50ª Asamblea General del CIAT

CIAT·2016
50 ASAMBLEA GENERAL
MÉXICO

PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Ciudad de México
25 al 28 de abril, 2016

SAT
Servicio de Administración Tributaria

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
CIAT
FUNDADO 1967

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

50ª. ASAMBLEA GENERAL

"PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

Ciudad de México
25 al 28 de abril, 2016

Presentación del CIAT

El CIAT es un organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con la misión de ofrecer un servicio integral para la modernización, fortalecimiento y tecnificación de las Administraciones Tributarias de sus países miembros, en la actualidad 38 países miembros y países miembros asociados en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; un país africano; y un país asiático. India es país miembro asociado.

La dirección Web www.ciat.org contiene información técnica e institucional así como las diversas actividades que desarrollamos en las áreas de reuniones internacionales, estudios tributarios, publicaciones, capacitación, asistencia técnica y tecnología de la información.

Países Miembros

Argentina
Aruba
Barbados
Bermuda
Bolivia
Brasil
Canadá
Chile
Colombia
Costa Rica
Cuba
Curazao
Ecuador
El Salvador
España
Estados Unidos
Francia
Guatemala
Guyana
Haití
Honduras
India
Italia
Jamaica
Kenia
México
Nicaragua
Países Bajos
Panamá
Paraguay
Perú
Portugal
Rep.Bolivariana de Venezuela
Rep. Dominicana
Sint Maarten
Surinam
Trinidad y Tobago
Uruguay

CONSEJO DIRECTIVO 2015 – 2016

Presidente:

Martin Ramos	Perú

Consejeros:

Luenne Gomez Pieters	Aruba
Jorge D. Rachid	Brasil
Santiago Menéndez Menéndez	España
John M. Dalrymple	Estados Unidos de América
Aristóteles Nuñez	México
Martín Rivas	Nicarágua
Marta González Ayala	Paraguay
José David Cabello	República Bolivariana de Venezuela

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	Alejandro Juárez
Director de Estudios e Investigaciones Tributarias	Miguel Pecho
Director de Cooperación y Tributación Internacional	Isaác 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	Alberto Abad	Horacio Castagnola / Angel Pacheco
Aruba	Luenne Gomez Pieters	Angeline Geerman-Giel
Barbados	Margaret Sivers	Margaret Sivers
Bermuda	Lucia M. Peniston	Mary Inocencio
Bolivia	Heriberto E. Ariñez Bazán	Juana Patricia Jiménez
Brasil	Jorge Antonio D. Rachid	Flávio Antonio Araujo
Canadá	Michael Snaauw	Rose Jarawan
Chile	Fernando Barraza	María Bernardita Moraga
Colombia	Santiago Rojas Arroyo	Natasha Avendaño
Costa Rica	Carlos Vargas Durán	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yamilé Pérez Díaz	Alberto Fernández Reyes
Curazao	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hil
Ecuador	Leonardo Orlando Arteaga	Paola Hidalgo V.
El Salvador	Alfredo Díaz Barrera	Ramón Pérez Gómez
España	Santiago Menéndez Menéndez	Ignacio del Río Angulo
Estados Unidos	John M. Dalrymple	Virginia M. Tarris
Francia	Bruno Parent	Josiane Lanteri
Guatemala	Juan F. Solorzano P.	Marvin Anzueto
Guyana	Ingrid Griffith	Janet Abbensetts
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	Hans Leijtens	Jaco Tempel
Panamá	Publio Ricardo Cortés	
Paraguay	Marta González Ayala	Alba Servín
Perú	Victor Martin Ramos	Rosalía Cristina Muñoz
Portugal	Helena María Borges	Miguel Silva Pinto
República Dominicana	Guarocuya Félix	Nieves Vargas Collado
Sint Maarten	María Bass	
Surinam	Winston W. Wirht	Priscilla Lachman
Trinidad & Tobago	Allison Raphael	Trevor Lalai
Uruguay	Joaquín Serra	Margarita Faral
Venezuela (Rep.Bolivariana)	José David Cabello Rondón	Erick Romero

MISIONES PERMANENTES DE ASISTENCIA TÉCNICA

Francia
Jefe de Misión ante el CIAT:

España
Jefe de Misión ante el CIAT: Juan Francisco Redondo

Italia
Jefe de Misión ante el CIAT: Stefano Gesuelli

GIZ – Cooperación Alemana
Jefe de Misión ante el CIAT: Joerg Wisner

PROGRAMA 50va ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT MÉXICO 26 al 28 de abril de 2016 “Pasado, presente y futuro de la Administración Tributaria”				
Martes 26 de abril de 2016				
Hora			**Tema**	
De	**A**	**Tiempo**		
9:00	**9:50**	**0:50**	**Ceremonia Inaugural**	
		0:05	Presentación de la mesa principal - Miembros del Consejo Directivo	
		0:05	Video - CIAT Celebra 50 Años	
		0:10	Palabras por el Secretario Ejecutivo del CIAT, Sr. Márcio F. Verdi	
		0:20	Palabras por el Presidente del Consejo Directivo, Sr. Aristóteles Núñez Sánchez, Jefe del Servicio de Administración Tributaria, México	
9:40	10:10	0:30	Foto oficial, café e integración	
10:10	**11:25**	**1:15**	**Tema 1: CIAT - 50 años trabajando para una mejor gestión tributaria en América Latina - Una visión histórica de la Secretaría Ejecutiva del CIAT**	
10:10	10:20	0:10	Moderador	Jan Christian Sandberg, Secretario Ejecutivo a.i., IOTA
10:20	10:50	0:30	Orador	Márcio F. Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT
10:50	11:10	0:20	Comentarista	Alberto Barreix, Economista Fiscal Superior, BID
11:10	11:25	0:15	Intervención de los participantes	
11:25	**12:25**	**1:00**	**Subtema 1.1 La Tributación de América Latina en los últimos 50 años**	
11:25	11:35	0:10	Moderador	Santiago Menéndez Menéndez, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España
11:35	11:55	0:20	Orador	Miguel Pecho, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias, CIAT
11:55	12:10	0:15	Comentarista	Ricardo Martner, Oficial Superior de Asuntos Económicos de la División de Desarrollo Económico, CEPAL
12:10	12:25	0:15	Debate	
12:25	13:45	1:20	Almuerzo	

Hora			Tema	
De	**A**	**Tiempo**		
13:45	**14:50**	**1:05**	**Subtema 1.2: Lo que se ha hecho y lo que no se ha hecho en la gestión tributaria**	
13:45	13:55	0:10	Moderador	Natasha Avendaño García, Directora de Gestión Organizacional, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia
13:55	14:15	0:20	Orador	Gilberto Terrier, Subdirector y Gerente Superior de Personal, FMI
14:15	14:35	0:20	Orador	Arturo Herrera, Gerente de Práctica, Banco Mundial
14:35	14:50	0:15	Debate	
14:50	15:10	0:20	Café e Integración	
15:10	**17:10**	**2:00**	**Mesa Redonda 1**	
			Tema: CIAT, Los Primeros 50 Años (Título del Libro)	
			Moderador	Raúl Zambrano, Director de Asistencia Técnica y Tecnologías de la Información y la Comunicación, CIAT
			Participants: Especialistas internacionales	Alberto Barreix, Jorge Cosulich, Paulo Dos Santos, Andrea Lemgruber, Socorro Velázquez

Miércoles, 27 de abril de 2016				
Hora			Tema	
De	A	Tiempo		
8:30	**10:00**	**1:30**	**Tema 2: El presente - Situación actual de la gestión tributaria y gobernanza de las Administraciones Tributarias**	
8:30	8:40	0:10	Moderador	Jeffrey Owens, Director Centro de Política Tributaria Global, WU, Instituto de Derecho Tributario Austriaco e Internacional
8:40	9:00	0:20	Orador	Santiago Menéndez Menéndez, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España
9:00	9:20	0:20	Orador	Vincent Mazauric, Subdirector General, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia
9:20	9:40	0:20	Orador	Lizandro Núñez Picazo, Administrador General de Recaudación, Servicio de Administración Tributaria, México
9:40	10:00	0:20	Debate	
10:00	11:00	1:00	Conferencia Magistral, Sr. Luis Videgaray Caso, Secretario de Hacienda y Crédito Público, México	
11:00	11:20	0:20	Café e integración	
11:20	**12:30**	**1:10**	**Subtema 2.1: Del Registro del Contribuyente a la Cuenta Corriente y a la Cobranza**	
11:20	11:30	0:10	Moderador	Kennedy Oyinyi, Director, ATAF
11:30	11:50	0:20	Orador	Olga Pereira, Subdirectora General, Autoridad de Recaudación, Impuestos y Aduanas, Portugal
11:50	12:10	0:20	Orador	Víctor Gómez De La Fuente, Director General de Grandes Contribuyentes Subsecretaría de Estado de Tributación, Paraguay
12:10	12:30	0:20	Debate	

Hora			Tema	
De	A	Tiempo		
12:30	**13:40**	**1:10**	**Subtema 2.2: La Auditoria y el Control del Cumplimiento**	
12:30	12:40	0:10	Moderador	Miriam Guzmán, Ministra, Servicio de Administración de Renta
12:40	13:00	0:20	Orador	Horacio Castagnola, Director General, Dirección General Impositiva, Argentina
13:00	13:20	0:20	Orador	Ernesto Luna Vargas, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), Servicio de Administración Tributaria (SAT), México
				César Edson Uribe Guerrero, Subprocurador General, PRODECON
13:20	13:40	0:20	Debate	
17:40	15:00	1:20	Almuerzo	
15:00	**15:50**	**0:50**	**Subtema 2.3: El uso de la Tecnología de la Información**	
15:00	15:10	0:10	Moderador	Joaquín Serra, Director General, Dirección General de Rentas, Uruguay
15:10	15:30	0:20	Orador	Aloisio Almeida, Coordinador, Secretaria de Ingresos Federales de Brasil
15:30	15:50	0:20	Debate	
15:50	16:10	0:20	Café e integración	
16:10	**17:20**	**1:10**	**Subtema 2.4: Los Recursos Humanos y la profesionalización de las AATT**	
16:10	16:20	0:10	Moderador	Didier Cornillet, Secretario General, CREDAF
16:20	16:40	0:20	Orador	Christian Hansen, Subdirector, Servicio de Impuestos Internos, Chile
16:40	17:00	0:20	Orador	Judith Smith Richards, Directora de Gestión y Desarrollo de Recursos Humanos, Jamaica
17:00	17:20	0:20	Debate	
17:20	17:35	0:15	Presentación Actividades ONU en las Américas	

Jueves, 28 de abril de 2016				
Hora			**Tema**	
De	**A**	**Tiempo**		
9:00	**10:10**	**1:10**	**Tema 3: Los desafíos futuros en la gestión tributaria en el siglo XXI**	
9:00	9:10	0:10	Moderador	John Njiraini, Comisionado General, Autoridad de Ingresos, Kenia
9:10	9:30	0:20	Orador	Adrián Guarneros, Administrador General de Planeación, Servicio de Administración Tributaria
9:30	9:50	0:20	Orador	Martin Ramos, Superintendente Nacional, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú
9:50	10:10	0:20	Debate	
10:10	10:30	0:20	Café e integración	
10:30	**11:40**	**1:10**	**Subtema 3.1: La economía digital**	
10:30	10:40	0:10	Moderador	Corina Küsel, Directora Residente, GIZ - México
10:40	11:00	0:20	Orador	Stefano Gesuelli, Jefe de la Misión Permanente de la Guardia de Finanzas de Italia ante el CIAT
11:00	11:20	0:20	Orador	Jaco Tempel, Asesor del Comisionado, Administración de Impuestos y Aduanas, Países Bajos
11:20	11:40	0:20	Debate	
11:40	**12:30**	**0:50**	**Subtema 3.2: El Comportamiento Social, la Ética y la Moral Tributaria**	
11:40	11:50	0:10	Moderador	Abel Cruz, Intendente de Recaudación y Gestión, Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Guatemala
11:50	12:10	0:20	Orador	Michael Snaauw Comisionado Asistente y Kerrie Lawn, Asistente del Director, Valores y Ética, Agencia de Ingresos de Canadá
12:10	12:30	0:20	Debate	

Hora			Tema	
De	A	Tiempo		
12:30	**13:40**	**1:10**	**Subtema 3.3: Nuevos Modelos de Transparencia Internacional, Multilateralismo y situaciones y desafíos con posterioridad al BEPS**	
12:30	12:40	0:10	Moderador	Carlos Vargas, Director, Dirección General de Tributación, Costa Rica
12:40	13:00	0:20	Orador	Pascal Saint Amans, Director, Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE
13:00	13:20	0:20	Orador	Theodore Setzer, Subcomisionado Adjunto de Asuntos Internacionales, Servicio de Rentas Internas, EUA
13:20	13:40	0:20	Orador	Sushil Kumar Sahai, Miembro, Junta Central de Impuestos Directos, India
13:40	14:40	1:00	Almuerzo	
Mesa Redonda 2				
Tema: Las Administraciones Tributarias del año 2025				
14:40	16:40	2:00	Moderador	Márcio F. Verdi, Secretario General, Secretaría Ejecutiva, CIAT
			Participantes: Especialistas Internacionales	Argentina, Alberto Abad; Chile, Fernando Barraza; Paraguay, Marta González Ayala; EUA, John Dalrymple
16:40	17:10	0:30	Café e Integración	
17:10	**18:10**	1:00	Clausura	
17:10	17:20	0:10	Invitación a Feria Tecnología 2016, Miami, Florida, EEUU, Secretaría CIAT	
17:20	17:30	0:10	Invitación a AG 2017 Paraguay, Paraguay	
17:30	18:10	0:40	Actos de Cierre Presidente Consejo Directivo, México	

Tema 2.1

DEL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES A LA CUENTA CORRIENTE Y COBRO

Olga Pereira
Subdirectora General
Autoridad de Recaudación, Impuestos y Aduanas
(Portugal)

Contenido: 1. El registro de contribuyentes en Portugal. 1.1. Número de Identificación Fiscal (NIF). 1.2. Cronología de la implementación y evolución del NIF. 1.3. Asignación del NIF. 1.4. Hechos relevantes en la gestión del Registro de Contribuyentes. 1.5. Datos de identificación y de actividad en el Registro de Contribuyentes. 1.6. Actualización del registro. 1.7. Intercambio automático de información entre las agencias. 1.8. Visión integrada del contribuyente. 2. Cuenta corriente – sistema de gestión de flujos financieros. 2.1. Sistema de Gestión de Flujos Financieros (SGEF). 2.2. Cuenta corriente del contribuyente. 2.3. Compensación. 2.4. Principales presupuestos del SGFF. 2.5. Circuito de Documento Único de Cobro (DUC). 2.6. Reembolsos e devoluciones. 2.7. Reembolsos del IRC. 2.8. Reembolsos de IVA. 2.9. Nuevas apps relativas a pagos y reembolsos.

1. EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES EN PORTUGAL

La Autoridad Tributaria y Aduanera (AT) asegura la constitución y gestión del registro de los contribuyentes en el área tributaria y aduanera.

Esta información es fundamental ya que sustenta la gestión de todos los impuestos administrados por la AT, permitiendo una visión integrada y completa de cada contribuyente, así como de las relaciones entre sujetos pasivos y de la segmentación de los contribuyentes. Esta información es continuamente actualizada, ya sea por iniciativa del propio contribuyente, por iniciativa de la administración pública portuguesa (habiendo estrechos vínculos entre los diversos organismos que se encargan de la recolección, procesamiento y gestión de esos datos).

1.1. Número de Identificación Fiscal (NIF)

Parte esencial de Registro de Contribuyentes es el número de identificación fiscal del contribuyente, que toma la forma de un número único secuencial de nueve dígitos, siendo el último de ellos un dígito de control, destinado al uso exclusivo en el tratamiento de la información de carácter fiscal, que abarca tanto a las personas naturales o jurídicas como a entidades similares.

El NIF es el campo "Clave" para la conexión entre los diversos sistemas de la AT, siendo utilizado para todos los *efectos fiscales.*

El 31-12-2015, la base de datos de identificación de todos los contribuyentes individuales y colectivos (residentes y no residentes) gestionada por la AT comprendía

aproximadamente 16,2 millones de contribuyentes (Personas Naturales - 15,7 M y Personas Jurídicas Activas 0,5 M).

1.2. Cronología de la implementación y evolución del NIF

- 1979 – inicio de la asignación del número de identificación fiscal (NIF) de las personas naturales, provisionales o definitivos, por el Ministerio de Finanzas;
- 1986 – inicio de la informatización de los impuestos, en la secuencia de implementación del Impuesto sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en Portugal;
- 1999 – unificación de los diversos sistemas de registro, con la creación del Registro Único –;
- 2007 – reestructuración del Sistema de Gestión de Registro de Contribuyentes (SGRC), para mejorar su capacidad de respuesta a las crecientes demandas de la actividad operativa del área fiscal mediante la migración tecnológica hacia una arquitectura web;
- 2013 - sistematización y armonización de la legislación relativa al Número de Identificación Fiscal (NIF), con la creación de las figuras de "Cancelación y Suspensión del NIF" y de la "Notificación Electrónica de los Sujetos Pasivos (ViaCTT)".

1.3. Asignación del NIF

Personas Jurídicas (Residentes o No Residentes) – en el ámbito del proceso de su creación / reconocimiento, el Registro Nacional de las Personas Jurídicas (RNPC) del Ministerio de Justicia les asigna el Número de Identificación de Persona Jurídica (NIPC), siendo este número considerado por la AT como NIF. Tanto el NIPC como los otros datos de identificación se transmiten diariamente a la AT, vía *webservice*.

Contribuyente Persona Natural (Ciudadanos Nacionales y Extranjeros) – compete a la AT (Ministerio de Finanzas) la asignación del NIF para estos contribuyentes. En el caso de los ciudadanos extranjeros, este número de identificación se incluye en una tarjeta de contribuyente expedida por la AT; en el caso de los ciudadanos portugueses, el NIF y otros tres números de identificación de las áreas de Justicia, Salud y Seguridad Social, forman parte desde 2007 de la Tarjeta de Ciudadano, un documento físico y electrónico emitido por el Ministerio de Justicia (para este propósito, el NIF es generado por la AT y comunicado al Ministerio de Justicia).

1.4. Hechos relevantes en la gestión del Registro de Contribuyentes

Desmaterialización de las declaraciones – el desarrollo de nuevas tecnologías ha hecho posible desde el año 2007, la sustitución de la recopilación de declaraciones de registro por declaraciones verbales prestadas por los interesados en el ámbito de la atención presencial ofrecida en los mostradores de los servicios locales de la AT (*front-office*). También permitió la prestación de determinados servicios por transmisión

electrónica de datos, en particular en lo concerniente al cambio de domicilio fiscal y la indicación del IBAN.
Las declaraciones de inicio, cambio y cese de actividad se encuentran hoy completamente desmaterializadas y pueden enviarse a través del Portal de Finanzas (canal de Internet), permitiendo así una entrega más rápida y eficiente de servicios por parte de la administración tributaria y dando como resultado una mayor comodidad y eficacia para los contribuyentes.

Cancelación del NIF – en caso de detección de multiplicidad de inscripciones para una misma persona o el cumplimiento de decisiones judiciales, la AT puede efectuar la cancelación del NIF y, siempre que aplique, del respectivo registro.

Suspensión del NIF – también es posible para la AT suspender el NIF, siempre que haya fuertes indicios de la comisión del delito de fraude fiscal (y dicha suspensión sea necesaria para evitar la continuación de la actividad delictiva), así como en algunos casos de renuncia a la representación fiscal (situaciones en las que la misma asuma carácter obligatorio y el representante podría decirse ha adoptado disposiciones ante el representado en el sentido de su reemplazo y este no se haya implementado, pudiendo la AT suspender el NIF del representado hasta el cumplimiento de dicha obligación).

Notificación Electrónica de Sujetos Pasivos (ViaCTT) y Buzón Postal Electrónico (CPE) - la ley portuguesa permite a la AT proceder a la notificación electrónica de los contribuyentes, estando legalmente establecido que la creación del buzón postal electrónico y su comunicación a la AT son obligatorias para todos los sujetos pasivos del régimen normal del IVA y para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas - IRC (residentes y no residentes con establecimiento permanente). El buzón postal electrónico es un servicio que permite al contribuyente recibir correo en formato digital (PDF), y que envía automáticamente una alerta por correo electrónico o SMS al contribuyente cuando un documento llega a ese buzón; para el subuniverso de contribuyentes legalmente obligados a poseer un CPE y que cumplan la obligación de notificar a la AT, los avisos emitidos por la Autoridad Tributaria y Aduanera se envían en formato electrónico y se considera, para efectos legales, que el contribuyente fue notificado cuando accede el buzón postal electrónico o cuando hayan transcurrido 25 días después del envío sin que el contribuyente haya accedido al mismo.

1.5. Datos de identificación y de actividad en el Registro de Contribuyentes

Datos de identificación de Personas Naturales contenidos en la base de datos de la AT: datos de identificación (Nombre completo, Nacimiento, Nacionalidad, Fecha de Nacimiento, Sexo) datos de contacto (Dirección, Correo Electrónico, Buzón Postal Electrónico - ViaCTT, teléfono) y otros datos relevantes a efectos fiscales (Estatuto fiscal, Número Internacional de Cuenta Bancaria - IBAN, Grado de discapacidad);

Datos de la actividad de los sujetos pasivos (naturales y jurídicos): marcos para el IVA e IR, Código de Actividad Económica (CAE), volumen de negocios, entidades

corporativas, IBAN, datos de insolvencia, datos sobre la disolución y terminación de liquidación de sociedades.

1.6. Actualización del Registro

El correcto funcionamiento de los sistemas informáticos de la AT es totalmente dependiente de la continua actualización de la información catastral. El registro de contribuyentes se actualiza por estas tres maneras:

- iniciativa del contribuyente de forma presencial ante los servicios locales de la AT o por vía electrónica en el Portal de Finanzas;
- intercomunicación con otras entidades públicas, como en el ejemplo de la comunicación para el cambio de datos de identificación (dirección) que el Ministerio de Justicia y los Registros Comerciales transmiten a la AT, después de haber sido declarados por los contribuyentes y recabados en el proceso de creación / cambio de la Tarjeta de Ciudadano o pacto social de sociedades comerciales;
- iniciativa de la AT, vale destacar aquí los procesos automáticos de limpieza de registro. La AT procede anualmente al cese oficial de la actividad de sujetos pasivos naturales y jurídicos que no presentan declaraciones durante más de dos años y para los cuales no hay evidencia del ejercicio de alguna actividad. Este procedimiento tiene como objetivo eliminar del universo de sujetos pasivos a los que, por cualquier razón, en particular, por no haber promovido el registro de cierre de liquidación en el Registro de Comercio, no entregaron la correspondiente declaración de cese de actividades. La declaración de cese oficial de actividad no libera a las entidades cubiertas del cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias, si ocurre u ocurriera en su esfera jurídica, cualquier hecho imponible y el cese de la actividad se da a conocer en el Portal de Finanzas para evitar un posible mal uso de números de identificación fiscal. Del mismo modo, los contribuyentes terminados ya no podrán utilizar su NIF para llevar a cabo adquisiciones intracomunitarias.

1.7. Intercambio automático de información entre las agencias

Teniendo por base objetivos de racionalización de medios, aumento de la eficacia de los servicios y reducción de los costos de contexto para los ciudadanos, se promueve y establece legalmente la intercomunicación entre los organismos públicos, que se produce principalmente sobre la base de la transmisión de datos vía *webservices.* En el ámbito de los datos de impuestos relevantes, vale la pena destacar el intercambio de información entre la AT y las entidades pertenecientes al Ministerio de Justicia, observando el deber del secreto fiscal previsto en la Ley General Tributaria.
La propia legislación también contempla situaciones específicas en las que este deber de secreto cesa, en particular para la ejecución de la ayuda mutua y cooperación de la autoridades tributaria con las administraciones tributarias de otros países derivado de los convenios internacionales a los que el Estado portugués está obligado, siempre que exista reciprocidad.

1.8. Visión integrada del contribuyente

La Visión Integrada del Contribuyente (VIC) es una aplicación disponible para los funcionarios de la administración tributaria a fin de facilitar la atención, al permitir, a través de un acceso único, la visualización de la información que caracteriza a los sujetos pasivos a nivel de la actividad que llevan a cabo, el patrimonio que poseen y su comportamiento ante la AT. Es un sistema que interactúa con las diferentes aplicaciones existentes y permite la emisión de Avisos y Alertas acerca de eventuales faltas o retrasos en el cumplimiento de las obligaciones de declaración y de pago. También proporciona información relativa a las actividades de inspección, en curso o concluidas, así como la existencia y el estado de los procesos ejecutivos.

Regida la AT por criterios de transparencia, la información disponible en la VIC, también puede ser consultada por el contribuyente, en el portal de finanzas, bajo una opción llamada "Situación Fiscal Integrada".

2. CUENTA CORRIENTE – SISTEMA DE GESTIÓN DE FLUJOS FINANCIEROS

2.1. Sistema de Gestión de Flujos Financieros (SGEF)

El Sistema de Gestión de Flujos Financieros (SGEF) surgió en 2004 como una respuesta concertada a los crecientes desafíos de mejorar la calidad del servicio prestado, haciendo hincapié en el enfoque en el contribuyente (en detrimento del enfoque en los impuestos) y el alivio de las relaciones financieras con que se estableció como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias ante la ley.

El modelo de proceso diseñado para lograr esta solución tuvo como principales directrices:

- facilitar la comunicación entre los flujos financieros de los diferentes impuestos, en particular mediante la aplicación de la figura de compensación entre débitos y créditos del contribuyente;
- contribuir a la especialización de funciones, que proporcionaría aumentos de productividad para la organización y mejoras en la calidad del servicio prestado al contribuyente;
- crear una Cuenta Corriente del Contribuyente, para proporcionar una visión integrada de información de flujos financieros que se producen entre el mismo y la administración tributaria.

2.2. Cuenta Corriente del Contribuyente

La cuenta corriente permite efectuar el registro de la información sobre los flujos financieros asociados a un contribuyente / agregado, de una manera organizada y coherente a nivel de los diferentes impuestos, de acuerdo con una lógica de

contabilidad de doble partida y basándose en un "Plan de Cuentas" propio y adaptado a las necesidades actuales.

La idea es mantener un repositorio de datos donde se registre el movimiento de los flujos financieros, manteniéndose una estructura de liberaciones unitarias y al mismo tiempo de saldos intermedios a niveles de agregación/discriminación de cuotas que se demuestren como necesarias.

En el modelo del Plan de Cuentas adoptado, las Clases se definen por la naturaleza, registrándose la información por impuesto al nivel más bajo de la subcuenta. Este modelo permite satisfacer simultáneamente las necesidades de gestión integrada de los contribuyentes (en las que se desea ver su relación con la Administración Tributaria, independientemente del impuesto que se grava) y las necesidades internas de la gestión realizada por la AT (que requiere información por impuesto).

Esta es la lógica que permite la implementación de acciones de Compensación, en que se regularizan las deudas de un contribuyente mediante la identificación y aplicación de los saldos acreedores de un elemento a otro que presente el saldo adeudado.

2.3. Compensación

El concepto de compensación se traduce en el uso, para un determinado contribuyente, de créditos (reembolsos o devoluciones) para la regularización de deudas que el mismo tenga ante la Administración Tributaria y Aduanera. La compensación también puede activarse para pagar cantidades adeudadas a un tercero, si hay a tal efecto la indicación explícita del contribuyente que posea el saldo acreedor. Para determinar la jerarquía con que las deudas podrán regularizarse, el procedimiento de compensación se rige por las reglas que consideran las variables período, tipo de impuesto y naturaleza de la deuda.

2.4. Principales presupuestos del SGFF

En el diseño del sistema se estableció el tratamiento modular de los diferentes impuestos mediante la existencia de funciones y procesos comunes (que se ocupan de los reembolsos, liquidaciones de emisión no previa, etc.), sobre la base de una lógica de especialización por funciones, en particular:

- separación entre los procesos de liquidación y los procesos de cobro - la liquidación del impuesto calcula la cantidad de cobro líquido, efectuándose en el cobro el cálculo de eventuales cuotas de intereses (en favor del Estado o en favor del contribuyente) y el ajuste de cuentas (en que se consideren las cuotas de interés calculadas y los pagos anticipados, que pueden adoptar la forma de retención en la fuente, pagos a cuenta, pago especial a cuenta y autoliquidación, dado que en el ajuste de cuentas sólo se consideran los montos efectivamente pagados);

- separación entre el documento de cobro y sus respectivos medios de pago - este enfoque se refleja, en particular, en la definición de estructuras de datos para la gestión, de forma individual, de reembolsos y notas de cobro (en cuanto a documentos de cobro) y los respectivos medios de pago que los concretizan;
- concentración de los diferentes tipos de cálculo de interés en un solo proceso - basado en el hallazgo de que, por sí mismo, cualquier cálculo de interés puede ser traducido en la aplicación de un factor porcentual a una base de incidencia, teniendo en cuenta un período de tiempo.

2.5. Circuito de Documento Único de Cobro (DUC)

El régimen de Tesorería Estatal aprobado en 1999 estableció el modelo y las instrucciones para completar y procesamiento el Documento único de cobro (DUC). Este documento constituye un elemento fundamental en la gestión de la tesorería del Estado, considerada desde la perspectiva de la entrada de fondos y, como tal, un factor esencial para el buen funcionamiento del sistema de cobros del Estado.

En cuanto al título que expresa la obligación económica derivada de la relación entre el Estado y el deudor, el DUC es un documento desmaterializado constituido por el conjunto estándar de información relevante para el pago (encarnado en la referencia de pago que permite la respectiva entidad identificación por la entidad liquidadora y el valor a pagar) que es el objeto del cobro, transmisión y tratamiento entre los diferentes sistemas que intervienen en la gestión de cobros del Estado, lo que permite un tratamiento automático en el mismo acto de cobro.

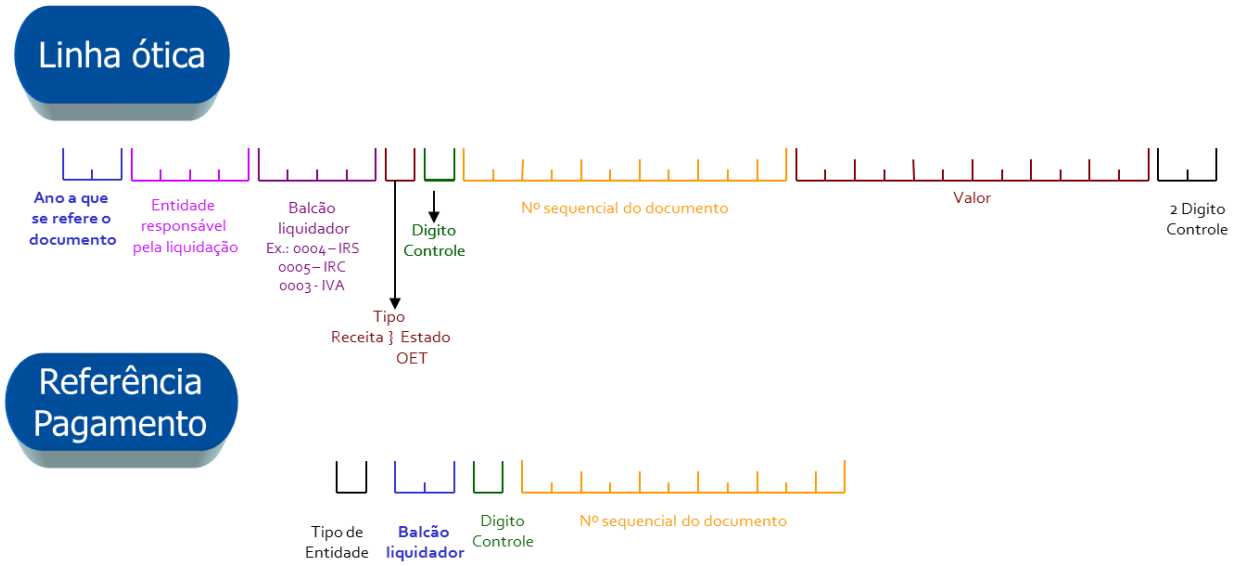
La referencia de pago, cuando se completa, se desglosa como sigue:

- entidad liquidadora / mostrador - 3 posiciones;
- dígito de control - 1 posición;
- número secuencial - 11 posiciones.

Además de la referencia de pago y en los casos que incluyan el documento de liquidación, el DUC tiene una línea óptica con la siguiente composición:

- año - 2 posiciones;
- entidad liquidadora / mostrador - 8 posiciones;
- tipo de ingreso - 1 posición;
- dígito de control - 1 posición;
- número secuencial - 11 posiciones;
- separador - 1 posición;
- entidad controladora de cobro - 4 posiciones;
- separador - 1 posición;
- valor - 12 posiciones;
- dígito de control - 2 posiciones.

La referencia de pago también puede contener un código de barras.



El uso del DUC desmaterializado permite el cobro de ingresos de cualquier entidad a través de la Red de Cobros del Estado, que incluye, además de las tesorerías de finanzas, los Correos de Portugal (CTT) y las Instituciones de Crédito. El DUC también puede pagarse en Cajeros Automáticos - ATM de la red Multibanco (SIBS), o a través del Internet (*homebanking*), lo que constituye un beneficio para el contribuyente, aumentando su comodidad y reduciendo los costos de contexto.

2.6. Reembolsos e Devoluciones

Los reembolsos de créditos fiscales resultan, por regla general, de montos del impuesto sobre la renta recibidos en exceso a través de pagos anticipados (retención en la fuente o pago a cuenta), siendo calculados automáticamente en el SGFF en el ámbito del proceso de "ajuste de cuentas". El origen de un reembolso también puede ser un pago realizado de forma incorrecta o duplicado, siendo también detectado en estas situaciones automáticamente por el sistema el derecho al crédito y el valor respectivo.

Después de haberse sido identificado el derecho a un crédito, con la autorización de emisión mediante el pago asociado, el sistema procede a la verificación automática de la existencia de deudas para el mismo contribuyente y, en caso que existan, se aplica como compensación al saldo crédito en el pago de dicha deuda; si sigue habiendo un saldo crédito después de la operación, se emitirá un reembolso por esta cantidad restante.

La existencia de un sistema de cobro transversal que soporte los diferentes impuestos y fases de cobro (voluntarias y obligatorias) presenta como un punto fuerte el hecho de

permitir la aplicación de saldos crédito sobre un determinado tributo al pago de los saldos pendientes del contribuyente en virtud de otro tributo.

2.7. Reembolsos del IRC

En el caso del IRC, la liquidación se hace por el propio contribuyente en la declaración anual de impuestos, presentado por transmisión electrónica de datos a través del Portal de Finanzas, debiendo luego pagar la cantidad que haya calculado.

En el SGFF se hace el cómputo de las cuentas mediante el análisis de los movimientos registrados en la cuenta corriente del contribuyente, que puede resultar en el impuesto a pagar (si el importe pagado por el contribuyente es inferior al calculado por la AT) o el reembolso de impuestos (cuando las cantidades pagadas por adelantado o en el momento de la liquidación sean más altas que el importe del impuesto calculado por el sistema).

Desde 2015 los procedimientos de reembolso de IRC pasaron a estar sujetos a nuevas normas destinadas a la introducción de mecanismos para fortalecer la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Entre los cambios introducidos se encuentra la aplicación por parte de la AT, de controles previos a la emisión de los reembolsos, con el fin de identificar las situaciones de riesgo (manifestadas en particular, en las prácticas de incumplimiento) y resolver la devolución indebida de impuestos. Siempre que la AT compruebe la existencia de diferencia entre el valor de las retenciones en la fuente del IRC enumerado en la declaración de renta y los valores comunicados a la AT por los organismos obligados a efectuar la retención en la fuente del impuesto, el plazo de concesión del reembolso previsto en la legislación tributaria se suspende, no habiendo lugar al pago de intereses compensatorios por la norma vigente.

Hay también otras situaciones susceptibles de determinar la suspensión al plazo de reembolso, incluyendo:
a) el sujeto pasivo se encuentra en situación de incumplimiento de la declaración del IVA, el IRC o el Impuesto Sobre la Renta de Personas Naturales (IRS), incluyendo las obligaciones accesorias de declaración y comunicación;
b) el contribuyente no sea titular de una cuenta bancaria;
c) la existencia de la comunicación, por parte del sujeto pasivo, del respectivo buzón postal electrónico (ViaCTT);

Cuando ocurre cualquiera de las situaciones mencionadas anteriormente, el sujeto pasivo es notificado para rectificar o justificar la falta en un plazo de 15 días, terminando la suspensión con el cumplimiento de la obligación en mora o la aceptación de su justificación por la AT.

Por ejemplo, se observa que, en 2015, en virtud de la campaña de IRC relativa al ejercicio fiscal 2014, se suspendieron 12.327 reembolsos del IRC, por un monto total de 56,9 millones de euros, debido a la aplicación de esta legislación, siendo el motivo la

"Inexistencia de IBAN" o de mayor énfasis en el origen de la suspensión (56,8% en número de casos y el 29,5% en cuanto al monto de reembolso suspendido).

2.8. Reembolsos de IVA

Están legalmente previstas situaciones en las que el método de determinación del IVA conduce a la generación de crédito fiscal. Las que tienen mayor relevancia son los proyectos / fases de inversión (en que las adquisiciones realizadas superen, por regla general, las ventas), el enfoque de ventas orientado al mercado externo (exportaciones e movimientos intracomunitarios de bienes), o los casos en que por la naturaleza de la actividad, el contribuyente realice operaciones en las que la determinación del impuesto sea obligación del comprador.

Cuando, en el período fiscal correspondiente para el contribuyente (mes o trimestre), este determine que el impuesto deducible exceda el impuesto liquidado, podrá, por regla, informar este de crédito calculado para el período siguiente, o, alternativamente, podrá pedir su reembolso si ha presentado de forma acumulativa la Declaración Periódica (PD) dentro del plazo legal y cumpla una de las siguientes condiciones:

- haya existido crédito consecutivo fiscal durante 12 meses y la cantidad calculada sea mayor de 250 euros, pero inferior a 3.000 euros;
- haya cese de la actividad y el crédito determinado sea mayor de 25 euros;
- o el crédito calculado exceda 3 000 euros.

En la concesión de reembolsos del IVA, la verificación de los requisitos formales que deben cumplir los contribuyentes se realiza de forma automática, siendo algunos verificados en el momento de presentación de la declaración periódica y otros en una fase posterior de tratamiento de la misma. Esta concesión depende de la verificación acumulativa de los requisitos legales, en particular:

- no se encuentre el sujeto pasivo en situación de incumplimiento en materia de IVA y el IRS o IRC (según sea el caso) con referencia a períodos impositivos anteriores, haya informado todas las facturas emitidas durante el período o períodos anteriores y no ocurra la existencia de diferencias entre los valores reportados y los valores declarados de impuesto liquidado y deducible;
- existencia de cuenta bancaria en la que el sujeto pasivo sea el titular, confirmado por la entidad de crédito correspondiente;
- informar a la administración tributaria su buzón de correo electrónico (ViaCTT).

La no verificación de las condiciones referidas determina la suspensión del plazo de concesión de reembolsos y del cálculo de intereses, siendo el sujeto pasivo notificado para regularizar la falta dentro del plazo establecido, bajo pena de rechazo del reembolso y la consiguiente notificación automática del crédito a su cuenta corriente.

Verificados los supuestos legales y formales, se someten los reembolsos a una "matriz de riesgo" con el propósito de identificar posibles casos de fraude. Todos los reembolsos cuyo resultado de análisis se sitúen dentro de la zona de riesgo están sujetos a la acción fiscalizadora por el área de Inspección Tributaria.

La conclusión del análisis por los servicios de Inspección Tributaria es crucial para la decisión sobre la solicitud de reembolso: si la acción no identifica las necesidades de corrección de los valores declarados por el contribuyente, puede lograrse el envío favorable de reembolso del IVA; si hay correcciones que hacer, las mismas se deducirán de la cantidad del reembolso calculada originalmente.

2.9. Nuevas apps relativas a pagos y reembolsos

La AT pretende garantizar un alto nivel de calidad en los servicios prestados al ciudadano / contribuyente, perfilándose como una administración pública moderna y proactiva.

Para alcanzar este objetivo, pronto estarán disponibles las aplicaciones para la tecnología móvil a través de la cuales se podrá acceder en tiempo real la información sobre los pagos actuales, las deudas en ejecución fiscal y los reembolsos.

Tema 2.2

LA AUDITORÍA Y EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Horacio Castagnola
Director General
Dirección General Impositiva
(Argentina)

Contenido: Introducción. 1. Un proceso evolutivo. 1.1. El contexto. 1.2. Conocimiento de las capacidades de gestión. 1.3. La plataforma tecnológica. 2. el modelo de Agencia. 2.1. El proceso de control y la auditoria. 2.2. El rol de la inspección tributaria. 2.3. Las etapas del proceso de auditoría. 2.4. Áreas de Fiscalización. 2.5. Casos relevantes. 2.6. Las áreas de revisión o de determinación administrativa. 2.7. La evaluación del impacto final de la auditoría. 2.8. Otras formas de control. 2.9. Control de las facturas falsas. 1.10. Fiscalidad Internacional. 3. la importancia del gerenciamiento: el rol de las áreas de coordinación operativa y técnica. 3.1. Evaluación del impacto.

INTRODUCCIÓN

Entendemos que la misión fundamental de la administración tributaria es gestionar la aplicación del sistema impositivo procurando mejoras permanentes en la conducta fiscal de los ciudadanos.

En general, las administraciones pueden actuar en contextos culturales, económicos y sociales muy diferentes que condicionan de manera sustancial las estrategias a aplicar.

En países con niveles razonables de cumplimiento el rol del control se ejerce fundamentalmente detectando y sancionando los casos excepcionales que se alejan negativamente del cumplimiento medio de la población.

La sanción de incumplimientos significativos y de gran trascendencia pública permite recordar, por su impacto social, que las capacidades de acción de la administración siguen vigentes.

En las sociedades en que el incumplimiento es generalizado y significativo los desafíos son distintos.

Para lograr mejoras sustanciales en la conducta de la mayoría de los sujetos obligados se requiere implementar estrategias distintas de las que se utilizan en la situación anterior.

En estos casos es necesario, concurrentemente con las actividades de control, intensificar la educación tributaria y la divulgación masiva de las obligaciones existentes.

Si los sujetos obligados por la ley desconocen las normas difícilmente cumplan con las mismas. Si no perciben riesgo ante el incumplimiento difícilmente modifiquen positivamente su conducta.

Establecer rutinas de difusión con adecuados programas de comunicación social, lograr la inclusión de los no inscriptos y controlar en forma oportuna y sistemática las obligaciones formales y materiales son acciones básicas en estos contextos.
Más allá de las distinciones señaladas, todas las administraciones – no obstante la diversidad de contextos en que actúen y las diferencias en las magnitudes o complejidades relativas - deben gestionar eficientemente, siempre, los procesos que están bajo su responsabilidad.

Si bien al interior de las administraciones tributarias se desarrollan diversas y múltiples actividades, indudablemente las funciones de recaudación, cobranza, auditoría y servicios al contribuyente son las que constituyen el núcleo operacional de la administración y, en nuestra opinión, no se pueden ver como compartimentos estancos. Si estos procesos no están adecuadamente interrelacionados pueden limitarse severamente las potencialidades e impactos de la gestión.

La primera idea fuerza que nos interesa destacar es, por lo tanto, que las administraciones deben entender a las actividades mencionadas como un conjunto continuo e interdependiente, cuyas interacciones recíprocas tienen una relevancia cada vez más evidente.

Las debilidades y fortalezas de cada una de las partes constitutivas de este único sistema se realimentan entre sí y por lo tanto deben ser encaradas como un todo integrado, donde la eficiencia de cada una de las partes resulta crucial para la mejora del cumplimiento.

El objetivo de esta presentación es brindar una visión de la Auditoría Fiscal entendida como parte del proceso integral de control de la Administración Tributaria, que incluye a todas las funciones básicas de la gestión.

Esta manera sistémica de encarar la actividad fiscalizadora difiere de la tradicional, que ponía en la auditoría el foco casi exclusivo de las capacidades de generación del riesgo percibido por los contribuyentes y responsables.

Esta visión será el eje central de las estrategias implementadas para mejorar la conducta tributaria en nuestro país y el fundamento que hemos adoptado para encarar nuestras actividades de control en el futuro inmediato.

1. UN PROCESO EVOLUTIVO

En las últimas décadas tanto la teoría económica como la sociología han permitido a las administraciones tributarias incorporar mayores conocimientos sobre el comportamiento de los distintos agregados sociales y económicos. También se ha avanzado en el conocimiento de los mecanismos de toma de decisiones ante los distintos incentivos que reciben las personas por parte de otros agentes económicos, entre ellos el Estado.

Ese mejor conocimiento de la conducta social – y la de las personas individualmente consideradas - ha permitido comprender que las visiones excesivamente simplificadas sobre el control fiscal generalmente son insuficientes para modificar positivamente el comportamiento tributario de los ciudadanos.

A nuestro criterio, el modelo tradicional de generación de riesgo debe ser enriquecido por una visión que permita integrar en una única estrategia a los distintos instrumentos con que cuentan las administraciones tributarias para incentivar mejoras en la conducta fiscal.

Nos referimos precisamente a elementos tales como la educación tributaria, los servicios al contribuyente, el apoyo técnico y logístico, mejores servicios de internet y todo lo que signifique facilitar el cumplimiento. Incluimos en este concepto amplio el oportuno y riguroso control primario de las obligaciones de presentación y pago.

Esta concepción no implica, obviamente, desconocer la importancia fundamental que la auditoría tiene para lograr un mejor control del cumplimiento, pero se diferencia de la mirada clásica en que no limita a la auditoría como la casi exclusiva herramienta disponible para mejorar el cumplimiento.

Desde el nacimiento del contribuyente en los registros de la administración- en la etapa de inscripción - existen elementos que resultan críticos en todas las interacciones posteriores.

La precisa identificación de los domicilios, las formas societarias que se adopten o la correcta clasificación de la actividad económica desarrollada, como así también la de los restantes elementos que caracterizan a las personas, resultan relevantes en etapas posteriores del proceso como puede ser en la cobranza o en la auditoría fiscal.

En las distintas etapas de la cadena de actividades que puede darse en la relación fisco-contribuyente los agentes y funcionarios deben tener clara conciencia de la importancia de sus roles, no solo para el desempeño de sus tareas específicas sino en sus relaciones con las restantes áreas de actividad.

La auditoría fiscal, en esta visión, resulta entonces un elemento esencial en todo el proceso de control pero no puede ser analizada aisladamente de los restantes elementos que componen la cadena de gestión de la administración.

Bajo esa óptica plantearemos estas consideraciones sobre el rol de la auditoría y el control del cumplimiento.

1.1. El contexto

El abordaje mencionado requiere también de un profundo conocimiento del contexto en que se debe actuar.

Los contribuyentes y responsables que interactúan con la administración tributaria abarcan un continuo que va desde pequeñas unidades, con un mínimo de obligaciones y poca envergadura económica, hasta grandes conglomerados con multiplicidad de actividades y gran diversidad de operaciones.

En algunos países, la gran dispersión geográfica y las diferencias del comportamiento tributario que se observa entre los grandes centros urbanos y el de las poblaciones rurales muy alejadas exigen responder también de forma distintas ante los desafíos implícitos en esas realidades tan distintas.

Vale mencionar que en las últimas décadas la globalización económica y financiera ha agudizado esta necesidad de conocer adecuadamente el medio tanto nacional como mundial en que operan nuestras organizaciones.

Los contribuyentes y las administraciones están afectados por esas condiciones de contexto, no sólo económicas y financieras sino de orden político, cultural y educativo.

Este requisito de conocer el ambiente en que se actúa, para poder diseñar e implementar estrategias adecuadas, exige un monitoreo de esa realidad para estar atentos a los cambios que se produzcan en la misma.

Una mirada exclusivamente técnica puede debilitar el posicionamiento de la administración ante la sociedad y limitar severamente sus capacidades de acción e influencia.

Elaborar un plan estratégico implica conocer el medio y las capacidades de la propia administración teniendo clara conciencia de sus fortalezas, debilidades y riesgos que enfrentan.

Sólo a partir de tener conocimientos precisos sobre el abordaje institucional requerido resulta posible plantear un programa de actividades de control en condiciones de impactar inteligentemente el contexto para mejorar en forma progresiva el cumplimiento de los distintos universos de responsables.

La carencia de un conocimiento objetivo del riesgo que presentan los distintos sectores y actividades económicas, y de los responsables individuales que componen cada universo, debilita la respetabilidad de la administración ante los contribuyentes y ante la sociedad.

Nuestra experiencia en la elaboración de estudios sectoriales, a través de la creación de áreas de Fiscalización Especializada, permitió avanzar en el conocimiento de los distintos sectores económicos, sus prácticas productivas, comerciales y financieras y la estructura de los mercados en que operan como asimismo la tributación del sector y las eventuales maniobras tendientes al incumplimiento que en los mismos se pudiesen verificar.
Ese conocimiento específico se vuelca en manuales sectoriales y pautas de trabajo que capacitan al personal auditor y fortalece su presencia y capacidad de control y permiten desarrollar medidas estructurales que prevengan focos de evasión.

1.2. Conocimiento de las capacidades de gestión

Tanto como conocer la realidad externa en la cual actúa la administración se requiere otro elemento esencial para poder controlar eficazmente el cumplimiento.

Resulta muy difícil definir estrategias de control sobre un determinado universo de contribuyentes si no se conoce la capacidad operativa de la propia administración.

Para lograr ese objetivo oportunamente definimos e implementamos lo que denominamos el ADN de cada jurisdicción.

En esencia se trata de medir la cantidad y complejidad de las obligaciones que deben cumplir los distintos universos que componen cada jurisdicción operativa, en función de los distintos impuestos en que están inscriptos y de la complejidad inherente a los mismos.

Esta cuantificación permite evaluar racionalmente la cantidad de recursos humanos y los distintos niveles de capacitación requeridos.

De esa manera se puede definir la cantidad de acciones de control posibles y reforzar las jurisdicciones con dotaciones no acordes a la magnitud de obligaciones y el tipo de contribuyentes que deben administrar.

Esta plataforma permite también medir la productividad de cada jurisdicción y realizar todas las comparaciones que se estimen necesarias para evaluar la gestión que se realiza.

1.3. La plataforma tecnológica

Las capacidades que ofrece la tecnología informática y de las comunicaciones brindan la plataforma sobre la que se construyen las distintas estrategias de control.

La difusión en el uso de declaraciones juradas y pagos electrónicos, la facturación también electrónica, el poder identificar y designar terceras personas que actúan como agentes de información y retención y la mayor bancarización de las transacciones son todos elementos que han posibilitado la construcción de bases de datos muy ricas y poderosas que están disponibles para su utilización en el control y la auditoría fiscal.

Sin embargo, este avance notable en la disponibilidad de datos útiles para el control no constituyen de por sí una panacea.

Frecuentemente encontramos aquí el primer escollo en la mejora de calidad en el control.

Las capacidades analíticas de nuestros funcionarios y agentes frecuentemente no están a la altura de lo requerido para lograr un uso óptimo de las potencialidades que brindan las excelentes bases de datos que ahora disponemos.

Saber bucear adecuadamente en millones de datos requiere niveles de especialización que pueden exceder la capacitación media de nuestros funcionarios.

Transformar esas gigantescas bases de datos en información útil y relevante exige la construcción de modelos de análisis de riesgo donde se exigen capacidades y formación en áreas de conocimiento que frecuentemente carecemos.

La experiencia observada en organizaciones complejas como las entidades financieras internacionales y aún en las grandes agencias de publicidad puede indicar desafíos que se nos presentan para utilizar al máximo y productivamente toda esa data.

La generación y puesta a disposición de la administración tributaria de esos volúmenes de información implican costos que deben ser soportados por el sector privado de nuestras economías. Esto obliga al uso racional de la misma para no afectar la capacidad competitiva de nuestras empresas como consecuencia de la imposición de costos parafiscales innecesarios.

Debemos darle a esa potencialidad informativa un uso que signifique evidentes mejoras en el control de forma tal que se reduzca el incumplimiento y fortalecer así efectivamente la situación fiscal de nuestros países.

La identificación de patrones de conducta a través de la explotación de información agregada o BIG DATA, ofrece nuevas oportunidades de conocimiento de la realidad económica y social.

Las administraciones poseen volúmenes de información que les permiten avanzar rápidamente en este campo en la medida que cuenten con personal técnicamente capacitado para explotar esos datos inteligentemente.

