

51ª Asamblea General del CIAT



AVANCES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS HACIA UNA MAYOR EQUIDAD FISCAL



Asunción, Paraguay
25 al 27 de abril de 2017

MINISTERIO DE HACIENDA



SUBSECRETARIA DE ESTADO DE
TRIBUTACION



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

51ª. ASAMBLEA GENERAL



**“AVANCES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS HACIA UNA
MAYOR
EQUIDAD FISCAL”**

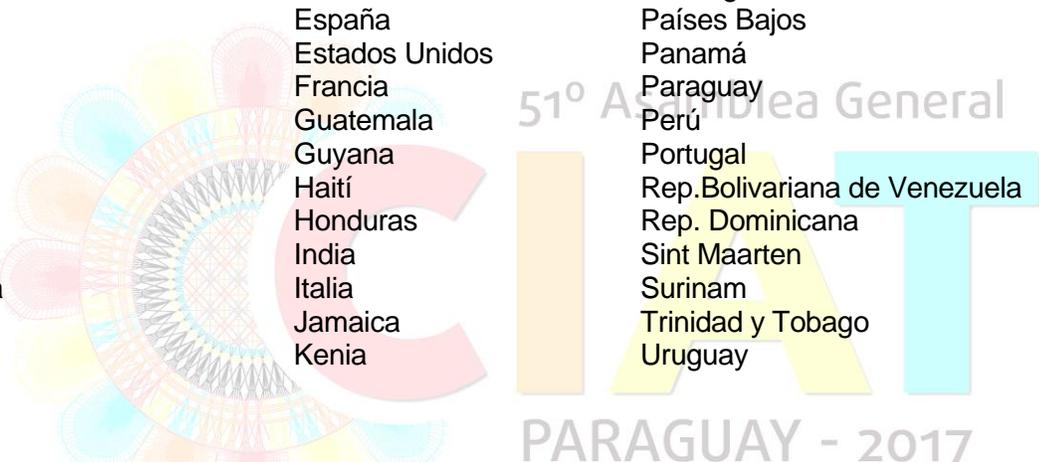
**Asunción, Paraguay
25 al 28 de abril, 2017**

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 39 países miembros y países miembros asociados en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; dos países africanos; y un país asiático. Angola e India son países miembros asociados.

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



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

CONSEJO DIRECTIVO 2016 – 2017

Consejeros:

Alberto Abad	Argentina
Luenne Gomez Pieters	Aruba
Santiago Rojas Arroyo	Colombia
Santiago Menéndez Menéndez	España
Kirsten Wielobob	Estados Unidos de América
Miriam Guzmán	Honduras
Oswaldo A. Santín Quiroz	México
Marta González Ayala	Paraguay
Víctor Shiguiyama	Perú

SECRETARÍA EJECUTIVA

Secretario Ejecutivo
Director de Planificación y Desarrollo Institucional
Director de Operaciones y Gestión Institucional
Director de Asistencia Técnica y Tecnología de la Información
Directora de Capacitación y Formación de Talento Humano
Director de Estudios e Investigaciones Tributarias
Director de Cooperación y Tributación Internacional
Gerente de Contabilidad y Finanzas
Gerente de Administración Interna y Recursos Humanos
Gerente de Cooperación Internacional
Gerente de Informática

Márcio F. Verdi

Socorro Velázquez
Francisco J. Beiner

Raúl Zambrano V.

Alejandro Juárez
Santiago Díaz de Sarralde
Isaac Gonzalo Arias
Xiomara Tejada
Rita L. Solís
Mónica Alonso
Tomás Torres

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País

Representante

Corresponsal



Angola	Silvio Franco Burity	Luis Gomes Sambo
Argentina	Alberto Abad	Angel Pacheco / Horacio Castagnola
Aruba	Luenne Gomez Pieters	Angeline Geerman-Giel
Barbados	Margaret Sivers	Margaret Sivers
Bermuda	Lucia M. Peniston	Mary Inocencio
Bolivia	Veimar Cazón M.	Juana Patricia Jiménez
Brasil	Jorge Antonio D. Rachid	Flávio Antonio Araujo
Canadá	Michael Snaauw	Javier Nacarino
Chile	Fernando Barraza L.	María Bernardita Moraga
Colombia	Santiago Rojas Arroyo	Sandra Virguez
Costa Rica	Carlos Vargas Durán	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yamilé Pérez	Alberto Fernández Reyes
Curazao	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hil
Ecuador	Leonardo O. Arteaga.	Paola Hidalgo V.
El Salvador	Sergio De Jesús Gómez	Ramón Pérez Gómez
España	Santiago Menéndez Menéndez	Ignacio del Río Angulo
Estados Unidos	Kirsten Wielobob	Virginia M. Tarris
Francia	Bruno Parent	
Guatemala	Juan F. Solórzano F.	Oty Aixa Farfán A.
Guyana	Godfrey Statia	Janet Abbensetts
Haití	Miradin Morlan	
Honduras	Miriam Guzmán	Gabriel Perdomo
India	Rajat Bansal	Sinha Vinay
Italia	Giorgio Toschi	Stefano Gesuelli
Jamaica	Ainsley Powell	Meris Haughton
Kenia	John Karimi Njiraini	Maureen Njongo
México	Oswaldo A. Santín Q.	Enrique Lavín V.
Nicaragua	Martin Rivas Ruiz	José Francisco Reyes

