresos Federales, pero donde ya está en funcionamiento trajo como resultado:

- 35% de exactitud señalando errores en una selección de 2% del universo total de declaraciones;
- 29% de exactitud en los errores de Clasificación Fiscal (clasificación correcta aparece 53% en 1er lugar);
- 36% de exactitud en los errores de origen de mercancías (origen correcto aparece 76% en 1er lugar); y
- 65% de exactitud en la estimación de retorno monetario (R\$) de la selección.

El sistema también indica una fuerte contribución al aumento de la competitividad en el comercio exterior. En estas unidades, su uso combinado con los cambios en los parámetros permitió:

- Incremento de 20 a 30% en la eficacia de la selección, con un porcentaje de aciertos superior a 90%;
- reducción de entre 30 y 40% en la cantidad de declaraciones seleccionadas para inspección;
- reducción de hasta el 25% en el tiempo promedio global de las importaciones; y
- disminución en el número de servidores asignados al despacho aduanero.

3. SUPERVISIÓN

3.1 Proceso de Selección - Impuestos Internos

3.1.1 Principios de la Selección

En la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB), la selección de contribuyentes a ser objeto de procedimiento fiscal se lleva a cabo de manera objetiva, basada en parámetros técnicos, sin personalizar y con el fin de manejar adecuadamente el riesgo fiscal, teniendo como eje el interés y la relevancia fiscal.

Las directrices se establecen bajo la Subsecretaría de Supervisión para sus diferentes áreas de actuación, mediante la edición de acto normativo relativo al plan anual de supervisión.

3.1.2 Enfoque de Selección

La recaudación de impuestos en Brasil es concentrada, con menos de diez mil personas jurídicas, o 0,1% del total de las empresas, contribuyendo aproximadamente 2/3 de la recaudación en el ámbito federal.

Esto llevó a la definición de una estructura específica para tratar a estos contribuyentes, que reciben la etiqueta de “contribuyentes diferentes”.

Además de las personas jurídicas, un universo limitado de personas físicas también se define en la actuación diferenciada en la RFB.

En términos de estructura, para lidiar con estos contribuyentes diferenciados, la RFB posee dos oficinas especializadas en personas jurídicas (una en Sao Paulo, otra en Río de Janeiro), y una oficina especializada en personas físicas.

Además de estas unidades, la RFB estableció equipos regionales especializados para el seguimiento, la selección y la supervisión de dichos contribuyentes diferenciados.

3.1.3 Criterios de Selección

Con respecto a la selección, el área responsable de la programación de procedimientos tributarios funciona a partir del análisis de datos internos y de informaciones recibidas de fuentes externas. En este contexto, la información externa puede ser relevante para iniciar un análisis del interés fiscal. Así, por ejemplo, un informe de los organismos de control o la Policía Federal, una denuncia que contenga efectivamente pruebas o hechos conocidos públicamente, incluso, todos son elementos sobre los que trabaja la RFB, evaluándose las consecuencias fiscales, siempre sopesando los mencionados principios de interés y relevancia fiscal.

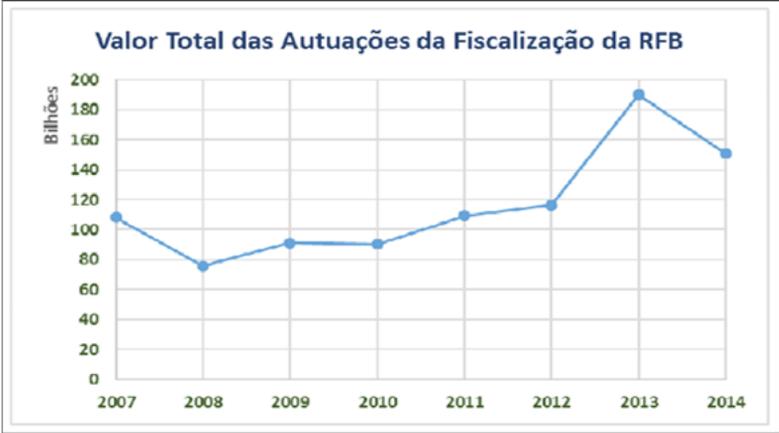
La actuación del área de selección tiene como objetivo promover la gestión de riesgo también para los demás contribuyentes. Las reglas de selección se desarrollan para cubrir puntualmente a los sujetos pasivos en diferentes segmentos y líneas de negocio, siempre en el sentido de que hay que cumplir con una estrategia adecuada para los segmentos o líneas de negocio, en línea con el plan anual.

3.2 Indicador: inspecciones finalizadas con un resultado

El área de selección apunta específicamente a indicios a ser inspeccionados, definiendo hechos, períodos e impuestos. Para comprobar la idoneidad de este trabajo, la RFB hace uso de indicadores. Uno de los utilizados está relacionado con las inspecciones finalizadas con un resultado. El mínimo que se persigue es el 85%, y este indicador ha mostrado un progreso significativo desde 2009, alcanzando casi el 92% en 2014.

3.3 Crédito fiscal establecido

El proceso de selección también se traduce en resultados significativos de liquidación de impuestos. En 2014, cerca de R\$ 160 mil millones se liquidaron por la oficina de supervisión de la RFB, en gran parte debido al proceso de selección interna. De nuevo se verifica la representatividad de los contribuyentes diferenciados, responsables de más del 70% de las actuaciones llevadas a cabo en 2014



INNOVACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO: EL CAMINO TRAZADO POR LOS PAÍSES MÁS DESARROLLADOS – LA EXPERIENCIA DE INDIA

Shyam Murari Nigam

Miembro de la Junta Central de Impuestos Directos
Departamento de Ingresos
Ministerio de Finanzas
(India)

Contenido: 1. Introducción. 2. Los riesgos mayormente enfrentados por la Administración Tributaria en India: 2.1. Riesgo de Incumplimiento. 2.2. Riesgo de que un contribuyente cumplido se torne incumplido. 2.3. Riesgos a nivel de políticas. 3. Iniciativas tomadas por la Administración Tributaria de India para gestionar los Riesgos. 4. Extensa computarización de los procesos. 5. Recopilación de Información de Terceras Personas. 6. Módulo de cumplimiento para remesas transfronterizas. 7. Mapa para el futuro. 8. Sistema de Gestión de Alerta. 9. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

La gestión de riesgo es parte integral de la gestión estratégica de cualquier organización. Es el proceso mediante el cual las organizaciones identifican diversos riesgos vinculados con sus actividades y toman las acciones pertinentes de modo que los objetivos fijados se logren con mayor eficiencia. El propósito básico de la 'Gestión de Riesgo' consiste en establecer un sistema de identificación, evaluación y mitigación de riesgos. Al igual que cualquier otra organización, la administración tributaria también enfrenta diferentes riesgos que requieren la detección y acciones correctivas oportunas. El sistema de gestión de riesgo de una administración tributaria procura lograr un uso óptimo de los recursos enfocándose en la auditoría de los contribuyentes incumplidos, el desarrollo de estrategias para tratar con los contribuyentes incumplidos, el aumento del cumplimiento voluntario, etc.

La administración tributaria de un país en desarrollo enfrenta un gran riesgo de incumplimiento. Los principales propulsores del

incumplimiento por parte de los contribuyentes incluyen los beneficios monetarios, las complejas leyes tributarias aunadas al alto costo de cumplimiento, falta de una efectiva ejecución de las normas, baja tasa de éxito en el enjuiciamiento de los infractores, etc. Los sistemas de gestión del riesgo de incumplimiento requieren pues desarrollar medios para recopilar información pertinente con respecto a la actividad de los contribuyentes, comparación de la información así recopilada, desarrollo de estrategias para la priorización del riesgo, identificación de aspectos sistémicos que lleven al incumplimiento, tomar medidas correctivas a nivel de políticas como ejecutivo, etc.

La administración tributaria de India enfrenta un gran riesgo de incumplimiento mayormente debido a la gran extensión geográfica de India, la gran población, uso relativamente menor de la tecnología, prevalencia de transacciones en efectivo, etc. Esta ponencia presenta la experiencia del Departamento de Impuesto sobre la Renta de India (ITD) en el área de gestión de riesgo de incumplimiento.

2. LOS RIESGOS MAYORMENTE ENFRENTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN INDIA

1.1. Riesgo de Incumplimiento: Incumplimiento generalmente significa no seguir el conjunto prescrito de reglas y procedimientos. Estos riesgos incluyen

- omitir la presentación de la declaración de impuestos,
- omitir el pago de los impuestos adeudados incluyendo el monto tributario retenido por los retenedores de impuestos,
- omitir la declaración de todas las transacciones financieras,
- reclamar exenciones/deducciones injustificadas,
- reclamar créditos tributarios incorrectos,

Los principales factores detrás de dichos riesgos son el beneficio monetario directo por dicho incumplimiento, falta de coordinación entre las diferentes agencias gubernamentales, falta de aplicación efectiva de la ley y de elementos disuasivos, disponibilidad de profesionales para encubrir dicho incumplimiento, infractores habituales, etc.

2.2 Riesgo de que un contribuyente cumplido se torne incumplido: En cualquier administración tributaria siempre existe el riesgo de que un contribuyente cumplido se torne en incumplido. Las principales razones para ello son las complejidades de los procedimientos, alto costo e inconvenientes del cumplimiento, falta de correlación demostrativa directa entre el impuesto pagado por los ciudadanos y el incremento en los servicios públicos y falta de comunicación/publicidad efectiva al respecto.

2.3 Riesgos a nivel de políticas: Siendo un país en desarrollo e importador de capital, es muy importante para India disponer de un sistema tributario predecible, estable y no adverso. Así pues, la administración tributaria de India enfrenta un gran riesgo igualmente en este frente. Estos riesgos se relacionan con uniformidad, estabilidad, certeza y previsibilidad del sistema de tributación.

3. INICIATIVAS TOMADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE INDIA PARA GESTIONAR LOS RIESGOS

En años recientes, la administración tributaria de India ha adoptado diversas medidas para gestionar estos riesgos. Estas estrategias incluyen evaluar las causas de incumplimiento a diversos niveles; analizar, captar datos sobre incumplimiento, minería de datos y recuperación de datos para las formulaciones de políticas; evaluar y determinar el impacto de diversos tipos de incumplimiento, enfrentar las causas mediante intervenciones legislativas y administrativas, etc. Algunas de las principales iniciativas adoptadas por la administración tributaria de India en los últimos años se describen en los párrafos subsiguientes.

4. EXTENSA COMPUTARIZACIÓN DE LOS PROCESOS

En India, la Junta Central de Impuestos Directos (CBDT) ha promovido la adopción de la Tecnología Informática en los departamentos gubernamentales. Se ha establecido una exclusiva Dirección de Sistemas para atender las iniciativas de computarización. Como resultado de ello, han habido beneficios significativos en términos de mayor cumplimiento, procesamiento eficiente y mayor satisfacción del cliente. Algunos de los principales proyectos/sistemas TIC que están siendo operados por la Dirección de Sistemas son:

- Emisión de Número de Cuenta Permanente (NCP) a todos los contribuyentes. El NCP actúa como identificador de la “persona”, no solamente para el departamento de impuesto sobre la renta sino también para diversas otras entidades tales como los bancos. Proporcionar el NCP se ha hecho obligatorio para diversos tipos de transacciones. Ello ha resultado muy útil en la recopilación de información de terceras personas sobre los contribuyentes que subsecuentemente es utilizada para la evaluación del riesgo.
- La presentación electrónica de Declaraciones de Impuesto sobre la Renta ha resultado muy exitosa. No solamente ha simplificado el procedimiento de presentación de la declaración sino que le ha reducido el costo de cumplimiento a los contribuyentes. También ha asistido a la administración tributaria en la captura

de datos de los contribuyentes en formato electrónico. El número de declaraciones presentadas por medio electrónico ha aumentado de alrededor de 400 mil en el año 2006-07 a casi 29.6 millones en el año 2013-14.

- El pago electrónico de impuestos ha permitido el pago en línea de todos los impuestos directos. Los contribuyentes pueden igualmente pagar impuestos a través de los ATM (Cajeros Automáticos). Actualmente ya no hay necesidad de que el contribuyente acuda a un banco para pagar sus impuestos.
- OLTAS (Sistema de Contabilidad Tributaria En Línea) integra los pagos tributarios efectuados por los contribuyentes a las cuentas de los contribuyentes en el libro mayor mantenido por el Departamento del Impuesto sobre la Renta para el crédito tributario. El objetivo del proyecto OLTAS era eliminar el rastro en papel para fines del crédito tributario y el sistema de validación del papel. El mismo se utiliza para la contabilidad tributaria, así como reconciliar los pagos tributarios con las declaraciones presentadas por los contribuyentes y provee a la administración información en tiempo real sobre las recaudaciones tributarias.
- El Centro de Procesamiento Centralizado (CPC) fue establecido en el 2009 para procesar las declaraciones de impuestos. Este proceso incluye el cálculo de la obligación tributaria de un contribuyente en base a lo que ha señalado en su declaración de impuesto y su comparación con el impuesto pagado por el contribuyente. El CPC ha constituido una historia de éxito visto desde la escala de sus operaciones. Dispone de una capacidad de procesamiento pico de 280 mil declaraciones de impuestos por día. El tiempo de procesamiento promedio para las declaraciones de impuestos ha sido reducido a 66 días de los aproximadamente 14 meses que tomaba cuando las declaraciones eran procesadas manualmente. El CPC ha ayudado a la administración tributaria a brindar mejores servicios a los contribuyentes y a aumentar así la confianza entre estos últimos. También ha disminuido el riesgo de pago de intereses sobre devoluciones adeudadas a los contribuyentes.
- El Proyecto CPC (TDS) constituye un paso importante para garantizar el cumplimiento con el TDS (impuesto de retención) mediante el procesamiento de los estados de deducciones en la fuente y la depuración general de datos de los estados de TDS utilizando procesos basados en la tecnología. Ello ha contribuido a reducir los casos de desigualdades de TDS. CPC (TDS) también le ha permitido a los contribuyentes la facilidad de ver sus estados de crédito tributario (Formulario 26AS) en línea, “en cualquier momento” y “en cualquier lugar”. También ha contribuido a mejorar la administración del TDS proporcionando información a través de informes analíticos y del MIS.

5. RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN DE TERCERAS PERSONAS

La administración tributaria de India ha coordinado los procedimientos para la recopilación de datos a través de los siguientes métodos:

- i. Presentación electrónica de declaraciones y formularios de IR (declaración electrónica)
- ii. Presentación de los estados TDS/TCS por los que realizan las deducciones en formato electrónico (eTDS)
- iii. Haciendo obligatorio que varias agencias presenten Declaración de Información Anual (DIA) para transacciones específicas
- iv. Recopilación de información de terceras personas bajo el esquema de la Rama de Información Centralizada (RIC)
- v. Proporcionar obligatoriamente el NCP para ciertas transacciones específicas

También se ha establecido una unidad separada para recopilar información de diferentes fuentes y mantener una base de datos efectiva.

ITD ha podido utilizar esta información para lo siguiente:

- a. Descubrir a los no declarantes con potenciales obligaciones tributarias
- b. Identificación de potenciales contribuyentes que declaran de menos
- c. Mejorar el cumplimiento de los que deducen impuestos
- d. Identificación de vínculos implícitos para una efectiva investigación

Descubriendo a los no declarantes con potenciales obligaciones tributarias – Sistema de Monitoreo de No declarantes (SMN)

El Sistema de Monitoreo de No declarantes (SMN) fue implementado para priorizar la acción sobre no declarantes con potenciales obligaciones tributarias. Las principales características de esta iniciativa son:

- i. Se lleva a cabo el análisis de datos para identificar a los tenedores del NCP que no han presentado declaraciones de impuesto sobre la renta a pesar de llevar a cabo transacciones de gran valor según se reporta en los datos de AIR, CIB y las Declaraciones de TDS/TCS.
- ii. El ejercicio de comparación de datos voluminosos se lleva a cabo con la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) para incluir a los no declarantes que han realizado transacciones monetarias de gran valor.

- iii. El primer Ciclo de Procesamiento SMN (Enero 2013) identificó 1.22 millones de no declarantes con potenciales obligaciones tributarias.
- iv. Se aplicaron algoritmos basados en regla para priorizar los casos de monitoreo clasificado.
- v. Se establece una Unidad de Gestión de Cumplimiento (UGC) para enviar cartas y captar respuestas de los no declarantes.
- vi. Se envían cartas masivas a los tenedores del NCP comunicando el resumen informativo y procurando conocer los detalles de presentación de las declaraciones de impuesto sobre la renta.
- vii. Se implementa un sistema de monitoreo en línea para asegurar que la información relacionada con los no declarantes sea efectivamente usada por las unidades de campo.
- viii. Los Procedimientos de Operación Uniformes (POU) se emiten para asegurar que las unidades de campo mantengan un enfoque consistente.

El segundo Ciclo de Procesamiento del SMN (enero de 2014) identificó 2.20 millones adicionales de no declarantes con potenciales obligaciones tributarias. El módulo de 'Cumplimiento' fue desarrollado en el portal de declaración electrónica y la información relacionada con los no declarantes se puso a disposición de los tenedores específicos de NCP. Los SMS y correos electrónicos fueron enviados al segmento meta solicitándoles que accasaran el portal de declaración electrónica. Los tenedores del NCP pueden proporcionar detalles electrónicamente y mantener una impresión de la respuesta presentada para los fines de registro.

Como resultado de esta iniciativa, un gran número de contribuyentes ha presentado sus declaraciones de impuesto sobre la renta y una cantidad significativa de impuestos de autoliquidación e impuestos adelantados ha sido recaudada. Las estadísticas de las declaraciones presentadas y los pagos de impuestos por las personas identificadas bajo los dos ciclos del SMN aparecen a continuación:

	1. Feb 2013 a Marzo 2013	Abril 2013 a Marzo 2014	Abril 2014 en adelante	Total
Declaraciones Presentadas				
SMN Ciclo 1	109,332	601,317	18,145	728,794
SMN Ciclo 2	--	165,251	33,981	199,232
2. Total	3. 109,332	4. 766,568	5. 52,126	6. 928,026
7. Impuesto de Autoliquidación Pagado (En millones de INR)				
SMN Ciclo 1	2357.80	13670.20	1170.90	17198.09

	1. Feb 2013 a Marzo 2013	Abril 2013 a Marzo 2014	Abril 2014 en adelante	Total
SMN Ciclo 2	--	4226.70	1172.60	5399.30
Total	2357.80	17896.90	2343.50	22598.20
Impuesto pagado por adelantado (en millones de INR)				
SMN Ciclo 1	3173.60	9930.30	1009.70	14113.60
SMN Ciclo 2	--	2261.00	447.30	2708.30
Total	3173.60	12191.30	1457.00	16821.90

Identificación de potenciales contribuyentes que declaran de menos – Enfoque de Auditoría Basado en Riesgos

El Departamento de Impuesto sobre la Renta de India ha implementado el Sistema Asistido por Computadora de Selección de Casos para ser examinados (CASS) usando un sistema centralizado basado en reglas. Los pasos clave en el ciclo de selección CASS incluyen sugerencias de las unidades de campo sobre criterios de selección, análisis de estas sugerencias y conclusión de criterios a nivel del CBDT, ejecución del ciclo CASS por la Dirección de Sistemas para señalar los casos y enviar los casos seleccionados a los funcionarios evaluadores (auditores tributarios) conjuntamente con las razones fundamentales.

El análisis de datos se lleva a cabo para señalar el 10% de los casos seleccionados según el CASS como casos de alta prioridad para un mayor seguimiento y monitoreo. Los funcionarios evaluadores proporcionan retroalimentación (cantidad de renta no declarada y comentarios) sobre las razones de selección del CASS. La cantidad adicional sobre cualquier aspecto que no haya sido señalado por CASS es también captada por el funcionario evaluador.

Entre las características sobresalientes de los ajustes de los parámetros del CASS se incluyen:

- La tasa de impactos (porcentaje de casos en los que se hacen adiciones sustanciales) y adiciones promedio en criterios existentes sobre la base de datos de retroalimentación proporcionados por el funcionario evaluador es analizada para ajustar los criterios existentes.
- Los cambios en la ley y disponibilidad de nuevos formularios/ fuentes de información son examinados para identificar nuevos criterios. La información de terceras personas está siendo cada vez más utilizada para la selección de los casos a examinar.

- Falta de concordancia de la información en la declaración del impuesto sobre la renta con la información disponible.
- Las relaciones y valores financieros específicos de negocio son considerados para identificar los criterios específicos del negocio.

El mejoramiento continuo de CASS ha traído como resultado mayor eficiencia y transparencia en el proceso de selección del caso a ser examinado.

Mejorando el cumplimiento de los retenedores de impuestos

Los detalles de la falta de concordancia entre el crédito tributario reclamado por el contribuyente y la retención tributaria reportada por el retenedor tributario se analizan para identificar los retenedores de alto riesgo para fines de seguimiento y monitoreo. Esta iniciativa ha resultado en el incremento en el número de declaraciones presentadas de deducciones de impuestos en la fuente para seguimiento y monitoreo. Esta iniciativa ha traído como resultado un incremento en el número de declaraciones presentadas de deducciones de impuestos en la fuente y la cantidad de impuestos deducidos (retenidos) en la fuente

Identificación de vínculos implícitos para una investigación efectiva

La Administración Tributaria de India ha implementado el Sistema de Gestión de Datos del Impuesto sobre la Renta (SGDIR), el cual constituye un sistema distribuido de dos niveles para permitir la vinculación de datos que no provienen del NCP mediante el uso de identificadores comunes alternos. Este sistema es usado por la unidad de Investigación en 20 centros. Se ha determinado que estos vínculos resultan muy útiles para identificar a miembros de la familia y otras personas relacionadas con el individuo o entidad que está siendo investigada.

6. MÓDULO DE CUMPLIMIENTO PARA REMESAS TRANSFRONTERIZAS

Todas las personas que realizan remesas transfronterizas deben presentar electrónicamente el formulario prescrito (Formulario 15CA/Formulario 15CB) ante el departamento de impuestos. Estos formularios captan información respecto a la identidad de la persona a la que se le remite el monto, naturaleza y monto del pago, naturaleza del negocio que realiza el no residente en India, el monto de impuesto

retenido sobre tales pagos, etc. La Dirección que tiene jurisdicción sobre los contribuyentes no residentes y la Dirección de Sistemas han desarrollado un Nuevo módulo para identificar casos para fines de verificación respecto a si los impuestos retenidos por la persona que efectúa la remesa son correctos. Los casos son identificados luego de un enfoque basado en riesgo. Luego de la identificación, los casos son enviados a los funcionarios tributarios para la necesaria verificación a través de la función conocida como 'Verificación de Remesas'. Las características sobresalientes de la función asignada a los funcionarios tributarios son las siguientes:

- i. Mostrar la lista de remitentes a ser verificados por el funcionario tributario
- ii. Mostrar la lista de remesas señaladas y otras remesas de los remitentes señalados
- iii. Permitir al funcionario tributario emitir cuestionario/carta de verificación
- iv. Permitir al funcionario tributario actualizar el estado de la verificación y proporcionar retroalimentación
- v. Proporcionar MIS en línea al funcionario tributario y autoridades jerárquicas de supervisión para el monitoreo de la actividad de verificación.

Otras iniciativas incluyen la difusión de información a los contribuyentes a través del sitio Web Departamental. Este sitio Web incluye información relacionada con las leyes tributarias tal como las Leyes, reglas, circulares, notificaciones, formularios de declaraciones y de "challan", tutoriales sobre como presentar las declaraciones de impuestos, folletos/panfletos con información para los contribuyentes, preguntas frecuentes, etc. El sitio Web también ofrece enlaces a diversos servicios como presentación electrónica de declaraciones, PAN, TAN, TDS, pago de impuestos en línea, vista del crédito tributario, situación de la devolución, etc.

La correlación demostrativa directa entre las recaudaciones y comunicación/ publicidad efectivas al respecto constituye un factor importante para mejorar el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes. La administración tributaria de India lleva a cabo campañas en los medios tanto impresos como electrónicos para mostrar las recaudaciones de ingresos como uno de los principales propulsores para las intervenciones positivas del Gobierno en el desarrollo económico y el bienestar social.

7. MAPA PARA EL FUTURO

Proyecto de Repositorio de Datos e Inteligencia de Negocios (RD&IN):

El Proyecto de Repositorio de Datos e Inteligencia de Negocios (RD&IN) se inició en el 2013 para fortalecer el enfoque promovido por información no invasiva para mejorar el cumplimiento la utilización efectiva de información en todas las áreas de la administración tributaria. Algunos de los objetivos identificados son:

- i. Ampliar y profundizar la base tributaria
- ii. Mejorar el cumplimiento con las leyes tributarias
- iii. Detectar el fraude y la filtración de ingresos
- iv. Apoyar la investigación
- v. Aumentar la efectividad en la recaudación tributaria
- vi. Generar informes para todas las empresas
- vii. Monitorear los escenarios de alto riesgo
- viii. Contribuir a la formulación de políticas

La plataforma RD&IN integrará el repositorio de datos de las empresas, minería de datos, minería de web, desarrollo de modelos predecibles, intercambio de datos, gestión de datos maestros, procesamiento centralizado, gestión de riesgo de cumplimiento y capacidades para el análisis de casos.

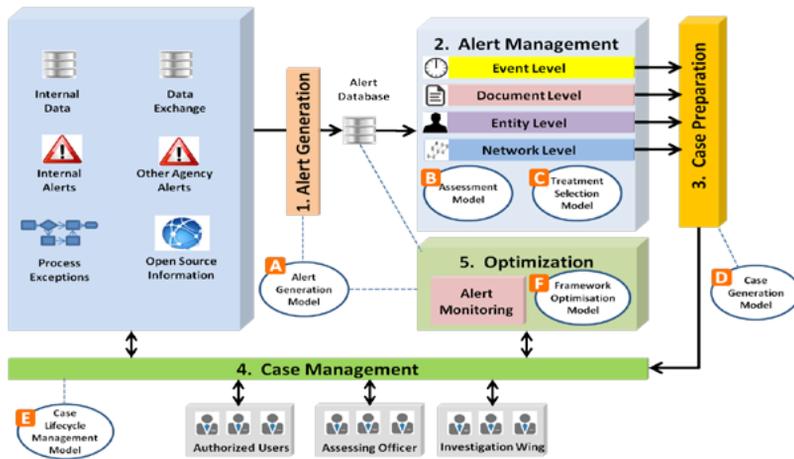
Este Proyecto también contempla el establecimiento de un Centro de Procesamiento Centralizado (CPC – Gestión de Cumplimiento) para llevar a cabo tareas repetitivos con uso intensivo de recursos relacionadas con la gestión de cumplimiento tales como la población NCP, generación de cartas / avisos masivos y verificación para mayor eficiencia y efectividad. Ello permitiría el uso efectivo de información y recursos gratis en el campo para trabajos de alta destreza tales como investigación, examen y recuperación de impuestos, etc.

8. SISTEMA DE GESTIÓN DE ALERTA

El Departamento de Impuesto sobre la Renta de India está implementando el Marco de Gestión de Alerta bajo el Proyecto de Repositorio de Datos e Inteligencia de Negocio (RD&IN). El Marco de Gestión de Alerta mejorará significativamente la efectividad del sistema de selección para examen facilitando el uso efectivo de la información y el uso óptimo de los recursos del Departamento. Dicho sistema se propone institucionalizar el proceso de generación y gestión de alertas en todas las áreas relacionadas con la administración tributaria. El diagrama esquemático del Marco de Gestión de Alerta aparece a continuación:

Figura1

Diagrama Esquemático del Marco de Gestión de Alerta



Los componentes clave del marco de gestión de alerta se resumen a continuación:

- **Generación de Alerta:** Las alertas sobre una amplia gama de asuntos se generarían aplicando escenarios de generación de alertas en la información disponible internamente, recibida de terceras personas y de código abierto.
- **Gestión de Alerta:** Las alertas serán evaluadas a nivel de evento (pago de impuesto, presentación de declaración, etc.), documento (Declaración de IR, formulario, etc.), Entidad (Contribuyente, Dirección, etc.), Red (internamente, grupo, etc.) y el método de tratamiento será sugerido luego de una evaluación general de la información y análisis de los resultados (brecha tributaria, puntaje de riesgo, segmento de contribuyente, comportamiento de cumplimiento del contribuyente, recursos disponibles en el Departamento, etc.).
- **Preparación del Caso:** Toda la información y análisis que puedan resultar útil a los usuarios autorizados en la investigación y evaluación se proporcionarán conjuntamente con el caso.
- **Gestión del Caso:** El ciclo de vida del caso será gestionado para asegurar el cierre del asunto y captación de la retroalimentación.
- **Optimización:** El monitoreo de alertas y evaluación de eventos, retroalimentación y resultados se utilizará para ajustar los modelos (generación de alerta, evaluación de alerta, selección de tratamiento, generación de casos, gestión de ciclo de vida del caso, etc.).

Se espera que el Marco de Gestión de Alerta cubra una amplia gama de riesgo según se señala a continuación:

Tabla
Tipos de Riesgo

S. No.	Categoría	Tipos de Riesgo (Muestra)
1	Obligación básica del Contribuyente	<ul style="list-style-type: none"> • El Contribuyente no ha obtenido el NCP • El Contribuyente no ha presentado la declaración • El Contribuyente no ha revelado información completa y precisa en declaraciones de impuestos • El contribuyente no ha pagado todos los impuestos adeudados (impuesto anticipado, impuesto de auto liquidación, demanda regular)
2	Obligación relacionada con TDS/TCS	<ul style="list-style-type: none"> • El que deduce no ha deducido/recaudado impuestos a las tasas prescritas • El que deduce no ha pagado todos los impuestos deducidos/cobrados • El que deduce no ha presentado el estados/declaraciones TDS/TCS • El que deduce no ha revelado información completa y precisa en estados/declaraciones TDS/TCS • El que deduce no ha mencionado el NCP válido del que se le dedujo en estados/declaraciones TDS/TCS
3	Obligación de Reportar Información de Terceras Personas	<ul style="list-style-type: none"> • El contribuyente no ha citado el NCP al realizar transacciones especificadas bajo el esquema DIA/RIC/SDT • La entidad que reporta no ha reportado transacciones especificadas bajo el esquema DIA/RIC • La entidad que reporta no ha revelado información completa y precisa bajo el esquema DIA/RIC • La entidad que reporta no ha mencionado el NCP válido en las transacciones especificadas.
4	Obligación relacionada con el impuesto a la riqueza	<ul style="list-style-type: none"> • El contribuyente no ha presentado declaración de impuesto a la riqueza • El contribuyente no ha revelado información completa y precisa en la declaración de impuesto a la riqueza
5	Varias	<ul style="list-style-type: none"> • Fraude • Filtración de ingresos • Violación de seguridad de información

Se espera que el Marco de Gestión de Alerta sea implementado en el 2016.

Creación de Dirección de Evaluación de Riesgo

Recientemente también se creó una exclusiva Dirección de evaluación de Riesgo encabezada por el Director General de Impuesto sobre la Renta. Las funciones de esta Dirección incluyen identificación de riesgos, determinación y evaluación de riesgos, estrategias sugeridas para atender dichos riesgo, etc. Esta Dirección inició funciones recientemente.