Asimismo, como mencionábamos antes, ver todo el proceso como un continuo permite engarzar la información producida en las distintas etapas de la cadena de control en elementos útiles para caracterizar y calificar a los contribuyentes en función del riesgo que implican, fortaleciendo así todos los procesos de gestión de riesgo y cobro de los tributos adeudados.

Un modelo adecuado de perfiles de riesgo permite asignar un valor al contribuyente, no sólo a partir de sus propias declaraciones juradas o la información suministrada por terceros, sino también a partir de los patrones brindados por su conducta formal.

Eventos tales como la no presentación o la presentación fuera de término de una declaración jurada o irregularidades en los pagos puede brindar datos que ayudan a calificar la conducta y ser utilizados en etapas posteriores del control.

Estas posibilidades de asignar valor de riesgo fortalece también el propio control formal. Si los contribuyentes conocen esta asociación entre conducta formal observada y riesgo de ser auditados probablemente mejoren su conducta en estas etapas básicas de la relación entre el contribuyente y la administración.

A partir de la disponibilidad de información oportuna y confiable, la administración estará en condiciones de diseñar estrategias de control que le permitan crear condiciones de riesgo adecuadas para los distintos universos de responsables.

La información oportuna y confiable y su inteligente utilización permite a su vez encarar otro de los grandes desafíos que enfrentan las administraciones: reducir significativamente la discrecionalidad de todas sus operaciones al otorgarle racionalidad y objetividad a sus criterios y mecanismos de selección de contribuyentes a fiscalizar reduciendo así las oportunidades de corrupción.

La construcción de mecanismos que permitan asignar un riesgo objetivo a los responsables y gestionar las actividades de control en forma acorde a esas valoraciones es un elemento crucial para reducir significativamente la posibilidad de actividades que afecten el comportamiento ético de los funcionarios.

La experiencia obtenida en nuestro país con el sistema SIPER (Sistema de Perfiles de Riesgo) fue un avance inicial que permitió introducir en nuestra administración la calificación de los contribuyentes teniendo en cuenta su conducta formal y material y lograr avanzar en métodos objetivos de selección de contribuyentes a fiscalizar.

El Sistema de Perfiles de Riesgo es una herramienta que permite la clasificación de los contribuyentes de acuerdo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esta herramienta integra toda la información tributaria disponible y asigna pesos relativos a cada una de las variables, con el fin de segmentar universos de contribuyentes para definir acciones diferenciadas sobre cada uno de ellos.

El resultado de la evaluación de las variables definidas para el Sistema de Perfiles de Riesgo permite comparar y evaluar a los contribuyentes en función del riesgo medido de forma objetiva, con lo que se construyen universos de comportamiento tributario homogéneos. Se puede realizar así una correcta asignación de los recursos y prioridades a las labores de control, fiscalización y cobranzas.
El sistema refleja la categoría que se asigna a los contribuyentes de acuerdo al valor relativo que se le asigne a cada variable, el cual debe ser revisado periódicamente.

Los objetivos de un mecanismo de calificación son reflejar la conducta fiscal de los contribuyentes en un período de tiempo.

Su utilización práctica es un elemento objetivo y complementario en la selección de casos para fiscalizar y permite generar estrategias selectivas en las distintas funciones (recaudación, cobranza, fiscalización y servicio al contribuyente).

Se procura así identificar y estudiar los riesgos de comportamiento de los contribuyentes, con el fin de reducir los niveles de incumplimiento y facilitar el análisis pormenorizado de las acciones más recomendables a implementar para cada grupo o segmento de contribuyentes de acuerdo a sus características.

También se implementó una consulta privada a través de la Oficina Virtual para que cada contribuyente pueda conocer el perfil de riesgo que la Administración Tributaria ha asignado con relación a su comportamiento fiscal y de esa manera inferir la posibilidad de ser fiscalizado por ese motivo.

En síntesis, la calificación del riesgo provoca un corrimiento de los contribuyentes hacia los subconjuntos o categorías de mejor clasificación a través de la mejora en su comportamiento, logrando así, una mejora espontánea de la conducta observada por los mismos.

2. EL MODELO DE AGENCIA

La implementación del concepto de Agencia Tributaria, integrando la responsabilidad de la administración de tributos internos con las obligaciones de la seguridad social y el control aduanero permitió explorar nuevos caminos en la búsqueda de mejorar el control fiscal.

Si bien las experiencias fueron muy disímiles y el nivel de éxito en los procesos de integración fueron variados, es oportuno mencionar que la sinergia producida al contar en una única base de datos el conjunto de información disponible sobre las distintas obligaciones de un sujeto económico determinado permite conocer con mayor precisión su conducta y el riesgo que la misma genera para el cumplimiento.

Si bien los procesos y procedimientos de control aplicados pueden diferir en los distintos ámbitos, el poder visualizar al agente económico como una única unidad operacional hace que la información obtenida en los distintos aspectos de su relación con el Fisco potencie el conocimiento que se tiene del mismo y por ende las capacidades de control.

Sabemos que los procesos de integración de culturas tan distintas como la aduanera y la tributaria y la de las obligaciones de la seguridad social no resultan fáciles de consolidar pero el balance general, a nuestro criterio, sigue resultando positivo.

2.1. El proceso de control y la auditoria

Los sistemas tributarios operan, en general, con sistemas autos declarativos de las obligaciones.

Es ésta sin duda la evidencia más fuerte sobre las limitaciones que tenemos para que la determinación del impuesto sea efectuada por la propia la administración.

Hemos mejorado notablemente nuestra información disponible pero, salvo en contados países, no estamos – aun – en condiciones de “facturar el impuesto “.

Esta limitación ha llevado a la necesidad de crear las condiciones de riesgo suficientes como para inducir a los obligados a que auto declaren sus obligaciones teniendo en cuenta el riesgo que para ellos significa que el Fisco pueda contar con la información suficiente y las técnicas de control adecuadas como para conocer y sancionar omisiones, errores o maniobras dolosas.

Ese es en esencia el “cumplimiento voluntario “.

Aceptado este principio queda por analizar si ese riesgo es exclusiva responsabilidad de la función de auditoría fiscal o es un producto final de toda la actividad de la administración.

Pensamos que la segunda opción es la más sustentable y potente.

Entendemos que todas y cada una de las actividades que realizamos son elementos fundamentales para lograr un cumplimiento adecuado y razonable.

Por esa razón mencionamos en primer lugar la necesidad de una adecuada difusión de la normativa y un proceso continuo, sistemático y permanente de educación tributaria de la población.

También señalamos la relevancia del proceso de inscripción.

En el mismo se debe otorgar un extremado cuidado en la identificación de los elementos esenciales que caracterizan al contribuyente: tipo de sociedad, domicilio, actividad económica, obligaciones en que se inscribe, pertenencia a un conjunto económico, participaciones societarias, si opera en el comercio exterior, autoridades y otros atributos semejantes.

Consideraciones semejantes pueden efectuarse respecto al rigor en el desempeño de las distintas etapas del control de cumplimiento sean éstas las referidas al proceso de recaudación – control de presentación y pagos – como la referida a cobranza efectiva de las distintas acreencias a favor del Fisco.

Denominamos *Ciclo Completo* a toda esta cadena concatenada de acciones y de controles.

Entrando específicamente en la función de auditoría resulta pertinente lograr un cambio conceptual importante.

Hasta hace no muchos años el eje central del control fiscal pasaba por el accionar y la actividad del fiscalizador o auditor fiscal.

La explicación más simple de la importancia que revestía su rol recaía en la limitación informativa de las propias administraciones.

La administración tributaria no conocía al contribuyente y, en consecuencia, era necesario ir a su domicilio para acceder a los datos requeridos para evaluar si lo auto declarado se acercaba mínimamente a la realidad material de su actividad económica y a verificar si interpretaban correctamente las normas.

2.2. El rol de la inspección tributaria

Tradicionalmente la relación de control entre el fisco y el contribuyente se daba a través de la denominada inspección tributaria.

En la misma, un auditor fiscal o un equipo de auditores se presentaban en el domicilio de un contribuyente casi con un total desconocimiento del mismo y, aplicando técnicas de auditoría, intentaba identificar observaciones a la validez de lo que se mostraba en los registros contables y finalmente en las declaraciones de impuestos presentadas a la administración.

El tradicional proceso de inspección impositiva se iniciaba a partir de criterios frecuentemente subjetivos o aleatorios.

Este acercamiento al contribuyente generalmente dependía de denuncias recibidas por el Fisco o era prácticamente discrecional o por azar.

En esencia esta situación derivaba en una generalizada falta de objetividad dejando el riesgo en manos del auditor fiscal.

Las posibilidades brindadas por la tecnología y el análisis interno por parte de la administración, tanto a partir de la información proveniente de terceros como por lo auto declarado por los contribuyentes, permitió iniciar un cambio sustancial en los métodos de gestión del proceso de fiscalización.

A partir de un momento dado la información pasó a gobernar el proceso.

En un principio, los métodos usados resultaban bastante rudimentarios, esencialmente eran cruces de datos bastante simples y la detección de inconsistencias en lo declarado.

Con el correr de los años fuimos capaces de construir matrices de riesgo y, más importante aún, integrar toda la data disponible en la administración – en las distintas etapas del “ciclo de vida” del contribuyente - y en los distintos momentos del control para poder evaluar objetivamente su verdadero riesgo tributario.

Esta visión integral obligó a potenciar el rol de cada etapa, planteando la necesidad de reconocer la importancia que tenían en un proceso integral de control.

La calidad y completitud en el momento de la inscripción, la interpretación que se le daba a la legislación tributaria o la conducta formal de presentación y pagos hacían que todas las actividades del contribuyente brindaban información para poder calificar su riesgo.

Este cambio de enfoque lleva a la necesidad de jerarquizar el rol de las áreas de investigación o de selección de casos a fiscalizar.

A partir de cierto momento crítico, cuando la información disponible pasa a ser relevante, quien tiene la obligación primaria de conocer el riesgo no es solamente el inspector. Existe una etapa previa sumamente importante que es la que permite, en

función de una diversidad de elementos de juicio disponibles, conocer si el contribuyente presenta un riesgo para la administración tributaria.

Esos elementos a evaluar concurrentemente pueden incluir desde el sector económico en que actúa, la conducta formal, el comportamiento relativo a otros contribuyentes del mismo sector, las relaciones e indicadores que se puedan definir para analizarlo objetivamente hasta las inconsistencias con información recibidas de otras personas.

En esa etapa de investigación se definen hipótesis de incumplimiento partiendo de la explotación de las bases de datos que deben ser evaluadas durante el proceso de auditoría fiscal.

En la actual gestión hemos impulsado la realización de talleres de trabajo para que funcionarios pertenecientes a diferentes áreas de investigación se reúnan para compartir criterios y experiencias sobre la mejor explotación de las bases de datos y los diferentes criterios técnicos para formular hipótesis de incumplimiento y evasión.

2.3. Las etapas del proceso de auditoria

Es así como la secuencia de las etapas de control pueden resumirse brevemente en las siguientes:

Investigación: Sus actividades pueden enumerarse indicativamente como:

1. Consultar los datos y analizarlos.
2. Seleccionar los casos con riesgo probable y ponderar su importancia relativa.
3. Ordenar el inicio de la auditoria.
4. Registrar el caso en algún sistema de seguimiento o trazabilidad de lo actuado – para consulta y revisión - (en nuestro país utilizamos un sistema denominado SEFI) donde los participantes en el proceso de auditoría registran todos los eventos e informes relativos al avance del caso hasta su descarga final.

Para evitar iniciar casos que carezcan de viabilidad técnica, en la etapa del inicio de la inspección es imprescindible que se conozcan los criterios que sostienen las áreas legales y técnicas respecto de las hipótesis de incumplimiento formuladas y también estar al tanto de los pronunciamientos y criterios de la Justicia con respecto a los temas controvertidos.

Un accionar imprudente en esta etapa puede generar dispendios de tiempo y, más grave aún, costas a pagar por el Estado cuando se resulte perdidoso por haber avanzado en criterios no viables técnica o jurídicamente o no convalidados por la Justicia.

De no existir criterios judiciales firmes debe avanzarse con prudencia para evaluar la sostenibilidad de determinadas posiciones para solo expandir las acciones cuando los

criterios sostenidos por la administración vayan logrando alguna confirmación en la Justicia.

A nuestro criterio el área de investigación es uno de los polos centrales a través de los cuales se conduce el proceso fiscalizador.

El uso intensivo de la información requiere que en esta área confluyan conocimientos técnicos altamente formados en lo tributario con el apoyo de agentes capacitados en análisis de información.

Se requiere asimismo una apertura conceptual y concreta hacia las áreas involucradas en lo contencioso judicial, para estar lo más actualizados posible sobre lo dictaminado por la justicia. Los casos que se inicien deben tener probabilidades razonables de ser exitosos.

Las administraciones no están en condiciones de identificar TODO el incumplimiento.

El rol de la auditoría fiscal es la de ser un instrumento de la administración fiscal en condiciones de identificar casos de incumplimiento en forma oportuna y obtener las pruebas suficientemente sólidas para poder sancionarlos adecuadamente y dar señales claras a la sociedad que se está en condiciones de generar un riesgo sostenido y efectivo para los responsables incumplidores.

Durante décadas las áreas de investigación tenían un rol simplemente administrativo de manejo de los casos, pero el cambio sustancial en las estrategias de control obligó a un replanteo profundo de su rol, jerarquía y calidad de sus integrantes.

2.4. Áreas de Fiscalización

Son las encargadas de verificar en la práctica las hipótesis generadas en la etapa de Investigación, recolectar- en el trabajo de campo - las pruebas para lograrlo y poder así convalidarlas o no.

Para ello, y siguiendo las metodologías de trabajo reguladas tanto por las áreas que conducen el proceso de fiscalización (en nuestro país la Subdirección General de Fiscalización) y los métodos de auditoría contable e impositiva generalmente aceptados, evaluar elementos tales como la seguridad que brinda el control interno del propio contribuyente o si sus prácticas cotidianas difieren de las del sector en que actúa (a través del conocimiento del mismo que brindan los estudios sectoriales).

Por último validar la certeza de las registraciones y la validez de los comprobantes evaluando la genuinidad de los mismos y la consistencia de lo auto declarado oportunamente que, por alguna razón, motivó una hipótesis de riesgo en la etapa investigativa o una inconsistencia en los cruces o validaciones realizados en ambientes computacionales.

En nuestro país se trabaja con equipos de inspectores (entre 5 y 7 funcionarios por equipo) bajo la conducción de un supervisor. Estos equipos responden a Divisiones que se integran por aproximadamente 5 o 6 equipos.

Progresivamente se ha avanzado en la utilización de auditorías modulares para analizar aspectos concretos y puntuales, reduciendo así la realización de auditorías integrales que pretenden cubrir todos los aspectos de la realidad económica y tributaria del contribuyente. Esta modalidad permite aumentar la cantidad de casos a realizar, con mayor precisión y objetividad.

2.5. Casos relevantes

Más allá de los casos generados por el proceso mencionado, durante nuestra gestión decidimos establecer un criterio adicional.

Cada autoridad jurisdiccional – en nuestro caso los Directores Regionales -, que son la autoridad administrativa superior en un área geográfica determinada y que supervisa todas las actividades de la AFIP/DGI en esa jurisdicción debe, a su vez, ser responsable ante el Director General de un número de casos (entre 5 y 10) que son de su exclusiva responsabilidad final.

Esta decisión tiene por objeto que los mismos estén en pleno conocimiento de las posibilidades y dificultades del proceso fiscalizador, como también de la necesidad de lograr casos de alto impacto social por tratarse de evasión agravada, fraude o ilícitos fiscales, que ayuden a modificar positivamente la conducta a través de un mayor riesgo percibido en su jurisdicción.

Los resultados obtenidos deben difundirse a través de los medios de comunicación nacionales y locales apalancando así el posicionamiento del fisco en esa zona.

Los resultados en general han sido buenos y al iniciar esta nueva gestión hemos decidido poner un acento y supervisión especial por parte de los máximos niveles organizativos en su adecuado funcionamiento.

2.6. Las áreas de revisión o de determinación administrativa

Estas áreas son las responsables de evaluar y revisar las conclusiones de las auditorías fiscales cuando las declaraciones son impugnadas y las observaciones no han sido conformadas por los contribuyentes.

Como vemos es recién en este punto de la cadena de control cuando se abandona el criterio de auto declaración y es el Fisco el que toma la determinación del impuesto en lugar del contribuyente. También deben hacerlo en caso que se omitiere la obligación de presentar la declaración jurada.

La determinación sobre base cierta se efectúa a partir de datos brindados por los responsables por deuda propia o por terceros, mediante acción directa del Fisco, que realiza así la tarea que debió efectuar el contribuyente de haber presentado su declaración jurada correctamente.

Esta modalidad es la regla general y solo cuando no pueda realizarse sobre base cierta se podrá recurrir a base presunta.

Para hacerlo se pueden emplear presunciones, de hechos o circunstancias conocidas vinculadas al hecho imponible que permiten en casos particulares inducir la existencia y medida del mismo a través de una inducción lógica.

Giuliani Fonrouge menciona algunas causales más allá de la no presentación de la declaración jurada que autoriza la determinación sobre base presunta.
Menciona entre otras:

1. que el contribuyente no lleve libros
2. que no posea elementos de contabilidad o que éstos sean deficientes
3. cuando la autoridad fiscal procuró obtener los libros de contabilidad y los elementos probatorios y no pudo lograrlo
4. si el contribuyente no cumple con el deber de colaborar e imposibilita la verificación
5. si la contabilidad no discrimina adecuadamente las actividades desarrolladas
6. si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo suficiente.

Para que la determinación de oficio sea válida debe cumplir con el requisito de razonabilidad en las conclusiones con relaciones a las constancias en el expediente, analizándose la aptitud del método de reconstrucción de la materia imponible y considerando siempre el deber de no gravar más allá de lo previsto por el legislador.

Se exige aquí, por lo tanto, la mayor capacidad técnica y un conocimiento más profundo de aquellas posiciones que mantiene la administración y evaluar que los criterios sostenidos por la auditoría pueden ser sostenidos en las siguientes etapas de revisión.

Pero no es sólo ese su rol esencial.

A nuestro criterio es aquí donde debe producirse la conectividad suficiente con las áreas que defienden las posiciones del Fisco en los tribunales, sean estos administrativos o judiciales, para armonizar las posiciones de la administración con el devenir de los hechos en el ámbito de la Justicia.

Todos sabemos que las interpretaciones tributarias son siempre opiniones, que sólo se convalidan cuando el Tribunal Superior de Justicia del país se expide en forma definitiva sobre un tema determinado.

También es cierto que, en general, no es prudente avanzar manteniendo criterios que no son sostenidos por la Justicia y rechazados en los tribunales.

En estos casos la posibilidad de impactar positivamente en términos de riesgo percibido disminuye sensiblemente, con lo cual es aconsejable moderar la cantidad de casos en disputa hasta que se convalide uno u otro criterio.

Esa sintonía fina en el proceso auditor debe ser encausado en las áreas de revisión que para lograrlo deben tener una adecuada comunicación con los dos extremos de la cadena: con las áreas de contencioso que saben lo que ocurre en la Justicia y con las áreas de investigación que autorizan el inicio de nuevos casos.

De ese armónico equilibrio depende la visión final que la ciudadanía puede tener del accionar de la administración.

2.7. La evaluación del impacto final de la auditoría

Antes de avanzar en el análisis de otras formas de control que complementan el accionar de la auditoría tradicional es importante detenernos en lo que, a nuestro criterio, es el núcleo central de todo el proceso de riesgo.

Para verlo con claridad puede ser oportuno situarnos en el lugar de la persona que decide incumplir o evadir.

Podemos preguntarnos entonces: ¿cuándo me conviene evadir o incumplir con mis obligaciones?

La respuesta obvia a esta pregunta, cuando no exista una manifiesta razón de fuerza mayor que me obligue a ello - como puede ser en el caso en que el cumplimiento determine la disolución de mi empresa o me lleve la imposibilidad de satisfacer mis obligaciones primarias – parece ser que lo haré cuando mi análisis probabilístico de riesgo evalúe que aun cuando el incumplimiento sea detectado y sancionado mi situación económica o financiera será menos grave que si cumplo con las obligaciones.

Esta situación, que fue planteada originalmente hace muchas décadas por un trabajo original de Allingham y Sandmo, es la que se hacen cotidianamente miles de contribuyentes en todo el mundo.

¿Evadir ? ¿Cuánto ? ¿De qué forma y través de qué instrumentos?

El dilema de Hamlet llevado al terreno fiscal cotidiano.

Aquí es donde el rol de las administraciones y las técnicas y estrategias de control pasan a ser relevantes.

Aquí es donde muchas veces fallamos.

¿Por qué?

Creo que hay pocos factores muy relevantes que determinan las debilidades de los sistemas de control. Si bien no resulta posible formular un listado taxativo creemos poder mencionar algunos de ellos.

1. No conocer el contexto.
2. Poner el acento en los procedimientos internos y la aplicación de rutinas y tener normas de actividad rígidas hacia el interior de la administración.
3. Pensar más en la auditoria interna o en las estadísticas internas y controles de gestión que en el impacto externo de nuestras acciones.
4. Actuar por compartimentos estancos y no viendo al proceso de control como un proceso único y continúo.
5. Iniciar o avanzar en casos sin la suficiente viabilidad jurídica o técnica como para poder sostener los criterios planteados hasta las últimas instancias del proceso de revisión. Aun en sede judicial
6. No cerrar el proceso con la aplicación de las multas y el cobro de los intereses omitidos.
7. No medir el impacto de nuestras acciones de auditoría como modificadoras efectivas del cambio de conducta de los responsables.

A nuestro criterio estos 7 puntos determinan gran parte de las debilidades en el proceso de auditoría y en ellos debemos poner el acento para que la actividad desarrollada en este campo empiece a modificar en forma significativa el riesgo percibido por los incumplidores.

La experiencia recogida en actividades en varios países de la región y la propia experiencia en la administración de mi país me hace pensar que si no atacamos estas debilidades difícilmente logremos producir los cambios sustanciales en el control fiscal que nuestras sociedades y nuestros Gobiernos reclaman.

Para ayudar a ejemplificar lo que estoy diciendo simplemente describiré un caso típico que enfrentamos cuando evaluamos la eficacia de nuestra gestión.

Hemos consultado con frecuencia a autoridades superiores de distintas administraciones, empezando por la de mi país, por los resultados obtenidos en fiscalizaciones ya concluidas.

La respuesta generalmente es de aprobación y conformidad por los grandes ajustes logrados.

Consultados por los casos más importantes, conformados por los contribuyentes, varios años después de terminados les requerimos acercar los expedientes para revisar si se había cobrado el famoso ajuste, las multas y los intereses correspondientes.

Puedo afirmar que en la gran mayoría de los casos los resultados no fueron los esperados.

El cobro efectivo era, en muchos casos, notablemente menor que lo determinado y conformado oportunamente por los contribuyentes.

Esta dificultad para concluir el proceso de auditoría con el cobro efectivo del impuesto determinado y las multas e intereses correspondientes evidencian las restricciones para ver la auditoría como parte de un proceso que trasciende sus límites administrativos y debe estar siempre conectado con el resto de los procesos.

Resulta imprescindible concientizar a todos los integrantes de la administración del rol significativo que todos tienen en el proceso de control.

De poco vale contar con poderosas bases de datos, sofisticadas herramientas de análisis y muchas horas de capacitación técnica si no lograr evaluar cuál fue el resultado y el impacto final de nuestras acciones.

Las explicaciones por estas falencias pueden ser muchas y muy diversas: 1) haber iniciado auditorías a contribuyentes sin capacidad económica de pago 2) permitir la insolvencia durante el propio proceso de auditoría 3) haber generado ajustes o impugnaciones con criterios técnicos y/o jurídicos no convalidados por la Justicia .

También es justo mencionar otras causas no atribuibles a la Administración tales como los perdones fiscales o blanqueos.

El concepto de Ciclo Completo apunta a borrar las fronteras entre las distintas etapas del proceso de control haciendo ver a la auditoría como un parte esencial pero no única de toda la maquinaria de la administración.

2.8. Otras formas de control

Si bien la auditoría fiscal clásica es, sin duda, el núcleo operacional de todo el proceso auditor, las consideraciones que hemos vertido sobre las restantes etapas del proceso apuntan a señalar esa interconexión básica y necesaria para que el mismo resulte exitoso.

Vale mencionar también otras actividades en el marco del proceso global de fiscalización que tiene relevancia en el ambiente de control.

Las **verificaciones de oficina o de escritorio** han potenciado su importancia en los últimos años a partir de la riqueza informativa con que cuentan las administraciones.

La información de terceros comparada con la auto declaración del contribuyente permite generar cruces de datos que informados a los responsables permiten maximizar el nivel de presencia del Fisco.

En este punto vale una observación. Igual que como mencionamos, en el caso de la auditoría clásica y la necesidad de completar hasta la última etapa – la del cobro – el ciclo de control, es necesario que la verificación llegue hasta la etapa final.

No hay situación que deteriore la imagen del Fisco de una forma más notable que cuando el mismo le señala al contribuyente o responsable un incumplimiento y no finaliza completamente la gestión iniciada.

Lamentablemente hemos encontrado situaciones donde se emitieron a los responsables millones de notificaciones que no concluyeron su ciclo con el consiguiente deterior de la imagen de eficacia y seriedad de la administración.

Las **acciones preventivas** tienen un rol relevante y son importantes para todo el proceso de control.

Generalmente se centran en identificar omisos, verificar el cumplimiento de normas de facturación y registración, también pueden incluirse aquí las actividades de fedatarios que apuntalan con su actividad todo el proceso de emisión y registración de operaciones.

La toma de inventarios, los controles de ventas a través de los denominados punto fijo y la consiguiente aplicación de clausuras son relevantes en el control fiscal y estas acciones preventivas construyen las bases documentales e informativas sobre los que opera la auditoría fiscal propiamente dicha.

Los avances en facturación electrónica permitirán que alguno de los procedimientos sean modificados pero, a mi criterio, nunca perderán su importancia estratégica en las redes de control.

2.9. Control de las facturas falsas

Si bien existen y conviven diversas modalidades de evasión a través de distintos e innumerables instrumentos y maniobras dolosas sin duda la utilización de facturas falsas es de tal magnitud que merece un apartado especial en cualquier análisis que realicemos sobre la auditoría fiscal.

Este es quizás el instrumento más generalizado de evasión y adopta diversas modalidades entre las que se puede mencionar : a) la simple duplicación b) la generación de facturas de empresas desactivadas o constituidas al sólo efecto de su emisión c) las denominadas Usinas que actúan como mayoristas generando las facturas falsas colocándolas en el mercado a través de asociaciones que tienen gestores que cobran una comisión para venderlas d) facturas falsas para su utilización al interior de un mismo conjunto económico y transferir ilegítimamente beneficios o quebrantos.

Los usos de las facturas falsas pueden ser tributarios o extratributarios.

En el primer caso se las puede aplicar para aumentar dolosamente el crédito fiscal en el IVA o los gastos en el impuesto a la renta. También se las utiliza para solicitar devoluciones falsas en los recuperos y devoluciones del IVA.

Entre los usos extrafiscales se puede mencionar su utilización para justificar compras irregulares, salidas de dinero ilegales o justificación de gastos no relacionados con la actividad real desarrollada.

El cambio más importante en la forma de enfrentar estos instrumentos es verificar la real capacidad económica de quienes las emiten para generar las transacciones que se atribuyen y efectuar un seguimiento del dinero para llegar a los beneficiarios finales de las maniobras.

En la práctica, en términos generales, debe impugnarse el gasto de los usuarios y no admitir la simulación de hacer caer la impugnación sobre los generadores que habitualmente resultan personas insolventes.

En los últimos años se han utilizado diversos instrumentos complementarios para intentar identificar a estos generadores de facturas falsas que comienzan en la necesidad de tener resguardos mínimos a tener en cuenta en los regímenes de facturación.

También se han implementado regímenes de retención y registros especiales con el mismo objeto.

Se han definido cuales son los medios de pago admitidos.

También hay consultas en las páginas web de las administraciones para constatar la validez de las facturas o documentos equivalentes y se han definido pautas específicas para utilizar en las auditorías fiscales.

La adopción de este conjunto de medidas ha permitido atenuar la pérdida de recaudación que ocasiona su utilización.

2.10. Fiscalidad Internacional

En el contexto actual de globalización y alta competitividad, donde los límites geográficos de los Estados se desvanecen frente al aumento de los negocios de las empresas multinacionales y de los cambios internacionales de residencia de las personas, no sucede lo mismo para las Administraciones Tributarias.

Las Administraciones tienen limitado su accionar al ámbito interno de las respectivas fronteras y como consecuencia de ello la Fiscalidad Internacional emerge como un tópico trascendente que no puede faltar en las agendas de trabajo de aquellas, las que necesariamente deberán aunar esfuerzos y coordinar acciones a los fines de que se tribute de manera justa y equitativa en cada país y/o jurisdicción, conforme la real generación de rentas en cada jurisdicción.

Una exitosa implementación de la Fiscalidad Internacional, posibilita, por un lado, facilitar al máximo al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias de esta especialidad, a través de información y servicios pertinentes, en tanto que, como contrapartida, permite la generación de una mayor percepción de riesgo, a partir de la detección de bienes y rentas en el exterior no declarados y la identificación de estrategias de planificación fiscal abusivas que involucran a sujetos y/o entidades residentes en el exterior, principalmente en países o jurisdicciones consideradas “no cooperantes” y/o que utilizan regímenes tributarios especiales.

El impacto que produce la implementación de acciones en esta materia van más allá de lo tributario, aunque si nos ceñimos a este plano (mayor recaudación de impuestos a la renta y patrimoniales, con efecto progresivo), cabe destacar que, la mayor percepción de riesgo, impacta en todo el padrón de contribuyentes, permitiendo incluso identificar y corregir las debilidades normativas que promueven dichas prácticas (incluyendo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición), como así también introducir y/o fortalecer los mecanismos normativos y operativos de contención de dichas prácticas.

Entre los principales desafíos de nuestras Administraciones Tributarias en este terreno, podemos mencionar:

- Altas exigencias en cuanto a los perfiles profesionales y a la formación necesaria del personal afectado a las tareas relativas a esta materia. La complejidad de la temática exige contar con funcionarios que estén a la altura de los profesionales de los grandes estudios de consultoría.
- Romper con las limitaciones al acceso a la información necesaria para identificar dichas prácticas de evasión y planificación fiscal abusiva, principalmente cuando la misma se encuentra en países no cooperantes. Los esquemas de planificación fiscal internacional abusivos se presentan como la punta de un *iceberg* y el gran desafío es tomar conocimiento de la estructura completa.

- Tecnología adecuada para el manejo y la explotación de la información. También contar con procedimientos eficaces que permitan gestionar la información recibida, como así también nutrir a otras Administraciones Tributarias de información que les pueda ser de utilidad. El cumplimiento de los estándares internacionales para el manejo de esta información internacional (incluyendo las reglas confidencialidad y seguridad de manejo de datos) resultan cruciales.

Frente ello, las Administraciones Tributarias deberían considerar prioritariamente lo siguiente:

- Contar con un área central específica con responsabilidad en esta materia que se encargue del análisis y selección de casos, la definición de criterios técnicos, el apoyo a las áreas de auditoría y la gestión del intercambio de información. Asimismo las áreas operativas, principalmente la de los Grandes Contribuyentes, deberán contar con equipos especializados para llevar adelante las auditorías.
- Ampliar al máximo la red de acuerdos y convenios que posibiliten el intercambio de información, incluso aprovechando las iniciativas multilaterales.
- El intercambio de información es una herramienta clave para que las Administraciones Tributarias puedan extender su accionar más allá de las fronteras del respectivo país y coordinarlo con otras Administraciones Tributarias, que deberá aprovecharse efectivamente en todas sus modalidades y en particular el automático, hoy fuertemente motorizado a partir del Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (*Common Report Standard*), *FATCA*, Reporte *Country by Country* y el intercambio de *Rulings* (éstos dos últimos del proyecto *BEPS*), etc.
- Adecuar los registros de padrón y el contenido de las declaraciones juradas de impuestos para que posibiliten un mejor y mayor cumplimiento y su consiguiente control.
- Propiciar sinergias entre el control impositivo y el aduanero ("Agencia Única"), aprovechando los beneficios que resultan más evidentes en esta especialidad.
- Impulsar y/o participar en el diseño de la normativa relativa a la fiscalidad internacional, incluyendo las medidas de contención de abusos.
- Participar activamente en organismos y foros internacionales a los fines de tomar contacto con las últimas novedades, compartir experiencias y fortalecer los lazos de cooperación con otros países.

3. LA IMPORTANCIA DEL GERENCIAMIENTO: EL ROL DE LAS ÁREAS DE COORDINACIÓN OPERATIVA Y TÉCNICA

Las administraciones tributarias, en general, aplican una diversidad de instrumentos de control y de auditoría fiscal.

Para armonizar estas acciones se diseñan planes de fiscalización que intentan ordenar el trabajo de las áreas operativas buscando lograr niveles de cobertura razonables sobre los universos a controlar, asignando las modalidades de control y los recursos humanos con criterios de racionalidad y eficiencia.

No obstante lo señalado también es cierto que de la gestión cotidiana surgen problemas, incertidumbres e interacciones recíprocas entre las distintas unidades y agentes involucrados en las operaciones que requieren que se realicen actividades permanentes de monitoreo y coordinación.

La línea jerárquica compuesta por las distintas jefaturas que conducen los procesos es responsable de la supervisión de las actividades que se realizan al interior de los mismos.

Esa supervisión es imprescindible para asegurar la aplicación de las estrategias y criterios técnicos que regulan cada actividad.

Sin embargo, una debilidad que se observa con frecuencia es la falta de coordinación y las dificultades en el establecimiento de vínculos entre áreas que permitan agilizar toda la operación y facilitar que las interacciones entre las mismas resulten más fluidas.

Una segunda circunstancia que también se verifica frecuentemente es que los problemas que surgen como consecuencia de la cotidiana actividad operacional no son conocidos oportunamente por las áreas que regulan los procesos en cuestión.

Los procedimientos reguladores de cada proceso – en este caso el de auditoría fiscal – deben ser contrastados con las evidencias que surgen del trabajo de campo cotidiano.

Mejorar esa comunicación entre todos los integrantes de la cadena de producción de un proceso dado requiere que existan responsables de monitorear la actividad cotidiana y alertar sobre los desajustes y las situaciones no previstas en la planificación original para poder así efectuar los ajustes requeridos.

La instrumentación de unidades de coordinación operativas que evalúan horizontalmente el funcionamiento de las operaciones es una fuente inagotable de información para mejorar el funcionamiento de todo el proceso.

Algo similar ocurre con la necesidad de identificar las cuestiones técnicas que requieren mejores definiciones o ajustes por parte de las áreas responsables para

evitar cuestiones que pueden debilitar la posición del fisco ante los contribuyentes o para, simplemente, aclarar cuestiones en posible discusión.

3.1. Evaluación del impacto

Toda la batería de medidas que puede utilizar una administración tributaria y la diversidad de controles aplicados pueden tener distintos niveles de eficacia para el logro del fin último que persiguen.

Por lo tanto resulta oportuno señalar la necesidad de definir y poner en práctica mecanismos sistemáticos de evaluación del impacto que las diversas acciones de control y auditoría fiscal tienen en la mejora progresiva de la conducta de los responsables.

La evaluación requerida sobre los cambios en la conducta de los distintos sectores económicos y de los contribuyentes que los componen resultan entonces el criterio final del éxito o fracaso de nuestra gestión.

Tema 2.2

LA AUDITORIA Y EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Ernesto Luna Vargas
Administrador General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF)
Servicio de Administración Tributaria (SAT)
(México)

Contenido: 1. Antecedentes. 2. Actualidad. 3. Futuro de la fiscalización.

1. ANTECEDENTES

La Legislación tributaria en México establece como obligación a los contribuyentes, proporcionar a la autoridad información relacionada con sus actividades realizadas y el pago de sus contribuciones, para verificar y determinar su situación fiscal.

El control de cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, es fundamental y representa el inicio del proceso fiscalizador, ya que constituye un insumo para la auditoría, que propicia, entre otros resultados, el cumplimiento espontaneo, la formalidad en la economía y necesariamente empuja la recaudación.

En la medida en que se incremente el cumplimiento, permite a la autoridad contar con la información necesaria para aplicar acciones de inteligencia tributaria sobre contribuyentes con mayor riesgo y presunción de omisión o evasión de contribuciones.

Las etapas del proceso fiscalizador consistentes en el control de cumplimiento y la auditoría, podríamos ubicarlas en el tiempo en 3 etapas. La primera cuando el cumplimiento de las obligaciones eran totalmente en papel, por lo tanto también lo era su control y la auditoría; la segunda que es la que actualmente estamos experimentando con una transición del papel al cumplimiento vía digital, y el futuro, cuando sea posible tanto cumplimiento por parte del contribuyente, como su control y la auditoría sean en electrónico.

En la primera etapa, la carga administrativa para el contribuyente era mayor, por lo que el cumplimiento espontaneo era bajo y por ende la recaudación tributaria también; la detección del incumplimiento de obligaciones era ineficiente e ineficaz, por lo que prácticamente no existía percepción de riesgo por parte del contribuyente a ser requerido en la etapa de control de obligaciones y mucho menos que la autoridad verificara su situación fiscal a través de una auditoría.

2. ACTUALIDAD

Hoy en día, la auditoría fiscal y el control de cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes se encuentra en constante transformación y tiene el reto de incentivar el pago espontaneo mediante las siguientes líneas de acción:

- **Realizando acercamientos directos con los contribuyentes**, a través de programas de cumplimiento de obligaciones, en los que se les está dando a conocer irregularidades detectadas a través de sistemas institucionales y externos, permitiéndoles en un determinado tiempo corregir su situación fiscal.

- **Creando una mayor percepción del riesgo**, a través de la explotación de grandes y numerosas bases de datos, para detectar los incumplimientos de contribuyentes representativos, que genera un efecto en el resto de los contribuyentes.

- **Fiscalizando el cabal cumplimiento de obligaciones**, utilizando los medios de información para realizar actos profundos de fiscalización, muchos de ellos para ejemplaridad. También controlamos a los contadores públicos inscritos.

- **Revisando los esquemas agresivos de evasión**, mediante el análisis de grandes volúmenes de información, así como desarrollando modelos de riesgo, para ir detectando a las empresas que facturan operaciones simuladas, outsourcing agresivo y otras figuras de evasión.

- **Fiscalizado eficazmente las devoluciones y compensaciones**, utilizando la información de las bases institucionales en los que masivamente se detectan situaciones de riesgo y permite analizar las operaciones hasta el último nivel de los contribuyentes involucrados.

A partir de 2014, derivado de la reforma fiscal, los medios electrónicos tienen un papel relevante en las auditorías en México, considerando los siguientes elementos que generarán una fiscalización eficiente:

- **Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's):** Seguimiento oportuno de consistencia entre facturación y cumplimiento de obligaciones, según perfiles de riesgo. A partir de abril de 2014 es el único comprobante fiscal válido.

    - Los CFDI's pueden contener complementos que permiten incluir información adicional de uso regulado por la autoridad para un sector o actividad específica, permitiendo que la información adicional sea protegida por el sello digital de la Factura Electrónica.

- **Buzón Tributario:** Servicio de comunicación en línea, para interactuar e intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales de forma ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura.

- **Contabilidad Electrónica:** Obligación de los contribuyentes para enviar información contable catálogo de cuentas, balanza de comprobación (mensualmente) y pólizas y auxiliares (a requerimiento de la autoridad fiscal), a la fecha se han recibido más de 2 millones de balanzas de comprobación.

- **Fiscalización Electrónica:** Procesos de auditoría que consisten en revisar conceptos o rubros específicos a través de medios electrónicos desde la notificación hasta la conclusión.

Por lo anterior, a fin de tener un control de cumplimiento eficiente, se han considerado a mediano plazo los siguientes ejes:

- **Fiscalización masiva y electrónica:** Verificando mediante los sistemas de información a los grandes grupos de contribuyentes incumplidos, para detonar acciones de manera automática y desconcentrada, con el fin de lograr intervenciones rápidas, asertivas y con alta cobertura territorial.

- **Fiscalización estratégica:** Revisando los esquemas agresivos, los casos ejemplares y las conductas complejas de evasión, con el análisis de información focalizado en los grupos de contribuyentes de mayor riesgo.

Derivado de los avances tecnológicos en la actualidad, es necesario que las auditorías sean realizadas utilizando tecnologías de la información que apoyen la actividad fiscalizadora, además de permitir reducir tiempos de conclusión de las auditorías, menos actos de molestia a los contribuyentes y se incremente al universo fiscalizable, para ello se tiene considerado:

- Dotar de herramientas tecnológicas con capacidad de interacción e intercambio de información.

- Dar soporte a las operaciones sustantivas y potenciar el uso de modelos de riesgo.

- Optimizar las aplicaciones actuales y generar nuevas soluciones para las unidades administrativas tributarias, en herramientas, servicios y controles.

3. FUTURO DE LA FISCALIZACIÓN

Revisiones profundas: Las revisiones de escritorio y visitas domiciliarias, se realizarán con investigación y análisis profundo previo al inicio de las facultades, sometiéndose a modelos de riesgo y a cruces de información con la que cuenta el SAT (CFDI, nómina, declaraciones, FATCA, contabilidad electrónica, entre otras).

Las devoluciones y las compensaciones también serán sometidas a modelos de riesgo utilizando la información descrita, los cuales detonarán actos de fiscalización sobre los saldos solicitados, devueltos o compensados por el contribuyente.

Revisiones Electrónicas: Se revisarán uno o varios conceptos o rubros específicos, a través de procedimientos ágiles utilizando los medios electrónicos, a partir de la obtención del insumo, la notificación del acto de fiscalización, su desarrollo y conclusión.

Las revisiones electrónicas permitirán ampliar significativamente la presencia fiscal de la autoridad fiscal.

El proceso de las revisiones electrónicas, será de la siguiente manera:

- El Buzón Tributario envía un mensaje al correo electrónico o al medio de comunicación proporcionado por el contribuyente para informarle que tiene pendiente una notificación.

- Si los documentos (resolución provisional y preliquidación) no son abiertos, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

- El contribuyente notificado puede aportar documentación, autocorregirse o no dar respuesta dentro del plazo de 15 días hábiles otorgados en la resolución provisional.

- La autoridad fiscal, valora la información aportada por el contribuyente, pudiendo emitir requerimientos y compulsas, e informa los hechos u omisiones al contribuyente, representante legal y órganos de dirección, y emite resolución definitiva.

Tema 2.2

LA AUDITORIA Y EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

César Edson Uribe Guerrero
Subprocurador General
(PRODECON)

Contenido: Introducción. 1. Antecedentes de los acuerdos alusivos. 1.1. Aspectos normativos de los Acuerdos Conclusivos. 2. Beneficios de los acuerdos conclusivos. Conclusión.

INTRODUCCIÓN

En México, los procedimientos de comprobación que las autoridades fiscales utilizan para verificar y controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, son la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y las revisiones electrónicas, actos administrativos todos que se encuentran previstos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

A partir del 1° de enero de 2014, los contribuyentes cuentan con un nuevo medio alternativo de solución de diferendos denominado Acuerdos Conclusivos, tal figura les permite solicitar a Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) que actúe como intermediario entre ellos y las autoridades fiscales para intentar solucionar, de manera consensuada, las disconformidades que tengan respecto de la forma en que la fiscalizadora analizó y valoró los hechos durante un procedimiento de auditoría.

Los Acuerdos conclusivos garantizan transparencia y el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes frente a procedimientos de fiscalización.

1. ANTECEDENTES DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS

El antecedente de los Acuerdos Conclusivos es el procedimiento de Queja, atribución sustantiva con que cuenta PRODECON que resultó ser un espacio idóneo para la comunicación directa entre fisco y contribuyente, permitiendo en muchos casos resolver las diferencias entre ellos.

No obstante, el procedimiento de Queja tiene algunas limitaciones tratándose de hechos u omisiones calificados durante el procedimiento de comprobación:

1. No suspende plazos para la conclusión de dicho procedimiento, ni para la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal.
2. Acreditándose violaciones a los derechos fundamentales del contribuyente, la consecuencia resulta en la emisión de una Recomendación Pública no vinculatoria que de manera unilateral emite PRODECON.

Ante este escenario, PRODECON, investigó cuál sería el medio idóneo para que en nuestro sistema tributario pudiera operar la concertación de acuerdos en las auditorías; analizándose desde el arbitraje y la conciliación, hasta la presencia de un observador en los procedimientos de fiscalización, proponiendo al Poder Ejecutivo la creación de la figura de los Acuerdos Conclusivos.

Dichos Acuerdos tienen por objeto que PRODECON promueva, transparente y facilite la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, puedan surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales.

Así, el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal entregó al Congreso de la Unión el paquete económico para 2014, junto con la iniciativa de Reforma Hacendaria y Seguridad Social. La iniciativa propuso, entre otras cosas, la introducción de los Acuerdos Conclusivos en la legislación fiscal, misma que fue aprobada con cambios por la Cámara de Diputados en sesión ordinaria del 15 de octubre y por la Cámara de Senadores en sesión ordinaria del 22 de octubre del 2013. Con lo anterior, se adicionó un Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, en el Título III, del Código Fiscal de la Federación, con vigencia a partir del 1 de enero de 2014.

En las siguientes líneas se explicarán los pasos para llegar a un Acuerdo Conclusivo; asimismo, mencionaremos algunos casos prácticos derivados del tema, y, finalmente, se compartirán estadísticas referentes al número de casos que se han resuelto desde la implementación de dichos Acuerdos hasta diciembre del 2015.

1.1. Aspectos normativos de los Acuerdos Conclusivos

El marco normativo de los Acuerdos Conclusivos y su procedimiento (PAC) se encuentra en el Capítulo II, del Título III, del Código Fiscal de la Federación, denominado *“De Los Acuerdos Conclusivos”* (artículos 69-C al 69-H), así como en el Capítulo Décimo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de PRODECON (artículos 96 al 107).

Para conocer mejor esta figura procederemos a responder algunas preguntas que nos ayuden a delimitar qué son, cuál es su objetivo, quién puede promoverlos y cuál es el procedimiento a seguir para su substanciación.

¿Qué es un Acuerdo Conclusivo?

El Acuerdo Conclusivo es un Medio Alternativo de Solución de Controversias (MASC) en materia fiscal, específicamente de mediación, que involucra las voluntades de ambas partes (es decir, de la autoridad fiscal y del contribuyente) para resolver de forma convencional/transaccional el conflicto. En dicho procedimiento, PRODECON funge como mediador, facilitador y testigo, para que las partes puedan llegar a un consenso respecto de sus diferencias.

¿Cuál es el objetivo del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo?

A través del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo (PAC), los contribuyentes pueden manifestar su desacuerdo con la calificación de los hechos u omisiones por parte de la autoridad durante el desarrollo de la revisión de la visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, e indicar, en su caso, la calificación que consideran apropiada, aportando los elementos necesarios para sostener su dicho, a fin de alcanzar consenso y solucionar de forma definitiva sus diferencias a través de la suscripción de un Acuerdo Conclusivo.

El PAC es un medio alternativo que permite a los contribuyentes auditados la regularización, total y absoluta, de su situación fiscal, de una forma sencilla y transparente, con beneficios superiores a aquellos que se pueden obtener a través de la llamada “corrección” ordinaria.

¿Quién puede interponer un Acuerdo Conclusivo y en qué momento?

Puede solicitarlo el contribuyente, o su apoderado, bajo protesta de decir verdad, desde que dio inicio la auditoria y hasta antes de que le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

En caso de que se solicite a través de apoderado, este deberá de contar con poder para actos de administración, dominio o especial para suscribir Acuerdos Conclusivos en los términos previstos para tal efecto en el Código Fiscal de la Federación.

¿Cuáles son las formalidades que debe cumplir la solicitud de Acuerdo Conclusivo?

La solicitud de Acuerdo Conclusivo debe contener los siguientes requisitos de fondo y de forma:

Requisitos de fondo:

a. Los hechos u omisiones calificados por la autoridad fiscal con los que el contribuyente no está de acuerdo;
b. La calificación que el pagador de impuestos pretende darle a tales hechos u omisiones; y
c. Los términos precisos con los que pretende que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo.

Requisitos de forma:

a. Nombre, domicilio fiscal y Registro Federal de Contribuyentes;
b. Designación de autorizados y domicilio para oír y recibir notificaciones;

c. Que el escrito que contenga la solicitud se dirija a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y que contenga la firma autógrafa del contribuyente o de su representante legal, y
d. La mención de que todo lo manifestado en el procedimiento se realiza bajo protesta de decir verdad.

¿Cuál es el procedimiento de Acuerdo Conclusivo?

1. El trámite inicia con la presentación de un escrito ante PRODECON en el que se hará mención e identificación precisa de los hechos u omisiones que se le atribuyen al contribuyente con los que éste no este acuerdo, expresando la calificación que pretende dar a estos con los argumentos de fondo y razones jurídicas que lo sustenten, así como los términos precisos con los que pretende que la autoridad acepte el acuerdo conclusivo, todo bajo protesta de decir verdad.

   El procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos que la ley otorga a las autoridades para la conclusión y/o resolución respecto del ejercicio de facultades de comprobación. Dicha suspensión inicia cuando el contribuyente presenta ante PRODECON la solicitud y termina hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento.

   Es de subrayarse que la suspensión en comento, a diferencia de otras medidas preventivas o cautelares previstas en los medios jurisdiccionales de solución de controversias, opera por ministerio de ley por lo que no requiere de que PRODECON acuerde la admisión de la solicitud de Acuerdo Conclusivo, para surtir todos sus efectos inhibitorios respecto del ejercicio de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad revisora.

2. Recibida la solicitud, PRODECON da inmediato aviso a la autoridad revisora, mediante correo electrónico incluso, respecto de la solicitud de Acuerdo Conclusivo del contribuyente, ello a efecto de cumplimentar la suspensión del procedimiento de revisión y se evite, en su caso, la notificación de la resolución del crédito fiscal que corresponda.

3. Posteriormente, PRODECON resuelve sobre su admisión en tres días hábiles.

4. Admitida la solicitud, requerirá a la autoridad revisora para que en un plazo no mayor a 20 días hábiles, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el Acuerdo Conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho Acuerdo.

5. Si no admite la solicitud emitirá un acuerdo de cierre por improcedencia, se notifica a la autoridad y al contribuyente y se reanudan los plazos.

6. PRODECON, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de 20 días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes.

7. Durante este tiempo se podrán realizar mesas de trabajo. Las Mesas de Trabajo son un espacio de interlocución instrumentado y dirigido por PRODECON, en el cual las partes tienen la oportunidad de intercambiar puntos de vista, tanto de interpretación jurídica de las leyes fiscales, como de aspectos técnico-contables que impactan en la situación fiscal de la persona física o moral que ha sido sujeto del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

8. El procedimiento puede concluir de dos formas, dependiendo de si la autoridad acepta o no el Acuerdo Conclusivo: (i) si lo acepta, mediante la suscripción del Acuerdo Conclusivo por la autoridad revisora, el contribuyente y PRODECON, o, (ii) si lo rechaza, PRODECON emite un acuerdo de cierre y lo notifica a las partes y se levanta la suspensión de plazos para terminar la auditoría o para emitir la resolución determinante del adeudo fiscal a cargo del contribuyente, según corresponda.

   En el acuerdo de cierre, PRODECON realiza una salvaguarda en el sentido de que cualquier clase de propuesta, oferta, reconocimiento o aceptación que las partes hubieren efectuado dentro del PAC, respecto de los hechos u omisiones materia del mismo, fue realizada con el objetivo o propósito de alcanzar el Acuerdo Conclusivo, por lo que no podrán ser utilizadas en su perjuicio en ninguna otra clase de actuación o procedimiento. Asimismo y en caso de que la autoridad proceda a emitir y notificar la resolución determinante de la situación fiscal del contribuyente, no podrá invocar como fundamento o motivo de la misma, lo manifestado por aquél en el PAC, sino deberá estarse estrictamente y conforme derecho proceda, a los resultados que arroje el ejercicio de sus facultades de comprobación.

¿Qué contiene un Acuerdo Conclusivo?

En cuanto a su estructura, los Acuerdos Conclusivos se componen de un encabezado, antecedentes, declaraciones y cláusulas.
En todo Acuerdo Conclusivo es posible advertir la existencia de las siguientes cláusulas:

1. ***Objeto del Acuerdo Conclusivo.-*** Poner fin a los diferendos de las partes en cuanto a la calificación de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente y las cuales se consignaron en una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica.