Países Bajos
Panamá
Paraguay
Perú
Portugal
República Bolivariana
de Venezuela
República Dominicana
Sint Maarten
Surinam
Trinidad & Tobago
Uruguay

Uijilenbroek Jaap
Publio Ricardo Cortés
Marta González Ayala
Víctor Shiguiyama K.
Helena María Borges
José David Cabello Rondón

Magín J. Díaz
María Bass
Winston W. Wirht
Allison Raphael
Joaquín Serra

Jaco Tempel
Yessika Araúz
Augusto Delvalle
Dioselina Urbina

Erick Romero

Nieves Vargas Collado
Sherry Hazel
Aruna Rampersad
Ravi Taklalsingh
Margarita Faral

MISIONES PERMANENTES DE ASISTENCIA TÉCNICA

Francia

Jefe de Misión ante el CIAT:

España

Jefe de Misión ante el CIAT:

Italia

Jefe de Misión ante el CIAT:

GIZ – Cooperación Alemana

Jefe de Misión ante el CIAT:

Juan Francisco Redondo

Stefano Gesuelli

Joerg Wisner



PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

Temas y subtemas basados en lo aprobado por la Asamblea General y las propuestas iniciales de los países miembros

MARTES, 25 DE ABRIL				
DESDE	HASTA	DURACIÓN	TEMA	
09:00	09:30	0:30	Ceremonia Inaugural Himno Nacional – Orquesta Sinfónica del Cabildo, Paraguay	
			Palabras de la Presidenta Consejo Directivo, Sra. Marta González Ayala y Secretario Ejecutivo del CIAT, Sr. Márcio F. Verdi	
09:30	10:15	0:45	Conferencia Inaugural: “Avances de las Administraciones Tributarias hacia una mayor equidad fiscal”	
		0:05	Moderador:	Marta González Ayala, Viceministra de Tributación, Subsecretaría de Administración Tributaria, Paraguay
		0:20	Orador 1:	Michael Keen, Subdirector Departamento de Asuntos Fiscales, Fondo Monetario Internacional
		0:20	Orador 2:	Santiago Peña Palacios, Ministerio de Hacienda de Paraguay
10:15	10:35	0:20	Café e Integración	
10:35	12:00	1:25	TEMA 1: “Herramientas para la mejora de la implementación de las Políticas Tributarias”.	
10:35	10:45	0:10	Moderador:	Carlos Vargas, Director General de Tributación, Director General de Tributación, Costa Rica
10:45	11:05	0:20	Orador 1:	<i>“Tendencias modernas en la Política Tributaria (qué gravar, a quién gravar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario)”</i> . Santiago Díaz de Sarralde, Director de Estudios, Secretaría CIAT
11:05	11:25	0:20	Orador 2:	<i>“Experiencia de implementación de nuevas tendencias”</i> . Alberto Barreix, Economista Fiscal Superior, BID
11:25	11:40	0:15	Comentarista	Miguel Silva Pinto, Secretario Ejecutivo, IOTA
11:40	12:00	0:20	Debate	
12:00	12:20	0:20	Foto oficial	
12:20	14:00	1:40	Almuerzo	

DESDE	HASTA	DURACIÓN	TEMA	
14:00	15:10	1:10	Subtema 1.1: “Principales desafíos de las Administraciones Tributarias en la actualidad (globalización y digitalización de la economía, capacidad financiera, reclutamiento, educación y capacitación).”	
14:00	14:10	0:10	Moderador:	Bruce Snider, Gerente de Relaciones Internacionales, Agencia de Ingresos de Canadá y Director Regional de CATA
14:10	14:30	0:20	Orador 1:	<i>“Experiencia de la Administración Tributaria”</i> . Michael Snaauw, Comisionado Asistente, Autoridad de Ingresos, Canadá
14:30	14:50	0:20	Orador 2:	<i>“Experiencia de la Administración Tributaria”</i> . Virginia Tarris, Especialista en Derecho Tributario, Rentas Internas, Estados Unidos
14:50	15:10	0:20	Debate	
15:10	15:30	0:20	Café e integración	
15:30	17:00	1:30	Sub Tema 1.2: “Marco Normativo de anti elusión y anti evasión”.	
15:30	15:35	0:05	Moderador:	Vinay Sinha, Director de Tributación Internacional, Departamento de Ingresos, Ministerio de Finanzas, India
15:35	15:55	0:20	Orador 1:	<i>“Construcción de planes anti evasión y anti elusión”. (Contrabando, transnacionales, formulación técnica y jurídica)</i> . Stefano Gesuelli, Jefe de la Misión Permanente de la Guardia de Finanzas de Italia ante el CIAT
15:55	16:15	0:20	Orador 2:	<i>“Experiencia en el Intercambio de información entre las Administraciones Tributarias”</i> . Paulo Cirilo Santos Mendes, Coordinador General de Programación y Estudios, Ingresos Federales, Brasil
16:15	16:35	0:20	Orador 3:	<i>“Proyecto de Ley que Actualiza el Régimen Tributario para mejorar el cumplimiento voluntario y prevenir el fraude fiscal”</i> Lilian Román, Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, Subsecretaría de Estado de Tributación, Paraguay
16:35	16:50	0:15	Comentarista	Osvaldo Antonio Santín Quiroz, Jefe del Servicio de Administración Tributaria, México
16:50	17:00	0:10	Debate	