9. CONCLUSIÓN

El incremento en la recaudación de impuestos directos en India ha sido encomiable en los últimos años, lo que en parte se puede atribuir a las iniciativas emprendidas por la administración de impuesto de India en estos últimos años. Estas iniciativas han traído como resultado un mejor cumplimiento voluntario. El sistema está siendo constantemente mejorado mediante evaluaciones periódicas. Los factores como incremento en el comercio internacional apoyado por los avances en el comercio electrónico, innovaciones en las estructuras de negocios y productos financieros, etc., están presentando nuevos retos para la administración tributaria. La administración tributaria de India espera poder hacer frente a estos desafíos mediante nuevas iniciativas tales como DWIB, Sistema de Gestión de Alerta, cooperación internacional en asuntos tributarios, etc.

Innovación en la gestión del riesgo de incumplimiento: El camino trazado PARA los países en desarrollo

Martin Solvinger

Gerente de Área de Programas de Cumplimiento
Agencia Tributaria
(Suecia)

Contenido: Resumen. 1. El uso del CRM en la STA. 2. Lecciones aprendidas. 3. Uso de CRM en la práctica del STA – 2 estudios de caso. 4. Cómo iniciar o mejorar el CRM – algunas recomendaciones. 5. Conclusión.

RESUMEN

La Agencia Tributaria Sueca (Swedish Tax Agency -STA) ha trabajado con el concepto de Manejo del Riesgo de Cumplimiento (“Compliance Risk Management” - CRM) desde el año 2000; la función está plenamente integrada en nuestra estructura de dirección. Trabajar con el CRM es un proceso y continuamente hemos adaptado y mejorado nuestros procedimientos en este campo.

La STA ha apoyado en los últimos años otras administraciones tributarias a introducir y mejorar el concepto del CRM, principalmente en Europa Oriental, África Subsahariana y Asia Sur-Oriental.

Este documento resume las experiencias y nuestras recomendaciones para apoyar a otras administraciones tributarias para mejorar sus resultados en el CRM.

1. EL USO DEL CRM EN LA STA

La STA, como muchos otros países, adoptó un enfoque orientado al CRM como herramienta principal en toma de decisiones para las opciones de tratamiento del incumplimiento (por ej. auditorías de información, campañas etc.). Este enfoque está completamente integrado en nuestro proceso de planificación. Los procedimientos

de trabajo adoptados en la STA siguen las normas internacionales, principalmente de lineamientos de la OCDE¹ y de la Unión Europea².

La identificación y análisis de los riesgos de cumplimiento se realizan principalmente a tres niveles:

Nivel General (estratégico) – para identificar riesgos generales que representan amenazas a los objetivos a largo plazo de la STA (por ej. minimizar la brecha fiscal). El enfoque son los tratamientos a largo plazo (3-5 años). Como ejemplos de riesgos estratégicos tenemos ingresos no declarados en efectivo, incumplimiento extraterritorial (offshore) y planificación fiscal agresiva.

Nivel de área de riesgo (Táctico) – los riesgos generales se desglosan en zonas de riesgo específicos que deben tratarse a corto plazo (1-2 años). Las áreas de riesgo son sub-segmentos de riesgos estratégicos, por ejemplo los ingresos no declarado en el sector restaurante (parte del riesgo estratégico en efectivo del sector) y uso indebido de precios de transferencia (parte del riesgo estratégico de planificación fiscal agresiva).

Nivel del contribuyente (operacional) – la selección de contribuyentes dentro de un área de riesgo específico (a nivel táctico) que debería ser objeto de un tratamiento específico.

Los riesgos son evaluados en función de los objetivos a largo plazo del STA (p.ej. minimizar la brecha tributaria, mantener la confianza en el STA) y priorizados teniendo en cuenta la capacidad y los objetivos de la administración a corto plazo. Los resultados constituyen la base para el plan anual de negocios y proyectos de auditoría específica, los medios de comunicación campañas etc.

La STA utiliza principalmente un enfoque de arriba-abajo para la planificación, lo que significa que es posible rastrear los riesgos generales hacia las zonas de riesgo y a nivel del contribuyente. Esto significa que todas las intervenciones de cumplimiento (por ejemplo auditorías) son parte de ciertos riesgos que están relacionados con un riesgo estratégico a nivel general.

El conocimiento a nivel de tácticas y a nivel del contribuyente podrían también, en el largo plazo, influir en los riesgos estratégicos (enfoque de abajo hacia arriba).

¹ Nota OCDE- FTA “gestión del riesgo de cumplimiento: Manejar y mejorar el cumplimiento tributario”(2004), disponible en www.oecd.org.

² “Gestión del riesgo de cumplimiento para las administraciones tributarias” EU 2010, disponible en ec.europa.eu/taxation_customs

Evaluar cómo nuestras actividades de cumplimiento afectan los riesgos se realiza a nivel estratégico y táctico. A nivel estratégico, 1-2 evaluaciones en profundidad se realizan cada año, dirigidas a programas amplios de cumplimiento. Estas evaluaciones incluyen métodos estadísticas, encuestas y programas selectivos de auditoría. Ejemplos de evaluaciones realizadas recientemente dentro del STA son como los registros certificados de caja afectan los ingresos no declarados y los resultados de nuestro programa de cumplimiento extraterritorial.

2. LECCIONES APRENDIDAS

“Todo debe hacerse tan simple como sea posible, pero sin excederse en ello”

Albert Einstein

Algunas de nuestras experiencias utilizando el concepto de CRM desde alrededor de 15 años son los siguientes:

El CRM no es “separado” – es parte del proceso normal de trabajo: La Gestión de riesgos de Cumplimiento no debería considerarse como una parte separada de la administración o tener un plan de cumplimiento contra riesgos por separado – es parte del plan de negocio general. Es una herramienta de apoyo para hacer decisiones basadas en conocimiento, que influyen sobre los procedimientos a adoptar y por lo tanto, debe ser una parte de la estructura de gestión de la administración.

Introducirlo de manera progresiva Aunque el CRM es una parte de la estructura global de la organización, no lo introdujimos como una solución “en bloque” para todas las actividades de cumplimiento desde el inicio. Empezamos a pequeña escala con unos programas de cumplimiento pasando por todos los pasos (identificar-analizar-priorizar-tratar – evaluar) para afinar el concepto y aprender en el camino. Hemos luego ampliado gradualmente CRM para cubrir todas las actividades de cumplimiento, en un proceso que tomo varios años.

El CRM es importante para hacer uso de “todas las herramientas”: En el momento donde se introdujo el concepto de gestión de riesgos de cumplimiento en el STA (principio de la década del 2000), la gestión de riesgos era esencialmente enfocada en perfiles de riesgo para las auditorías y selección de contribuyentes. Todavía es una parte del CRM, pero es sólo una parte del concepto general. Las opciones de tratamiento (herramientas) disponibles son mucho más amplias e incluyen Educación, Campañas de Prensa, Cooperación con los

sectores comerciales, las disposiciones legislativas/técnicas (por ejemplo, la introducción de cajas registradoras certificadas) y otros. Al trabajar de una manera más holística con los riesgos estratégicos, nos dimos cuenta que el tratamiento de riesgos debe existir a múltiples niveles y también combinarlos. Mediante el uso de CRM la organización tuvo que trabajar de manera más unida, cuando un riesgo debe tratarse de varias maneras al mismo tiempo.

El CRM es importante para pasar de un enfoque de producción (outputs) a un enfoque de resultados (outcome). Implementar la gestión de riesgos de cumplimiento enfatiza cómo nuestros tratamientos afectan los riesgos identificados. Como consecuencia, tenemos que vigilar no sólo que “hagamos bien las cosas” (outputs) sino también a “hacer las cosas correctas” (resultados). No es suficiente vigilar solamente indicadores de salida como la cantidad de auditorías, los ingresos recaudado etc. – también necesitamos evaluar cómo nuestros programas de cumplimiento afectan los riesgos y el comportamiento del contribuyente a largo plazo. Enfatizar el enfoque en resultados significa que tenemos que considerar aspectos conductuales de los grupos de contribuyentes, investigar y aplicar métodos analíticos a una escala mucho mayor que antes.³

El CRM no fue la única razón para que el STA pase hacia mediciones basadas en el resultado, pero fue un importante factor contributivo.

Ahora sabemos lo que ignoramos: La creación de un cuadro de riesgo para los riesgos estratégicos y tácticos puso en evidencia donde estaban nuestras lagunas de conocimiento y podríamos usar nuestros recursos analíticos de manera más sistemática para abordar este problema. También reconocimos que cuando reunimos conocimiento corremos el riesgo de “cavar más profundo en el hueco donde estamos parados” y omitir de identificar los nuevos riesgos que surgen. Para evitar esto, hemos diseñado un programa de cumplimiento específico con el único propósito de identificar nuevos riesgos.

Involucrar a las partes interesadas al principio del proceso: Introducir el CRM en el STA significó que la planificación y coordinación de actividades y de los programas de cumplimiento se volvieron más centralizados. Las auditorías y las intervenciones realizadas en las oficinas regionales y locales formaron parte de programas de mayor cumplimiento encaminados a tratar un cierto riesgo. Desde el principio también era importante reunir conocimiento “en el campo” para

³ *Evaluación de gestión de riesgos de cumplimiento es abordado en la nota de orientación OCDE FTA “Evaluando la efectividad de las estrategias de tratamiento del riesgo cumplimiento” (2010), disponible en www.oecd.org*

construir una imagen de riesgo. Un error que hicimos en los primeros días fue que no involucramos lo suficiente a los tomadores de decisiones locales y regionales en el proceso. Hemos integrado estos actores para contribuir y entender que el concepto es importante, así que hemos creado grupos de referencia inter-departamentales para apoyar la implementación.

Hacerlo simple: La gestión de riesgos de cumplimiento es una herramienta de toma de decisión basada en el conocimiento, es decir, identificación y análisis de riesgos. Desde el principio tuvimos un planteamiento ambicioso para crear un cuadro de riesgo teóricamente sólido que describe todos los riesgos de cumplimientos (operacionales, tácticos y estratégicos) y cómo se relacionan mutuamente. Terminamos con una base de datos con cientos de riesgos de cumplimiento que hemos intentado de representar juntos en una estructura lógica. También hicimos informes de análisis de los riesgos con el fin de priorizar las actividades de cumplimiento anual, terminando un año con más de 1000 páginas como insumo para el proceso de planificación. Al hacer todo “según el libro”, podíamos perdernos en el proceso. Por lo tanto hicimos una estructura más simple y más centrada en los cambios temporales en los riesgos.

3. USO DE CRM EN LA PRÁCTICA DEL STA – 2 ESTUDIOS DE CASO

3.1. Nivel estratégico – Mapa de la Brecha Tributaria

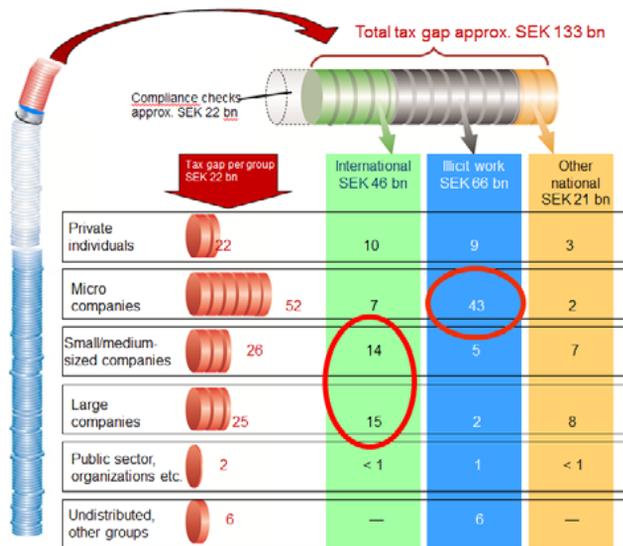
En 2008 el STA hizo un estudio de evaluación de la brecha fiscal en Suecia, es decir, la brecha entre los montos tributarios que teóricamente deberían pagarse y los impuestos efectivamente pagados. El estudio se basó en varias fuentes tales como estudios macro-económicos, los programas de auditoría (incluyendo al azar) y encuestas.

El estudio concluyó que la brecha fiscal fue del 9% (aprox. 133 billones de SEK o € 13.3 billones) que consta de tres partes;

- Las transacciones internacionales (sector extraterritorial y esquemas de planificación fiscal), 46 billones de SEK.
- Trabajo ilícito (ingresos no declarados y trabajo), SEK 66 billones
- Otros errores nacionales (p. ej. malas interpretaciones de las deducciones y de la normativa fiscal), 21 billones de SEK

El estudio también informa sobre la brecha fiscal distribuida entre diferentes segmentos de contribuyentes (ver figura abajo).

Tax gap map



El mapa de la brecha fiscal fue incluido en nuestro cuadro de riesgo general en el nivel estratégico. Incluso si los importes de la brecha fiscal dan estimaciones que son muy aproximadas, se hizo evidente que los riesgos más altos para las pérdidas fiscales eran las transacciones internacionales con respecto a las PYMES y a los grandes contribuyentes, así como trabajo ilícito en micro-empresas. Al mismo tiempo, hemos asignado muchos recursos y actividades de cumplimiento en otros riesgos nacionales como deducciones etc.

El mapa de la brecha fiscal, por tanto, nos hizo cambiar nuestra estrategia de cumplimiento general centrándose más en las áreas de alto riesgo. En lugar de ir por el dinero “fácil” en otros riesgos nacionales, aumentamos nuestros esfuerzos y construimos una mejor capacidad lidiando con las áreas más complejas de las transacciones internacionales y del trabajo ilícito – las áreas de alto riesgo.

3.2. Nivel táctico – ingresos no declarados en clínicas privadas

Dado que los ingresos no declarados en micro-empresas son considerados como un alto riesgo estratégico, varios programas de cumplimiento de normas a nivel táctico se diseñaron para enfrentar estos riesgos. Un ejemplo es el ingreso por cuenta propia no declarado. Uno de estos segmentos son los médicos particulares manejando sus propias clínicas privadas.

Este grupo no se había abordado mediante un programa de cumplimiento de normas específicas antes de que la mayoría de nuestras iniciativas con respecto a ingresos no declarados se había centrado en el sector de efectivo (restaurantes, peluquerías, etc.).

Usando un enfoque CRM a nivel táctico, por lo tanto, empezamos una actividad piloto en una de nuestras regiones tributarias tratando de evaluar el riesgo de incumplimiento en este segmento. Se establecieron Auditorías piloto y métodos de trabajo (incluida la recopilación de información de terceros). La actividad piloto concluyó que había un alto riesgo de ingresos no declarados en clínicas privadas.

Por lo tanto comenzamos un programa de cumplimiento en todo el país en este segmento, utilizando la experiencia y mejores prácticas del plan piloto. El resultado del programa debía centrarse en el cambio del comportamiento en el grupo como un todo utilizando la “caja de herramientas global” en lugar de cobrar lo posible de auditorías individuales. El programa de cumplimiento, que funcionó durante dos años, incluyó los siguientes componentes:

Actividades de los medios -dando el mensaje que se controlara el grupo. Este mensaje se lanzó *antes de* empezar a cualesquiera actividades de auditoría y tres meses antes presentar las declaraciones tributarias, lo que permite a los contribuyentes ajustar voluntariamente sus declaraciones de impuestos.

Cooperación con otros - con la Asociación de Médicos Particulares para discutir lo que la propia industria podría hacer para mejorar el cumplimiento. También hemos colaborado con los municipios que pagan honorarios médicos a clínicas privadas para hacerlos mejorar sus procedimientos de pago y los procesos de licitación.

Las actividades de auditoría – usando métodos de trabajo desarrollados en el piloto. También hemos comunicado los resultados totales de las auditorías al final del programa y hemos anunciado que planeamos hacer seguimiento de auditorías después. Lo importante no era el número de auditorías de seguimiento pero enviar el mensaje.

Evaluación – se realizaron estudios estadísticos de ingresos declarados en el segmento de antes y después del programa. También hicimos comparaciones en otros indicadores tales como honorarios de salud pagados por los municipios. La evaluación demostró que existía una clara indicación de aumento de cumplimiento en el

grupo. También hemos actualizado nuestro cuadro de riesgo general y utilizado el programa como un modelo para otros programas en segmentos similares, tales como los dentistas.

4. CÓMO INICIAR O MEJORAR EL CRM – ALGUNAS RECOMENDACIONES

Introducir o mejorar el Riesgo de Cumplimiento en las administraciones tributarias debe adaptarse al contexto en el que opera la administración, no hay ninguna solución “única para todo”. Habiendo dicho eso, cuando la STA apoya otras administraciones tributarias, damos las siguientes recomendaciones generales junto con nuestras experiencias descritas en la sección 2 arriba:

Empezar con lo que usted tiene: No es necesario tener toda la información y tener una imagen “completa” para construir una imagen de riesgo estratégico. En nuestra experiencia, hay mucha experiencia tacita dentro de una organización que puede ser utilizada para construir una representación. Iniciando de esta manera, las lagunas de conocimiento podrían ser identificadas y ser tema de información adicional.

No quedarse demasiado en las teorías: Comprender el concepto de CRM y sus teorías es una cosa, pero es esencial empezar a trabajar de manera práctica con el fin de aprender a lo largo del camino. Una manera de hacerlo es empezar a trabajar con áreas piloto en algunas áreas de riesgo táctico, aprender de ellas, adaptarse y luego expandir a más áreas. Es mejor “hacer mal las cosas correctas” que “hacer bien cosas que son incorrectas”.

Las Herramientas de TIC son importantes pero no esenciales. Las Herramientas de TIC son útiles para la selección y los perfiles de riesgo, pero no es un pre-requisito obligatorio para crear un cuadro de riesgo estratégico. La Información estadística y los datos mejoraran la imagen de riesgo pero el verdadero valor añadido proviene de los analistas y la experiencia de la organización.

El CRM podría estimular y apoyar otros cambios en la administración: El CRM es una manera sistemática de trabajar sobre el cumplimiento que podría ayudar a identificar áreas para el cambio y nuevas formas de pensar. Algunos ejemplos de esto fueron presentados anteriormente; tales como mover hacia un enfoque de resultado, utilizar el cuadro completo de herramientas para un mejor cumplimiento, la necesidad de trabajo inter-departamental para abordar el riesgo estratégico y así sucesivamente.

5. CONCLUSIÓN

Para la STA, la gestión de riesgos de cumplimiento ha sido una herramienta importante que nos ayuda a mejorar el cumplimiento voluntario. Ha permitido trabajar sobre el cumplimiento de una manera más estructurada. El Manejo de Riesgos de Cumplimiento también ha llevado adelante nuestra administración y nuestra forma de pensar. Ejemplos de ello van desde cambiar de un enfoque de datos a un enfoque orientado a resultados, ampliar las herramientas para utilizar varios tratamientos y también hacer que varios departamentos de la administración trabajen más estrechamente.

POLÍTICAS MENOS INTRUSIVAS PARA REDUCIR LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO

Rodrigo Montúfar

Director Interino

Superintendencia de Administración Tributaria
(Guatemala)

***Contenido:** 1. Objetivo de la gestión de riesgo tributario. 1.1. Beneficios de la implementación de procesos de gestión de riesgo tributario. 1.2. Importancia del cumplimiento voluntario, la experiencia en Guatemala. 2. La gestión de riesgo como una herramienta de control de cumplimiento menos intrusiva. 2.1 Gestión de Riesgo en la Tributación Interna. 2.2 Gestión de Riesgo Aduanero. 3. Implementación de políticas derivado de los resultados de la Gestión de Riesgo del cumplimiento tributario: 3.1. La gestión de riesgo integrada. 3.2. La generación de una cultura analítica y de continuidad. Referencias.*

1. OBJETIVO DE LA GESTIÓN DE RIESGO TRIBUTARIO

Durante los últimos años las tendencias indican que las Administraciones Tributarias modernas han ido adoptando paulatinamente un mayor interés en el incremento de sus niveles de eficiencia, a través de la implementación de sistemas que permita definir modelos de análisis de riesgo, áreas, indicadores, variables calificadoras y ámbitos de aplicación que identifiquen a los contribuyentes que realicen prácticas en contraposición con la legislación tributaria, con el objetivo de calificar de forma óptima el perfil de riesgo de cada contribuyente.

Dicha calificación permitirá direccionar los esfuerzos de fiscalización hacia los contribuyentes con mayor riesgo de incumplimiento tributario, mejorando el grado de efectividad y asertividad en la selección de los casos a fiscalizar.

Por su parte, en los últimos años la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- inició los preparativos para establecer un Sistema de Gestión de Riesgo en función del fortalecimiento del cumplimiento voluntario. Recientemente la Administración Tributaria guatemalteca materializó estos esfuerzos en el marco del fortalecimiento de

la supervisión y control de los contribuyentes, marcando una representativa evolución en la estrategia de fiscalización, pasando de la realización de nombramientos para auditar a contribuyentes sin llevar a cabo ninguna evaluación preliminar, realizando una revisión total de la documentación vinculada con las operaciones del contribuyente, a realizar una evaluación preliminar, denominada auditoría de gabinete, en la que se evalúa el comportamiento tributario de los sujetos pasivos dentro de ciertos estándares relacionados con su actividad económica.

1.1. Beneficios de la implementación de procesos de gestión de riesgo tributario

Todas las autoridades tributarias disponen de una cantidad determinada de recursos, invariablemente cortas con respecto a lo que se requiere asegurar para el cumplimiento completo de cada uno de los contribuyentes considerando que las responsabilidades tributarias se imponen.

(Forum on Tax Administration - Compliance Sub-Group, 2004)

Considerando la premisa anterior, el desarrollo de sistemas de gestión de riesgo se convierte en parte fundamental del análisis, conclusiones y posteriores acciones a tomar por parte de las Administraciones Tributarias en función de la optimización de los recursos destinados en la operativa de fiscalización que se verá traducida en una recaudación más eficiente.

En el caso de Guatemala, como ya fue mencionado, hasta hace poco tiempo se formalizaron los esfuerzos para la implementación de un Sistema de Gestión de Riesgo, encontrando las bases de la infraestructura del mismo en la fiscalización a través del Sistema FISAT.

En relación a las acciones de Gestión de Riesgo implementadas, este sistema en conjunto con la información contenida en el Registro Tributario Unificado y el Sistema Bancario se constituyen como insumos en materia de datos para que luego de un tratamiento estadístico a través de aplicaciones de apoyo se delimiten los modelos de riesgo en los cuales se obtendrán las variables calificadoras, indicadores e índices de riesgos a utilizar para conformar los listados de contribuyentes con su respectivo Índice de Riesgo.

La interacción e impulso de estas voluntades permitieron llevar a cabo la transición de fiscalizaciones sin un análisis preliminar, a auditorías de gabinete en las cuales posteriormente a evaluar el comportamiento

tributario de los contribuyentes se pueda determinar si la referencia estadística sugiere tendencias de elusión o evasión tributaria y así poder determinar la procedencia o no del empleo de recursos en una fiscalización de campo en la que se revisen elementos específicos de la contabilidad del sujeto pasivo.

1.2. Importancia del cumplimiento voluntario, la experiencia en Guatemala

Dentro de las responsabilidades con mayor peso relativo de una autoridad tributaria figura el enfoque de esfuerzos para los contribuyentes puedan desarrollar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un contexto de condiciones favorable. En el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria las acciones en este ámbito han sido enfocadas en dos ejes principalmente: la definición y continua mejora de un sistema de control que haga que el contribuyente perciba el riesgo de ser detectado si no cumple con sus obligaciones y que consecuentemente le sean aplicadas sanciones; y adicionalmente por medio del desarrollo de un conjunto de principios que involucre la cultura del pago de tributos.

En este sentido, se materializaron las acciones referentes a la implementación de un Sistema de Gestión de Riesgo, evento paralelamente desarrollado con la formalización de la Subgerencia de Cultura Tributaria que continuó con el proceso de fortalecimiento del sistema de principios y valores nacionales que incluyen la formación de la cultura tributaria por medio de una serie de eventos y publicaciones dirigidas a los contribuyentes y a la población en general.¹

Posteriormente, se han ido implementando otras acciones en función de la facilitación y fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, dentro de las cuales, según la Memoria de Labores 2013 de la institución, destacan las siguientes:

1. Sistema de declaración electrónica.
2. Simplificación de otras gestiones.
3. Orientación y atención de consultas de contribuyentes.
4. Programas de capacitación a contribuyentes y responsables.
5. Promoción de la cultura tributaria

¹ Memoria de Labores 2007 (Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-)

2. LA GESTIÓN DE RIESGO COMO UNA HERRAMIENTA DE CONTROL DE CUMPLIMIENTO MENOS INTRUSIVA

2.1 Gestión de riesgo en la tributación interna

En el ámbito de tributación interna, la Administración Tributaria guatemalteca ha implementado un sistema que define, crea y asocia indicadores, reglas de inconsistencias y variables de riesgo con información consolidada de distintas fuentes de datos (internas y externas) sobre el comportamiento y cumplimiento del universo de contribuyentes, determinando indicios de evasión o elusión para cuantificar el riesgo, acordes a la legislación vigente.

Es fundamental indicar que los esfuerzos de SAT en este ámbito se han centrado en la mejora continua de los componentes necesarios para el desarrollo de los perfiles de riesgo, a través de diversas acciones, tales como la constante retroalimentación que se obtiene de los Departamentos de Programación y de las Divisiones de Fiscalización involucradas en el proceso.

Por otra parte, como ya fue mencionado anteriormente, el manejo de los sistemas de riesgo busca la eficiencia en la utilización de los recursos con los que cuentan las autoridades tributarias. En este sentido las tendencias indican que las políticas menos intrusivas han reflejado mayor eficiencia en la utilización de recursos y mayor efectividad materia recaudatoria. No obstante, los elementos de juicio empleados para definir ante la disyuntiva entre auditorías de campo y auditorías de gabinete son herramientas fundamentales para esta toma de decisiones.

En este campo, es el Departamento de Fiscalización Selectiva quien desarrolla todos los procesos para programar oportunamente las auditorías de campo. En este sentido, la evidencia histórica ha demostrado que las presencias fiscales, manifiestan una representativa importancia derivado de que han logrado en cierta medida el nivel de cumplimiento de facturación en determinados sectores.

En contraposición, en la actualidad es el Departamento de Comercio Exterior el que en su mayoría trabaja bajo la modalidad de auditorías de gabinete, aquellos casos que tiene una determinación de impuesto, determinado por la Intendencia de Aduanas. En esta línea, las acciones de fiscalización de cruces masivos de información y citaciones buscan aclarar inconsistencias detectadas en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

En general, el rol de la Gestión de Riesgo en materia de tributos internos es enfocada en efectuar análisis de comportamiento de universos o segmentos de contribuyentes con información interna y/o externa, para detectar contribuyentes con riesgo, inconsistencia y con un nivel bajo de cumplimiento tributario para el direccionamiento y programación de acciones enfocadas en reducir la brecha conformada por la evasión y la elusión.

Finalmente, los esfuerzos en el corto, mediano y largo plazo se encuentran dirigidos a que el actual Sistema de Perfil de Riesgo se institucionalice, para que pueda ofrecer una herramienta integral en términos de comercio exterior y de tributos internos para que pueda ser utilizado en toda la Administración Tributaria, bajo la premisa de que la información manejada por ambas áreas se constituye como complementaria entre si y considerando la información de otras fuentes externas como fundamental en el proceso de mejora continua del sistema. En esta línea, las audiencias de clasificación y dictámenes de origen de mercancías del Ministerio de Economía, que no se encuentran en base de datos pudieran ofrecer un mejor direccionamiento de las acciones de fiscalización impulsadas por la autoridad tributaria.

2.1.1. IMPORTANCIA DE LA GESTIÓN DE RIESGO EN LA IDENTIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE AUDITORÍAS FISCALES

Durante los últimos tiempos la globalización en conjunto con la interacción de varios factores han impulsado un mayor dinamismo a la complejidad con la que se desarrolla la actividad económica, generando consecuentemente un incremento en el riesgo de incumplimiento tributario, cuyo costo inicialmente es asumido por las administraciones tributarias en términos de sus resultados de recaudación.

Por lo anterior y ante la también ya mencionada limitación en cuanto los recursos con los que cuenta la SAT en sus ámbitos de acción, siendo el de fiscalización el de mayor interés para el presente análisis, la importancia de la formalización de los esfuerzos dirigidos en la implementación de un Sistema de Gestión de Riesgo integral representó una mejora considerable en la efectividad de la fiscalización², el cual representó una evolución de 50.1%, respecto del 44.9% del año previo, según datos consignados en la Memoria de Labores elaborada por la institución.

² *Auditorias con Interés Fiscal/Auditorias Terminadas*

“Estas mejoras incluyeron la incorporación de nuevos modelos informáticos de gestión, y la implementación de 18 nuevos manuales y guías de auditorías para igual número de sectores económicos, los cuales contienen la descripción del proceso productivo de los contribuyentes e identifican el procedimiento específico de fiscalización para cada uno”.³

Lo anterior representó para la SAT un incremento general en relación a las presencias fiscales y su respectiva efectividad, como ya fue mencionado; pero más importante aún, una cobertura mejor enfocada en los contribuyentes sujetos al Impuesto al Valor Agregado -IVA-, cuya importancia relativa promedio dentro de la estructura tributaria guatemalteca ha sido del 50%.

Posteriormente, la importancia de la gestión de riesgo en la identificación y selección se hizo evidente a través del esfuerzo conjunto de las Intendencias de Fiscalización y de Recaudación y Gestión que tuvo como resultado la recepción de avisos por parte de 1,812 contribuyentes, los cuales generaron 652 auditorías bajo el proceso de cobro administrativo y 645 auditorías bajo la modalidad de procedimiento abreviado⁴.

Por su parte, durante el año 2012, el módulo de Resultados y Avances en Gestión de la Memoria de Labores 2012, hace referencia a la incorporación e integración al sistema en cuestión de un padrón de importadores y su respectivas incidencias aduaneras vinculadas con la subvaluación de mercancías o la incorrecta clasificación arancelaria. Durante este año, como resultado estas acciones y de la aplicación de factores de riesgo más afinados en cuanto al comportamiento económico, tributario y financiero fue perceptible un incremento en la efectividad de las auditorías registrando cifras de 81.94%, respecto del 81.09% evidenciado en años anteriores.

Finalmente, con la implementación del módulo de riesgo dentro del sistema FISAT en el año 2013 y el esfuerzo paralelo en el uso detallado de la información de fuentes de información interna y externa a través de importantes convenios de intercambio de información, se permitió desarrollar un proceso de mejora continua en la búsqueda de que las auditorías fiscales sean lo más efectivas posibles en términos de resultados recaudatorios y contribuyendo a elevar el poder coercitivo de la Administración Tributaria para fomentar el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos.

³ (Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, 2007)

⁴ (Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, 2012)

2.1.2. EL DIRECCIONAMIENTO DE LA GESTIÓN DE RIESGO EN EL ESTABLECIMIENTO DE PROCESOS MASIVOS DE VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

En cuanto los esfuerzos para reducir el incumplimiento tributario, la Superintendencia de Administración Tributaria ha puesto en marcha programas de control selectivo y masivo; presencias fiscales enfocadas en la fiscalización y recuperación de tributos adeudados; así como también en años más recientes, el control de entes exentos y de sujetos pasivos que registran omisos e inconsistencias.

En esta línea, la gestión de riesgo contribuye al efectivo direccionamiento de los grupos de interés que deben ser abarcados dentro de los procesos masivos para la verificación del cumplimiento tributario; ya sean estas presencias fiscales de cualquier índole, cruces masivos de información, citaciones y avisos a contribuyentes que han incurrido en algún tipo de infracción o una mala determinación de sus obligaciones sustantivas.

Es vital reconocer en este punto, que del éxito de estas tareas llevadas a cabo en función de una estratégica planificación de los procesos masivos o en su defecto selectivos, dependerá no solo el aprovechamiento de los recursos, sino también el de potencial el poder coercitivo de la Administración Tributaria en cuanto a la selección y posteriores resultados en términos de sus procesos fiscalizatorios.