2. ***Hechos por los cuales el contribuyente logró aclarar su situación fiscal.-*** Toda manifestación de la autoridad revisora en la que no haya coincidencia con la forma en que el contribuyente reportó sus operaciones para efectos fiscales.

3. ***Hechos u omisiones por los cuales el contribuyente deberá ajustar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.-*** Son aquellos que el propio contribuyente reconoce que debió haber considerado en la determinación de las contribuciones a su cargo.

4. ***Cálculo de la nueva base e impuesto a pagar.-*** Es el resultado de las dos cláusulas anteriores, toda vez que se cuantifica el importe total a cargo del contribuyente, una vez sumado el impuesto histórico, la actualización y los recargos.

5. ***Pago en parcialidades.-*** Cuando el contribuyente ha obtenido la autorización para realizar el entero de los impuestos a su cargo en forma parcial, a través de mensualidades fijas previamente determinadas por la autoridad fiscal.

6. ***No aplicación de multas.-*** Refleja las cantidades que se le condonaron al contribuyente como consecuencia de la suscripción del Acuerdo Conclusivo.

7. ***Conclusión de las facultades de comprobación.-*** Se refiere a la conformidad de las partes para dar por terminado, en virtud de la firma del Acuerdo Conclusivo, el procedimiento de revisión fiscal, o en su defecto, la mención de que éste continuará, pero únicamente respecto de aquellos hechos u omisiones cuya calificación no alcanzó consenso en el PAC.

8. ***Levantamiento de suspensión.-*** Es la terminación del PAC y, por tanto, el levantamiento de la suspensión de plazos señalada en dicho artículo.

9. ***Definitividad del Acuerdo Conclusivo.-*** La conformidad de las partes en cuanto a que los hechos u omisiones materia del Conclusivo son incontrovertibles y que, por tanto, no procede medio de defensa alguno en contra del Acuerdo suscrito.

2. BENEFICIOS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS

Dentro de los beneficios de los Acuerdos Conclusivos podemos mencionar los siguientes:

- **A través del Acuerdo Conclusivo se puede lograr la terminación anticipada y definitiva de un procedimiento de fiscalización**

El Acuerdo Conclusivo permite la terminación anticipada del procedimiento de revisión, ello sin necesidad de que la autoridad fiscalizadora agote a cabalidad los plazos establecidos en los artículos 46-A y 50, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, pues en caso de lograr consenso entre las partes respecto de los hechos de calificación sobre los que verse la auditoría, el Acuerdo Conclusivo resulta suficiente para culminar con el proceso respectivo, haciéndolo práctico y ejecutivo, al no existir necesidad de mantener vigente el acto de molestia.

- **El Acuerdo Conclusivo es inimpugnable**

El Acuerdo Conclusivo no representa, ni contiene una decisión o acto de autoridad por parte de PRODECON, ya que recordemos que ésta solo actúa como mediador del PAC, esto es, en ese instrumento sólo se plasma la voluntad de las partes y en consecuencia resulta inimpugnable.

- **El Acuerdo Conclusivo es incontrovertible**

Cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento en las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales, los mismos serán incontrovertibles. Además de que las autoridades no pueden desconocer los hechos u omisiones materia del acuerdo, no procediendo el llamado "Juicio de Lesividad" que prevé el artículo 36, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

- **No aplicación de multas**

El Código Fiscal de la Federación prevé que el contribuyente que suscriba un Acuerdo Conclusivo, tiene derecho, por única ocasión, a la condonación del cien por ciento de multas *(tanto formales como de fondo)* y en ulteriores Acuerdos Conclusivos se podrá tener el beneficio contemplado en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, es decir, la condonación de hasta el 80 por ciento de las mismas.

En el caso que de un contribuyente presente varias solicitudes de adopción de Acuerdo Conclusivo, PRODECON puede acumularlos en un solo expediente, a fin de que el beneficio de condonación, ya mencionado, le sea aplicado en la mayor medida posible. Mientras el Acuerdo Conclusivo verse sobre aspectos que no involucren imposición de multas, queda reservado el derecho del contribuyente para ser sujeto de la condonación mencionada, hasta el caso en que lo necesite.

- **Posibilidad de exhibir pruebas que no se aportaron en la auditoria**

El procedimiento de Acuerdo Conclusivo ofrece al contribuyente la posibilidad de exhibir pruebas documentales para soportar su propuesta de calificación de hechos u omisiones. Dichas pruebas se pueden ofrecer y desahogar desde que se presenta la solicitud del PAC y durante el transcurso del mismo.

En la práctica, PRODECON ha sido testigo que en muchos procedimientos de fiscalización el contribuyente se ha visto imposibilitado para exhibir toda la documentación contable que le fue requerida durante la revisión de su situación fiscal (por ejemplo, cuando el soporte documental de sus operaciones se encuentra en el extranjero; cuando la autoridad fiscal no le concedió una prórroga para su exhibición, o, simplemente, porque la misma no se pudo integrar adecuadamente), así, el Acuerdo Conclusivo les otorga una nueva oportunidad para aportar pruebas documentales que les permitan aclarar su situación fiscal y desvirtuar los hechos en los que se funda la

autoridad para considerar que el contribuyente se encuentra incumpliendo las disposiciones fiscales.

Ejemplos de Acuerdos Conclusivos

A. Se rechaza como deducible la compra de cierto insumo que según la autoridad no es estrictamente indispensable para el desarrollo de la actividad de la empresa. El contribuyente explica en el PAC su proceso productivo, su modelo de negocio y el segmento de mercado al que va dirigido su producto, lográndose así la firma del acuerdo.

Una autoridad fiscal practicó revisión de gabinete a un contribuyente con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estaba afecto como sujeto directo de impuesto sobre la renta, por el ejercicio fiscal 2010.

Al emitir su oficio de observaciones, la autoridad señaló que el contribuyente dedujo indebidamente la compra de un mineral de ciertas características, ya que éste no resulta estrictamente indispensable para los fines de su actividad comercial.

Adujo que el rechazo de esa adquisición se robustecía con el hecho de que, según información que obtuvo en ejercicio de sus facultades, ninguno de sus competidores utilizaba ese mineral, sino empleaban uno diverso que se adquiría a un precio mucho menor.

Inconforme con lo anterior, el contribuyente solicitó Acuerdo Conclusivo ante PRODECON manifestando que, contrario a lo señalado por la autoridad, el mineral cuya adquisición se cuestiona es fundamental para llevar a cabo su proceso productivo, ya que el mismo, combinado con diversos elementos químicos, produce la materia prima para la fabricación de aditamentos que permiten reforzar la estructura de varios de los productos que enajena.

El sujeto auditado afirmó que el hecho de que sus competidores utilicen un material con diversas características y mucho más económico, no hace por sí cuestionable su deducción, ya que los productos que comercializa van encaminados a un segmento de mercado específico, diferente al de su competencia, por lo que considera que indebidamente la autoridad cuestiona su modelo de negocios sin conocer a fondo el proceso industrial y productivo que lleva acabo, ni las necesidades del sector al que atiende.

Con motivo de lo anterior, el contribuyente propuso la adopción de un Acuerdo Conclusivo en el que se reconociera la estricta indispensabilidad de la compra de su insumo y ofreció ampliar la información que fuera necesaria a través de una mesa de trabajo.

Al contestar el acuerdo, la autoridad reiteró su criterio y sostuvo el rechazo de la deducción observada. Sin embrago, mencionó que estaba abierta a la celebración de la mesa de trabajo ofrecida por el solicitante del acuerdo.

PRODECON convocó y llevó a cabo mesa de trabajo, misma en la que el sujeto auditado expuso ampliamente su modelo de negocio, las etapas de su proceso productivo y los elementos necesarios para llevarlo a cabo; la autoridad, semanas después y mediante oficio, reconoció que las compras del referido mineral eran gastos estrictamente indispensables, y por tanto deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Se procedió entonces a la firma del Acuerdo Conclusivo, teniendo por aclarada la situación fiscal del sujeto auditado.

B. Se rechazan saldos a favor del IVA declarados, dado que los comprobantes fiscales que amparan las operaciones que les dieron origen fueron emitidos por empresas que facturan operaciones simuladas. El contribuyente está dispuesto a corregir su situación fiscal en el PAC, siempre y cuando la autoridad le permita compensar diversos saldos a favor que no forman parte del periodo sujeto a revisión. La autoridad verifica la procedencia de dichos saldos y se firma el Conclusivo, teniendo por regularizada la situación fiscal del auditado.

Una autoridad fiscal practicó visita domiciliaria a un contribuyente con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto como sujeto directo de impuesto al valor agregado, por el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de mayo de 2013.

En el acta final, la autoridad revisora determinó improcedentes los saldos a favor declarados en los meses de enero, febrero, y marzo, ya que constató que los comprobantes que amparan el impuesto acreditable, origen de dichos saldos, fueron emitidos por dos “EFOS”; es decir, empresas que facturan operaciones simuladas, cuyos nombres fueron publicados en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, razón por la cual, en términos de ese mismo precepto, dichas operaciones se consideran sin efecto fiscal alguno.

Ante tal calificación de hechos, el contribuyente solicitó un Acuerdo Conclusivo en el cual manifestó que las facturas que cuestiona la autoridad ampara operaciones comerciales que si se llevaron a cabo con dos de sus proveedores; que para efectos de comprobar lo anterior, exhibe contratos que demuestran la adquisición de mercancía, la prestación de servicios, diversos entregables, así como pólizas, registros contables y cheques, de cuyo análisis adminiculado puede advertirse la materialidad de las operaciones.

No obstante lo anterior, en caso de que la autoridad no aceptara el acuerdo propuesto, el contribuyente ofreció regularizar su situación fiscal, siempre y cuando se le permitiera compensar diversos saldos a favor generados en los meses de agosto, septiembre y octubre de ese mismo año, previa verificación que la autoridad realizara de los mismos.

Al contestar el acuerdo, la autoridad reiteró en primer término la improcedencia de los saldos a favor cuestionados. Sin embargo, con el ánimo de suscribir el Conclusivo, solicitó una mesa de trabajo para que el contribuyente exhibiera la documentación e información necesaria que acreditara el origen de los saldos a favor que pretendía compensar.

PRODECON convocó a la mesa de trabajo solicitada y requirió al sujeto auditado para que, al acudir a la misma, exhibiera la documentación que acreditara el origen y procedencia de los saldos a favor que pretendía compensar, correspondiente a los meses de agosto, septiembre y octubre de 2013.

La mesa de trabajo fue celebrada y el contribuyente exhibió la documentación que le fue requerida. Un par de semanas después, la autoridad, previo análisis de la información aportada, reconoció como procedentes los saldos a favor que se pretendían compensar y manifestó su conformidad con suscribir el acuerdo, siempre y cuando el sujeto auditado formalizara su corrección a través de la presentación de los avisos de compensación y declaraciones complementarias respectivas.

Previa exhibición de las constancias correspondientes, se suscribió el Acuerdo Conclusivo, teniendo regularizada por completo la situación fiscal del contribuyente.

Comentario

Este caso ejemplifica una regularización que se pudo llevar a cabo gracias a que las partes transigieron en sus posturas. Nótese cómo autoridad y contribuyente sostuvieron en principio sus criterios respecto de la materialidad de las operaciones que amparaban los comprobantes objeto del disenso, pero cedieron en sus pretensiones para llegar a un acuerdo.

El contribuyente estuvo dispuesto a aceptar la calificación de hechos u omisiones formulada en la auditoría, a cambio de que la autoridad le permitiera pagar el impuesto al valor agregado a su cargo mediante la compensación de diversos saldos a favor generados en periodos que no eran objeto de la visita domiciliaria.

Por su parte, la autoridad respetó el mandato del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, negándoles efectos a los comprobantes fiscales cuestionados, pero accedió a verificar los mencionados saldos a favor, agilizando el trámite de compensación respectivo.

La regularización que se llevó a cabo en este caso, sin duda, da cuenta de lo flexible, seguro y accesible que es el PAC, ya que las partes, bajo la rectoría del procedimiento a cargo de PRODECON, pudieron diseñar y ejecutar las acciones necesarias para superar los diferendos que surgieron en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Cabe hacer énfasis en lo accesible que está siendo para los contribuyentes ejercer su derecho a la corrección fiscal a través del Conclusivo, ya que se logran equilibrar los roles que juegan autoridad y contribuyente para encontrar soluciones; no rige en este procedimiento la hegemonía de la autoridad para imponer un método a seguir en aras de subsanar la observación detectada, sino se pactan acciones de manera coordinada para vencer el disenso.
Debe destacarse la seguridad jurídica que por virtud de este procedimiento obtuvo el particular respecto de la compensación con base en la cual pudo regularizar su situación, ya que al elevarse a nivel de Conclusivo, se vuele cierta e inimpugnable para la autoridad.

C. Mediante el PAC se logra acreditar el retorno oportuno de mercancía importada temporalmente, sin exhibir el pedimento idóneo para ello. Se logra regularizar la situación aduanera de dicha mercancía a través de documentos emitidos por autoridades extranjeras.

Una autoridad fiscal practicó una visita domiciliaria a un contribuyente con el objeto de verificar la legalidad de una operación de comercio exterior efectuada al amparo de un pedimento de importación temporal, con fecha de entrada el 10 de junio de 2005.

En el Acta Final, la autoridad señaló que durante el ejercicio de las facultades de comprobación el sujeto auditado fue omiso en proporcionar documentación con la cual acreditara que la mercancía importada temporalmente, consistente en una aeronave, fue retornada al extranjero dentro del plazo de 10 años que establece el artículo 106, fracción V, inciso b), de la Ley Aduanera (LA).

Asimismo, consignó que el propio contribuyente manifestó que la aeronave objeto de revisión había sido supuestamente retornada al extranjero sin someterla a los trámites aduaneros correspondientes, por lo que no contaba con pedimento de retorno alguno. Por ende, la autoridad consideró que dicha aeronave se encontraba ilegalmente en el país, por lo que procedía determinar el crédito fiscal respectivo.

Ante esa calificación de hechos, el contribuyente solicitó Acuerdo Conclusivo ante PRODECON, manifestando que si bien no contaba con el pedimento de retorno que exige la LA, sí había cumplido con su obligación de fondo, es decir, sí regresó al extranjero en forma oportuna la aeronave importada temporalmente, tal y como lo demostraba con la documentación exhibida en el PAC.

En efecto, exhibió documentación pública emitida por autoridades de los Estados Unidos de América, debidamente apostillada y certificada por fedatario autorizado, en la cual consta indubitablemente que la aeronave salió de México para ingresar a dicho país extranjero con fecha 30 de junio de 2010.

Entre dichos documentos destaca una certificación que hace la *Federal Aviation Administration* (FAA), autoridad aeronáutica estadounidense, en la cual se detallan, entre otros datos, la solicitud de registro de vuelo internacional, los datos precisos de

dicha aeronave y un reporte de aeronavegabilidad en donde se señala qué día exactamente salió de México y entró a Estados Unidos la aeronave.

El sujeto auditado manifestó que por disposición especial de ley en aquel país, la autoridad referida no puede expedir este tipo de certificaciones si no tiene a la vista la aeronave, razón por la cual es indubitable el retorno que afirma haber llevado a cabo.

Derivado de lo anterior, propuso la adopción de un Acuerdo Conclusivo en el que la autoridad tomara en cuenta las pruebas ofrecidas y los argumentos expuestos, reconsiderara su postura original plasmada en el Acta Final y tuviera por regularizada la mercancía objeto de importación temporal.

Al contestar el acuerdo, la autoridad estuvo de acuerdo con suscribir el Conclusivo en los términos propuestos, ya que consideró que las pruebas aportadas eran suficientes e idóneas para acreditar el retorno de la aeronave en cuestión.

Así, se procedió a la firma del Conclusivo, mediante el cual se tuvo por regularizada la situación aduanera de la mercancía de procedencia extranjera y, en cuanto a la multa que procedía, la misma resultó condonada dándose, de igual forma, por terminada la visita domiciliaria.

Comentario

Este caso llama la atención, ya que prevalece el principio fondo sobre forma en una auditoría de comercio exterior. No es sencillo el que una autoridad aduanera acceda a valorar esa prevalencia, máxime que en el caso concreto, para retornar formalmente la aeronave al extranjero, ésta se tenía que someter a una serie de procedimientos aduaneros específicamente establecidos por la ley para ello.

Véase cómo el contribuyente, aun cuando reconoció que no contaba con los requisitos formales que demostraran que había cumplido con los trámites aduaneros para el retorno de la aeronave, es decir, el pedimento de retorno que exige la LA, exhibió sin embargo diversa documentación pública que de manera indubitable acreditaba el retorno de aquélla, documentación que, y de ahí lo relevante del caso, fue aceptada por la autoridad, al dar, como se dijo, mayor valor al fondo - retorno efectivo de la aeronave-, por encima de la forma -trámite aduanero protocolario.

Al acreditarse el retorno, el contribuyente se libró de pagar las contribuciones de comercio exterior correspondientes, liberándose igualmente de la multa en virtud de la firma del Conclusivo.

3. CONCLUSIÓN

La inclusión de la figura de Acuerdos Conclusivos en el Código Fiscal de la Federación ha resultado de gran utilidad para lograr que los procedimientos de fiscalización que realiza el SAT, sean más efectivos, breves y menos costosos, lo cual redunda en beneficio tanto de la autoridad como de los contribuyentes.

Tema 2.3

EL USO DE LA TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

Aloisio Almeida
Coordinador
Secretaria de Ingresos Federales
(Brasil)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. Sistemas para el cumplimiento de las actividades finales de la RFB. 3. Sistemas de atención a las actividades de apoyo de la RFB. 4. Conclusión.

RESUMEN

Este documento proporciona una visión general de algunos de los principales sistemas utilizados por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil en sus actividades básicas en el contexto de la situación actual de la gestión tributaria.

El documento se divide en secciones que presentan los principales proyectos de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, así como su relevancia para el desarrollo de las funciones primarias de la institución.

Los proyectos presentados fueron creados con un enfoque en la mejora de los procesos de recaudación, fiscalización y administración aduanera y retratan el uso de la tecnología de la información en la búsqueda de la eficiencia y eficacia en la administración tributaria.

Este documento pretende ser una fuente para el intercambio de información con otras administraciones tributarias, buscando la difusión de las mejores prácticas y el establecimiento de nuevos canales de comunicación con otras instituciones.

1. INTRODUCCIÓN

La Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB) considera como un factor prioritario el uso de Tecnología de la Información para crear instrumentos que puedan reducir la burocracia y facilitar los controles relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, generando impactos positivos no sólo en la recaudación tributaria, sino también en la reducción de los costos y el tiempo para el contribuyente.

Por lo tanto, las soluciones se planifican e implementan con el fin de no sólo llevar a cabo la administración tributaria de manera justa, equilibrada y eficaz, sino también para simplificar y flexibilizar el pago de los impuestos por parte del contribuyente, y por lo tanto simplificar los procesos tributarios y aduaneros dentro de la administración federal.

En este sentido, el presente documento hace un breve relato sobre algunos de los sistemas más relevantes con respecto a asuntos relacionados con la administración tributaria y la relación con los contribuyentes y usuarios de sistemas aduaneros, entre otros, gestionado por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Estos aspectos fueron aquí agrupados en dos conjuntos: Sistemas para ña atención de las actividades finales y sistemas de apoyo a las actividades de soporte. Los sistemas de atención a las actividades finales se agrupan en tres ámbitos temáticos: recaudación, fiscalización y administración aduanera, y se describen a continuación.

2. SISTEMAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES FINALES DE LA RFB

A. Recaudación

El tema de Recaudación y Control tiene un factor determinante para el suministro de informaciones por los contribuyentes que son utilizadas por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil para la verificación y liberación de crédito fiscal. Más adelante se analiza y procesa esta información con el fin de verificar su consistencia y permitir la actuación con el fin de evitar daños a la recaudación.

Por lo tanto, algunos sistemas son notables por su alcance en términos de volumen de procesamiento, evolución tecnológica e importancia para la recaudación de impuestos de la Administración. Son ellos:

1. Declaración del Impuesto Sobre la Renta de Personas Naturales – DIRPF

El diseño del modelo de arquitectura de la DIRPF fue orientado para desarrollar una solución de TI que permita al contribuyente agilidad y facilidad de uso a fin de completar y presentar la declaración por medio del uso de computación en la nube y el desarrollo de varias aplicaciones integradas.

En este sentido, un avance logrado en el año 2015 con el uso de la tecnología fue la integración entre los dispositivos de llenado de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales[1] (IRPF), ya sean dispositivos móviles o de escritorio, lo que permite una movilidad real. Es decir, ahora el usuario tiene la libertad de comenzar a preparar la declaración a partir de un dispositivo, continuar en otros y, al final, transmitir su declaración desde donde le sea más conveniente.

Otra solución importante en 2015 fue la utilización del Borrador del IRPF, por primera vez en la preparación de la Declaración de Impuesto Sobre la Renta de Personas Naturales. La aplicación permite al contribuyente iniciar la carga de los datos para la futura declaración a medida que sucedan los hechos. Con un simple registro en el momento en que se produce el gasto o ingreso (un recibo médico, por ejemplo) se reduce el riesgo de pérdida de datos para la presentación de la declaración. Esto implica que los datos que permanecían aisladas ahora se pueden almacenar en la aplicación Borrador IRPF hasta el inicio de la entrega de la declaración, y luego importarse al programa DIRPF del año en curso.

La evolución tecnológica del DIRPF comenzó en 1991, año en que dejó de ser presentado en papel, cuando se colocó a disposición de los interesados una versión de la aplicación para computadores con el sistema operativo DOS - *Disk Operating System*. En 1996, la aplicación evolucionó hacia el sistema operativo Windows y en 2004 pasó a ofrecerse en todos los sistemas operativos.

Teniendo en cuenta el volumen de datos de la DIRF recibido, el uso de la TI es de importancia fundamental en la captura, procesamiento, análisis y difusión de información, ya que, en 2015, se procesaron más de 29,5 millones de declaraciones[2].

Durante la implementación de soluciones relacionadas a la DIRPF, los principales retos consistían en cuestiones técnicas tales como evaluación de los requisitos de seguridad de los datos, herramientas existentes con la preservación de los datos a ser accesados por los contribuyentes o sus representantes, la integración de alto rendimiento entre las distintas bases de datos de la institución, el diseño y adquisición de infraestructura suficiente para apoyar el acceso en línea por los contribuyentes. También se destacan aspectos como todo el trabajo de divulgación de la nueva solución disponible y el cambio de la cultura involucrada, dado que la solución anteriormente existente poseía una gran aceptación por parte de la sociedad.

---

[1] El Impuesto Sobre la Renta de Personas Naturales se aplica sobre los ingresos y las ganancias de los contribuyentes residentes en el país o residentes en el exterior que reciben ingresos de fuentes en Brasil. El mismo presentas tasas variables de acuerdo a los ingresos de los contribuyentes, de forma que los de menores ingresos no sean alcanzados por la tributación.

[2] http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/dezembro/receita-abre-amanha-9-de-dezembro-consulta-ao-setimo-lote-de-restituicao-do-irpf-de-2015, acessado em 11/02/2016.

Entre los beneficios obtenidos con las innovaciones implementadas en la DIRPF destacan:

- El fortalecimiento de la imagen de la RFB como una institución de tecnología de punta;
- La mejora en la relación entre Ingresos Federales y el ciudadano, para proporcionar servicios que faciliten el proceso de cumplimiento de las obligaciones de fiscalización;
- El acceso rápido, ágil y seguro a la información en cualquier momento y lugar, al permitir el rescate y recuperación de la información *online*;
- La reducción de las actividades adicionales para el contribuyente y para las diversas áreas de la RFB (atención, fiscalización, recaudación y tramitación de procedimientos tributarios).

2. Sistema de Subasta Electrónica – SLE

Otra herramienta importante para la institución es el Sistema de Subasta Electrónica (SLE). Implementado en 2010, inicialmente sólo para las personas naturales, se trata de una herramienta que permite la venta a través del Internet, de los bienes incautados, abandonados o entregados al Tesoro Nacional, con un seguimiento de todas las etapas por la sociedad. Todos los procedimientos necesarios para llevar a cabo, gestionar o participar en una subasta se realizan electrónicamente, mediante la utilización del certificado digital.

En noviembre de 2012, entró en producción una nueva versión del sistema con el fin de ampliar la clientela de las subastas, que también contempla la participación de las personas naturales. En este caso, específicamente para ciertos lotes, la disputa pasó a ser mixta, de modo que tanto personas naturales como jurídicas tienen ahora la oportunidad de adquirirlos. Esta diferenciación se basa en las características de los lotes, como el tipo y la cantidad de los bienes, permitiéndose la participación de las personas naturales en la competencia por los lotes cuyo destino sea exclusivamente para uso o consumo, prohibida la comercialización.

Con la implementación de la subasta electrónica para las personas naturales, se garantizó la ampliación de la democratización y la competitividad en las subastas, al igual que la observancia de los principios básicos de la contratación, como la igualdad y la selección de la oferta más ventajosa para la administración.

La popularización de la subasta electrónica puede ilustrarse con base en los datos de accesos al sitio de Ingresos Federales en Internet. El número de personas que visitan los lotes creció entre los años 2012 y 2015, un promedio de 154% por año, y los accesos efectuados a través de certificado digital, que representan posibles licitantes,

aumentó de 64,700 en 2012 a 195,000 en 2015, un crecimiento medio del 132% por año. [3]

En la misma línea, el creciente número de oferentes (diferentes personas naturales y jurídicas) entre 2012 y 2015 indica que, de hecho, hubo un aumento de la competitividad y una mayor democratización de la participación en las subastas. El número total de personas naturales participantes aumentó de 15% a 45% del total de ofertantes[4].

Es importante destacar que las subastas tradicionales, en modalidad presencial, exigían una infraestructura humana y logística costosa, además del desplazamiento de las partes interesadas a las diversas unidades administrativas de Ingresos Federales que promovían la licitación. Con la innovación traída por el SLE se produjo un aumento en el número de subastas y oferentes, lo que resultó en un aumento de la competitividad, el número de subastas realizadas y de lotes vendidos. Como resultado, hubo un aumento de los ingresos. El SLE también simplificó los procedimientos, redujo los costes y amplió la transparencia, seguridad y confiabilidad de las subastas.

3. Simple Nacional

El Simple Nacional es un sistema compartido de recaudación, cobro y fiscalización de impuestos aplicables a las Micro y Pequeñas Empresas, previsto en la Ley Complementaria Nº 123, de 14 de diciembre de 2006. Abarca la participación de todas las agencias federales (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios) y es administrado por un Comité Directivo compuesto por ocho miembros: cuatro de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, dos de los Estados y del Distrito Federal y dos de los Municipios. El Simple Nacional unifica el pago de impuestos (federales, estatales y municipales) en un solo documento on-line, fortaleciendo a los microempresarios y ayudando a combatir la crisis económica.

El sistema del Simple Nacional se completó en 2007 y desde entonces más de 10 millones de empresas optaron por participar y hubo un aumento significativo en la recaudación de impuestos[5]. Tal incremento fue posible gracias a las constantes inversiones en mejorar tanto la infraestructura de TI, en cuanto la arquitectura de software y los datos inherentes al sistema, incluyendo también los sistemas de apoyo, tales como el DW Corporativo y el Sistema de Inteligencia Fiscal (SIF).

---

[3] http://estatisticas.receita.fazenda/. Accessado el 11/02/2016.

[4] http://estatisticas.receita.fazenda/. Accesado el 11/02/2016.

[5] http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx, accesado el 13/02/2016

B. Fiscalización

Para la realización de sus funciones básicas el Estado necesita captar, gestionar y ejecutar los recursos públicos. Luego, para el logo de sus objetivos y la ejecución de sus actividades, la recaudación de impuestos representa uno de los instrumentos que permite la concretización de estas funciones esenciales.

En este sentido, algunos principios básicos, tales como el de la capacidad contributiva y la igualdad tributaria, deben ser observados con el fin de garantizar la justicia fiscal.

Siendo así, sobre la base de estos principios básicos, la Fiscalización y el Combate a los Ilícitos Tributarios buscan garantizar la adecuada y correcta aplicación de la legislación, con el fin de aumentar la percepción de riesgo a quien promueva irregularidades, aumentando así tanto el nivel de contribución voluntaria como el incremento de los ingresos. Esto contribuye a que los impuestos sean pagados por los contribuyentes en la proporción justa y adecuada a su capacidad contributiva.

La administración tributaria lidia con un inmenso volumen de datos y por lo tanto la eficacia de la fiscalización depende de un conjunto integrado de sistemas de información alimentados por datos catastrales, registros de transacciones financieras, entre otros, proporcionados a la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil por los contribuyentes o por terceros, mediante la prestación de diversos tipos de información.

Por lo tanto, la integración es uno de los factores determinantes para el aumento de la eficacia en la fiscalización, destacándose la concepción e implementación de los siguientes sistemas:

1. Sistema Público de Contabilidad Digital – SPED

En el campo de la Fiscalización, uno de los aspectos más destacados de la utilización de TI es el Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED), establecido por el Decreto N° 6022 de 22 de enero de 2007, que ha revolucionado la relación entre el fisco y los contribuyentes a través informatización del cumplimiento de las obligaciones accesorias.

En general, el SPED consiste en la modernización del sistema actual de cumplimiento de las obligaciones accesorias, transmitidas por los contribuyentes a las administraciones tributarias y los organismos reguladores, empleándose los certificados digitales para la firma de documentos electrónicos, garantizando así la validez jurídica de éstos sólo en forma digital. Es importante destacar que la facilidad de acceso a la contabilidad, aunque no esté disponible en tiempo real, amplía las posibilidades de selección de contribuyentes y, cuando se trate de la realización de auditorías, genera una reducción significativa en el tiempo de su ejecución.

El SPED comenzó con tres grandes proyectos: Contabilidad Digital (ECD), Contabilidad Fiscal Digital (EFD) y la Factura Electrónica (NF-e). Actualmente se encuentra en producción el proyecto EFD-Contribuciones, y en estudio: E-Lalur[6], EFD-Social y Central de Balances.

Este sistema representa una iniciativa integrada de las administraciones tributarias en los tres niveles de gobierno (federal, estatal y municipal) y mantiene alianzas con 20 instituciones, incluyendo agencias gubernamentales, consejos de clase, asociaciones y organizaciones civiles en la construcción conjunta del proyecto.

Además, busca firmar Protocolos de Cooperación que tienen como como objetivo el desarrollo y la disciplina de trabajo conjunto. En total, ya se han firmado 27 protocolos con empresas del sector privado, que participan en el proyecto piloto. La alianza entre el fisco y las empresas ha permitido la planificación y la identificación de soluciones para satisfacer las obligaciones adicionales en relación con los requisitos que exigen las administraciones tributarias.

Los objetivos del SPED son:

- Promover la integración de las autoridades fiscales mediante la estandarización y el intercambio de información contable y fiscal;
- Racionalizar y normalizar las obligaciones de los contribuyentes con el establecimiento de la transmisión única de distintas obligaciones accesorias de diferentes agencias reguladoras;
- Agilizar la identificación de fraudes con un mejor control de los procesos, la rapidez en el acceso a la información y un seguimiento más eficaz de las operaciones con la verificación de datos y la auditoría electrónica.

Entre los beneficios que el SPED ha traído a los contribuyentes, las autoridades fiscales y la sociedad, se destacan:

- La reducción de costes, con la racionalización y simplificación de las obligaciones accesorias;
- Estandarización de la información que el contribuyente presta a las distintas unidades federales;
- Conservación del medio ambiente y reducción de costes mediante la reducción del consumo de papel;
- La reducción del tiempo dedicado por los auditores fiscales en las instalaciones del contribuyente;
- Fortalecimiento del control y la fiscalización a través del intercambio de información entre las administraciones tributarias;

[6] E-LALUR - Libro de Determinación de la Base Iimponible en modo electrónico. E-LALUR es el libro de asistencia y llenado obligatorio, responsabilidad de las personas jurídicas en virtud de los impuestos que gravan la renta gravable. Debe incluir toda la información de tesorería empresarial, transacciones, etc.

- Un acceso más rápido a la información;
- Posibilidad de intercambio de información entre los propios contribuyentes a partir de un patrón de diseño.

El universo de la actuación del SPED incluye:

- Contabilidad Digital (ECD): también conocida como SPED - Contable, es parte integrante del proyecto SPED y tiene como objetivo reemplazar la contabilidad tradicional en papel por su archivo digital equivalente;

- Contabilidad Fiscal Digital (EFD): también conocida como SPED - Fiscal, permite a la RFB y a las Secretarías de Hacienda de los Estados y el Distrito Federal acceder a todos los documentos fiscales emitidos y recibidos por los establecimientos, así como los datos de verificación de los impuestos sobre el movimiento de bienes y servicios, y sobre productos industrializados;

- Factura Electrónica (NF-e): el proyecto fue desarrollado de manera integrada por las Secretarías de Hacienda de los Estados e Ingresos Federales. La integración y la cooperación entre las administraciones tributarias han sido temas muy debatidos en países con sistema federal, especialmente aquellos como Brasil, que tienen un fuerte grado de descentralización fiscal. Actualmente, las administraciones tributarias gastan grandes cantidades de recursos para captar, procesar, almacenar y facilitar información sobre la emisión de facturas de los contribuyentes. El volumen de las transacciones realizadas y las cantidades de recursos manejados crecen a un ritmo intenso y en la misma proporción, aumentan los costos inherentes a la necesidad del Estado de detectar y prevenir la evasión fiscal. Así, el proyecto se justifica por la necesidad de inversión pública destinada a integrar el proceso de control fiscal, lo que permite un mejor intercambio y compartir información entre las autoridades fiscales y la reducción de los costes y barreras burocráticas. También facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de los impuestos y contribuciones, fortalece el control y la fiscalización, reduce la evasión de impuestos y aumenta la recaudación. También proporciona un acceso más rápido a la información, elimina el uso de papel, aumenta la productividad de la auditoría mediante la eliminación de los pasos para recopilar los archivos y permite el cruzamiento electrónico de la información;

- FCONT: Se trata de una contabilidad, de las cuentas patrimoniales y de resultado, en partida doble, que considera los métodos y criterios de contabilidad vigentes desde el 31.12.2007;

- Conocimiento de Transporte Electrónico (CT-e): sistema en desarrollo. Es el nuevo modelo de factura electrónica que podrá utilizarse para reemplazar uno de los siguientes conocimientos de transporte: de carreteras, vías navegables,

aéreo, tren o las facturas por servicios que se utilizan para el transporte de carga;

- EFD-Contribuciones: se trata de un archivo digital establecido en el Sistema Público de Contabilidad Digital - SPED, para ser utilizado por personas jurídicas de derecho privado en la contabilidad de la Contribución para el Programa de Integración Social/Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público y de la Contribución a la Financiación de la Seguridad Social. Con la promulgación de la Ley N° 12.546/2011, la EFD-Contribuciones pasó a contemplar también la contabilidad digital de las Contribuciones de Seguridad Social sobre los Ingresos Brutos, que inciden en los sectores de servicios e industrias, y en la determinación de los ingresos relacionados con los servicios y productos mencionados aquí;

- Factura Electrónica por Servicios (NFS-e): está en desarrollo, de manera integrada por Ingresos Federales y la Asociación Brasileña de Secretarías de Finanzas de las Capitales (Abrasf). La Factura Electrónica por Servicios (NFS-e) es un documento digital que se genera y almacena electrónicamente en el Ambiente Nacional por la RFB, por el municipio u otra entidad contratada para documentar las operaciones de servicios. Este proyecto tiene como objetivo beneficiar a las administraciones tributarias, normalizando y mejorando la calidad de la información, racionalizando los costes y generando una mayor eficiencia y una mayor competitividad de las empresas brasileñas mediante la simplificación de las obligaciones accesorias, en particular, la suspensión de la emisión y almacenamiento de documentos en papel.

- E-LALUR: el propósito del sistema es eliminar la redundancia de la información existente en la contabilidad, en el Libro de Cálculo de la Ganancia Real y en la Declaración de Información Económica y Fiscal de las Personas Jurídicas, facilitando el cumplimiento de la obligación accesoria.

- EFD-Social: está en fase de estudio, con el objetivo de estandarizar los títulos de la nómina de pago y el layout, sustituyendo las obligaciones existentes en el ámbito de Ingresos Federales, del Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS) y del Ministerio de Trabajo y Empleo (MTE).

- Central de Balances: es un proyecto que forma parte del SPED, en fase inicial de desarrollo, que reunirá los estados financieros y una serie de información económica y financiera pública de las empresas involucradas en el proyecto. La información recopilada se mantendrá en un repositorio y publicará en distintos niveles de agregación. Estos datos serán utilizados para generar estadísticas, análisis nacionales e internacionales (por sector económico, forma jurídica y tamaño de las empresas), análisis de riesgos crediticio y estudios económicos, contables y financieros, entre otros usos. La Central tiene como objetivo captar datos contables y financieros (en particular, los

estados financieros), la suma de ambos tipos de datos y facilitar a la sociedad, en medios magnéticos, los datos originales y agregados.

- SPED Módulo de Integración - conjunto de herramientas utilizadas por la administración tributaria para cruzar datos de diferentes sistemas del SPED, lo que permite la gestión de riesgos y la lucha contra el fraude.

2. eSocial

El 11 de diciembre de 2014 se instituyó el eSocial, a través del Decreto 8.373. Se trata de un proyecto del Gobierno Federal que implica a Ingresos Federales, la Caja Económica Federal, el Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) el Ministerio de Seguridad Social (MPS), el Ministerio de Trabajo y Empleo (MTE), y la Secretaría de la Micro y Pequeña Empresa.

El eSocial unifica el envío de información por parte del empleador (personas naturales o jurídicas) en relación con sus empleados, trayendo diversas ventajas sobre el sistema actual, tales como: atención a diversas agencias del gobierno con una única fuente de información; automatización en la transmisión de información de los empleadores; normalización e integración de los registros de personas naturales y jurídicas en el ámbito de los órganos participantes en el proyecto. Com esto se simplifica y elimina la redundancia mediante la sustitución de otras fuentes de información[7], con ganancias para el gobierno, los empleadores y los empleados.

Desde noviembre de 2015, está disponible la herramienta que posibilita la recopilación unificada de impuestos y del Fondo de Garantía de Tiempo de Servicio (FGTS) para los empleadores domésticos: Módulo Empleador Doméstico. La herramienta surge para permitir la determinación de la Ley Complementaria Nº 150/2015, que estableció el SIMPLE DOMÉSTICO.

C. Administración Aduanera

La administración aduanera comprende la fiscalización, recaudación y control del comercio exterior, esenciales para la defensa de los intereses financieros nacionales en todo el territorio brasileño.

Siendo así, se trata de un reto constante para determinar la justa medida entre la fiscalización, recaudación y control que cumplan con los intereses financieros nacionales y la agilidad de los procedimientos que faciliten las actividades relacionadas con el comercio exterior en el sentido de beneficiar a la economía del país como un todo.

[7] Guía de Recaudación del Fondo de Garantía del Tiempo de Servicio (GFIP), Relación Anual de Informaciones Sociales (RAIS), Declaración del Impuesto de Renta Retenido en la Fuente (DIRF), Registro General de Empleados y Desempleados (CAGED), Nómina, Libro de Registro de Empleado, entre otros.

Dado el volumen de transacciones promovidas por el comercio de bienes y productos, los sistemas informáticos desempeñan un papel fundamental para el logro del equilibrio entre las actividades de fiscalización y control y la promoción de actividades comerciales de acuerdo con la legislación nacional e internacional sobre el mismo tema. Así, la evolución de los sistemas implicados en estas actividades se presenta de la siguiente manera:

1. Sistema Integrado de Comercio Exterior – SISCOMEX

El Sistema Integrado de Comercio Exterior (SISCOMEX) es responsable de la integración de las actividades de registro, seguimiento y control de las operaciones de comercio exterior a través de un único flujo y automatizado de información.

El Siscomex fue establecido por el Decreto N° 660/1992 y en 1993 estrenó el módulo de exportación. El módulo de importación se puso en marcha en 1997. En 2007 y 2008, se pusieron en marcha, respectivamente, el Drawback Suspensión Web y el Drawback Verde-Amarillo Web, que están vinculados al Siscomex Exportación e importación. En abril de 2010, entró en funcionamiento el módulo Drawback Integrado Web, y en agosto de 2012, entró en producción el Siscomex Importación Web.

Ceado hace casi dos décadas, el sistema ha evolucionado de forma continua y transformado cada vez más en una gran herramienta integradora de los diferentes procesos del sector. Entre los usuarios registrados se encuentran organismos gubernamentales y actores privados.

En el ámbito público, además de Ingresos Federales, de la Secretaría de Comercio Exterior y del Banco Central, participan instituciones autorizantes como la Anvisa, el Ministerio de Salud y el Ministerio de Agricultura y Abastecimiento, entre otros. El universo de usuarios privados incluye empresas de exportación e importación, agentes de aduanas, bancos comerciales de cambio, etc.

Compuesto por un conjunto de sistemas, la solución permite realizar un seguimiento oportuno a la salida y entrada de mercancías en el país, puesto que los órganos de gobierno involucrados en el comercio exterior pueden, en varios niveles de acceso, control e interferir con el trámite de las operaciones para una mejor gestión de procesos. A través del propio sistema, el exportador o importador intercambian informaciones en tiempo real con los organismos responsables de la autorización y fiscalización.

En resumen, se destacan las siguientes ventajas del sistema: armonización de conceptos y normalización de códigos y nomenclaturas; ampliación de los puntos de atención; eliminación de coexistencia de controles y sistemas paralelos de recolección de datos; simplificación y normalización de documentos; disminución significativa del volumen de documentos; agilidad en la recopilación y tratamiento de la información por medios electrónicos; reducción de los costes administrativos para

todos los involucrados en el Sistema; crítica de los datos utilizados en la elaboración de las estadísticas de comercio exterior; eliminación del uso de papel; reducción del número de fraudes de divisas y desvíos de mercancías.

El Siscomex, al interactuar con otras bases de datos, agiliza la formulación, análisis, registro de documentos e incorporación de imágenes. Son ventajas ofrecidas para el pago y recaudación de impuestos, control administrativo de las operaciones y fiscalización sbre la carga (ya sea en el transporte, almacenamiento, transito o liberación). Esto permite al gobierno definir estrategias para la integración del país en el mercado internacional y estimular el crecimiento económico de Brasil. Las innovaciones tecnológicas han contribuido a la transparencia de la información y al aumento de la eficiencia y la competitividad del comercio exterior brasileño.

La evolución del sistema a la versión Web elimina la necesidad de instalación de aplicaciones y de una red dedicada, lo que permitió el acceso a través de certificado digital, desde cualquier lugar y en cualquier momento.

Todos los sistemas que componen el Sistema Integrado de Comercio Exterior (Siscomex) y otros sistemas gubernamentales destinados a obtener permisos, certificaciones y licencias de exportación o importación, están presentes en el Portal Siscomex. Por medio del mismo, los operadores de comercio exterior también tienen un acceso más fácil a las normas que rigen las importaciones y exportaciones brasileñas, organizadas por organismo responsable para la edición o gestión de la norma en cuestión.

El Portal Siscomex es la etapa inicial de un gran programa de reformulación de la actuación gubernamental sobre las operaciones del comercio exterior brasileño, el Programa Portal Único de Comercio Exterior. Junto con las acciones de infraestructura promovidas por el gobierno, el Programa Portal Único se presenta como el segundo pilar básico para el aumento de la eficiencia del comercio exterior brasileño y la competitividad exportadora del país. Así, el Portal Siscomex figura como el espacio de interacción entre el gobierno y los operadores de comercio exterior mediante el cual se presentarán e implementarán innovaciones importantes, de forma gradual en los próximos años.

El Programa Portal Único de Comercio Exterior es una iniciativa de reformulación de los procesos de importación, exportación y tránsito aduanero. Con esta reformulación, se busca establecer procesos más eficientes, armonizadas e integradas entre todos los actores públicos y privados en el comercio exterior. Del rediseño de los procesos, el Programa Portal Único pasa al desarrollo e integración de los flujos de información correspondientes a ellos y de los sistemas informáticos responsables de gestionarlos. Así, el mismo se basa en tres pilares: integración de los actores, rediseño de procesos y tecnología de la información.

El primer pilar es la integración entre los actores del comercio exterior. Existe, en primer lugar, la cooperación entre los actores de gobierno y del sector privado para la planificación y desarrollo del Programa Portal Único. Se formó una gran estructura de gobierno bajo la coordinación conjunta de Ingresos Federales y la Secretaría de Comercio Exterior, bajo la supervisión de la Casa Civil. Esta estructura se compone de veintidós agencias gubernamentales que operan en el comercio exterior. La integración cooperativa del sector privado con el Programa, mediante entidades representantes de los diferentes actores privados en las operaciones de comercio exterior (importadores, exportadores, agentes de aduanas, transportistas, encargados, terminales portuarias, etc.), es esencial, ya que son los beneficiarios de las mejoras que el Programa Portal Único traerá.

El segundo nivel de integración del Programa se refiere a la integración y armonización de los procedimientos de comercio exterior y los requisitos de datos y documentos. En la actualidad, hay casos en los que un mismo dato o documento es exigido por más de una agencia de gobierno para concretizar una misma operación, debiendo algunas veces presentarse de manera diferente a cada uno de ellos. Esta situación genera trabas al gobierno y sector privado, con los consiguientes costes innecesarios. Con la integración de las agencias gubernamentales y de los actores privados se buscará la gradual eliminación de esta situación, con el fin de evitar duplicidades y redundancias.

Por último, el tercer nivel, que es esencial para el logro de lo anterior, es la integración de los sistemas de información. Como regla general, los procesos de comercio exterior no integrados hoy día son gestionados por sistemas de tecnología de la información que tampoco dialogan entre sí. Con la integración de sistemas, se pretende recuperar y consolidar el objetivo central del SISCOMEX de ser "el instrumento administrativo que integra las actividades de registro, seguimiento y control de las operaciones de comercio exterior a través de un flujo único, computarizado, de informaciones" (Decreto No. 660, de 1992).

El segundo pilar fundamental del Programa Portal Único de Comercio Exterior es el rediseño de los procesos de comercio exterior. La formulación del sistema procesal de las operaciones de exportación e importación en Brasil tiene por base una estructura desarrollada en la década de 1990 con la introducción del SISCOMEX. Con el aumento significativo del comercio exterior de Brasil en las últimas décadas, nuevas necesidades de controles gubernamentales han surgido con el fin de cumplir con importantes políticas públicas coordinadas por varios organismos y entidades de administración, en áreas como el medio ambiente, la salud humana, la seguridad alimentaria, la seguridad pública y la seguridad de los consumidores. Cada nueva necesidad de control implica la creación de una nueva etapa de procedimiento no siempre en armonía con el proceso general de una exportación o importación. Con la acumulación de estos pasos de procedimiento, junto con el aumento de los flujos de mercancías a ser controladas, se tiene la creación de cuellos de botella de

procedimiento que traen retrasos e imprevisibilidad en las operaciones, aumentando los costes.

Esta situación implica un gran esfuerzo de rediseño de procesos, con la participación de todos los actores involucrados.

Por último, el tercer pilar del Programa Portal Único de Comercio Exterior se refiere a tecnología de la información. Para la informatización de los procesos rediseñados, se utilizarán los recursos tecnológicos más modernos. Se desarrollarán varias nuevas herramientas para gestionar los procesos y flujos de información. Muchos de los sistemas existentes se someterán a soluciones de integración con el fin de permitir que ciertos datos ya presentes en un sistema se compartan con los demás que lo necesitan. El ingreso de datos para usuarios externos también deberá unificarse, siguiendo el concepto de *Single Window* (Portal Único).

Se espera con el Programa Portal Único de Comercio Exterior la reducción de plazos y costos, transparencia y previsibilidad, simplificación y enfoque de *Single Window* (Portal Único).

2. Proyecto IRIS

También con respecto al tema aduanero, en las últimas dos décadas el desarrollo del país ha impuesto nuevos retos a las unidades aduaneras de la RFB, no sólo en cuanto al aumento del volumen de trabajo, sino también en cuanto a la calidad del servicio ofrecido. Además del crecimiento del número de viajeros internacionales, de acuerdo con proyecciones del Instituto de Investigación Económica Aplicada (IPEA), la realización de eventos internacionales como los Juegos Olímpicos de 2016, implica un flujo adicional de pasajeros en los aeropuertos brasileños.

El gran reto de la RFB es lograr un equilibrio entre la liberación de los pasajeros de forma ágil y la ejecución del control aduanero sin comprometer sus atribuciones legales.

Para ello, es esencial la existencia de la infraestructura y los recursos tecnológicos y humanos, en consonancia con el flujo de pasajeros en los aeropuertos, para que el control aduanero se lleve a cabo de manera eficiente, con calidad y seguridad.

Actualmente, la evaluación y selección de los viajeros para verificación física de equipaje se realiza por el servidor de la RFB, basándose en información esparcida en diversos archivos de diferentes formatos y criterios subjetivos, generando resultados inexactos.

De acuerdo con los datos de la División de Controles Aduaneros Especiales de la Coordinación General de Administración Aduanera de la RFB, alrededor del 15% del total de pasajeros internacionales se seleccionan para una inspección directa de su

equipaje, y de éstos, sólo el 3% tienen resultados efectivos, lo que equivale a 0,5% del total de pasajeros.

Los datos demuestran la inexactitud en la selección de los pasajeros para inspección física de sus equipajes con los métodos utilizados en la actualidad, que se basan en el análisis manual de los datos por los servidores de fiscalización de equipajes, lo que demuestra de manera inequívoca la necesidad urgente de adoptar modernas tecnologías de gestión de riesgo electrónico para identificar y segregar el flujo de viajeros seleccionados para fiscalización aduanera.

El proyecto IRIS integra diversas soluciones tecnológicas, que abarcan la herramienta de mercado de "reconocimiento facial biométrico", o cruce de datos derivados de diferentes instituciones (Ingresos Federales, Compañías Áreas y Policía Federal), la aplicación proporcionada por la RFB para los viajeros (e-DBV - Declaración Electrónica de Bienes del Viajero) y el cambio de arquitectura de infraestructura del entorno informático con características híbridas (equipos con servidores descentralizados en los aeropuertos integrados a tabletas y a la base de datos almacenada en un data center centralizado).

Esta estrategia es parte de una acción más amplia de desarrollo de nuevos sistemas y modernas soluciones tecnológicas integradas para agilizar el procesamiento de pasajeros internacionales en los aeropuertos brasileños, dirigiendo los equipos de fiscalización de equipajes y agilizando la liberación de los restantes pasajeros.

En esta coyuntura, la RFB invirtió en la implementación de un sistema de control aduanero que hace más precisa la selección e identificación de los pasajeros que representan un riesgo para el país (evasión de impuestos, tráfico de drogas, transporte de otras mercancías ilegales, etc.), mientras acelera al mismo tiempo la liberación de los restantes pasajeros.

En el proceso, la RFB utilizará la información proporcionada por adelantado de viajeros de líneas aéreas (datos de identificación del pasajero y vuelo), y aquellos reportados por los viajeros en el e-DBV (Declaración Electrónica de Bienes del Viajero) para analizar y seleccionar de antemano los que representen un riesgo aduanero más alto, sobre la base de criterios de selección modulares, adaptados al perfil de cada unidad aeroportuaria.

Después de la selección de los viajeros procedentes del exterior por el sistema de gestión de riesgo, la identificación del pasajero seleccionado se realizará a través de biometría facial, lo que permitirá su segregación de los otros pasajeros y su remisión respectiva para el proceso de fiscalización, sin perjuicio en el flujo de liberación de los demás.

Además de proporcionar mayor precisión, agilidad y seguridad en el proceso de control de entrada de viajeros internacionales en los aeropuertos, el proyecto

permitirá una asignación más eficaz de los agentes de migración, aduanas y de los inspectores fitosanitarios, aumentando la eficiencia de los diferentes actores del entorno aeroportuario: Ingresos Federales, Policía Federal, Agencia Nacional de Vigilancia Sanitaria (ANVISA), Sistema de Vigilancia Agrícola Internacional (Vigiagro), entre otros.

El Proyecto consiste principalmente en los siguientes macroelementos:

- **Sistema de recopilación de datos de pasajeros y vuelos**: Sistema responsable de recopilar los datos de reservas de pasajes aéreos en el formato PNR (*Passenger Name Record* - Registro de Identificación de Pasajeros) directamente de las compañías aéreas, así como la recopilación de datos de los pasajeros embarcados en el formato API (*Advance Passenger Information* - Información Anticipada sobre Pasajeros) directamente de los sistemas de información de las compañías aéreas o de forma manual por los operadores de estas empresas.