MIÉRCOLES, 26 DE ABRIL				
DESDE	HASTA	DURACIÓN	TEMA	
09:00	10:20	1:20	TEMA 2: “Enfoque de asistencia, servicios y transparencia en la gestión”.	
09:00	09:10	0:10	Moderador:	Socorro Velazquez, Director de Planificación y Desarrollo Institucional, CIAT
09:10	09:30	0:20	Orador: 1	“Usar los avances tecnológicos para mejorar la atención de los contribuyentes”. Cecilia Rico Torres, Directora, Dirección Gestión de Ingresos, Colombia
09:30	09:50	0:20	Orador: 2	“Beneficios al contribuyente producto de las innovaciones tecnológicas” Roberto Castillo, Director de Asistencia al Contribuyente y de Créditos Fiscales, Subsecretaría de Estado de Tributación, Paraguay
09:50	10:00	0:10	Comentarista	Jorge Luis Silva Mendez, Especialista del Sector Público, Banco Mundial
10:00	10:20	0:20	Debate	
10:20	10:40	0:20	Café e integración	
10:40	12:10	1:30	Subtema 2.1: “El vínculo de la AT con la ciudadanía y los contribuyentes”.	
10:40	10:50	0:10	Moderador:	Yamilé Pérez, Jefa de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, Oficina Nacional de Administración Tributaria, Cuba
10:50	11:10	0:20	Orador 1:	“Experiencia de la Administración Tributaria”. Victor Shiguiyama, Superintendente Nacional, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Perú
11:10	11:30	0:20	Orador 2:	“Contexto – Interacción Específica de las Autoridades Tributarias Europeas y del Caribe Holandés”. Nichalin Martina, Directora Administrativa, Administración de Impuestos y Aduanas del Caribe Holandés
11:30	11:50	0:20	Orador 3:	“Metodologías para medir la mejora en la atención. Métodos, Costo – Beneficio”. Fredrik Aksnes, Gerente de Administración Tributaria, Noruega
11:50	12:10	0:20	Debate	
12:10	13:50	1:40	Almuerzo	

DESDE	HASTA	DURACIÓN	TEMA	
13:50	15:20	1:30	TEMA 3: “Nuevos paradigmas en el uso de modelos de riesgo”.	
13:50	14:00	0:10	Moderador	Miriam Guzman, Ministra-Directora, Servicio de Administración de Rentas, Honduras
14:00	14:20	0:20	Orador 1	<i>“Experiencia de la Administración Tributaria”.</i> Ignacio Del Río Angulo, Gefe de la Unidad de Coordinación de Relaciones Internacionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España
14:20	14:40	0:20	Orador 2:	<i>“Experiencia de la Administración Tributaria”.</i> Theodoro Setzer, Subcomisionado Adjunto de Asuntos Internacionales, Servicio de Rentas Internas, USA
14:40	15:00	0:20	Orador 3:	<i>Nuevos paradigmas en el uso de modelos de riesgo: Mejores prácticas para fortalecer la inteligencia tributaria. El caso del SII de Chile</i> Fernando Barraza, Director, Servicio de Impuestos Internos, Chile
15:00	15:20	0:20	Debate	
15:20	15:40	0:20	Café y Integración	
15:40	17:25	1:45	Subtema 3.1: “El Fortalecimiento de los procesos de control fiscal”	
15:40	15:50	0:10	Moderador:	Ramón Pérez, Subdirector General, Dirección General de Impuestos Internos, El Salvador
15:50	16:10	0:20	Orador 1:	<i>“Experiencia en métodos de evasión de alto impacto”</i> Marcelo Pablo Costa, Subdirector General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina
16:10	16:30	0:20	Orador 2:	<i>“Interrelación con las distintas modalidades del crimen organizado”</i> Riccardo Rapanotti, Guardia de Finanzas, Italia
16:30	16:50	0:20	Orador 3:	<i>“Fortalecimiento de los procesos de control tributario a través de las Iniciativas BEPS”</i> Grace Pérez-Navarro, Directora Adjunta Centro de Política y Administración, OCDE
16:50	17:05	0:15	Comentarista	Rui Canha, Director de Relaciones Internacionales, Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal
17:05	17:25	0:20	Debate	