2.2 Gestión de riesgo aduanero

En la actualidad la Administración Tributaria dentro de su arista aduanera cuenta con un sistema de riesgo compuesto por tres componentes que permiten parametrizar los controles que se aplican en el despacho de las mercancías, tanto para la importación como para la exportación, y que son a través del selectivo, siendo estos el canal rojo y canal verde. No obstante, recientemente se está trabajando en la implementación de una medida intermedia denominada “Canal Amarillo”, en la cual únicamente se llevaría a cabo una revisión documental.

- 1. Modelo de minería de datos:** En este modelo los principales supuestos se basan en métodos estadísticos que establecen patrones de comportamiento y en base al histórico de comportamiento del importador o del exportador define el nivel de riesgo y le asigna el selectivo.
- 2. Modelo de reglas fijas:** En este componente se definen algunas reglas de carácter fijo únicamente cuando hay un objetivo directo al cual aplicar, por peso del riesgo que este

representa. En este sentido, un caso muy particular son algunos sujetos pasivos a los cuales se les se le ha detectado alguna presunción o ingreso de drogas al país, por lo que derivado de estos antecedentes se imponen estos procesos con un carácter permanente. Adicionalmente, esta herramienta es utilizada de acuerdo a algunas especificaciones contenidas en la legislación correspondiente, tal es el caso del ingreso de la aplicación por legislación de un control para los permisos que se necesitan para ingresar armas al país.

3. **Modelo aleatorio:** Este modelo se establece para ser aplicado a todas las operaciones que no han clasificado en ninguno de los modelos anteriores ni clasifican dentro de los registros y que por consiguiente implican un riesgo desconocido.

En cuanto a las variables recopiladas, tratadas y analizadas como herramientas en el desarrollo de los respectivos perfiles de riesgo se encuentran las consignadas dentro de la Declaración Única Aduanera -DUA-, la Declaración de Valor, el Manifiesto de Carga, entre otros datos que el sistema tiene parametrizados provenientes de otras fuentes internas, tales como los registros de omisos y algunas características de los contribuyentes vinculadas con su actualización perceptibles en el Registro Tributario Unificado.

2.2.1. Métodos de inspección no intrusiva

Bajo la premisa de que las revisiones intrusivas representan un costo económico y operativo relativamente alto y que en contraposición las revisiones menos intrusivas han demostrado que regularmente ofrecen mejores resultados en términos recaudatorios a costa de un menor desembolso de recursos; es importante destacar que en materia aduanera, las Administraciones Tributarias deben de considerar que las metodologías intrusivas cumplen con un cometido distinto al que cumplirían algunos procesos no intrusivos y viceversa.

En ese sentido, algunos países desarrollados optan por la revisión física cuando el objetivo de la intervención es la verificación de la correcta valuación de las mercancías, la denegación de algunos permisos vinculados al ordenamiento jurídico de cada país o para el otorgamiento de algunos permisos necesarios para ingreso de mercancías. Este tipo de fines no pueden ser perseguidos a través del uso de equipos no intrusivos.

Por su parte, las metodologías no intrusivas son puestas en marcha cuando el fin de las revisiones es detectar mercancías no declaradas y que probablemente se intenten ingresar a determinado país escondidos en sus diversas posibilidades vinculadas con las

características de los medios de transporte utilizados. En este caso, los casos más comunes son el tráfico de drogas, armas y explosivos. En general, estas situaciones se originan con el intento de cualquier práctica vinculada al “Contrabando Aduanero”, definiendo este como el que pasa por la aduana pero que viene oculto o en algún trasfondo acompañando la mercadería declarada o no.

En cuanto a los equipos utilizados para este tipo de procesos, es importante considerar que los mismos no se limitan a escáneres o rayos x; también se pueden mencionar dentro de este grupo los dispositivos de control satelital que son de mucha utilidad cuando el movimiento de carga de referencia únicamente se constituye en un tránsito por determinado país, ya que mapea todo el recorrido del mismo; algunos medidores de densidad para detectar la cualquier anomalía entre la carga efectivamente transportada y la mercadería declarada; o bien el marchamo electrónico. Finalmente, la disyuntiva entre uno u otro dependerá de las necesidades que el tráfico de bienes demande, así como de los objetivos que se persigan.

La elección entre uno y otro sistema dependerá de las características del movimiento de carga de cada aduana, por lo que factores como la naturaleza del tráfico de mercancías, la localización geográfica y evidentemente el tipo de bienes que sean internados por medio de cada uno de los puntos.

2.2.2. La administración de los equipos de inspección no intrusiva

La experiencia de la Administración Tributaria guatemalteca en este campo es muy discreta, aun considerando que en la actualidad se está gestando la implementación de algunos escáneres en la central de aviación; sin embargo estos esfuerzos no se han materializado debido a algunos inconvenientes con el proveedor.

Por su parte, las autoridades de la Dirección General de Aeronáutica Civil cuentan con equipos de inspección no intrusiva para el monitoreo de pasajeros, sin embargo los criterios de revisión aplicados en este caso no guardan relación con los lineamientos enfocados en materia de control aduanero, sin olvidar que la propiedad de los equipos no corresponden a SAT.

Dentro de los planes a futuro de la Administración Tributaria guatemalteca, se encuentran proyectos relacionados con la implementación del marchamo electrónico, para lo cual se están llevando a cabo los respectivos estudios de factibilidad. Por otra

parte, se están practicando las evoluciones para la implementación de equipos no intrusivos pen las aduanas marítimas; no obstante, las limitantes económicas y financieras se han convertido en un obstáculo representativo.

Finalizando este punto, cabe subrayar que el modelo apropiado para la administración de escáneres y demás equipos que pueden utilizarse en la inspección no intrusiva, dependerá de los recursos con los que cuentan las autoridades tributarias; las características de los puntos fronterizos, como fue mencionado en el punto anterior; el contexto legal correspondiente y en algunos casos a situaciones relacionados con la política comercial de los países. Asimismo, al llevar a cabo comparaciones a nivel internacional respecto de las experiencias exitosas de otros países se deben de tomar las consideraciones del caso, ya que la coyuntura y el contexto social bajo los cuales estas fueron alcanzadas pueden diferir en buena medida a la realidad nacional, convirtiendo a estas prácticas a malos resultados.

2.2.3. Tendencias actuales en la gestión del riesgo aduanero: La visión de SAT

Recientemente, la Administración Tributaria guatemalteca, ha enfocado sus limitados recursos en el desarrollo de algunas estrategias que le permitan en el área aduanera poder reducir las brechas generadas por prácticas vinculadas a la defraudación fiscal. Es importante mencionar que estos esfuerzos deben de caminar de la mano con la Intendencia de Fiscalización en un acompañamiento permanente del área de tributos internos.

En general, los esfuerzos de SAT en la materia en cuestión se enfocan en los siguientes puntos:

- i. **Formalización del Canal Amarillo:** Esta se constituye en una revisión únicamente documental al momento de la internación de cualquier mercancía. Lo anterior, se deriva de que en la actualidad únicamente se cuentan con dos opciones; la revisión física-documental; y, el levante sin revisión. Este proceso permitirá contar con una opción más ágil para poder monitorear los casos que cuenten con cierta presunción de riesgo, sin tener que demandar los recursos que demandan una revisión física.
- ii. **Manejo de Riesgo Integral:** Con el acompañamiento de la asistencia técnica internacional, se han retomado los esfuerzos por integrar los distintos procesos implementados tanto por parte de la Intendencia de Fiscalización y de la Intendencia de Aduanas.
- iii. **Evaluación del Operador Económico Autorizado:** Se busca que la información parametrizada dentro del área aduanera que

define los perfiles de riesgo del importador y del exportador, pueda constituirse como una herramienta para la evaluación del Operador Económico Autorizado⁵ -OEA- en el amito aduanero.

- a. La idea es de que con la integración del riesgo institucional desde el área aduanera, se pueda fortalecer el perfil integrado, y de esta manera la información generada pueda ser un calificativo completo, considerando los rubros jurídico, aduanero y tributario, sin necesidad de buscar insumos por separado.
- iv. Menos dispersión en los registros:** Derivado de la dispersión de los datos, es necesario la depuración de la información en función de la confiabilidad de los mismos. Este proceso es impulsado paralelamente a las acciones de modernización e integración de los sistemas informáticos de SAT.

3. IMPLEMENTACIÓN DE POLÍTICAS DERIVADO DE LOS RESULTADOS DE LA GESTIÓN DE RIESGO DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

3.1. La gestión de riesgo integrada

Con la necesidad de reformar estructuralmente la Administración Tributaria guatemalteca y de elevar la carga tributaria del país según los compromisos adquiridos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996 en los Acuerdos de Paz, el Decreto Numero 1-98 del Congreso de la República de Guatemala permitió la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, una entidad estatal descentralizada cuyo objeto principal es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la respectiva legislación.

Con este suceso, se llevó a cabo la integración de las funciones encomendadas a la Dirección General de Rentas Internas y de la Dirección General de Aduanas, mismas que derivado de la obsolescencia en sus sistemas aplicados, la falta de autonomía en sus funciones y la escasa comunicación interinstitucional fueron menguando el cumplimiento de sus funciones recaudatorias y de control delegadas.

⁵ En Guatemala la figura de un Operador Económico Autorizado se define como las personas individuales o jurídicas que en cumplimiento de los estándares internacionales de seguridad y de las normas, requisitos y obligaciones establecidos en la ley aduanera vigente y el Servicio Aduanero, serán considerados como operadores económicos confiables y seguros y gozarán de las facilidades concedidas por la aduana, en su relación como socios.

En el contexto de la “La gestión de riesgo como herramienta para la mejora del cumplimiento”, la puesta en marcha de una Administración Tributaria unificada, ha permitido el acceso a la información de los contribuyentes que operan bajo un Registro Tributario Unificado, lo que se traduce en un factor que facilita la gestión del control y la fiscalización *a posteriori*.

Asimismo, la unificación de unidades administrativas que anteriormente debían operar separadas: la administración financiera y del recurso humano o el departamento jurídico, que entre otras integran la funcionalidad aduanera y tributaria según el ámbito de su competencia, han sido elementos importantes en el proceso continuo de mejora de la gestión recaudatoria.

No obstante, en la integración de la gestión de riesgo se han encontrado algunos obstáculos dentro de los cuales destacan las diferencias en los procedimientos entre el componente interno y el aduanero. En este caso, es evidente que las funciones de gestión de tributos internos operan con diferente temporalidad que las funciones aduaneras de control de mercancías.

Por su parte, al hablar de proceso y especializaciones en cada componente, el tema de los sistemas informáticos se hace indispensable. En el caso de SAT ambas unidades han desarrollado sus propias plataformas, de conformidad con sus propios requerimientos y cuando ha existido la necesidad integración ha sido muy difícil compatibilizar ambos sistemas, haciendo compleja la integración de la información que se administra por separado; complementando estos factores el hecho de que existe una especialización muy marcada entre los técnicos de cada una de las áreas.

La Administración Tributaria guatemalteca se ha enfrentado al problema de contar con un discreto número de funcionarios que sepan interpretar efectivamente los dos tipos de información, derivado de que los colaboradores que en su momento se especializaron en Aduanas no pueden aplicar un tratamiento e interpretación a la información vinculada con tributos internos y viceversa.

Por lo que considerando que las “políticas menos intrusivas para reducir los riesgos de incumplimiento” resultan ser más eficientes en términos de costos y más efectivas en cuanto a resultados, y, que estas demandan de un flujo correcto de información integrada; recientemente la SAT ha iniciado un proceso de modernización de las tecnologías de información y de procedimientos integrados, para que la interpretación de la información disponible pueda llevarse a cabo de

la mejor manera, bajo un contexto de libre utilización de la información por parte de ambas áreas.

3.2. La generación de una cultura analítica y de continuidad

Para introducirse en el análisis de la generación de una cultura analítica y de continuidad en la implementación de un Sistema de Gestión de Riesgo es necesario considerar, como ya fue mencionado a lo largo del presente documento, que el manejo de este tema implica un elevado grado de subjetividad, tomando en cuenta que las diferencias económicas, financieras, sociales, pero sobre todo culturales hacen el que el proceso del análisis de herramientas y selección de metodologías se convierta en una compleja evaluación de juicios.

No obstante, en la práctica las Administraciones Tributarias necesitan gestionar de una manera efectiva la subjetividad con la que pudiera llegar implementarse un proceso sistemático de esta naturaleza para que de esta manera al obtener el resultado de los esfuerzos realizados en la búsqueda del cumplimiento tributario a través de estas herramientas pueda generarse una cultura analítica de la información, fomentando la toma de decisiones sobre un fundamento real y no sobre inferencias empíricas.

Lo anterior, debe ser paralelamente complementado con la continuidad en las estrategias, evitando la dispersión de intentos sin enfoque, derivado de que será esta continuidad la que, en intervalo de tiempo determinado y variable para cada país, podrá determinar un cambio de conducta en los contribuyentes respecto de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Para la Administración Tributaria guatemalteca es claro que los resultados en esta materia no se esperan a corto plazo, sin embargo se enfocan los esfuerzos de los equipos técnicos para poder determinar si las acciones emprendidas en la búsqueda del cumplimiento generan algún cambio en las preferencias de los sujetos pasivos. En el camino se han detectado que la demanda de algunos insumos de carácter cualitativo y cuantitativo no ha logrado este propósito y se han enfocado acciones para poder corregir los determinados componentes que pudieran verse afectados.

Lo anterior se ha logrado, gracias al acompañamiento y asistencia técnica de los distintos organismos internacionales vinculados con el tema que en la actualidad continúan apoyando a la SAT en la formulación de modelos, que lejos de constituirse en estructuras

demasiado complejas, puedan ser herramientas sencillas que permitan en un futuro próximo poder manejar una fiscalización menos intrusiva, resaltando que por la experiencia reciente esta resulta ser menos onerosa generando mejores resultados.

REFERENCIAS

- Forum on Tax Administration - Compliance Sub-Group. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Organisation for Economic Co-Operation and Development.
- Gómez Sabaini, J. (2003). *Efectos de la globalización sobre la equidad del sistema tributario*.
- Martínez Serrano, J. (2005). Los procesos para el diseño de los programas de fiscalización. *La función de fiscalización de la Administración Tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT* (p. 27 y ss). Madrid: IEF.
- Pecho Trigueros, M., Peláez Longinotti, F., & Sánchez Vecorena, J. (2012). *Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000-2010*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias.
- Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. (2007). *Memoria de Labores 2007*. Guatemala.
- Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. (2011). *Memoria de Labores 2011*. Guatemala.
- Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. (2012). *Memoria de Labores 2012*. Guatemala.
- Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. (2013). *Memoria de Labores 2013*. Guatemala.

**POLÍTICAS MENOS INTRUSIVAS PARA REDUCIR LOS RIESGOS
DE INCUMPLIMIENTO
ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y DE ADUANAS DE LOS
PAÍSES BAJOS**

Els Moret

Subdirectora de Asuntos Internacionales
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

*Contenido: Resumen. 1. ¿Qué es la gestión de riesgos de cumplimiento?
2. Los nueve pasos para la gestión de riesgos de cumplimiento:
experiencia práctica. 3. Observaciones finales.*

RESUMEN

El presente documento tratará el tema de las formas menos intrusivas de reducir los riesgos de incumplimiento y un método para implementarlas. Pero antes de este tema específico, trataremos del modelo de gestión de Riesgos de Cumplimiento en los Países Bajos, que ha sido durante una década más o menos una programa líder en la administración de Impuestos y Aduanas para la aplicación de las normas tributarias. Así que hemos adquirido en el período de intervención la experiencia práctica de la Administración de Impuestos y de Aduanas con el enfoque elegido y hemos evaluado el concepto. Las perspectivas aún continúan desarrollándose. Este documento tiene un relativamente alto nivel de abstracción y se basa en la guía sobre gestión de Riesgos de Cumplimiento en la práctica (disponible en Inglés, de la Administración de Impuestos y de Aduanas de los Países Bajos) y nuevas ideas.

En los Países Bajos la Administración de Impuestos y de Aduanas influye los comportamientos para alcanzar su objetivo estratégico, que es el cumplimiento. El cumplimiento se basa en la confianza en ambos lados. La gestión de Riesgos de Cumplimiento se centra en asegurar este cumplimiento examinando cuidadosamente las opciones de los tipos de instrumentos, combinaciones de instrumentos y la intensidad de su uso que se implementará en situaciones específicas para lograr mejoras en el comportamiento de cumplimiento o para apoyar

la buena conducta, también en instrumentos más tradicionales como la aplicación de las regulaciones. El objetivo es lograr el cumplimiento de la normativa tributaria. No miramos a la gestión de Riesgos de Cumplimiento solamente como un sistema cerrado de los instrumentos que pueden utilizarse, como comprobando las declaraciones, auditorías y gestión de la deuda, pero también servicios al contribuyente y nuevas intervenciones que son a menudo más eficaz, cuestan menos y representan menos carga administrativa a los contribuyentes,

La Administración de Impuestos y de Aduanas trabaja en tiempo real ya que esto ofrece las mejores oportunidades para influir en el comportamiento y no tener que interferir más tarde con el contribuyente. Es un proveedor y ejecutor de servicios accesibles, y su visibilidad influye en las conductas y logra su objetivo de cumplimiento en cooperación con los ciudadanos, empresas y organizaciones sectoriales. La Administración de Impuestos y de Aduanas forma parte del gobierno: desea presentar un rostro de proveedor de servicio uniforme y adoptar un enfoque integral a la aplicación de las normas. La Administración de Impuestos y de Aduanas coopera con los ciudadanos y empresas. La Gestión de Riesgos de Cumplimiento es factible solamente con un conocimiento suficiente de los contribuyentes y de los grupos de contribuyentes. Esto se obtiene mediante la inteligencia organizada a nivel nacional y local. Podemos usar datos para identificar segmentos y grupos relevante, para supervisar, detectar y detener el fraude y ser previsible y transparente pero esto no es en todos los casos posibles al menos queremos hacerlo lo más fácil posible para los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones.

La ciencia de las conductas es fundamental en la gestión de riesgos. Nos informa que influir en el comportamiento (cumplimiento) no es fácil y que un enfoque unidimensional – vertical e individual – no será suficiente. Esto es porque los comportamientos exhibidos por un ciudadano específico o un negocio pueden ser causados por numerosos factores. Es esencial que las razones para el incumplimiento del contribuyente se determinen en la situación específica. Es necesario darse cuenta de que el incumplimiento del contribuyente puede ser debido a las acciones de La Administración de Impuestos y de Aduanas

Este documento contiene un plan paso a paso que está destinado a proporcionar asistencia: no debe ser visto como una camisa de fuerza. Estos nueve pasos son:

- Paso 1: Análisis del problema: ¿Cuál es el problema y que grupo-meta está involucrado?
- Paso 2: Análisis: ¿Cuál es la gravedad del problema?
- Paso 3: definiendo el efecto: ¿Cuál es el efecto requerido?
- Paso 4: causalidad: ¿Cuáles son las causas de la brecha fiscal?
- Paso 5: segmentaciones de clientes: ¿Qué sub-clasificación de los contribuyentes se puede hacer?
- Paso 6: Instrumentos de aplicación: ¿Qué instrumentos se pueden implementar para qué segmentos?
- Paso 7: Cronograma del programa: Elaborar un plan de enfoque.
- Paso 8: Implementación: Implementar el plan.
- Paso 9: Evaluación: ¿Se ha logrado el efecto requerido?

El plan paso a paso no es una idea revolucionaria: se basa en el sentido común – “Mira antes de saltar”. “Pensar antes de actuar”. La siguiente secuencia será familiar para muchos: definir el problema – hacer el diagnóstico – implementar la medida – controlar la solución. Sin embargo:

- el problema no siempre es claro o definible;
- el diagnóstico con frecuencia se omite y el enfoque adicional se basa en la intuición;
- las medidas con frecuencia se basan en las percepciones personales más que en el grupo de contribuyentes y las opciones que no sean de supervisión vertical o del proceso de recaudación tradicional no siempre se toman en consideración;
- la comprobación de la solución con frecuencia es enturbiada por la idea incorrecta de confundir ajuste/ingresos (el resultado) como cumplimiento (el efecto). El plan paso a paso puede ayudar a lograr el objetivo de la ‘Supervisión que cuenta’.

1. ¿QUÉ ES LA GESTIÓN DE RIESGOS DE CUMPLIMIENTO?

La Administración de Impuestos y de Aduanas influye sobre los comportamientos para lograr su objetivo estratégico: El cumplimiento.

Para alentar a los contribuyentes a cumplir, queremos favorecer un clima en el cual los contribuyentes se sienten responsables de hacer las cosas bien. Queremos crear un ambiente que apoye el comportamiento cumplidor. Es importante que los contribuyentes pueden confiar en la administración tributaria. Nuestros principales valores de credibilidad, responsabilidad y atención están en la base de esta confianza. La aplicación de las regulaciones protege a la sociedad de daño y establece la norma.

El comportamiento del contribuyente está influenciado por el uso de instrumentos de supervisión. La Administración de Impuestos y de Aduanas utiliza instrumentos tradicionales como la selección masiva de declaraciones de impuestos presentadas por particulares y empresas, auditorías e investigaciones. La prestación de servicios (el suministro de información) es otro instrumento que se ha utilizado durante muchos años. Unos instrumentos más recientes incluyen el seguimiento horizontal (en la forma de convenios u otros acuerdos con terceros), comunicaciones de aplicación de normas y supervisión visible (en la forma de vigilancia fiscal y campañas). Los instrumentos más recientes incluyen la mejora del servicio, por ejemplo, también acercarse a los ciudadanos fuera del horario normal de oficina para devolver llamadas y resolver las objeciones. La Administración de Impuestos y de Aduanas comienza cada proyecto y campaña con una identificación y análisis de las cuestiones involucradas. Esta información se utiliza entonces para seleccionar la combinación de instrumentos que es más compatible con la influencia deseada sobre el comportamiento de grupos de contribuyentes, según lo determinado por el efecto que La Administración de Impuestos y de Aduanas pretende alcanzar y la capacidad disponible. La Administración de Impuestos y de Aduanas invierte en el seguimiento de los contribuyentes y sus antecedentes relevantes y en riesgo y análisis de conductas, para obtener la información necesaria para la identificación y análisis de los riesgos correspondientes. La posterior selección de los instrumentos debe realizarse con cuidado: estos instrumentos deben apuntar a los problemas identificados y basarse en una aplicación responsable. Esto es extremadamente importante, ya que el uso de instrumentos inadecuados puede ser contraproducente. Solamente con el conocimiento del comportamiento de los contribuyentes y las capacidades y los límites de cada instrumento específico (el elemento 'conocer'), se pueden seleccionar los instrumentos adecuados. Este conocimiento es importante, ya que determina como la Administración de Impuestos y de Aduanas tiene que hacer y lo que es de menor importancia. Cuando sea posible, las actividades de supervisión se llevan a cabo en forma de temas y proyectos ya que este enfoque aumenta el impacto en la sociedad. En este enfoque, el efecto deseado y los grupos objetivo están decididos de antemano (gestión orientada al efecto).

La Gestión de Riesgos de Cumplimiento se refiere a elegir cuidadosamente las opciones de tipos de instrumentos, combinaciones de instrumentos y la intensidad de su uso según las situaciones específicas para lograr mejoras en el comportamiento de cumplimiento o para apoyar la buena conducta.

El enfoque seleccionado debe lograr el mayor efecto posible con menos recursos. Los temas no se limitan únicamente a los riesgos tributarios y los intereses financieros, pero también se extienden a temas con repercusiones políticas y sociales. Además, la adopción de varios enfoques permite a la Administración de Impuestos y de Aduanas mantener el cumplimiento de una cartera de contribuyentes creciente y cada vez más dinámica a un nivel aceptable (con aplicación proporcional y diferenciada). En el empleo de este concepto, la Administración de Impuestos y de Aduanas acomoda desarrollos demográficos, económicos e internacionales que tienen consecuencias para el tamaño y la diversidad de la cartera total de contribuyentes.

1.1. ¿Qué es el objetivo de la Gestión de Riesgos de Cumplimiento?

El objetivo es lograr el cumplimiento de la normativa tributaria. Los ciudadanos y las empresas cumplan con sus obligaciones cuando:

1. Se registran correctamente para pagar el impuesto;
2. presentan sus declaraciones a tiempo;
3. presentan declaraciones correctas y completas;
4. pagan sus impuestos a tiempo.

1.2. Aspectos generales de la Gestión de Riesgos de Cumplimiento

La gestión de Riesgos de Cumplimiento se basa en tomar decisiones bien consideradas con la intención de lograr un efecto sobre el comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes. Las deficiencias en el comportamiento de cumplimiento pueden relacionarse con:

- Un sujeto (cliente) o grupos de sujetos (clientes), por ejemplo, un segmento o un sector;
- Un objeto o grupo de objetos, tales como las secciones de las declaraciones de impuestos, bienes, servicios o efectivo;
- Uno o varios periodos tributarios específicos o un comportamiento tributario específico;
- Lugares delimitados (como una región específica o distrito) o momentos (por ejemplo, un evento). Por ejemplo podemos construir servicios integrados alrededor de eventos.

Sin embargo, todos estos casos se refieren a un contribuyente o contribuyentes que no exhiben un comportamiento de cumplimiento (adecuado). Por esta razón, la aplicación de normas de la Administración

de Impuestos y de Aduanas debe centrarse siempre sobre el comportamiento de los contribuyentes en un esfuerzo para mejorar el cumplimiento: esto forma la base de la definición de la “supervisión basada en el sujeto”.

Nuestro papel cambia: de la inspección de declaraciones de impuestos pasamos a ser administradores del sistema-como-un-todo. Nuestra imagen debe ser: predecible, confiable y responsables, nuestras operaciones tienen que facilitar y proporcionar servicios impecables.

Ahora llegamos al tema de las políticas menos invasivas para reducir los riesgos de incumplimiento. Al ver las mejoras a un comportamiento de cumplimiento desde esta perspectiva será siempre importante revisar la medida en que las campañas planificadas cumplan con los siguientes criterios.

- **Tiempo real**

La Administración de Impuestos y de Aduanas trabaja en tiempo real ya que esta modalidad ofrece las mejores oportunidades para influir en el comportamiento y no tener que interferir con el contribuyente más tarde. La supervisión en tiempo real de la Administración de Impuestos y de Aduanas se centra en garantizar la calidad de las declaraciones futuras. ‘Tiempo Real’ se caracteriza por los términos claves ‘por adelantado’ y ‘apoyo’. Tiempo real también significa que el contribuyente tiene disponible toda la información que es necesaria para la administración tributaria. Más adelante esto es mucho menos cierto y causará una carga administrativa mucho mayor. Un pago extra no puede ser tanto un problema, porque las expectativas pueden ser menor y el pago probablemente más fácil, porque los ingresos aún no se gastan. Paga como usted gana es un principio importante para la buena gestión de la deuda tributaria.

- **Visible**

La Administración de Impuestos y de Aduanas es un proveedor de servicios accesibles y eficaces. La visibilidad influye en la conducta. Como tal, la visibilidad – o presencia – logra un efecto preventivo sin necesidad de tomar medidas correctivas o punitivas. Los contribuyentes tienen experiencia de la Administración de Impuestos y de Aduanas como una agencia de aplicación de las normas. Esta visibilidad puede dar forma literal por, por ejemplo, ser activo en las calles o – indirectamente – comunicar problemas de aplicación de las normas. ‘Visibilidad’ se caracteriza por los términos claves “prevención” y “percepción del riesgo de ser atrapado”. Existen varios ejemplos de buena visibilidad. Podríamos mencionar un camino con un monitoreo de matrículas de los vehículos en circulación, que

pueden ser vinculados a las personas con deudas tributarias no pagadas.

- **Horizontal**

La Administración de Impuestos y de Aduanas propone lograr su objetivo de cumplimiento en cooperación con los ciudadanos, empresas y organizaciones sectoriales. Un número creciente de organizaciones consideran que tienen una responsabilidad con la sociedad. La Administración de Impuestos y de Aduanas responde a esta conciencia de responsabilidad social por estar abierta a las partes que deseen cooperar. Sólo cuando pueden cumplir con esta responsabilidad pueden estas partes llegar a un acuerdo con la Administración de Impuestos y de Aduanas. Estos acuerdos se refieren a la calidad de las declaraciones o a la calidad de los productos de software. El próximo desarrollo será la seguridad en línea, donde las organizaciones trabajan con software confiable, sistemas dentro de nuestro ámbito, contabilidad en línea (cloud computing) y con cajas registradoras confiables, ordenador a bordo de taxis y dispositivos de grabación de viaje para vehículos (de empresa).

- **Cooperación**

La Administración de Impuestos y de Aduanas forma parte del gobierno: tiene que presentar una imagen de proveedor de servicio uniforme y adoptar un enfoque integral a la aplicación. La Administración de Impuestos y de Aduanas coopera con los ciudadanos y empresas, por ejemplo a través de sus asociaciones de interés y con otras organizaciones públicas y privadas. Esta cooperación no sólo abarca las acciones represivas conjuntas, por ejemplo, en los equipos de intervención y centros regionales de información y de conocimientos, sino que también se extiende a la prestación conjunta de servicios y la cooperación en comunicaciones. La cooperación externa contribuye a la consecución de una serie de objetivos, es decir mejorar las actividades de supervisión de la Administración de Impuestos y de Aduanas (eficacia), la reducción de las cargas administrativas a los ciudadanos y negocios, y el desarrollo de un gobierno compacto (eficiente), por ejemplo, evitando superposiciones y haciendo uso mutuo de las cualidades, actividades e información de otros.

- **El cumplimiento por diseño**

La Administración de Impuestos y de Aduanas está diseñando nuestros sistemas de TIC para que sea lo más fácil posible asistir los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones. Por ejemplo, usamos ahora declaraciones de impuestos pre-completadas para los contribuyentes privados, en los que se utilizan datos adquiridos de los empleadores, bancos, y otras agencias del gobierno. Esto conduce

al cumplimiento por diseño, se hace mucho más fácil de llenar la declaración de impuestos y cumplir con la legislación tributaria. También estamos mejorando la calidad de los datos de retención de impuestos a través de un proyecto con la Agencia de Seguridad Social y con Socios de Negocios para los impuestos a salarios. La legislación puede alinearse para mejorar el cumplimiento por diseño.

- **Inteligencia**

La gestión de Riesgos de Cumplimiento es factible solamente con un conocimiento adecuado de los contribuyentes y los grupos de los contribuyentes. Esto se obtiene mediante la inteligencia organizada a nivel nacional y local. El conocimiento poseído por la Administración de Impuestos y de Aduanas es cada vez más importante, no sólo en términos de información sobre los contribuyentes sino también en cuanto a la capacidad de tomar decisiones y para medir los resultados y efectos (el ciclo de aprendizaje). Un ciclo de aprendizaje cerrado es a su vez importante, ya que esto genera conocimiento de las opciones, enfoque y ejecución a nivel táctico y estratégico. Podemos utilizar datos para identificar segmentos y grupos relevante, para supervisar, para detectar y detener el fraude y ser previsible y transparente. El próximo desarrollo a este respecto es el uso de «big data», analítica avanzada y modelos predictivos. El uso de éstos todavía se está desarrollando. Esta información puede ayudar a los impuestos y aduanas con selección en profundidad y clasificación de los contribuyentes, así que puede ser posible determinar la intervención más rentable y menos costosa en recursos.