El sistema también debe reunir datos sobre el cronograma de los vuelos programados. Todos los datos recopilados deben introducirse en la base de datos de viajeros que se utilizará para el análisis de riesgos. La periodicidad del envío de la información, sus actualizaciones y los layouts de los archivos que se recibirán están regulados por la Agencia Nacional de Aviación Civil (ANAC), para garantía de efectividad del proyecto.

- **Sistema e-DBV**

Módulo Viajero:

Sistema electrónico en el que el viajero elabora y transmite la declaración electrónica de bienes de viajeros (e-DBV) antes de su llegada a los controles aduaneros y fitozoosanitário.

La e-DBV se transmite a través del Internet, por medio de computadores y dispositivos móviles tales como tabletas y teléfonos móviles, o incluso por medio de terminales de autoservicio en las áreas de desembarque internacional.

Módulo Fiscal:

Este sistema gestiona los datos almacenados de viajeros en el módulo de gestión de riesgo y permite una frecuencia de datos comunicados por el propio pasajero, con los datos recibidos en archivos de formatos API/PNR.

En este módulo, hay varias características que permiten la agilización de la atención a los viajeros.

La e-DBV contiene información de interés para todos los organismos de fiscalización fronteriza, tales como: bienes imponibles superiores al límite de exención; montos portados por los viajeros; presencia de frutas, verduras y vegetales en general en su equipaje, posesión de medicamentos de entrada controlada; porte de armas, municiones y otros materiales de entrada controlada; entre otros.

Sistema de gestión de riesgos:

Sistema de inteligencia responsable del procesamiento de todos los datos recopilados e identificación de personas que se ajusten a los perfiles de interés a ser seleccionados previamente. En el caso de la identificación de personas con estos perfiles, se emiten alertas para que las agencias gubernamentales puedan preparar con antelación la realización de las acciones necesarias.

Esta inteligencia incluye también la recopilación de datos de las bases de datos del gobierno sobre las personas buscadas, seguridad nacional, aduanera y fitozoosanitário.

Sistema de identificación de reconocimiento facial:

Sistema responsable de la correcta identificación de cada pasajero mediante el reconocimiento de características faciales únicas de cada individuo.

De esta forma, los servidores de los órganos de control pueden identificar de manera inequívoca a los individuos con potencial interés (previamente seleccionado por el sistema de gestión de riesgos) y dirigirlos a un control minucioso.

De los módulos del sistema e-DBV mencionados anteriormente, ya se encuentran en producción, en la fecha de redacción de este informe, el módulo viajero y el módulo fiscal, puesto que el módulo de gestión de riesgo se encuentra en la fase final de especificación e inicial de construcción.

La solución del proyecto de mejora del control aduanero de viajeros, con la modernización de sistemas de inteligencia y del cruce de información, contribuye a adaptar los servicios a las normas de seguridad internacionales, proporcionar agilidad en el servicio a los viajeros y optimizar el esfuerzo de identificación de pasajeros. Además de proteger la industria y el empleo nacional, el sistema combate la entrada de mercancías con destino comercial, el contrabando, la malversación, el tráfico internacional de drogas y armas y otros delitos transfronterizos.

También permite la personalización de las acciones fiscalizadoras de acuerdo con el perfil planteado en las investigaciones de la base de datos de viajeros y el uso más eficiente de la mano de obra disponible.

Como la premisa del proyecto es la identificación inequívoca de los pasajeros en condición de riesgo aduanero, se utilizaron soluciones con recursos de biometría. En el transcurso de la búsqueda de tecnología se identificaron tendencias de mercado y que resultó ser la más adecuada a las necesidades de la RFB fue el "Reconocimiento Biométrico Facial", gracias a ser menos intrusiva, a la posibilidad de identificar a distancia, a la agilidad en la identificación de los viajeros y a la base de datos disponible de pasajeros.

Se siguió, entonces, el proceso de especificación de la solución interactuando con las principales empresas que ofrecen este tipo de producto en el mercado brasileño y en noviembre de 2014 se inició el proceso de licitación. El proyecto cuenta con un equipo de servidor nacional, equipos de servidores locales, módulos de reconocimiento facial (fijos y móviles) y cámaras de reconocimiento provistas con domo anti-vandalismo.

El proceso de implementación de este proyecto, "Reconocimiento Biométrico Facial", comenzó en 2015 en etapas, con un plazo de finalización de un año en los aeropuertos internacionales de Brasil. Con esto, se espera identificar a las personas que deben declarar y pagar impuestos por exceso de equipaje, sin necesidad de detener a todos los pasajeros de vuelos internacionales, desburocratizando aún más el proceso de entrada de personas en el país.

Esta solución de TI, inclusive, ha sido elogiada por la revista de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) – WCO News - publicada en junio de 2015, en la que se hizo hincapié en la importancia de esta implementación para el control internacional de pasajeros, especialmente en cuanto a las ganancias obtenidas en el combate y la prevención de ilícitos en el área aduanera.

La planificación del proyecto fue de gran complejidad al abarcar diversos frentes de soluciones, tales como:

- Realización de convenios con organismos externos para recibir información y aumentar la base de datos de la Secretaría de Ingresos Federales para el cruce de información;

- Búsqueda y adquisición de herramientas de mercado;

- Adaptación para integrar la aplicación de Declaración Electrónica de Bienes del Viajero (e-DBV) a la herramienta de mercado;

- Implementación de arquitectura e infraestructura tecnológica para apoyar la solución con su respectivo plan de contingencia.

3. SISTEMAS DE ATENCIÓN A LAS ACTIVIDADES DE APOYO DE LA RFB

Las actividades de apoyo de la RFB pueden entenderse como aquellas que colaboran de manera relevante a las actividades finales para el cumplimiento de su misión institucional ante el Estado Brasileño y los ciudadanos/usuarios.

Tales actividades, de importancia fundamental, también son objeto de constantes innovaciones en relación con el despliegue de recursos de TI, especialmente en relación con aspectos tales como la protección y la seguridad de la información, y también con respecto a la agilidad y eficiencia en los trámites de procedimiento, garantizando no sólo una mejor gestión del flujo de información, sino también la adecuada gestión del contenido.

En este sentido, algunos de los principales sistemas desarrollados para atender estas necesidades se describen a continuación.

1. e-Firma

El e-Firma RFB es una solución para la firma digital de documentos, lo que garantiza la integridad, autenticidad y no repudio del origen y que permite al destinatario la autenticación del documento recibido tanto en papel como en medio digital.

La herramienta es utilizada por empleados de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil para firmar documentos, y también puede ser utilizada por los destinatarios externos, o para la visualización sencilla (validación), o incluso para la firma de documentos (por medio del e-CAC, con acceso vía certificado digital) si ha sido solicitada por el emisor.

El Sistema para la Firma de Documentos Digitales, el e-Firma RFB representa un gran avance en la Gestión de Documentos de Ingresos Federales de Brasil, puesto que inherente a la firma digital, están varias características que proporcionan una mayor seguridad y agilidad en el trámite y validación de documentos.

Al firmar un documento digital, el emisor garantiza al destinatario que la firma en el documento es la suya, es decir, el documento es auténtico. También garantiza la integridad del documento, ya que cualquier cambio implica firma una invalidación de la firma. Por último, el emisor no puede negar la autenticidad del documento con una firma digital válida, o sea el llamado "no repudio".

2. e-Proceso

El Sistema e-Proceso es una iniciativa de Ingresos Federales para reemplazar sus procesos en papel por documentos en formato digital y permite la práctica de actos administrativos secuenciales en un entorno electrónico. Se trata, por lo tanto, de una

herramienta informática que permite formalizar la práctica de actos de procedimiento, la tramitación y la gestión de procesos, documentos y procedimientos administrativos en el entorno digital.

Las directrices del e-Proceso implican responsabilidad y compromiso con la transparencia y la trazabilidad de cada acto público, permitiendo que los contribuyentes vean lo que los servidores de la RFB hacen en el momento en que se realizan las acciones. Las diversas actividades que intervienen en los procesos se mapearon y se desarrollaron herramientas para facilitar el flujo y la gestión de procesos.

En el sistema, los servidores pueden consultar, mover, imprimir, copiar, adjuntar documentos y desarrollar todas las demás actividades necesarias para trabajar los procesos, con seguridad y transparencia.

Además, la eliminación del papel trae la posibilidad de adoptar procedimientos mucho más eficientes y eficaces para la ejecución de los actos procesales, con una reducción significativa de los costes administrativos, el aumento de la productividad mediante la reducción y eliminación de actividades auxiliares, desburocratización de procedimientos para el contribuyente, reducción del tiempo en el trámite procesal y valorización del servidor por la facilidad en el manejo del proceso. El ambiente de trabajo se hace más limpio y agradable, sin pilas de procesos llenos de polvo; el Órgano se acerca a la sociedad a través de una comunicación bidireccional vía Internet, con la garantía del secreto fiscal.

Entre los beneficios proporcionados por el e-Proceso, se destaca:

- Mejora en la relación fisco-contribuyente, gracias a una mayor agilidad, seguridad y transparencia en la transmisión de datos. Todas las operaciones de procesos electrónicos pueden ser monitoreadas por los interesados por medio del Centro Virtual de Atención al Contribuyente (e-CAC), en el Internet.

- Mayor eficiencia y economía para la administración, con la posibilidad de una mejor gestión de la información y la reducción de gastos con la impresión y transporte de documentos.

- Reducción del impacto ambiental, con el ahorro de papel generado con el flujo totalmente informatizado de documentos.

4. CONCLUSIÓN

Los insumos básicos para la administración tributaria son los datos y la información obtenida de diversas fuentes que tienen numerosas caracterizaciones, cuyo volumen crece cada vez más. El análisis de una gran cantidad de datos y la disponibilidad de los resultados de este proceso de manera oportuna no sería posible sin la ayuda de herramientas computacionales y de la Tecnología de la Información.

Si el problema de procesar una gran cantidad de datos ya dejo de ser una barrera tecnológica, el principal desafío que se impone actualmente es el tratamiento inteligente de estos insumos para garantizar que se alcancen los resultados previstos por la administración con la optimización en la utilización de recursos, produciendo los efectos por ella deseados.

Siendo así, la Secretaría de Ingresos Federales trabaja continuamente para que el uso de la Tecnología de la Información se rija por políticas de seguridad, por herramientas y arquitectura de datos en constante ajuste y adaptación al crecimiento progresivo de la capacidad de almacenamiento y el análisis de un gran cuerpo de datos, para el uso de los mismos de manera competente.

El tratamiento intensivo de la información está orientado a los objetivos de la institución y del Estado Brasileño, lo que apunta a una tendencia creciente de integración de las acciones y proyectos que involucren asuntos tributarios.

Esta integración ocurre tanto en el aspecto tecnológico como en el aspecto político. Es decir, el escenario que se vislumbra es aquel en el que potentes herramientas de Tecnología de la Información, aliadas a un sistemático gobierno de datos, puedan ser instrumentos que fomenten y permitan el trabajo conjunto de las Administraciones Tributarias de la Unión, Estados y Municipios. La actuación involucra también estructuras responsables de la conducción de políticas relacionadas con la economía y las finanzas, industria y comercio, relaciones exteriores, planificación y presupuesto, entre otros.

A pesar de que los procesos y proyectos relacionados con la Tecnología de la Información sean vistos tradicionalmente como de apoyo a las acciones finales de la administración tributaria, los mismos han asumido un papel estratégico en este campo. El análisis de datos e informaciones se ha convertido en un aspecto importante a tener en cuenta por los gestores públicos en cuanto a la planificación y definición de política tributaria en conjunción con otras políticas estatales.

Por lo tanto, la creciente necesidad de automatización de actividades complejas hace esencial la introducción de inteligencia en los procesos de trabajo, lo que permite y viabiliza el aumento de la eficiencia, la eficacia y especialmente la efectividad de la administración tributaria, tanto en lo que respecta a la justicia tributaria, como en relación con la lucha contra las acciones ilícitas de forma transparente, garantizando

los requisitos de protección y seguridad de la información y teniendo en cuenta de manera satisfactoria el principio de legalidad y la moralidad en la administración pública.

Tema 2.4

LOS RECURSO HUMANOS Y LA PROFESIONALIZACIÓN DE LAS AATT

Christian Hansen
Subdirector
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

Contenido: Resumen. 1. Antecedentes Generales. 2. Profesionalización de los recursos humanos en el servicio de impuestos internos. 3. Principales avances de la subdirección de desarrollo de personas a la fecha. 4. Conclusiones generales.

RESUMEN

Desde Octubre de 2014, el Servicio de Impuestos Internos (SII) se encuentra implementando la mayor Reforma Tributaria[1] de los últimos 30 años, cuyo propósito es el financiamiento de políticas fiscales prioritarias, tales como la Reforma Educacional, para avanzar hacia un país más justo y de mejores oportunidades para el conjunto de la población. Esta reforma da respuesta a lo planteado en los compromisos del actual gobierno.

Debido a los nuevos lineamientos gubernamentales, emanados de los compromisos programáticos tales como la Reforma Tributaria y el Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas[2], el Servicio de Impuestos Internos ha redefinido sus procesos y normativas, permitiéndole abordar dichos desafíos.

---

[1] El 29 de septiembre de 2014 fue publicada la Ley N°20.780, la cual introduce una serie de cambios al sistema tributario, en particular, medicaciones al impuesto a la renta, creación de nuevos mecanismos de incentivo al ahorro e inversión, así como de impuestos relacionados al cuidado del medio ambiente, modificaciones a algunos impuestos correctivos y de algunos impuestos indirectos, y creación de nuevas medidas para combatir la evasión y elusión. La Ley N° 20.780 establece, entre los roles del SII, el desarrollo de políticas y programas especiales destinados a otorgar apoyo, información y asistencia a las empresas de menor tamaño y a otros contribuyentes de escaso movimiento económico, lo que se materializa con la creación de la Subdirección de Asistencia al Contribuyente. En el ámbito de la Fiscalización, en tanto, le otorga mayores atribuciones destinadas a disminuir la evasión y la elusión.

[2] Con fecha 26 de enero de 2015, la Presidenta de la República, Michelle Bachelet, dictó el "Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado", con el objetivo de promover mejores políticas y prácticas en la gestión de personas en las reparticiones públicas, constituyendo un nuevo hito en materia de modernización del Estado y relaciones laborales. Este mandato presidencial está basado en cuatro principios orientadores: 1) Un Estado Moderno para Chile, con igualdad de oportunidades, participación y diálogo; 2) Impulso de cambios legales y prácticas de gestión que contribuyan a avanzar hacia un trabajo que dignifique y permita el desarrollo de las personas; 3) Potenciar un Estado Innovador, con servicios públicos de calidad, buen trato, transparencia y condiciones laborales dignas; y 4) Revalorización de la Función Pública, destacando el prestigio de esta labor ante la ciudadanía y generando buenas prácticas en el desarrollo de las personas. Asimismo, el Instructivo considera tres ejes principales, que políticas y prácticas a desarrollar por los servicios públicos: Derechos Laborales, Condiciones Laborales y Ambientes Laborales.

En este contexto, la Institución ha venido fortaleciendo un proceso de modernización y profesionalización de la gestión de personas, con el propósito de posicionarla dentro del mapa estratégico de la institución, relevando el desarrollo de los funcionarios como elemento central para una mayor calidad de atención a los contribuyentes y para el cumplimiento de las metas institucionales.

El presente documento aborda cómo el Servicio de Impuestos Internos ha estado atento a las transformaciones y ha respondido oportuna, eficiente y eficazmente, comprendiendo la magnitud de los desafíos y el rol técnico de la organización.

En primer lugar, se dará a conocer el contexto país en el cual se enmarca el proceso de modernización a través de la Reforma tributaria y las atribuciones que le otorga al Servicio de Impuestos Internos.

A continuación, se describe el proceso de planificación estratégica y sus componentes, tales como Misión, Visión y Hoja de Ruta.

Finalmente, se presenta la visión y prácticas con que la Institución ha materializado el proceso de profesionalización de los Recursos Humanos, se detallan los avances durante el año 2015 y los principales desafíos propuestos.

1. ANTECEDENTES GENERALES

Al abordar la profesionalización de recursos humanos en las instituciones públicas, se debe tener en consideración que éstas están altamente influidas por las condiciones del contexto en el que se desenvuelven.

En el caso del SII este proceso se inició desde hace más de dos décadas, donde pueden considerarse al menos dos etapas bien definidas, la primera de ellas que considera el período 1980-1990 y está orientada hacia una racionalización y reestructuración administrativa del Servicio y, la segunda, entre los años 1990 al 2005, estuvo caracterizada por la modernización de la gestión y de los sistemas informáticos de control y fiscalización, proceso basado en el desarrollo y mejoramiento de las tecnologías de información. Es en este periodo que el Director de la época en conjunto con un equipo de asesores, asume la tarea de modernizar la gestión, especialmente, a través del desarrollo de una nueva plataforma informática y un rediseño organizacional.

Entre los años 1994 y 1999, surge un proceso de Modernización del Estado pasando a cobrar una mayor preponderancia la modernización de la Gestión Pública, con el propósito de acercar a los ciudadanos a un estado preocupado por lograr una mayor eficiencia y eficacia social.

Específicamente, el año 1997 se aprueba la generación de un Plan Estratégico de Modernización de la Gestión Pública, que consideraba la incorporación de prácticas de planificación y control de gestión, generación de indicadores, mayor transparencia y mejoras de procesos, como algunas de sus prioridades. En este sentido, el SII fue uno

de los primeros servicios públicos que se adhirió voluntariamente estas las iniciativas transversales de modernización.

A comienzos de la década del 2000, el SII ya tenía un número importante de funcionarios con formación profesional en materias tributarias. En términos de reclutamiento el SII comenzó a incorporar nuevos profesionales con perfil de ingenieros, con la idea de incorporar a profesionales altamente calificados para realizar las tareas internas. En el año 2001, con la aprobación de las "Normas para combatir la evasión tributaria" se dio el marco legal para búsqueda e incorporación al SII de profesionales idóneos para realizar la labor fiscalizadora. Contribuyendo con esto, a continuar con el desafío de profesionalizar la gestión del SII.

En el periodo comprendido entre los años 1990 y 2008 la dotación del SII se incrementó en un 76 %, potenciando el escalafón de fiscalizadores. Junto con esto, el SII comienza a incorporar tecnología informática a sus sistemas de operación y lanza su sitio web. En el año 1997, se incorporan diferentes herramientas electrónicas, con el propósito de facilitar los procesos tributarios y mejorar la atención a los contribuyentes. Este es el inicio del diseño e implementación de un conjunto de nuevas aplicaciones y desarrollos informáticos destinados a mejorar y agilizar la relación con los contribuyentes a través de internet. Algunos ejemplos de esto son: la operación renta a través de internet (1999), la firma electrónica (2001); sistema de facturación electrónica para los organismos públicos (2004) y se da inicio al Portal Mypimes, entre otros. En este escenario de cambios y desarrollos internos, el SII junto con aumentar su dotación profesional, debió desarrollar intensos procesos de formación y capacitación de sus funcionarios, con el objeto de dotar y desarrollar aquellas competencias necesarias para enfrentar los nuevos desafíos.

Ya en los últimos años, con la promulgación de la ley 20.727 que introduce modificaciones a la Legislación Tributaria en materias de Facturación Electrónica para todos los contribuyentes y la Ley 20.780 Reforma Tributaria, entre otros, moviliza al SII para asumir las nuevas responsabilidades con el objeto de lograr mayor efectividad de la fiscalización, fortalecer la administración tributaria y mejorar los servicios y la atención a los contribuyentes.

En este marco, se presentan a continuación los elementos más relevantes, tanto de contexto externo como interno, que permiten comprender las variables presentes para dar cumplimiento a sus desafíos. *(Información recopilada del documento Formación y Desarrollo del SII en Chile: Un Análisis Institucional, Wormald y Cárdenas 2008)*

1.1. Contexto Externo

En el contexto externo actual, desde el año 2014 han estado presentes tres elementos relevantes que impulsan las transformaciones que se llevan a cabo en el SII. El primero de ellos fue la Reforma Tributaria, luego la Ley de Fortalecimiento del Servicio y por último el Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado.

1.1.1. Reforma Tributaria

El Programa de Gobierno 2014-2018 de la Presidenta Michelle Bachelet, contiene importantes transformaciones orientadas a incrementar de manera importante el gasto público del país. Para ello, con el fin de contar con los recursos necesarios, se tramitó y promulgó con fecha 29 de septiembre de 2014, la Ley 20.780 sobre Reforma Tributaria, que persigue cuatro objetivos:

- Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el déficit estructural en las cuentas fiscales.
- Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportan más y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
- Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro y la inversión.
- Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

En este contexto, dentro de los desafíos que impone la Reforma Tributaria al Servicio de Impuestos Internos, se encuentran los siguientes:

- Desarrollar una mayor efectividad de la fiscalización.
- Proveer más recursos y fortalecer la administración tributaria.
- Mejorar los servicios y la atención a los contribuyentes.

En este marco y para implementar la Reforma Tributaria se realizan las siguientes acciones:

- Se modifica el Código Tributario, otorgando nuevas facultades de fiscalización al Servicio de Impuestos Internos, potenciando su capacidad de combatir la elusión y evasión tributaria y facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.
- Se establece que es necesario aumentar la dotación de personal, invertir en nuevas tecnologías y desarrollar nuevos programas en materia de capacitación, con el objeto de que el Servicio sea fortalecido, se entreguen las competencias requeridas y los conocimientos necesarios para abordar estas nuevas tareas.
- Se dicta la Ley 20.853 que fortalece al Servicio de Impuestos Internos, la cual surge a partir de un proceso de elaboración participativa de los marcos legales y reglamentarios, la cual fue desarrollada en conjunto entre la Dirección del Servicio, la Subsecretaría de Hacienda y las Asociaciones de Funcionarios.

1.1.2. Ley de Fortalecimiento

Tal como se indicó en el proyecto enviado al Congreso Nacional, junto con la Ley 20.853 de Fortalecimiento del Servicio, se espera modernizar y fortalecer los altos estándares de eficacia, eficiencia y probidad que han caracterizado al Servicio de Impuestos Internos con el propósito de alcanzar los niveles de recaudación y disminución de la evasión necesarios para cumplir exitosamente los compromisos contraídos con el país, en el marco del proceso de implementación de la Reforma Tributaria.

Para estos efectos, se consideró un aumento gradual de cargos en la planta de personal del Servicio; un fortalecimiento de la carrera funcionaria en todas sus plantas; la actualización y modernización de las condiciones de ingreso a la Institución; el mejoramiento de la organización funcional del Servicio y la reestructuración de las remuneraciones.

Producto de esta Ley, la institución se encuentra en un proceso de aumento gradual de su dotación en 740 funcionarios, los que están siendo provistos mediante concurso, desde el año 2014 hasta fines del 2016.

Estas disposiciones, por tanto, permiten que el Servicio pueda integrar en su dotación nuevos funcionarios con perfiles de desempeño y formación profesional acordes a la demanda técnica que los procesos de modernización institucional requieren, y al mismo tiempo, que reconozca a través de un nuevo modelo de desarrollo de carrera las competencias y capacidades de los funcionarios ya existentes, con el fin de desarrollar los diversos niveles de trabajo con una mayor expertiz profesional.

1.1.3. Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado

El 26 de enero de 2015, la Presidenta de la República Michelle Bachelet firmó el Instructivo Presidencial N°001 sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado, definiendo la agenda 2015 - 2018 que, en esta materia, deben desarrollar los servicios públicos.

El Instructivo Presidencial compromete a las instituciones del Estado a avanzar, decidida y participativamente, en la generación de mejores políticas y prácticas de gestión de personas, con el propósito de generar un mejor Empleo Público y, de este modo, fortalecer el aporte que los funcionarios y funcionarias realizan para el cumplimiento de su función y a la satisfacción de la ciudadanía. Éste contiene tres Ejes Orientadores: derechos, ambientes y condiciones laborales.

En este contexto, este Instructivo es considerado una oportunidad para identificar y redefinir aspectos centrales del desarrollo de personas al interior del Servicio, en el marco del proceso de cambio que actualmente vive la institución. A partir de lo anterior,

y tomando las orientaciones emanadas del Servicio Civil, el Servicio ha definido su Plan Trienal 2015-2018.

1.2. Contexto Interno

En el contexto interno existen dos elementos relevantes que impulsan las transformaciones que se llevan a cabo en el SII; el primero de ellos fue la realización de un Plan Estratégico Institucional 2015 – 2020 y el segundo se refiere a la definición de la Hoja de Ruta Estratégica para el mismo período, que recoge integralmente el Plan Estratégico, priorizando su gestión en base a cuatro ejes estratégicos.

1.2.1. Plan Estratégico Institucional 2015 - 2020

Considerando los objetivos planteados por el Servicio para dar respuesta a los desafíos descritos en el contexto externo, se elaboró un Plan Estratégico Institucional para el período 2015-2020. Este Plan contó con la participación de todos los funcionarios y estamentos del SII, incluidas las Asociaciones de Funcionarios.

La construcción de este plan fue abordada en base a dos etapas: la primera fue un Diagnóstico Institucional que abarcó todos los ámbitos de gestión del Servicio y la segunda etapa, en base a los resultados anteriores, fue la elaboración del Plan Estratégico del Servicio, compuesto por Visión, Misión, Valores Institucionales y Proyectos Estratégicos:

Misión Institucional

“Procurar que cada contribuyente cumpla cabalmente sus obligaciones tributarias, aplicando y fiscalizando los impuestos internos de manera efectiva y eficiente, con estricto apego a la legalidad vigente y buscando la facilitación del cumplimiento, en el marco que establecen los principios de probidad, equidad y transparencia, en un ambiente de trabajo que propicie el desarrollo integral de los funcionarios, para lograr un desempeño de excelencia que aporte al progreso del país.”

Visión Institucional

“Seremos una institución pública reconocida, en el ámbito nacional e internacional, por:

- La efectividad, eficiencia y autonomía en su gestión institucional;
- Incrementar y mejorar el control de la evasión y elusión, manteniéndolas en sus mínimos históricos, y potenciar el cumplimiento voluntario;
- La equidad, probidad y transparencia en el ejercicio de su rol público;
- Disponer de soluciones tecnológicas innovadoras para el trabajo fiscalizador, la asistencia a los contribuyentes y el apoyo de otros organismos del Estado; y
- Contar con funcionarios altamente capacitados y comprometidos con el progreso del país.”

1.2.2. Hoja de Ruta Estratégica

La nueva Dirección del Servicio de Impuestos Internos, que asume en el mes de agosto de 2015, se compromete con las declaraciones del Plan Estratégico y define los principales énfasis que pondrá a su gestión. Estos se hacen cargo del contexto actual y de la cultura organizacional, orientando tanto la operación cotidiana como la implementación del Plan y los Proyectos Estratégicos asociados:

1. **Modernización Institucional**: "Corresponde a la búsqueda permanente del liderazgo por parte del Servicio, a nivel nacional e internacional, a través de la innovación tecnológica, la investigación y el desarrollo aplicado a la organización".

2. **Excelencia en la Gestión**: "Fortalecer la gestión interna del Servicio, a través de una acción integrada y efectiva de los procesos, productos y servicios necesarios para el cumplimiento de los objetivos institucionales".

3. **Desarrollo de las Personas**: "Implementar buenas prácticas laborales al interior de la institución, con el propósito de contribuir al desarrollo permanente de los funcionarios, valorando el trabajo que realizan diariamente, reconociendo su aporte y compromiso con la organización".

4. **Fortalecimiento de las Comunicaciones**: "Dar a conocer el estado de arte y la marcha de la Institución, tanto al interior del Servicio como al público externo. Para ello lo fundamental es que ocurran, entre otros, el alineamiento de los mensajes claves al interior de la institución; la difusión y promoción interna de los productos generados al interior de la institución con el fin de fomentar una cultura de mejora continua en el Servicio; y un trabajo activo con los medios de comunicación para posicionar nuestros mensajes en el entorno significativo del SII".

La Hoja de Ruta Estratégica contribuye a alcanzar, en el corto plazo, la visión compartida que fue definida para el Servicio y reposicionarlo como una institución líder entre aquellas que conforman la Administración Central del Estado y, también, entre las administraciones tributarias a nivel internacional, por destacarse en la innovación en su gestión y las buenas prácticas en lo que a desarrollo de personas se refiere.

Contar con una planificación estratégica que guie el accionar del Servicio con una mirada de futuro, incorporando a las personas como aspecto clave de las prioridades a desarrollar, da cuenta no sólo de una voluntad de hacer coherente lo declarado en la misión y visión institucional, sino que, junto con ello, define el sentido e importancia de la profesionalización de la gestión de personas para su concreción.

2. PROFESIONALIZACIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS EN EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

¿Por qué es importante profesionalizar la gestión de recursos humanos de las Administraciones Tributarias?

- Porque permite contar con una concepción del empleo orientada hacia una visión técnica de la gestión y no orientada al clientelismo, lo que permite tener una visión más autónoma de la gestión institucional y no depender del Gobierno vigente.

- Porque esta visión técnica permite vincular las políticas de empleo hacia la búsqueda de resultados, eficiencia y productividad.

¿Qué condiciones se requieren para cumplir con esta profesionalización?

- Contar con un Modelo de Desarrollo de Personas que se alinee con los objetivos institucionales, de manera tal que esta posición juegue un rol clave y sea considerada como un socio estratégico en la obtención de resultados, por ser quienes desarrollan los planes y objetivos.

- Desarrollar, capacitar y mantener en la organización la experiencia técnica que se requiere al interior de la institución, rasgo distintivo frente a otras organizaciones públicas. Es así como debe participar activamente en entrenar y conseguir los talentos que necesita la administración para lograr las metas y objetivos.

- Posicionar las estrategias de desarrollo de personas, a través de la formación y el desarrollo de carrera; como aspectos centrales de la modernización de los procesos de negocio, aportando al desarrollo funcionario, con mayores niveles de preparación (competencias) y compromiso (gestión personal) en el cumplimiento de los objetivos de mediano y largo plazo.

- Contar con planes de evaluación y desarrollo de carrera que responda a las distintas características de la administración tributaria y así permitir el desarrollo de las personas al interior de la institución.

- Potenciar estrategias de calidad de vida laboral (trabajo decente), que permitan insertar a las Administraciones Tributarias en un contexto de modernización institucional acorde al mercado laboral y a los estándares laborales vigentes. Las Administraciones Tributarias no pueden estar ajenas de las perspectivas de desarrollo de los derechos laborales de los trabajadores.

- Profesionalizar las áreas de Recursos Humanos, con personal competente y especializado en los ámbitos sobre los cuales ejercen sus ámbitos de acción. La

gestión y desarrollo de personas es una disciplina en sí misma y debe ser ejercida por personal especializado en estos ámbitos.

- Formar líderes comprometidos y capaces de gestionar la visión técnica en la búsqueda de resultados.

- Potenciar herramientas de integración, comunicación interna y generar instancias para fomentar y mejorar el clima interno.

- Garantizar que sus funcionarios se rijan por los principios de transparencia, idoneidad, estricto apego a la ley y celeridad en las actuaciones.

Específicamente, para el Servicio de Impuestos Internos, esta profesionalización se ha venido desarrollando desde hace más de dos décadas y, específicamente, el último año se ha materializado en acciones vinculadas en cuatro niveles, los que se explican a continuación:

2.1. Cambios de estructura y dotación

2.1.1. Política de rotación de directivos

Con el propósito de potenciar el funcionamiento de la organización a través de una renovación del cuerpo directivo y de generar un mecanismo de promoción efectivo, y acoger como política institucional las recomendaciones internacionales en materia de rotación y tiempo de permanencia en una misma jurisdicción, la administración realizó durante el año 2015 ajustes en su equipo directivo en 13 de las 19 direcciones regionales y en 5 de las 11 Subdirecciones.

2.1.2. Ajuste en la organización y denominación en Subdirecciones

- Para fortalecer la mirada integral y coordinación transversal del trabajo interno, se crea la Subdirección de Asuntos Corporativos, cuyas principales funciones serán asesorar al Director en materias de coordinación interna del Servicio, en áreas y temas que requieran un tratamiento transversal y corporativo al interior de la Institución.

- En el actual impulso modernizador de la gestión de personas en el SII, se dispuso el cambio de nombre de la Subdirección de Recursos Humanos por el de Subdirección de Desarrollo de Personas, posicionando con ello a los funcionarios del Servicio como el principal activo de la institución y dando una señal interna y externa respecto de la prioridad que tienen en su administración los procesos tendientes al desarrollo integral de quienes se desempeñan en la institución.

- Con el objeto de llevar a cabo exitosamente la Hoja de Ruta y los lineamientos estratégicos definidos por la Dirección, la Subdirección de Estudios cambió su

nombre por el de Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, focalizándose en el desarrollo e implementación de la gestión de procesos dentro de la Institución.

2.1.3. Ajustes Normativos y Reglamentarios

Durante el año 2015, el Servicio se abocó a la tarea de elaborar tres reglamentos internos, con el objeto de establecer los aspectos normativos específicos en materia de desarrollo de carrera para fiscalizadores, técnicos, administrativos y auxiliares; desarrollo de carrera para profesionales, y de concursabilidad de jefaturas de oficina y cuarto nivel jerárquico.

Paralelamente, se encuentra en tramitación un Decreto con Fuerza de Ley que fija las nuevas plantas de personal del SII y define requisitos de ingreso a las mismas.

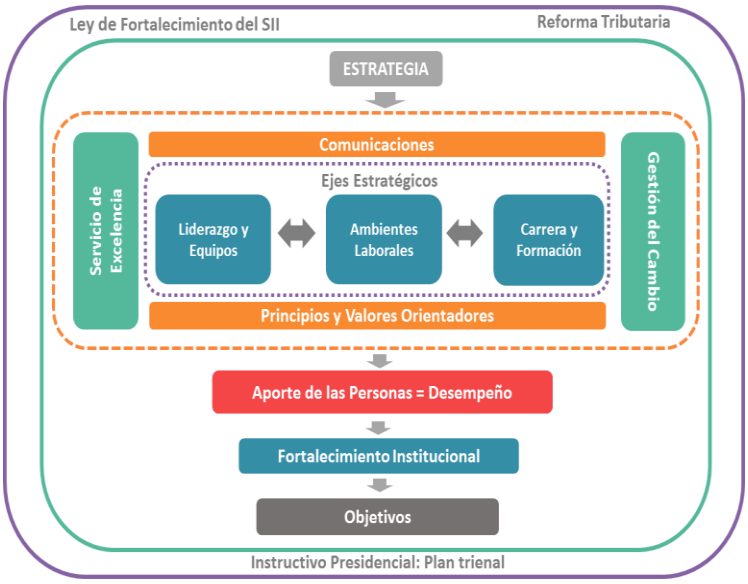
2.1.3.1. Cambios de prácticas y desafíos

2.1.3.1.1. Modelo de desarrollo de personas del servicio

La Subdirección de Desarrollo de Personas, dependiente de la Dirección Nacional del SII, ha definido su misión como: “Contribuir como socios estratégicos, al desarrollo permanente de las personas que se desempeñan en el Servicio, con una mirada sistémica de nuestros procesos internos, apuntando a la mejora continua, innovación y excelencia del Servicio, de manera de facilitar los cambios organizacionales y el cumplimiento de los lineamientos Institucionales”.

Considerando los desafíos que el Plan Estratégico Institucional y su Hoja de Ruta imponen al Servicio, fue necesario modernizar el Modelo de Recursos Humanos del Servicio de Impuestos Internos, definido el año 2006, por un nuevo Modelo de Desarrollo de Personas, con el objeto de dar respuestas eficientes a estas demandas, concentrando sus esfuerzos en mejorar los procesos de gestión de personas y en la incorporación de mejores prácticas al interior del Servicio.

Figura N°1: Modelo de la Subdirección de Desarrollo de Personas



El Modelo da cuenta del contexto particular que genera las oportunidades para el período y del cual se hace cargo la estrategia del Servicio. Busca, a través de un enfoque sistémico, orientar los esfuerzos de la gestión de personas a la mejora continua de los desempeños individuales y grupales con el fin de propender al cumplimiento de los objetivos de la institución.

Se identificaron tres ejes estratégicos, ámbitos que consolidan el quehacer de la Subdirección de Desarrollo de Personas:

2.1.4. Ejes Estratégicos

Liderazgo y Equipos:
Se define como potenciar y desarrollar un nuevo estilo de liderazgo que contribuya a la gestión del quehacer institucional, y que permita potenciar los resultados e incrementar los niveles de satisfacción laboral.

Ambientes Laborales:
Se refiere a desarrollar un ambiente laboral basado en el respeto, confianza, reconocimiento y colaboración mutua, promoviendo la motivación y el compromiso de los funcionarios/as frente a los objetivos y metas organizacionales.

Conjuntamente con esto, desarrollar acciones que contribuyan al desarrollo personal de los funcionarios y sus grupos familiares, relevando la importancia de los distintos ámbitos de su vida.

Carrera y Formación:

Definido como impulsar el desarrollo de los funcionarios/as del servicio, realizando con eficiencia los procesos involucrados en todo el ciclo laboral de una persona. Con especial énfasis en su formación y desarrollo de carrera.

Junto con los ejes, se definieron los lineamientos transversales prioritarios para la implementación del modelo:

Focos Transversales

Servicio de Excelencia: Considera instalar una visión de Servicio de Excelencia, a través del mejoramiento continuo de las políticas, procedimientos y servicios, para cumplir con las expectativas y los requerimientos de los clientes internos, buscando con esto impactar positivamente en el logro de los objetivos organizacionales.

Gestión del Cambio: Se refiere a facilitar los procesos de cambio organizacional, su implementación, seguimiento y consolidación, convirtiéndose la Subdirección en un socio estratégico dentro del Servicio.

Gestión de las Comunicaciones. Consiste en participar de las estrategias comunicacionales para impulsar y movilizar los distintos cambios y proyectos institucionales. Establece un modelo efectivo de comunicación dentro de la Subdirección y hacia el resto de la organización, con el propósito de generar mayor sinergia interna, así como también una promoción constante de los proyectos e iniciativas hacia el resto de la institución.

Principios y Valores Orientadores. Además de la práctica de los valores institucionales, la Subdirección de Desarrollo de Personas adoptó como rasgos distintivos de su desempeño, los siguientes valores:

- Confianza
- Colaboración
- Innovación
- Orientación a los Objetivos

2.1.5. Nuevas Competencias

Los desafíos estratégicos, los cambios normativos y de procedimientos que la Reforma Tributaria impone, requieren de nuevas competencias institucionales, tanto de directivos como de funcionarios. Dichas competencias, principalmente, se relacionan tanto con materias técnicas tributarias, como con sistemas informáticos de apoyo y habilidades relacionales.
Para el desarrollo de estas competencias, se diseñaron los siguientes proyectos estratégicos:

Gestión por Competencias: el que se orienta a definir y actualizar las competencias tanto institucionales como específicas de los cargos, con el fin de vincularlas a los subsistemas de selección, desempeño, formación y desarrollo de carrera.

Modernización de la Formación frente a los Desafíos Institucionales: cuyo propósito es diseñar e implementar una estrategia de formación integral en el SII, adecuando así las normas, políticas, procedimientos y metodologías a los desafíos del Servicio, a fin de ofrecer acciones formativas que faciliten a los funcionarios la adquisición o desarrollo de conocimientos, habilidades y actitudes, para un mejor desempeño individual, grupal e institucional. Lo anterior, se traducirá en la creación de un Centro de Formación Tributaria, cuyas líneas de trabajo se enfocarán tanto en la formación como en el desarrollo de investigaciones y estudios en la materia.

Desarrollo de Equipos de Alto Desempeño: el que busca contar con equipos de alto desempeño que permitan dar respuesta a las demandas institucionales, logrando el equilibrio permanente entre productividad, cumplimiento de metas y efectividad con un adecuado ambiente laboral y excelencia institucional.

Desarrollo de un Nuevo Estilo de Liderazgo Institucional: el que se orienta a potenciar y desarrollar un nuevo estilo de liderazgo que contribuya a la gestión del quehacer institucional, y que permita potenciar los resultados e incrementar los niveles de satisfacción laboral.

3. PRINCIPALES AVANCES DE LA SUBDIRECCIÓN DE DESARROLLO DE PERSONAS A LA FECHA

Durante el año 2015, la Subdirección de Desarrollo de Personas lideró el proceso de diseño y elaboración de la Ley 20.853, que fortalece al SII para la Implementación de la Reforma Tributaria. Con ese objetivo, se planteó un plan modernizador del Servicio el que, en acuerdo con todos los actores relevantes de la organización, se materializó en una serie de instrumentos normativos. A la ya citada Ley 20.853, se agregan tres reglamentos internos y la elaboración de un Decreto con Fuerza de Ley que fija las plantas de personal del SII y define requisitos de ingreso a las mismas.

Toda esta base normativa se traduce en un aumento significativo de la dotación del Servicio, el mejoramiento de la carrera funcionaria en todo el ciclo laboral y en todos los escalafones de la institución, mayor racionalidad en la distribución de las remuneraciones, actualización y modernización de las condiciones de ingreso y mejoramiento de la organización funcional del Servicio, entre otros ámbitos.

En el marco del “Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado”, la Subdirección elaboró un Plan Trienal para el periodo 2015 - 2018, dando cuenta del cumplimiento del 100% de los compromisos asumidos para el año 2015. Cabe señalar que este proceso integró a un amplio

espectro de actores, cumpliendo con la orientación presidencial de construirlo desde un enfoque participativo e integrador.

En materia de selección, el SII:

- Durante el año 2015 se realizaron procesos de selección para proveer cargos de Jefaturas, a través de 90 convocatorias para cubrir 194 vacantes, de acuerdo al siguiente detalle:

TIPO DE CONCURSO	LLAMADOS	VACANTES CUBIERTAS	TOTAL POSTULANTES
Directivos (3° nivel)	21	20	1.421
Jefes de Grupos	39	39	122
Jefes de Unidad	14	14	101
Jefes de Áreas / Oficinas	4	4	111
Interno Profesionales o Fiscalizadores	7	20	91
Movilidad Contrata	5	97	350
TOTALES	**90**	**194**	**2.196**

- Se realizaron los procesos de reclutamiento y selección para cubrir 501 vacantes, asociadas al aumento de dotación contemplado en la Reforma Tributaria, de los cuales se cerraron, al 31 de diciembre de 2015, 428 cargos.

REFORMA TRIBUTARIA 2015-2014			
ESCALAFÓN	**VACANTES**	**CERRADOS**	**% AVANCE**
Auxiliar	13	13	100%
Administrativos	51	34	66%
Profesionales	125	77	62%
Técnicos*	21	14	63%
Fiscalizadores Tributario	270	270	100%
Fiscalizadores Tasador	19	18	95%
Directivos	2	2	100%
TOTAL	**501**	**428**	**85%**

*Selección de Técnicos en Fiscalización se convocará durante el año 2016, ya que se debe esperar la Toma de Razón y Publicación en el Diario Oficial del D.F.L. que Fija la Nueva Planta del SII y sus requisitos de ingreso.

En materia de formación:

- Durante al año 2015 se cubrieron 15.022 cupos de capacitación a través de 574 versiones de cursos, lo que significó 327.578 horas lectivas de formación para los funcionarios del Servicio.

- Asimismo, se continuó a nivel nacional con el desarrollo de los Planes de Capacitación Regional destinados a responder a las necesidades de formación de cada Dirección Regional que, por su especificidad, no pueden ser cubiertas por el Plan Nacional de Capacitación.

- Además, se acrecentaron las posibilidades de acceso a recursos presupuestarios, tanto para las Subdirecciones como para las Direcciones Regionales, para la contratación de organismos externos y con ello responder a necesidades de capacitación no cubiertas por acciones de formación internas.

- Se continuó con la ejecución, en su séptima versión, del Diplomado en Liderazgo y Habilidades Directivas para jefaturas del servicio.

- Se realizó una nueva versión del Taller de Liderazgo Ético, donde participaron cerca de 300 jefaturas. Este programa fortalece la capacidad de liderazgo ético de los directivos del SII en la gestión de sus respectivos equipos de trabajo potenciando el conocimiento de la normativa que regula las conductas de los funcionarios del SII.

- En específico dentro de las acciones de apoyo a la implementación de la Reforma Tributaria, durante el año 2015 se realizaron un total de 147 versiones de cursos internos y externos, con 4.771 participantes, logrando un total de 111.595 horas lectivas.

- Se realizaron 2 Programas de Inducción de Nuevas Jefaturas, en los que participaron 38 nuevos jefes, donde se les entrega herramientas para ejercer su liderazgo de manera efectiva.

- Se implementaron seis Programas de Inducción específica, participando un total de 608 funcionarios, distribuidos en 12 versiones.

N°	Programa	Duración	Versiones	Funcionarios
1	Fiscalizadores Tributarios	3 meses	2	364
2	Inducción General	4 días	4	113
3	Abogados	1 semana	2	66
4	Mesa de Ayuda	1 mes	2	25
5	Fiscalizadores Tasadores	2 semanas	1	22
6	Gestores de Riesgo	1 semana	1	18
TOTAL			**12**	**608**

En materia de Gestión del Desempeño:

- El Proyecto de Modernización del Sistema de Gestión del Desempeño busca apuntar a la instalación de un Sistema más efectivo de Gestión del Desempeño. Durante el 2015, se realizaron las coordinaciones para identificar los principales hitos del Proyecto, que será desarrollado en el período 2016-2017, dando de este modo, también cumplimiento a los tiempos y desafíos que indica el Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado.

En materia de Desarrollo Organizacional:

- En el marco de las acciones relacionadas al cumplimiento del Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado, se coordinó el trabajo de la comisión Técnica del Plan Trienal 2015- 2018 del SII. Lo anterior, implicó además el diseño de los productos comprometidos para el año 2015, que se mencionan a continuación:

    - Plan Comunicacional del Instructivo Presidencial.
    - Resolución Exenta que actualiza Normas de Funcionamiento del Comité Bipartito de Capacitación del SII.
    - Procedimiento Institucional para el Ingreso de Personas a la Contrata, Suplencia y Honorarios.
    - Procedimiento Institucional sobre Egreso de Personas.
    - Programa de Acompañamiento por Jubilación.
    - Procedimiento ante Denuncia y Sanción del Acoso Laboral y Sexual.

- Se realizaron las acciones para la implementar el Programa de Difusión del Plan Estratégico Institucional. Se diseñó el protocolo y material de difusión y se coordinó, a nivel nacional, la realización de las jornadas de difusión. Este proceso se llevó a cabo a través de reuniones grupales, entre los meses de diciembre de 2015 y enero de 2016, conformándose 367 grupos de trabajo con más de 3.600 funcionarios y

funcionarias, pertenecientes a todas las Direcciones Regionales, Dirección de Grandes Contribuyentes y Dirección Nacional.

3.1. Principales desafíos en el ámbito del Desarrollo de Personas

- **Profundización del Plan de Capacitación para la Reforma Tributaria:** incorporando los cambios normativos tanto en la formación inicial especializada para los nuevos funcionarios que continúan ingresando al Servicio y actualización y diseño de nuevos cursos para quienes ya trabajan en la Institución.

- **Diseño de las bases programáticas para un Centro de Formación e Investigación Tributaria:** que permita profundizar, facilitar y complementar el proceso de formación de los funcionarios del SII, establecer vínculos de formación técnica con otros organismos ligados al quehacer del Servicio y generar investigación y difusión en temas tributarios.

- **Últimas vinculaciones por Reforma Tributaria:** el año 2016 se debe completar la contratación del nuevo personal, correspondiente al aumento de 740 vacantes en la Dotación Institucional, a fin de cumplir con las nuevas exigencias que impone la implementación de la Reforma Tributaria al Servicio. Para el año 2016, se espera ingresar a los últimos 208 funcionarios para completar la dotación antes señalada y, con ello, terminar el proceso de ingreso de funcionarios nuevos para fortalecer la dotación interna para enfrentar los desafíos de la Reforma. Destacan en estos nuevos ingresos, una última promoción de fiscalizadores tributarios y el llamado masivo a completar vacantes de técnicos en fiscalización.

- **Implementación de un nuevo modelo de desarrollo de carrera en el SII:** Implementar los procesos de ajuste estructural correspondientes a la Ley 20.853, que Fortalece al SII para la Implementación de la Reforma Tributaria, normalizando la estructura de la dotación institucional, según los requerimientos de la nueva planta, a través de la implementación de un modelo de carrera interna orientado por el mérito, la igualdad de oportunidades y el reconocimiento de la experiencia y desempeño de quienes trabajan en la institución. Al mismo tiempo, se oficializarán los reglamentos generales y específicos, a través de los cuales se fortalece y actualizan las políticas y procedimientos en materia de ingreso, desarrollo y modernización de la estructura de interna del Servicio.

- **Desarrollo de un nuevo estilo de Liderazgo Organizacional:** Se implementará un proyecto que tendrá como fin potenciar y desarrollar un nuevo estilo de liderazgo que contribuya a la gestión del quehacer institucional y que permita potenciar los resultados e incrementar los niveles de satisfacción. Este proyecto contempla el desarrollo de una nueva política para Jefaturas en el SII, actualización de perfiles, procedimientos de selección y su vinculación con la evaluación de desempeño para jefaturas.

- **Desarrollo de Equipos de Alto Desempeño:** Diseño y puesta en marcha de un modelo para el desarrollo de Equipos de Alto Desempeño en las distintas áreas de negocio. Esto, con el propósito de contar con equipos que permitan dar respuesta a las demandas institucionales, logrando el equilibrio permanente entre productividad, cumplimiento de metas y efectividad, con un adecuado ambiente laboral y excelencia institucional.

- **Modernización del Sistema de Gestión del Desempeño:** Actualización del actual Sistema de Gestión del Desempeño, vinculándolo con otros procesos críticos de desarrollo de personas como Formación y Desarrollo de Carrera.

- **Implementación del Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas:** Diseño e implementación de los compromisos asumidos en el Plan Trienal, para el año 2016 y siguientes, que apuntan al desarrollo de buenas prácticas en los ámbitos de derechos, condiciones y ambientes laborales.

- **Desarrollo de Ambientes Laborales Saludables:** Implementación de acciones que permitan desarrollar ambientes laborales saludables a través de la prevención y/o tratamiento de materias o situaciones que los impactan. Lo anterior, con el fin de incidir en la satisfacción, motivación y compromiso con la organización de los funcionarios/as.

- **Fortalecimiento del Plan de Capacitación Específica**: que permitirá complementar la formación interna con el acceso a acciones de formación realizadas por organismos de educación externos.

- **Actualización de normativa interna relacionada con la formación y capacitación de los funcionarios:** mediante el diseño de una nueva política de Formación y Capacitación como apoyo al mejoramiento del desempeño de las personas y los equipos de trabajo.

- **Actualizar e implementar una nueva metodología para la Detección de Necesidades de Capacitación:** que permita recoger información sobre las necesidades formativas de corto y mediano plazo de los funcionarios de Servicio, que fundamenten la formulación del Plan de Capacitación del Servicio.

- **Implementación de un sistema de Gestión por Competencias:** Implementación de un Modelo Integral de Gestión por Competencias que se trasformará en la base orientadora para los distintos subsistemas de gestión de personas: reclutamiento, selección, evaluación del desempeño, movilidad interna, promoción, formación, etc. Con ello, se buscará alinear la gestión de personas en el SII con un marco referencial basado en las capacidades personales, las habilidades laborales y los valores institucionales, que permitan observar todo el ciclo de desarrollo funcionario desde un mismo modelo de

competencias, a fin de maximizar los desempeños y propender a la consecución de las metas y objetivos del SII.

4. CONCLUSIONES GENERALES

- Los contextos económicos y sociales impactan a las organizaciones de distintas maneras. El desafío mayor es aprovechar estas condiciones como oportunidades de crecimiento y mejora. Esto implica estar atentos, adaptarse y responder oportuna, eficiente y eficazmente, comprendiendo la magnitud de los desafíos y el rol técnico de la organización.

- El Servicio de Impuestos Internos ha sido capaz de responder integralmente a los desafíos que implicó la puesta en marcha de la Reforma Tributaria, para lo cual está desarrollando acciones internas en materia normativa, de procesos y, por, sobre todo, de desarrollo de sus funcionarios y funcionarias, entregando las herramientas necesarias para el cumplimiento de las metas institucionales.

- Considerando el rol técnico del Servicio, cobra relevancia la gestión del conocimiento que se haga internamente, definiendo e implementando acciones que permitan el aprendizaje continuo, su transferencia y la generación de nuevos conocimientos.

- Las organizaciones requieren de modelos de gestión de personas acordes a sus necesidades y prioridades. Dichos modelos no solo tienen por objeto ordenar la gestión interna en la materia, sino que son, por, sobre todo, una carta de navegación que orienta hacia el logro de los desafíos propuestos, ubicando a las Personas en el centro de los procesos de cambio institucionales.