JUEVES, 27 DE ABRIL			
DESDE	HASTA	DURACIÓN	TEMA
09:00	10:15	1:15	Subtema 3.2: “Técnicas de fiscalización y Control al comercio electrónico”.
09:00	09:10	0:10	Moderador: Publio Cortés, Director General, Dirección General de Ingresos, Panamá
09:10	09:30	0:20	Orador 1: <i>“Experiencia de la Administración Tributaria”.</i> Raúl Zambrano, Director de Asistencia Técnica y Tecnologías de la Información y la Comunicación, CIAT
09:30	09:50	0:20	Orador 2: <i>“El control a la facturación de los bienes y servicios con énfasis en la Factura Electrónica”.</i> Fernando Martínez, Administrador Central de Gestión de Servicios y Trámites con medios electrónicos, Servicio de Administración Tributaria, México
09:50	10:05	0:15	Comentarista Julio Londa, Director de Servicios Fiscales, Administración General Tributaria, Angola
10:05	10:15	0:10	Debate
10:15	10:35	0:20	Café e integración
10:35	12:00	1:25	Subtema 3.3: “Programas y mejores prácticas para la ejecución de planes de control masivo”.
10:35	10:45	0:10	Moderador Anthony Gittens, Gerente Superior de Planificación de Política y Gobernanza, Autoridad de Ingresos, Barbados
10:45	11:05	0:20	Orador 1: <i>“Experiencia de la Administración Tributaria”</i> Miguel Palumbo, Director, División de Recaudación y Controles Extensivos, Dirección General Impositiva, Uruguay
11:05	11:25	0:20	Orador 2: <i>“Análisis del cambio de conducta producto de los planes masivos”.</i> Michael Snaauw, Comisionado Asistente, Agencia de Ingresos, Canadá
11:25	11:40	0:15	Comentarista Katherine Baer, Jefe de División, Fondo Monetario Internacional
11:40	12:00	0:20	Debate
12:00	13:30	1:30	Almuerzo

DESDE	HASTA	DURACIÓN	TEMA	
13:30	15:30	2:00	Mesa Redonda y Ceremonia de Clausura	
			Tema:	Avances de las Administraciones Tributarias hacia una mayor equidad fiscal"
			Moderador:	Márcio F. Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT
			Participantes:	Ecuador, Honduras, India, Kenia, Paraguay, Trinidad y Tobago
15:30	15:50	0:20	Café e integración	
15:50	17:05	1:15	CLOSING	
15:50	16:20	0:30	Relator	Pablo Ferreri, Viceministro de Economía y Finanzas, Uruguay
16:20	16:35	0:15	Invitación a la Conferencia Técnica 2017 en Costa Rica	
16:35	16:50	0:15	Invitación a la Asamblea General 2018 en Canadá	
16:50	17:05	0:15	Actos de Cierre:	Marta González Ayala, Presidente Consejo Directivo

25/04/2017

51° Asamblea General
PARAGUAY - 2017

TENDENCIAS MODERNAS EN LA POLÍTICA TRIBUTARIA: QUÉ GRAVAR, A QUIÉN GRAVAR, QUÉ OBJETIVOS DEBE PROCURAR EL SISTEMA TRIBUTARIO

Santiago Díaz de Sarralde
Director de Estudios
(CIAT)

Contenido: Resumen. 1. Un breve panorama de la tributación en América Latina y el Caribe (ALC). 2. Qué, Quién, Para Qué: 2.1. La Economía y el Gasto Público. 2.2. Las bases tributarias y sus relaciones. 2.3. Los “otros” sistemas tributarios y el control práctico de las obligaciones fiscales. 3. Cómo: 3.1. La estructura global del sistema fiscal. 3.2. La configuración de la tributación internacional. 3.3. Alternativas de tributación por fuentes y usos de renta. 3.4. Financiación sub-nacional. 4. Referencias documentales

RESUMEN

Esta presentación pretende ofrecer un marco de reflexión, más que una respuesta cerrada, a las trascendentales preguntas planteadas en su título. Para ello partimos de un sintético panorama de la tributación en América Latina y el Caribe dentro del entorno mundial, su nivel, estructura, efectos, carencias y heterogeneidad.

A continuación, estas características se inscriben en el esquema de relaciones que configura en cada sociedad su “modelo fiscal”: las características definitorias y cambiantes de la Economía; las decisiones en cuanto al Gasto Público; las interdependencias internas e internacionales con otras jurisdicciones fiscales; la configuración práctica de las normas, su control y aceptación; y, en mayor detalle, las relaciones entre las distintas manifestaciones de la capacidad económica (rentas del capital y trabajo; consumo y ahorro; acumulación y transferencia de la riqueza; intermediación de sociedades y personas jurídicas) y las figuras tributarias que las gravan.

Para finalizar, se repasarán las opciones más recientes para afrontar los retos a los que se enfrentan los sistemas tributarios: las últimas aportaciones teóricas para la definición de la estructura global del sistema fiscal (Mirrlees Report y antecedentes; el modelo “estándar”; el papel de las reglas fiscales); la configuración de la tributación internacional (BEPS; DBCFT; Base Única del Impuesto de Sociedades en la UE; comercio electrónico y economía colaborativa; amnistías fiscales; exit-tax); las alternativas de tributación por fuentes y usos de renta (personalización del IVA; imposición verde; impuestos sobre la “comida basura”; tributación de los “robots”; gravamen de la riqueza; integración del gravamen de renta y patrimonio); y retos y opciones en materia de financiación sub-nacional.

La presentación termina con las referencias utilizadas y los vínculos a los documentos base para continuar, que no cerrar, este debate.