Cuatro componentes

El Manejo de Riesgos de Cumplimiento puede dividirse en cuatro componentes, a saber: los contribuyentes (particulares y empresas), los efectos, las formas de aplicación de las normas, y la capacidad disponible.

- Los particulares y las empresas, es decir, los contribuyentes: los clientes. Los clientes tienen características personales y características asociadas con el grupo al cual pertenecen, por ejemplo su sector, tamaño, nivel de cumplimiento, domicilio, inicio de operaciones e independientes sin personal o empresarios con personal, etc... El valor de una clasificación en grupos y de una clasificación específica es dependiente del tema relevante y de los elementos de la conducta de cumplimiento que deben mejorarse.
- las formas disponibles de la aplicación de las normas. La Administración de Impuestos y de Aduanas se había centrado tradicionalmente en auditorías de escritorio, auditorías y el

proceso de recaudación. Sin embargo, hoy en día una gama nueva de formas de aplicación de normas está disponible. Cada una de estas formas logra un efecto diferente (que también puede diferir por tipo de cliente), se asocia por un costo específico y, en algunos casos, requiere competencias específicas. Estas diferencias implican la necesidad para el despliegue sofisticado de competencias y de capacidad. Los desarrollos son rápidos y nos ofrecen una opción mucho más amplia de métodos, técnicas y posibles intervenciones.

- la capacidad disponible para dar forma a la Gestión de Riesgos de Cumplimiento: el personal y sus competencias. En consecuencia, la “capacidad disponible” no sólo se refiere a la disponibilidad de tiempo del personal sino también y en particular, a la disponibilidad de los conocimientos y aptitudes necesarios.
- el objetivo de la Gestión del Riesgo de Cumplimiento es lograr un efecto óptimo sobre el cumplimiento por adaptar la capacidad disponible y las formas de atención a la cartera de clientes de una manera que mejore el comportamiento de los contribuyentes pertinentes. La Administración de Impuestos y de Aduanas fue durante muchos años dedicada principalmente en la medición de los resultados en forma de números, tiempos de entrega, retrasos y gestión de archivos. El desafío que enfrenta la Administración de Impuestos y de Aduanas en los próximos años seguirá siendo la implementación del cambio del enfoque de medición al enfoque de efecto y el aprovechamiento de las oportunidades ofrecidas por la medición del efecto. ¿Sin embargo, la medición del efecto no es simple: un cambio en el comportamiento en realidad debido a la intervención? La experiencia ha revelado que actualmente la Administración de Impuestos y de Aduanas deberá en muchos casos satisfacerse con las medidas de cumplimiento, es decir, las evaluaciones para determinar si ha cambiado el comportamiento de los contribuyentes en la dirección deseada después de una intervención específica. La Administración de Impuestos y de Aduanas todavía continúa adquiriendo conocimientos en cada área de gestión de Riesgos de Cumplimiento, tales como el conocimiento del tamaño y causas de las brechas tributarias, sobre los instrumentos de aplicación y su eficacia y sobre las medidas de cumplimiento. Ahora tenemos una guía (también disponible para otras administraciones tributarias) en gestión de Riesgos de Cumplimiento que se ira revisando a intervalos, pero esta guía no es suficiente para mantener este conocimiento actualizado. El conocimiento actualizado de los inspectores tributarios de los países bajos está disponible desde diferentes fuentes como los gerentes nacionales de control, la supervisión técnica y la *Toezichtplaats* (‘Supervisor Plaza’, BelastingNet). Estas fuentes también poseen los conocimientos necesarios para responder a preguntas específicas acerca de campañas y proyectos y brindar asesoramiento general.

La Gestión de Riesgos de Cumplimiento e influir en el comportamiento

La Gestión de Riesgos de Cumplimiento se centra en la eficacia y eficiencia, donde eficacia se refiere a la consecución del mejor resultado de la intervención posible (supervisión) y la eficiencia significa lograr el logro de los resultados con el menor costo posible. La Ciencia Conductual nos informa que influir en el comportamiento (cumplimiento) no es fácil y que un enfoque unidimensional – vertical e individual – no será suficiente. Esto es porque el comportamiento exhibido por un ciudadano específico o un negocio pueden ser causados por numerosos factores. Es esencial que las razones para el incumplimiento del contribuyente se determinan en la situación específica. Es necesario darse cuenta de que el incumplimiento del contribuyente puede ser causado por las acciones de la Administración de Impuestos y de Aduanas, por ejemplo, por la transparencia de los procedimientos, la velocidad a la cual las preguntas son respondidas y la claridad de las respuestas o la manera en que actúa la Administración de Impuestos y de Aduanas, etc. Por esta razón cada contribuyente debe ser abordado de una manera abierta. Los Contactos entre la Administración de Impuestos y de Aduanas y los contribuyentes se basan en la confianza y cooperación. Cuando las intervenciones no logran los resultados adecuados entonces la Administración de Impuestos y de Aduanas generalmente decidirá continuar con instrumentos más duros, como la imposición de evaluaciones estimadas, la realización de inspecciones o la imposición de sanciones, etc. Eligiendo este curso de acción la Administración de Impuestos y de Aduanas ha elegido un enfoque responsable, basado en el comportamiento real del contribuyente. El castigo no es siempre el instrumento adecuado, en particular cuando las razones son ajenas al control de la persona: Además, el castigo a menudo puede ser, de hecho, contraproducente. Estas situaciones incluyen, por ejemplo, cumplimiento de las normas que la Administración de Impuestos y de Aduanas también considera como extremadamente complejas. También es necesario tener en cuenta que, en contraste con la Administración de Impuestos y de Aduanas, los ciudadanos y las empresas no se concentran en cuestiones fiscales: están ocupados en su negocio y los asuntos fiscales son más bien una consideración secundaria. Una abundancia de estudios ha demostrado que la comunicación es uno de los más importantes instrumentos para influir en el comportamiento y que la comunicación es más eficaz cuando se combina con otra forma de aplicación de las normas. Tratar los contribuyentes en una manera decente y respetuosa también constituye una contribución importante en el mejoramiento del comportamiento tributario. Sin embargo – y evidentemente – alguien que no es de buena voluntad no va a responder a un enfoque suave

como la comunicación. Medidas más drásticas serán necesarias en estos casos. Sin embargo, en muchos casos la asistencia, buscar contacto y 'invitar el buen comportamiento' resultará en un efecto favorable más permanente.

Puede prestarse especial atención a grupos especiales o eventos, donde el cumplimiento es menor: por ejemplo la gente joven con brechas en sus conocimientos, personas que han sido recientemente divorciados, que tienen obligaciones fiscales difíciles, personas que han perdido un pariente pueden tener menos atención a sus obligaciones, personas evasivas con problemas psicológicos o falta de conocimiento que no entienden el sistema. Estos acontecimientos ocurren a menudo solamente una vez. Los enfoques leves a menudo funcionan mejor que un duro castigo.

Ahora es necesario hacer un breve desvío en ciencias conductuales en un esfuerzo por llegar a un modelo viable y conveniente para la aplicación de la gestión de Riesgos de Cumplimiento.¹

- Se puede distinguir tres condiciones/factores que gobiernan la conducta (cumplimiento):
 1. motivación: la persona debe estar dispuesta a exponer el comportamiento.
 2. capacidad: la persona debe ser capaz de exhibir el comportamiento;
 3. oportunidad: las circunstancias (fuera del control de la persona) deben hacer factible el cumplimiento.

A cada uno de estos factores se puede asignar un valor comprendido entre un mínimo de 0 y un máximo de 1. Los valores asignados a cada factor se multiplican para obtener la probabilidad de que en realidad se exhibirán el comportamiento específico. Evidentemente, los valores asignados a cada factor difieren entre individuos. Para propósitos de sencillez, dos valores cualitativos se asignan a cada factor: alta y baja.

- Estos valores asignados a los factores son de importancia para el análisis del comportamiento de un grupo. Más detalles están descritos en el paso 4.²

¹ Fuente: Profesor Dr. Theo Poiesz, *Gedragsmanagement, Jan mensen zich (niet) gedragen* ('comportamiento gestión, por qué (no) se comporta la gente'). El plan paso a paso explicado en esta guía también fue inspirado por la filosofía presentada en Este libro.

² Por ejemplo, un grupo específico podría plantear un problema impuesto específico: las personas en este grupo podrían estar preparadas para cometer un fraude ('motivación' es alta), las circunstancias para que lo hagan podrían ser favorables ('oportunidad' es alta) pero no son capaces de hacer así que ('capacidad' es baja).

- Esta clasificación más refinada ofrece una oportunidad para implementar medidas más concretas para lograr un cambio en el comportamiento (cumplimiento).

2. LOS NUEVE PASOS PARA LA GESTIÓN DE RIESGOS DE CUMPLIMIENTO: EXPERIENCIA PRÁCTICA

Los principios ‘saber, elegir, actuar’ para la Gestión del Riesgo de Cumplimiento son aplicables a la ejecución a nivel nacional y local. La Gestión del Riesgo de Cumplimiento establece las bases para los planes estratégicos y para campañas específicas. Este documento contiene un plan paso a paso que está destinado a proporcionar asistencia: no debe mirarse como una camisa de fuerza. Aunque los pasos están dispuestos en una secuencia lógica, una secuencia diferente puede adoptarse cuando sea necesario. En la práctica, a menudo será necesario volver brevemente a un paso anterior durante el proceso. Sin embargo, siempre será necesario trabajar todos los pasos y comenzar cada paso dando cuidadosa consideración a los resultados a lograr en este paso y el trabajo que debe realizarse para obtener esos resultados. La experiencia ha demostrado que en su deseo de tomar acción, el personal de la Administración de Impuestos y de Aduanas a menudo omite los primeros cuatro pasos. Sin embargo, son precisamente los pasos que aportan un valor añadido mayor a la gestión del Riesgo de Cumplimiento. La Gestión de Riesgos de Cumplimiento – y, en consecuencia, el plan paso a paso – *no* es una actividad individual. Será prudente involucrar a una gama de expertos en los planes. Es importante darse cuenta que las competencias requeridas en las fases anteriores – y ciertamente las primeras cuatro fases – pueden diferir de las requeridas en las fases posteriores (implementación). La participación de una variedad de expertos evitará un enfoque unilateral. También es prudente considerar la participación de expertos externos (por ejemplo, otras agencias policiales, representantes sectoriales, intermediarios y clientes). El enfoque debe basarse en el conocimiento objetivo siempre que sea posible: ¿Está basado el proyecto en premisas en que son realmente correctas? Sin embargo, esto no debe ser interpretado en exceso: las figuras son de valor – pero también lo es una evaluación profesional. La experiencia también ha demostrado que es necesario revisar los antecedentes de una situación específica. Los planes no deben centrarse únicamente en el grupo de destino que se supone mejorar el cumplimiento: es posible que también se puede lograr el efecto requerido por otros jugadores en el campo de juego correspondiente (influir indirectamente en el comportamiento). Por ejemplo, ¿podría ser efectivo el control horizontal de estos actores? ¿Podrían evitarse errores por llegar a acuerdos con proveedores de software? ¿Existen asociaciones de

interés o las organizaciones sectoriales y, si es así, es la cooperación con ellos factible? ¿Hay otras agencias públicas involucradas con estos mismos grupos y cooperación con estos organismos sería de valor? Cualquier cooperación no es necesariamente limitada a la represión, pero también podría relacionarse con la prestación del servicio y la comunicación. La Gestión de Riesgos de Cumplimiento está vinculado a la prevención, por ejemplo: ¿Cómo pueden reglamentos y políticas o declaraciones y formularios minimizar la probabilidad de incumplimiento? Enmiendas a las normas y modificaciones de sistemas y aplicaciones van a menudo quedar fuera de alcance de aquellos involucrados en un proyecto o una campaña. Sin embargo, todos los actores juegan un papel en la identificación de problemas. Esto también es aplicable a las oportunidades para hacer uso de información de terceros (incluyendo información disponible desde el extranjero). El uso de esta información en la prestación del servicio (declaraciones de impuestos pre-completadas) o las inspecciones puede contribuir a la prevención del incumplimiento, identificando el incumplimiento y la percepción de la probabilidad de ser detectado.

2.3. El plan paso a paso: las nueve etapas

- Paso 1. análisis del problema: ¿Cuál es el problema y que grupo-meta está involucrado?
- Paso 2. Análisis: ¿Cuál es la gravedad del problema?
- Paso 3. Causalidad: ¿Cuáles son las causas de la brecha fiscal?
- Paso 5. segmentaciones de cliente: ¿Cómo organizar la clasificación de los contribuyentes?
- Paso 6. instrumentos de aplicación: ¿Qué instrumentos se pueden implementar para qué segmentos?
- Paso 7. Cronograma: Elaborar un plan de enfoque.
- Paso 8. implementaciones: Implementar el plan.
- Paso 9. evaluaciones: ¿Se ha logrado el efecto requerido?

Paso 1 Explorar el problema

¿Cuál es el problema y que grupo meta está involucrado?

<i>Entrada</i>	Indicaciones, conocimiento e inteligencia
<i>Procesamiento</i>	Refinamiento de la información, la clasificación de la información, determinación de la (secciones de la) leyes y reglamentos involucrados (en particular) en la brecha tributaria y los contribuyentes (grupos de) que podrían estar involucrados
<i>Salida</i>	Especificación del grupo tributario y de los contribuyentes (grupo de) que pueden estar involucrados

Descripción

Dentro de este contexto el “problema” es una brecha fiscal, implicando un problema de insuficiente cumplimiento de la legislación y de las normas tributarias, es necesaria una mejora en el comportamiento de cumplimiento y una supervisión factible. Esto puede relacionar:

- un sujeto (empresario) o grupo de sujetos, por ejemplo un segmento, grupo de sector o grupo-meta;
- un objeto o grupo de objetos, tales como las secciones de la declaración, bienes, servicios o flujos de efectivo;
- Momentos del proceso tributario o comportamiento tributario específico;
- Lugares delimitados (como una región específica o distrito) o veces (como un evento o la introducción de la nueva legislación). El tema también puede referirse a un problema internacional y/o a los reglamentos vigentes.

El problema/situación se caracteriza por al menos un factor y a menudo una combinación de estos factores.

Enfoque

- ¿Quién (dentro o fuera de la Administración de Impuestos y de Aduanas) llamó la atención sobre el problema/situación y cuál fue el motivo? ¿Qué ha hecho la persona o parte que llamó la atención sobre el tema para analizar el problema?
- Determinar cuál problema es serio y si las normas nacionales o internacionales causan un problema. ¿El problema se refiere únicamente a la (in) cumplimiento de las normas tributarias o también se extienden a otras regulaciones?
- Determinar los riesgos involucrados en (la mayor parte de) la brecha fiscal.
- ¿Existe una comprensión del grado de cumplimiento de normas? ¿Se sabe por qué los contribuyentes cumplen con las normas o contravienen las normas? ¿Cuál es el motivo principal? ¿Hay una relación entre los incumplimientos?
- Determinar qué grupos de contribuyentes desempeñan un papel en la situación. ¿Cuáles son sus relaciones recíprocas? ¿Cómo tienen contacto/impacto mutuo? ¿Cómo influye mutuamente su comportamiento (comercial, legal o tributario)?
- Intenta elaborar una especificación del problema y del grupo-meta en términos específicos y manejables como sea posible. El tema también puede referirse a las obligaciones administrativas: en algunos casos el riesgo subyacente o comportamiento reprobable puede referirse a otro grupo (por ejemplo, la obligación de facturación). En algunas ocasiones el problema (también) se presenta después de la determinación del impuesto debido: por ejemplo, resulta que las cantidades

debidas en virtud de las evaluaciones son difíciles de cobrar o las opciones de recuperación no existen.

Consejos

- Elaborar un mapa mental centrado en el problema y adoptar un enfoque asociativo de una revisión de todas las partes que pueden estar involucradas.
- Realizar un análisis de los antecedentes del problema: – incluyendo cualquier partes externas de relevancia – ¿quién está involucrado en resolver el problema o en la persistencia del problema?
- Si la información objetiva no está disponible, haga uso de la intuición y de la experiencia o conocimientos del personal y hagan uso de diversos peritajes.

Posibles trampas

- Exagerar el problema (“ignoran la legislación tributaria”).
- La ampliación del grupo (“sector de la PYME”).
- La falta de atención a la recaudación de impuestos.

Paso 2 Análisis

¿Cuál es la gravedad del problema?

<i>Entrada</i>	Especificación del grupo tributario y (del grupo de) los contribuyentes que pueden estar involucrados
<i>Procesamiento</i>	Estimación del alcance, intensidad y severidad de la brecha fiscal, la capacidad necesaria para abordar el tema y evaluar la capacidad en relación a otras brechas fiscales.
<i>Salida</i>	Decisión de ir o de no ir en abordar la brecha tributaria

Descripción

Este paso se centra en tres temas: conocimiento del alcance y la intensidad de la brecha fiscal, evaluar la severidad de la brecha fiscal y la consideración de su gravedad en comparación con otras brechas fiscales, cuando sea pertinente.

Enfoque

a. Conocimiento del alcance y la intensidad

- ¿Qué información está disponible sobre el grado de cumplimiento de normas? ¿Qué segmento del grupo meta cumple? ¿Cuál es el monto de los ingresos fiscales que son recibidos?

- ¿Qué información está disponible sobre el grado de incumplimiento? ¿Qué puntaje tiene este tema en la muestra aleatoria? ¿Cuál es el importe total estimado que no se ha introducido en los retornos? ¿Qué es la pérdida estimada de impuestos? ¿Cuál es el importe escrito como no recuperable?
- Si esta información no está disponible, entonces ¿qué métodos están disponibles para obtener más información de manera relativamente rápida y sencilla de obtener más información? ¿Qué información está disponible en el registro de la renta básica? ¿Qué información está disponible en otros lugares (por ejemplo, estadísticas de Holanda, OCDE)?

b. Evaluar la gravedad

- Determinar qué objetivos (políticos) subyacentes deben lograrse con la normas/legislación pertinente. ¿Qué objetivos son puestos en peligro por el incumplimiento?
- El inconveniente es causado por cual problema³. ¿Quién es perjudicado por estas infracciones? ¿Es la pérdida de ingresos el único problema u otros aspectos también están implicados?
- ¿Qué grave el problema, por ejemplo en cuanto a los montos implicados (de impuestos)? Y si el problema es severa, entonces ¿por qué no se ha abordado antes?

c. Evaluar la gravedad en comparación con la gravedad de otras brechas fiscales

- ¿Qué es la valuación asignada a la severidad del problema visto desde la perspectiva de b): pequeña, mediana o severa?
- ¿Qué es la estimación inicial de los esfuerzos – la capacidad necesaria – que se requiere para abordar el problema? ¿Es baja, media o alta?
- ¿Cómo funciona el problema en cuestión en comparación con otras brechas fiscales (potencial) y qué implica esto para los pasos posteriores?

Consejos

- Utilizar una estimación hecha por expertos cuando la información no está disponible. Sin embargo, asegúrese de que los expertos llegan cada uno a una estimación individual e independiente. Utilice las diferencias en las estimaciones para discutir los supuestos subyacentes y llegar a una estimación colectiva.

3 'Estorbo' ha sido seleccionado como el término colectivo utilizado para referirse a la desventaja, molestia, obstáculo o impedimento, es decir, el efecto (perjudicial) de la brecha fiscal.

- Haga uso de la inteligencia en un nivel regional, nacional y, cuando proceda, internacional.

Posibles trampas

- Esperar a que tengamos una visión completa disponible (y no haciendo nada hasta entonces)
- Encontrar palabras generales como «Fraude» suficiente, sin una especificación más de lo que significan en el contexto
- No estar dispuestos a hacer estimaciones y evitar todos los riesgos, dando lugar a una exageración de los obstáculos
- Desestimar el problema de inmediato, “porque la capacidad de todos modos no está disponible”.
- Esperar una estimación de los riesgos asociados con el programa de trabajo de todo el distrito fiscal
- Dedicar mucho esfuerzo a la recopilación de información mientras que el problema no parece ser grave a lo largo de todo el distrito fiscal.

Paso 3 Especificación del efecto requerido

¿Cuál es el efecto requerido?

<i>Entrada</i>	Brecha fiscal ponderada y analizada
<i>Procesamiento</i>	Determinación de cuál grupo de clientes demostraran cuál efecto y, en consecuencia, el efecto requerido
<i>Salida</i>	Determinación del efecto requerido

Descripción

El Manejo de Riesgo de Cumplimiento asume que el efecto a alcanzar es conocido. El Cumplimiento de las normas se logra cuando los contribuyentes realizan actos específicos (requisito obligatorio) o, por el contrario, se abstengan de actos específicos (prohibición). Realizar o abstenerse de actos específicos son formas de comportamiento. La Gestión de Riesgos de Cumplimiento emplea la supervisión para ejercer una influencia favorable sobre la conducta de cumplimiento. En consecuencia, el efecto requerido está formulado en términos de la conducta requerida o mejora requerida. Formular el objetivo como “Mejora del comportamiento de cumplimiento” no es lo suficientemente preciso para la selección de instrumentos específicos. ¿Qué comportamiento de cumplimiento es un problema? ¿Quién o qué grupo exhibe este comportamiento? ¿Cuáles son las circunstancias concretas? ¿Hasta qué punto es posible mejorar el comportamiento de cumplimiento, es decir, a qué nivel? Es necesario delimitar el área en la cual el efecto va a lograrse. Entonces se puede hacer una distinción entre cuatro áreas, a saber los riesgos asociados a:

1. El registro de contribuyentes;
 2. presentación de declaraciones (a tiempo);
 3. pago de impuestos;
 4. cumplimiento de las obligaciones administrativas y el correcto y completo procesamiento de transacciones en la declaración ⁴
- La medición de los efectos y la viabilidad de las medidas varían según el área. Los resultados no son los mismos que los efectos. Por ejemplo, las cantidades y tiempo de las inspecciones y las correcciones tras las inspecciones son conocidos como *resultados*. El *efecto* de las inspecciones es la resultante mejora en el grado de comportamiento de cumplimiento exhibido por los contribuyentes (y otros) que fueron inspeccionados. Otro ejemplo es el número de archivos adjuntos: el resultado es la renta y el efecto es el grado de mejora en la conducta de cumplimiento. Los resultados tienen un enfoque principalmente interno mientras que los efectos tienen un enfoque principalmente externo. La relación entre el despliegue de instrumentos de aplicación y la resultante mejora en la conducta de cumplimiento es la esencia de la gestión del riesgo de cumplimiento.

Enfoque

- ¿Qué cambio conforme a la normativa específica se busca lograr?
- Especifique el efecto que debe ser alcanzado. ¿Qué grupo debería exhibir cual comportamiento de ahora en adelante? ¿Por qué es esto necesario? ¿Qué importante que es esto? ¿Qué duradero tendrá que ser el efecto?
- ¿Cómo se evaluará la mejora en el comportamiento? Considerar el etapa 9 al revisar este tema

Consejos

- Realizar una práctica de juego de rol con una discusión entre un supervisor y un contribuyente en el cual el contribuyente pide continuamente: “¿Qué esperan de mí?” “Quiero hacerlo bien, pero ¿qué necesito para *hacerlo* correctamente?”
- Tomar en cuenta los sucesos y circunstancias que son de importancia para la tributación. (Por ejemplo, cuando un nuevo empleado se une a la organización del contribuyente o cuando la organización se enfrenta a problemas de liquidez). ¿Qué tendría que hacer el contribuyente en estas situaciones?
- Volver a examinar el riesgo subyacente. Especificar el efecto

⁴ Hay que resaltar siempre la importancia de (la capacidad de) presentación correcta y completa de las declaraciones por el contribuyente o una tercera persona (en el caso de la obligación de facturación, por ejemplo, el cliente del contribuyente) en el cumplimiento de las obligaciones administrativas.

de la mejora en cuanto al comportamiento de cumplimiento en el área específica, que se traduce en la reducción en la importancia de los riesgos subyacentes.

- Además, considerar los posibles efectos secundarios no deseados y cómo éstos pueden evitarse.

Posibles trampas

- Inmediatamente referirse al problema cuestión como “de cumplimiento”. Esto es cierto, pero ¿qué significa? Formular una especificación práctica y manejable del término para el caso en cuestión.
- Dedicar una gran cantidad de energía a la medida exacta de parámetros que no se pueden medir fácilmente.
- Tratar de identificar una relación entre *una* forma de ejecución y un efecto observado.

Paso 4 Causalidad

¿Cuáles son las causas de la brecha fiscal?

Entrada	Ponderar y analizar la brecha fiscal, junto con una especificación del efecto requerido
Procesamiento	Evaluación de las causas del incumplimiento que se traduce en brecha fiscal (los riesgos) con la legislación y normas.
Salida	Resumen de las causas del incumplimiento por (grupo de) riesgos.

Descripción

Este paso se centra en trabajar el problema con más detalle y delimitar el alcance del problema.

Este paso debe concentrarse en la relación entre el comportamiento actual (incumplimiento) y las causas. ¿Cuál es el riesgo y cuál es el área del problema? ¿En qué momento exhiben los contribuyentes el comportamiento de incumplimiento? (¿en qué situaciones)? ¿Cuáles estímulos o agentes desempeñan un papel entonces?

Enfoque

- Evaluar las causas del problema de cumplimiento. ¿Que se conoce sobre los motivos de los delincuentes? ¿Cuáles son las razones por que otro segmento del grupo meta *observa* las normas?

- ¿Que se conoce acerca de las razones? En virtud de la teoría de Poiesz, una forma específica de comportamiento se manifiesta únicamente cuando un cierto grado de motivación, capacidad y oportunidad está presente al mismo tiempo. ¿Qué condición o condiciones está careciendo de manera adecuada? La tabla incluida en el Anexo 3 puede ser de utilidad para esta revisión.
- ¿Es el incumplimiento debido a la 'incapacidad' o 'indisposición'?
- ¿Ofrecen los sistemas de información oportunidades para cumplir con la norma sin necesidad de hacer esfuerzos adicionales? Por ejemplo, con la introducción de ordenadores de a bordo de los taxis en 2009, el Ministerio de transportes, obras públicas y gestión del agua no sólo redujo la carga administrativa sino también aumento la facilidad de llevar a cabo las inspecciones.
- Utilizar el análisis de cumplimiento incluido en el Anexo 4 para obtener una visión más precisa de las causas del comportamiento de incumplimiento.
- ¿Son las regulaciones tributarias también causas de incumplimiento? ¿Hasta qué punto está el incumplimiento causado por regulaciones confusas?
- ¿Existen circunstancias fuera del campo tributario que ejercen una gran influencia sobre el incumplimiento? Hay que razonar, discutir y recoger información para identificar estas circunstancias. La inteligencia también puede ser de ayuda en esta identificación.

Posibles trampas

- Apresuradamente, concluir que el problema es simplemente debido a malas disposiciones.
- Apresuradamente concluir que un contribuyente o grupo de contribuyentes es cumplidor o no-cumplidor, ya que a menudo es muy relativo y los grados de cumplimiento pueden variar entre las leyes y los artículos de las leyes.

Paso 5 segmentación de los clientes

¿Cuál posible sub-clasificación de los contribuyentes se puede hacer?

Entrada	Resumen de las causas del incumplimiento por (grupo de) riesgo.
Procesamiento	Distinción entre los (grupos de) contribuyentes por causas de incumplimiento
Salida	Resumen de (grupos de) contribuyentes por causas de incumplimiento y riesgos

Descripción

Este paso se centra en el tema, los contribuyentes. ¿Qué contribuyentes cumplen con las regulaciones y cuáles no? ¿Qué se conoce sobre este grupo de contribuyentes y los contribuyentes individuales? ¿Son los contribuyentes miembros de un grupo homogéneo o hay una diversidad de grupos? ¿Cuál es la relación entre los contribuyentes?

Enfoque

- ¿Qué se conoce sobre el grupo y las circunstancias (una vez más, en términos de motivación, capacidad y oportunidad)? ¿Cuál es el nivel de organización? ¿Pueden los asociados a las discusiones ser identificados? ¿Qué información está disponible sobre el grupo y qué información adicional se requiere?
- ¿Qué motivos, intereses y otros factores proporcionarían incentivos para la mejora necesaria en la conducta de cumplimiento del grupo meta? ¿Qué motivos, intereses y otros factores podrían impedir la necesaria mejora en la conducta de cumplimiento?
- Evaluar si los grupos más importantes pueden dividirse en subgrupos en base de las fuerzas impulsoras detrás de su comportamiento fiscal (motivación, capacidad y oportunidad).
- ¿Puede el grupo meta evaluarse como homogéneo o como heterogéneo y que consta de un número de subgrupos? Lo vemos desde la perspectiva de:
 - El comportamiento manifestado;
 - Los motivos, intereses y otros factores;
 - El comportamiento requerido;
 - Los instrumentos que se usan.
- Puede el grupo de contribuyentes distinguirse de manera favorable. (Por ejemplo: el mismo sistema de caja registradora puede suministrarse con o sin un módulo de supresión de ventas)
- ¿Cómo puede la Administración de Impuestos y de Aduanas hacer uso efectivo de los motivos, intereses y otros factores que juegan un papel dentro del grupo meta específico?

Consejos

- Realizar un análisis de campo desde las perspectivas económicas, financieras, sociales y técnicas para identificar las fuerzas que promueven el cumplimiento o incumplimiento del grupo meta.
- Esforzarse en clasificar al grupo en cuatro categorías, a saber los contribuyentes exhibiendo óptimo cumplimiento, delincuentes empedernidos, los ignorantes y los contribuyentes que deliberadamente exploran los límites de los reglamentos.

Es importante tener en cuenta que esta clasificación se basa en estimaciones que todavía necesitan ser comprobadas en los contactos con los contribuyentes. El cuestionario adjunto en el Anexo 5 puede ser de ayuda.

Posibles trampas

Pasar demasiado tiempo buscando más información (desconocida).

Paso 6 Instrumentos de aplicación de normas

¿Qué instrumentos de aplicación se implementaran para qué segmentos?

Entrada	Resumen de los riesgos y los (grupos de) contribuyentes por causas de incumplimiento.
Procesamiento	Selección de las formas de aplicación de normas a desplegar según los distintos grupos de contribuyentes
Salida	Resumen de las formas de aplicación de normas a desplegar.

Descripción

Este paso se centra en el despliegue creativo de la gama de instrumentos disponibles. ¿Se dará preferencia a instrumentos preventivos, en tiempo real o instrumentos represivos? ¿Qué instrumentos individuales entran en consideración y qué combinación podría lograr el mejor resultado para que grupos o segmentos? Los instrumentos deben ser *efectivo* (resultado de la conducta requerida), *eficiente* (incurren en el costo más bajo posible y cumplimiento) y *legítimo* (legal, mantener la igualdad de derechos y se traduce en seguridad jurídica). Cada instrumento es acompañado por un costo específico – o precio – y un efecto específico en cuanto a la causa de la conducta de incumplimiento.⁵

Enfoque

- Determinar qué grupo objetivo ofrece el mayor número de puntos iniciales para un cambio de comportamiento. Seleccione al menos tres instrumentos que se usarán en el logro de este cambio de comportamiento. ¿Qué efectos indirectos sobre otros grupos objetivo son concebibles y cómo podrían ser apoyados estos efectos?

⁵ Esta suposición se basa en estudios de ciencias conductuales. Ahora se ha adquirido experiencia con efectos. Las conclusiones sobre la efectividad de los instrumentos dependen enormemente de la situación específica. No es posible elaborar recetas generales para el efecto de los diversos instrumentos.