- Hacerse cargo de lo anterior, implica desarrollar acciones coherentes y concretas, basadas en diagnósticos permanentes y certeros, con el fin de identificar competencias y recursos necesarios.

- Finalmente, la profesionalización de los recursos humanos, se consigue con un fuerte compromiso de la Alta Dirección hacia la gestión de personas, y con un modelo que se alinee con los objetivos institucionales de manera tal que esta posición juegue un rol clave y sea considerada como un socio estratégico en la obtención de resultados.

Tema 2.4

LOS RECURSOS HUMANOS Y LA PROFESIONALIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Judith Smith Richards
Directora de Gestión y Desarrollo de Recursos Humanos
(Jamaica)

Contenido: Resumen. 1. Definición de términos. 2. Antecedentes. 3. Conclusión.

RESUMEN

El recurso humano de cualquier organización se considera como su activo más importante y el vehículo esencial a través del cual se alcanzarán los objetivos de la organización. Aunque que el trabajo de un administrador tributario es únicamente gubernamental, puede convertirse en una profesión.

En 2006 el FMI y el BM revisaron las operaciones de la Dirección de Administración Tributaria, que operaba como cinco diferentes departamentos dentro del Ministerio de Finanzas y Planificación. Posteriormente se hizo una recomendación para la organización en pro de reformar sus operaciones hacia una Autoridad de Ingresos de tipo organizacional semiautónomo (SARA, por su acrónimo en inglés). En mayo de 2011, las funciones de Aduanas y Apelaciones fueron quitadas y la organización fue nombrada Administración Tributaria de Jamaica pero todavía funcionaba bajo una estructura de Gobierno Central. En 2013, la Ley de Administración Tributaria de Jamaica (TAJ) fue promulgada, estableciendo la TAJ como una SARA promulgada por el Ministro de finanzas el **03 de noviembre de 2014.**

La Administración Tributaria de Jamaica (TAJ) tiene la responsabilidad de recaudar los impuestos nacionales de una manera justa y rentable. Para realizar esta tarea, el Consejo de Administración y los Directivos exigen una mayor responsabilidad, con procesos eficientes; la prestación de servicios profesionales a través de un personal comprometido, asistido por soluciones tecnológicas robustas.

La profesionalización de la Administración Tributaria es un proceso, no una actividad y tiene que manejarse con serio. El proceso para la TAJ comienza con un riguroso proceso de reclutamiento y selección, se complementa con la capacitación continua e intervenciones entregadas internamente o a través de fuentes externas. Estas intervenciones allanan el camino para que el empleado establezca su carrera dentro de la organización, proceso que es alentado, apoyado y recompensado. En este sentido el trabajo de un Auditor Fiscal es reconocido como una profesión dentro de la Autoridad con una trayectoria establecida y con requisitos previos a cumplir para su movimiento a lo largo de dicha escala profesional.

El programa de becas de posgrado para el Agente de Auditoria Tributaria e Ingreso (TARA) ofrecido por la organización desde 1986 establece las bases de una carrera profesional como administrador tributario. Tres (3) de los cinco (5) miembros del actual Equipo Ejecutivo son graduados del programa TARA.

La organización se enorgullece de poder captar, desarrollar y retener un grupo de profesionales competentes y comprometidos.

1. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Merriam Webster define los recursos humanos como *"Un grupo de personas que son capacitadas para trabajar"*, o "*un departamento dentro de una organización que se dedica a las personas que trabajan para esa organización*." Es fundamental para estas definiciones que estos grupos de personas que trabajan para organizaciones colectivamente poseen las habilidades, conocimientos y habilidades requeridas para realizar el mandato de las organizaciones. En consecuencia, los recursos humanos de cualquier organización se consideran como su activo más importante.

Según Wikipedia *"la profesionalización, también llamado desarrollo de credenciales es el proceso social por el cual cualquier comercio u ocupación se transforma en una verdadera" profesión de la más alta integridad y competencia."* También se dice que es, *"un proceso social por el cual las personas participan en una actividad remunerada o como medio de vida."* Este proceso tiende a establecer las normas grupales de conducta y calificación de los miembros de una profesión. También hay una tendencia a insistir en que los miembros de la profesión se adhieren a los procedimientos establecidos y los códigos aprobados de conducta. Puestos de trabajo diseñadas para realizar las funciones básicas de una Administración Tributaria se llevan a cabo similares principios básicos y normas como cualquier otra profesión.

Administración Tributaria se define en el manual de Administración Tributaria - IBFD, «Las Administraciones Tributarias administran impuestos. Implementan y hacen cumplir las leyes y reciben sus mandatos por ley. Las Administraciones Tributarias, como las empresas privadas y otras organizaciones, tienen un negocio. El negocio de las administraciones tributarias es la recaudación y el cobro de impuestos según la ley. Es importante que las administraciones tributarias establezcan una definición clara de su negocio desde el principio y lo den a conocer a los interesados. Las funciones básicas de una Administración Tributaria incluyen entre otras cosas:

- registro de contribuyentes, incluyendo la detección de ausencia de registro y falso registro;
- procesamiento de declaraciones tributarias, retenciones e información de terceros;
- verificación o examen de la exactitud e integridad de la información recibida (incluyendo actividades de auditoría);
- proceso de cobro de deudas;
- manejo de los recursos administrativos y reclamaciones;
- prestación del servicio y asistencia a los contribuyentes; y
- la detección y persecución del fraude fiscal.

Estas funciones básicas conducen las habilidades necesarias y en última instancia, determinan los trabajos a realizar para entregar el mandato general de estas organizaciones tributarias. Las competencias para estos trabajos no están fácilmente disponibles en cualquier mercado de trabajo local. Por lo tanto, es fundamental para los

futuros empleados que poseen las calificaciones básicas que apoyaran el desarrollo. Basado en esto, los requisitos básicos para cada trabajo tienen que ser establecidos.

La recaudación de impuestos se considera como una de las más antiguas profesiones que no ha perdido su existencia, pero ha evolucionado hasta convertirse en una importante profesionalización de cada servicio público, y en los últimos tiempos se ha denominado Administración Tributaria. El manual de la Administración Tributaria ampliamente utilizado considera estas entidades como organizaciones de gran importancia para las sociedades, que emplean un número significativo de personal altamente cualificado, por lo cual requieren una administración de personal moderna, dinámica y profesional. Además, similar a otras profesiones, es necesario revisar y mejorar los principios, códigos de conducta y normas de la profesión de Administración Tributaria.

Este artículo discutirá el tema de *"recursos humanos y la profesionalización de la Administración Tributaria,"* en el contexto de la transformación actual de la Administración Tributaria de Jamaica (TAJ) teniendo en cuenta nuestra experiencia pasada. Se centrará en las razones de la transformación, las áreas para el cambio, el impacto esperado en el mandato general de la TAJ y las estrategias empleadas para construir y mantener un grupo de profesionales esenciales para la misión.

2. ANTECEDENTES

La TAJ, antes de mayo de 2011, operaba como cinco diferentes departamentos bajo la Dirección General de la Administración Tributaria, dentro del Ministerio de Finanzas y Planificación y bajo el mando de un Director General. Estos departamentos estaban organizados como entidades independientes funcionales como se indica a continuación:

- Oficina Ejecutiva del Director General (DGEO) – coordinaba las actividades de los cinco (5) departamentos;
- Departamento de Ingresos Internos (IRD) dirigido por un Comisario y era responsable de la recaudación de todos los ingresos y la presentación de los impuestos;
- Departamento de Auditoría de Contribuyente y de Evaluación (TAAD) encabezado por un Comisionado y responsable de la auditoría y la evaluación de los contribuyentes;
- Departamento de servicios de Administración Tributaria (TASD) encabezado por un Comisionado y tenía la responsabilidad de proporcionar servicios legales, administración de propiedades, formación general y contratación;
- Departamento de Aduanas (CD) encabezado por un Comisionado y tenía la responsabilidad de la tributación internacional, protección de fronteras y función de agencia;
- Departamento de Reclamos del contribuyente (TAD) dirigida por un Comisionado y responsable de los casos de apelaciones del contribuyente;

El FMI en su informe de 2008, después de una revisión, encontró que la estructura organizativa en la época se caracterizaba como sigue:

- la dirección de Administración Tributaria era una *Entidad Coordinadora* con poder ejecutivo limitado; las leyes tributarias se referían a los Comisionados para IRD, TAAD, TASD y TAD — que eran semi-independiente en la relación entre sí y con la dirección;
- Estos comisionados efectivamente ejercitaban las competencias operativas en la implementación del servicio de registro/contribuyente, contabilidad, funciones de auditoría y cumplimiento; y
- las líneas de responsabilidad eran borrosas debido a traslapos considerables en el desempeño de las funciones básicas.

En principio, las actividades centrales debían estar distribuidas como sigue: IRD (registro, contabilidad de recaudación); TAAD (auditorías), TAD (apelaciones) y TASD (servicios de apoyo). En la práctica, sin embargo, la tabla a continuación muestra cómo funcionaban los departamentos.

Funciones Ejecutivas de Administración Tributaria por Departamento

Objeciones Departamentos	Registro Servicios al Contribuyente	Evaluación Present. & Procesamiento	Recaudación Aplicación	Auditoría Investigación	& Recursos
IRD	x	x	x	x	x
TAAD	x	x	x	x	x
TASD	x	x	x	x	x
WA'				x	
ADUANAS	x	x	x	x	x
DIRECCIÓN (Asesor)	Asesoría, coordinación y control de calidad a través de "Especialistas" (asistentes especiales del Director General)				
Exenciones					

Fuente: Compilaciones de la Misión del FMI

La organización en su forma pasada tenía una serie de retos que obstaculizaban la optimización de sus esfuerzos, algunos de los cuales incluyen:

- El costo de cumplimiento para los contribuyentes era alto porque tenían que relacionarse con departamentos separados con superposición de responsabilidades;

- El costo de administración también era alta debido a la excesiva duplicación y falta de dirección ejecutiva eficaz para las operaciones tributarias internas.

- La estructura no era eficiente debido a la intensa competencia y rivalidad que existía entre los departamentos autónomos.

Estas y otras razones como la falta de leyes de ingresos adecuadas y pertinentes, los procesos y de los sistemas operativos antiguados fueron los catalizadores para la transformación de la dirección. La recomendación hecha a la organización de reformar sus operaciones hacia una autoridad de ingresos de tipo semiautónoma (*Semi-Autonomous Revenue Authority*, SARA) coincidía con mejores prácticas internacionales. Fue parte de una serie de recomendaciones que emanaron de las revisiones y estudios realizados por el FMI y el BM desde el año 2006 con la intención de mejorar el rendimiento general de la TAJ en Administración Tributaria.

La transformación de la TAJ hacia SARA comenzó en serio después de una decisión de gabinete. La autoridad SARA en la estructura de gobernanza jamaicana es una autoridad pública regida por la ley de los organismos públicos (gestión y rendición de cuentas) y la auditoría financiera, ley administrativa y reglamentos. Este nuevo estatuto requiere altos niveles de eficacia en la medición de los resultados. También ofrece al Comisario General (CG), título otorgado al nuevo director, una mayor flexibilidad en la gestión de sus recursos humanos y financieros y se espera que facilite el logro de los objetivos de rendimiento.

Para establecer la autoridad de la TAJ, la Ley de 2013 de Administración Tributaria de Jamaica fue aprobada, y el Ministro de finanzas nombro el día **03 de noviembre de 2014** como fecha de vigencia para la entrada en vigor de la nueva ley. El proceso administrativo general para transformar la TAJ incluyo una reingeniería de los procesos de organización y de funciones, la redefinición de los roles y de las responsabilidades y la racionalización de los procesos de operación. Esto allanó el camino para una mejor educación del contribuyente y mejoro los niveles de servicio.

La TAJ fue reorganizada para apoyar un servicio mejorado y eficiente con clara rendición de cuentas y reducción en la duplicación de servicios. Se esperaba que la estructura organizativa facilitaría el flujo eficiente del ciclo de trabajo con procesos de trabajo transparente y no duplicados. La TAJ (como una organización con función consolidada), se centrará en asegurar que la operación de la Administración Tributaria nacional es:

- Reconocida como una entidad con funciones altamente integradas bajo la autoridad de un Comisario General;
- Organizada en torno al contribuyente en lugar de alrededor de tipos impositivos o funciones de negocio;
- Capaces de lidiar con el contribuyente de manera holística, es decir, con una visión global del perfil del contribuyente en cualquier punto en el tiempo; y

- Cuenta con gran capacidad organizativa para apoyar las funciones principales incluidas en el concepto de operaciones (p.ej. gestión de relaciones con el cliente, formación y extensión, gestión de riesgos, etc.).

Los resultados esperados de la transformación es mejorar el cumplimiento voluntario y aumentar la recaudación mediante un mejor servicio al contribuyente, la simplificación de los procesos administrativos y de negocio, la comunicación mejorada y canales de información, utilizando una tecnología robusta y actualizada y una planificación y asignación eficiente de los recursos.

La autoridad TAJ gestiona sus recursos humanos, materiales y financieros en conformidad con las normas modernas y prácticas de buena gestión financiera y de buen gobierno corporativo a través de un Consejo de administración que también fue establecida bajo la Ley TAJ.

La Junta es responsable de supervisar la administración general de la autoridad para:

(a) garantizar que sus operaciones de desarrollan conforme a los documentos legislativos necesarios tales como:-
    - La Ley de Administración financiera y de auditoría y todas las Instrucciones Financieras bajo esa ley;
    - La Ley de Administración de los Organismos Públicos y Ley de Contabilidad;
    - cualquier otra ley pertinente a la gestión de los organismos públicos;

(b) revisar, evaluar, aprobar y supervisar la implementación de la autoridad:-
    - políticas corporativas;
    - Planes operacionales, estratégicos y otros planes corporativos;
    - propuestas de presupuesto anual y comunicaciones; y

(c) revisar, evaluar y aprobar los Estados financieros y propuestas importantes de gastos para la autoridad.

* La Junta Ejecutiva también tiene autoridad para:

(a) establecer políticas de:
- la gestión de recursos humanos, incluyendo un código de conducta y un sistema de evaluación basado en el desempeño;
- gestión financiera;
- beneficios para empleados;
- gestión de la propiedad; y...

Esto proporciona el telón de fondo para una plantilla totalmente optimizada que apoya la visión, misión, valores y objetivos generales de la Administración Tributaria de Jamaica.

2.1. Administración Tributaria de Jamaica - visión

'Una Administración Tributaria de Clase Mundial ' *- (significa la búsqueda de mejores normas, procesos y como llevamos a cabo el negocio, alineados con las mejores prácticas internacionales)*

Administración Tributaria de Jamaica – misión

"Recaudar los ingresos en forma equitativa y rentable, promover el cumplimiento voluntario, brindarle un excelente servicio a nuestros clientes a través de un personal comprometido y empoderado'

2.2. Valores fundamentales

La conducta de los empleados también se guía por valores fundamentales de la TAJ y forma el acrónimo *IMPACT. Incluyen Integridad, Respeto Mutuo, Profesionalismo, Responsabilidad, Orientación al Cliente y Trabajo en Equipo (Integrity, Mutual Respect, Professionalism, Accountability, Customer Centric and Team Work).* Los valores fundamentales son las convicciones y los principios que guían las decisiones y el comportamiento de cada empleado en el desempeño de sus funciones.

2.3. Estrategia para desarrollar un profesional de Administración Tributaria- según la visión de la TAJ

La estrategia de la TAJ para desarrollar, mantener y retener a los profesionales esenciales para la misión implica una determinación de:

- los trabajos críticos que apoyan las funciones básicas y similares a aquellos definidos en el manual de la AT (ejemplo: auditoría, cumplimiento, educación del contribuyente; servicio al contribuyente, inteligencia, investigación);
- las calificaciones básicas requeridas de nuevos miembros para estos puestos de trabajo y que se indican en la descripción del trabajo;
- El conjunto de habilidades y competencias que permitan un rendimiento óptimo (se detallan en las descripciones de trabajo);
- La formación necesaria que dotará a los empleados con las competencias necesarias;

En el diseño de la nueva estructura de la TAJ, aunque el mayor énfasis fue sobre la eficiencia y eficacia, se consideró también la creación de una trayectoria para cada puesto de trabajo esencial para la misión. Además, las políticas de recursos humanos y los códigos de conducta que describen las reglas, regulaciones y estándares de comportamiento que se espera de cada empleado fueron desarrollados y aprobados. Estos documentos forman parte del contrato de empleo del empleado y están orientados hacia el cumplimiento y mantenimiento de la integridad de la profesión de la Administración Tributaria. Este enfoque captura algunas de las bases críticas de un grupo de profesionales.

Las funciones de gestión de recursos humanos de base (que son guiadas por las políticas de recursos humanos) que se enumeran a continuación también son esenciales para este proceso de profesionalización de puestos de trabajo base Administración Tributaria:

- Reclutamiento, selección y orientación
- Aprendizaje y desarrollo
    - ✓ Construcción de capacidad de liderazgo
- Gestión del desempeño
- Comunicación
    - ✓ Solicitar retroalimentación
- Relaciones con los empleados (incluye el mantenimiento de la disciplina)

2.3.1. Reclutamiento, selección y orientación

El proceso de reclutamiento y selección es crucial para la identificación del candidato 'adecuado' para el trabajo. Por lo tanto requiere un enfoque útil y determinado en atraer empleados talentosos cuyo interés es alinearse a la organización. Para lograr este TAJ emplea eficaz fuerza de trabajo planificación utilizando diferentes métodos, canales y herramientas para atraer, identificar y selecciona los talentos más adecuados. Estos incluyen:

1. Publicidad interna de las ofertas de trabajo (que es dentro de TAJ) y externamente. Los anuncios describen generalmente la visión, misión y base de la TAJ además de la calificación básica, competencias, conocimientos y un resumen de los deberes del trabajo.
2. Alianzas con universidades para mantener y establecer una red que es mutuamente beneficiosa. Se ofrecen presentaciones de desarrollo de carrera sobre las operaciones de la TAJ a los estudiantes de contabilidad y de auditoría de algunas de estas universidades. También, en asociación con estas universidades la TAJ facilita prácticas profesionales para algunos de estos estudiantes por períodos de hasta seis semanas.
3. Utilización de varias herramientas de reclutamiento tales como panel de entrevistas, estudios de caso y presentación. Esto facilita la selección de un empleado preparado, que en un tiempo limitado puede desarrollar y presentar estrategias para un determinado estudio de caso así como ser capaces de responder a las preguntas que plantean un grupo de personas.

Para la transición para el personal de la organización antigua hacia la nueva entidad SARA de la TAJ, dos enfoques de transición fueron adoptados. Uno fue la selección de personal para supervisión, gestión y nuevas posiciones (no existentes en la estructura anterior) usando el proceso de competencia para candidatos externos. Para ayudar los supervisores a prepararse para este proceso, una serie de talleres de escritura de currículo vitae y técnicas de entrevistas se llevaron a cabo por la unidad de desarrollo de recursos humanos de la TAJ.

El otro planteamiento fue el uso de un sistema de evaluación basado en méritos para seleccionar empleados para puestos no supervisorios. Este proceso requiere la preparación de un perfil en el empleado respectivo que captura los siguientes factores:

- Calificación
- Formación – internos y externos
- Experiencia
- Criterios de desempeño (para los últimos 3 años)
    - Partituras de KRA (objetivos de rendimiento logrados)
    - Puntuaciones de Factor de rendimiento empleado
        - Calidad de trabajo
        - Competencia de conocimientos técnicos de trabajo
        - Servicio al cliente
        - Habilidad de equipo
        - Habilidades de comunicación
    - Puntuaciones de conducta/conducta general
        - Puntualidad
        - Asistencia
        - Asuntos disciplinarios

El perfil se evalúa utilizando un instrumento que calcula la puntuación total multiplicando la puntuación real de las ponderaciones (puntajes asignados a cada factor según importancia) y dividida por la puntuación máxima alcanzable. Este puntaje total indica la idoneidad del empleado para la selección. Un elemento importante de este enfoque es que se requiere que el empleado tenga experiencia de funciones similares en la organización anterior (Anexos 1 y 2 son relevantes).

Todo el proceso de reclutamiento y selección se orienta también a la alineación de los valores del candidato, sus habilidades y capacidades, a las del TAJ y al trabajo específico.

Tras la aceptación de la oferta de empleo el candidato es investigado por la División de Protección de Ingresos (DPR) para verificar su idoneidad para el empleo con la TAJ. Este es un requisito para el empleo y la confirmación.

En el primer día de trabajo, el empleado recibe una inducción por el departamento de Recursos Humanos que proporciona información sobre la estructura de gobernanza de la TAJ, su equipo de gestión, las políticas de RRHH, los códigos de conducta, las distintas divisiones y el trabajo específico. El empleado está asignado a su zona de trabajo. El supervisor es requerido para establecer los objetivos de rendimiento, las expectativas de los empleados así como los procesos, normas y procedimientos para el trabajo. El supervisor también es requerido para entrenar al nuevo empleado basado en los pasos necesitados para realizar el trabajo.

Tomando la auditoría como un ejemplo, el nivel de entrada de TAJ para este grupo requiere que el empleado tenga por lo menos una Licenciatura en Contabilidad o Auditoría. El empleado debe también tener el mayor grado de integridad, calidades de servicios al cliente, debe ser un jugador de equipo, minucioso y analítico. La transformación del TAJ a SARA facilita mayor escalas salariales fuera de la estructura salarial general y de las escalas generales de la administración pública. Esto posiciona la TAJ para competir para algunos de los mejores candidatos en el mercado laboral.

2.3.2. Aprendizaje y desarrollo

El equipo de gestión de TAJ reconoce que el desarrollo de sus empleados es necesario para la capacitación que, en definitiva, mejora el rendimiento y proporciona el adelanto de la carrera para el empleado. Por esta razón, faltante se considera un riesgo para el excelente desempeño y logro de objetivos para los administradores tributarias. Para reducir el riesgo, TAJ adopta un enfoque estructurado para el desarrollo de sus empleados especialmente los empleados en trabajos críticos de misión.

La estrategia de aprendizaje y desarrollo implica identificar faltante a través de distintos medios, desarrollo/identificación requerida programas para abordar estas brechas de formación y evaluación para asegurar la eficacia de los programas implementados. Identificación de brecha de calificaciones puede determinarse basado en:

- El conjunto necesario de programas de capacitación para los nuevos participantes dependiendo de la función y área de trabajo;
- Identificación de áreas para el desarrollo a través de la planificación del rendimiento y evaluación;
- Cambios en procedimientos, procesos o sistema;
- Desarrollo de la carrera de un empleado o planificación de una sucesión que facilitará la transición, cuando se crea una vacante.

El TAJ cuenta con una unidad interna de Desarrollo de Recursos Humanos que coordina, desarrolla y ofrece programas de base, de competencias y de gestión. Estos programas incluyen una serie de cursos tales como:

- Leyes para los diferentes tipos de impuestos (PAYE, GCT, impuestos especiales);
- Auditoría (técnica de auditoria, inducción de auditoría, auditoría por tipo de impuesto)
- Modificaciones legislativas
- Gestión de Mora
- Entrenamiento de Microsoft Aplicaciones
- Aplicaciones internas (INCRS, impuestos sobre la propiedad)
- Servicio del contribuyente
- Gestión de supervisión
- Gestión del desempeño
- Redacción de informes

- Gestión del tiempo
- Trabajo en equipo
- Manejo de conflictos
- Capacitación en liderazgo

Como parte de la transformación, se incluye el requisito de completar un cierto curso interno para ser promovido a posiciones en la secuencia técnica. Esto se evidencia en la escala de carrera que fue desarrollada por el equipo de Gestión del Talento. La escala de carrera muestra la estructura de cada unidad. La principal función/s de esta unidad se identifica junto con los distintos niveles de las posiciones de menor a mayor. También se identifican los requisitos de ingreso en cada nivel así como la capacitación necesaria que soporta la progresión a través de los niveles. El siguiente paso es tener cada posición con un hipervínculo a la descripción del trabajo que describe las tareas a realizar, los conocimientos y habilidades requeridas, la autoridad que viene con el trabajo y las normas por las cuales se medirá el desempeño de las funciones.

Esta escalera de carrera ayudará a los empleados identificar sus áreas de interés y los requisitos para las diferentes etapas. Una orientación profesional también está disponible para ayudar a los empleados en su elección de carrera y las acciones requeridas para avanzar.

Mientras que la formación interna es relevante para la elevación a ciertas posiciones y niveles, el empleado tiene la responsabilidad de mejorar sus calificaciones. En consecuencia, existen disposiciones para los permisos de estudio y el tiempo libre para los empleados conforme a ciertos criterios.

También, cuando es necesario se identifican programas de formación de fuentes externas y se prevén disposiciones para que los empleados pertinentes asisten. La evaluación de los cursos dictados se lleva a cabo para determinar su impacto y relevancia y si aplica, los cambios necesarios se hacen para su mejora.

2.3.3. Formación para la promoción en auditoría

Durante el primer año de trabajo, el auditor entrante debe participar en una serie de cursos de formación de base incluyendo:

- Inducción de Auditoría Básica
- Introducción a las leyes tributarias
- Técnica de Auditoría
- Servicio C del contribuyente
- Redacción de informes
- Formación en informática (dependiendo del nivel del empleado).

La progresión de este auditor al siguiente nivel requiere una certificación de la inspección fiscal y del Programa de Postgraduado de la Administración de Ingresos (TARA). Este es un programa acreditado de trece (13) meses por el cual TAJ contrata el Instituto de

gestión para el desarrollo nacional (MIND), el Instituto coordinador de capacitación del sector público. El programa contiene seis 6 meses de clases que incluyen técnicas de auditoría e investigación, leyes tributarias; Derecho comercial, finanzas públicas y Administración Tributaria, habilidades de comunicación, relaciones contacto con el contribuyente, aplicaciones informatizadas avanzadas de contabilidad y técnicas de muestreo estadístico y escritura de Reportes. Los cursos técnicos son realizados por funcionarios experimentados de la TAJ, mientras que algunos de los otros cursos del programa son dictados por facilitadores de MIND.

Los siete 7 meses adicionales del el programa están dedicados a la formación en el empleo (OJT) donde los participantes son asignados en equipos a un centro de servicio de ingresos (RSC). Los participantes son asignados a casos simples de auditoría para que puedan aplicar los conocimientos recibidos en las clases enseñadas. La expectativa es ver la aplicación del proceso de auditoría apoyada por la documentación (documentos de trabajo) y no necesariamente el cierre de un caso. Esta estructura de capacitación incluye:

- La asignación de un coordinador de capacitación OFT para supervisar las operaciones de capacitación OJT.
- Un programa estructurado con rotaciones a través de varias áreas funcionales de la base e incluyendo todas las etapas de una auditoría de cumplimiento.
- La asignación de supervisores para proporcionar una supervisión de proximidad a los estudiantes.
- Una presentación grupal, donde se asignan temas basados en temas tributarios actuales, esto es evaluado por facilitadores específicos de TAJ y MIND
- Evaluación de los educandos al final del programa por los supervisores. Esta evaluación también tiene en cuenta la conducta del alumno, su asistencia y aptitud.
- La presentación de un informe Resumen sobre el programa junto con el informe del alumno individual

Desde el inicio del programa en 1986, se han formado veintinueve grupos (29) (con un promedio 25 participantes) dando un resultado de aproximadamente 631 graduados del programa.

Las carreras en la auditoría son capturadas en las tablas siguientes. Se señalan las oportunidades de carrera disponibles para los auditores en orientaciones de Dirección o de Especialistas.

Orientación de auditores hacia niveles gerenciales

Auditor de nivel de entrada →	Auditor →	Auditor de campo Senior →	Gerente de auditoría →	Director General Adjunto, Auditoría →
Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Inducción a la auditoría Introducción a las leyes tributarias Técnicas de auditoría Servicio del contribuyente C	Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Programa de Diploma de posgrado de TARA	Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Leyes tributarias (todos los tipos de impuestos) Interpretación y análisis de Estados financieros	Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Gestión de supervisión Gestión del desempeño Manejo de conflictos	Calificación inicial: Título de Maestría Formación: Liderazgo Orientación & Asesoría Talleres Seminarios Conferencias (Organización internacional).

Esta corriente indicada tiene el potencial para la promoción a los niveles del Subcomisionado General, Comisario de operación o Comisario General.

Orientación hacia niveles Senior de Auditoría (sin la función de supervisión)

Auditor de nivel de entrada →	Auditor →	Auditor de campo Senior →	Especialista en auditoría →	Especialista técnico →	Especialista Senior →
Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Inducción de la auditoría Leyes fiscales Auditoría técnica	Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Programa de Diploma de posgrado de TARA Post	Calificación inicial: Título de Licenciatura Formación: Leyes tributarias (todos los tipos tributarias)	Calificación inicial: Título de maestría Formación: Auditoría computarizada Auditoría específica de la industria	Calificación inicial: Título de maestría Formación: *(afinar habilidades)* Erosión de la Base y Traslado de	Calificación inicial: Título de Maestría Formación: *(afinar habilidades)* Precios de transferencia y

Servicio del contribuyente		Interpretación y análisis de Estados financieros		beneficios y el intercambio de información	sus implicaciones Seminarios Talleres (org. internacionales)

Esta corriente tiene el potencial para la promoción al nivel de Asesor Técnico Principal.

La siguiente tabla representa a profesionales de la Administración Tributaria que son graduados del programa de TARA. Estos oficiales han hecho una profesión fuera de su trabajo como administradores tributarios; están en el pináculo de su carrera y actualmente están sirviendo en varias capacidades como ejecutivos, directivos y expertos.

Profesionales de TAJ

Cohorte	Año	Progreso en TAJ	Nivel
1	1986	Comisario General	11
5	1990	Asesor técnico principal	9
10	1995	Jefe Técnico Coordinador	9
10	1995	DCG, operaciones	10
7	1992	DCG, servicios de gestión de	10
3	1987	Auxiliar técnico, operaciones	9
7	1991	Gerente de RSC, Kingston	9
2	1987	Gerente de RSC, Montego Bay	9
11	1996	Gerente de RSC, Mandeville	9
12	1997	Director de programas de	9
5	1990	Especialista Senior	9
4	1988	Especialista Senior	9
1	1986	Especialista Senior	9

2.3.4. Construyendo capacidad de liderazgo

El Liderazgo es la capacidad de gestión de una organización a tomar decisiones acertadas y a inspirar a otros a desempeñarse bien. Los líderes eficaces son capaces de establecer y alcanzar metas desafiantes, tomar medidas rápidas y decisivas incluso en situaciones difíciles, tomar riesgos calculados y perseverar a pesar del riesgo de fallar. Un buen líder tiene fuertes habilidades de comunicación, confianza en sí mismo, la capacidad de gestionar otros y una disposición para aceptar cambios. El Liderazgo efectivo ayuda en la promoción de la marca de la organización, un factor crítico para la contratación, desarrollo y retención de sus profesionales.

La TAJ reconoce la necesidad de un liderazgo fuerte, por lo cual mucha importancia se coloca en el desarrollo del liderazgo. Este proceso de desarrollo se centra en las personas de nivel ejecutivo, alta gerencia y gerencia media. La construcción de

competencias de liderazgo en TAJ está ligada a su sistema de valores de base que sirve como principios rectores. El programa incluye:

- **Inducción de liderazgo** – es un período específico de tiempo para asistir a gerente de posibles y nuevo que adquieran los conocimientos fundamentales y habilidades necesarias para la transición con éxito en el liderazgo.

- **Autoevaluación en la preparación del liderazgo** – implica el uso de un cuestionario detallado para medir competencias de liderazgo (proporcionando dirección, habilidades interpersonales, comunicación, cambio, inteligencia emocional, fomentando el trabajo en equipo de defensa) de un gerente nuevo o potencial y para identificar áreas de fortalezas y debilidades. Los resultados de esta evaluación indican disponibilidad para la movilidad ascendente y asistir en la determinación de áreas para el desarrollo (Apéndice 3).

- **360 grados evaluación de liderazgo** – es una evaluación de habilidades y efectividad utilizando un instrumento para solicitar retroalimentación de un número de partes interesadas (jefe, pares y supervisados) el Gerente con quien este gestor tiene que interactuar. Los resultados de esta evaluación también ayudan a determinar el nivel de los empleados de preparación para el liderazgo e informar a los tipos de intervenciones necesarias para afrontar las áreas para el desarrollo (Apéndice 4).

- **Preparación e implementación del plan de desarrollo.** Esto puede incluir capacitación, seminarios, asesoramiento y orientación. Progreso del administrador en el programa también es monitoreado y evaluado.

2.3.5. Gestión del Rendimiento (PM)

La gestión del rendimiento es crucial para el éxito de cualquier organización y la TAJ no es la excepción. Un elemento importante de gestión de rendimiento en la TAJ es establecer las normas para los objetivos específicos y su medida pertinente. Estas normas también son buenos indicadores del "cómo" se cumplieron los objetivos y el nivel de cumplimiento de dichas normas. El desempeño de un empleado es un buen indicador del nivel de preparación de ese empleado para la promoción. También es crítico para el nombramiento o promoción y el puntaje total aceptable mínimo para ese examen es de 75%.

Los empleados cuyo puntaje total es en de un 90% y más son reconocidos por un rendimiento excepcional. Estos agentes de alto rendimiento son objeto de desarrollo posterior y en muchos casos son sucesores a los empleados que han desocupado posiciones en niveles superiores. Esto permite el crecimiento de los empleados de la TAJ como profesionales tributarios.

2.3.6. Comunicación

Un componente clave de la PM es la supervisión del desempeño. Esto requiere una comunicación estructurada y constante entre el empleado y el supervisor. Estas comunicaciones pueden ser de debates frente a frente o reuniones programadas para retroalimentar o recibir actualizaciones sobre el rendimiento. Las reuniones programadas son también una fuente de suministro de información para los empleados y la gestión sobre asuntos que afectan a las operaciones de la organización. Además, los empleados aprecian ser mantenidos al día con los acontecimientos en su organización. Consciente del potencial "molino de rumores", la TAJ utiliza la intranet, boletines periódicos, ne (RevNews, SARA Update) preguntas frecuentes con respuestas y reuniones de personal tales como los medios de comunicación con los empleados. También, en el inicio del proceso de transición, reuniones la sensibilización de los empleados fueron realizadas en toda la isla.

La comunicación constante con los empleados los mantiene interesados y genera compromiso con la organización.

2.3.7. Solicitar retroalimentación - encuesta de satisfacción del personal

Una nueva característica de la TAJ para obtener retroalimentación de los empleados es la encuesta de satisfacción de los empleados. Una encuesta se realizará al menos una vez cada año fiscal. La encuesta está elaborada para indicar el nivel de satisfacción de empleados con las oficinas, equipo, liderazgo y gestión, comunicación, recursos, beneficios, trabajo, etc. y recomendar estrategias para abordar los problemas identificados. Un componente importante de este ejercicio es supervisar y garantizar que se aborden áreas identificadas para su mejoramiento.

Las entrevistas de salida por parte de empleados que se separan de la organización son también una buena fuente de información sobre las áreas o funciones de la organización que funcionan muy bien o pueden requerir mejoras. La herramienta de entrevista de salida de la TAJ busca retroalimentación acerca de la razón para salir, la gestión y liderazgo (a nivel de la organización amplia y del supervisor respectivo) y la opinión de los empleados sobre la organización (es decir, procesos, procedimientos, políticas, reglas, facilidades, recursos y equipo). Las estrategias implementadas como resultado de los hallazgos de estos documentos aumentan la retención de los empleados y apoyan la promoción en lugar de la separación.

2.3.8. Relaciones con los empleados

Las relaciones con los empleados se ocupan de construir y mantener relaciones que contribuyen a la alta productividad, la motivación y la moral entre todas las partes interesadas. Los empleados necesitan el apoyo y la orientación de sus supervisores y compañeros de trabajo para producir buenas ideas y entregar lo mejor. También es imprescindible que el ambiente en el que las personas tienen que trabajar sea propicio para el trabajo y que los recursos necesarios estén disponibles. La organización también

tiene la responsabilidad de desarrollar las reglas, normas y políticas que guían el comportamiento de los trabajadores en el trabajo y aseguran su aceptación.

La Dirección de la TAJ se esfuerza por mantener un ambiente de trabajo saludable a través de:

- constante actualización, reparación y mantenimiento de sus instalaciones;
- mantenimiento, reparación y reemplazo de equipos;
- disposición de los recursos esenciales utilizados para el trabajo;
- reconocimiento de los cumpleaños e hitos personales;
- Organización de actividades recreativas como día de deportes, funciones de fin de año, día del sombrero, día de la corbata, actividades después del trabajo, etc.

Estos eventos y actividades generan camaradería entre los empleados y apoyan la noción de retención de sus profesionales valorados.

2.3.9. Mantenimiento de la disciplina

El TAJ adopta un enfoque de sentido común en materia de disciplina. El código de conducta incluye las sanciones aplicables a las infracciones de los códigos y normas. Existe un robusto proceso disciplinario que funciona utilizando dos comités. Hay un comité interno, presidido por un abogado interno con dos funcionarios como miembros. Este Comité escucha los asuntos clasificados por el código de conducta como Leves y no son causal de despido. También hay un Comité externo presidido por un juez jubilado del sistema de corte con dos funcionario senior jubilados como miembros.

Este Comité entiende materias clasificadas como faltas graves y son juzgadas con el posible de despido. Los asuntos que son criminales en naturaleza se refieren a la División de Protección de Ingresos o a la policía.

Categorías de delitos

Brecha de conducta (sin fin de despido)	**Grave mal comportamiento** (con el fin de despido)
Mala gestión del tiempo y ausentismo	Delitos de conducta deshonesta, robo, fraude o corrupción.
Delitos relacionados con rendimiento de trabajo insatisfactorio	
Delitos relacionados con conducta indisciplinada o desordenada	

3. CONCLUSIÓN

Como regla general, la profesionalización de cualquier campo, en este caso la Administración Tributaria, se asocia con la creación de un cuerpo común de conocimientos, junto con la acreditación de sistemas para evaluar esos conocimientos, normas y sistemas de aplicación. También se requiere fuertes asociaciones relacionadas como el Centro Interamericano de administraciones tributarias (CIAT) pero con un enfoque directo para difundir y compartir el conocimiento. Además, las profesiones mantienen a menudo un conjunto de valores compartidos que subrayan el conocimiento formal del campo. En Administración Tributaria, estos valores compartidos son un conjunto de principios normativos explícitamente contenidos en el manual de los administradores tributarios y respecto al TAJ, las políticas de RRHH, el Código de Conducta y sus valores fundamentales e importantes.

El Sistema de valores de TAJ pone al contribuyente en el centro de su operación, por lo tanto es centrado en el cliente. Esto requiere al personal de primera línea comportarse conforme a las políticas, normas, reglas y reglamentos para los profesionales de TAJ cuando interactúan con el contribuyente. Otros valores igualmente importantes para la TAJ incluyen a empleados operando con integridad y profesionalismo, tratar a todas las partes interesadas con el mayor respeto y saber trabajar en equipo.

La profesionalización implica también el compromiso a tiempo completo de los empleados, con una carrera completa, formación especializada y formal. El compromiso de la TAJ a la formación y desarrollo profesional de sus empleados es evidente en su estándar de entrenamiento para cada empleado, que recibe al menos cinco 5 días de entrenamiento cada año, y el diseño de la estructura para facilitar la promoción de varios grupos de empleados.

A nivel mundial, las administraciones tributarias deben trabajar juntas para determinar los niveles universales de calificación, las normas y creencias que deben regir a sus profesionales. Deben hacerse esfuerzos para establecer una entidad que provee credenciales al conocimiento y el trabajo de los administradores tributarias.

Por último, la profesionalización de la Administración Tributaria ayuda a crear un grupo de profesionales cuyas habilidades son exclusivas de las administraciones tributarias y también aumenta el nivel de compromiso y retención de estas organizaciones.

APÉNDICES

Apéndice 1

Sample Profile - John Doe (3).docx

Apéndice 2

Merit Based Assessment Form 3 y

Apéndice 3

Self-Assessment in Leadership Form - Ap

Apéndice 4

360Degree LeadershipAssessmer

Tema 3

LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE LAS MYPES: FACILITANDO EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Martin Ramos
Superintendente Nacional
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
(Perú)

Contenido: Resumen. 1. Contexto de las mypes en el Perú. 2. Principales características de los regímenes tributarios para las Mypes en América Latina 3. Desafíos en la gestión tributaria frente a las mypes**.** 4. Líneas de acción implementadas en la gestión de las mypes en el Perú 5. Características de un régimen tributario especial para las mypes. 6. Beneficios para la gestión tributaria. 7. Conclusiones

RESUMEN

En nuestros países existen temas pendientes que requieren ser abordados con urgencia, debido al mundo globalizado en los últimos años hemos puesto especial énfasis en la tributación internacional que sin duda es un tema muy importante hoy para los países y las Administraciones Tributarias, sin embargo dada la realidad de los países de América Latina no es el único problema a resolver. Un tema importante y que debemos abordar está relacionado con las micro y pequeñas empresas.

El diseño y ejecución de políticas articuladas del Estado para favorecer el desarrollo de las micro y pequeñas empresas (en adelante Mypes) constituye uno de los principales desafíos de nuestros países, no solo por su importancia como agente dinamizador del mercado y como fuente generadora de empleo, sino también porque dicho segmento de empresas se desenvuelven en un entorno de informalidad, con limitado o nulo acceso a fuentes de financiamiento, baja productividad, limitada capacidad de transar en términos favorables frente a empresas más grandes, desconocimiento de normas y procedimientos que hacen que incurran en infracciones administrativas; situación que dificulta su crecimiento y, lo que es más grave, su permanencia en el mercado.

El desarrollo de la actividad económica y el cumplimiento de obligaciones tributarias derivadas de dicha actividad, no deberían acrecentar estos problemas a través de mayores costos de cumplimiento; en dicho contexto, la Administración Tributaria se ha fijado como objetivo el desarrollo de soluciones que, aprovechando el avance de las tecnologías de la información y la comunicación, procuren facilitar y disminuir sustancialmente el costo de cumplimiento tributario.

Si bien la Administración Tributaria puede optimizar los procedimientos y los servicios para mejorar el cumplimiento tributario, éstos estarán limitados o condicionados a las

diversas estructuras impositivas que actualmente les son aplicables a las Mypes, las cuales no han logrado ser opciones o alternativas que ayuden a su formalización, por lo menos no del todo; de allí que resulte necesario desarrollar un esquema impositivo ad-hoc que tome en cuenta las características particulares de estas empresas y logre una estructura impositiva caracterizada por la simplicidad a la hora de la determinación de la cuantía de la obligación tributaria y del pago.

Este nuevo esquema supone la disyuntiva de la eliminación de aquellas obligaciones de carácter formal que lejos de facilitar el control de la Administración Tributaria o el autocontrol por parte del propio contribuyente, terminan generando mayores costos de cumplimiento, o la utilización de las tecnologías de la información que faciliten el cumplimiento voluntario y la formalización, por lo menos desde la perspectiva tributaria.

En este contexto, el desafío para la Administración Tributaria peruana es lograr encaminar los esfuerzos para apoyar la formalización de las Mypes a través de soluciones y servicios que faciliten el cumplimiento; del mismo modo, lograr alcanzar una propuesta de esquema tributario para este segmento de contribuyentes. Las medidas de facilitación para este régimen tributario deben prever el aprovechamiento de las tecnologías de la información y la comunicación para facilitar el cumplimiento a efectos de obtener trazabilidad de sus operaciones y ofrecer servicios a la medida.

1. CONTEXTO DE LAS MYPES EN EL PERÚ

Es indiscutible el importante rol que cumplen las Mypes dentro de la economía y el empleo en Latinoamérica. Según el informe de la Organización Internacional del Trabajo denominado "Pequeñas empresas, grandes brechas"[1], las Mypes generan el 47% de los empleos de América Latina y el Caribe; es decir, ofrecen puestos de trabajo a unos 127 millones de personas en la región.

La definición de Mypes no es uniforme entre los países de Latinoamérica; en general, se ha basado en criterios cuantitativos relacionados con la actividad económica de la empresa, tales como: número de trabajadores, nivel de activos que dispone, ingresos o ventas anuales obtenidas, etc. En el Perú, la Mype está definida como la unidad económica constituida por una persona natural o jurídica que tiene como objeto desarrollar actividades de extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios; siendo clasificada como micro o pequeña empresa únicamente en función de sus niveles de ventas anuales, según se observa en el cuadro N°1:

[1] Panorama temático Laboral; Pequeñas empresas, grandes brechas, Organización Internacional del Trabajo, 2015, visto en:

http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/documents/publication/wcms_398103.pdf (19-02-2016)

Cuadro N°1

Tipo de empresa	Ventas anuales	En $
Microempresa	Hasta 150 UIT	172,740
Pequeña Empresa	De 150 UIT hasta 1700 UIT	1,957,725

Fuente: TUO de la Ley de Mipyme D.S.N° 013-2013-PRODUCE.

Al igual que muchos países en desarrollo, Perú es una economía donde las Mypes han adquirido un rol preponderante en la economía ya que aquí encontramos a casi la totalidad de empresas (99.5%), de las cuales el 94.9% son microempresas, en tanto las pequeñas empresas constituyen el 4.5%, tal como lo muestra el cuadro N° 2:

Cuadro N°2

Estrato empresarial	N° de empresas	%
Micro empresa	1,518,284	94.9
Pequeña Empresa	71,313	4.5
Mediana Empresa	2,635	0.2
Gran Empresa	8,388	0.5
Total	1,600,620	100.0

Fuente: Ministerio de la Producción

Considerando su participación porcentual en el Producto Bruto Interno (PBI), estas empresas se concentran principalmente en el sector comercio (45.2%), seguido por el sector servicios (40%), manufactura (9.1%), construcción (3.1%), agropecuario (1.5%), minería (0.8%) y pesca (0.2%).[2] A finales del 2014 las empresas formales que se encontraban inscritas en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria ascendían aproximadamente a 1’600,620 contribuyentes.

La mayoría de estas empresas poseen muy baja productividad, emplean mayormente a familiares no remunerados, siendo una suerte de autoempleo y generan ingresos en muchos de los casos a niveles de subsistencia. Según información del Ministerio de la Producción, el 49.4% de personas inician una Mype por necesidad económica.

[2] Información obtenida de Las Mipymes en cifras 2014, elaborado por el Ministerio de la Producción.

Por lo general, las Mypes son consideradas contribuyentes de poca importancia fiscal puesto que aportan un porcentaje muy reducido a la recaudación 0.5%; no obstante, representan el mayor número de empresas (99.5%); dicha dimensión genera la necesidad de prestar mayor énfasis e interés en facilitar su desarrollo, más aún considerando que constituyen la principal fuente de empleo en el país.

En el Perú no existe un régimen tributario específico para la Mypes; se cuenta con regímenes que si bien no fueron creados exclusivamente para este sector, se generaron como alternativas para las pequeñas empresas, tales como el Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS) y el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), que coexisten con el Régimen General del Impuesto a la Renta, sistema de tributación más complejo que los anteriores. Según las condiciones, ingresos y tipo de actividad que realizan, las Mypes pueden acogerse a cualquiera de estos sistemas. El cuadro N° 3, muestra las características principales de los regímenes tributarios para la actividad empresarial:

Cuadro N°3

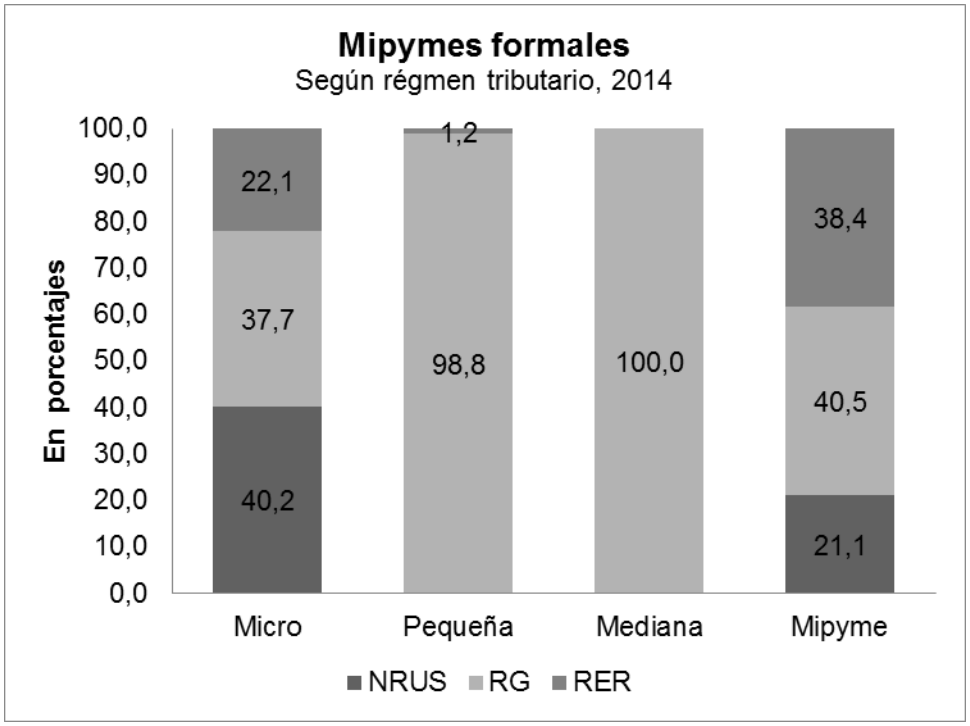
Conceptos	Nuevo régimen único simplificado				Régimen especial de renta	Régimen general de renta
Persona natural	Sí puede acogerse				Sí puede acogerse	Sí puede acogerse
Persona jurídica	Solo pueden inscribirse las EIRL				Sí puede acogerse	Sí puede acogerse
Límite de ingresos	Hasta $ 105,170.91 anuales o $ 8,741.26 mensuales				Hasta $ 152,972.03 anuales	Sin Límite
Límite de compras	Hasta $ 105,170.91 anuales o $ 8,741.26 mensuales				Hasta $ 152,972.03 anuales	Sin Límite
Comprobantes de pago que pueden emitir	- Boletas de venta -Tickets que no dan derecho a crédito fiscal, gasto o costo para el adquirente.				Factura, bolea y todos los demás permitidos	Factura, bolea y todos los demás permitidos
Declaracion jurada anual i. Renta	No				No	Sí
Pago de tributos mensuales	Categoría	Ingresos $ Hasta	Compras $ Hasta	Cuota $	**Renta:** Cuota de 1.5% de ingresos netos mensuales **IGV: 18%**	**Renta:** Pago a cuenta mensual**.** El que resulte como coeficiente o el 1.5%, **s**egún la Ley del Impuesto a la Renta **IGV: 18%**
	1	1,456	1,456	6		
	2	2,330	2,330	15		
	3	3,787	3,787	58		
	4	5,826	5,826	117		
	5	8,740	8,740	175		
Trabajadores	Sin límite				Máximo 10 por turno	Sin Límite

Fuente: SUNAT

A título de referencia, a diciembre de 2015 el número de contribuyentes acogidos al NRUS fue aproximadamente un millón, al RER 352 mil y al Régimen General con 590 mil contribuyentes.

De acuerdo al reporte de "Las Mipymes en cifras 2014"[3] el 40,2% de microempresas están acogidos al NRUS, mientras que un 37.7% al RER y 22.1% al Régimen General. En cuanto a la pequeña empresa, el 98.8% se encuentra acogida al Régimen General y el 1.2% al RER, tal como se observa en el siguiente gráfico:

Gráfico N°1



Fuente: Produce

[3] Elaborado por el Ministerio de la Producción.

2. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS PARA LAS MYPES EN AMÉRICA LATINA

En Amércia Latina existen diversos regímenes tributarios especiales para el segmento de Mypes, cabe señalar que se basan en criterios cualitativos y cuantitativos, dentro de los criterios cualitativos están las restricciones por tipo de persona (física o jurídica) o por tipo de actividades (comercio, servicios, industria, etc), en tanto que dentro de los criterios cuantitativos tenemos el monto de ingresos o ventas anuales, el monto de activos o inventarios y número de trabajadores. Es importante señalar que el criterio cuantitativo más utilizado por los países de America Latina es la de ingresos anuales y dentro el criterio cualitativo más utilizado está limitado a personas físicas y básicamente en comercio e industria.

Es importante también señalar que la mayoría de los regímenes tributarios especiales para este segmento de contribuyentes sólo comprende el Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas o renta empresarial, siendo muy pocos los que tienen cuotas fijas o alícuotas progresivas que incluyan además el Impuesto al Valor Agregado o la Contribución Social.