1. UN BREVE PANORAMA DE LA TRIBUTACIÓN EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (ALC)

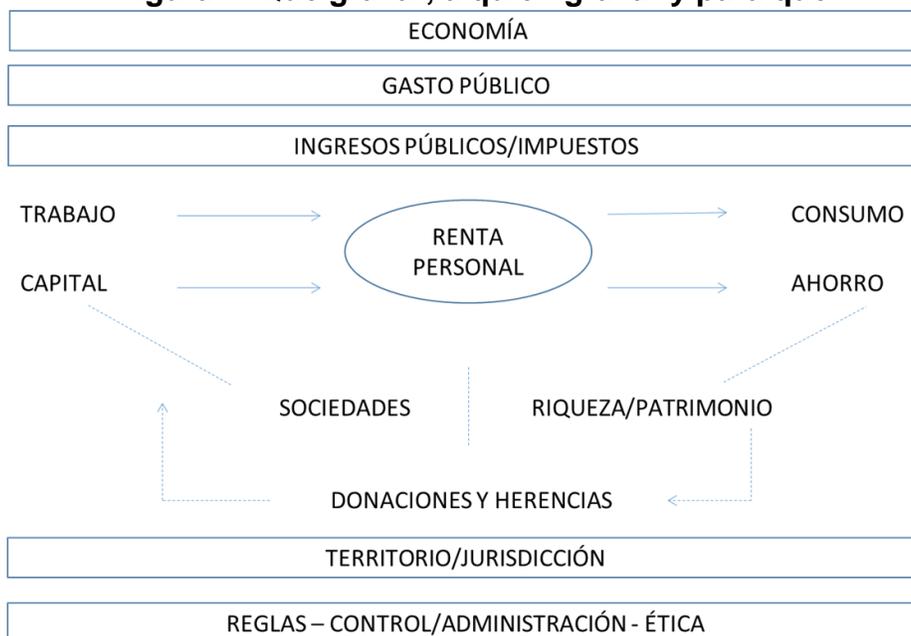
- I. Presión Fiscal relativamente baja: el 22,8% del PIB, once puntos y medio menos que la OCDE -2015-. Hay que destacar que es la menor distancia registrada y que existen grandes diferencias entre países.
- II. Mayor dependencia de la imposición indirecta (el cincuenta por ciento del total, frente a un tercio de media en la OCDE; sin embargo, esta distancia se ha recortado) y de la tributación sobre la renta de las sociedades (un 18,8% del total, el 8,7% en la OCDE).
- III. Baja participación de la imposición sobre la renta personal (8,8% del total, 24% en la OCDE).
- IV. Elevada desigualdad en la distribución de los ingresos y escasa capacidad redistributiva de la política fiscal (en la OCDE la desigualdad -Índice de Gini del 0,47- se ve reducida un 36%; en ALC un 6% -partiendo de un Índice de Gini del 0,5-).
- V. Alta informalidad (un 41% frente al 17% de la OCDE).
- VI. Elevada evasión, especialmente en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Alto impacto de la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios para evitar la tributación.
- VII. Elevados gastos tributarios (en torno a un 30% de la recaudación potencial).
- VIII. Diversidad de experiencias nacionales: en niveles de tributación (oscilan entre un 12,4% en Guatemala y 13,7% en la República Dominicana hasta un 32,0% en Brasil, 32,1% en Argentina y 38,6% en Cuba); dependencia de los ingresos procedentes de recursos naturales (impacto negativo reciente por precios materias primas); regímenes de financiación y prestaciones de seguridad social; descentralización fiscal a gobiernos sub-nacionales.

2. QUÉ, QUIÉN, PARA QUÉ

Estas preguntas nos llevan a plantearnos cuál es o debería ser el «modelo tributario». Una cuestión compleja, ya que este modelo es, al mismo tiempo, un reflejo de los objetivos colectivos en cuanto a la configuración de una economía y una consecuencia de la estructura de ésta, con flujos de causalidad en ambos sentidos. Y, desde este punto de vista, cuando hablamos de «una economía» es necesario entenderla en un sentido amplio, con unas connotaciones que nos acercarán más al concepto de sociedad que al de la simple representación de las relaciones de producción y consumo entre «agentes económicos». ¿Qué papel debe tener la acción colectiva organizada a través del Estado? ¿Qué configuración y nivel del gasto público se desea y cuáles son sus consecuencias sobre la actividad privada? ¿Qué estructura debe tener el sistema fiscal para financiar esas políticas y cuáles son sus efectos sobre la economía? ¿Cómo debe ser su configuración espacial teniendo en cuenta las diferentes competencias en esta materia dentro y fuera del país y qué limitaciones introduce este factor? ¿Cómo se

administra ese sistema y cuál es su grado de aceptación por la ciudadanía? ¿Cómo se gravan las distintas fuentes y usos de la renta?