- Centrarse, tanto como sea posible, sobre las causas del incumplimiento: ¿Tienen soluciones?
- Revisar las oportunidades disponibles para un enfoque conjunto en cooperación con otras agencias del gobierno o de otros participantes en el campo (por ejemplo, los desarrolladores de software). ¿Los elementos del problema o causas del problema pueden ser asignados a estos otros participantes? ¿Es posible adoptar un enfoque innovador para esta cooperación?
- Evaluar cuales formas de aplicación podría ser más eficaz y luego revisar cuál de estas formas es la más económica. Comenzar la evaluación con los instrumentos de reducción del riesgo como (modificaciones de las normas) y la reducción de la carga administrativa, el seguimiento horizontal y la comunicación de la aplicación de normas. A continuación, evaluar las formas de cooperación con las autoridades de supervisión externas y procesamiento en tiempo real. Finalmente, evaluar los instrumentos represivos de la aplicación de normas sobre la base de la pirámide de la aplicación responsable.⁶
- Considerar por adelantado los cuatro factores de cumplimiento (inscripción oportuna, oportuna presentación de declaraciones correctas y completas y pago puntual). Revisar cómo el comportamiento ulterior en la cadena puede ser influenciado tan temprano en la cadena como sea posible.

Consejos

- La Administración de Impuestos y de Aduanas pretende trabajar en tiempo real siempre que sea posible. ¿Existen formas de aplicación que puede ser implementado antes de la declaración es presentada?
- La supervisión de la Administración de Impuestos y de Aduanas debe ser visible. Cuando lleve a cabo esta supervisión, ¿cómo podemos alcanzar un máximo de contribuyentes con solo una forma de aplicación?
- Dar consideración a los resultados que puede lograrse con la comunicación de la aplicación de normas en esta situación. ¿Qué mensaje tendría que ser vehiculado? ¿El mensaje varía para cada grupo o subgrupo? ¿Qué medios de comunicación serían contratados (incluyendo los medios de comunicación social)? ¿Qué medidas se tomarían con la respuesta?
- Simplificar el cumplimiento siempre que sea posible (y, si es posible, hacerlo más agradable): ofrecer oportunidades para correcciones por iniciativa propia a los contribuyentes.
- El instrumento de comunicación (de aplicación de normas) puede utilizarse en casi todas las situaciones.

⁶ *Inicia con la prestación de servicios, haciendo las cosas simples (desde el principio), cooperación y las inspecciones in situ, etc.: en su caso, seleccione otros instrumentos en base a la respuesta.*

- Promover la calidad de la cadena administrativa: la calidad de la declaración es determinada por el primer registro y esta calidad también influye en la probabilidad de pago oportuno.
- Implican los expertos regionales de comunicación en el enfoque.
- Los Negocios y la Administración de Impuestos y de Aduanas tienen diferentes percepciones de la inspección: las empresas también experimentan una llamada telefónica como una forma de inspección.

Posibles trampas

- Seguir obstinadamente usando solamente los instrumentos antiguos, familiares (*no inventados aquí*).
- Aumentar la probabilidad percibida de ser sancionado sin motivos justificables.
- La falta de tomar en cuenta la transferencia de incumplimiento ('escapismo').

Paso 7 Cronograma

Elaborar un plan de enfoque

Entrada	Resumen de los riesgos que serán tratados, los grupos de los contribuyentes que hay que identificar y las formas de aplicación de normas a implementar.
Procesamiento	Desarrollo de un plan de enfoque: Quién hace qué, cuándo y cómo
Salida	Plan de enfoque

Descripción

Este paso se centra en la transformación de ideas y opciones en un plan realista. Una vez que se haya tomado la decisión de ir o no ir, los próximos pasos consisten en hacer los arreglos para el personal, alcanzar un acuerdo sobre el cronograma y establecer el procedimiento que debe seguirse. Además, es necesario asignar responsabilidades, poderes y deberes a los diferentes agentes implicados.

Enfoque

- ¿Los pasos se han completados, pero se la toma de decisiones también ha completado? ¿La dirección se ha comprometido a proveer la capacidad necesaria de acuerdo al plan? ¿Se ha asignado un oficial responsable del plan?
- Es tiempo de preparar el plan de enfoque. Esto debe contener al menos un breve resumen de los pasos 1 a 6 y un cronograma. Asegúrese de que los grupos técnicos y oficiales han sido

- consultados sobre el plan de enfoque.
- ¿Qué personal estará involucrado? Asegúrese de que están involucrados en la preparación del plan de enfoque.
- Formular uno o más objetivos en términos *SMART* cuando es posible. Determinar cuando la obra o proyecto o acción debe ser completado y especificar un número de metas provisionales si es posible.
- ¿Será la obra implementada por el personal en la estructura existente (por ejemplo, un equipo) o un proyecto independiente se establecerá para el trabajo?
- ¿Qué competencias son necesarias para el éxito del proyecto? ¿Estas competencias estarán disponibles dentro del equipo trabajando en el proyecto o se llamará expertos/consultores fuera del equipo para ayudar? Si los expertos/consultores son llamados, entonces se debe organizar las relaciones necesarias entre el proyecto y la organización permanente.
- Hacer avanzar las disposiciones para las consultas con otras agencias de aplicación de las normas, organizaciones sectoriales u otros terceros. (¿Quién estará involucrado y cómo se organizarán las consultas?). Además, hacer arreglos para la región a consultar con la autoridad nacional de supervisión para garantizar que la Administración de Impuestos y de Aduanas no tenga contacto con terceros más de una vez. Esto clarificará los acuerdos (marcos) ya logrados, cuando proceda, con cada agencia y organización.

Consejos

- Trabajar conforme a los principios de gestión de proyectos (pero no adoptan un enfoque excesivamente rígido). Asegúrese de que un gerente de proyecto y el cliente ha sido designado y que sus deberes y responsabilidades son claras. Si es necesario, organizar un curso de gestión de un proyecto para los oficiales con la mayor participación en el proyecto.
- Asegúrese de que se dé notificación del problema/enfoque en buen tiempo para la preparación del plan de supervisión nacional/regional/local. Esto asegura que el proyecto está incluido en los planes, se toma en consideración en la evaluación más amplia y la necesaria capacidad está a su disposición. Además, asegúrese de que el proyecto está incluido en la base de datos de supervisión de proyectos (BATO).
- Obviamente, las partes privadas y públicas que cooperan en el proyecto tendrán sus propios planes. Tenga esto en cuenta y tomar esto en cuenta en el plan de enfoque. Los acuerdos sobre la cooperación internacional que llegar con anticipación.

Posibles trampas

- Tratando de hacer demasiado al mismo tiempo

Trabajo a partir sin apoyo administrativo suficiente, explícitamente formulado (establecida en la escritura, en su caso)

Paso 8 implementación

Implementar el plan

Entrada	Plan de enfoque
Procesamiento	Implementación de los formularios de aplicación de normas para los diferentes contribuyentes o grupos de contribuyentes
Salida	Resultados y efectos

Descripción

Al ejecutar el trabajo también es necesario prestar atención y proporcionar las máximas garantías de calidad posibles. Esto puede lograrse con preparaciones cuidadosas (y capacitación, en caso necesario) y por el desarrollo de guías que se basan en la experiencia de otros. La participación de técnicos especialistas (por ejemplo, expertos en los tipos impositivos, inspecciones, derecho procesal, recaudación y formas específicas de aplicación de normas) también será beneficiosa para la calidad. Es necesario tener en mente que una deficiencia del trabajo durante la implementación del plan puede negar todos los esfuerzos realizados en los pasos anteriores.

Enfoque

- Alcanzar acuerdos sobre la aplicación del plan de enfoque. Acordarse sobre los hitos concretos sobre cuándo el personal termina el proyecto o elementos de la obra.
- Hacer arreglos para reuniones informativas/informes adecuados antes y después de cada elemento de la obra.
- Mantener breves discusiones provisionales sobre los progresos actuales y experiencias (éxitos y problemas) con el personal que está implementando el plan de acción...
- Tomar disposiciones para asegurar que los resultados del trabajo son fácilmente accesibles a otros colegas.
- Tener en cuenta que la Administración de Impuestos y de Aduanas tiene que exhibir un comportamiento ejemplar hacia los contribuyentes: dar un buen ejemplo de actos como un incentivo para que otros se comportan de la misma manera. La manera en que la Administración de Impuestos y de Aduanas

actúa y se comunica con los clientes también influye en su voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Consejos

- Organizar un soporte (automatizado) adecuado para el trabajo. Asegúrese de que se sabe cuáles contribuyentes o grupos de contribuyentes recibirán la atención y quien va prestar esa atención. Establecer estos acuerdos por escrito y mantener revisiones periódicas de los avances.
- Advertir al cliente a tiempo si la capacidad acordada no está disponible.
- Intentar hacer las medidas provisionales o estimaciones de los efectos de cumplimiento alcanzados por las formas de aplicación desplegada para el proyecto. ¿Es necesario hacer ajustes a los objetivos o el uso de instrumentos?
- Fracasar en el monitoreo del progreso (el punto del plan de enfoque es asegurar que todo el trabajo se ha completado)
- Disponibilidad insuficiente de las competencias correcta en el momento requerido, es decir, los oficiales con competencias tienen otras obligaciones o están trabajando en otras cuestiones en el momento que debían ser llamados
- Continuar con el trabajo, aun si una serie de indicios indican que el plan no está funcionando
- Tener en cuenta que las hipótesis iniciales sobre las causas de incumplimiento podrían ser incorrectas. Por esta razón es necesario estar alerta ante supuestos potencialmente incorrectos mientras que el plan se está implementando. Los supuestos necesitan ser revisados periódicamente.

Paso 9 evaluación

¿Se ha logrado el efecto requerido?

Entrada	Resultados y efectos
Procesamiento	Análisis de los resultados y efectos
Salida	Determinar en qué medida se ha logrado el efecto requerido o la necesidad de ajustar el plan de enfoque y la identificación de las lecciones aprendidas para futuros proyectos

Descripción

Este paso se centra en uno de los elementos más difíciles de la Gestión de Riesgos de Cumplimiento—la medición de los efectos. Esto es difícil porque los datos suficientes para la medición del comportamiento de cumplimiento no siempre estarán disponibles. Por otra parte, el comportamiento de los contribuyentes depende de más variables que

únicamente las medidas de aplicación de las normas. Sin embargo, esto *no* implica que no se deban hacer esfuerzos para medir el efecto, como estas mediciones cierran el ciclo de aprendizaje. Una condición importante en relación a la medición del efecto es una especificación apropiada del efecto requerido. Esta es también la razón por cual hemos dedicado atención a la medición del efecto ya en la etapa 3. La etapa 9 no sólo representa el último paso en las actividades, pero también constituye el comienzo de un nuevo ciclo de aprendizaje. Dado el carácter experimental y aproximativo de las mediciones de efecto, será prudente complementar los registros cuantitativos de los resultados – tales como los números de las distintas formas de procesamiento, la capacidad dedicada al plan de enfoque, mejoras voluntarias a las declaraciones (cantidades, tema e importancia financiera), las declaraciones corregidas (números, tema e importancia financiera), la reducción, cuando proceda, de los atrasos en los pagos y los pagos recibidos con respecto a evaluaciones/devoluciones, etc. – con resultados cualitativos. Estos resultados cualitativos consisten en las experiencias de los empleados y que los problemas que se han observado, etc.

La Gestión de Riesgos de Cumplimiento se basa en el principio de pasar de la medición de resultados para tener una mejor la visión de los efectos de cumplimiento.

Enfoque

- ¿Cuándo serán visibles los efectos del monitoreo de la aplicación? Esto determina el momento en el monitoreo que necesitará comenzar.
- Dar renovada atención a los indicadores que demostraran que se ha adoptado el enfoque correcto y que se están haciendo las cosas correctas. ¿Cómo se pueden monitorear los objetivos y los efectos necesarios?
- ¿Pueden hacerse ajustes al proyecto si no se logran los efectos requeridos?
- También dedicar atención a las señales “discretas” que el personal detecta durante la ejecución del plan y grabarlas en un diario o un documento similar (reunión inicial y reunión recapitulativa).
- Intentar ganar una penetración en el comportamiento de cumplimiento antes y después de la intervención. En su caso, tratar de evaluar los efectos usando un grupo de control comparable al grupo meta, que no fue abordado por el instrumento o la combinación de instrumentos.

Consejos

- El fracaso de un proyecto o campaña también debe ser informado: esto puede ser más importante que los informes de éxito.
- El *Effect meten: hoe doe je dat?* (“Medición del Efecto: ¿Cómo lo haces?”) El folleto (disponible en formato digital en el *Toezicht Plaza* (“supervisor Plaza”) puede ser de ayuda.
- Toma nota de sus experiencias de aprendizaje personal y el intercambio con colegas en sesiones periódicas de revisión con pares. Hay que estar abierto a los demás: Es esencial si la organización de la Administración de Impuestos y de Aduanas debe ser capaz de aprender y hacer las mejoras necesarias. También hacerlo con los colegas que estuvieron involucrados en la implementación del plan de enfoque. Sostenga una reunión recapitulativa para recoger las experiencias de los oficiales involucrados en el trabajo.
- Hacen mayor uso de ‘aproximadamente’: es que no se trata de pruebas, sino de verosimilitud.
- Tenga en cuenta que cualquier efecto observado durante la implementación del plan de enfoque puede haber sido causado por otros factores, como la evolución económica o las actividades de otras agencias de la aplicación.

Posibles trampas

- Iniciar un circo de sistema integral de información y realizar encuestas a gran escala.
- Dedicar una gran cantidad de energía a parámetros de medición que son casi imposibles de medir con la mayor precisión posible.
- Tomar en consideración los efectos deseados ahora solamente, en vez de en los pasos anteriores.

3. OBSERVACIONES FINALES

Hemos presentado todos los pasos es posible para vincular la gestión de Riesgos de Cumplimiento como especificada en la introducción, a los nueve pasos involucrados en el proceso. De hecho, el proceso sigue los cuatro elementos que fueron mencionados en la introducción: los contribuyentes, los efectos, los instrumentos disponibles y la capacidad.

El plan paso a paso no es una idea revolucionaria: se basa en esencialmente en el sentido común – “Mirar antes de saltar”. “Pensar antes de actuar”. La siguiente secuencia será familiar para muchos: definir el problema – hacer el diagnóstico – implementar la medida – controlar la solución. Sin embargo,

- El problema no es siempre claro o definible;
- El diagnóstico con frecuencia se omite y el enfoque adicional se basa en la intuición;
- Las medidas con frecuencia se basan en las percepciones personales más que en el grupo de contribuyentes y opciones que no sean de supervisión vertical o parte del proceso de recaudación tradicional a menudo no se toman en consideración;
- Comprobar la solución es a menudo enturbiado por una confusión incorrecta entre los ajustes/ingresos (resultados) y el cumplimiento (el efecto). El plan paso a paso puede ayudar a lograr el objetivo de “supervisión que cuenta”.

POLÍTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO Y GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO – NORUEGA

Egil Martinsen
Director Internacional
Dirección de Impuestos
(Noruega)

Contenido: Diapositiva 1. Diapositiva 2. Diapositiva 3. Diapositiva 4. Diapositiva 5. Diapositiva 6. Diapositiva 7. Diapositiva 8. Diapositiva 9. Diapositiva 10. Diapositiva 11. Diapositiva 12. Conclusiones, Diapositiva 15. Diapositiva 16

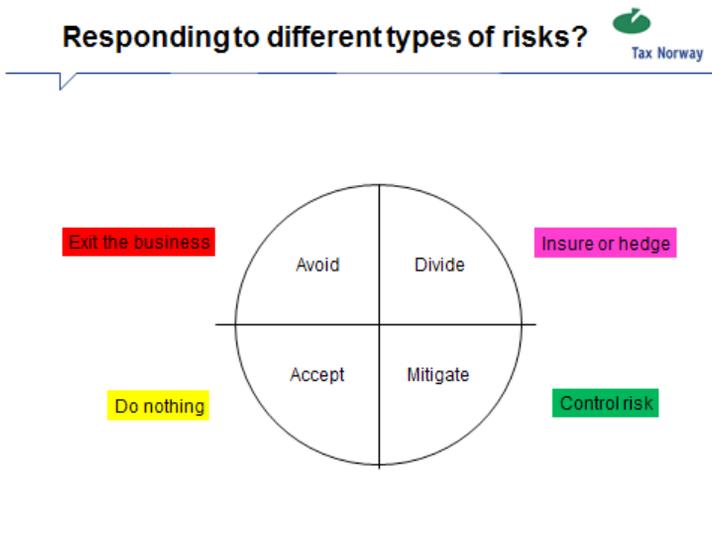
DIAPOSITIVA 1:



- En primer lugar deseamos expresar nuestro agradecimiento por la invitación y la posibilidad de compartir nuestras experiencias respecto al tema de Políticas de Gobierno Corporativo gestión de los riesgos de incumplimiento. Es para mí un placer estar aquí en esta asamblea y participar en todas las presentaciones y discusiones interesantes sobre este tema central tan importante y relevante – “La gestión de riesgo como herramienta para la mejora del cumplimiento tributario”.

- Por supuesto, les estaré presentando algunos ejemplos prácticos desde nuestro enfoque en el manejo de grandes empresas. Pero antes, les daré algunos antecedentes sobre Noruega y algunas características importantes de la cultura noruega y nórdica que resultan significativas para el tema de gobierno corporativo, particularmente la gobernanza que llevan a cabo las entidades públicas y diferentes organizaciones responsables que tienen un profundo interés en la comunidad. Considero esto como el muro de base para nuestro trabajo y enfoques de la gestión de riesgo. Supongo firmemente que estas características son igualmente importantes respecto a la forma en que las grandes empresas noruegas interactuarán con la administración tributaria y cumplirán con las leyes tributarias actuales y, en otras palabras, reducirán el nivel de riesgos.

DIAPOSITIVA 2:



- Dirigir una administración tributaria constituye un negocio riesgoso y a la vez un trabajo bastante exigente. En Noruega, al igual que en muchos otros países, somos responsables de recaudar aproximadamente el 90% de los ingresos estatales. Dado el número de contribuyentes, la complejidad, los límites de tiempo y la exigencia por la calidad y precisión, existen mil tipos diferentes de factores de riesgo de incumplimiento que pueden influir en el desempeño de la administración tributaria. Dichos riesgos pueden variar de un país a otro dependiendo de muchos factores.
- Hay algo que sí es cierto. Las metas de la administración tributaria son definidas y decididas a nivel político y, por lo tanto, no podemos

optar por dejar por fuera ningún negocio con el fin de evitar los riesgos que provienen del mismo. Tampoco podemos dividir o distribuir el riesgo registrándonos en un programa de seguro o de otro modo minimizar el riesgo a través de otras partes – aunque sería justo decir que otras entidades públicas en muchas formas podrían mitigar los riesgos para la administración tributaria. De hecho, esto constituye parte importante del gobierno corporativo. Lo que podemos hacer, por supuesto, es aceptar los riesgos y vivir con las consecuencias si el Ministro lo acepta. Dejando a un lado las bromas – de alguna manera siempre tendremos que aceptar un cierto nivel de riesgos, ya que los medios de mitigación son demasiado costosos o no lo suficientemente eficientes. La parte más común consiste en tratar de controlar el riesgo, introduciendo sistemáticamente actividades reductoras de riesgos.

- Todo esto constituye conocimiento básico para los que están a cargo de evaluar y gestionar el riesgo. No obstante, lo que podría resultar más interesante sería relacionar los diferentes tipos de riesgo con el ambiente en el que operan. Lo que podría ser un riesgo importante en un país o área, no necesariamente tiene que serlo en otro país u otra área. Es por ello por lo que creo resulta interesante reflexionar sobre cómo las diferentes culturas y sociedades pueden enfrentar desafíos bastante diferentes en el manejo de los riesgos.

DIAPOSITIVA 3:

The Economist

Immigration: Obama gets it right
The rift between China and North Korea
Can Egypt's revolution be rescued?
How to reform America's lawyers
The mystery of the Bermuda Triangle

The next supermodel

Why the world should look at the Nordic countries

A 14-PAGE SPECIAL REPORT

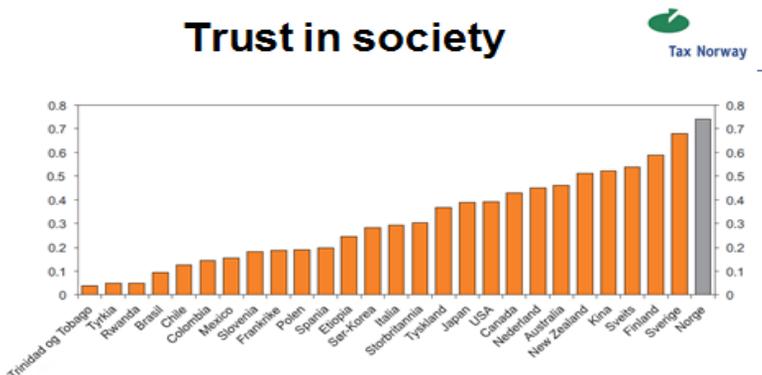
The Nordic model

- 26 million people
- Open economies
- Well developed welfare systems
- Efficient public sectors
- Tax to GDP between 40 – 50 %
- Informal culture
- Small organisations, flat structure
- High level of automation

Subtema 3.2 (Noruega)

- Echando un vistazo más de cerca a Noruega y otros países nórdicos, vemos algunas características en la sociedad y en la cultura que crean un fuerte impacto en nuestra evaluación de riesgo y perfil de riesgo, ya sean los asalariados regulares, pequeñas y medianas empresas (PYMES) o grandes empresas. Estas son, por ejemplo, el número creciente de compañías multinacionales, transacciones transfronterizas y la influencia digital y global.
- Los 5 países nórdicos tienen en conjunto una población de solamente 26 millones de personas (Noruega tiene 5.1 millón de habitantes) y una economía abierta. Los cinco países tienen un sistema de asistencia social bien desarrollado, un sector público grande y eficiente, una relación de impuesto-PIB entre 40 - 45 %, un gran número de pequeñas organizaciones con estructuras planas, un alto nivel de automatización, cultura informal y menos burocrática además de una gotita de resistencia que surge de sobrevivir el frío clima del norte.
- Todos estos son factores que influyen en nuestra evaluación de riesgo.

DIAPPOSITIVA 4:



- Si observamos una encuesta de World Values Survey, encontramos que es más probable que las personas de los países nórdicos confíen en otras personas y entidades públicas que las de otros países. La mayoría de nuestros sistemas sociales y administrativos se basan en la confianza y reciprocidad. También esperamos que los negocios asuman su parte en la responsabilidad social corporativa.

- Creemos que un alto grado de confianza en otras personas y autoridades constituye un ingrediente importante en el capital social de una sociedad y por lo tanto, es igualmente importante para la eficiencia de instituciones públicas como las administraciones tributarias.
- Combinado con el uso eficiente de los servicios electrónicos, información de terceras personas y accesibilidad a su propia información personal, se puede mantener el nivel de confianza y darle a las personas la posibilidad de dar seguimiento a cómo la información sensible es utilizada y protegida.

DIAPOSITIVA 5:

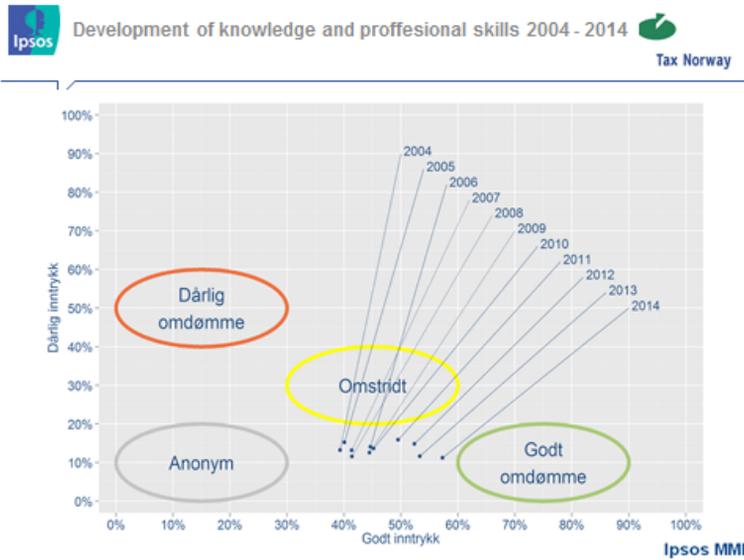
**Transparency International
Corruption Perception Index 2013**

 Tax Norway

RANK	COUNTRY/TERRITORY	SCORE	RANK	COUNTRY/TERRITORY	SCORE	RANK	COUNTRY/TERRITORY	SCORE
1	Denmark	91	22	France	71	69	Kuwait	43
1	New Zealand	91	27	Saint Lucia	71	47	Hungary	54
3	Finland	89	26	Austria	69	47	Seychelles	54
3	Sweden	89	26	United Arab Emirates	69	49	Costa Rica	53
5	Norway	86	28	Estonia	68	49	Latvia	53
5	Singapore	86	28	Qatar	68	49	Rwanda	53
7	Switzerland	85	38	Botswana	64	52	Mauritius	52
8	Netherlands	83	31	Bhutan	63	53	Malaysia	50
9	Australia	81	31	Cyprus	63	53	Turkey	50
9	Canada	81	33	Portugal	62	55	Georgia	49
11	Luxembourg	80	33	Puerto Rico	62	55	Lesotho	49
12	Germany	78	33	Saint Vincent and the Grenadines	62	57	Bahrain	48
12	Iceland	78	36	Israel	61	57	Croatia	48
14	United Kingdom	76	36	Taiwan	61	57	Czech Republic	48
15	Barbados	75	38	Brunei	60	61	Namibia	48
15	Belgium	75	38	Poland	60	61	Oman	47
15	Hong Kong	75	40	Spain	59	61	Slovakia	47
18	Japan	74	41	Cape Verde	58	63	Cuba	46
19	United States	73	41	Dominica	58	63	Ghana	46
19	Uruguay	73	43	Lithuania	57	63	Saudi Arabia	46
21	Ireland	72	43	Slovenia	57	66	Jordan	45
22	Bahamas	71	45	Malta	56	67	Macedonia (FYR)	44
22	Chile	71	46	Korea (South)	55	67	Montenegro	44
			46			69	Italy	43
						80	Greece	40
						82	Swaziland	39
						83	Burkina Faso	38
						83	El Salvador	38
						83	Jamaica	38
						83	Liberia	38
						83	Mongolia	38
						83	Peru	38
						83	Trinidad and Tobago	38
						83	Zambia	38
						91	Malawi	37

- El índice de percepción de corrupción determinado en encuesta de Transparency International es otra área de interés para el proceso y perfil de evaluación de riesgo. Podemos suponer, pero no garantizar, que un bajo nivel de corrupción es un factor importante de una mayor voluntad de cumplir con las leyes tributarias y otras reglas y reglamentos públicos. Esto también tendrá un impacto en el enfoque de evaluación de riesgo. Por supuesto que hemos visto varios ejemplos de casos de corrupción en Noruega que han sido divulgados públicamente. Los medios desempeñan un papel importante en el seguimiento de los casos y garantizan que las personas presten atención a las compañías que no se desempeñan de acuerdo con las reglas.

DIAPOSITIVA 6:



- Finalmente, antes de hurgar en algunos ejemplos prácticos de la gestión de riesgo de nuestras Grandes Empresas, me gustaría mencionar otro factor que consideramos tiene impacto en nuestro perfil y enfoque de evaluación de riesgo. La percepción pública del conocimiento y destrezas profesionales de las administraciones tributarias constituyen parte importante de la reputación de la administración tributaria. Ello podría surgir de nuestra actitud hacia el ambiente de negocios y los contribuyentes en general. Nosotros disfrutamos de un alto nivel de legitimidad entre los habitantes y las encuestas muestran que gozamos de una buena reputación, mientras que los puntajes están más altos que nunca. Uno podría decir que es imposible que una administración tributaria sea considerada tan popular entre los ciudadanos. Sin embargo, esta encuesta muestra que esta es la situación en Noruega. Se puede usted imaginar la gran diferencia entre una administración tributaria con una buena reputación en base al conocimiento y destrezas profesionales y lo contrario cuando se trata de evaluación de riesgos. Combinado con el uso de información de terceras personas y servicios electrónicos avanzados, gran parte de nuestros contribuyentes considera la administración tributaria más como proveedora de información y una guía en la autoliquidación que como un enemigo. En base a esta situación nuestro análisis de riesgo mayormente consistiría en determinar las razones y causas del incumplimiento y aplicar las medidas necesarias para educar a nuestros contribuyentes y mitigar los riesgos.

- Espero que estos antecedentes les hayan dado una idea de lo que pensamos puede lograr el gobierno corporativo del lado del sector público. Como se mencionó al inicio – dirigir una administración tributaria es un negocio riesgoso. La Administración Tributaria Noruega (ATN) es un importante pero pequeño actor en la lucha para garantizar el cumplimiento y recaudar todos los impuestos pertinentes. El logro más importante en la gestión de riesgo debe ser motivar a las personas y compañías a ser ciudadanos responsables y hacerles comprender el vínculo entre pagar impuestos y disfrutar de los beneficios de educación, servicios de salud, agua limpia, seguridad, etc.

DIAPOSITIVA 7:

Norway at a glance



Tax Norway

- 5,1 million inhabitants
- Unemployment: 3,9%
- Income inequality: 0,25

- 3,7 million individual taxpayers
- 270' companies
 - 260' SME's
 - 10' Large and very Enterprises
- Tax to GDP 42,3 %
- Cost of collection: 0,1 USD/20 USD
- Number of taxpayers per FTE: 926

- 6200 employees



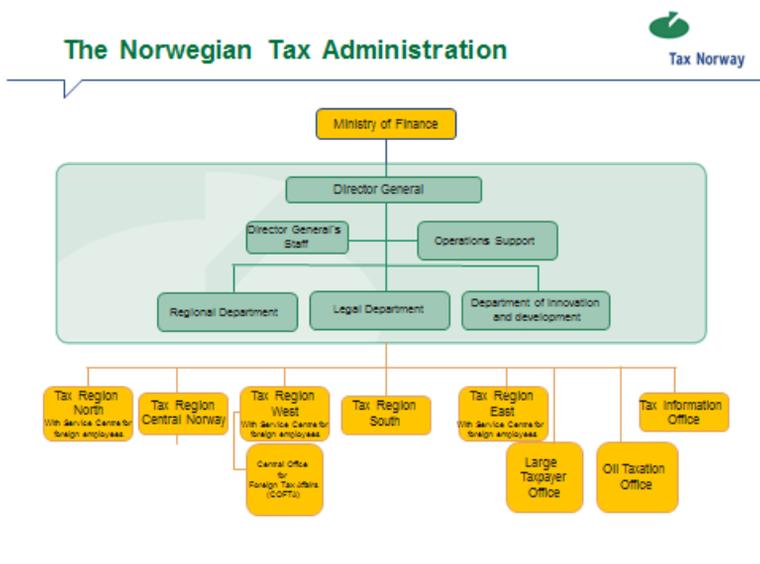
Tax Administration – 1016 pl presentasjonen
4/10/2015 7

- No importa cuanto podamos inclinarnos en los aspectos culturales y otras iniciativas corporativas, aun así requerimos un programa de cumplimiento basado en la evaluación de riesgo. El programa de cumplimiento cubre los diferentes segmentos de contribuyentes de maneras diferentes en base a la evaluación de riesgo.
- La evaluación de los asalariados depende mayormente de información de terceras personas lo que reduce el riesgo significativamente y mediante un proceso altamente automatizado. Nosotros monitoreamos la calidad de la información de terceras personas.
- La evaluación de las PYMEs en cierta medida se basa en la calidad de los contadores y auditores externos, además de una

guía y control más tradicional. La cooperación con las firmas contables y de auditoría reduce el riesgo y simplifica la extensión del control. Nosotros solemos mantener diálogos regulares con los intermediarios tributarios y organizaciones de negocio.