Algunos países de América Latina como México, Argentina y Brasil han implementado regímenes simplificados para los pequeños contribuyentes que forman parte de lo que se denomina Mypes. Así, en México tenemos la reciente creación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), modelo que consiste en el descuento total del IR durante el primer año de creación de una empresa, luego de lo cual, anualmente y de manera progresiva, aplica un descuento porcentual - que va de más a menos - sobre el monto total del impuesto a pagar hasta llegar al tope del 10%. Luego de 2 años de haber sido implementado ha logrado la incorporación de más de un millón de contribuyentes que antes operaban en la informalidad.[4]

En el caso de Argentina tenemos al monotributo, que – según datos de la AFIP – a enero de 2013 logró acoger a unos 2,7 millones de contribuyentes que a nivel de recaudación representan un incremento de 16% respecto al año anterior.

[4] Tercer Informe del Gobierno 2014-2015 consulta: 18 de febrero 2016

http://cdn.presidencia.gob.mx/tercerinforme/3_IG_2015_PDF_270815.pdf

Cuadro N°4

	México	Argentina	Brasil
Regímenes Especiales	RIF-Régimen de Incorporación Fiscal	Monotributo o Sistema de Régimen Simplificado	Simples Nacional
Sujetos afectos	Personas físicas con actividad empresarial.	Personas físicas o naturales y a sociedades de hecho.	**(i)** microempresas y **(ii)** pequeñas empresas
Condiciones	Ingresos anuales sean hasta 150,461 USD.	Ingresos brutos provenientes de las actividades inferiores o iguales a 29,417 USD hasta la 441,125 USD.	Microempresa: facturación bruta de hasta 360 mil reales anuales (US $ 89,193) Pequeña empresa: facturación bruta entre 360 mil y 3,6 millones de reales al año (US $ 891,936).
Obligaciones Formales/ Requisitos	-Inscribirse en el RFC. -Presentar declaraciones bimestrales, incluyendo retenciones. -Llevar contabilidad simplificada mediante el registro de sus ingresos y gastos, utilizando el sistema denominado 'Mis Cuentas'. - No hay obligación de presentar declaración anual	Obligación de pago mensual, compuesta por el impuesto integrado, los recursos de la seguridad social. Declaración Jurada Informativa cuatrimestral.	Una sola declaración anual simplificada para el pago de los impuestos y contribuciones de competencia federal, estadual y municipal.
Consideraciones	El régimen entró en vigor en enero 2014, a junio 2015 se tienen más de 4.41 millones de contribuyentes en este régimen. Y se han emitido más de 115 millones de facturas electrónicas.	Integración al sistema tributario y previsional vigente, dejando de lado la informalidad. Contar con obra social y una prestación básica universal	Entre 2007 y 2012 la recaudación tributaria a través del SIMPLES Nacional pasó de 8,3 mil millones a 46,5 mil millones de reales.

Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

3. DESAFÍOS EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LAS MYPES

Entre los principales desafíos en la gestión tributaria tenemos:

3.1. Régimen Tributario para las MYPES

El desafío de los países es implementar un régimen tributario para las Mypes y de las Administraciones Tributarias que utilicen las diferentes tecnologías de la información y la comunicación disponibles para facilitar el cumplimiento tributario, reducir costos de cumplimiento y fomentar la formalización.

Una limitación muy relevante para las Mypes, es la dificultad para acceder a líneas de crédito que financien sus actividades; esta limitación principalmente se origina por la dificultad que tienen para sustentar formalmente flujos de ingresos que sirvan como garantía de pago, sea porque la actividad económica se desarrolla con niveles de informalidad o porque determinados regímenes impositivos, cuya obligación de pago se da por cuotas fijas sin explicitar los ingresos alcanzados, no permite acreditar frente a terceros niveles de ingresos con la garantía de haber sido declarados al fisco.

El origen de los sistemas o esquemas de garantía surgen por la necesidad de contar con una garantía del "valor" de la empresa que reduzca o limite la percepción del riesgo crediticio frente a una entidad de financiamiento o que sustente su capacidad económica.

En tal sentido, el régimen tributario adhoc para las MYPES debe otorgar herramientas al segmento para acceder al financiamiento, por ejemplo a través de la acreditación de los ingresos con las declaraciones juradas presentadas a la Administración Tributaria, las cuales podrían ser utilizadas para la evaluación crediticia frente a entidades financieras.

3.2. Reducir la informalidad

La informalidad en el Perú representa el 19% del PBI[5,6] y ocupa al 61% de la PEA; a nivel teórico la informalidad supone una asignación de recursos económicos deficiente que limita las ventajas que ofrece la legalidad: como el acceso a derechos laborales, el crédito formal, la capacidad de participar en mercados más amplios, la capacidad de crecer en la medida que pueda operar con empresas formales, entre otros. El Estudio Causas y Consecuencias de la informalidad en el Perú[7], atribuye como causa importante para persistir en la informalidad, la excesiva reglamentación normativa y la inadecuada provisión de servicios públicos.

---

[5] Según el documento "Producción y Empleo Informal en el Perú" INEI 2013, el sector informal hace referencia al conjunto de unidades productivas que no se encuentran registradas en la administración tributaria (SUNAT).

[6] https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1154/libro.pdf

[7] Elaborado por Norman Loayza del Banco Mundial con apoyo del área de Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú.

Esto conlleva a que muchas empresas prefieran la informalidad en lugar de ubicarse dentro del esquema formal en el cual estarían obligadas también al cumplimiento tributario.

3.3. Reducir los costos de transacción tributarios

Según investigaciones del Banco Mundial (2012)[8] estos costos para las Mypes en el Perú equivalen aproximadamente al 10% de sus ventas, estos costos están asociados a: la retribución a un asesor tributario o contador, la elaboración y archivo de los registros contables, el tiempo que insume cumplir con sus obligaciones que implica entender y aplicar las normas, atender requerimientos de información solicitados por la Administración Tributaria, capacitación para el cumplimiento por la complejidad de las normas, etc. Los contribuyentes deben asumir estos costos, al margen del nivel de ingresos, actividad o transacción que realicen.

Estos costos no tienen el mismo efecto en las Mypes como en los grandes contribuyentes, debido al volumen de operaciones e ingresos; es decir, estos costos son regresivos y afectan en mayor medida a los más pequeños.

Paralelamente, la Administración Tributaria también incurre en costos de administración requeridos para la gestión tributaria, como recursos humanos, infraestructura física y tecnológica, entre otros; estos costos hoy en día pueden reducirse gracias a la incorporación progresiva de la tecnología. En tal sentido, lograr una mayor facilitación mediante la reducción de trámites y costos de transacción tributarios, constituye un gran desafío para las administraciones. El aprovechamiento de la tecnología de la información y de la comunicación, sin duda desempeña un rol preponderante para lograr ambos propósitos.

4. LÍNEAS DE ACCIÓN IMPLEMENTADAS EN LA GESTIÓN DE LAS MYPES EN EL PERÚ

Hacia fines del año 2013 se aprobó la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial (Ley MiPyME)[9], que en materia tributaria reduce la carga fiscal, da cobertura de seguridad social en salud a través del Sistema Integrado de Salud para los trabajadores de estas empresas, igualmente cobertura previsional a menores costos.

Asimismo como política de Estado, el Perú ha incorporado la Factura Negociable como un instrumento que promueve el acceso al financiamiento a las MYPE y medianas empresas; convirtiendo la facturas de estas empresas en títulos valores y dándoles la posibilidad de negociarlas y recibir anticipadamente el pago de sus facturas (cuentas

[8] Citado por Thorne Alfredo en “Pesca de Informales”. Revista Caretas, enero 14, 2016, pág. 22.
[9] Corresponde al Decreto Supremo N° 013-2013-PRODUCE publicado en el Diario El Peruano el 28/12/2013.

por cobrar - ventas al crédito), facilitando sus cobranzas al delegar esta función al banco y utilizando sus facturas como garantía de operaciones de crédito.

Otra medida que se ha adoptado, como herramienta para fomento de las Mypes, es la creación de un régimen de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas (IGV)[10], que tiene como propósito que las pequeñas empresas puedan acceder a la devolución del IGV asumido en las adquisiciones de bienes de capital nuevos. Este beneficio busca dotar de liquidez a estas empresas y servir como incentivo para la adquisición de bienes de capital y con ello mejorar la productividad.

Por su parte la Administración Tributaria en su permanente labor de facilitar el cumplimiento tributario, utilizando las tecnologías de la información y la comunicación ha desarrollado las siguientes soluciones:

- **Factura Electrónica y Libros Electrónicos**

Como parte del aprovechamiento de la tecnología, la SUNAT ha incluido el uso del entorno virtual para la emisión de comprobantes de pago y para la generación de libros electrónicos en reemplazo de documentos físicos. Esto constituye un avance en la facilitación para la emisión, envío, registro, archivo y control de comprobantes de pago, lo que a su vez reduce costos de impresión, gastos administrativos, gastos de almacenamiento, entre otros.

Las Mypes se favorecerán de las facturas electrónicas no solo por los menores costos de emisión, sino porque dichos documentos pueden constituirse como facturas negociables y de esta manera como un medio de financiamiento. Este sistema de emisión de comprobantes de pago no implica necesariamente costo de implantación para el contribuyente ya que dicha emisión puede efectuarse a través del Portal SUNAT y en base a ello se pueden generar los libros electrónicos (ingresos o ventas). Actualmente existen 70,298 contribuyentes que emiten comprobantes electrónicos y más de 122 mil contribuyentes afiliados al Sistema de Libros Electrónicos.
El siguiente cuadro muestra el número de contribuyentes afiliados al Sistema de Libros Electrónicos desde enero de 2013 a la fecha:

[10] Ley Nº 30296, Ley que promueve la Reactivación de la Economía.

Cuadro N°5

N°	Incorporados 2/	Afiliado desde	Cantidad 1/
1	PRICOS (Principales contribuyentes)	Enero 2013	13,945
2	Ingresos mayores a 500 UIT ($ 531,760) entre los meses de julio 2012 a junio 2013.	Enero 2014	20,798
3	Ingresos mayores a 150 UIT ($ 166,084) entre los meses de enero a diciembre 2014.	Enero 2015	41,572
4	Ingresos iguales o mayores a 75 UIT ($ 84,135) entre los meses de enero a diciembre 2015	Enero 2016	46,111

Fuente: SUNAT
1/ Incluye información de afiliados voluntariamente.
2/ Tipo de cambio utilizado: S/ 3.432 soles.

- **Declaración sugerida**

La declaración que presenta el contribuyente ante la Administración Tributaria constituye una obligación que debe asumir mensualmente; este proceso se generaba a través del registro de los comprobantes de pago de ventas y compras a fin de determinar el impuesto a pagar por el IVA para su posterior declaración ante el fisco.
Considerando que la Administración Tributaria tiene una labor permanente de facilitar el cumplimiento tributario utilizando herramientas tecnológicas, se ha implementado la denominada “declaración sugerida” (o declaración sombra), mecanismo a través del cual se pone a disposición de los contribuyentes para su revisión y conformidad, una propuesta de declaración construida a través del procesamiento de la información contenida en los libros electrónicos presentados por los contribuyentes mensualmente a la SUNAT.

Los impuestos que podrán declararse con esta herramienta son el Impuesto General a las Ventas (IGV), pago a cuenta del Impuesto a la Renta, los pagos mensuales del Régimen Especial de Renta y el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado (IVAP).
Definitivamente, esta declaración constituye un cambio significativo en la forma de declarar los tributos, pues la Administración Tributaria ya no esperará que el contribuyente determine el importe que debe declarar; sino que con la implementación de las herramientas informáticas y utilizando la información de los comprobantes y libros electrónicos, la Administración Tributaria está en la condición de poder sugerir la declaración al contribuyente y con ello facilitar su cumplimiento.
A diciembre 2015, son más de 122 mil contribuyentes afiliados a libros electrónicos que podrían contar con esta herramienta para la elaboración y presentación de sus declaraciones.

- **Nueva declaración anual virtual**

Es una nueva herramienta dirigida a personas jurídicas y personas físicas obligadas a presentar declaración anual del Impuesto a la Renta empresarial con ingresos hasta 300 UIT (US$ 345,280). Este tipo de declaración permitirá reducir el tiempo que emplean los contribuyentes en preparar, presentar y pagar sus obligaciones tributarias ya que ha reducido la cantidad de información a ser presentada en la declaración sujetándola estrictamente a aquella que incide en la determinación del impuesto para el caso de las pequeñas empresas.

- **Nuevo Fraccionamiento Tributario automático**

Es usual que las Mypes tengan problemas de liquidez que les impide cumplir con sus obligaciones de pago en forma oportuna, esto debido a problemas que se generan cuando operan frente a empresas más grandes donde terminan aceptando condiciones de pago no tan favorables; como son compras al contado en tanto sus ventas están condicionadas a pagos diferidos.

En este contexto la Administración Tributaria ha implementado un nuevo procedimiento que les permitirá presentar solicitudes de fraccionamiento a través del Portal SUNAT, la misma que aunada a un procedimiento de evaluación automática permitirá que las pequeñas empresas puedan acceder al mecanismo fraccionado de pago de la deuda tributaria. Este nuevo procedimiento de fraccionamiento viene acompañado de un nuevo régimen de fraccionamiento, el mismo que permite solicitar más de un fraccionamiento y reducir el plazo de aprobación pasando de 45 días a sólo 5 días, todo esto con la finalidad de evitar que el contribuyente ingrese en un procedimiento de cobranza coactiva.

Entre los beneficios encontramos que las deudas se pueden pagar hasta en 72 cuotas y no requiere garantías para su otorgamiento en el caso de contribuyentes de bajo riesgo (Buenos Contribuyentes). La aprobación es automática para aquellas solicitudes por deudas hasta 3 UIT (US$ 3,453) y con cuotas de pago menores a 12 meses.

- **Charlas de capacitación**

La Administración Tributaria viene capacitando a los contribuyentes a través de charlas que tienen como finalidad brindar la orientación necesaria para que puedan entender y aplicar las normas tributarias en forma correcta y, al mismo tiempo, conocer los beneficios que le da el régimen tributario al cual se encuentran acogidos.

Es por ello que SUNAT realiza charlas a nivel nacional con temas de interés para el sector Mype. Entre el año 2014 y 2015, se realizaron un total de 10,342 charlas contando con la asistencia de 544,079 participantes.

También se cuenta con cartillas específicas para el sector Mype que les permite conocer, de manera ágil y con un lenguaje simple, los pasos a seguir para la formalización de sus negocios y las opciones de regímenes tributarios disponibles de acuerdo al tipo de organización y actividades empresariales.

- **Difusión a través del micro sitio**

El Nuevo Portal de la SUNAT, incluye la construcción de un micro sitio exclusivo para las Mypes, de tal manera que en un solo lugar se consolide la información especializada y se provea de servicios de asistencia virtual acorde con sus necesidades. Este entorno cuenta con una estructura más sencilla, ágil, amigable y contenidos con lenguaje claro y simple, estará disponible para todos los navegadores y preparado para distintos dispositivos móviles.

5. CARACTERÍSTICAS DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS MYPES

Considerando que en la mayoría de los países de América Latina existe todavía, un alto grado de informalidad, elevados costos de cumplimiento tributario y escasa capacidad de gestión del segmento de MYPES es importante a la luz de lo antes expuesto, proponer un sistema tributario que apoye a las necesidades de este segmento de contribuyentes, con costos reducidos y procesos simplificados, para lo cual el uso de las tecnologías de la información juegan un papel importante.

- **Características del Ámbito de Aplicación**

El régimen debe considerar un criterio cuantitativo simple y que apoye en las necesidades de los contribuyentes de este segmento y al mismo tiempo que su gestión no sea muy compleja, por ello se propone que para definir este segmento se utilice como criterio cuantitativo el de ingresos anuales o ventas del ejercicio (12 meses), y como criterio cualitativo debe contener actividades de comercio en general y de industria, además de algunas actividades de servicio (debe limitarse a las actividades que no generan gran valor agregado o que podrían dificultar su control).

- **Características de la Base Imponible y Cuota del Impuesto**

El régimen debe permitir una fácil determinación de la base imponible y de la cuota del impuesto y para ello debemos determinar los impuestos que involucra este régimen, por ello se propone que este régimen involucre el Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas o Renta Empresarial mediante una determinación de la cuota a través de una tasa fija o cuota fija que reemplace la determinación general del Impuesto a la Renta.

Adicionalmente el régimen debe contemplar el tratamiento del IVA, sin que ello afecte la naturaleza del impuesto al valor agregado, por ello dado que salvo México, los

demás países tienen un IVA bajo el principio del diferido, esto genera muchas veces que los contribuyentes Mypes no puedan cumplir con el pago oportuno debido a que sus operaciones cuando no son con consumidores finales, se realizan bajo encadenamientos con grandes compradores que realizan pagos diferidos por dichas operaciones; por ello en el caso de los contribuyentes que sólo realizan operaciones con consumidores finales, la cuota o monto que se pague debe contener la parte de IVA y del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas, como pago único.

Sin embargo para el caso de contribuyentes que requieren emitir facturas que den derecho a crédito fiscal y costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas, el tratamiento debe permitir el pago oportuno relacionado con el flujo financiero a efectos de no afectar los costos de las MYPES.

En relación a las contribuciones sociales consideramos que el pago único sólo debe contener para los microempresarios de subsistencia o que sólo operan con consumidores finales.

- **Características de la Liquidación del Impuesto**

La liquidación del impuesto debe ser muy sencilla por ello se propone que para las microempresas que realizan operaciones con consumidores finales el pago debe ser en períodos bimensuales o trimestrales con un pago único calculado en función a los ingresos para el Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas y el IVA y que incluya la contribución social del microempresario y un adicional por cada trabajador sin considerar al dueño o emprendedor con un máximo dos ayudantes adicionales.

Para efectos de aquellos contribuyentes que requieren dar crédito fiscal o costo o gasto para efectos del impuesto empresarial, la liquidación del Impuesto a la Renta y el IVA que se determine deberá ser declarado mensualmente sin perjuicio de que el pago sea bimensual para los micro y pequeños contribuyentes. En el caso de las contribuciones sociales deben ser canceladas de forma mensual.

- **Beneficios de un régimen tributario especial para las MYPES**

Dentro de las obligaciones naturales de los contribuyentes está la emisión de comprobantes de pago, presentación de declaraciones, registros y libros contables, pago de impuestos y cumplimiento de requerimientos de información; por ello un régimen para este segmento debe contener un fuerte componente de facilitación del cumplimiento voluntario apoyado en las tecnologías de la información que permita la reducción de los costos de cumplimiento.

En línea con lo señalado proponemos que este sistema permita que los contribuyentes que operan con consumidores finales emitan comprobantes físicos o electrónicos con información mínima y que no es deducible para efectos tributarios, salvo los que se emitan de forma electrónica a través del portal de la Administración Tributaria, no requieren llevar libros o registros electrónicos, están exonerados de la presentación de

declaraciones de impuestos y pueden realizar pagos bimensuales, libre de intereses moratorios.

Para los contribuyentes que operan con otros que requieren deducir sus adquisiciones para efectos tributarios, deberán emitir comprobantes de pago por medios físicos o electrónicos, en el caso de utilizar mecanismos físicos de emisión de comprobantes de pago, estos deberán presentar la información detallada de sus ventas y compras de forma mensual a fin de proponer la declaración de impuestos para IVA (sólo para los que realizan operaciones gravadas exclusivamente), salvo aquellos que sufran retención de impuestos por dichas operaciones cuya retención tendrá efectos de ser cancelatoria y definitiva. Las Mypes que emitan comprobantes de pago de forma electrónica tendrán a su disposición la declaración sugerida de los impuestos involucrados y el pago de impuestos que deberán realizar podrá ser de forma bimensual, salvo la contribución social.

Por lo señalado en este régimen no existe obligación de llevar libros o registros contables para efectos tributarios.

Mediante estos mecanismos de cumplimiento los contribuyentes no deberían ser objeto de fiscalización posterior por la Administración Tributaria, ya que esta les daría el servicio de validación de inconsistencias prácticamente en línea, quedando pendiente sólo la verificación de la causalidad del gasto o fehaciencia de la operación, la cual se puede también simplificar si los gastos son determinados de forma objetiva.

6. BENEFICIOS PARA LA GESTIÓN TRIBUTARIA

La necesidad de definir un sistema tributario óptimo y un acompañamiento de la Administración Tributaria para facilitar el cumplimiento voluntario de las Mype se debe a que es importante fomentar la formalización de los contribuyentes en nuestros países, por ello los beneficios de la nueva gestión tributaria podrían ser:

- **Moral Tributaria**

El cambio de estrategia en la gestión del segmento de Mypes debe reforzar las acciones para generar una mayor confianza de la sociedad en el rol de la Administración Tributaria para aplicar un sistema tributario justo, permitiendo de esta forma la legitimización de las actuaciones de la Administración.

- **Control y Asistencia a los Contribuyentes**

Un sistema tributario que reconozca las necesidades de las Mypes permitirá a la Administración Tributaria poner a disposición, gracias a las tecnologías de la información, de sistemas de asistencia que permitan garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma voluntaria y un mecanismo de control eficiente y oportuno para evitar que los contribuyentes de este segmento generen omisiones o sanciones.

- **Comunicaciones y uso de las tecnologías de la información**

Con esto se busca tener comunicaciones de forma sencilla y oportuna, permitiendo generar en principio alertas o comunicaciones preventivas que incentiven el cumplimiento oportuno, además comunicaciones inductivas que buscan la regularización de cualquier omisión. Para todo esto se utilizarán diversos canales de comunicación como son mensajes de texto a los teléfonos celulares, correos electrónicos al buzón del contribuyente y buzones personales de los representantes, así como llamadas telefónicas y envío de cartas físicas buscando todas el cumplimiento voluntario.

- **Gestión de Riesgo**

Todo sistema debe apoyarse en la gestión de riesgo ya que si bien se busca el cumplimiento voluntario de los contribuyentes es importante contar con información que permita poder aplicar correctivos de forma oportuna y ello se basa en un eficiente sistema de gestión de riesgo a fin de acompañar el cumplimiento voluntario pero también ser capaz de castigar el incumplimiento oportunamente.

7. CONCLUSIONES

- En Latinoamérica las Mypes cumplen un rol determinante en la economía al dinamizar el mercado y ser fuente generadora de empleo; y pese a su poca importancia fiscal pues aportan un reducido porcentaje a la recaudación, este sector representa casi la totalidad del universo empresarial y por ello el diseño y ejecución de políticas del Estado para impulsar su desarrollo constituye uno de los principales desafíos actuales.
- El Perú ha desarrollado políticas de Estado que tienen como objetivo el impulso del sector Mype, dentro de las cuales encontramos: beneficios como la cobertura de seguridad social en salud, cobertura previsional, la implementación de la factura negociable y el régimen anticipado de recuperación del IGV. Por su parte la Administración Tributaria en su permanente labor de facilitar el cumplimiento tributario, utilizando las tecnologías de la información y la comunicación, ha desarrollado las siguientes soluciones: factura y libros electrónicos, declaración sugerida, declaración anual virtual, nuevo fraccionamiento tributario automático, asistencia en capacitación, entre otras.
- Actualmente el Perú no cuenta con un régimen tributario específico para las Mypes, lo que se tiene son sistemas impositivos que les son aplicables pero los mismos no han permitido estimular la formalización o facilitar el cumplimiento tributario al no considerar en algunos casos sus necesidades.
- El desafío para los países es implementar un régimen tributario específico para las Mypes que acompañe su desarrollo de acuerdo a las necesidades que enfrentan y para la Administración Tributaria utilizar las diferentes tecnologías de la información y canales de comunicación disponibles para facilitar el cumplimiento tributario, reducir costos de cumplimiento y fomentar la formalización.

Topic 3.1

CÓMO ABORDAR LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL, AMENAZAS Y OPORTUNIDADES PARA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Jaco Tempel
Asesor del Comisionado
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

Todas nuestras economías están en un proceso de transformación. Hacen treinta años atrás, las máquinas de escribir eran lo normal. Cinco años más tarde, al final de los años ochenta, la digitalización comenzó con la introducción de la computadora y de la máquina de fax tradicional, que hoy en día ya es anticuada. Pero el cambio mayor fue el internet. Hoy en día las personas comunican diariamente con otros a través de What's App, utilizan Facebook para compartir sus experiencias, utilizan Instagram para compartir fotos. Hay un continuo intercambio mutuo de información digital. Estos fenómenos se utilizan en la vida privada de las personas pero también en los negocios.

La pregunta sobre estos cambios es: ¿cómo afectan nuestra economía y cómo nos proponemos tratar con éstos en la práctica diaria de nuestras propias administraciones tributarias? Una solución hecha a este problema, desafortunadamente, no está disponible, pero todo el mundo sabe que vivimos en una época de cambios que afectan inmensamente a nuestra vida diaria y trabajo.

Algunas de estas cuestiones fueron abordadas en el Plan de Acción de BEPS. La Acción uno de este plan fue *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía Digital*[1]. Esta parte es realmente importante. Mientras que todos los informes de BEPS tienen temas muy concretos, tales como reforzar las normas CFC o prevenir el abuso de Tratado, este informe tiene una perspectiva más económica y general. También fue preparado por un grupo de trabajo diferente, el grupo de trabajo sobre la economía digital, un órgano subsidiario de la OCDE. Su objetivo fue identificar las principales dificultades y desafíos que plantea la economía digital para la aplicación de las normas fiscales internacionales y desarrollar opciones detalladas para resolverlos. Así que se relaciona nuevamente con la tributación. Voy a utilizar en mi presentación mucha información de este reporte, que es bastante considerable, pero también muy fecundo en hechos y pensamiento.

La evolución de la información y de la tecnología de la comunicación afecta, por ejemplo

- Los dispositivos de computación personales
- Las redes de telecomunicaciones
- Los programas
- Los contenidos

[1] OCDE (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

http:/./DX.doi.org/10.1787/9789264241046-en

- El uso de datos
- Las computadoras basadas en la nube

Los dispositivos informáticos personales siguen innovándose, un desarrollo relativamente reciente son los paquetes combinados de hardware y software, tales como teléfonos inteligentes y tabletas. Los proveedores de servicios de Internet llegaron a ser centrales en la economía digital porque ellos y operan la infraestructura de las redes de telecomunicaciones. Los programas y contenidos hacen aparecer nuevos jugadores del mercado, como You Tube o Wikipedia. Más contenido que nunca ha estado disponible para el usuario pero también ofrece oportunidades de negocio en la forma de obtener información del cliente, a través de cookies por ejemplo. Los datos pueden ser recaudados, almacenados, analizados y utilizados por ejemplo para la ajustar la oferta a los clientes. Los procesos basados en Cloud ofrecen servicios prestados siempre que lo desee.

Los desarrollos emergentes y potenciales continúan, como por ejemplo:

- Internet de las cosas
- Monedas virtuales
- Robótica avanzada
- Impresión en 3 D
- La economía del intercambio

Uno de los temas más interesantes de estos desarrollos es el Internet de las cosas, en contraposición a la «Internet de las personas'. Las personas se comunican entre ellos enviando y recibiendo información digital, esto se llama el 'Internet de las personas'. Por debajo de la red de personas interconectadas, surge un dominio mucho mayor de dispositivos que son propiedad de estas personas. Un dispositivo de importancia fundamental es el teléfono inteligente. Esto ha permitido a personas comunicarse en cualquier lugar y en cualquier momento, ampliando así grandemente la gama de Internet de personas – tanto en términos de geografía y frecuencia. La característica definitoria del Internet de las cosas, es que todos los dispositivos ahora se comunican directamente con cada uno, a través de su número IP único. Esto procura grandes posibilidades a los individuos y organizaciones para utilizar sus recursos con mayor precisión, hacer decisiones de compras, una creciente productividad y una más rápida adaptación a entornos cambiantes. O, como las administraciones tributarias, validar cumplimiento a gran escala.

Las monedas virtuales ofrecen muchas posibilidades, se pueden utilizar a veces solamente en juegos en línea, o ser de uso más general, como los *bitcoins,* que se pueden intercambiar con monedas oficiales. Hay desventajas también, porque las transacciones tienen un carácter anónimo, que hace difícil para las administraciones tributarias recaudar los impuestos.

La robótica avanzada podría conducir a una creciente productividad y precios más bajos. Impresión 3D puede llevar más cerca de la fabricación al cliente y puede significar un alejamiento de la producción en masa. En la industria de la salud la impresión 3D ya se utiliza para audífonos auriculares. Otra vez, la tributación puede requerir una forma diferente.

La economía de intercambio da un aumento a la economía informal, aún más al adoptar modelos no monetarios. Además el surgimiento de nuevos modelos de servicio, tales como Uber y Airbnb, basados en facilitar servicios entre ciudadanos en lugar de proporcionar estos servicios, ofrece nuevas oportunidades para la economía pero también nuevos desafíos para

nuestras administraciones tributarias. Muchas de las grandes empresas digitales son recientes y fueron diseñadas desde el principio para operar en forma integrada a escala global. Estos nuevos modelos de negocio en la economía no encajan en los formatos regulares que hemos conocido hasta ahora, tienen un modelo de funcionamiento diferente y requieren respuestas nuevas y flexibles por parte de las administraciones tributarias. Un enfoque orientado a datos, la cooperación con los proveedores en la cadena de valor y la aplicación de sistemas de negocios que incluyen tributación parecen direcciones para explorar. Como estos acontecimientos tienen en gran parte un carácter transfronterizo, la cooperación entre las administraciones tributarias puede ser parte de la solución.

Todos estos acontecimientos llevan a*l desarrollo de nuevos modelos de negocios*. Se trata del comercio electrónico, como

- Servicios de pago
- Tiendas de aplicaciones
- Publicidad en línea
- Computación en la nube
- Trading de alta frecuencia
- Plataformas participativas en red

La mayoría de la gente ha adquirido productos o reservados boletos a través de internet. Los niños prefieren comprar en línea más que ir a las tiendas. Los nuevos servicios de pago ofrecen la posibilidad de viajar o de hacer pedido de café sin dinero real. La publicidad en Internet ha abierto un nuevo mercado completo para los anunciantes que ahora pueden alcanzar un grupo de usuarios más específicos. La computación en la nube puede utilizarse para el correo electrónico, el almacenamiento de fotos y las redes sociales, por mencionar algunos. La inversión en línea (trading) de alta frecuencia se utiliza para la explotación de los pequeños movimientos de precios, cambiando así todo el mercado de valores, bonos y acciones. Las redes participativas permiten colaborar y contribuir a desarrollar, extender, calificar, comentar y distribuir contenido. Pueden ser utilizados como redes sociales, y también para el diseño de la moda, juguetes o juegos computarizados.

La economía digital es parte de la economía real y por desgracia, si hay *elusión fiscal* en el mundo real, también hay elusión de impuestos en la economía digital. Algunas formas de estos delitos son:

- Evitar una presencia imponible
- Minimizar los ingresos
- Evitar la retención de impuestos
- Eliminar o reducir la tributación en el país intermedio
- Eliminar o reducir la tributación en el país de residencia de la matriz
- Evitar el IVA

Más aún, debido a características claves. Existe la movilidad de los intangibles, como los programas. Además hay una movilidad de los usuarios y clientes. Los avances en las TIC y la economía creciente que caracteriza a la economía digital, significa que un individuo puede residir en un país, comprar una aplicación en otro país y utilizar la aplicación en un tercio país. Los servidores proxy pueden intencionalmente o no-intencionalmente disimular el lugar en que

ocurrió la venta final. Las empresas ahora pueden integrar su negocio en una ubicación central que puede estar muy lejos de la ubicación donde se encuentran sus clientes. Por lo que podemos sacar la conclusión de que la economía digital plantea un desafío al cumplimiento. Esto no es una amenaza por sí a través del desarrollo de la economía digital - podría haber sucedido también en la vieja economía – pero los desarrollos digitales ofrecen mucho más posibilidades de elusión y evasión fiscal.

¿Podemos definir esta amenaza? ¿Dónde están los mayores riesgos? Este artículo no es el lugar para informar acerca de las posibilidades técnicas de elusión fiscal o evasión. Pero estos son reales y también se mencionan en el informe de la OCDE sobre *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía Digital*. Algunas de las posibilidades para evitar los impuestos han ya sido resumidas. La economía digital tiene menos dependencia en la presencia física en un país. Citamos un periódico global de TPA: "la mayoría de las empresas multinacionales están organizando ahora los pagos de sus ventas y comunicaciones de consumidores en línea, con información obtenida en línea y el proceso comercial en general se lleva a cabo principalmente a través de plataformas tecnológicas.

Desde la perspectiva de la cadena de abastecimiento, el alcance global se ha convertido en una importante variable. Con los consumidores en línea procedentes de todas partes del mundo, las empresas son capaces de vender en muchas jurisdicciones. Estos nuevos modelos de negocios digitales o en línea son más difíciles a entender para las autoridades fiscales y se considerará que esta nueva economía digital deja las puertas abiertas para el traslado de beneficio y la elusión fiscal.

Usted puede vender sus productos a través de un sitio web o a través de una aplicación y las leyes nacionales de la mayoría de los países requieren cierto grado de presencia física en un país. Al combinar esto con estrategias que eliminen la imposición en el estado de residencia, una empresa puede lograr no pagar impuestos en ningún lugar.

¿Pero la principal pregunta es, podemos hacer algo al respecto? Y así llegamos a las conclusiones del Plan de Acción de BEPS. La acción 2 del paquete trata con los híbridos, la acción 3 con las compañías controladas por el extranjero (CFC), la acción 4 con las deducciones de interés, la acción 6 con el abuso de tratado, la acción 7 con el establecimiento permanente, las acciones 8, 9 y 10 con los precios de transferencia, las acciones 11, 12 y 13 con conceptos de transparencia. También se presentan soluciones para las acciones del paquete BEPS, que proponen modelos, guías y lineamientos, propuestas de legislación interna para los precios de transferencia.

The Fifteen Technical Area of OECD's Action Plan on BEPS [3]

The fifteen technical area of OECD's Action Plan on BEPS are outlined in the table below.

Action Plan	Key Technical Area
Action 1	Address the tax challenges of the digital economy
Action 2	Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements
Action 3	Strengthen CFC rules
Action 4	Limit base erosion via interest deductions and other financial payments
Action 5	Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance
Action 6	Prevent treaty abuse
Action 7	Prevent the artificial avoidance of PE status
Action 8	Moving intangibles among group members
Action 9	Transferring risks among or allocating excessive capital to group members
Action 10	Engaging in transactions which would not or would only very rarely occur between third parties
Action 11	Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it
Action 12	Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements
Action 13	Re-examine transfer pricing documentation
Action 14	Make dispute resolution mechanisms more effective
Action 15	Develop a multilateral instrument

2

La conclusión del informe es clara:

- La economía digital aumenta los riesgos de BEPS
- La economía digital se está convirtiendo en la economía sí mismo
- Nuevos problemas aparecen, se necesitan nuevas soluciones.
- Evolución continua, por lo que hay seguir monitoreando el impacto

Como estamos acostumbrados a conocer no hay separación clara más entre la economía y la economía digital. Están ya totalmente integrados. Los riesgos de BEPS ya estaban allí, pero en esta nueva economía, los riesgos BEPS son agravados por las innovaciones

3. Lanzamiento del Informe del Plan de Acción Final de la OCDE y sus implicaciones tributarias para China y Hong Kong, octubre de 2015

técnicas. Y estos siguen en un ritmo rápido. No veremos esto pararse, no se dará tiempo para evaluar y contemplar todas las soluciones, pero hay que optar por una rápida reacción a la evolución y llegar a una rápida implementación del Plan de Acción de BEPS.

Seguir la evolución será necesario. Pero también necesitamos un cambio de las administraciones tributarias.

Hasta ahora los avances tecnológicos sólo se presentan como amenazas para la tributación. La buena noticia con todos estos progresos técnicos es que ofrecen también muchas *posibilidades para las administraciones tributarias*. Vamos a mencionar cuatro de ellos:

- Big Data y análisis avanzado
- Informática móvil
- Internet de las cosas
- Computación en la nube

El primero de ellos es *Big data y análisis*. Que pueden ofrecer:

- Mejor penetración en el comportamiento de cumplimiento por monitoreo en tiempo real y la previsión de actividades
- Intervenciones 'personalizadas'
- Recursos optimizados
- Los riesgos: seguridad, privacidad, propiedad (percibida) de los datos

Las organizaciones son cada vez más 'basadas en datos'. Los datos de las operaciones del negocio, los datos generados por máquinas. Los datos no estructurados tales como correos electrónicos y tweets también sostienen una gran cantidad de información sobre por ejemplo sobre las operaciones o comportamiento del cliente, fuentes previamente a menudo no explotadas, a nuevas posibilidades de servicio. Para nosotros eso significa que podemos optimizar nuestros recursos. Nos permite ofrecer proactivamente soluciones fiscales adaptadas para requisitos particulares. La analítica avanzada también permite de apuntar empresas con diferentes intervenciones y evaluar rápidamente la efectividad de estas intervenciones. Los riesgos son digno de mencionar: hay problemas como la privacidad y la propiedad, pero también expectativas mayores del público para que las administraciones tributarias salvaguarden los datos y el riesgo de ser percibidos como el “Gran Hermano” de la novela de Orwell.

El segundo es *informática móvil*. Ofrece:

- Mejor penetración en el comportamiento de cumplimiento al monitorear en tiempo real y prever las actividades
- Intervenciones 'personalizadas' y efectivas
- Optimizar los recursos
- Los riesgos: seguridad, privacidad, propiedad (percibida) de datos

El desarrollo de sistemas de pago móvil, introducido por los proveedores de servicios móviles abre nuevas formas de pago por parte de las PYMES, usando su teléfono móvil. Hay un uso creciente de esas carteras digitales y sistemas de transferencia de dinero como M-pesa, que se utiliza en muchos países de África. Mirando desde un punto de vista de cumplimiento tributario, hay que destacar que el uso de sistemas de

pago móviles puede ser tanto una oportunidad como una amenaza. El uso de sistemas de pago puede llevar a un mejor registro de los pagos y transacciones, que abre oportunidades para 'informar en tiempo real' que no existían en la época del “efectivo”. Las medidas de gobernanza y seguridad que forman parte de sistemas de pago hacen más difícil para las empresas que reportan, es decir, ocultar o disfrazar ingresos (por ejemplo, mediante el uso de software de ventas de supresión). El uso de información de terceros de las instituciones financieras facilitará la detección de tales prácticas. Sin embargo desarrollos como soluciones de la cadena de bloque también pueden ser menos transparentes y más difíciles de incluir en el impuesto sobre procesos de información. Las administraciones tributarias, que buscan mayor cooperación con los proveedores de servicios financieros, esto puede traer nuevos retos. Tomando una perspectiva de sistema es aún más importante y en el sistema como un todo, que es la cadena de procesos como facturación, pagos, contabilidad e informes. Otra vez hay problemas de seguridad: privacidad y seguridad tienen que fijarse y la calidad de los datos tiene que ser garantizada.

La tercera es *internet de las cosas*. Esta tecnología ofrece:

- Aumento de soluciones digitales para empresas y servicios
- Mejor información compartida mediante el uso de información tributaria por parte de terceros a través de comunicación M2M (*machine to machine*, 'máquina a máquina')
- Mayor procesamiento integral de datos entre empresas, proveedores de servicios tributarios y administración tributaria con mínima intervención
- Posibles riesgos: privacidad y seguridad, propiedad de los datos, calidad de los datos y la normalización

A nivel transaccional, las conexiones múltiples procediendo de Internet (de cosas) ofrecen posibilidades para la transmisión de datos en tiempo real de empresas y agencias gubernamentales a la administración tributaria. Esto permite interacciones con mínima intervención de los negocios, que dará como resultado mayor comodidad, mejor información y procedimientos más rápidos.

Un ejemplo de una oportunidad que ha surgido de Internet de las Cosas es la registradora en línea, que registra todas las transacciones y las vincula con el sistema tributario (s) y los Proveedores de servicios. Esto ayuda las empresas en mantener y cumplir con sus obligaciones fiscales de registro y proporciona una buena base de información correcta. Como el sistema está conectado con los sistemas de la administración tributaria, podría tratar los impuestos más en tiempo real. Las administraciones tributarias como los contribuyentes pueden desarrollar aplicaciones tributarias que proporcionan esta interconexión. Otra vez, hay preocupaciones de seguridad...

El cuarto y último es la *computación en la nube*. Ofrece:

- Mejorar los servicios para las PYMES en reducir la carga de cumplimiento (p. ej. pre-rellenados más exactos para formularios de declaración, preparación automática de los pasivos tributarios etc.)
- Aportación continua de datos de otras fuentes (por ejemplo SBR)
- Automatización y simplificación del flujo de trabajo
- Simplificación de las interacciones con TSP y/o PYMES

- Posibles riesgos: privacidad y seguridad, calidad de los datos y dificultad de detectar el fraude en entornos automatizado y computarizados

La computación en la nube, también conocida como servicios en la nube (*cloud computing, on-demand computing)*, es una clase de sistemas informáticos basados en internet donde los recursos compartidos, datos e información se proporcionan a los ordenadores y otros dispositivos a pedido. Se ha convertido en un concepto establecido para centros de datos y construcción de nuevos tipos de software empresarial. La principal ventaja es que la inversión inicial para los usuarios es baja y ellos pagan por uso. La computación en la nube permite automatizar gran parte de tareas como la contabilidad y presentación de informes, que lleva a más eficiencia, mejor calidad y facilitar el acceso a la información. Utilizar La computación en la nube ofrece oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario. Un alto nivel de automatización conduce a mejores controles (incluyendo pistas completas de auditoría), mientras que cada transacción o modificación se registrará. También permite a las administraciones tributarias ofrecer formularios tributarios pre-rellenados más exactos y la preparación automática de obligaciones fiscales. El uso de programas SBR (*Standard Business Reporting, Reporte de negocio normalizado*) permitirá una perfecta disposición de la información de la declaración de impuestos a las administraciones tributarias.

En los Países Bajos, la administración tributaria y aduanera está implementando grandes cambios. Vienen de la misma nueva forma de pensar sobre el uso de la tecnología que se mencionó anteriormente. En términos generales: la administración tributaria de los Países Bajos está haciendo bien su trabajo, pero tiene que adaptarse a la economía digital. Las propuestas para una nueva administración tributaria fueran presentadas el año pasado. Las reacciones fueron positivas. Los 5 *componentes principales de la Agenda de inversión* son:

- Mejora de la interacción con los contribuyentes. Desarrollo de portales
- Tratamiento impulsado por información
- Enormes inversiones en sistemas TIC, reorganización de la gestión de riesgos de cumplimiento
- mejorar el uso de datos y las capacidades de análisis
- Desarrollo sistemático de la gestión de información

La primera es *mejora de la interacción con los contribuyentes, desarrollo de portales*. Un ciudadano promedio en los Países Bajos, por lo menos los jóvenes, es 24/7 en línea, pero la administración tributaria y aduanera todavía se comunica con cartas y folletos. Los bancos y las compañías de seguros holandeses tienen portales individuales, pero la administración tributaria no lo tiene, al menos no todavía. La administración está cambiando nuestro modelo de interacción con el contribuyente. Las cartas enviadas a los contribuyentes llevan a llamadas telefónicas con nuestro centro de llamadas, porque a menudo las cartas no son bien entendidas y por lo tanto elevan preguntas adicionales. Demasiado esfuerzo – por lo menos según la NTCA - se invierte ahora en procedimientos relacionados con quejas de contribuyentes. El contribuyente hoy en día desea algo más, él o ella quiere una visión actualizada y completa en línea en su posición fiscal. El objetivo es desarrollar nuevos métodos de interacción y tener un portal disponible en cinco años.

El segundo punto es *tratamiento impulsado por información*, que se puede hacer mucho mejor con la nueva tecnología. Estamos reorganizando nuestra estrategia de gestión del riesgo de cumplimiento.

Todo el mundo recibe el tratamiento que él o ella merece. Por un lado existen aquellos que se autonomizan y se auto-regularizan. La administración tributaria desea ayudarlos como sea posible. También siempre habrá contribuyentes que necesitan ayuda pero no quieren hacer ningún daño. La administración tributaria prestará ese servicio. Pero los contribuyentes que no quieren cumplir tendrán que recibir un trato menos tolerante. Será mucho más fácil de encontrar este grupo.

El tercero es un *una inversión masiva en nuestros sistemas de TIC*. En los Países Bajos la organización fiscal fue una pionera, pero está ahora más o menos obstaculizada por los sistemas complejos de TIC. Los programas de inversión con uso de la tecnología más moderna parecen muy prometedores. La declaración de impuestos pre-llenada ha sido un gran éxito en los Países Bajos. La administración tributaria ahora investiga las posibilidades de proporcionar declaraciones pre-llenadas para PYMES basado en su información financiera almacenada en la nube. Los proveedores de impuestos podrían desempeñar un buen papel adicional al establecer la estandarización necesaria para sus clientes.

La cuarta es *mejorar el uso de las capacidades de datos y de su análisis*. La primera es *análisis de datos*. Las administraciones tributarias tienen una abundancia de datos, pero en los Países Bajos no se utilizan de la manera más óptima. Es un área que recibe mayor atención en la optimización y la actualización de las formas de trabajo y enfoques de la NTCA. Aplicar las leyes puede ser más eficiente que el método habitual a través del análisis de datos que se mencionó anteriormente.

La Administración Tributaria y de Aduanas de los Países Bajos ha desarrollado una nueva capa de datos encima de los distintos conjuntos de datos provenientes de los sistemas regulares de TIC, así que ahora toda la información disponible se puede combinar. A través del enlace en las posibilidades de los sistemas de pago de impuestos, las deudas son fácilmente detectadas y actualizadas. Los perfiles pueden llegar también a un nivel más elevado. Los modelos matemáticos de riesgo usando muestreo aleatorio, llegan a ser al menos tan eficaz como el juicio profesional, y esto es sólo la primera fase de desarrollo. Ahora la administración tributaria monitorea dinámicamente las deudas tributarias. Un desarrollo relacionado con esto es la transparencia creciente en todo el mundo. A través de esta transparencia, incluso más información viene disponible, como a través de CRS y CbC. El cumplimiento puede apoyarse aún más.

El último punto es *una gestión sistemática de información*. Nunca habrá suficientes medios para la que la administración tributaria holandesa puede hacer todo lo que es necesario. Para las decisiones correctas se debe hacer un uso óptimo de la capacidad disponible. Con una gestión sistemática de la información, actualizada, comparable y completa. Una vez más, un nuevo uso de la tecnología. También es necesario convencer a la sociedad que la administración tributaria es una organización eficiente y eficaz.

Como se anticipó, por lo menos cinco años son necesarios para desarrollar este cambio de mentalidad y darse cuenta de este nuevo tipo de administración tributaria. También es importante tomar el tiempo necesario para recibir el apoyo de todos los colegas leales y capaces que han cuidado todos estos años para el buen funcionamiento de la administración tributaria holandesa. Como se dijo anteriormente: la administración tributaria está haciendo bien su trabajo, pero tiene que adaptarse a esta nueva era digital.

Tema 3.2

EL COMPORTAMIENTO SOCIAL, LA ÉTICA Y LA MORAL TRIBUTARIA

Michael Snaauw
Comisionado Asistente
Kerrie Lawn
Asistente del Director, Valores y Ética,
Agencia de Ingresos
(Canadá)

Contenido: Introducción. 1. Integridad de la Administración Tributaria. 1.1. Ética en la administración tributaria. 1.2. Confianza entre las administraciones tributarias. 2. Integridad en el contexto de la agenda fiscal internacional. 2.1. Erosión de la base de imposición y transferencia de beneficios (BEPS).2.2. Intercambio automático de información. 2.3. Impacto sobre las administraciones tributarias. 3. CIAT: Perspectivas.

INTRODUCCIÓN

Aunque el contribuyente tiene la obligación legal de pagar sus impuestos, hay un amplio consenso de que la voluntad de los contribuyentes de transferir sus recursos al Estado a través de la imposición depende en gran medida de que tengan confianza en la administración tributaria. Para mantener esta relación, los agentes fiscales deben ser diligentes e imparciales al desempeñar sus funciones con el objetivo de proteger la reputación de su organización en términos de conducta ética y profesional. En otras palabras, la integridad es una condición previa inalterable de toda administración tributaria eficaz.

Sin embargo, lo que sí cambia es el contexto en el que operan las administraciones tributarias, que paralelamente trae nuevos desafíos que éstas deben afrontar. Esta dinámica quizás nunca haya sido tan pronunciada como hoy. Dado el enfoque sin precedentes en la mejora del sistema tributario internacional en los últimos años, las administraciones tributarias son cada vez más interdependientes y hoy se ubican en la cúspide de un nivel sin precedentes de cooperación fiscal internacional para poner en práctica esas mejoras. A su vez, esto está ampliando el diálogo en torno al rol de, y los riesgos para, la integridad frente a la mayor complejidad operativa. En particular, el trabajo reciente sobre la erosión de la base de imposición y transferencia de beneficios (BEPS) y el intercambio automático de información (AEOI) tiene importantes implicaciones en términos de la forma en que interactúan las administraciones tributarias tanto con los contribuyentes como entre ellas. A medida que se implementan estas medidas, se espera que sea significativo el aumento en la divulgación y los intercambios de información. La manera en que una administración tributaria asegura

que lleva a cabo su deber de proteger los derechos de los contribuyentes a la privacidad, a la confidencialidad y a un trato justo en virtud de estas dinámicas cambiantes, es una cuestión que merece la atención debida.

Estos principios importantes son una parte vital de la razón por la cual la integridad es un componente básico y perdurable del trabajo del CIAT. En 1996, los países miembros del CIAT acordaron una lista completa de *Atributos Mínimos Necesarios para una Sana y Eficaz Administración Tributaria* (Atributos Mínimos —Véase el anexo 1); en conjunto, estos atributos establecen los fundamentos de una cultura de integridad. Nueve años más tarde, los miembros firmaron una Declaración sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria. Este año en que el CIAT celebra cincuenta años de trabajo destinado a mejorar las prácticas de administración tributaria, es apropiado que su visión de futuro continúe haciendo hincapié en la importancia de la integridad de la administración tributaria.

Este documento explora brevemente las consecuencias del aumento de la cooperación tributaria internacional sobre la integridad, así como la necesidad de una vigilancia continua y de un fortalecimiento de la ética y la confianza en un contexto de administración tributaria. Además, ofrece un punto de partida para que el CIAT considere cómo se puede basar en su experiencia y liderazgo en esta área para promover el diálogo y la práctica sobre esta cuestión crítica de administración tributaria.

1. INTEGRIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las administraciones tributarias son poderosas instituciones en virtud de las facultades considerables que se les han concedido para ejercer su mandato. Estas facultades conllevan una gran responsabilidad. Se espera que las administraciones tributarias lleven a cabo sus funciones con integridad sirviendo al interés público y creando confianza. La confianza es mucho más fácil de construir que de reconstruir una vez que se ha perdido, pues su naturaleza es frágil. Por lo tanto, una administración tributaria nunca puede dar por sentada la confianza del público, y debe ir en pos de la integridad de la organización de forma continua y vigorosa.

El derecho fiscal obliga a los contribuyentes a proporcionar parte de su información más privada a las administraciones tributarias. Las administraciones tributarias tienen la obligación de salvaguardar esta información contra intrusiones innecesarias y contra el uso para fines distintos de los permitidos por la ley. Por consiguiente, la protección de los derechos de privacidad y de confidencialidad es un aspecto central e inherente de la integridad; incluso una sola infracción puede hacer que una administración tributaria sufra un daño significativo en su reputación. Del mismo modo, las facultades de la administración tributaria para hacer cumplir el derecho fiscal deben equilibrarse con la correspondiente obligación de coherencia en la aplicación de dicha ley. Esta noción del derecho de un contribuyente a un trato justo está integrada en los atributos mínimos del CIAT, que, en parte, establecen que ‘garantizar la confianza de los

contribuyentes...requiere una administración que garantice la aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales.[1]

1.1. Ética en la administración tributaria

Todas las administraciones tributarias requieren un sistema de mejora constante de controles y balances rigurosos para garantizar que la confianza depositada en ellas esté bien fundada. Las reglas son esenciales para aclarar las normas de conducta de los empleados, y pueden (y deben) ser complementadas con medidas preventivas como procesos y procedimientos operacionales transparentes. Sin embargo, por eficaces que estas medidas puedan ser, es improbable que por sí solas permitan que la administración tributaria forje y sostenga una cultura de integridad. Los estudios demuestran que las reglas claras y los valores compartidos tienen un impacto positivo en el comportamiento ético de los empleados. La eficacia de las normas también se consolida mediante enfoques basados en valores, tales como el fomento de una cultura ética y un liderazgo solidario. Los valores organizacionales compartidos pueden ayudar a establecer una filosofía y una orientación comunes y servir como una guía ética. Toda administración tributaria que pretenda influir en la conducta ética de los empleados debe indefectiblemente equilibrar sus reglas y controles necesarios con sólidos valores compartidos.