Figura 1. Qué gravar, a quién gravar y para qué



Fuente: elaboración propia

2.1. La economía y el gasto público

En cuanto a la estructura y características de las economías de ALC, en su conjunto representa en torno al 8% del PIB mundial (en paridad de poder adquisitivo), un porcentaje similar a su participación en la población total, habiendo descendido 4 puntos desde 1980, si bien hay que tener en cuenta que en este periodo los países del G7 han pasado del 50 al 30%, descensos en términos relativos que se explican, fundamentalmente, por el crecimiento en este periodo de los países asiáticos emergentes y en desarrollo, que han pasado del 10% al 30%. En términos de renta media (PIB per cápita) la región se sitúa en torno a los quince mil dólares, con una distancia que se ha ido ampliando respecto a los países más desarrollados (tres veces menos que la media del G7 en 2015; en 1980 2,5 veces menos), si bien la mayoría de sus economías se encuadran dentro de la categoría de “países de renta media”. En términos comerciales la región supone el 3,8% de las exportaciones de mercancías y un 4% de las importaciones, con un papel decreciente desde mediados del siglo pasado. En cuanto al destino, el 75% de las exportaciones se distribuyen casi a partes iguales entre Norteamérica, Asia y la propia región, mientras Europa representa el 19%, destacando el bajo porcentaje de comercio interregional, mucho menor que el europeo, norteamericano e, incluso, africano. Por productos, el rasgo más característicos es el alto peso de los productos agrícolas, el 31%, y los combustibles y

minerales, 40%, frente a la baja participación de las manufacturas, 26% (la media mundial es del 10, 20 y 66%, respectivamente). A estas características hay que añadir la ya comentada elevada desigualdad, no corregida por la política fiscal, la alta informalidad y, como siempre, la amplia heterogeneidad entre los países de la región. En 2015 y 2016 la región en su conjunto ha sufrido una recesión, debido a los problemas en las principales economías suramericanas, el freno en el comercio y crecimiento mundial y la evolución de los precios internacionales de sus principales exportaciones, recesión que se prevé superar en 2017.

Si bien esta síntesis es incompleta, resulta útil para poner de relieve el potencial impacto de los factores estructurales de la economía de la región a la hora de condicionar el nivel, estructura y evolución de sus ingresos fiscales.

Al mismo tiempo, debemos tener en cuenta como parte de una economía globalizada las tendencias internacionales de fondo y su impacto sobre el sistema fiscal: el papel de las empresas multinacionales y su posible desviación de los beneficios gravables; las innovaciones tecnológicas y sus efectos sobre el mercado de trabajo; la misma transformación del mercado de trabajo en cuanto a estabilidad de los empleos, disminución del peso de los salarios en la renta nacional y conversión de parte de las rentas del trabajo en rentas mixtas o corporativas, incentivada por el diferente trato de unas u otras figuras jurídicas en los sistemas fiscales; las tendencias proteccionistas recientes y, en particular, las posibles orientaciones de la política de los EEUU en este sentido; los retos de la economía digital, el comercio electrónico y la denominada “economía colaborativa”; el envejecimiento, en particular en los países más desarrollados; etc.

Por otra parte, el sistema tributario tiene un papel subordinado y, en cierta medida, pasivo respecto a las decisiones democráticas en cuanto al nivel y estructura del gasto público ¿Deben ser las prestaciones públicas universales o focalizadas en los ciudadanos más necesitados? Dichas prestaciones ¿es mejor proporcionarlas en especie -sanidad, educación- o mediante transferencias monetarias? ¿Debemos recurrir a la “producción” pública de las prestaciones o es mejor utilizar la “provisión” pública reservando la prestación final al mercado? ¿Cómo organizamos y financiamos las pensiones, la sanidad, la educación o el seguro de desempleo? ¿Tiene sentido pensar en una renta básica universal? ¿Debe instrumentarse la redistribución fundamentalmente por el lado del gasto o debe contribuir la progresividad del sistema impositivo? La respuesta que demos a estas cuestiones se verá reflejada en el sistema tributario, al igual que, en sentido inverso, su diseño y fortaleza condicionan la capacidad para instrumentar dichas políticas.

2.2. Las bases tributarias y sus relaciones

Una vez considerado el marco económico general y la configuración deseada en materia de gasto público, el análisis y diseño de los ingresos públicos entraña, además, la consideración de las relaciones entre múltiples elementos: las fuentes de renta (capital y/o trabajo); sus usos (consumo, ahorro); la acumulación de la renta y su

transferencia (riqueza, herencias, donaciones); y los distintos mecanismos formales de organización de la actividad económica (sociedades, trabajo autónomo, trabajo dependiente).

Dentro de este esquema, **la imposición directa y, en particular, la que recae sobre la renta personal** desempeña un papel central en el diseño de los sistemas fiscales, en la medida en que dicha renta constituye tradicionalmente el indicador más completo de la capacidad de pago de los individuos¹, lo que resulta esencial en términos de equidad, y en que es uno de los principales factores determinantes de las decisiones de carácter económico más relevantes: oferta de trabajo, ahorro, consumo e inversión. Por esta razón, el diseño del impuesto sobre la renta personal se encuentra en el corazón de la reflexión sobre la imposición óptima y la denominada “Fundamental Tax Reform”, como agrupación nominativa de diversas teorías que propugnan una transformación radical de los sistemas fiscales que permita corregir los múltiples fallos observados fruto de la configuración de los mismos en un difícil equilibrio entre las guías teóricas proporcionadas por los principios impositivos y las exigencias prácticas de la realidad económica, lo cual ha dado como resultado la existencia de multiplicidad de figuras tributarias, la duplicidad de gravámenes sobre las distintas manifestaciones de la capacidad de pago y la complejidad del sistema tributario.