- Un tercer segmento importante es el trabajo respecto al Delito Tributario y otros delitos. En esta área hemos iniciado una estrecha colaboración con otras entidades públicas, organizaciones industriales y sindicatos.
- Aunque los riesgos en estos tres segmentos se reducen al depender de información y terceras personas y la cooperación con partes externas, además de la guía, evaluación y control tradicionales, los riesgos vinculados a las grandes empresas están mayormente basados en el diálogo con los contribuyentes, además de las intervenciones en tiempo real.

DIAPOSITIVA 8:

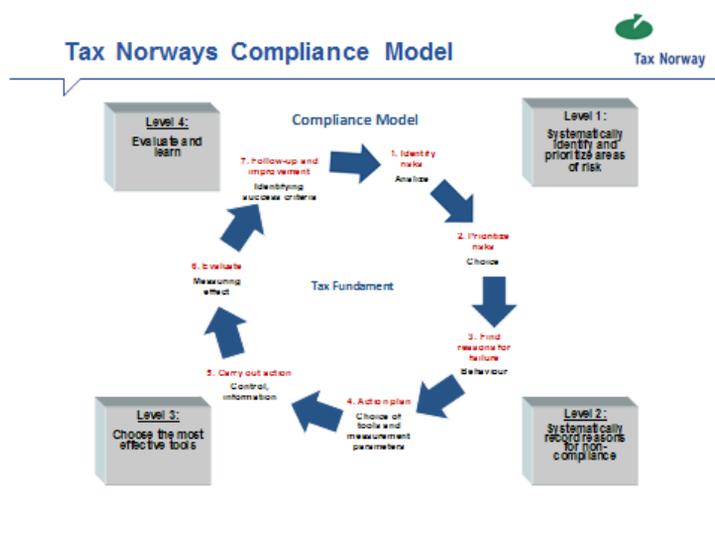


- En 1992 establecimos la Oficina de Grandes Contribuyentes. Conjuntamente con la Oficina de Tributación del Petróleo y la Oficina Central de Asuntos Tributarios en el Extranjero las tres oficinas cubren el 80% de los impuestos recaudados de sociedades limitadas en Noruega. Ellas solamente representan el 2.8% del número total de compañías y estamos utilizando aproximadamente el 6% de nuestros FTEs operacionales (regiones y ramas especiales) para darle seguimiento a los contribuyentes administrados por estas oficinas. Aun cuando el

impuesto de sociedades noruego no representa más del 7% del total de ingresos tributarios, las compañías en este segmento emplean alrededor del 80% de todas las personas (asalariados) en Noruega que representan casi el 40% del total de ingresos tributarios.

- En el 2014 aumentamos el número de compañías a ser evaluadas por la Oficina de Grandes Contribuyentes y transferimos responsabilidades del IVA para esas mismas compañías de las regiones. La Oficina de Grandes Contribuyentes tiene 140 empleados y abarca a 5,000 grandes empresas con un volumen de ingresos superior a los 3 mil millones de coronas noruegas. Los grandes contribuyentes con un volumen de negocios entre 1 – 3 mil millones de coronas noruegas son administrados por las regiones y supervisados por la Dirección de Impuestos.
- Estas iniciativas eran todas partes de un proceso de gestión de riesgo para garantizar evaluación y seguimiento de alta calidad de los contribuyentes más complejos y valiosos. Por supuesto, adicionalmente el contribuyente obtiene un mejor servicio coordinado y menos carga, etc.

DIAPPOSITIVA 9:



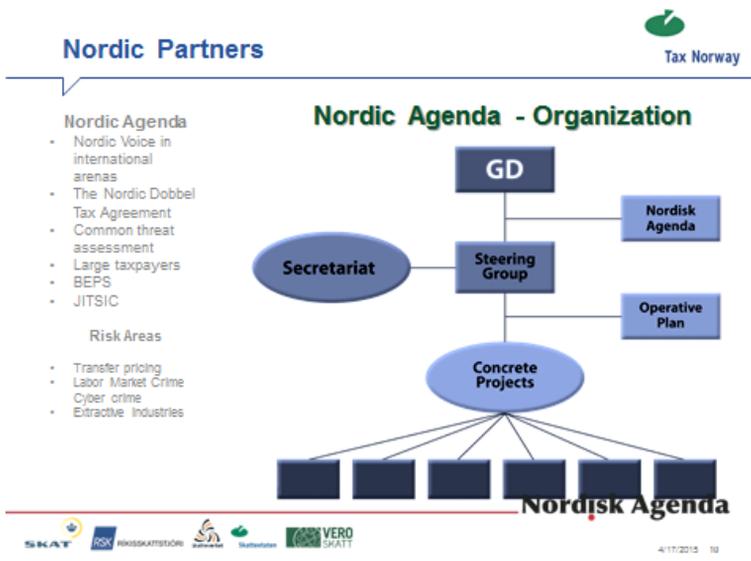
- Desde su inicio en 1992, la Oficina de Grandes Contribuyentes introdujo la cooperación basada en diálogo con las grandes empresas. El proceso estaba basado en contacto con los grandes contribuyentes durante el periodo de evaluación para aclarar las interpretaciones de la ley en áreas específicas con gran impacto

imponible y dar seguimiento en áreas en que la Oficina de Grandes Contribuyentes había observado desafíos relacionados con la industria.

- El trabajo se basaba en nuestro modelo de cumplimiento como pueden observar en esta diapositiva.
- La razón para ello obedecía al hecho de que sería imposible por varias razones depender solamente de las auditorías tradicionales – en primer lugar las empresas eran demasiado complejas para las auditorías tradicionales. Habría sido muy costoso y tomado largo tiempo y para muchas de las compañías la auditoría habría involucrado a socios extranjeros y una red de sucursales nacionales. Además, era importante señalar que las propias grandes compañías tenían la responsabilidad de cumplir con las leyes y actuar como miembros responsables de la sociedad.
- La Oficina de Grandes Contribuyentes siguió la misma metodología al igual que otras unidades de control dentro de la administración tributaria, de hecho con un número menor de auditorías tradicionales. El trabajo durante el periodo de evaluación estaba basado en proyectos y se establecieron equipos con conocimiento y experiencia interdisciplinaria basados en economía, impuestos e industria. El equipo identificó, analizó y asignó prioridades a los riesgos dentro de sus compañías en base a un enfoque estratégico – información sobre tendencias y sistematización de datos relevantes, así como uso de su conocimiento y experiencia. De esta manera los riesgos relacionados con las grandes empresas eran cuidadosamente revisados y de alguna manera más confirmados que otros segmentos debido al contacto continuo más cercano con las compañías. En ocasiones la evaluación de riesgo puede ser más bien un ejercicio teórico si no se ajusta a la vida práctica salvo que a través de las auditorías.
- De muchas formas este método tenía mucho en común con una relación mejorada.
- El uso de este método novedoso creó algunos desafíos durante el primer período, lo que todavía continúa en cierta medida. Pasar de un concepto de auditoría clásico a un enfoque orientado en una evaluación basada en el diálogo puede ser difícil para los expertos tributarios que en ocasiones les gusta ver los resultados concretos de auditorías como un alto monto de impuesto adicional en el informe de auditoría. En un enfoque orientado hacia la evaluación las cantidades de impuestos modificadas como resultado de intervenciones de los equipos serán reportados por las compañías sin ningún signo de intervenciones de la administración tributaria. El resultado de un trabajo bastante extensor podría ser invisible si no medimos las etapas importantes del proceso.

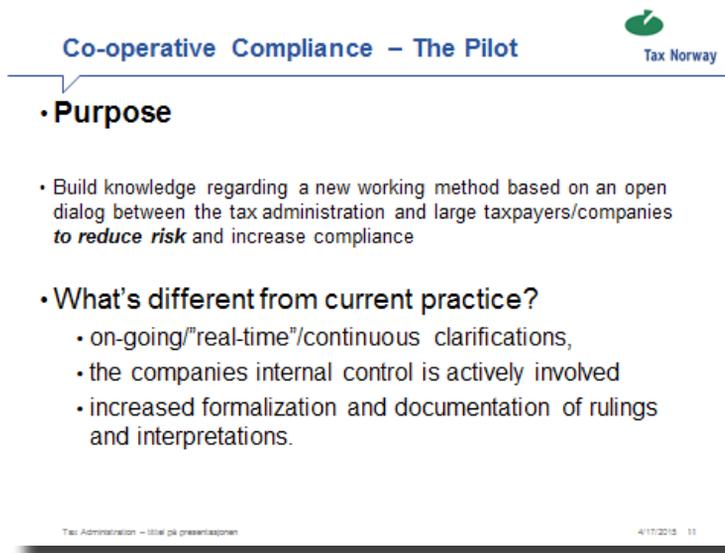
- Las Oficinas de Grandes Contribuyentes están usando toda la gama de medios – igualmente las auditorías tradicionales si se consideran efectivas.

DIAPOSITIVA 10



- Antes de concluir con alguna información sobre nuestras experiencias con el cumplimiento cooperativo hare una breve promoción de la cooperación nórdica en esta área de trabajo.
- Como muchos de ustedes tal vez sepan, disponemos de una extensa y bien organizada cooperación entre los países nórdicos.
- Como resultado de un mercado laboral nórdico común, así como un mercado común para diferentes industrias, estamos en proceso de desarrollar una evaluación de amenaza nórdica común, entre otros proyectos que son parte de la cooperación nórdica – o de la “Agenda Nórdica “ como se le conoce.
- Las cuatro oficinas de Grandes Contribuyentes Nórdicos también han establecido un grupo de trabajo para desarrollar el uso del Marco de Control Tributario, gestión de riesgo dentro del segmento de grandes contribuyentes y medición del resultado del cumplimiento cooperativo.
- Esto obviamente agregará valor y calidad al trabajo de las Oficinas de Grandes Contribuyentes.

DIAPOSITIVA 11



Co-operative Compliance – The Pilot 

- **Purpose**
 - Build knowledge regarding a new working method based on an open dialog between the tax administration and large taxpayers/companies **to reduce risk** and increase compliance
- **What's different from current practice?**
 - on-going/"real-time"/continuous clarifications,
 - the companies internal control is actively involved
 - increased formalization and documentation of rulings and interpretations.

Tax Administration – Utval på presentasjonen 4/17/2015 11

Propósito

- En el 2011, la Oficina de Grandes inició un Proyecto piloto conjuntamente con la región Este que en idioma noruego se le llamó "Un diálogo fortalecido" – mejor conocido como Cumplimiento Cooperativo o monitoreo horizontal o relación mejorada. La mascota de un niño recibe muchos nombres – o deberíamos decir – que ¿el nombre de una mascota atrae muchos niños?
- La principal meta era desarrollar conocimiento sobre un nuevo método de trabajo basado en la confianza y no en un marco legal, apertura uno hacia otro, reciprocidad e igualdad. Además, un diálogo abierto entre la administración tributaria y el grupo de negocios reduciría el riesgo y aumentaría el cumplimiento.
- El Proyecto desarrolló con la colaboración de las compañías una plantilla para la evaluación del proyecto piloto y realizó la evaluación en consecuencia.
- La principal diferencia entre este Proyecto y el enfoque basado en el diálogo que la Oficina de Grandes Contribuyentes había estado utilizando por varios años fue que este diálogo fortalecido estaba más enfocado en aclaraciones continuas e interpretaciones de retroalimentación sobre las leyes en tiempo real, evaluación del control interno de las compañías y una mayor formalización y documentación de las reglas e interpretaciones.

DIAPOSITIVA 12

 Tax Norway

Co-operative Compliance - The Pilot (cont'd)

• Conclusions

- The pilot project has achieved its goal to building experience with regard to a new approach to large enterprises
- The twin cornerstones of greater transparency and greater trust were achieved in the pilot cases
- A more systematic risk-base approach, on-going clarifications, greater predictability for large taxpayers has been achieved
- In particular the experience gained through the formalised, mutually binding cooperation and the companies' own efforts regarding internal control and risk assessment ~~lie~~ are essential experiences

Tax Administration – 2014 28 presentasjon 4/17/2018 32

CONCLUSIONES

- El proyecto piloto ha logrado su meta de desarrollar experiencia respecto a un nuevo enfoque de las grandes empresas.
- Se logran las piedras angulares gemelas de mayor transparencia y mayor confianza en los casos pilotos.
- Se ha logrado un trabajo más sistemático sobre evaluación de riesgo, aclaraciones continuas, mejor pronóstico para los grandes contribuyentes.
- En particular, la experiencia lograda a través de la cooperación formalizada mutuamente vinculante y el propio esfuerzo de las compañías respecto al control interno y evaluación de riesgo constituyen experiencias esenciales.
- El grupo del Proyecto ha destacado el hecho de que un número de características clave del proyecto piloto de Cumplimiento Cooperativo también incluyen los enfoques que representan la práctica actual para asegurar el cumplimiento en el segmento de grandes empresas.
- Es importante señalar que no hemos adoptado el papel de intermediarios tributarios, pero sí brindamos guía de acuerdo con nuestra ley de evaluación.

Otras experiencias

- Se debe establecer cooperación mediante invitación de la administración tributaria al grupo pertinente de compañías – si resulta apropiado, combinado con la disposición para que el grupo aplique/inicie contacto respecto a la posible colaboración.
- Los participantes pertinentes son grupos corporativos con experiencia de control interno en el campo de impuestos e impuestos al valor agregado y que se han percatado del valor de establecer un diálogo con la administración tributaria para aumentar la calidad de sus procesos relacionados con los impuestos.
- Se debe asignar un contacto regular/permanente dentro de la administración tributaria a los grupos participantes con un marco de tiempo definido.
- Tanto la Administración como el contribuyente deben tener la opción de retirarse de la cooperación. Si la administración tributaria da por terminada la cooperación, se le debe dar al contribuyente una explicación formal.
- Los lineamientos sobre la cooperación deben ser formulados y publicados en los sitios Web pertinentes.
- Los nombres de los grupos corporativos que participan en la cooperación deben constituir información pública.
- Se debe considerar si la aclaración continua debe ser vinculante para la administración.
- Se deben realizar reuniones informativas antes de que se firme algún acuerdo.
- La administración debe establecer un programa de capacitación para sus propios empleados y hacer énfasis en las destrezas de diálogo y control interno.

DIAPOSITIVA 15

Always remember !



"It ain't what you don't know that gets you into trouble. It's what you know for sure that just ain't so"



Mark Twain

Tax Administration - total på presentasjonen

4/12/2015 13

Siempre recuerde!

No es lo que usted no sabe lo que lo mete en problemas. Es lo que usted sabe a ciencia cierta que precisamente no es así.

DIAPOSITIVA 16

Gracias por escuchar



**Thank you
for listening.....**



egil.martinsen@skatteetaten.no



POLÍTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO Y GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO

Victor Villalón

Subdirector de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

***Contenido.** Resumen. 1. Introducción. 1.1. Aspectos generales 1.2. Estándares de gobierno corporativo. 1.3. Aproximación a la estrategia tributaria sobre gobiernos corporativos. 1.4. Gobierno corporativo y obligaciones tributarias. 2. Gestión del riesgo tributario. 2.1. Modelos de cumplimiento tributario. 2.2. Modelo de cumplimiento tributario SII de Chile. 2.3 Curva de riesgos y tratamientos. 3. Rol esperado de los gobiernos corporativos. 3.1. Principios sustantivos en materias tributarias. 4. La estrategia actual del SII de Chile. 4.1. La estrategia en curso. 4.2. Algunos aspectos de mercado a considerar. 5. Recomendaciones. Abreviaciones.*

RESUMEN

Actualmente la Comunidad ejerce un control ciudadano permanente y se pronuncia utilizando variados canales y procedimientos, exigiendo la solución inmediata de las problemáticas que dan cuenta de externalidades negativas para la Comunidad, lo que en el ámbito empresarial y tributario impone importantes desafíos a los denominados Gobiernos Corporativos y a las Administraciones Tributarias.

Se espera que las soluciones para mitigar esas externalidades negativas generen beneficios no sólo para la empresa que las origina, sino que para los demás actores relevantes, y que ellas sean eficientes desde un punto de vista económico y social.

En la construcción de esas soluciones la Administración Tributaria debe participar proactivamente, no sólo porque es parte de la Comunidad y tiene un deber personal de contribuir, sino porque es una oportunidad de impactar de manera eficiente en los niveles de cumplimiento tributario de los segmentos de contribuyentes que sean de interés,

maximizando así su rol dentro de la Comunidad social y económica, mitigando las conductas que tienen el potencial de lesionar al sistema impositivo.

Esas externalidades suponen que los equipos directivos de las empresas que conforman su Gobierno Corporativo son capaces de identificar los elementos y situaciones adversas que ponen en riesgo la consecución del interés social empresarial, y que son capaces de dar relevancia a la dimensión tributaria que representa un aspecto relevante del quehacer de la empresa.

Si bien ese deber social debería cumplirse de manera activa por parte del equipo empresarial, resulta indudable que la Administración Tributaria debe propiciar estrategias que maximicen el cumplimiento tributario por la vía de influenciar las prácticas y la gestión de riesgo que deberían realizar esos Gobiernos Corporativos.

En este contexto, aparece con fuerza la necesidad de gestionar diferentes riesgos de la empresa y la necesidad que la Administración Tributaria haga lo mismo, de modo tal que se logren los objetivos institucionales. Y es aquí donde la gestión de riesgo basada en la influencia de los Gobiernos Corporativos resulta clave para la empresa, la Administración Tributaria y, por ende, para la Comunidad. En efecto, las soluciones de orden fiscal que puedan instaurarse deben generar beneficios para todos esos actores.

Bajo ese contexto, en éste documento se exploran metodologías y acciones concretas para que una Administración Tributaria avance decididamente en el uso de una estrategia de mejora de los niveles de cumplimiento tributario basada en la influencia que ella pueda ejercer sobre los Gobiernos Corporativos de las empresas mediante la promoción y difusión de estándares de trabajo y comportamiento tributario económico y socialmente aceptables.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Aspectos generales

Desde hace varios años se vienen observando dinámicas de trabajos entre diferentes actores interesados en el desarrollo social y económico que se caracterizan por la construcción, seguimiento, evaluación y retroalimentación de un Estándar que evoluciona constantemente y que viene a representar la mirada y la promoción de un comportamiento económico y social aceptable. El Estándar que se obtiene representa entonces un conjunto de

normas y prácticas que esas partes han estimado relevantes y pertinentes para la consecución de algún objetivo de interés social o económico.

Sin agotar los ejemplos, tenemos aquí los informes de la OECD de los años 90 orientados a establecer qué territorios o jurisdicciones para fines tributarios cumplían a esa época un determinado estándar, de modo tal que bajo una estricta evaluación se llegó a establecer a principios de éste siglo cuales territorios cumplían con un estándar determinado mientras que los que no cumplían el mismo quedaron en calidad de nocivos, no cooperativos, cooperativos o en listas¹.

Posteriormente y ahora en el seno del Foro global sobre transparencia e intercambio de información² se ha estado modificando sino creando un nuevo estándar que permite tener un marco de referencia para distinguir aquellas jurisdicciones tributarias que son capaces de disponibilizar información relevante para fines fiscales. Así, a través de las denominadas Fase 1 y Fase 2 se está determinado que territorios o jurisdicciones cumplen el estándar, lo cumplen pero hay elementos a fortalecer, o bien, no tienen los elementos necesarios para cumplir el estándar.

También procedería indicar que con motivo de la implementación de las medidas que surjan del plan de acción BEPS, que la OECD y el G20 han estado desarrollando con la asistencia y acuerdo de los países miembros e invitados, es altamente posible que en el corto plazo se arribe a un renovado estándar de marco tributario de general aceptación, lo que afectará particularmente a las Multinacionales, segmento que históricamente se ha destacado en el uso de complejos esquemas tributarios que tienen el potencial de lesionar la potestad tributaria de diferentes jurisdicciones.

Resulta claro que los ejemplos citados dicen relación con las características de regímenes o sistemas tributarios mirados en su integridad y generalidad y que los estándares que se vienen aplicando resultan ser sumamente útiles para establecer brechas operacionales en las administraciones tributarias incluso para aquellas ubicadas en territorios o jurisdicciones que gozan de altos niveles de profesionalismo y reputación.

Ciertamente los estándares anteriores, que dicen relación con sistemas tributarios, no son los únicos. En materia fiscal existen

¹ Véase entre otros: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> y <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

² Véase información y general por país en <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

estándares de comportamiento para grupos económicos y sus empresas, para intermediarios financieros y tributarios, entre otros. Un ejemplo notable lo encontramos en el caso de Australia donde la ATO viene utilizando desde hace algunos años estándares de tributación basados en benchmarking para segmentos de pequeños contribuyentes³. Otro ejemplo para el corto plazo estará dado por el ya citado plan de acción BEPS que a su turno dará lugar a un comportamiento tributario esperado para las Multinacionales.

Y en temas de gobierno corporativo ha venido sucediendo algo muy parecido.

1.2. Estándares de gobierno corporativo

Sin entrar en detalle podemos mencionar el caso de Inglaterra que en 1992 comenzó a utilizar su Código de Cadbury⁴, el que vino a integrar las necesidades de información y de comportamiento de variados actores relevantes en el Reino Unido. En materias netamente tributarias cabe la pena mencionar la FIN 48, de los Estados Unidos, que entre otros aspectos establece la obligación de divulgar la información relativa a las cuentas de reservas contables por contingencias tributarias, cuentas que tendrían una alta correlación con el uso de refugios y esquemas fiscales⁵. Para el caso de Chile no se puede dejar de mencionar la Norma 341 que obliga a las sociedades abiertas a dar cuenta de manera transparente del desempeño de los gobiernos corporativos⁶.

Sin duda también se deben tener presente los reportes de la OECD sobre la materia donde destaca el denominado “Corporate governance and tax risk management” (2009)⁷, que es elaborado a contar de la Declaración de Seúl, mediante el cual la OECD describe la experiencia de Australia, Canadá y Chile en las estrategias para fomentar el buen gobierno corporativo y desarrollar una gestión razonable de los riesgos tributarios. El informe destaca que a pesar de las diferencias en los sistemas tributarios de los tres países es posible encontrar importantes beneficios, desafíos y buenas prácticas comunes a considerar en el dialogo con las grandes empresas acerca de sus Gobiernos Corporativos y gestión del riesgo tributario. Se evidencia en este reporte que en los casos de gobierno corporativo

3 Ver rubros que actualmente cuenta con un benchmark en: <https://www.ato.gov.au/business/small-business-benchmarks/in-detail/about/small-business-benchmarks/>

4 Ver http://en.wikipedia.org/wiki/UK_Corporate_Governance_Code

5 Ver <http://areas.kenan-flagler.unc.edu/Accounting/TaxCenter/taxsym2010/Documents/Li-sowsky-LRS%20JAN2010%20-%20UNC%20Tax%20Symposium.pdf>

6 Véase https://www.svs.cl/normativa/neg_341_2012.pdf

7 <http://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>

“pobre” el acceso a capital y el estímulo a las inversiones pueden verse afectados, llevando a deficiencias financieras, e incluso a fraude, lo que a su turno lesiona el potencial que pudiese haber tenido una legítima actividad económica, todo lo cual permite evidenciar la necesidad de contar con una estrategia que mitigue los riesgos de esas externalidades negativas.

En un segundo reporte denominado “Board Practices: INCENTIVES AND GOVERNING RISKS”, la OECD destaca los resultados de una encuesta realizada a 29 países y, particularmente, describe hallazgos encontrados al hacer un examen más profundo a los casos de Brasil, Japón, Suecia, Reino Unido y Portugal. Así, entre otros aspectos se releva la relación existente entre los niveles de las remuneraciones de los equipos directivos de las empresas con los intereses de largo plazo de las mismas que pueden resumirse en riesgos reputacionales y fiscales.⁸

Por otra parte, algunos papeles de trabajo del FMI⁹ establecen el efecto positivo que irradian las Multinacionales que arriban a un territorio o jurisdicción, donde los grupos económicos locales adoptan algunas buenas prácticas que esas MNE´s utilizan. Asimismo, otros analizan y muestran un índice compuesto de calidad del gobierno corporativo¹⁰.

Teniendo a la vista todos esos estándares y las recomendaciones que ellos y una cantidad importante de otros estudios contienen, queda en evidencia que una Administración Tributaria debe contar con estrategias claras y eficientes para promover externalidades positivas, lo que en su rol se materializa a través de aumentos sostenidos del buen cumplimiento tributario en aquellos segmentos de contribuyentes que son de interés. Y tal como se describe en este documento, el uso de estándares de comportamiento tributario resulta un aspecto clave en el diseño de dichas estrategias.

1.3. Aproximación a la estrategia tributaria sobre Gobiernos Corporativos

Lo expuesto en párrafos anteriores evidencia la necesidad de responder varias preguntas. Por ejemplo:

Para fines de ejercer administración tributaria ¿Qué empresas tienen

⁸ Hay numerosos reportes que abordan la temática de Gobiernos Corporativos y desde diferentes perspectivas. Por ejemplo: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37387/S1420409_es.pdf?sequence=1

⁹ Por ejemplo, véase <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13234.pdf>.

¹⁰ Ver <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06293.pdf>

o deberían tener gobierno corporativo formal? La respuesta más natural sería señalar que el segmento de las Grandes empresas, o el de Grupos económicos, o el de Multinacionales. De inmediato queda en evidencia que la Administración Tributaria debe poseer la información de cualquiera de esos segmentos y que si no cuenta con ella corre el riesgo que sus estrategias actuales de tratamiento no sean las apropiadas y que la estrategia en estudio no rinda los frutos esperados.

¿Qué razones explican que empresas del segmento elegido no tengan un gobierno corporativo claro? Una empresa que no cuenta, o no quiere contar, con una mesa directiva que tenga roles y responsabilidades claras posee un riesgo fiscal más alto que otras empresas que sí cuentan con tales equipos. Esto podría llevar a la conclusión que el segmento de sociedades cerradas al público posa más riesgos que el de empresas abiertas.

En el caso de empresas que si tienen gobierno corporativo ¿Qué relevancia le dan a las temáticas tributarias? ¿Conocen los riesgos de aprobar transacciones o reorganizaciones que tienen un alto impacto en el sistema tributario? ¿Están en conocimiento de los controles y sanciones que una o más jurisdicciones podrían aplicar sobre esas transacciones? Si el equipo corporativo de las empresas solamente se aboca a cuestiones de política y estrategias de crecimiento sin considerar ni pronunciarse sobre la variable tributaria, acepta que los riesgos inherentes fluyan libremente a través de su organización. Existen demasiados casos¹¹ que evidencian la necesidad de considerar la temática tributaria.

¿Cuenta la Administración Tributaria con los equipos y los procedimientos necesarios para gestionar los riesgos que derivan de la interacción con empresas cuyos Gobiernos Corporativos son débiles o no tienen las competencias necesarias? Sujeto a contar con una lista de empresas de un segmento de interés, resulta evidente que aplicar dicha estrategia requiere la utilización de recursos, la formación de competencias.

¿Posee la Administración Tributaria indicadores que le permitan realizar un seguimiento del impacto que está teniendo la estrategia fiscal? Si bien esta estrategia no generará recaudación directa, resulta claro que se producen beneficios para la Comunidad. Por ejemplo, desde una mirada cuantitativa sería factible conocer la tasa de tributación efectiva de las empresas, o la tasa de cumplimiento de

¹¹ Por citar algunos: *BreX 1998, Enron 2001, Worldcom 2002, Tyco 2002, Parmalat 2003*. Chile no ha estado ajeno a este tipo de situaciones.

las declaraciones informativas de terceros, distinguiendo aquellas que se suman a un estándar de comportamiento esperado respecto de las que no.

¿Es necesario que la Administración Tributaria promueva un estándar esperado de comportamiento tributario? ¿Debe diseñarlo por su cuenta o con la colaboración de los administrados? ¿Para ello debe interactuar empresa a empresa o con las federaciones que les agrupan? Las buenas prácticas observadas muestran que resulta necesario construir el instrumento mediante un enfoque de colaboración y transparencia.

Ciertamente las características propias del entorno en el cual se desenvuelve la Administración Tributaria, considerando aspectos tales como la cultura, la concentración de mercados, las regulaciones generales, la distribución geográfica, etc., puede generar numerosas preguntas relacionadas al diseño de la estrategia que serán los equipos directivos de la administración tributaria quienes deberán abordarlas.

1.4. Gobierno corporativo y obligaciones tributarias

Una lectura atenta de los reportes anotados en la sección anterior permite establecer que dado un estándar de comportamiento tributario, es la propia empresa la que debería señalar porque en relación a determinados aspectos de su quehacer funcional y económico no es capaz de cumplir el estándar, o bien, ha decidido tomar un curso que fundamentalmente no le permite cumplir con el estándar, o bien, ir más allá del comportamiento requerido excediendo así las expectativas sociales. Se trata sin duda de un enfoque que, basado en la publicidad y la transparencia empresarial, promueve la auto-regulación y la fiscalización ciudadana.

Se trata de un enfoque en que son las empresas quienes deben reorganizar sus recursos para arribar a un modelo de trabajo que denote que se encuentran ejerciendo sus actividades de buena fe, de manera eficiente y con altos niveles de responsabilidad empresarial, que de confianza a los demás actores del sistema, quedando la Administración Tributaria con la misión de monitorear de manera permanente y colaborativa que esos niveles de mayor cumplimiento se den y se mantienen en la práctica.

Se trata entonces de un enfoque que propende el ahorro de recursos para el sistema puesto que los otros actores, como las Administraciones Tributarias, pueden destinar sus recursos a los casos de evidente

brecha o evasión tributaria, permitiendo que las empresas que cumplen el estándar puedan decidir con mayor flexibilidad sobre sus quehaceres estratégicos y operacionales.

Frente a tantos beneficios potenciales para el sistema tributario, que surgirían al contar con un estándar de trabajo para influenciar el gobierno corporativo, se hace evidente que la Administración Tributaria tiene una gran oportunidad de mejorar los niveles de cumplimiento tributario por la vía de entregar mayores responsabilidades y flexibilidad a los equipos directivos de las empresas.

2. GESTIÓN DEL RIESGO TRIBUTARIO

2.1. Modelos de cumplimiento tributario

Considerando la inmejorable oportunidad que se le presenta a una Administración Tributaria para mejorar los niveles de cumplimiento tributario a través de estrategias que influyeran los Gobiernos Corporativos de las empresas, se estima necesario que ella realice un diagnóstico del modelo de control que utiliza a objeto de reconocer si la estrategia basada en Gobiernos Corporativos contará con el adecuado respaldo organizacional¹².