La ética se puede considerar como normas de comportamiento que instruyen acciones en diferentes situaciones.[2] Estas normas describen la propia orientación con respecto a lo que se considera comportamientos "correctos" o "incorrectos", siendo los primeros éticos y los segundos, no. Para los agentes de gobierno, como son los agentes fiscales, ser ético en la propia capacidad profesional requiere que las acciones, decisiones, palabras y propósitos individuales, estén en línea con los valores del servicio público. En otras palabras, las decisiones y acciones diarias de los agentes fiscales deben sostener, y no sacrificar, la confianza del público. La noción de ética también es relevante al nivel de la organización. La ética de una administración tributaria se refleja en las políticas y prácticas que rigen y caracterizan sus transacciones con las personas con las que se relaciona, y se puede observar en la forma en que responde a eventos internos o externos.

El CIAT ha estado a la vanguardia de la labor en esta área. Los atributos mínimos desarrollados en 1996, y acordados por los países miembros del CIAT, han resistido la prueba del tiempo, permaneciendo relevantes a lo largo de los numerosos desafíos y transformaciones que las administraciones tributarias han sufrido durante las últimas dos décadas. Además, en 2005, el compromiso del CIAT con los atributos mínimos fue renovado y reafirmado en una Declaración sobre la Promoción de la Ética en la

[1] Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria, CIAT. 1996

[2] http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ethics_for_tax_administrations.pdf?utm_source=WhitePapers&utm_medium=Download&utm_campaign=Integrity

Administración Tributaria (la Declaración). Entre sus puntos clave, la Declaración reconoce “Que la integridad es un valor fundamental para todos los países...[y] que la promoción de la ética debe ser parte intrínseca de todas las políticas de la administración tributaria”.

1.2 Confianza entre las administraciones tributarias

Dado que los contribuyentes son en última instancia los responsables de cumplir con el derecho fiscal, la noción de integridad tiende a considerarse más relevante en el contexto de la relación que tienen con su administración tributaria. Sin embargo, hay otras relaciones a las que eventualmente se podría aplicar la noción de integridad, como las relaciones entre las administraciones tributarias que surgen en virtud de la imposición transfronteriza. El buen funcionamiento del sistema tributario internacional se basa en la cooperación eficaz entre las administraciones tributarias. Dicho esto, la cooperación eficaz no se produce sin esfuerzo; más bien, las buenas relaciones de trabajo entre las administraciones tributarias se basan, casi indiscutiblemente, en el entendimiento de que los socios colaborarán de un modo tal que genere confianza y sea coherente con el principio de integridad. En otras palabras, la colaboración eficaz requiere que cada socio traslade confianza a los otros, además de interactuar con los demás y asumir sus responsabilidades de una manera que cumpla con ciertas normas de comportamiento.

En todo el mundo, la imposición se rige en gran medida por diversos acuerdos, reglas y normas, muchas de las cuales se sustentan en directrices aprobadas internacionalmente. Un compromiso comprobado de adhesión a los acuerdos firmados y a las normas aprobadas es característico de una administración tributaria de confianza, y es reflejo de una voluntad de cooperar de forma transparente con otras administraciones tributarias. Sin embargo, también es necesario demostrar la capacidad, tanto técnica como institucional, para honrar estos compromisos. Por ejemplo, la incapacidad para proteger los datos de los contribuyentes socavaría una relación de trabajo eficaz entre las administraciones tributarias a los efectos del intercambio de información.

2. INTEGRIDAD EN EL CONTEXTO DE LA AGENDA FISCAL INTERNACIONAL

Se reconoce que un sistema fiscal internacional sólido y eficiente es un elemento importante para la recuperación económica mundial. Las organizaciones internacionales y regionales continúan de trabajar juntos para que avancen en un conjunto de prioridades interrelacionadas, sustancialmente dirigidas a contrarrestar la evasión fiscal, específicamente la BEPS, reformar el sistema tributario internacional y aumentar la transparencia fiscal a través del AEOI. En los últimos años, se ha centrado una abrumadora atención internacional en esta agenda, que continúa ocupando una posición central en el diálogo fiscal internacional. El CIAT ha estado plenamente involucrado en esta tarea, incluso a través de su rol permanente como red regional de BEPS.

Durante el último año, el foco del trabajo tanto en la BEPS como en el AEOI se ha desplazado desde la política hacia la implementación práctica, poniendo las administraciones tributarias en el centro de las iniciativas a fin de implementar resultados clave. Con el establecimiento de cuestiones de política, los administradores tributarios ahora deben responder la pregunta de cómo se pueden tomar medidas que funcionen en la práctica.

2.1. Erosión de la base de imposición y transferencia de beneficios (BEPS)

La BEPS hace referencia a los regímenes jurídicos de planificación tributaria adoptados por las empresas multinacionales (EMN) que se valen de la interacción entre las normativas tributarias nacionales e internacionales para desplazar los beneficios fuera de los países donde tienen lugar las actividades productoras de ingresos. Tras dos años de discusión política, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el paquete final de BEPS en octubre de 2015, el cual recibió el respaldo del G-20 en noviembre de 2015. Compuesto por 15 acciones dirigidas a reforzar las normas tributarias internacionales para evitar la evasión fiscal por parte de las EMN, el paquete ofrece lo siguiente:

- normas internacionales consolidadas para asegurar una mejor alineación de la imposición de los beneficios con las jurisdicciones donde se lleva a cabo la actividad económica;
- mejora de la disponibilidad de la información para las autoridades fiscales a través de informes y del intercambio de información entre las partes en el convenio;
- fortalecimiento de las disposiciones de los convenios de doble imposición para prevenir el abuso y prever la pronta resolución de litigios fiscales transfronterizos; y
- recomendación de mejores prácticas para el diseño de la legislación nacional.

Es importante destacar que el paquete de BEPS incluye nuevas normas mínimas, incluyendo las relativas a la presentación de informes país por país (CbC) y de control de prácticas fiscales perjudiciales. Con la aplicación de estas normas mínimas, se requerirá que los países intercambien información relacionada con:

- para las grandes EMN, en la presentación de informes CbC, la cantidad de ingresos, el beneficio antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado y devengado y otros indicadores de la actividad económica para cada jurisdicción fiscal en la que hacen negocios; y
- los detalles de los nuevos dictámenes fiscales, incluyendo los relativos a los incentivos fiscales.

Si bien más de 40 países participaron directamente en el trabajo sobre la BEPS, para que el proyecto sea verdaderamente representativo, era necesario recibir sugerencias de la mayor cantidad posible de países. Organizando consultas regionales y asistiendo a las reuniones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el CIAT y otras

organizaciones regionales desempeñaron un importante papel de enlace — manteniendo los países miembros al corriente de los avances de la BEPS y asegurando que se escuchen sus prioridades e inquietudes. Esta necesidad de garantizar un amplio compromiso y participación se reflejó también en el desarrollo de un marco inclusivo para la implementación de la BEPS, que fue aprobado por los Ministros de Finanzas del G-20 en febrero de 2016 en Shangai, China.

La implementación de la BEPS ya ha comenzado, y un número de países ya han adoptado cambios legislativos para implementar una serie de medidas. Con respecto a estos cambios, el reciente informe del *Secretario General de la OCDE a los ministros de Finanzas del G-20* señala que:

... Este es el caso particular de la legislación para instrumentos híbridos, pero también para la presentación de informes país por país (CbC). Muchos países ya han promulgado leyes o reglamentos para exigir a las empresas a presentar sus informes CbC de acuerdo con los requisitos incluidos en el Informe *Action 13* de BEPS... Otros 32 países ya han firmado el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes que proporciona los mecanismos legales para el intercambio de informes CbC de forma automática... la información relativa a las cuentas de 2016 de las EMN se debe presentar en 2017, y luego intercambiarse según lo previsto en 2017 o 2018.[3]

2.2. Intercambio automático de información

En 2014, el G-20 respaldó una Norma de Información Común (CRS por su sigla en inglés) global para el AEOI, que, cuando se aplique, dará acceso a la información de cuentas financieras extranjeras a todas las jurisdicciones participantes. Las jurisdicciones que se comprometan a utilizar la CRS tendrán automáticamente acceso a la información estandarizada sobre las cuentas financieras de los residentes en el extranjero. Hasta el momento, 96 países, entre ellos 19 miembros del CIAT (o miembros asociados), se han comprometido a llevar a cabo los primeros intercambios en el marco de la CRS en 2017 y 2018.[4] La OCDE, a través de su Foro sobre Administración Tributaria, está trabajando actualmente en el desarrollo de un sistema de transmisión común (CTS por su sigla en inglés) para el AEOI, que permitirá que los países participantes transmitan información tributaria electrónicamente, en un entorno seguro. Varios países miembros del CIAT están involucrados en esta tarea.

Al igual que con cualquier intercambio de información, los intercambios en el marco de la CRS sólo pueden llevarse a cabo siempre que se cuente con el marco legal apropiado. La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MAC por su sigla en inglés), que proporciona una base jurídica para el AEOI, es el principal instrumento mediante el cual las jurisdicciones comprometidas implementarán la CRS. La CRS también establece requisitos claros que deben cumplir todas las jurisdicciones que participan en el AEOI con respecto a la confidencialidad, la

[3] Informe del Secretario General de la OCDE a los Ministros de Finanzas del G-20, febrero de 2016

[4] Ibid.

salvaguardia de datos y el uso adecuado de la información.[5] En el futuro, el marco legal y administrativo existente para el AEOI, incluyendo el CTS, se podrá utilizar para otros tipos de intercambios relacionados con los impuestos, como parte de la implementación del paquete de BEPS.

2.3. Impacto sobre las administraciones tributarias

Profundizar el diálogo sobre las implicaciones de la implementación de la BEPS y el AEOI ha puesto de manifiesto una serie de problemas de integridad y de desafíos para las administraciones tributarias, que incluyen:

- protección de los datos;
- uso apropiado de la información;
- aplicación coherente de las nuevas reglas; y
- capacidad

Protección de los datos

Las administraciones tributarias que implementen los resultados de la BEPS y el AEOI enfrentarán el desafío de manejar un volumen de información significativamente mayor, que incluirá datos de una variedad de nuevas fuentes, el que se enviará a y recibirá de nuevos socios de intercambio.

Como se señaló anteriormente, las administraciones tributarias tienen el deber de proteger la privacidad y confidencialidad de aquellos a quienes pertenecen los datos, por lo que se considera una inversión necesaria la aplicación de salvaguardias rigurosas de almacenamiento y acceso. Para algunas administraciones tributarias, el desafío puede radicar más en la creación de las medidas correctas, mientras que para otras, puede ser más una cuestión de escalabilidad de los protocolos existentes para satisfacer las demandas de conjuntos de datos enormemente expandidos. Con respecto al AEOI específicamente, el Grupo de Trabajo AEOI del Foro Mundial está revisando la confidencialidad y la salvaguardia de datos de las jurisdicciones, con miras a futuras revisiones por pares de la capacidad del AEOI. Estas revisiones de salvaguardia ayudarán a proporcionar a las partes firmantes de la CRS algún grado de certeza con respecto a la disponibilidad y fiabilidad de los socios potenciales de intercambio.

Uso apropiado de la información

Como custodios de los nuevos conjuntos de datos, las administraciones tributarias también deberán asegurarse de que estos datos sólo se utilicen para los fines autorizados. Más específicamente, la información recibida de otros países sólo puede

[5] Norma para el intercambio automático de información. Norma de información común. OCDE https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf

utilizarse para los fines previstos en el convenio en virtud del cual la información se ha intercambiado. Sería una violación grave de la mayoría de los acuerdos de intercambio, y potencialmente un conflicto de intereses, que una administración tributaria compartiera información recibida de otra jurisdicción con, por ejemplo, empresas privadas, o que la pusiera a disposición del público en general. Del mismo modo, el intercambio de información de los contribuyentes con otros departamentos y agencias del gobierno está normalmente prohibido, a menos que se lo permita explícitamente en los acuerdos de intercambio de información.

Existe también la cuestión importante —y tal vez más acuciante— del uso adecuado de los datos dentro de la administración tributaria. Esto es particularmente relevante en el caso de la presentación de informes CbC. El marco y la guía para la presentación de informes CbC limitan a las administraciones tributarias a utilizar los datos provistos de las EMN sólo para evaluar los riesgos de los precios de transferencia de alto nivel u otros riesgos relacionados con la BEPS.

Además, debido a que la presentación de informes CbC incluye un elemento de intercambio entre las administraciones tributarias, se prevé que el respeto de las condiciones establecidas a través de la guía desarrollada determinará hasta que grado se pueda considerar socia de intercambio confiable a una administración tributaria dada. Es probable que parte de la solución sea contar con protocolos internos apropiados. A través de su pertenencia conjunta al TLC, varios miembros del CIAT ya están poniendo manos a la obra para abordar esta cuestión.

A medida que los países avanzan en la implementación, será importante que las administraciones tributarias trabajen mancomunadamente a través de los diversos foros multilaterales para compartir las mejores prácticas y ayudar a crear capacidad en esta área.

Aplicación coherente de las reglas

Más allá de las consideraciones de seguridad y uso de datos, también existe la cuestión mucho más amplia de la aplicación adecuada. Asumiendo que la adopción de nuevas medidas será lo suficientemente extensa (lo cual es en sí mismo una cuestión de política), el desafío para la comunidad de la administración tributaria radica en asegurar un entendimiento y enfoque comunes para la aplicación de las normas y las orientaciones en sí mismas. Sin embargo, cualquier diferencia en la interpretación y aplicación de cualquier norma tiene el potencial de ser vista como incompatible con la noción de equidad. Las administraciones tributarias deben tener la certeza de que las administraciones pares puedan implementar y aplicar nuevas normas fiscales internacionales de una manera coherente y equitativa, y de que así lo hagan.

Capacidad

Los plazos exigidos y la consideración de prioridades representan desafíos para las administraciones tributarias, en particular en la asignación de recursos, el desarrollo de

conocimientos especializados y el mantenimiento de las relaciones con las partes interesadas externas, incluyendo los contribuyentes y las administraciones tributarias de otros países. Mientras recorramos este entorno, será importante que las administraciones tributarias sigan colaborando y busquen oportunidades para respaldar el desarrollo de capacidades a través del intercambio de conocimientos, experiencias y herramientas para aumentar la eficiencia, la eficacia y la equidad de las administraciones tributarias.

En un contexto donde la integridad es una condición previa para que la administración tributaria sea eficaz, la Declaración del CIAT sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria, como se describe en la Sección 2.1 de este documento, contiene ocho elementos clave que son esenciales para que un programa de integridad de la administración tributaria sea eficaz. En síntesis, éstos son los siguientes:

1. Liderazgo y compromiso, para la salvaguardia y la promoción de la integridad en la administración tributaria;
2. Presencia de un marco jurídico claro, preciso, público y de fácil acceso;
3. Equidad en la ley y en la manera en que se aplica;
4. Prevención del acceso o uso inapropiado de información tributaria a través de la automatización;
5. Autonomía de gestión, para garantizar la imparcialidad de la administración tributaria;
6. Mecanismos de rendición de cuentas eficaces, que permitan la supervisión y el control;
7. Uso de códigos de conducta para establecer de forma inequívoca las normas de comportamiento esperadas para los agentes fiscales; y
8. Aplicación de buenas prácticas de gestión de recursos humanos.

En su carácter de única organización tributaria con un enfoque coherente y dedicado a la ética de la administración tributaria, los miembros del CIAT exploran estas importantes cuestiones fundacionales a través del Comité Permanente de Ética. Con los años, la labor del Comité se ha traducido en una gama de productos diseñados para ayudar a los países miembros (y observadores) del CIAT a explorar las mejores prácticas en ética tributaria y examinar métodos para crear integridad dentro de sus respectivas organizaciones.

En particular, estos materiales incluyen una guía de autoevaluación con una caja de herramientas de ética anexa, un curso de formación ética, hojas de datos y una matriz de integridad que permite a los países miembros compartir la forma en que abordan los atributos mínimos. Las reuniones anuales del Comité también han proporcionado a los asistentes una oportunidad sin igual para aprender de sus pares de otras administraciones tributarias, para explorar las mejores prácticas y discutir sobre cuestiones éticas acuciantes, aumentando la conciencia y la capacidad de todos los participantes. Por otra parte, los atributos mínimos y la Declaración tienen relevancia e interés perdurables. El CIAT está bien posicionado para aprovechar su experiencia y

contribuir sustantivamente al diálogo sobre la ética y la integridad en general, pero también en el contexto de la cooperación internacional.

3. CIAT: PERSPECTIVAS

El CIAT ha estado a la vanguardia de los trabajos sobre ética en administración tributaria en los últimos veinte años.

Canadá, como patrocinador y Presidente del Comité Permanente de Ética del CIAT, tiene un gran interés en la continuidad de la relevancia del trabajo en esta área. La reciente decisión del CIAT de actualizar y renovar el mandato y la composición del Comité es un paso positivo para garantizar que esta área importante de trabajo siga siendo relevante para los miembros, manteniendo al mismo tiempo el liderazgo internacional del CIAT en esta área.

A medida que el nuevo Comité considere las prioridades de trabajo para los próximos años, sus miembros podrán evaluar la forma de aprovechar su posición, experiencia y conocimientos únicos en el contexto de una colaboración internacional cada vez mayor. Por ejemplo, dado que la integridad y la ética tienen un interés universal dentro de la comunidad de la administración tributaria, el CIAT tal vez desee considerar las posibilidades de un mayor compromiso con los demás, más allá de sus miembros y del Comité de Ética. Esto podría incluir el trabajo conjunto con otras organizaciones con las que el CIAT tiene acuerdos de colaboración, y aprovechar la tecnología (por ejemplo, a través de la asociación del CIAT con Canadá en la Plataforma de Intercambio de Conocimientos) para ampliar el alcance de conocimientos, experiencias y prácticas innovadoras de ética e integridad colectivos del CIAT a la comunidad mundial de la administración tributaria.

Mientras el CIAT emprende sus próximos 50 años promoviendo la evolución, la aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias, es el momento adecuado para hacer un balance de nuestros esfuerzos y necesidades actuales. Debemos asegurar que esta área importante de trabajo siga siendo relevante para nuestros miembros y se refleje en las prioridades futuras del CIAT.

Anexo 1

Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria

Aprobados por la 30 Asamblea General del CIAT celebrada en Santo Domingo, Rep. Dominicana el 19 de marzo de 1996

PREAMBULO

Esta carta-documento define los atributos mínimos considerados deseables y necesarios por los países miembros del CIAT para que una administración tributaria pueda considerarse eficiente, eficaz, moderna y profesional.

La carta plasma principios fundamentales cuya concreción y permanencia deben perseguir las administraciones tributarias del CIAT para garantizar la integridad, la imparcialidad y la continuidad de sus acciones, que pongan de manifiesto la más estricta observancia de la ética en su actuación, promoviendo así el respeto de los contribuyentes hacia ellas. Al ofrecer estas garantías, las administraciones tributarias no solamente prestarán buenos servicios a sus clientes, sino que también inspirarán la confianza del público en el Gobierno y las instituciones.

Considerando que una aceptación común de estos atributos por las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT, es de la mayor importancia para lograr un compromiso que promueva su plena concreción en aquellas administraciones; declaires

Por lo tanto, LA ASAMBLEA GENERAL

Declara :

LOS SIGUIENTES ATRIBUTOS MINIMOS NECESARIOS PARA UNA SANA Y EFICAZ ADMINISTRACION TRIBUTARIA como un objetivo común para todas las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT, por cuya concreción deben esforzarse, promoviendo el cumplimiento de los requisitos reconocidos como sustento de cada uno de los atributos aquí consagrados:

1. GARANTIZAR LA INTEGRIDAD E IMPARCIALIDAD DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Requiere :

1.1 Un código de conducta riguroso que defina y promueva las normas éticas y profesionales de rendimiento y comportamiento de todos los funcionarios, órganos especializados que practiquen el control de ese rendimiento y comportamiento y procedimientos expeditos para detectar y sancionar efectivamente a los infractores.
1.2 Incompatibilidad absoluta del personal directivo y técnico para la realización de

actividades de asesoramiento a contribuyentes o de participación en cualquier carácter en sociedades profesionales de consultoría o en directorios de empresas privadas.
1.3 Normativa que establezca una precisa carrera administrativa regulando los requisitos para el reclutamiento, incorporación y promoción exclusivamente en base al mérito y por medio de concursos.
1.4 Remuneración del cuadro de funcionarios acorde con la ofrecida en el mercado para similares calificación técnica, deberes y responsabilidades, que posibilite atraer y retener a los individuos con la idoneidad necesaria para el desempeño de sus funciones.
1.5 Independencia de la Administración tributaria para definir sus políticas y estrategias para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante una estricta aplicación de la ley, sin concesiones o favores por interferencia de autoridades superiores u otros miembros del poder político.
1.6 Que la administración proteja la privacidad y confidencialidad de la información brindada por los contribuyentes, asegurando que esa información se utilice solamente para los propósitos de administrar el sistema tributario, sin que se permita el acceso a la misma a personas o entidades no autorizadas por la Ley.

2. GARANTIZAR LA CONTINUIDAD DE UNA ADMINISTRACION TRIBUTARIA ADECUADA

Requiere :

2.1 Que las posiciones gerenciales y ejecutivas por debajo del nivel del jefe superior del servicio, sean llenadas sobre la base de la experiencia y mérito profesional.
2.2 Que, salvo el jefe superior del servicio, a todos los funcionarios se les garantice una posición de carrera libre de influencia política. Sin embargo, deberá ser posible la remoción de funcionarios del servicio gubernamental en forma expedita como resultado del desempeño inaceptable o comportamiento ético inadecuado.
2.3 Que se establezcan y ejecuten planes a corto y largo plazos para :

- Elevar al máximo el cumplimiento voluntario de la legislación y reducir la evasión fiscal.
- Mejorar la productividad orientada a la calidad en el servicio y la satisfacción del contribuyente reduciéndole el costo para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Simplificar procedimientos mediante la eliminación de etapas y procesos que añaden poco valor al resultado esperado.

2.4 Que la administración tributaria desarrolle procesos de control interno para garantizar el cumplimiento de los procedimientos establecidos, evaluar su adecuación y diagnosticar las necesidades de modificación.
2.5 Que haya disponibilidad de recursos humanos, financieros y tecnológicos para asegurar una administración tributaria eficaz.
2.6 Que la administración tributaria sea consultada y participe en la formulación de las normas de jerarquía superior, vinculadas a los tributos a su cargo y a la gestión de los

mismos, aportando su experiencia através de la presentación de propuestas que contemplen las necesidades inherentes al desarrollo de sus funciones.
2.7 Capacidad y conocimiento para adaptar programas, servicios y estructuras organizacionales para responder eficazmente a los cambios legislativos, tecnológicos y de política administrativa.
2.8 Desarrollo de planes de capacitación que aseguren el perfeccionamiento técnico y actualización permanente de los funcionarios.
2.9 Que los funcionarios tengan autoridad suficiente para llevar a cabo sus funciones y responsabilidades, y que deban rendir cuentas por la manera en que usan su autoridad.

3. GARANTIZAR LA CONFIANZA DE LOS CONTRIBUYENTES

Requiere:

3.1 Una administración que garantice la aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales, el acceso, el servicio confiable y la consulta con los contribuyentes.
3.2 Que la administración garantice el rápido procesamiento de las solicitudes de los contribuyentes (reintegros, prórrogas, etc.) resolución de apelaciones y respuesta oportunas y precisas a sus consultas.
3.3 Que la administración y el resto del Gobierno colaboren para crear conciencia tributaria, haciendo presente a los contribuyentes sus obligaciones tributarias a través de la implantación de una estrategia de comunicaciones integral que incluya formularios, guías, información pública, educación y asistencia en los que se utilice un lenguaje sencillo.
3.4 Que la administración garantice los derechos de los contribuyentes, difundiéndose entre éstos y entre sus funcionarios y haciéndolos respetar.

Tema 3.3

NUEVOS MODELOS DE TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, MULTILATERALISMO Y SITUACIONES Y RETOS DESPUÉS DE BEPS

Theodore Setzer
Subcomisionado Adjunto de Asuntos Internacionales
Servicio de Rentas Internas
(EUA)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. El enfoque del IRS hacia la transparencia. 3. FATCA e intercambio ampliado de información. 4. El trabajo sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios. 5. Conclusión

RESUMEN

Se suele decir que "Saber es poder".[1] Ese comentario es válido en ciencia tributaria al igual que con otros tipos de conocimiento. Las administraciones tributarias progresan en conocimiento a través de la transparencia, es decir, aprendiendo lo más posible acerca de los asuntos tributarios de sus contribuyentes. Lograr la transparencia, sin embargo, puede ser difícil. La creciente globalización de las actividades permite a personas y entidades transferir activos fuera de los límites de su jurisdicción local, con procedimientos que pueden hacer más difícil para la administración tributaria localizar sus bienes. El derecho a la intimidad también puede dificultar detectar la ubicación y cantidad de los bienes no declarados. Como resultado, las jurisdicciones pierden la capacidad de para hacer cumplir sus propias leyes debidamente promulgadas y, como resultado de la consiguiente pérdida de ingresos fiscales, los estados sufren una capacidad reducida para proveer servicios públicos esenciales a sus ciudadanos.

Si una administración tributaria puede aprender acerca de todos los activos o ingresos de un contribuyente, siempre que dichos activos pueden localizarse, puede utilizar las herramientas de cumplimiento de normas existentes para garantizar que se ha pagado el impuesto correcto. Adquirir esta información a menudo requiere cooperación multilateral. Hace dos años, el Comisionado John Koskinen del Servicio de Rentas Internas señaló que

> "Uno de los aspectos más emocionantes de nuestro tiempo actual es que los gobiernos deben trabajar estrechamente juntos para asegurarse de que los contribuyentes cumplan con las obligaciones tributarias de su jurisdicción de origen. Con respecto al cumplimiento tributario individual, vemos esta colaboración en el proceso por el cual FATCA[2] entrará pronto en vigor, y su hermana más joven, pero ya más grande, el estándar de Intercambio de Informacion (*CRS, Common Reporting Standard*) pronto se adoptará mundialmente. La piedra angular de estos esfuerzos, por supuesto, es el

[1] Oración generalmente atribuida a Francis Bacon. Ver http://www.bartleby.com/100/139.39.html.
[2] Foreign Account Tax Compliance Act.- Ley de Cumplimiento tributario de cuentas extranjeras

intercambio automático, multilateral de información, que señala claramente que la transparencia fiscal internacional no es una esperanza distante, sino más bien una realidad inmediata. [3]

Este artículo discutirá los enfoques de EEUU para lograr la transparencia. Algunos métodos requieren acciones solamente unilaterales – es decir, normas legales o reglamentarias que aseguran la disponibilidad de información útil a Servicio de rentas internas (IRS) de EEUU. Otros enfoques requieren la cooperación entre las jurisdicciones, ya que cada país intenta obtener la cantidad correcta de impuestos a que tiene derecho. El artículo analiza en primer lugar la historia detrás de la necesidad de mayor transparencia y los primeros pasos para lograr la transparencia. Luego aborda un importante paso en la meta de EEUU para conseguir la transparencia – la Implementacion de la **Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras** (FATCA en ingles). El trabajo necesario para implementar FATCA, especialmente el desarrollo de una plataforma de transmisión electrónica, también demostró la factibilidad de trabajar en un marco multilateral para intercambiar información automáticamente y apoyar el desarrollo subsecuente de un estándar común de reporte más extensamente aplicable para el intercambio automático de información. Hubo acuerdo de las jurisdicciones más de 90 paises en trabajar para implementar esta norma común de informes. Finalmente, el articulo presentara el Proyecto de Erosión de las Bases y Traslado de Beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economicos (OCDE), que culminó en el desarrollo de 15 acciones para solucionar el BEPS, así como las acciones que EEUU ha tomado para cumplir con los requisitos de tres acciones de BEPS, diseñadas para aumentar la transparencia y fomentar el compromiso multilateral.

1. INTRODUCCIÓN

Las administraciones tributarias enfrentan desafíos únicos ya que tratan con una comunidad de contribuyentes cada vez más global. Las empresas multinacionales (EMNs) representan una gran proporción del producto interno bruto mundial, y el comercio intraempresarial representa ahora una proporción del comercio global que va creciendo.[4] Las mejoras en la tecnología y el aumento de la actividad global permiten que las empresas operen en localidades alejadas de sus clientes y presten servicios o venden productos digitales por internet. La experiencia demuestra que existen planificadores fiscales sofisticados que están aprovechando el entorno actual mediante la identificación de áreas de oportunidades de arbitraje legal – es decir, ellos aprovechan las diferencias entre las legislaciones de dos o más países para evitar que la renta sea gravada en cualquier lugar. Estos factores han llevado las empresas

[3] www.irs.gov/PUP/irs/Commissioner%20Koskinen's%20Remarks%20at%20US%20CIB%20and%20OECD%20Int%20Tax%20Conf%20June%202014.pdf.

[4] OECD (2013), Plan de accion sobre la Erosion de la Base y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, 7, disponible en http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm. [en adelante "Plan de Acción 2013 "]

multinacionales en tener más confianza en su capacidad para asumir posiciones tributarias agresivas. [5] Las grandes empresas multinacionales no son los únicos que se benefician del actual sistema fiscal internacional. En la raíz del problema existen todas las empresas y los contribuyentes individuales, que también navegan el entorno tributario actual internacional y tratan de tomar ventaja de posibles brechas entre sus jurisdicciones de origen y las de otros países. [6] Grandes cantidades de dinero son disimuladas por los contribuyentes fuera de sus jurisdicciones de residencia y van libre de impuestos en la medida en que los contribuyentes no cumplan con sus obligaciones fiscales.[7]

Subyacentes a este comportamiento, existen los desajustes inevitables que resultan de variaciones en las legislaciones internas. La tributación es la base de la soberanía independiente de un país, sin embargo las interacciones entre las leyes y regulaciones de distintas jurisdicciones crean brechas e incluso fricciones en ciertos casos. Los Ministros de Finanzas del G20 han solicitado a la OCDE desarrollar un plan de acción que abordaría estos problemas de una manera coordinada e integral. El Plan de acción OECD/G20 BEPS del 2013 expuso 15 medidas (acciones) para solucionar la evasión e elusion tributaria internacional. En esencia, el proyecto BEPS OECD/G20 identifico de que manera "la interacción de reglas fiscales diferentes conduce a una doble no tributación o una a una sola tributación reducida". [8] El paquete final de BEPS fue presentado a los Ministros de Finanzas del G20 en octubre de 2015 para su aprobación. [9]

El Foro de Administración Fiscal (*Forum on Tax Administration - FTA*), una organización conformada por 46 países con diferentes niveles de ingresos y capacidad, está buscando en apoyar el trabajo de los administradores tributarios que ahora se enfrentan con la tarea de implementar el paquete final de BEPS y sus recomendaciones. El FTA fue creado en 2002 y es un foro único centrado en la administración tributaria para los Comisionados de 46 paises miembros y no miembros de la OCDE, incluyendo todos los miembros del G20.

Dado que las administraciones tributarias trabajan para implementar las 15 acciones identificadas en el proyecto BEPS OECD/G20, ellas contaran con mecanismos para fomentar la transparencia a través de las relaciones unilaterales y multilaterales y enfoques innovadores para hacer frente a retos actuales. Los EEUU han tomado medidas para abordar de manera proactiva las áreas de interés y lograr un mayor

---

[5] *Id.* at 7-8.

[6] *OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting*, disponible en http://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm. [en adelante "BEPS discussion at G20"]

[7] *Automatic Exchange of Financial Account Information, Background Information Brief*, updated January 2016, 2, disponible en http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf.

[8] 2013 Action Plan, *nota supra* 4, at 10.

[9] BEPS discussion at G-20, *supra nota* 6.

cumplimiento del contribuyente. Los EEUU se esfuerzan en lograr una mayor transparencia a través de la aplicación de FATCA y su compromiso multilateral en el proyecto de BEPS OECD/G20. Además del trabajo para apoyar las acciones 5 y 13, los EEUU apoyan los esfuerzos de Procedimientos de Mutuo Acuerdo del Foro FTA (*Mutual Agreement Procedures - MAP*) para implementar la Acción 14, cuyo objetivo es mejorar los mecanismos de resolución de conflictos.[10] Cada uno de estos esfuerzos es un paso hacia el logro de los objetivos de los EEUU en mejorar transparencia internacional a través del multilateralismo y adaptándose a las situaciones y retos después de BEPS.

2. EL ENFOQUE DEL IRS HACIA LA TRANSPARENCIA

A. Antecedentes

Los EEUU se basan en un sistema voluntario de cumplimiento tributario. Los contribuyentes informen y pagan sus impuestos en base a un sistema de auto declaración y con mínima interacción con el gobierno. [11] La tasa de cumplimiento voluntario total es aproximadamente de 84%.[12] Una "brecha fiscal" existe cuando los contribuyentes no pagan voluntariamente y a tiempo los impuestos que se deben si las normas fiscales se aplicaron correctamente a los hechos de las situaciones de los contribuyentes. [13] La brecha fiscal para el año 2006, el año más reciente para el cual existe información confiable está disponible, se estima a más $ 300 billones.[14] Parte de esta brecha fiscal resulta de impuestos de EEUU no pagados en las operaciones transfronterizas por entidades de Estados Unidos o extranjeras. [15]

Es perfectamente legal para los contribuyentes de EEUU mantener dinero offshore, pero es ilegal que un contribuyente no divulgue importantes valores fuera del territorio, u omite de reportar ingresos ganados en los Estados Unidos pero "escondidos" fuera

---

[10] Alison Bennett, "Financial Institutions: IRS Watching for High-Risk FATCA Cases As Implementation Gears Up, O'Donnell Says" Daily Tax Rep. (BNA) No. 27, at GG-1 (February 10, 2015). [en adelante "IRS Watching for FATCA Cases"]

[11] U.S. Department of the Treasury, *A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap*, 2 (September 26, 2006), disponible en https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/otptaxgapstrategy%20final.pdf.

[12] U.S. Department of the Treasury, *Update on Reducing the Federal Tax Gap and Improving Voluntary Compliance*, 2 (July 8, 2009), disponible en https://www.irs.gov/pub/newsroom/tax_gap_report_-final_version.pdf.

[13] *Id.*, Appendix, "Understanding the Tax Gap," i.

[14] IRS, *brecha fiscal para el año fiscal 2006* (2012) disponible en http://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf. Aunque realmente, la diferencia del impuesto bruto para 2006 se estima en $ 450 billones, el IRS espera recuperar unos $ 65 billones eventualmente a través de pagos diferidos y acciones de aplicación de la ley.

[15] Treasury Inspector General for Tax Administration, *A Combination of Legislative Actions and Increased IRS Capability and Capacity Are Required to Reduce the Multi-Billion Dollar U.S. International Tax Gap*, Ref. Number 2009-IE-R001, p. 1 (January 27, 2009), disponible en https://www.treasury.gov/tigta/iereports/2009reports/2009IER001fr.pdf [en adelante, TIGTA, *International Tax Gap*].

del territorio o ingresos obtenidos offshore. [16] En los últimos 15 años, muchas historias se publicaron sobre el uso de cuentas en el extranjero. El Congreso, sobre todo la Subcomisión permanente del Senado sobre la investigación de la Comisión de Seguridad Nacional y Asuntos Gubernamentales, ha celebrado audiencias sobre el uso de bancos privados para la posesión de cuentas bancarias anónimas.[17]

B. El inicio de la transparencia

Una transparencia eficaz proporciona mayor información. La transparencia para efectos fiscales de los Estados Unidos implica conocer la base imponible de los contribuyentes de Estados Unidos, tanto a particulares como a empresas, que la renta sea ganada o ubicada dentro del país o afuera. Un mayor conocimiento de la base imponible aumenta los esfuerzos de cumplimiento de normas, que, a su vez, aumentan los ingresos tributarios.

Existen varios enfoques para el trabajo necesario para lograr la transparencia, de unilateral a bilateral a enfoques multilaterales. En el enfoque unilateral, los Estados Unidos adquieren la información en una transacción unidireccional – como la del contribuyente o de terceros que custodian los registros, como un banco en el cual el contribuyente puede mantener una cuenta. En el enfoque bilateral, las acciones implican el intercambio de información entre dos jurisdicciones como resultado de un acuerdo bilateral. Estos acuerdos bilaterales incluyen convenios sobre doble imposición y convenios de intercambio de información tributaria. La transparencia multilateral se logra cuando las jurisdicciones entran en un intercambio de acuerdo la información con más de dos jurisdicciones. El resultado de un acuerdo multilateral puede ser una plataforma uniforme para proporcionar información, aunque la información todavía fluye de manera bilateral, es decir, de una jurisdicción a otra. Lograr transparencia multilateral requiere una participación activa en los compromisos multilaterales que producen mecanismos pragmáticos para obtener resultados eficaces y eficientes.

El IRS ha colaborado en muchos proyectos multilaterales en pro de aumentar la transparencia. El mayor grupo de trabajo multilateral para aumentar la transparencia es el Foro Global sobre transparencia y el intercambio de información para efectos fiscales (Global Forum). [18] El Foro Global tiene 132 miembros en igualdad de condiciones, y es el principal órganismo internacional que garantiza la aplicación de los estándares de transparencia e intercambio de información tributaria acordada a nivel internacional. A través de un proceso de revisión por pares, el Foro Mundial vigila que sus miembros implementen plenamente el estándar de transparencia e intercambio de información

[16] Government Accountability Office, *Additional Time Needed to Complete Offshore Tax Evasion Examinations,* GAO-07-237, p. 4 (March 2007), disponible en http://www.gao.gov/assets/260/258529.pdf.

[17] El titulo del reporte incluye *Private Banking and Money Laundering: A Case Study of Opportunities and Vulnerabilities* (November 1999); *Role of U.S. Correspondent Banking in International Money Laundering* (March 2001); *Tax Haven Abusers: The Enablers, The Tools, and Secrecy* (August 2006); and *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance* (2008).

[18] See http://www.oecd.org/tax/transparency/.

que se han comprometido a implementar. El Foro Mundial se centró inicialmente en el intercambio de información con solicitud previa. Sin embargo, ha ampliado ahora el alcance de su trabajo para incluir el intercambio automático de información.

Estados Unidos es signatario a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Convenio Multilateral).[19] El Convenio Multilateral fue desarrollado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendado por Protocolo en 2010. El Convenio Multilateral es el instrumento multilateral más completo disponible para todas las formas de cooperación fiscal contra la evasión y la elusion, una prioridad absoluta para todos los países. Estados Unidos también participa en otros grupos multilaterales encaminadas a aumentar la transparencia, incluyendo grupos de trabajo de la OECD y otros grupos internacionales.

En cualquier enfoque para lograr transparencia, Estados Unidos quiere que la información esté disponible para su uso por las administraciones tributarias y quiere salvaguardar al máximo la privacidad de la información. Se puede entonces aprovechar las relaciones y los enfoques en compartir transparencia para participar en otros esfuerzos multilaterales tales como la prevención y resolución de los conflictos entre jurisdicciones.

3. FATCA E INTERCAMBIO AMPLIADO DE INFORMACIÓN

A. El desarrollo de FATCA

La Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras o "FATCA," fue promulgada en marzo de 2010 como parte de los incentivos de contratación para la Ley de restauración del empleo de 2010.[20] La promulgación del FATCA representa un esfuerzo legislativo de casi 10 años para abordar los problemas asociados con la falta de transparencia que resultó en activos ser transferido o mantenido costa afuera sin la cantidad adecuada tributariopagado. FATCA requiere información independiente sobre determinados activos financieros extranjeros por los titulares de la cuenta de EEUU y las instituciones financieras donde se mantienen estas cuentas. Las instituciones financieras que no cumplan con los requisitos de información podrían ser sujeto a una retención del 30 por ciento en los pagos de la mayoría de los ingresos de inversión, tales como intereses y dividendos, pagadas a la entidad financiera. [21]

---

[19] Consejo Comun de Europa/OCDE Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf. Estados Unidos firmó el protocolo de la Convención, disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2010_Protocol_Amending_the_Convention.pdf, en 2010, pero el protocolo todavía no ha sido ratificado por el Senado de los Estados Unidos.

[20] Pub. L. No. 111-147, Title V.

[21] Internal Revenue Code (IRC) section 1471(a).

El efecto de FATCA es transparencia de dos caras. Los contribuyentes estadounidenses con cuentas financieras extranjeras deben reportar información sobre esas cuentas al IRS.[22] Instituciones financieras extranjeras deben reportar la información del IRS sobre las cuentas en las instituciones financieras extranjeras.[23] De esta manera, que el IRS puede determinar si existe el riesgo de que los contribuyentes de los Estados Unidos tienen activos costa afuera donde sea (1) los contribuyentes de Estados Unidos no declarar y pagar el impuesto sobre los activos utilizados originalmente para establecer la cuenta o (2) el contribuyente de los Estados Unidos no reporte y pago de impuestos sobre las ganancias anuales de la cuenta.

El IRS reconoce los importantes desafíos que enfrentarían a instituciones financieras extranjeras en el cumplimiento de los requisitos de FATCA en áreas como el registro con el IRS de una institución financiera extranjera y proporcionar información al IRS en una manera rápida, segura y segura. Hemos desarrollado un proceso de registro en línea, [24] una herramienta de búsqueda en línea para agentes de retención esta disponible para determinar si la institución financiera cumplió con los requisitos de registro[25], y con un servicio de intercambio de datos internacional seguro para transferir la información al IRS. [26]

B. El intercambio de información bajo la ley FATCA

Estados Unidos reconoció que las leyes de privacidad existentes en la jurisdicción de la institución financiera podrían limitar la capacidad de la institución financiera extranjera (FFI por su acrónimo en ingles) para cumplir con las disposiciones del FATCA. Como resultado, las instituciones financieras extranjeras enfrentarían una retención del 30% antes referida para instituciones financieras extranjeras no cumplientes. Estados Unidos también reconoció que los requisitos de información podrían imponer otras cargas a las FFI que intentan cumplir con FATCA. Para ayudar a abordar estas preocupaciones, los Estados Unidos ha colaborado con otros gobiernos para desarrollar dos modelos básicos para acuerdos intergubernamentales (Intergovernmental agreements, or IGA) diseñados para facilitar la implementación del FATCA.[27] Algunos de estos IGA requieren informes bilaterales, es decir, los Estados Unidos proporcionan información para el socio IGA en base de reciprocidad, aunque el contenido de la información intercambiada podria ser distinto.[28]

---

[22] These taxpayers use Form 8938, Statement of Specified Foreign Financial Assets, to report assets.

[23] Instituciones financieras extranjeras informen en línea y proporcionan la información en forma 8966, FATCA informe.

[24] https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Foreign-Financial-Institution-Registration-Tool.

[25] https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Foreign-Financial-Institution-List-Search-and-Download-Tool.

[26] https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/International-Data-Exchange-Service.

[27] Los distintos modelos de acuerdos intergubernamentales así como IGAs que firmaron o acordaron están disponible en https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx.

[28] Ver por ejemplo, el recíproco modelo IGA en https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf. Los informes recíprocos sólo estan disponible para los países donde Estados Unidos tiene un Convenio sobre doble

Bajo los términos de los IGA, el primer intercambio recíproco de información de FATCA era por completarse al 30 de septiembre de 2015. El IRS anunciado poco después de la fecha que la información se envio y se recibió con éxito de ambos lados.[29] Se trata de la primera ola de información de instituciones financieras extranjeras que pueden compararse en el futuro con la información de cuenta extranjera reportada por los contribuyentes de Estados Unidos, que dará lugar a una mejor identificación de las cuentas no declaradas en el extranjero. [30]

La divulgación de la ley FATCA y una mayor conciencia de la obligación de enviar informes sobre las cuentas financieras extranjeras han aumentado la cantidad de información que el IRS recibe para utilizar en sus programas de cumplimiento. Las personas de Estados Unidos tienen la obligación de informar sobre sus intereses en ciertas cuentas financieras extranjeras desde hacen muchos años.[31] Como consecuencia de la información acerca de UBS y la utilización por los contribuyentes estadounidenses de Suiza y de las leyes del secreto bancario para evadir su obligación de presentar informes en los EEUU, el Servicio de Rentas Internas (IRS) comenzó a centrar la atención en mejorar la aplicación de las leyes sobre divulgación. [32] El IRS desarrolló un programa de divulgación voluntaria en el extranjero (OVDP) en 2009,[33] que refino en los años posteriores, para animar los contribuyentes en revelar voluntariamente sus activos extraterritoriales y pagar los impuestos y multas relacionados. [34] El IRS también introdujo procedimientos de regularización para los contribuyentes que no habian reportado correctamente sus activos financieros

---

imposición o un acuerdo de intercambio de información tributaria y los Estados Unidos está satisfecho de que el país tenga garantías adecuadas de confidencialidad. Ver TD 9584, 77 Fed. REG 23391 (19 de abril de 2012) y el Reverendo Proc. de 2012-20, https://www.irs.gov/irb/2012-20_IRB/ar11.html, como actualizada por Reverendo Proc. 2014-64, https://www.irs.gov/irb/2014-53_IRB/ar11.html, y el Reverendo Proc. 2015-50, https://www.irs.gov/irb/2015-42_IRB/ar08.html.

[29] https://www.irs.gov/uac/Newsroom/IRS-Announces-Key-Milestone-in-FATCA-Implementation;-U.S.-Begins-Reciprocal-Automatic-Exchange-of-Tax-Information-under-Intergovernmental-Agreements.

[30] http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2013-Annual-Report/downloads/REPORTING-REQUIREMENTS-The-Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-Has-the.pdf.

[31] Los contribuyentes que tienen interés en o poder sobre ciertas cuentas financieras extranjeras han tenido la obligación de informar el interés desde 1970. Véase, por ejemplo, formulario 1040, Schedule B, para 1976, en su parte III, pregunta 1, pregunta si el contribuyente tiene interés o poder u otra autoridad sobre una cuenta financiera extranjera e indica que dicha cuenta tiene que ser reportado (Formulario 4683, presentado con la declaración de impuestos en aquel momento y comienzo para el año fiscal de 1977, en el formulario TD 90-22.1 , Informe de bancos extranjeros y cuentas financieras (FBAR), presentado por separado con el Departamento el Tesoro. Ver https://www.irs.gov/pub/irs-prior/i1040--1977.pdf). Formulario TD 90-22.1 fue sustituido por FinCEN forma 114 en 2013, que es presentada electrónicamente con red aplicación de delitos financieros del Departamento el Tesoro (FinCEN). FinCEN forma 114 debe ser presentada por cualquier persona de Estados Unidos que tiene un interés financiero en o firma autoridad sobre cuentas financieras extranjeras si el valor acumulado de las cuentas financieras extranjeras supera los $10.000 en cualquier momento durante el año calendario. Vea las instrucciones de presentación para el formulario 114 FinCEN en https://www.fincen.gov/forms/files/FBAR%20Line%20Item%20Filing%20Instructions.pdf.

[32] http://www.nytimes.com/2008/05/15/business/15tax.html.

[33] https://www.irs.gov/uac/Statement-from-IRS-Commissioner-Doug-Shulman-on-Offshore-Income.

[34] https://www.irs.gov/uac/2012-Offshore-Voluntary-Disclosure-Program.

extranjeros y pagar los impuestos debidos con respecto a esos activos, sin que sea consecuencia de una conducta intencional.[35] Este esfuerzo para aumentar la conciencia sobre las obligaciones de información ha tenido un impacto significativo en el número de contribuyentes reportando sus activos, informes de activos financieros, incluyendo en las presentación de informes sobre cuentas en el extranjero (Foreign Bank Account reporting, FBAR). Por ejemplo, en 1991, se presentaron menos de 117,000 divulgaciones en 2007, este número había aumentado a más de 322,000. [36] En el año 2015, FinCEN recibió un récord de aumento de 1,163.229 FBARS, continuando la tendencia de un 17 por ciento de aumento anual durante los últimos 5 años.[37] Además, las presentaciones del formulario 8938 han aumentado, con más de 300,000 formularios presentados para el año fiscal 2014. Por comparación, 200,000 fueron presentadas para el año fiscal 2011, el primer año de obligación de presentar estos formularios.[38]

C. El desarrollo del Modelo Común para la Presentación de Informes

En febrero de 2012, el IRS y el Tesoro emitieron propuestas de normas para regular las acciones de las instituciones financieras extranjeras para cumplir con FATCA. .[39] Al mismo tiempo, El Tesoro de Estados Unidos publico una declaración conjunta de los Estados Unidos, Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido en un enfoque Intergubernamental para mejorar el cumplimiento tributario y la implementación de la ley FATCA. [40] La declaración conjunta anunció la voluntad de Estados Unidos a actuar con reciprocidad en el intercambio de información en forma automática. [41] Todas las partes reconocieron la voluntad de trabajar con otros los socios de FATCA, la OCDE, y en su caso, la Unión Europea en el desarrollo de un "modelo común para el intercambio automático de información, incluyendo el desarrollo de reportes y estándares de diligencia". [42] Este compromiso de trabajar hacia tal modelo se asocia con un reconocimiento de la necesidad de mantener los costos de cumplimiento tan bajos como sea posible para las instituciones financieras y otras partes interesadas.[43]

Para facilitar los informes FATCA, los Estados Unidos desarrollaron el Servicio Internacional de Intercambio de Datos (IDES) como una plataforma segura donde una institución financiera extranjera o la administración tributaria del país anfitrión (Host

---

[35] https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Streamlined-Filing-Compliance-Procedures.
[36] http://www.nytimes.com/2008/05/15/business/15tax.html.
[37] https://www.irs.gov/uac/Newsroom/Foreign-Account-Filings-Top-1-Million-Taxpayers-Need-to-Know--Their-Filing-Requirements.
[38] *Id*.
[39] See https://www.federalregister.gov/articles/2012/02/15/2012-2979/regulations-relating-to-information-reporting-by-foreign-financial-institutions-and-withholding-on.
[40] Disponible en http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Fr-Ger-It-Sp-UK-02-07-2012.pdf [en adelante the "Joint Statement"].
[41] *Id.*, A (5); B(2)(e).
[42] *Id.*, B(4)(b).
[43] *Id.*, A(6).

Country Tax Administration o HCTA), la jurisdicción que envia, puede transmitir e intercambiar datos FATCA con Estados Unidos. [44] El remitente encripta los datos y el IDES encripta su transmisión. El desarrollo del IDES muestra cómo los procedimientos para proporcionar el intercambio automático de información pueden implementarse de una manera uniforme.[45] Las HCTA e instituciones financieras extranjeras podran subir y descargar los datos FATCA via el canal del IDES, una aplicación web. [46]

Intercambiar información en forma automática no es un nuevo concepto.[47] Tanto el CIAT como la OCDE tienen instrumentos sobre el intercambio de información que incluyen un módulo sobre el intercambio automático de información.[48] Estados Unidos ha intercambiado altos volúmenes de información desde hace muchos años, al transmitir los formularios 1042-S, sobre las rentas de EEUU de personas extranjeras sujetas a retención, con jurisdicciones extranjeras. Del mismo modo, las jurisdicciones extranjeras transmiten información masiva a los Estados Unidos. Sin embargo, la información fue proporcionada a menudo en formato papel o en CD, basadas únicamente en el formato de presentación de informes de la jurisdicción de envío, y podia ser difícil para la jurisdicción receptora utilizar la información con eficacia y eficiencia. La OCDE observó en 2012 que la normalización de la información (lo que es recaudado por un país y utilizado por otro país) y la transmisión precisa de información ayudará a reducir los costos de cumplimiento y mejorar la calidad de la información.[49]

Con la aplicación de FATCA y el reconocimiento de que es posible desarrollar una plataforma de información que podría ser completamente electrónica, estándar y segura, otras jurisdicciones reconocieron que la divulgación automática de información en formato electrónico es posible y puede ser util.[50] Al mismo tiempo que Estados Unidos estaba negociando los IGA para implementar FATCA, otras jurisdicciones también firmaron acuerdos para el intercambio mutuo automático de información.[51] En

---

[44] See https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/International-Data-Exchange-Service.

[45] Para mayor informacion sobre IDES, Ver el *IDES User Guide* en https://www.irs.gov/pub/fatca/p5190idesuserguide.pdf.

[46] *Id.*, Chapter 10.

[47] Por ejemplo, la OCDE desarrolló un modelo de memorando de entendimiento sobre intercambio automático en el 2001 para su uso como base para un acuerdo de trabajo operacional entre las administraciones tributarias.