De forma muy simplificada, podríamos identificar dos grandes líneas de reforma. Por una parte, el “gravamen extensivo” o “Comprehensive Taxation”, que centra su atención en la eliminación de las excepciones al gravamen generalizado de las fuentes de renta y de los incentivos fiscales que erosionan las bases, distorsionan la actividad económica, introducen inequidades y complican el gravamen, lo cual permitiría reducir los tipos de gravamen sin perder recaudación.

Por otra, el “gravamen sobre el gasto personal” o “Expenditure Taxation” que, junto a lo anterior, plantea un cambio radical en la base de gravamen de la imposición personal, trasladándola al gasto –personal- y dejando exento el ahorro y las rentas derivadas del mismo, incentivando con ello la inversión. Dado que las rentas, el consumo, la oferta de trabajo y las decisiones de ahorro varían a lo largo de la vida, adaptándose a las necesidades y capacidades de cada edad, el diseño óptimo de los impuestos y el estudio de sus efectos debe tener en cuenta este hecho si pretende ser eficiente y justo desde el punto de vista de la vida completa de los individuos, y no meramente en momentos asilados, adoptando una perspectiva de ciclo vital. Considerando su valor a lo largo de todo el ciclo vital, la única diferencia entre la renta de un individuo y su consumo serían las donaciones y herencias, siendo, además, el consumo más estable a lo largo de la vida que la renta. Así, el ahorro no tendría más papel que acumular recursos para suavizar las pautas de consumo a lo largo del ciclo, salvando así las lógicas alteraciones en el nivel de renta, por lo que se debería evitar distorsionar

¹ En comparación con el consumo o la riqueza, que proporcionarían indicadores complementarios, indirectos e incompletos de la misma, sin que esto suponga que no puedan jugar un papel relevante a la hora de realizar un diseño global del sistema. Como veremos, este punto de vista ha sido cuestionado desde un punto de vista teórico con la propuesta de gravamen del gasto personal.

mediante el gravamen las decisiones del individuo entre consumo presente y futuro. Este razonamiento desembocaría en la superioridad teórica del consumo como base del impuesto personal, con la imposición complementaria de las transferencias de riqueza, y se encuentra en la base de las diferentes propuestas de imposición sobre el gasto personal.

Como elemento transversal a las distintas formalizaciones de las propuestas anteriores se encuentran las propuestas de establecimiento de un tipo único de gravamen (“Flat Tax”) de cara a simplificar el impuesto y reducir los costes en términos de eficiencia que puede introducir la progresividad formal.

Pese a que no puede decirse que tales modelos teóricos de reforma hayan sido aplicados de forma pura e íntegra en las reformas fiscales observadas en la realidad, sí que han condicionado sus características generales y, sobre todo, sus motivaciones. Por una parte, puede observarse una tendencia a la disminución de los tipos marginales máximos, tanto en el impuesto sobre la renta de sociedades como en el impuesto sobre la renta personal, acompañada en este último caso de un aplanamiento de las tarifas mediante la reducción del número de tramos llegando, en el extremo, a modelos de tipo único. Por otra, las rentas del capital –intereses, dividendos, ganancias del capital- son las que han recibido un tratamiento fiscal más claramente favorable (tasas reducidas; exenciones; modelos “duales” o “semiduales”) en relación con las rentas del trabajo. Respecto a este último punto, su especial tratamiento estaría justificado –además de por el objetivo de no distorsionar las decisiones de ahorro e inversión- por la mayor elasticidad de su oferta gracias a la movilidad en su localización, de cara a minimizar el denominado “exceso de gravamen”, objetivo que constituye la base de la “Teoría de la Imposición Óptima”².

Pese a todo lo anterior, el gravamen de las rentas del capital resulta esencial desde el punto de vista de la equidad, la eficiencia³, la minimización de las vías de elusión fiscal y, lo que quizá sea más importante, la percepción social del sistema fiscal como una

² Desde una perspectiva técnica su gravamen resulta también complejo, en la medida en que requiere tener en cuenta el componente inflacionario de los rendimientos, valorar adecuadamente los valores, contar con registros administrativos adecuados, corregir el exceso de progresividad en el caso en que su periodo de generación sea superior al año y la tarifa a la que están sometidos progresiva y tener en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias, corregir la doble imposición si provienen de actividades económicas ya previamente gravadas, etc.

Por otra parte, la legislación fiscal también debería evitar que las rentas sean tratadas de forma diferente dependiendo de que se manifiesten de forma periódica o en ciclos superiores al de gravamen, habitualmente anual. Lo cual afecta en particular al tratamiento de los rendimientos del capital respecto a las variaciones patrimoniales, dado que estas, aun siendo una renta del capital equivalente a dividendos o intereses, no se ven gravadas según se generan, sino únicamente cuando se realizan, resultando en una menor tributación efectiva, favoreciendo, arbitrariamente, unos vehículos de inversión sobre otros y fomentando el bloqueo de la inversión (lock-in).

³ Pese a los argumentos teóricos, la elasticidad del capital no es absoluta y el gravamen del trabajo también incorpora costes de eficiencia. Adicionalmente habría que considerar su uso eficiente para controlar las dinámicas explosivas asociadas a la creación de burbujas bursátiles, inmobiliarias y financieras en general.

construcción justa en el reparto de las cargas, sin la cual es más difícil la sostenibilidad de un estado democrático. Además, no podemos obviar que se trata de la fuente de renta que en mayor medida se concentra en los contribuyentes con niveles de renta elevados y, generalmente, con mayor capacidad de influencia política en la determinación de la política fiscal.