En este sentido, actualmente se pueden observar dos modelos de fomento del cumplimiento tributario que presentan ventajas y desventajas y que se utilizan de manera intensa y a veces combinada por diferentes Administraciones Tributarias. Sin entrar en detalle se podrían mencionar las características principales de cada uno:

- Modelo tradicional de control basado en transacciones. En este enfoque la Administración Tributaria enfoca principalmente sus estrategias y recursos en la detección de transacciones que presentan rasgos de incumplimiento tributario. Usualmente en estos modelos se privilegia el uso intensivo de información transacción a transacción y por entidades separadas, particularmente para obtener recaudación directa inmediata. Por regla general en estos modelos no se tiene por objetivo elevar los niveles de cumplimiento tributario agregados sino que se utilizan indicadores y metas que miden las tareas realizadas y los resultados monetarios obtenidos. En estos modelos se privilegia el control de la evasión con relativo alcance sobre la elusión tributaria que se vale de complejas estructuras societarias,

12 Por cierto el ejercicio podría ser asistido con expertos de otras administraciones tributarias y con la coordinación de entidades multilaterales si estuviere disponible, colaboración que se ha manifestado en diferentes documentos de interés desplegados por diferentes actores interesados en el funcionamiento apropiado de los sistemas tributarios y sus administraciones.

contractuales y financieras. En suma, se privilegia el uso de acciones correctivas a contar de la detección del incumplimiento tributario para una generalidad de contribuyentes.

- Modelo de cumplimiento tributario basado en riesgos. Aquí la Administración Tributaria enfoca sus estrategias y recursos en el análisis y caracterización de los factores externos e internos que fomentan el cumplimiento tributario y los que dan lugar a las brechas de cumplimiento tributario en la forma de evasión, elusión o deficiencias en la entrega de información. Usualmente en los modelos que presentan éstos rasgos se privilegia el uso intensivo de información para obtener una mirada integral de riesgos, establecer las causas de esos factores y establecer las acciones de tratamiento proporcionales sobre esos factores, para lograr así mayores niveles de cumplimiento tributario agregados. Se privilegia el uso de acciones de mitigación estructurales, luego las acciones preventivas, las disuasivas y finalmente las correctivas. Se utilizan indicadores y metas que miden los proyectos de mitigación en curso y los beneficios cualitativos y cuantitativos obtenidos. En estos modelos se privilegia el control de evasión con un extensivo alcance sobre la elusión tributaria agresiva. En éstos modelos resulta clave que el análisis y caracterización se realice sobre segmentos de contribuyentes que sean de interés para el sistema tributario particular y que los niveles de percepción del control se mantengan elevados. Resulta clave que los contribuyentes perciban que incumplir las obligaciones tributarias es menos rentable que cumplirlas.

A la luz de esos modelos, pareciera que la utilización de una estrategia que se vale de los Gobiernos Corporativos recibirá poca atención en los Modelos de control transaccionales, lo que en parte se debería a que una estrategia estructural como esta no genera rendimientos ni recaudación directa. En los modelos basados en riesgos, resulta imperioso contar con estrategias basadas en la colaboración, lo que resulta propicio para la utilización de estrategias basadas en la influencia de los Gobiernos Corporativos. Aquí si bien no se ven rendimientos directos, se producirían mayores niveles de cumplimiento tributario gracias al enfoque colaborativo impactando el ingreso tributario a niveles de cuentas agregadas¹³.

2.2. Modelo de cumplimiento tributario SII de Chile

Es del caso mencionar que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra implementando un ambicioso plan estratégico para complementar el Modelo tradicional con las fortalezas y beneficios

13 Por ejemplo, la administración puede decidir realizar una cantidad de auditorías al año y esperar rendimientos directos de cierta magnitud, o bien, puede fijar la meta agregada de reducir la evasión en el IVA de un determinado porcentaje.

que surgen del Modelo basado en riesgo.

De este modo, a contar del año 2014 se encuentra en ejecución un conjunto importante de proyectos destinados a llevar adelante dicho cambio. Este cambio además se ve reflejado en la Ley del Reforma Tributario 20.780 que fue publicada el 29 de Septiembre de 2014. Esta Ley introdujo las bases para la implementación de un modelo de tratamiento basado en riesgos por segmentos de contribuyentes. En particular la mencionada Ley introdujo facultades para el SII que le permiten:

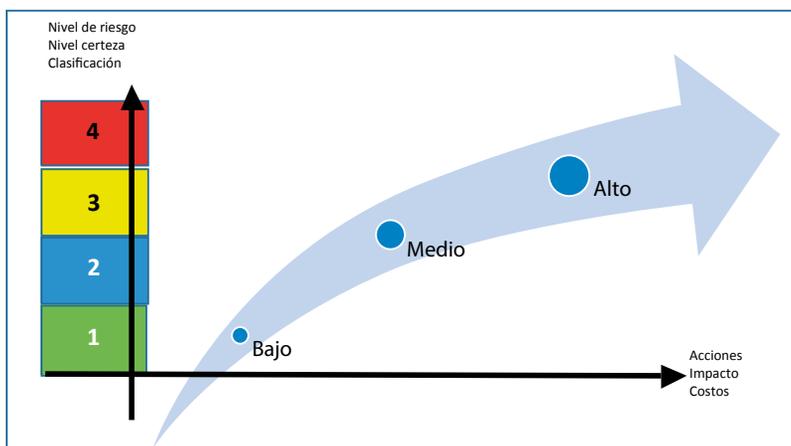
- Solicitar información de transacciones sin que ello constituya ni obligue a realizar una auditoría. Esta provisión, conocida como Contacto expedito, permitirá entonces desarrollar las denominadas revisiones de riesgo que entre otros beneficios permiten conocer y tratar los factores de incumplimiento, fortalecer los factores que fomentan el cumplimiento y, especialmente, certificar los riesgos para dar cabida al inicio de acciones de tratamiento masivas o selectivas, incluyendo auditorias sobre riesgos probables o probados. En suma, se fortalece el uso de metodologías “bottom-up” para en análisis de riesgos.
- Solicitar información por sectores económicos o industrias sin que ello se considere auditoria. De manera similar a la provisión anterior, se fortalece el uso de metodologías “top-down” de análisis de riesgos,
- Generar una red de intercambio de información interna, basada en mecanismos electrónicos, con cualquiera repartición pública o auxiliar que tenga información relevante para fines tributarios. Se fortalece la información a utilizar en el análisis y estudios de riesgos, sobre la recepción periódica y sistema de información cualitativa.
- Aplicar reglas de sustancia sobre forma, en el marco de las denominadas normas generales anti elusivas, lo que constituye una innovación doméstica para el tratamiento del comportamiento elusivo agresivo,
- Recibir información de esquemas tributarios entregada de manera voluntaria por las empresas y entregar una opinión sobre ellas,
- Obligar a las empresas a descubrir información tributaria relevante antes de implementar sus planificaciones tributarias, informar las principales contingencias que mantengan con la Administración Tributaria y relevar en sus notas a los estados, financieros las contingencias que puedan afectar materialmente la posición financiera o económica,
- Aplicar penalidades a los promotores tributarios que hayan colaborado en el diseño e implementación de esquemas tributarios agresivos.

Puede notarse que la combinación de las facultades anteriores resulta en un nuevo marco de trabajo que releva la importancia de la elusión tributaria, y con ello, la importancia de contar con estrategias basadas

en la colaboración y, por ende, considerando estrategias sobre los Gobiernos Corporativos.

2.3. Curva de riesgos y tratamientos

A la luz de diversos reportes¹⁴ e iniciativas observadas a nivel internacional y teniendo presente las distintas metodologías de análisis que se utilizan en un modelo basado en riesgo resulta claro que las acciones de mitigación deben ser proporcionales a los riesgos observados. Esa proporcionalidad entre riesgos y diferentes acciones puede visualizarse en la siguiente gráfica:



En la figura anterior se puede observar cómo las estrategias de tratamiento de una Administración Tributaria deberían movilizarse a través de la curva en proporción a los riesgos de un contribuyente, o grupos de ellos.

- En la parte baja de la curva, siguiendo el eje vertical, se tiene un bajo nivel de certeza de los riesgos, o bien, se evidencian situaciones de bajo riesgo. Por el eje horizontal, las acciones de mitigación son simples y los costos de mitigación se mantienen bajos. Tales niveles se incrementan en la medida que se avanza sobre la curva.
- Hacia la parte superior se encuentran los contribuyentes que posan los riesgos más altos del sistema tributario o se tiene mayor certeza de tales riesgos. Los costos de mitigación y el impacto de no tratarlos los riesgos son superiores.

¹⁴ Véase <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> y <http://www.oecd.org/tax/administration/42490764.pdf>

- Así, a mayores riesgos del contribuyente, mayores deberían ser los esfuerzos de la Administración Tributaria en mitigar los mismos.

Debe existir convencimiento que los contribuyentes de la parte alta de la curva tienen el potencial de dañar de manera permanente el sistema tributario, mientras que los contribuyentes de la zona baja deben recibir asistencia, apoyo y orientación mediante facilitadores del cumplimiento tributario.

Lo anterior da lugar a tres diferentes acciones de mitigación:

- Acciones estructurales. Se trata de acciones de inversión que generan mitigación estructural de largo plazo, impactando los costos corrientes de control, de modo tal que a mayores soluciones estructurales se generen menores costos de operación. Este tipo de acciones deberían privilegiarse siempre, antes de cualquier actividad preventiva, disuasiva o correctiva. Dentro de éstas medidas estructurales podemos mencionar los cambios legales, la emisión de nuevas regulaciones administrativas o la renovación de las tecnologías de información. También es posible señalar que la instalación de una estrategia basada en mecanismos de colaboración que considere una influencia sobre los gobiernos corporativos obedece a éste tipo de acciones estructurales por cuanto ellas influirán en los contribuyentes para que mantengan un comportamiento tributario normal o esperado de largo plazo. Si bien estas acciones también tienen un efecto preventivo, se separan para relevar su importancia y medirlas, asignarles recursos y responsabilidades a nivel central.
- Acciones preventivas. Son aquellas acciones operacionales previas al momento que un contribuyente deba cumplir con alguna obligación tributaria. Usualmente las acciones preventivas fortalecen los servicios a los contribuyentes y aumentan la percepción de control sobre aquellos contribuyentes susceptibles de incurrir en conductas de incumplimiento¹⁵. Las acciones disuasivas si bien tienen un carácter preventivo están orientadas a los contribuyentes que tienen tendencia a incurrir en brechas de incumplimiento¹⁶.
- Acciones correctivas. Son acciones que ocurren con posterioridad al incumplimiento tributario y que desde luego representan altos costos de ejecución y de cumplimiento.
- La figura también permite establecer roles y responsabilidades al interior de la Administración Tributaria.

15 Por ejemplo, el SII de Chile se encuentra utilizando mensajería electrónica en línea para avisar a los contribuyentes sus errores más usuales, o que mantienen una obligación pendiente.

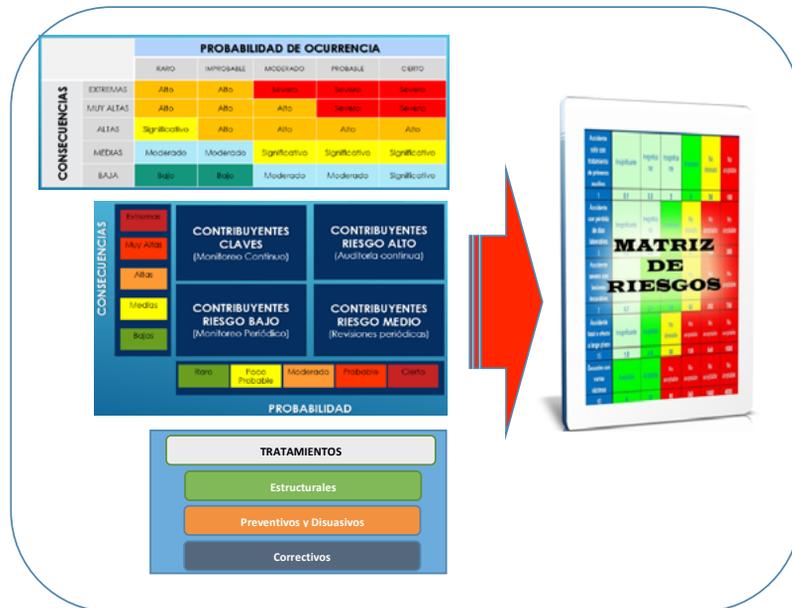
16 Por ejemplo, usando la mensajería electrónica en línea se le avisa a segmentos de contribuyentes que el SII fiscalizará el uso de compras de bienes no admitidos para fines tributarios.

- En efecto, la parte baja de la curva donde se ubica la mayor cantidad de contribuyentes¹⁷ con bajo riesgo debería estar bajo la tutela de una división encargada de prestarles servicios y apoyo, lo que en el caso de Chile corresponde a la Subdirección de Asistencia al Contribuyente.
- La parte media de la curva donde transitan contribuyentes de medio y alto riesgo, junto al grupo anterior, deberían encontrarse en constante monitoreo y revisión por parte de la División de fiscalización o control. Los casos más agresivos del sistema tributario también están a cargo de ésta División, o bien, a cargo de áreas encargadas de los delitos tributarios, según el caso.
- Por último, en el caso de Chile además existe una División encargada de monitorear toda la Curva de riesgos y tratamientos de modo tal que en el corto plazo se podrán conocer niveles de cumplimiento tributario por segmentos de interés (tamaño de contribuyentes, sedes territoriales, impuestos, por ciertos tipos de conductas¹⁸) y generar un balance con los recursos disponibles incluyendo las dotaciones operacionales desplegadas a lo largo del país.

La metodología antes descrita está permitiendo al SII clasificar a los contribuyentes en los 4 tipos tradicionales de comportamiento y riesgo:

17 En el caso de Chile, cerca de un 97% de los ingresos tributarios son ingresados voluntariamente por los contribuyentes. Si bien se ha medido el impacto indirecto provocado por las acciones de control, se estima que en general los contribuyentes del país cumplen o desean cumplir sus obligaciones tributarias.

18 El SII a fines de 2014 finalizó un estudio del segmento de “Sociedades sin empleados o trabajadores” el que permite analizar y caracterizar aspectos de riesgo que anteriormente no se habían revelado.



Así por ejemplo, y siguiendo la metodología señalada, el SII ha avanzado en establecer la cantidad de Multinacionales que operan efectivamente en el país¹⁹, cuantas entidades se relacionan con esas multinacionales, la carga tributaria efectiva de ellas, lo que se viene a sumar a los criterios que se venían utilizando bajo los enfoques de grandes empresas y grupos económicos. En términos cuantitativos, se ha avanzado en calcular que porción de las rentas sujetas a la potestad tributaria chilena se transfiere al perímetro de la Multinacional en la forma de gastos financieros, regalías y asistencia técnica²⁰.

Bajo el enfoque metodológico anterior, resulta claro que el trabajo del SII con los Gobiernos Corporativos de las empresas es el resultado de una combinación de acciones estructurales y preventivas que permiten establecer un marco directivo y operacional que se caracterice por mantener niveles de cumplimiento tributarios elevados y basados en las propias decisiones de las empresas.

En este escenario de colaboración se privilegian entonces las acciones de monitoreo por sobre las auditorías.

¹⁹ Cifras preliminares muestran alrededor de 800 Multinacionales con unas 14 mil entidades individuales, de las cuales, por su volumen de negocios o patrimonio, alrededor de 1600 se consideran Grandes empresas.

²⁰ Por ejemplo, el uso del indicador gastos financieros/EBIDTA a nivel local y a nivel de la Multinacional permite conocer a nivel macro como se afecta el desempeño de la base tributaria chilena.

En principio, al observar la figura anterior se podría concluir que la estrategia basada en la influencia de gobierno corporativo podría orientarse a los denominados “contribuyentes clave”, aunque nada impediría invitar a los contribuyentes de riesgo alto a sumarse a la iniciativa²¹.

Resulta claro que para realizar las distinciones de riesgo entre contribuyentes se requiere un importante esfuerzo organizacional por parte de la Administración Tributaria de modo tal que aquellos contribuyentes de riesgo grave no se vean beneficiados con enfoques flexibles de tratamiento²².

3. ROL ESPERADO DE LOS GOBIERNOS CORPORATIVOS

3.1. Principios sustantivos en materias tributarias

Considerando el enfoque metodológico reseñado anteriormente, y tomando en cuenta diferentes reportes que sostienen que el segmento de las grandes empresas y las multinacionales resulta ser de sumo interés puesto que ellos posarían los riesgos más relevantes del sistema tributario²³, la Administración Tributaria de Chile ha dispuesto precaver estrategias, procesos, estructuras organizacionales, sistemas de información y competencias necesarias para mitigar los riesgos de éste segmento. Una de las iniciativas iniciadas es justamente la estrategia basada en colaboración que contempla la gestión de riesgos por parte de los gobiernos corporativos.

En efecto, actualmente el SII se encuentra interactuando con diferentes asociaciones de empresas para la construcción de un estándar de trabajo que se suma a los actuales estándares de gobierno corporativo que se aplican actualmente en el país.

Siguiendo diferentes estándares que se utilizan para otros fines o en otros países, como los mencionados en la sección 1, se espera que el estándar para fines fiscales contemple los siguientes principios:

21 Una resistencia a unirse al enfoque colaborativo podría ratificar que el riesgo del contribuyente es alto o grave. A la fecha se ha iniciado un proyecto que considera una parte de empresas que se han designado como “claves”.

22 Lo que en caso chileno ha resultado particularmente cierto para empresas que se han caracterizado por el uso de esquemas tributarios agresivos donde el modelo tradicional de fiscalización basado en transacciones presenta brechas de importancia.

23 Lo que para el caso de Chile resulta ser una afirmación apropiada. El 60% del ingreso tributario proviene del segmento de las grandes empresas, valor que sube al 80% si se agrega el segmento de las Multinacionales (sin repetir a empresas que pueden pertenecer a ambos segmentos).

- Los directivos deberían ser aptos para sus cargos, comprender claramente sus funciones en el gobierno corporativo y ser capaces de aplicar su buen juicio en el diseño de políticas y asuntos tributarios. Deben conocer los riesgos de no gestionar la variable tributaria y tener una opinión formada al respecto.
- El directorio debería conocer y aprobar el impacto fiscal al aprobar y supervisar los objetivos estratégicos de la empresa, las acciones para llevarlas adelante, en el marco de las políticas tributarias aprobadas. Ello requiere pronunciarse de manera explícita en los casos de planificaciones tributarias que implican la reorganización de activos o funciones, especialmente cuando involucran a otras jurisdicciones.
- El directorio debería establecer y hacer cumplir líneas claras de responsabilidad en toda la organización, lo que en materias fiscales implica saber de antemano quienes son responsables operacionales y sobre qué materias tributarias lo son. Ello implica dotar el modelo con información que permita al SII hacer una trazabilidad en la toma de decisiones y asignar, cuando corresponda, las responsabilidades en los casos de incumplimiento severo de las obligaciones tributarias esenciales²⁴.
- El directorio debería asegurar que la gerencia realice un seguimiento adecuado de las políticas tributarias aprobadas por aquel.
- El directorio y la gerencia deberían contar con estrategias explícitas y públicas para hacer uso del trabajo realizado por las funciones de Auditoría tributaria Interna y Externa, siendo clave la opinión independiente de este tipo de instituciones. Ello implicaría la divulgación de tales resultados a la Administración Tributaria para que sean corregidas voluntariamente y sin mediar auditoría.
- El directorio debería garantizar que las políticas y prácticas de compensación (toda clase de incentivos) sean consecuentes con la cultura corporativa y política tributaria de la empresa, sus objetivos, estrategia a largo plazo y ambiente de control, de modo tal que se fomente niveles de cumplimiento tributario de manera vertical y horizontal.
- La empresa debería ser gobernada de manera transparente. Es decir, la divulgación de la información relevante debería caracterizar a la empresa.
- El directorio y la gerencia deberían entender la estructura operativa de la empresa, incluyendo las filiales y sucursales que operan en otras jurisdicciones, de modo tal que los principios y valores anteriores también se vean reflejados en esas unidades.
- El directorio se compromete a explicar fundadamente las razones que le impiden dar cuenta de algunos de los principios anteriores, o bien, a informar que otras fórmulas utilizará para cumplir con ellos.

24 El concepto de trazabilidad en la toma de decisiones sirve para relevar la importancia de conocer quienes propusieron, conocieron y aprobaron esquemas tributarios agresivos, información que suele no estar disponible si la Administración Tributaria no cuenta estrategias sobre ello.

Se indicó que el desarrollo de estrategias de mejoras de los niveles de cumplimiento tributario se moviliza a lo largo de la curva descrita en la sección anterior. Así, las estrategias basadas en la sistematización de las reglas de gobierno corporativo se constituyen en acciones estructurales, preventivas y disuasivas de amplio alcance y permanentes en el tiempo, generando beneficios recíprocos para los actores del sistema tributario y los recursos disponibles en la economía. Las empresas a su vez obtienen altos niveles de certeza jurídica, comercial y operacional.

Asimismo, estas estrategias promueven que los contribuyentes de riesgo alto o medio desciendan en la curva, lo que además permite reducir las ventajas artificiales originadas en el incumplimiento tributario, fenómeno que lesiona a los contribuyentes de referencia que muestran buen comportamiento y que compiten con éstos.

4. LA ESTRATEGIA ACTUAL DEL SII DE CHILE

4.1. La estrategia en curso

Considerando la importancia que se viene dando al rol de los Gobiernos Corporativos para mantener o elevar los niveles de cumplimiento tributario ya en el año 2009 el SII lanzó una primera etapa del proyecto denominado RSET²⁵ cuyas características principales fueron descritas por la OECD en su reporte "Corporate governance and tax risk management". En este primer paso la estrategia se orientó a mejorar los niveles de cumplimiento tributario de los proveedores de las grandes empresas y con ello generar impactos positivos en el cumplimiento tributario de la cadena de IVA²⁶.

Una segunda etapa tomó lugar entre el 2010 y el 2014 la que finalizó con la promulgación de la ley de factura electrónica obligatoria²⁷ que contempla una plataforma gratuita que se venía utilizando desde el año 2003. En este caso, la estrategia también se centró en los proveedores de las grandes empresas que se adhirieron al programa. Resulta claro que ésta fase y la anterior se basaron en el modelo de control transaccional reseñado anteriormente.

Actualmente y en el marco del modelo basado en riesgos se encuentra en desarrollo la tercera fase del proyecto la que encuentra su punto de

25 Véase información de RSET en http://www.sii.cl/portales/mipyme/proyecto_rset.html

26 Sin embargo, tales impactos positivos se vieron superados por otros comportamientos agresivos de otros segmentos de contribuyentes, lo que a la larga han dado lugar a incrementos en la tasa agregada de evasión en el IVA.

27 <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2014/310114noti01jv.htm>

partida en las normas que introdujo la Reforma tributaria, descritas en el numeral 2.2 anterior, lo que permite avanzar de manera explícita en mejorar el propio comportamiento tributario de las grandes empresas. Esta tercera fase se encuentra inmersa en el Mapa estratégico de cumplimiento tributario del SII (MECT) el que toma forma a través del Plan estratégico SII 2014-2018 y dentro de éste el Plan Anual de Cumplimiento Tributario (PACT).

Es decir, ahora la estrategia estará centrada en la propia empresa de modo tal que a través de su gobierno corporativo ella se capaz de conocer sus riesgos y brechas tributarias y establecer funciones y actividades que le permitan mantener un estándar que sea apropiado para fines tributarios y de esa forma mantenerse en la zona baja de la curva de riesgos y tratamientos. De lo expuesto hasta aquí, los siguientes conceptos están inmersos en la estrategia:

4.1.1. Brecha tributaria

Es la diferencia entre el comportamiento tributario esperado (CTE) comparado con el comportamiento tributario observado (CTO). Sin ahondar en las metodologías que permiten calcular esa diferencia, sería factible que la Administración Tributaria entregue reportes gerenciales al Gobierno corporativo de la empresa a objeto de informarle sus niveles de cumplimiento tributario en las obligaciones de entrega de información, declaración y pago, como así también sobre indicadores y ratios propios versus un segmento de referencia.

4.1.2. Estándar de comportamiento tributario

Sin duda el comportamiento esperado está dado por la propia ley tributaria y las instrucciones administrativas vigentes emanadas de la Administración Tributaria. El estándar debería recoger los principios y aspectos claves mencionados en la sección anterior.

En términos concretos, se debería construir un marco de referencia tanto para la empresa como para los proveedores de ella y mantener así niveles de comportamiento tributario apropiados. Para la empresa en sí, se debería considerar indicadores para las obligaciones tributarias básicas y para indicadores de contribución basados en cargas tributarias efectivas.²⁸

28 Por ejemplo, que la carga tributaria efectiva de las empresas en el país se mantenga o aumente dependiendo del nivel de actividades reales que se desarrollan. Que el ratio intereses/EBIDTA sea similar al de la propia Multinacional que se endeuda con empresas independientes.

4.1.3. Acuerdos de adhesión horizontal

La estrategia considera interacción y consensos con agrupaciones empresariales de interés que formen parte de un espectro horizontal de actores relevantes para el sistema tributario.

Así, en el caso de Chile se están desarrollando estrategias para lograr acuerdos de colaboración con segmentos de interés representados por asociaciones de empresas²⁹. Por ejemplo, dar a conocer los ratios de cargas tributarias efectivas (agregados) en el IVA y en la renta, como así también las brechas tributarias operacionales.

Este ejercicio puede dar paso a iniciativas de mejoramiento de los niveles de cumplimiento tributario que sean propuestos e implementados por las propias asociaciones. Lo anterior puede dar lugar a un código de conducta tributario que vendría a complementar el estándar de prácticas esperadas de gobierno corporativo.

4.1.4. Acuerdos de adhesión vertical

Las responsabilidades del gobierno corporativo deberían extenderse más allá de la entidad formal dentro de la cual se desenvuelven y agrupar a todos los integrantes del Grupo económico, de modo tal que incluso las empresas y entidades situadas en el extranjero se hagan parte de las buenas prácticas. Ello supone que la estrategia debe considerar elementos para la estructura vertical que posee un grupo de empresas.

4.2. Algunos aspectos de mercado a considerar

El nivel e intensidad de los riesgos también estará influido por las características generales que muestran los mercados. En países desarrollados se observan mercados amplios de baja concentración, donde la gobernanza corporativa enfrenta conflictos principalmente entre los directorios de las empresas y sus accionistas. En estos mercados el sistema privilegia la apertura y la publicación del desempeño económico y financiero. Los conflictos, de haberlos, ocurren entonces entre esos participantes.

En países emergentes, como el caso de Chile, los mercados se encuentran bastante concentrados, con alta predominancia de empresas cerradas al público, con una gobernanza corporativa que usualmente sigue los lineamientos de un gran controlador. Aquí los

29 En Abril de 2015 se dictó un nuevo reglamento para el funcionamiento de un Comité SII que incluye la participación de diferentes actores del sector privado.

conflictos mayores se dan entre los controladores y los accionistas minoritarios. En este escenario de predominancia de empresas cerradas, se estima que el rol del gobierno corporativo se torna crítico para la estrategia de orden tributario.

Puede notarse que las características de los mercados, los niveles de concentración empresarial, deben ser consideradas en el diseño de la estrategia.

Con ello, se relevará la necesidad de que todas las empresas relevantes para el sistema tributario cuenten con un estándar de comportamiento que sea promocionado, respaldado y revisado por una gobernanza que sea el resultado de un trabajo colaborativo entre el SII y las empresas. Este acuerdo necesariamente debe considerar el caso de las empresas con información cerrada, ámbito que resulta en extremo complejo por la cultura imperante en el país sobre ese segmento.

5. RECOMENDACIONES

Usualmente la Administración Tributaria cuenta con facultades legales que le permitirían construir una estrategia como la que se describe. De no tenerlas, resulta necesario avanzar mediante informes técnicos que permitan fundamentar la introducción de cambios legales que le permitan contar con las herramientas esenciales para dar marcha a estrategias basadas en la colaboración con los administrados.

Resulta imperioso conocer, analizar y caracterizar el segmento de las grandes empresas (o grupos económicos, o Multinacionales), las funciones y responsabilidades que en la práctica asume una mesa directiva, lo que supondría el desarrollo de un estudio en la jurisdicción respectiva³⁰. Para dar inicio a esta pieza clave del diseño de la estrategia se recomienda el uso de un plan piloto con recursos explícitos.

También resulta necesario establecer bajo el cumplimiento de qué criterios se entenderá que se está en presencia de una empresa clave o de alto riesgo para el sistema tributario y sobre la cual procedería establecer relaciones personales más estrechas, privilegiando un enfoque colaborativo de trabajo. Es importante que éste reconocimiento obedezca a estudios técnicos y no a simples percepciones. Un modelo de riesgo como el descrito en la sección II) de éste reporte puede ayudar en esa caracterización. También

³⁰ Estudio que podría ser llevado a cabo por la propia Administración Tributaria aunque sería preferible que lo hiciera mediante la colaboración de alguna Universidad reconocida.

se debe considerar la introducción de cambios legales cuando las brechas tributarias se deban a serias deficiencias de la ley tributaria.

También es indispensable que la Administración Tributaria genere canales de comunicación con las asociaciones de empresas y de intermediarios tributarios, de modo tal que se den a conocer las brechas de cumplimiento tributario que caracterizan a los actores de un sector o segmento. Ello puede dar lugar a un trabajo sobre proveedores, para mejorar la cadena de IVA, o sobre la propia empresa. Sin duda los beneficios de la estrategia pueden extenderse a variadas obligaciones tributarias.

Conductas esperadas de parte de los Gobiernos corporativos:

- Las mesas directivas de las empresas aseguran a sus accionistas la utilización de prácticas de gobierno apropiadas y seguras,
- Un buen gobierno corporativo junto con altos niveles de transparencia cobra la mayor relevancia, especialmente en época de crisis,
- Las empresas consideran el riesgo tributario como parte de su gobierno corporativo asumiendo que el riesgo tributario puede afectar su desempeño financiero y riesgo reputacional,
- Las mesas directivas pueden esperar menos auditorías y costos de cumplimiento si muestran buenas prácticas en el ámbito tributario,

Las mesas directivas deben proponer de manera explícita criterios de decisión e información frente a la “Repartición del beneficio no previsto”.

Influencia de la Administración Tributaria:

- La Administración Tributaria debe asegurar que las mesas directivas entienden que ellas son las responsables finales por las estrategias tributarias y los impactos de éstas,
- La Administración Tributaria debe fortalecer sus relaciones con las grandes empresas a objeto de asegurar que las mesas directivas entienden sus obligaciones fiscales,
- Debe consignar los recursos necesarios y lograr la alineación institucional para dar cabida a la estrategia,
- Debe distinguir los tratamientos para casos de empresas sujetas a regulación y publicidad de sus actos, como es el caso de las sociedades anónimas que cotizan en bolsa, de aquellas que se mantienen cerradas al público,
- Promover que las sociedades y grupos cerrados entreguen información a la comunidad, aunque sea de carácter voluntaria,
- Revisión de los procesos y los canales utilizados para comunicarse con las empresas,

- Establecimiento de funciones específicas incluyendo la creación de un área central dedicada a planificar y apoyar la colaboración y el monitoreo.

Para dar curso a las actividades anteriores y arribar a un formato final se sugiere establecer un programa piloto previo acotado a un número pequeño de empresas, que contemple compromisos e indicadores tanto de resultados como de beneficios.

El procedimiento voluntario podría considerar las siguientes actividades:

- Describir las materias usuales que analiza y sanciona el Directorio,
- Describir el proceso de toma de decisiones en torno a materias tributarias de relevancia,
- Manera en que el Directorio se relaciona y se informa con su Gerencia en materias tributarias,
- Entrega de una explicación razonada de la posición tributaria que la empresa tiene dado un grupo de contribuyentes utilizados como referencia,
- Discusión de los indicadores y brechas tributarias relevantes, considerando errores usuales en la entrega de información, las tasas efectivas de impuestos en el IVA y la renta,
- Relevancia y periodicidad de las auditorías internas tributarias y acciones tomadas como resultado de los respectivos informes,
- Reuniones periódicas con funcionarios de la administración tributaria para analizar las brechas y establecer medidas voluntarias de mitigación.