[48] *Manual del CIAT para implementar y llevar a cabo el intercambio de información con fines fiscales,* módulo esobre intercambio de información automatico (o rutinario) (2006); *Comité de asuntos fiscales del OCDE, Manual sobre la aplicación de intercambio de información disposiciones para efectos del impuesto sobre* (2006), módulo 3, intercambio de información automático (o de rutina). *Ver también el* kit de herramientas de la OCDE sobre intercambio de información automático (2012).

[49] OECD, *Automatic Exchange of Information: What it is, how it works, benefits, what remains to be done* (2012), 23-24.

[50] La transmisión de datos electrónicamente y automáticamente no es un concepto nuevo. Por ejemplo, miembros de la UE han estado transmitiendo información en intereses pagados en cuentas bajo la Directiva de ahorros de la Unión Europea.

[51] Por ejemplo, la isla de Man y el Reino Unido proporcionan un ejemplo temprano, haber negociado un nuevo acuerdo un convenio estrechamente modelado sobre el FATCA de EEUU. El acuerdo requerirá a las instituciones financieras de Man proporcionar a las autoridades fiscales de Man con una amplia gama de información sobre las

abril de 2013, Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido anunciaron un programa de intercambio de información automático piloto basado en las disposiciones de acuerdos intergubernamentales FATCA. [52] En 2013, el G20 manifesto su respaldó al desarrollo de una nueva norma multilateral sobre el intercambio automático de información y su apoyo al trabajo de la OCDE en el intercambio automático de información como el nuevo estándar mundial[53]. En la reunión del Foro Mundial en Yakarta, Indonesia, en noviembre de 2013, el Foro Mundial acordo establecer un nuevo grupo en el intercambio automático de información que ayudaría al Foro Global en llevar adelante el trabajo de supervisar y examinar la aplicación del intercambio automático de información de manera consistente con la llamada del G20. [54]

En respuesta a la decisión tomada en Yakarta, la OCDE estableció un programa sobre el Intercambio Automático de Información (AEOI) que desarrollara un mecanismo estándar de reporte de información[55]. En febrero de 2014, la OCDE publicó un estándar global único (el "Common Reporting Standard", O CRS) para el intercambio automático de información. [56] Se establece la información de la cuenta financiera que se intercambiará, las instituciones financieras que deben informar, los diferentes tipos de cuentas y los contribuyentes cubiertos, y los procedimientos comunes de debida diligencia que las instituciones financieras deben observar. La OCDE indicó en aquel momento que la nueva norma "reconoce el papel estimulador que la aplicación de la ley de EEUU de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero (FATCA) ha jugado en el movimiento del G20 hacia el Intercambio Automático de Información en un contexto multilateral.[57] "El Estándar Global de Intercambio fue incorporado en una publicación más amplia, N*ormas para el Intercambio Automático de Información Financiera*, publicada en julio de 2014. [58] Bajo los procedimientos del CRS, la información de la cuenta sería subida por la jurisdicción que reporta y descargada por la jurisdicción receptora. Este programa AEOI utiliza como recurso inicial buena parte del trabajo de evaluación y de apoyo de TIC realizado en conexión con el trabajo FATCA: una evaluación de la confidencialidad de una jurisdicción, el IDES de normas comunes para la presentación de informes, etc. Más de 90 Jurisdicciones ya han acordado implementar el Estándar Común de Reporte, y algunas jurisdicciones iniciaron su uso

---

inversiones de los residentes de U.K., de transmisión automática en el Reino Unido. Ver Teare, *Isle of Man Treasury Official Provides FATCA Update*, 2013 WTD 34-22 (February 20, 2013).

[52] Stewart, *EU Members Announce Multilateral Automatic Information Exchange Pilot,* 2013 WTD 69-1 (Abril 9, 2013).

[53] Comunicado de los Ministros de Finanzas del G20, Abril 2013, paragrafo 14, disponible en http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0419-finance.html; G20 Leaders Declaration, September 2013, paragrafo 51, disponible en http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html.

[54] Statement of Outcomes, disponible en http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/ENG%20Jakarta%20Statement%20of%20Outcomes.pdf, paragrafo 15.

[55] See http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/.

[56] http://www.oecd.org/tax/oecd-delivers-new-single-global-standard-on-automatic-exchange-of-information.htm

[57] *Id*.

[58] http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm

en 2017.[59] El G20 reafirmó recientemente su compromiso para apoyar el programa AEOI. [60]

Un grupo de jurisdicciones se comprometieron en adoptar el Estandar Global de Reporte de forma temprana ("early adopters"), y el primer intercambio de información sobre nuevas cuentas y cuentas individuales pre-existentes de alto valor se planea para finales de septiembre de 2017.[61] La más reciente lista de jurisdicciones comprometidas con el intercambio automático de información mediante el sistema CRS incluye una nota de pie declarando que los Estados Unidos estas iniciando el intercambio de información automático en virtud del FATCA y que el modelo 1A (recíprocidad) de IGA suscritos por EEUUU reconoce la necesidad para EEUU de alcanzar niveles equivalentes y reciprocos de intercambio de información automático con las jurisdicciones socias. La nota indica que las IGA también incluyen un compromiso político para la adopción de reglamentos ad hoc y promover y apoyar legislaciones para lograr estos niveles equivalentes de intercambio automático. [62] Aunque no se ha comprometido a implementar el CRS en este momento, EEUU participa en los trabajos del Foro Global sobre el intercambio automático de información, al reconocer la importancia de aumentar la transparencia.[63] Por ejemplo, Estados Unidos ha estado trabajando estrechamente con la OCDE para poner en práctica un Sistema Común de Transmisión para el intercambio de información de cuenta financiera que necesita el sistema de información común.

4. EL TRABAJO SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

En la reunión del G20 en Los Cabos, México, en junio de 2012, los líderes indicaron que en el campo tributario, reiteramos nuestro compromiso para fortalecer la transparencia y el intercambio global de información... Reiteramos la necesidad de evitar la Erosión de la base y Traslado de Beneficios y vamos a seguir con atención la labor de la OCDE en esta área. "[64] La OCDE publicó un informe sobre *como enfrentar*

---

[59] http://www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-co-operation-against-tax-evasion.htm. Aunque Estados Unidos no se ha comprometido a la aplicación del Estandar común de informes, una nota actualizada del 02 de marzo de 2016, *AEOI: Estado de compromisos* señala que "[t] he Estados Unidos ha indicado que emprende el intercambio automatico de información en virtud del FATCA desde 2015 y ha entrado en acuerdos intergubernamentales (IGAs) con otras jurisdicciones para hacerlo." *Ver* http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf .

[60] http://www.g20.utoronto.ca/2016/160227-finance-en.html.

[61] http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-early-adopters-statement.pdf.

[62] http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf.

[63] Sin embargo, El Comisionado del IRS Koskinen declaró recientemente que Estados Unidos debe utilizar el estándar común de presentación de informes de la OCDE en vez de la Ley de Cumplimieno de Cuentas Extranjeras, asi que el país está funcionando en un sistema común de transmisión. Ver Laura Davidson, "Information Reporting: Koskinen: U.S. at Disadvantage Without Common Reporting," Daily Tax Rep. (BNA) No. 50, at G-5, (March 15, 2016)

[64] Declaracion de los líderes del G-20, paragrafo 48, disponible en https://www.treasury.gov/resource-center/international/g7-g20/Documents/Los%20Cabos%20Leaders%27%20Declaration.pdf.

la Erosión de la base y el Traslado de Beneficios[65] a principios de 2013 e indico que desarrollaría un plan de acción para tratar con BEPS. El *Plan de acción sobre la Erosión de la Base y Traslado de Beneficios*[66] fue publicado en julio de 2013 y procuro un cronograma de trabajo. El plan fue organizado alrededor de tres pilares: 1) introducir coherencia en las normas nacionales que afectan las actividades transfronterizas; 2) reforzar los requisitos sustanciales en las normas internacionales existentes, para asegurar la alineación de los impuestos con la localización de actividad económica y la creación de valor; y 3) mejorar la transparencia, como seguridad tanto para las empresas y los gobiernos[67]. En la reunión del G20 de Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales en Moscú el 20 de julio de 2013, el comunicado del G20 respalda plenamente "El Plan de acción ambicioso y amplio presentado a petición del G20 por la OCDE, destinado a enfrentar la Erosión de la base y el Traslado de Beneficios (BEPS)... [68]" El G20 alentó a progresar con el programa en la reunión del G20 en San Petersburgo, Rusia, en septiembre de 2013. [69]
Todos los planes finales de acción fueron completados en octubre de 2015 y presentados al G20. [70] En la reciente reunión del G20 en Shanghai, los dirigentes aprobaron el marco inclusivo propuesto por la OCDE para la ejecución global del proyecto BEPS y animaron todos los países y jurisdicciones relevantes no miembros del G20, que se comprometen a implementar el proyecto BEPS, incluyendo los países en desarrollo, que se unen al marco en un pie de igualdad.[71]

A. BEPS Acción 5: Luchar más efectivamente contra las prácticas fiscales perniciosas, tomando en cuenta la transparencia y la sustancia

La OCDE se ha preocupado de las prácticas fiscales perniciosas desde hacen muchos años. El Comité Fiscal de la OCDE estableció el foro sobre prácticas tributarias perniciosas (FHTP) en 1998 para apoyar el trabajo de la OCDE para fomentar un entorno en el cual una competencia fiscal leal puede desarrollarse.[72]

---

[65] http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm. [en adelante "Addressing Base Erosion"]
[66] 2013 Action Plan, supra nota 4.
[67] BEPS discussion at G20, *supra nota* 6.
[68] http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html.
[69] Tax Annex to the Saint Petersburg Leaders Declaration, paragrafo 5, disponible en https://www.whitehouse.gov/sites/default/files/image/files/g-20taxannex.pdf.
[70] BEPS discussion at G20, *supra nota* 6.
[71] http://www.g20.utoronto.ca/2016/160227-finance-en.html.
[72] *OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, disponible en: http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf, 4 [en adelante "2004 informe de progreso"]; Publicado el FHTP *competencia fiscal perjudicial: Una cuestión Global emergente*, disponible en: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en, en 1998. Esto fue seguido en 2000 *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practice*, disponible en: http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/towards-global-tax-cooperation-progress.pdf, y en 2004 por *consolidado nota de solicitud: Guía en la aplicación el informe de 1998 a regímenes fiscales preferentes*, disponible en: http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf.

La OCDE identificó la disponibilidad de regímenes preferenciales perniciosos como una area de presión clave en relación con con la Erosión de la base y traslados de beneficios en el informe de 2013 sobre *enfrentar la Erosion de la Base y el traslado de beneficio*. [73] Una de las acciones identificadas para la respuesta integral a BEPS era desarrollar "soluciones para combatir los regímenes perniciosos mas efectivamente, teniendo en cuenta también factores como la transparencia y sustancia." [74] En el Plan de Acción 2013, la OCDE identificó nuevamente los regímenes preferenciales como un punto clave de presión continua.[75] Para promover el objetivo de enfrentar esta área, el Plan de acción 2013 afirmó que el trabajo de la FHTP deberia reorientarse "para desarrollar soluciones más efectivas". [76] Esto requiere una prioridad en la mejora de la transparencia, que incluye el intercambio espontáneo obligatorio de fallos relacionados con los regímenes preferenciales.[77] También identificó la necesidad de trabajar con los miembros de la OCDE sobre la base el marco existente.[78] En los M*otivos* a los informes finales de 2015, la OCDE indicó que "Las las prácticas dañinas que preocupan son principalmente sobre regímenes preferenciales que pueden utilizarse para traslados artificiales de beneficios y sobre la falta de transparencia en relación con ciertas decisiones".[79] Para mejorar la transparencia, se acordó un marco para el intercambio espontáneo y obligatorio de información sobre fallos que podrían dar lugar a preocupaciones de BEPS, en ausencia de tal intercambio. [80]

La Acción 5 identificó dos áreas de prioridad relativas a las prácticas fiscales perniciosas: (1) requerir una actividad substancial para cualquier régimen preferencial y (2) mejorar la transparencia.[81] La segunda prioridad se centra en mejorar la transparencia, incluyendo el intercambio espontáneo y obligatorio de información sobre ciertos fallos.[82] El primer paso en este trabajo es desarrollar un marco para el intercambio de información espontáneo obligatorio respecto a los fallos relacionados con regímenes preferenciales. [83] El informe de acción 5 reconoce que "no existe sugerencia de que un programa unilateral de acuerdos anticipados de precios (APAs) es en sí misma un régimen preferencial".[84] Sin embargo, el intercambio de resoluciones

---

[73] Addressing Base Erosion, *supra nota* 65 at 48.
[74] *Id*. at 53.
[75] 2013 Action Plan, *supra nota* 4 at 17.
[76] *Id*.
[77] *Id*. at 18.
[78] *Id*.
[79] OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, disponible en https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf, 14.
[80] *Id*.
[81] OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profits Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 23, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en. [en adelante "Action 5: 2015 Final Report"]
[82] *Id*. at 45.
[83] *Id*. at 45.
[84] *ID*. De hecho, en el informe de 2004, *supra* Nota 72, la FHTP considera El Acuerdo Anticipado de Precios de Países Bajos sentencia práctica y la práctica de Resoluciones fiscales anticipadas de Bélgica y concluyó que estos regímenes no son considerados por lo FHTP como constituyendo prácticas fiscales perjudiciales.

facilita la toma de decisiones completamente informadas. [85] El marco para el intercambio debe proporcionar un equilibrio entre garantizar que la información sea relevante para las otras administraciones tributarias y que el intercambio no imponga una carga administrativa innecesaria, que sea en el país intercambiando la información o en el país que recibe la información. [86]

Existen seis categorías de fallos específicos del contribuyente que puedan dar lugar a preocupaciones de BEPS en la ausencia de intercambio: (1) las decisiones relativas a regímenes preferenciales; (2) las APAs unilaterales u otras normas unilaterales transfronterizas con respecto a la transferencia de precios; (3) decisiones transfronterizas para un ajuste a la baja de los beneficios gravables; (4) resoluciones de establecimiento permanente (EP); (5) resoluciones sobre sociedades pantallas; y (6) cualquier otro tipo de fallo acordado por la FHTP que en la ausencia de intercambio espontáneo de información da lugar a preocupaciones de BEPS. [87] La ausencia de intercambio puede causar problemas de BEPS si los países no tienen conocimiento ni información sobre el tratamiento fiscal de un contribuyente en un determinado país y que el tratamiento tributario afecta a las transacciones, o los acuerdos suscritos con un contribuyente relacionado residente en su país. [88]

La Acción 5 requiere el intercambio espontáneo de las resoluciones del contribuyente, incluyendo acuerdos anticipados y unilaterales de precios y otros fallos sobre un particular contribuyente. El IRS considerará los APAs unilaterales y las consultas vinculantes a como un tipo de documento que podría ser enviado hacia una jurisdicción extranjera, de conformidad con las disposiciones de BEPS acción 5, aunque tal cambio no pretende inferir que los APAs o los fallos escritos forman parte de un régimen preferencial.

1. Acuerdos de precios anticipados

El IRS presentó el programa de acuerdo de precios anticipados (APA) en 1991.[89] En el programa de APA, el contribuyente y el IRS trabajan juntos para resolver problemas de precios de transferencia de manera cooperativa y en forma prospectiva. Si el contribuyente cumple con las condiciones y términos de APA, el IRS no disputara los ajustes para las transacciones de precios de transferencia en el APA.[90] El proceso de

---

[85] *Id*.
[86] *Id*. at 46.
[87] *Id*.
[88] *Id*.
[89] Rev. Proc. 91-22, 1991-11 I.R.B. 1.
[90] Rev Proc. I.R.B. 41 2015, 2015-35 263, disponible en https://www.irs.gov/irb/2015-35_IRB/ar11.html. El alcance del programa de APA se ha ampliado en los últimos años y ahora incluye la resolución de problemas que se presentan en el impuesto sobre la renta así como otros temas como los tratados o el código o reglamento donde los precios de transferencia puede ser pertinentes, incluyendo la determinación de los ingresos de precios de transferencia efectivamente conectados con un comercio o negocio en los Estados Unidos. Ver la definición de "asuntos cubiertos" en sección 1.04 del Rev. Proc. 2015-41.

APA aumenta la eficiencia de la administración tributaria por alentar a los contribuyentes a presentar todos los hechos necesarios para una evaluación adecuada de sus propuestas y para trabajar hacia una resolución de estos problemas en un espíritu de apertura y cooperación. El proceso de APA reduce la carga de cumplimiento, dando a los contribuyentes mayor seguridad respecto a los temas cubiertos y promueve principios de resolución de estos problemas al permitir su discusión y resolución por adelantado, antes de que las consecuencias de dicha resolución sean divulgadas plenamente a los contribuyentes o al IRS. [91]

Hay tres tipos de APAs: un APA unilateral es un acuerdo entre el IRS y el contribuyente solamente; el secundo tipo es un acuerdo bilateral, entre el IRS y una jurisdicción extranjera; fialmente un acuerdo multilateral incluye un acuerdo entre el IRS y más de una jurisdicción extranjera. En un APA unilateral, se acordan los métodos de precios de transferencia que el contribuyente debe utilizar en la preparación de su declaración federal de impuestos. Sin embargo, esto no resuelve el método de precio de transferencia en un país extranjero si el contribuyente opera alla. La Acción 5 de BEPS considera que un APA unilateral es un ejemplo de prácticas fiscales perniciosas. En este caso, por ejemplo, una empresa y los Estados Unidos han acordado un método de precios de transferencia. Sin embargo, en ausencia de transparencia, los APAs unilaterales pueden crear distorsiones y pueden dar lugar a problemas de BEPS y directa o indirectamente impactan sobre la posición fiscal en otro país. [92]

Desde el inicio del programa en 1991, el IRS ha entrado en 509 APAs unilaterales, con 62 acuerdos addicionales en proceso, durante el año fiscal de 2014. Para comparar, el IRS ha entrado en 878 APA bilaterales y 14 APAs multilaterales, con 268 APAs bilaterales y 6 APAs multilaterales en proceso.[93] Las estadísticas generales son disponibles para los APA por país y por industria, por ejemplo, pero las estadísticas no proporcionan información addicional.

2. Consultas vinculantes (Letter Rulings)

Una "consulta vinculante" es una determinación expedida a un contribuyente en respuesta a una petición escrita del contribuyente sobre su estado para fines tributarios o sobre los efectos fiscales de sus actos o transacciones.[94] En general, la solicitud de un dictamen debe ser presentada antes que el contribuyente haya presentado la declaración de impuestos o los informes para el año fiscal correspondiente. [95] Una carta

---

[91] *Id.* at section 2.02.

[92] Action 5: 2015 Final Report, *supra nota* 81, at 49.

[93] *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements (March 27, 2015)*, Table 2, disponible en https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2014%20APMA%20Statutory%20Report.pdf.

[94] Rev. Proc. 2016-1, section 2.01, disponible en https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar07.html; also see IRM 4.8.8.12 (1).

[95] *Id.*

interpreta las leyes tributarias y las aplica a la serie de hechos específicos del contribuyente y es emitida cuando es apropiado para el interés de una buena administración tributaria.[96]

El IRS publica cada año los procedimientos revisados para solicitar estas consultas vinculates. [97] Esos procedimientos incluyen información sobre los temas por los cuales contribuyentes pueden solicitar la consulta.[98] El IRS también indica cada año los temas para cuales no se puede emitir dicha consulta.[99]

El IRS esta obligado de publicar el texto de determinaciones escritas tales como las consultas vinculantes y cualquier documento de soporte abierto para inspección pública.[100] Sin embargo, antes de tal divulgación, el IRS debe eliminar todos los datos de identificación e información.[101] Por lo tanto, sería imposible para una jurisdicción extranjera determinar si la situación descrita en la decisión de la carta se aplica a un contribuyente de su jurisdicción.

B. La Acción 13 de BEPS: Documentación sobre precios de transferencia y presentación de informes País por País

La OCDE emitió directrices sobre precios de transferencia para proporcionar orientación a las empresas multinacionales y las administraciones tributarias sobre la aplicación del "principio de plena competencia" (Arm's Length Principle) para valorar las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas para fines tributarios.[102] Dado que estas directrices de precios de transferencia fueron adoptadas en primer lugar por el Consejo de la OCDE en 1995[103], muchos países han establecido sus

---

[96] *ID.* Un fallo de carta a un contribuyente, que se refiere a un caso particular, no puede aplicarse o como un precedente en la disposición de los otros casos. Sin embargo, proporciona una idea con respecto a la posición del servicio en la ley y sirve como guía. 6110(k)(3) IRC; IRM 4.10.7.2.10.

[97] See Rev. Proc. 2016 -1, *supra nota* 94, and Rev. Proc. 2016-2 through Rev. Proc. 2016-7, disponible en https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar08.html; https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar09.html; https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar10.html; https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar11.html; https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar12.html; and https://www.irs.gov/irb/2016-01_IRB/ar13.html for the procedures in 2016.

[98] Reverendo Proc. 2016-1, *supra* Nota 94, sección 3. Los asuntos bajo la jurisdicción del asociado jefe asesor (internacional) se enumeran en la sección 3.04.

[99] Para los asuntos bajo la jurisdicción del asociado jefe asesor (internacional) en que el IRS no emita las resoluciones escritas, vea ingresos procedimiento 2016-7, *supra* Nota 97. Por ejemplo, normalmente el IRS no dictará resolucion si un contribuyente tiene un establecimiento permanente en los Estados Unidos para los propósitos de cualquier tratado tributario sobre la renta de Estados Unidos (sección 4.01(10) o si una entidad intermedia se considera como una entidad instrumental bajo las normas del IRS (sección 4.01(31).

[100] IRC section 6110(a); IRM 11.3.8.1.

[101] 6110(c) de la sección IRC.

[102] See http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm.

[103] Existen actualizaciones ulteriores en el 2009, para reflejar nuevos desarrollos en la resolución de disputas y 2010, para revisar sustancialmente las secciones relacionadas a seleccionar el método de precios de transferencia mas adecuado, aplicando métodos de utilidades transaccionales y cómo realizar un análisis de comparabilidad. Los

propias normas de documentación sobre precios de transferencia. Los gobiernos han respondido al aumento del volumen y complejidad del comercio intragrupo a través de un mayor escrutinio de actividade de precios de transferencia, dando como resultado un aumento importante en los costos de cumplimiento de contribuyentes.[104] Sin embargo, las administraciones tributarias a menudo encuentran que la documentación sobre precios de transferencia no es suficientemente informativa y no adecuada para sus necesidades de evaluación de cumplimiento y de riesgo tributario.[105] Para resolver algunos de estos temas, la Acción 13 del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (Plan de acción de BEPS, OCDE, 2013) representa el esfuerzo para volver a examinar la documentación existente sobre precios de transferencia y establecer un sistema de reporte de asignación de ingresos, impuestos y actividades empresariales de una empresa multinacional en base a la competencia por jurisdicción tributaria. [106]

El Grupo de trabajo #6 fue encargado como el grupo de la OECD para supervisar la Acción 13 con enfoque en el desarrollo de "normas relativas a documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia de la administración tributaria, tomando en consideración los costos de cumplimiento para el negocio. Las normas incluyen un requisito que las empresas multinacionales ofrezcan a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre su asignación global de ingresos, su actividad económica y los impuestos pagados entre los países según una plantilla común."[107] Para garantizar la aplicación coherente y eficaz de la documentación sobre precios de transferencia, los países participando en el proyecto de BEPS OECD/G20 acordaron los elementos básicos, y decidieron que el archivo principal y los archivos locales deben ser entregados por las empresas multinacionales directamente a las administraciones tributarias locales.[108] Los Informes País por País son presentadas en la jurisdicción de residencia fiscal de la entidad matriz y se compartiran entre las jurisdicciones mediante el intercambio automático de información, en virtud de mecanismos de gobierno a gobierno, tal como la Convención multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en los tratados tributarios bilaterales o los acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEA).[109]
Los nuevos requisitos de informes País por País se implementaran para los periodos fiscales a partir del 01 de enero de 2016 y se aplicaran, sujeto a una revisión en el año 2020, a las multinacionales con ingresos anuales de grupo consolidado igual o superior a EUR 750 millones (aproximadamente US$ 821 millones). El Informe Final sobre la

---

cambios de 2010 también ha añadido un capítulo relacionado con la reestructuración de negocios. Ver http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm.

[104] Action 13: 2015 Final Report, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 11* disponible en http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm. [en adelante "Action 13: 2015 Final Report"]

[105] *Id*.

[106] *Id*. at 9.

[107] *Id*.

[108] *Id*. at 10.

[109] *Id*.

Acción 13 reconoce que algunas jurisdicciones necesitarán tiempo para hacer los ajustes necesarios a su legislación segun sus procesos legislativos internos.[110] Los Estados Unidos, que es la mayor economía del mundo y es sede de algunas de las EMN más grandes del mundo, participará en el proceso de presentación de informes País por País.

1. Obtener una Mayor Transparencia del Contribuyente

El informe de Acción 13 incluye un enfoque de tres partes para la documentación de precios de transferencia en un intento de obtener una mayor transparencia del contribuyente: En primer lugar, las empresas multinacionales necesitaran estar preparadas para entregar a las administraciones tributarias una información de alto nivel con respecto a sus operaciones de negocios y políticas de precios de transferencia en un "Archivo Maestro" que estará disponible para todas las administraciones tributarias pertinentes. En segundo lugar, las empresas multinacionales tendrán que estar dispuestas a proporcionar toda la documentación en un "Archivo Local" específico de cada país, identificar las transacciones con partes relacionadas, los montos involucrados en estas transacciones y los análisis de la compañía respecto a los precios de transferencia de estas transacciones. En tercer lugar, las grandes multinacionales deberán presentar un " informe anual País por País " que se incluye para cada jurisdicción fiscal en la cual el grupo multinacional esta activo, con la cantidad de ingresos, su ingreso antes del impuesto sobre la renta y los ingresos tributarios pagados y devengados.

A través del Informe País por País, las multinacionales presentaran su número de empleados, ganancias retenidas, capital declarado y activos tangibles en cada jurisdicción tributaria. Las empresas multinacionales tendrán que especificar cada entidad dentro del grupo en una determinada jurisdicción tributaria y proporcionaran una indicación de las actividades de negocios en los cuales cada entidad participa. Al proporcionar estos tres documentos (Archivo Maestro, Archivo Local e Informe País por País) los contribuyentes tendran que articular posiciones coherentes sobre precios de transferencia.

Como resultado de estos informes, las administraciones tributarias tendran mayor información para evaluar los riesgos de precios de transferencia, hacer determinaciones sobre donde se pueden implementar los recursos de auditoría más eficazmente, y en el evento de auditorías, proporcionar información para iniciar y orientar las investigaciones de auditoría.[111] Se espera que las empresas multinacionales tendrán que articular sus posiciones a través de estos tres documentos e evaluaran sus posiciones sobre precios de transferencia, fomentando una cultura de cumplimiento.[112] Una documentación bien preparada dará a las administraciones

---

[110] *Id*.
[111] *Id*. at 9.
[112] *Id*. at 16.

tributarias una cierta seguridad que el contribuyente ha analizado las posiciones que el reportara en las declaraciones de impuestos, ha considerado los datos comparables disponibles y ha alcanzado posiciones sobre precios de transferencia comparables.[113] Estos esfuerzos mejoran el camino hacia la transparencia. Sin embargo, al mismo tiempo, será fundamental que todas las jurisdicciones entiendan sus responsabilidades en el intercambio y uso de los informes País por País.

2. Informes País por País: Intercambio y Uso

En diciembre de 2015, el IRS y el Tesoro publicaron los borradores de normas sobre cómo los informes País por País se aplicarían en los Estados Unidos.[114] El período de 90 días para proporcionar información a través de comentarios finalizó el 22 de marzo de 2016, y la normativa definitiva está ahora en desarrollo. La normativa definitiva se aplicará a los años fiscales después de la fecha de finalización de los reglamentos.[115] El Departamento del Tesoro de EEUU y el IRS creen que la información solicitada en esta proposición de reglamento de informes País por País, asi como los datos proporcionados bajo FATCA, ayudaran en mejorar la aplicación de las leyes tributarias de EEUU al proporcionar una mayor transparencia sobre las operaciones y posiciones tributarias de los contribuyentes. También como en el FATCA, la presentación de informes País por País lograra mas transparencia al abordar en prioridad los problemas relacionados con la protección de los datos y analizarlos adecuadamente. Estas preocupaciones se extienden más allá de cómo EEUU abordara los informes País por País, y cómo los otros países intercambian y utilizan estos informes.

Las herramientas para la aplicación del intercambio entre gobiernos de los informes País por País han girado alrededor de dos tematicas. En primer lugar, sobre el modelo de legislación que requiere la entidad matriz de un grupo de empresas multinacionales para presentar el informe País por País en su jurisdicción de residencia, para que los países pueden adaptarlo a su propio sistema jurídico según sea necesario. En segundo lugar, se han desarrollado los acuerdos internacionales para el intercambio automático de los informes País por País. Estos acuerdos modelos de autoridad competente ofrecen modelos multilaterales y bilaterales de lenguaje para ayudar a los países cuando establen los procedimientos de intercambio mutuo.

Hay otras preocupaciones de implementación que todavía están en progreso, tales como el uso de los datos, la protección de la confidencialidad y evaluar el grado de protecciones y medidas de seguridad necesarias para mantener los datos de forma segura. En esta zona, existen muchas herramientas a utilizar. Como la ley FATCA y la Acción 5, la Acción 13 proporciona guíanza para el intercambio de información con el

---

[113] *Id*. at 12.

[114] Ver https://www.federalregister.gov/articles/2015/12/23/2015-32145/country-by-country-reporting. Las reglas es aplicaran a los contribuyentes con ingreso consolidado annual igual o superior as US$ 850 million.

[115] Kevil A. Bell, "Profit Shifting: U.K. to Accept "Surrogate" U.S. Country-by-Country Filings," Daily Tax Rep. BNA) No. 30, at G-6 (February 16, 2016).

fin de facilitar las habilidades de evaluación de riesgo de una administración tributaria. Como resultado, los Estados Unidos utilizaran su experiencia con FATCA para guiar su enfoque en los Informes País por País.

Una plataforma para compartir esta información, tal como IDES o el sistema de transmisión común, tendrá que poder transmitir con seguridad la información encriptada hacia un destinatario. Para evaluar si un sistema puede lograrlo, los EEUU tienen un sistema de intercambio automático relacionado con salvaguardias en sus estándares de la ley FATCA. [116] Como parte de sus esfuerzos para garantizar que el FATCA se implementó de una manera segura, el IRS desarrolló un Manual Internacional de Salvaguarda de datos y un Manual de Infraestructura para la evaluación recíproca de protección de datos de socio FATCA y de infraestructura.[117] Estos recursos y la implementación exitosa de IDES contribuirán a la aplicación del sistema común de transmisión de forma igualmente segura. La ley FATCA y los Informe país por pais de la OCDE se refieren igualmente a asegurar un equilibrio en la utilidad de los datos a las administraciones para la evaluación de riesgos de los precios de transferencia y otros fines con cualquier mayor cargo de cumplimiento tributario a los contribuyentes.[118]

3. Asegurar la correcta utilización de los datos: Herramientas y Desarrollo de capacidades

Una otra área común de preocupación entre el trabajo de la ley FATCA y la presentación de informes País por País ha sido cómo garantizar un uso adecuado de los datos. Existen requisitos específicos sobre cómo los datos de informes País por País pueden ser utilizados por las administraciones tributarias, si los datos se pueden utilizar en un examen fiscal y cuales son las responsabilidades acerca de la confidencialidad. Los datos intercambiados a través de los informes País por País deben utilizarse sólo para evaluar los riesgos de precios de transferencia de alto nivel, y no para hacer ajustes específicos en casos individuales.[119]

Los informes País por País serán una nueva herramienta útil para propósitos de evaluación de riesgo y los esfuerzos para mejorar la transparencia en materia de precios de transferencia alto nivel. También pueden ser usados por las administraciones tributarias en la evaluación de otros riesgos relacionados con el BEPS y en su caso para el análisis económico y estadístico. Los países han acordado que la información en el informe País por País no debe utilizarse como sustituto de un detallado análisis de los precios de transferencia de las transacciones individuales y de los precios en base de un análisis funcional y de un análisis de comparabilidad. El

[116] Alison Bennett, "O'Donnell: 'Frenetic' Work Continues on Efforts to Improve MAP Dispute Resolution," Daily Tax Rep. (BNA) No. 114, at G-1 (June 15, 2015). [en adelante "Frenetic Work to Improve MAP"]
[117] En el desarollo del Manual, el IRS utiliza guia interna, el estandar ISO 27000, y el "Keeping It Safe" Guide perparado por la OECD y respaldado por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de INnformacion Fiscal. El Manual es disponible en https://www.irs.gov/pub/fatca/IntlSafeguardsWorkbook.pdf.
[118] Action 13: 2015 Final Report, *supra nota* 104 at 11.
[119] Frenetic Work to Improve MAP, *supra nota* 116

Informe Final de la Acción 13 hace hincapié en que la información en el informe País por País no constituye prueba concluyente de si los precios de transferencia son o no son apropiados. En consecuencia, la información en un informe País por País no debe utilizarse por las administraciones tributarias para proponer ajustes basados en un reparto global en materia de precios de transferencia. [120] En cambio, los datos sólo deben utilizarse para la evaluación de los precios de transferencia de alto nivel, los riesgos de Erosión de la Base y Traslado de Beneficios, y en su caso para el análisis económico y estadístico.[121] El ajuste de estas expectativas es sólo el primer paso en este proceso y será esencial elaborar herramientas adicionales para su implementación

Con este fin, la Red de Grandes Empresas (LBN), creada bajo los auspicios del Foro sobre Administración Tributaria (FTA) y patrocinada por la Agencia del Rédito de Canadá, comienzo a desarrollar herramientas destinadas a asistir a las administraciones tributarias que reciben información para evaluaciones de riesgo. El IRS está participando en este trabajo para ayudar a crear instrumentos prácticos que pueden ser utilizados por los países emergentes y por aquellos con experiencia más extensa en precios de transferencia. Estas herramientas complementarán el material en Acción 13 para crear un conjunto más completo de recursos para los administradores tributarios; los instrumentos pueden explicar cómo usar adecuadamente los datos y fortalecer la capacidad de todas las administraciones tributarias para analizar y comprender la documentación sobre precios de transferencia. Los países emergentes tienen a menudo menos familiaridad con los precios de transferencia en general, pero incluso aquellos países con conocimientos avanzados de precios de transferencia podrán aprovechar instrumentos que describen mejor lo que significa utilizar los datos de informes País por País para un análisis de riesgo de alto nivel. Los instrumentos promueven la consistencia y también pueden ayudar a prevenir el uso indebido de datos, estableciendo expectativas comunes y claras sobre cómo los administradores fiscales usaran los informes.

Como resultado de la mayor disponibilidad de información a la jurisdicción tributaria a través de los tres nuevos informes, la OCDE ha anticipado la necesidad de mecanismos adicionales de resolución de controversias a través de la Acción 14. Al mismo tiempo, la incertidumbre puede aumentar durante la transición, mientras que algunas jurisdicciones legislan sus propias reglas o interpretan de manera innovadora las normas existentes.[122] Dado que los países emprenden más auditorías y toman "posiciones cada vez más agresivas", las autoridades deben considerar nuevos retos y

---

[120] Action 13: 2015 Final Report, *supra nota* 104 at 16.

[121] Para asegurar que los datos se utilizan para el propósito previsto, la sección 5 del modelo Multilateral de Acuerdo de Autoridad Competente en el intercambio de informes País por País y los modelos para el intercambio sobre la base de una Convención de doble tributacion y un acuerdo de intercambio de información tributaria requiere una autoridad competente para a conceder ajuste fiscal derivado del uso inadecuado de la información País por País. Ver acción 13: Informe final de 2015, *supra* Nota 104 49, 62 y 68.

[122] Trabajo frenetico para mejorar PAM, *supra nota* 116.

si existe un crecimiento en la cantidad de actividad PAM relacionada al BEPS. [123] La OCDE reconoce que habrá una necesidad de resolver los litigios de manera más eficaz como resultado de proveer las jurisdicciones con una mayor capacidad de evaluación de riesgo después de la adopción y aplicación de un requisito de informes País por País.[124] Como resultado, hay importantes vínculos entre la Acción 13 y la Acción 14.

C. BEPS acción 14: Hacer mas efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias

Las autoridades competentes se enfrentan a la presión creciente de los gobiernos para examinar mejor las transacciones transfronterizas para asegurar una fuerte base de ingresos en tiempos de restricción fiscal. Se espera que las autoridades competentes garantizan que la tributación y los principios internacionales sean aplicados correctamente para minimizar incidentes de doble tributación, doble no imposición involuntaria y otra tributación no conforme con los convenios tributarios aplicables.[125] Para ello, a menudo deben trabajar juntos para identificar y tratar las áreas de desacuerdo. La colaboración en un marco multilateral es un esfuerzo para reunir los países para llegar a la respuesta correcta en la solución de los problemas de trabajo. El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) es un mecanismo para resolver estos aspectos alrededor de la doble imposición, logrando que las autoridades competentes se reúnen para discutir sus áreas de preocupación y llegar a una solución.

Los casos de PAM han aumentado en números, así como el tiempo promedio que las jurisdicciones toman llegar a una resolución. La OCDE mantiene un conjunto de estadísticas vinculadas al PAM, que indican que al final del ejercicio 2014, el número total de casos de PAM abiertos por países miembros de la OCDE era de 5,423, un aumento del 18,7% en comparación con el período de 2013 y un aumento de 130% en comparación con el período 2006, cuando hubo 2,352 de estos casos[126]. Este crecimiento en el número de casos está causando preguntas sobre de la eficacia de los procedimientos de mutuo acuerdo. Las EMN entienden que para resolver los problemas de tributación internacional en el actual entorno económico mundial, los modelos de resolución de controversias requieren cooperación y transparencia. Es importante para todas las administraciones tributarias desarrollar y compartir dichos modelos de forma colaborativa.

Al trabajar juntos para mejorar y ampliar los programas existentes para solucionar los problemas fiscales con eficacia y eficiencia, los países pueden mejorar la transparencia fiscal.[127] Es posible, en parte porque la capacidad de cada autoridad competente de

---

[123] *Id*.
[124] Action 13: 2015 Final Report, *supra nota* 104 at 10.
[125] Ver FTA MAP Strategic Plan, OECD, at 1 disponible en http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/map-strategic-plan.pdf.
[126] Para mas sobre las estadisticas de PAM de la OECD, ver http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2014.htm.
[127] FTA MAP Forum – Strategic Plan, CTPA/CFA/FTA/BUR (2014) 3, January 21, 2014, 2.

lograr el éxito depende estrechamente de los esfuerzos de las otras autoridades competentes.[128] El propósito del Foro sobre el PAM de Administración Tributaria era proporcionar un lugar para los países miembros del FTA que se reúnen periódicamente para deliberar sobre asuntos generales que afectan los programas de todos los países participantes para la realización de procedimientos de mutuo acuerdo. [129] A través del FTA las autoridades competentes pueden compartir ideas y desarrollar soluciones y estrategias para abordar los problemas y mejorar la eficacia del ambiente tributario global.

La Acción 14 del proyecto de BEPS, " Promoviendo Mecanismos de Resolución de Controversias más Efectivos", incluye medidas destinadas a fortalecer la eficacia y eficiencia del proceso de Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM). [130] La Acción 14 pretende minimizar los riesgos de la incertidumbre y doble imposición involuntaria, garantizando la aplicación coherente y adecuada de los tratados tributarios, incluyendo la solución oportuna y efectiva de controversias acerca de su interpretación o aplicación a través del proceso de PAM. Los países acordaron mejorar el proceso de resolución de controversias, incluyendo la adopción de un estándar mínimo con respecto a la resolución de disputas relacionadas con el tratado, comprometiéndose a su rápida implementación, y acordaron garantizar su aplicación efectiva. Así, los países que participan en el proyecto OECD/G20 BEPS acordaron que el monitoreo del proceso de documentos por pares se desarrollaria como un proyecto conjunto por el Comité de la OCDE sobre Asuntos Fiscales, a través del Foro de Administracion Tributaria del PAM (FTA MAP Forum) y un grupo de discusión sobre controversias formado por el Grupo de Trabajo 1 sobre convenios tributarios y cuestiones relacionadas. [131]

La implementación de la norma mínima se evaluará a través de un de mecanismo de revisión por pares para garantizar que efectivamente se cumplen los compromisos plasmados en la norma mínima y que todos los países de la OCDE y del G20, así como las jurisdicciones que comprometen con el estándar mínimo, se someteran a revisiones en virtud de ese mecanismo de supervisión. Al participar en este proceso de evaluación, el compromiso multilateral ofrecerá una herramienta para llevar transparencia en el proceso de resolución de conflictos y procurar un medio para identificar áreas de mejora.

El estándar mínimo incluye medidas específicas que los países tomaran para resolver las disputas relacionadas con los tratados de una manera oportuna, eficaz y eficiente. Los elementos de la norma mínima se establecen a continuación en relación a los siguientes tres objetivos generales: 1) los países deben asegurar que las obligaciones relacionadas con el Procedimiento de Acuerdo Mutuo se aplican plenamente en

---

[128] *Id.*

[129] *Id.*

[130] Action 14: 2015 Final Report, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective,* disponible en http://www.oecd.org/ctp/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm, 9. [en adelante "Action 14: 2015 Final Report"]

[131] *Id.* at *43.* See also FTA MAP Forum – Strategic Plan, CTPA/CFA/FTA/BUR (2014)3, January 21, 2014, 2.

buena fe y que los casos de PAM son resueltos de manera oportuna; 2) los países deben asegurar que procesos administrativos promuevan la prevención y la oportuna solución de controversias relacionadas con los tratados; y 3) los países deben asegurar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos del apartado 1 del artículo 25 de la Convenio Modelo de la OCDE sobre la Renta y sobre el Capital pueden acceder al Procedimiento de Acuerdo Mutuo .

D. Situaciones y desafíos post-BEPS

Con la finalización del proyecto inicial de BEPS, la fase siguiente del trabajo multilateral sigue evolucionando en base a las necesidades y consideraciones cambiantes de las administraciones tributarias y de los contribuyentes por igual. En particular, además se debe prestar atención al Marco Inclusivo, fomentar el uso de todos los enfoques de gobierno e identificar áreas adicionales para mejorar la formación. Estos pasos son esenciales para asegurar el éxito de los esfuerzos para mejorar la transparencia y la implementación de las acciones 5,3 y 14 del plan BEPs de la OCDE.

1. El Marco Inclusivo

La publicación final de los informes BEPS ha marcado una nueva fase que necesite soluciones prácticas para atender las necesidades de los administradores tributarios y de los contribuyentes.El enfoque de la OCDE ha cambiado hacia diseñar un nuevo marco para seguir e apoyar la implementación de BEPS, en donde todos los países y jurisdicciones interesados son invitados a participar en igualdad de condiciones.[132] Este esfuerzo incluye las economías emergentes en un esfuerzo por reducir las brechas existentes en las normas internacionales. La OCDE estima que los esfuerzos de planificación de contribuyentes relacionados con el causan actualmente una pérdida de ingresos para los gobiernos, estimado entre 4% y 10% del impuesto sobre la renta corporativa global. Esto puede impactar desproporcionadamente los países emergentes que pueden tener una mayor dependencia de este tipo de ingresos. Al mismo tiempo, la naturaleza global de los problemas de BEPS requiere soluciones globales, y acciones unilaterales y no coordinadas pueden exacerbar los problemas de fiscalidad internacional. Así, el objetivo de este trabajo es apoyar y supervisar la aplicación de diferentes medidas y examinar su impacto en el tiempo.

Un nuevo foro proporcionara a todos los países y jurisdicciones interesadas la posibilidad participar como socios de BEPS en una extensión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Como asociados de BEPS, los países deben poder trabajar con los miembros de la OCDE y del G20 en los elementos de normativa a desarrollar dentro del proyecto de BEPS y participar en la revisión y seguimiento de la implementación del

[132] Taxing Multinational Enterprises, OECD Policy Brief, October 2015, disponible en http://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf.

paquete BEPS. [133] El mandato del Marco Inclusivo se centrará en el examen de la aplicación de las cuatro normas mínimas de BEPS, que son las áreas de las prácticas fiscal perjudicial, de Abuso del Tratado tributario, los requisitos de informes País por País para los precios de transferencia y mejoras en la resolución de controversias tributarios transfronterizos. Se adoptaran medidas para asegurar la recopilación de datos actualizados sobre los retos tributarios de la economía digital y la medición del impacto de BEPS, así como para supervisar la aplicación del resto del paquete BEPS y finalizar los elementos normativos finales del BEPS, en particular sobre los tratados tributarios y los precios de transferencia. [134]

El Marco Inclusivo ofrece una oportunidad única para profundizar los esfuerzos multilaterales en materia de transparencia y resolución de conflictos, pero tendrá que ser abordado cuidadosamente y con consideración del enfoque que los países deberian usar y las herramientas que necesitarán para su implementación exitosa. El éxito del marco inclusivo debe utilizar las relaciones multilaterales existentes de trabajos anteriores, tales como el FATCA, para fortalecer aún más las relaciones y la cooperación entre jurisdicciones tributarias que trabajan para mejorar la transparencia.

2. Enfoque de Todo el Gobierno

Como complemento al apoyo permanente para la colaboración internacional y la transparencia, cada gobierno debe también ajustar sus posiciones internas y recursos. A nivel interno, la coordinación ayuda a garantizar los resultados prácticos y una alineación de prioridades estratégicas. Trabajar juntos a través de varios organismos públicos, en un esfuerzo sincronizado, puede garantizar la coherencia y coordinación. Este trabajo también puede asegurar que las administraciones tributarias y las autoridades competentes no sean indebidamente influenciadas o limitadas por consideraciones de competencia dentro de sus jurisdicciones. Las autoridades competentes deben poder llegar a implementar un acuerdo en todos los casos, que concuerda con los principios consagrados en los convenios fiscales celebrados por sus respectivos gobiernos.

Este tipo de consistencia a través de una administración también es importante al participar en los esfuerzos y compromisos multilaterales. Por ejemplo, el IRS se coordina internamente cuando prepara su participación en espacios multilaterales como la OCDE, por lo que el Departamento del Tesoro y el Asesor Principal del IRS están en sintonía para asegurar que los resultados propuestos en el ámbito BEPS pueden administrarse. El enfoque de EEUU utiliza la estrecha colaboración entre las tres partes para asegurar que todas las perspectivas se tienen en cuenta. [135] Esta coordinación

---

[133] http://www.oecd.org/tax/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm.
[134] *Id*.
[135] IRS Watching for FATCA Cases, *supra nota* 10

ayuda a asegurar que el proyecto BEPS produzca medidas administrables. [136] El IRS trabaja en estrecha colaboración con el Ministerio de Finanzas y el Asesor Principal antes de las sesiones para asegurar que hay una voz unida durante las reuniones y cuando se abordan nuevos áreas de trabajo. [137]

Asimismo, capacitarse se ha convertido en algo fundamental para todo el personal, con mayor experiencia y capacidad en la aplicación de los principios consagrados en los convenios tributarios, para resolver materias de doble tributación, doble no imposición involuntaria y tributación no acorte con los convenios aplicables.[138] Tener una conciencia global común proporciona un conocimiento fundamental de asuntos internacionales y de una administración tributaria que está mejor equipada para enfrentar los desafíos de hoy. La necesidad de un personal consciente de todo el mundo se extiende a los países con todos los niveles de capacidad. Todos los países pueden beneficiarse de tener sus empleados formados en asuntos tributarios internacionales fundamentales y tener una base sólida en conocimiento global cuando se abordan sus funciones de administración tributaria.

Las situaciones y retos de la próxima fase de los esfuerzos de transparencia y de administración tributaria eficaz requieren que los gobiernos siguen trabajando juntos para alinear sus recursos internacionales, así como sus recursos internos consideran su posición, y sus necesidades.

3. Herramientas y Desarrollo de Capacidades

En un esfuerzo por desarrollar recursos pragmáticos, el TLC y algunos grupos de trabajo han comenzado a buscar oportunidades de crear herramientas, como en el area de precios de transferencia. Al proporcionar recursos pragmáticos, los países con diversos niveles de capacidad pueden formarse mejor para aplicar BEPS y otros esfuerzos de transparencia, intercambio de información y resolución de conflictos. Las herramientas facilitarán el intercambio de conocimiento y soluciones innovadoras, que pueden adaptarse para abordar las cuestiones específicas que enfrentan los países particulares, como las economías emergentes. [139] En el nuevo marco inclusivo, los socios de BEPS trabajaran para apoyar la aplicación del paquete de BEPS a través del desarrollo de estas herramientas prácticas que trataran las cuestiones prioritarias que han identificado. Una otra iniciativa de capacitación puede complementar las medidas regulatorias mediante la identificación de las áreas donde las economías emergentes necesitan acción adicional para aprovechar la iniciativa BEPS de la OCDE. Por

---

[136] Tax Notes Today "FATCA Work to Provide Basis for CBC Exchanges O'Donnell Says" February 10, 2015.
[137] IRS Watching for FATCA Cases, *supra nota* 10.
[138] See https://www.irs.gov/pub/irs-utl/Global_Awareness_Training_for_IEs.pdf para "Global Awareness Training for International Tax Examiners" a training module on critical fundamental global concepts.
[139] Taxing Multinational Enterprises, OECD Policy Brief, October 2015, disponible en http://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf.

ejemplo, puede ser necesario adaptar o complementar las acciones específicas de BEPS. [140]

5. CONCLUSIÓN

Los Estados Unidos siguen buscando más transparencia a través de la acción unilateral y también de la cooperación multilateral. La reciente implementación de las disposiciones de informe de FATCA es un paso importante en el objetivo de lograr la transparencia, que ayudó a demostrar la viabilidad de trabajar en un marco multilateral para intercambiar información automáticamente. Las lecciones aprendidas de la implementación de la ley FATCA pueden facilitar el desarrollo de un estándar común de información para el intercambio automático de información y el Sistema de Transmisión Común. Finalmente, el proyecto BEPS incluyó 15 Acciones, tres de los cuales abordan específicamente el multilateralismo y el mejoro de la transparencia: La Acción 5 sobre el intercambio automático spontaneo de información, la Acción 13 sobre los informes País por País y la Acción14 sobre la efectiva resolución de disputas. La implementación de estas acciones requerirá construir sobre las relaciones multilaterales existentes entre paises para resolver los problemas, asegurar posiciones consistentes y colaborar para compartir conocimientos a través de instrumentos. Garantizar la transparencia requiere más que obtener información. Requiere proteger y utilizar esa información de manera inteligente y eficiente para los efectos de la administración tributaria.

[140] Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, disponible en http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf, 29.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

50ª. ASAMBLEA GENERAL

PPT

Ciudad de México
25 al 28 de abril, 2016

Martes, 26 de abril de 2016

Tema 1: CIAT- 50 años trabajando para una mejor gestión tributaria en América Latina – Una visión histórica de la Secretaria Ejecutiva del CIAT

CIAT | PPT (ES)

BID | PPT (ES)

Subtema 1.1: La tributación de América Latina en los últimos 50 años

CIAT | PPT (EN)

CEPAL | PPT (ES)

Subtema 1.2: Lo que se ha hecho y lo que no se ha hecho en la gestión tributaria

FMI | PPT (ES) (EN)

BM | PPT (EN)

Miércoles, 27 de abril de 2016

Tema 2: El presente – Situación actual de la gestión tributaria y gobernanza de las administraciones tributarias

España | PPT (ES)

México | PPT (ES)

Subtema 2.1: Del registro del contribuyente a la cuenta corriente y a la cobranza

Portugal | PPT (PT)

Paraguay | PPT (ES)

Subtema 2.2: La auditoría y el control del cumplimiento tributario

Argentina | PPT (ES) (EN)

México | PPT (ES)

PRODECON | PPT (ES)

Subtema 2.3: El uso de la Tecnología de la Información

Brasil | PPT (ES)

Subtema 2.4: Los Recursos Humanos y la profesionalización de las AATT

Chile | PPT (ES) (EN)

Jamaica | PPT (EN)

Jueves, 28 de abril de 2016

Tema 3: Los desafíos futuros en la gestión tributaria en el siglo XXI

México | PPT (ES)

Perú | PPT (ES)

Subtema 3.1 La economía digital

Italia | PPT (EN)

Países Bajos | PPT (EN)

Subtema 3.2: El comportamiento social, la ética y la moral tributaria

Canadá | PPT (ES) (EN)

Subtema 3.3: Nuevos modelos de transparencia internacional, multilateralismo y situaciones y desafíos con posterioridad al BEPS

USA | PPT (EN)

India | PPT (EN)