Los resultados del plan piloto deberían transformarse en elementos del modelo de gestión de cumplimiento, que apoyen tanto el proceso de toma de decisiones de la Administración Tributaria como de la empresa. Dichos resultados deberían discutirse con las empresas o las asociaciones respectivas.

Es relevante que en la construcción del estándar (posterior al piloto) participen los diferentes agentes del sistema tributario, en un ambiente de colaboración y respeto mutuo.

Es relevante que la estrategia basada en la influencia en los Gobiernos Corporativos se alinee con la estrategia general de cumplimiento tributario que posee la Administración Tributaria, de modo que ella sea sostenible en el tiempo, que armonice con las demás acciones de tratamiento, que se pueda medir su impacto (por ejemplo a través de las tasas efectivas de impuestos) y que sea esencialmente adaptable a los nuevos comportamientos de las empresas, respecto de lo cual se estima que el Modelo de cumplimiento basado en riesgos propicia

la estrategia y su impacto de mejor forma que el Modelo de control basado en transacciones.

En suma, el estándar de conducta tributaria esperado para ser eficiente económica y socialmente no debe desagregar valor para la Comunidad, sino que además debe dar lugar a altos estándares de equidad, proporcionalidad y generalidad para el sistema tributario, permitiendo así a la Administración Tributaria cumplir con su rol primordial de proteger y administrar el sistema económico y social del país o territorio.

ABREVIACIONES

ATO	Oficina tributaria de Australia
BEPS	Base erosion & profit shifting
CTE	Comportamiento tributario esperado
CTO	Comportamiento tributario observado
FMI	Fondo Monetario Internacional
MECT	Mapa estratégico de cumplimiento tributario (del SII)
MNE´s	Multinacionales
OECD	Organización para el desarrollo y cooperación económico
PACT	Plan Anual de Cumplimiento Tributario (parte del MECT del SII)
RSET	Responsabilidad social empresarial tributaria
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
SVS	Superintendencia de Valores y Seguros de Chile

CONSIDERACIONES FINALES

CONSIDERACIONES FINALES

Stefano Gesuelli
Jefe de la Misión Permanente de la Guardia de Finanzas de
Italia ante el CIAT



PROGRAMA TÉCNICO

ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT
Lima, Perú
4 al 7 de mayo de 2015

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

TEMA PRINCIPAL: “LA GESTIÓN DE RIESGO COMO HERRAMIENTA PARA LA MEJORA DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO”

Lunes, 4 de mayo

- 9:10 9:55 **Ceremonia Inaugural**
Palabras del Secretario Ejecutivo del CIAT, Sr. Márcio F. Verdi
Palabras del Presidente del Consejo Directivo, Paulo Ricardo Cardoso, Secretario adjunto, Secretaría de Ingresos Federales, Brasil
Palabras de Bienvenida, Tania Quispe, Superintendente Nacional, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Perú
- 09:55 10:25 Foto oficial, café e integración
- 10:25 11:10 **Conferencia Inaugural:** Vitor Gaspar, Director Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional.

TEMA 1: PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO

- 11:10 11:20 Moderador: Paulo Ricardo Cardoso, Secretario adjunto, Secretaría de Ingresos Federales, Brasil.
- 11:20 11:40 Orador: **La experiencia de los EE.UU. en el desarrollo del plan operativo y su relación a la gestión de riesgo**
Douglas W. O'Donnell, Subcomisionado Asistente, Asuntos Internacionales, Servicio de Rentas Internas, Estados Unidos de América.

- 11:40 12:00 Orador: **La gestión de riesgos como mecanismo para incrementar el cumplimiento voluntario, promoviendo el tratamiento justo y equitativo a los contribuyentes**
- Martín Ramos Chávez, Superintendente Nacional adjunto de Desarrollo Estratégico, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.
- 12:00 12:15 Comentarista: Ximena Amoroso Iñiquez, Directora General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador.
- 12:15 12:35 Debate
- 12:35 13:55 Almuerzo
- 13:55 15:15 Subtema 1.1: Marco Normativo y Metodológico: Desarrollo de herramientas de gestión de riesgos.**
- 13:55 14:05 Moderador: Angeline Geerman–Giel, Directora encargada, Dirección de Impuestos y Aduanas, Aruba
- 14:05 14:25 Orador **La gestión de riesgo de incumplimiento gracias al desarrollo del servicio al contribuyente.**
- Sylvie Perroudon-ragot, Jefe del Polo Tributación para la Misión de Cooperación, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia
- 14:25 14:45 Orador: **Gestión de riesgos de cumplimiento y las grandes empresas**
- Miguel Pecho, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias, CIAT
- 14:45 15:15 Debate
- 15:15 15:35 Café e Integración
- 15:35 17:05 Subtema 1.2: Identificación de los riesgos**
- 15:35 15:45 Moderador: Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación, Dirección General de Tributación, Costa Rica.

- | | | | |
|-------|-------|---------|---|
| 15:45 | 16:05 | Orador: | Entendiendo los determinantes del comportamiento de los contribuyentes (aplicación ZUJAR)

Santiago Menéndez Menéndez, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España. |
| 16:05 | 16:25 | Orador: | Identificación y gestión del riesgo: perspectiva de aduanas

Sergio Mujica, Secretario General Adjunto, Organización Mundial de Aduanas. |
| 16:25 | 16:45 | Orador: | Priorización de los riesgos: concentrarse en las cuestiones de importancia estratégica y alto riesgo

Michael Snaauw, Comisionado Asistente, Agencia de Ingresos de Canadá |
| 16:45 | 17:05 | Debate | |

Martes, 5 de mayo

- | | | | |
|------|------|----------------|--|
| | | TEMA 2: | HERRAMIENTAS PARA UNA BUENA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO |
| 9:00 | 9:05 | Moderador: | Elizabeth Mc Intyre – Matthew, Comisionada Asistente, Dirección General de Hacienda Pública, Trinidad y Tobago. |
| 9:05 | 9:25 | Orador: | Herramientas basadas en el tipo de contribuyente: multinacionales, empresarios locales, individuos de altos ingresos y pequeños contribuyentes

Silvana Quinteros, Directora General de la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina |

9:25	9:45	Orador:	Formas de colaboración para la gestión de riesgo de cumplimiento Belinda Darling, Comisionada Asistente encargada, Oficina de Impuestos, Australia.
9:45	10:05	Comentarista:	Michael Hewetson, Asesor, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
10:05	10:25	Debate	
10:25	10:45	Café e integración	
10:45	12:10	Subtema 2.1:	Herramientas basadas en los tipos de impuestos y sectores económicos
10:45	10:50	Moderador:	Santiago Rojas Arroyo, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia.
10:50	11:10	Orador:	Experiencia de Uruguay Gustavo González, Coordinador de la Asesoría Económica, Dirección General Impositiva, Uruguay.
11:10	11:30	Orador:	Experiencia de México Ricardo Ibarra, Administrador Central de Planeación, Servicio de Administración Tributaria, México.
11:30	11:50	Orador:	Experiencia de Paraguay Marta Beatriz González Ayala, Viceministra de Tributación, Subsecretaria de Estado de Tributación, Paraguay.
11:50	12:10	Debate	
12:10	13:45	Subtema 2.2:	Uso de tecnologías de la información para el análisis y gestión de riesgos
12:10	12:15	Moderador:	Yamilé Pérez Díaz, Vicejefa Primera, Oficina Nacional de Administración Tributaria, Cuba.

12:15	12:35	Orador:	Experiencia de Portugal Miguel Silva Pinto, Subdirector General, Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal.
12:35	12:55	Orador:	Experiencia de Jamaica Vincent Irving, Gerente, Unidad Forense de Minería de Datos, Administración Tributaria, Jamaica
12:55	13:15	Debate:	
13:15	14:45	Almuerzo	
14:45	17:45	Sesión Administrativa de la Asamblea General del CIAT (Sólo para Representantes y delegados de países miembros)	

Miércoles, 6 de mayo

**TEMA 2
(continuación)**

9:00	10:30	Subtema 2.3:	Otras herramientas para control y la gestión de riesgo
9:00	9:05	Moderador:	José López, Jefe de la Unidad de Supervisión y Control, Dirección General de Impuestos Internos, El Salvador
9:05	9:25	Orador:	Paulo Ricardo Cardoso, Secretario adjunto, Secretaría de Ingresos Federales, Brasil
9:25	9:45	Orador:	Ju Gu, Jefe de Auditoría, Administración Estatad de Impuestos, República Popular de China
9:45	10:05	Orador:	Planificación y Gestión de Riesgos James Buyela, Gerente General – Planificación y Gestión de Riesgo, Autoridad de Ingresos, Kenia
10:05	10:30	Debate	
10:30	11:00	Café e integración	

		TEMA 3:	INNOVACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO: EL CAMINO TRAZADO POR LOS PAÍSES MÁS DESARROLLADOS
11:00	11:05	Moderador:	Enrique Vejarano, Superintendente Nacional Adjunto Operativo, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Perú
11:05	11:30	Orador:	Shyam Murari Nigam, Miembro de la Junta Central de Impuestos Directos, Departamento de Ingresos del Ministerio de Finanzas, India
11:30	11:55	Orador:	Martin Solvinger, Gerente de Área de Programas de Cumplimiento, Agencia Tributaria, Suecia
11:55	12:15	Comentarista:	Erik Ariñez, Presidente Ejecutivo a.i, Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia
12:15	12:40	Debate	
12:40	14:10	Almuerzo	
14:10	15:40	Subtema 3.1:	Políticas menos intrusivas para reducir los riesgos de incumplimiento
14:10	14:15	Moderador:	Esther Hernández, Subdirectora General, Dirección General de Impuestos Internos, Rep. Dominicana
14:15	14:35	Orador:	Stefano Gesuelli, Jefe de la Misión Permanente de la Guardia de Finanzas de Italia ante el CIAT
14:35	14:55	Orador:	Rodrigo Montúfar, Director Interino, Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala
14:55	15:15	Orador:	Els Moret, Subdirectora de Asuntos Internacionales, Administración de Impuestos y Aduanas, Países Bajos
15:15	15:40	Debate	
15:40	16:50	Subtema 3.2:	Políticas de gobierno corporativo y gestión de los riesgos de incumplimiento
15:40	15:45	Moderador:	Joerg Wisner, Jefe de la Misión Alemana – GIZ ante el CIAT

15:45	16:05	Orador:	Egil Martinsen, Director Internacional, Dirección de Impuestos, Noruega
16:05	16:25	Orador:	Víctor Villalón, Subdirector de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos, Chile
16:25	16:50	Debate	
16:50	17:10	Presentación	“Plataforma para compartir información” Bruce Snider, Gerente de Relaciones Internacionales, Canadá,

Jueves, 7 de mayo

TEMA 4: MESA REDONDA

Tema: Tendencias actuales en la planificación tributaria y necesidad para mejores sistemas de gestión de riesgo

9:00	11:00	Moderador:	Márcio F. Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT
		Participantes:	Canadá, Estados Unidos de América, Noruega, Perú, Rep. Dominicana
11:00	11:30	Presentación	Modelo de Código Tributario CIAT
		Orador:	Miguel Pecho, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias, CIAT
11:30	12:00	Café e integración	
12:00	13:15	Clausura	
12:00	12:30	Relator:	Stefano Gesuelli, Jefe de la Misión Permanente de la Guardia de Finanzas de Italia ante el CIAT
12:30	12:45	Invitación a la Conferencia Técnica 2015 Italia	
12:45	13:00	Invitación a la Asamblea General 2016 México	
13:00	13:15	Actos de Cierre	Presidente Consejo Directivo
13:15	18:30	Almuerzo y Convivencia	

PRESENTACIONES Y VIDEOS

Presentaciones y videos 49ª Asamblea General del CIAT

Presentaciones en formato PDF y videos de los temas principales y casos prácticos que serán discutidos durante la 49ª Asamblea General del CIAT, conforme al programa técnico del evento. Estas pueden ser consultadas en los links que indican los idiomas en que se encuentran disponibles.

Tema 1: Planificación estratégica de la gestión de los riesgos de incumplimiento

Estados Unidos de América	Español Inglés
Perú	Español

Caso 1.1: Marco Normativo y Metodológico: Desarrollo de herramientas de gestión de riesgos

Francia	Español Inglés Francés
CIAT	Español Inglés

Caso 1.2: Identificación de los riesgos

España	Español
Organización Mundial de Aduanas	Inglés
Canadá	Español Inglés

Tema 2: Herramientas para una buena gestión de los riesgos de incumplimiento

Argentina	Español
Australia	Inglés

Tema 2.1: Herramientas basadas en los tipos de impuestos y sectores económicos

Uruguay	Español
México	Español Inglés
Paraguay	Español

Caso 2.2: Uso de tecnologías de la información para el análisis y gestión de riesgos

Portugal	Inglés
Jamaica	Inglés

Caso 2.3: Otras herramientas para control y la gestión de riesgo

Brasil [Inglés](#)

República Popular de China [Inglés](#)

Kenia [Inglés](#)

Tema 3: Innovación en la gestión de los riesgos de incumplimiento: el camino trazado por los países más desarrollados

India [Inglés](#)

Suecia [Inglés](#)

Caso 3.1: Políticas menos intrusivas para reducir los riesgos de incumplimiento

Italia [Español](#)
[Inglés](#)

Guatemala [Español](#)

Países Bajos [Inglés](#)

Subtema 3.2 Políticas de gobierno corporativo y gestión de los riesgos de incumplimiento

Noruega [Inglés](#)

Presentación CIAT

Presentación Modelo de Código Tributario CIAT [Español](#)
[Inglés](#)

LISTA DE PARTICIPANTES

49ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

Lima, Perú,
4 al 7 de mayo de 2015

LISTA DE PARTICIPANTES

ANGOLA

Francisco Da Cunha Brandão
Administrador
Administração Geral Tributária de Angola

Alice Paula Dos Santos Neves
Administradora
Administração Geral Tributária de Angola

ANTIGUA Y BARBUDA

Ralph Warner
Commissioner
Inland Revenue Department

ARGENTINA

Silvana Patricia Quinteros
Directora General
AFIP

Karina Elisabet Venier
Subdirectora General
AFIP

ARUBA

Angeline Geerman-giel
Tax Inspector Cq. Acting Director
Tax Department Aruba

AUSTRALIA

Belinda Darling
Acting Assistant Commissioner
Australian Taxation Office

AUSTRIA

Herwig Heller
Branch Manager
Federal Ministry of Finance Austria

Bettina Horvath
Advisor of Director General
Federal Ministry of Finance Austria

BANCO MUNDIAL

Daniel Alvarez Estrada
Senior Public Sector Specialist
World Bank

Ursula Blotte
Operations Officer
World Bank Group

Ana Cebreiro
Regional Coordination- Business Taxation
World Bank Group

Alvaro Quijandria
Gerente de Práctica Global
Banco Mundial

BARBADOS

Wayne Forde
Director
Barbados Revenue Authority

Margaret Sivers
Revenue Commissioner
Barbados Revenue Authority

Lista de Participantes

BID

María Cristina Mac Dowell

Especialista Líder Fiscal

BID

BOLIVIA

Erik Ariñez

Presidente Ejecutivo

Servicio de Impuestos Nacionales

Mario Moreira

Gerente Grandes Contribuyentes

Servicio de Impuestos Nacionales

BRASIL

Flavio Antonio Gonçalves Martins

Araujo

Coordenador-geral de Relações Internacionais

Secretaria da Receita Federal do Brasil

Paulo Ricardo Souza Cardoso

Subsecretario de Tributacao e Contencioso

Secretaria da Receita Federal do Brasil

CANADÁ

Michael Snaauw

Assistant Commissioner

Canada Revenue Agency

Bruce Snider

Manager, International Relations

Canada Revenue Agency

CARICOM

Delanni Thurton Romero

Supervisor

Income Tax Department

CEATS

Alejandro Luis Donati

Secretario Ejecutivo

Centro de Administraciones Tributarias

Subnacionales (CEATS)

Carlos Alberto Rubinstein

Subdirector General de Cobranzas

AGIP

CGR-CHILE

María Elena Parada Oyarzún

Jefe División Operaciones

Tesorería General de la República

CHILE

Michel Jorratt

Director

Servicio de Impuestos Internos

Eduardo Medel

Jefe Departamento de Gestión del Cumplimiento

Tributario

Servicio de Impuestos Internos - Chile

Eduardo Pantoja

Subdirector de Estudios

Servicio de Impuestos Internos

Víctor Villalón

Subdirector de Fiscalización

Servicio de Impuestos Internos

CHINESE TAIPEI

Mei-chung Lou

Director

Taxation Administration, Ministry of Finance

CIAT

Isaac Gonzalo Arias Esteban

Director Cooperación y Tributación Int.

CIAT

María Raquel Ayala Doval

Directora de Capacitación y Formación del Talento

CIAT

Francisco Beiner

Director de Operaciones y Gestión Institucional

CIAT

María Bell

Coordinadora de Eventos Institucionales

CIAT

Márcio Ferreira Verdi

Secretario Ejecutivo

CIAT

Miguel Pecho

Director de Estudios e Investigaciones Tributarias
CIAT

Raúl Zambrano

Director de Asistencia Técnica
CIAT

COLOMBIA

Natasha Avendano Garcia

Directora de Gestión Organizacional
DIAN

Santiago Rojas

Director General
DIAN

COSTA RICA

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación
Ministerio de Hacienda

CUBA

Roberto Gutierrez Medina

Vicejefe Primero ONAT
ONAT

Rafael Hernández Pereda

Director Provincia de Holguín
ONAT

Yamile Pérez Díaz

Vicejefa Primera ONAT
ONAT

DELOITTE

John Uggen

Senior Manager
Deloitte Consulting

DOMINICA

Irving T. Williams

Comptroller
Inland Revenue Division

ECUADOR

Ximena Victoria Amoroso Iñiguez

Directora General
Servicio de Rentas Internas

EL SALVADOR

Blanca Noemi Ayala De Reyes

Jefe Unidad de Investigación Penal Tributaria
Ministerio de Hacienda, DGII

José López

Jefe Unidad de Supervisión y Control
Dirección General de Impuestos Internos

ENCAT

Eudaldo Almeida Jesus

Coordinador Geral do ENCAT
ENCAT

ESPAÑA

Ignacio Del Rio Angulo

Jefe Unidad de Coordinación de Relaciones Int.
AEAT

Santiago Menendez

Director General
AEAT

Juan Francisco Redondo

Jefe de la Misión Española ante el CIAT
Ministerio de Hacienda _AEAT

ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Nipa Khimani

Executive Assistant
Lb&i, Adci

Douglas O'Donnell

Deputy Commissioner, International
Internal Revenue Service

Raúl Pertierra

Revenue Service Representative
Internal Revenue Service

FEBRAFITE - BRASIL

Roberto Kupski

Presidente
FEBRAFITE

FMI

Vitor Gaspar

Director of Fiscal Affairs Department
International Monetary Fund

Lista de Participantes

FMI - CAPTAC-DR

Mónica Calijuri
Tax Administration Advisor
IMF - CAPTAC-DR

FRANCIA

Isabelle Gaetan
Jefa de la Misión Francesa ante el CIAT
DGFP

Sylvie Perroudon-ragot
Jefe del Polo Tributación para la Misión de Cooperación
Dirección General de Finanzas Públicas

GIZ

Roland Von Frankenhorst
Director de Proyecto
GIZ

Joerg Wisner
Jefe de la Misión Alemana ante el CIAT
GIZ

GIZ-PERÚ

Hartmut Paulsen
Director
GIZ

GUATEMALA

Rodrigo Montúfar
Director Titular
Superintendencia de Administración Tributaria

Walter Zepeda Chavarría
Embajador
Embajada de Guatemala

HONDURAS

Miriam Estela Guzmán Bonilla
Ministra
Dirección Ejecutiva de Ingresos de Honduras

IBFD

Maribel Mónica Montes Ventura
Research Associate
IBFD

IEF-ESPAÑA

Ignacio Corral Guadaño
Director de la Escuela de Hacienda Pública
Instituto de Estudios Fiscales

Laura Hernández Ortega
Delegada de Formación
Instituto de Estudios Fiscales

IEFPA

Raúl Eduardo Roa
Presidente
Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas
Argentinas

IFC-WBG

Pedro Andres Amo
Operations Officer
IFC

Nadia Paola Ramirez Abarca
Consultant
International Finance Corporation

IMF

Katherine Baer Lara
Division Chief
IMF

INDIA

Sandip Kumar Mishra
Deputy Commissioner of Income Tax
Central Board of Direct Tax

Shyam Murari Nigam
Member
CBDT, Department of Revenue

INVITADA

Ana Cevallos De Fuchs
Asesora
CIF

Liliana Chipoco
Secretaria Relatora
Consultora

Maria Eugenia Torres

Consultora
Consultora

INVITADO

Jorge Castro

Founder & Principal
Castro Strategies Llc

Leonardo Costa

Abogado
Invitado Especial

Jose Luis Garcia Rios

Consultor
Independiente

Adrián Torrealba

Abogado
Costa Rica

ISLAS VÍRGENES

Karen Smith-aaron

Commissioner
Inland Revenue

ITALIA

Pasquale Debidda

Comandante en Segunda
Guardia Di Finanza

Stefano Gesuelli

Jefe de la Misión Italiana ante el CIAT
Guardia di Finanza

Ianni Giampiero

Jefe Oficina Relaciones Internacionales
Guardia Di Finanza

Fabrizio Musci

Assistant of the Deputy Commissioner
Guardia Di Finanza

ITC

Anke Scholz

Programm Manager
ITC

JAMAICA

Vincent Irving

Manager, Forensic Data Mining Unit
Tax Administration Jamaica

KENIA

James Buyela

Chief Manager - Planning & Risk Management
Kenya Revenue Authority

Grace C. A. Wandera

Deputy Commissioner - Marketing &
Communication
Kenya Revenue Authority

KOREA DEL SUR

Heechul Kim

Assistant Commissioner
National Tax Service

LATINDADD

Renaud Fossard

Coordinador Coalición Transparencia Financiera
en AI&c
Latindadd

Luis Moreno

Coordinador
Red de Justicia Fiscal Lac

MALASIA

Marina Ibrahim

Special Secretary to CEO
Inland Revenue Board of Malaysia

Mohd Shukor Mahfar

CEO
Inland Revenue Board of Malaysia

Kanaga Devi Shanmugam

Director, Risk Management Division
Inland Revenue Board of Malaysia

Lista de Participantes

MÉXICO

Ricardo Ibarra
Administrador Central de Planeación
SAT

Juan Antonio López Vega
Administración Central de Normatividad de
Impuestos Internos
SAT

NICARAGUA

Francisco José Baltodano Díaz
Director de Fiscalización
Dirección General de Ingresos

Erick Rene Olivas Obregon
Director de Registro, Recaudación y Cobranza
Dirección General de Ingresos Nicaragua

NORUEGA

Egil Martinsen
International Director
Directorate of Taxes. Director General's Office

Line Wilberg
Head of Section
Tax Norway

OCDE

Michael Hewetson
Advisor
OCDE

OCDE-KOREA

Young Park
Tax Programme
OECD Korea Policy Centre

OMA

Sergio Mujica
Deputy Sg
WCO

OTA-ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Ernest Valverde
Asesor
U.S. Department of Treasury Office of Technical
Assistance

PAÍSES BAJOS

Els Moret
Deputy Director International
Netherlands Tax And Customs Administration

Jaco Tempel
Strategic Advisor International
Netherlands Tax And Customs Administration

PANAMÁ

Publio Cortes
Director General de Ingresos
Dirección General de Ingresos

José Galindez
Consultor de Precios de Transferencia
DGI

PARAGUAY

Victor Manuel Gómez De La Fuente
Director General de Grandes Contribuyentes
Subsecretaría de Estado de Tributación -
Ministerio de Hacienda

Marta Beatriz González Ayala
Viceministra de Tributación
Subsecretaría de Estado de Tributación -
Ministerio de Hacienda

Alba Servin
Coordinadora Interina
Subsecretaría de Estado de Tributación -
Ministerio de Hacienda

PERÚ

Anahi Abarca
Supervisor
SUNAT

Wilfredo Albarracin
Intendente
SUNAT

Luis Alberto Arias
Jefe de Gabinete
SUNAT

Marco Antonio Armacanqui Poma
Gerente
SUNAT

Hesper Miguel Ayala

Supervisor
SUNAT

Tania Bances

Profesioanal
SUNAT

Fernando Becerra

International Taxation Manager
SUNAT

Juan Benites

Intendente Regional
SUNAT

Alexandra Berckemeyer

Jefe De Oficina De Imagen Y Comunicaciones
SUNAT

Aldo Carbonell Torres

Supervisor
SUNAT

Erick Cárdenas

Intendente Regional
SUNAT

Carlos Rafael Chirinos Gomez

Gerente
SUNAT

Elizabeth Chumpitaz

División de Selección
SUNAT

Lizeth Cotrina

Especialista en Gestión de Eventos
SUNAT

Haraldo Cruz Negrón

Intendente Lima
SUNAT

Palmer De La Cruz

Intendente
SUNAT

Percy Manuel Diaz Sanchez

Gerente
SUNAT

Andrea Feldman

Specialist
Ifc

Giovanna Consuelo Fernandez

Velazco
Intendente Regional Arequipa
SUNAT

Miriam Liliana Flores Toledo

Jefe de Oficina
SUNAT

Miguel Ángel Gavidia Zanelli

Gerente
SUNAT

Paúl Gómez Cornejo Palza

Intendente Regional Tacna
SUNAT

Juan Carlos Granda Gayoso

Jefe de Oficina
SUNAT

Federico Guerra

Manager
SUNAT

Silva Guevara

Intendente
SUNAT

Harley Gutierrez

Professional
SUNAT

Giovanna Cecilia Ledesma Rivarola

Gerente
SUNAT

Luis Fernando Limo Salazar

Gerente
SUNAT

Ivan Lopez

Jefe de Division
SUNAT

Mónica López

Asesora - Superintendencia Nacional Adjunta
Operativa
SUNAT

Jackeline Lopez Sotelo

Advisor
SUNAT

Lista de Participantes

Joseph Martinez
División de Selección (e)
SUNAT

Isolina Any Martinez Insaurralde
Asistente de Adjunto Operativo
SUNAT

Eliana Molina Del Carpio
Intendente Regional
SUNAT

Walter Eduardo Mora Insua
Intendente
SUNAT

Raul Ernesto Patricio Cortez
Jefe De Division
SUNAT

José Antonio Peña Rivera
Gerente
SUNAT

Freddy Marcial Quevedo Cajas
Intendente
SUNAT

Nora Maria Victoria Quintana Flores
Supervisora - División De Normas Tributarias De
La Intendencia Nacional Jurídica
SUNAT

Tania Quispe
Superintendente Nacional
SUNAT

Roberto Ramirez Portella
Gerente de Fiscalizacion
SUNAT

Víctor Ramos
Superintendente Nacional Adjunto de Desarrollo
Estratégico
SUNAT

Ana Requena
Gerente
SUNAT

Angel Sánchez
Jefe de la Oficina Nacional de Planeamiento
SUNAT

Elvira Genoveva Truel Fernandez
Supervisor
SUNAT

Clara Rossana Urtega Goldstein
Secretaria Institucional
SUNAT

Fernando Vásquez
Deputy Manager Economic Policy
Banco Central de Reserva del Perú

Rosa Maria Vasquez
Intendente
SUNAT

Enrique Vejarano
Superintendente Nacional Adjunto Operativo
SUNAT

Paul Vera
Manager
SUNAT

Enrique Vera Castillo
Intendente
SUNAT

PORTUGAL

Miguel Pinto
Deputy Director-General
Tax and Customs Authority

REPÚBLICA DOMINICANA

Iluminada Esther Hernández Medina
Subdirectora de Planificación y Desarrollo
Dirección General de Impuestos Internos

REPÚBLICA POPULAR DE CHINA

Ju Gu
Chief Auditor (Vice Minister Level)
State Administration of Taxation

Lu Qin
Staff Member
State Administration of Taxation

Xing Wan
Principal Staff Member
State Administration of Taxation

Gengsheng Wang
Deputy Director-General of International Taxation
Department
State Administration of Taxation

REVENUE SOLUTIONS, INC

Paul Panariello
Executive Vice President
Revenue Solutions Inc.

SAINT KITTS AND NEVIS

Alston Johnson
Assistant Comptroller
Inland Revenue Department

SANTA LUCÍA

Sophia Michelle Alfay-henry
Comptroller
Inland Revenue Dept.

SECO

Martín Peter
Director de Cooperación de Suiza Seco
Embajada de Suiza

Jenny Valencia
Oficial Nacional de Programa
SECO

SEFAZ-RS

Vinicius Pimentel De Freitas
Chefe da Divisão Tecnologia e Informações Fiscal
SEFAZ-RS

SUECIA

Martin Solvinger
Area Manager Compliance Programs
Swedish Tax Agency

TANZANIA

Abeid Mwesigwa Kasaizi
Manager
Tanzania Revenue Authority

Kerina Misso
Empleado
Tanzania Revenue Authority

Alfred Tekere Mregi
Deputy Commissioner
Tanzania Revenue Authority

Yusufu Salum
Domestic Taxes
Tanzania Revenue Authority

TAT-PANAMÁ

Isis Ortiz Miranda
Magistrada Vice Presidenta
Tribunal Administrativo Tributario

TBG EVENTS

Nancy Monahan
Manager
TBG Events

TCU - BRASIL

Marcos Bemquerer Costa
Ministro-substituto
Tribunal de Cuentas de la Unión

Marcelo Caetano Marques
Auditor Federal
Tribunal de Cuentas de la Unión

TRINIDAD Y TOBAGO

Sharon Boodoosingh
Field Auditor V
Board of Inland Revenue

Elizabeth Mc Intyre - Matthew
Assistant Commissioner Inland Revenue (ag.)
Inland Revenue Division, Trinidad and Tobago

UGANDA

Shine Gava Yonia
Supervisor
Uganda Revenue Authority

UNIVERSIDAD DE SAO PAULO

Heleno Torres
Professor
University of Sao Paulo - Usp

Lista de Participantes

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Julio Roberto Piza Rodríguez

Director Departamento Derecho Fiscal
Universidad Externado de Colombia

URUGUAY

Gustavo González

Coordinador Asesoría Económica
Dirección General Impositiva

USAID

Douglas Pulse

Asesor Económico
USAID

VENEZUELA

Hatzen Mendoza

Intendente Nacional de Tributos Internos
SENIAT

ZIMBABUE

Anna Mutombodzi

Commissioner: Investigations And
International Affairs
Zimra

Todo el material y contenido de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en el Centro de Publicaciones de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, apartado postal 0834-02129, Panamá, República de Panamá.



Servicio Mi CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Funcionarios de las Administraciones Tributarias, entérense de los beneficios de inscribirse en **MI CIAT**

Aproveche las ventajas de inscribirse en **MI CIAT**. Para ello, regístrese con su correo electrónico.

¿A que tiene derecho?

Al inscribirse en Mi CIAT, usted:

- Recibirá quincenalmente el informativo e-CIAT y el alerta diaria de noticias tributarias
- Recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Portal;
- Tendrá acceso a toda la información y/o documentos disponibles en el Portal del CIAT.

Si usted no se registra en Mi CIAT, no tendrá acceso a las áreas internas del Portal del CIAT.

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834 - 02129, Panamá, República de Panamá

Teléfonos (507) 265-2766 y 265-5994

Fax: (507) 264-4926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: <http://www.ciat.org>