La imposición sobre la renta empresarial, cuando ésta se realiza bajo una forma jurídica societaria, podría desempeñar un papel secundario, y en un extremo superfluo, en un sistema fiscal desarrollado que permitiese gravar de forma íntegra todas las fuentes de renta de las personas naturales, en la medida en que están son las receptoras últimas de la capacidad de pago generada en las empresas.

Sin embargo, la realidad práctica es muy distinta. Por una parte, el gravamen de las rentas del capital de las personas naturales se encuentra limitado, como hemos visto, por diferentes factores (los tratamientos fiscales privilegiados, la dificultad de valorar los rendimientos que no se hagan efectivos mediante una transferencia de renta a los propietarios, la dificultad administrativa de controlar las rentas personales – más numerosas y desagregadas que las societarias-, la situación geográfica de los propietarios en otras jurisdicciones fiscales extranjeras, etc.). Por otra parte, en la práctica el diseño de los sistemas fiscales se ha orientado a utilizar la imposición empresarial con fines regulatorios, introduciendo incentivos⁴ y desincentivos para distintas actividades, de acuerdo con la planificación general de la actividad económica. En definitiva, los impuestos sobre la renta societaria han acabado teniendo un papel muy relevante como medio de retención de las rentas del capital de las personas naturales⁵, mecanismo de contribución a la capacidad redistributiva del sistema fiscal⁶, e instrumento regulatorio⁷.

Con estas premisas, las principales dificultades para el diseño teórico óptimo de la imposición societaria se centran en el cálculo adecuado del beneficio gravable para no distorsionar el ejercicio de la actividad económica. En general, el punto de partida es el beneficio contable, sobre el cual se realizan los ajustes fiscales necesarios para evitar que éste se manipule reduciendo el pago del impuesto⁸. Sin embargo, algunos elementos son difícilmente cuantificables, y en particular el coste del capital propio no

⁴ En particular la atracción de inversiones.

⁵ En general con algún método de corrección de la doble imposición, en el caso de que se produzca.

⁶ Si bien su incidencia final es un tema polémico.

⁷ Adicionalmente se justifica el gravamen societario por la particular ventaja que su régimen jurídico de responsabilidad limitada les confiere.

⁸ La contabilidad es un ejercicio con un amplio margen de maniobra, incluso sin considerar sus consecuencias fiscales, entre la aplicación del principio de “imagen fiel” y el de “precaución valorativa”. Esto afecta a múltiples partidas como son las provisiones, las amortizaciones, la distribución de dividendos, la valoración de existencias, etc.

suele considerarse deducible, lo cual se considera que introduce un sesgo indeseado a favor de la financiación ajena⁹.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta los riesgos de manipulación asociados a las operaciones entre entidades vinculadas, tanto en un ámbito internacional como nacional. Para lo cual se introducen normas específicas de valoración de los precios de transferencia y reglas preventivas de la subcapitalización¹⁰. En este aspecto, el caso europeo merece especial atención por los proyectos de directiva para la creación de un régimen de bases imponibles consolidadas para los grupos de sociedades, con sus ventajas -en términos de unidad de mercado y limitación de los problemas asociados a los precios de transferencia- y sus dificultades de aplicación -tanto por la homogenización de los criterios de determinación de las bases como, sobre todo, las reglas de distribución de las bases entre jurisdicciones (activos, ventas, costes de personal, etc.).

También la existencia de regímenes especiales dificulta el diseño y análisis del impuesto, en particular por lo que afecta a las actividades empresariales de pequeña dimensión y a la concesión de beneficios fiscales específicos por industria o localización. A este respecto, sería preferible focalizar los incentivos por actividad y no por dimensión de la empresa, renunciando a la utilización de tipos reducidos y simplificando al máximo el tributo para reducir los costes indirectos, especialmente gravosos para las pequeñas empresas.

Además, hay que tener en cuenta que las dificultades prácticas para el cálculo y el control del beneficio gravable ha fomentado la creación de figuras “heterodoxas” de gravamen mediante aproximaciones al beneficio e introducción de gravámenes “mínimos” basados en las cifras de venta o en el volumen de activos. Un el gravamen que, en el caso de los ingresos brutos de las empresas, también es utilizado como fuente de financiación de los gobiernos locales, pese a que las consideraciones teóricas respecto a su eficiencia y facilidad de administración desaconsejarían su uso.

En este punto, aunque sea brevemente, hay que hacer referencia a **las cotizaciones a la seguridad social**, las cuales se sitúan en un limbo difícil de manejar en cuanto a su consideración o no como ingresos tributarios pese a su inclusión -y relevante peso- en el concepto de presión fiscal. Por una parte, su administración y asignación presupuestaria -que suele hacerse de forma separada al resto de los tributos- y su conexión -más o menos directa- con las prestaciones que financian, las distingue de ellos. Sin embargo, desde un punto de vista económico es difícil separar sus efectos, al recaer de forma coactiva sobre las rentas del trabajo y los costes empresariales ligados

⁹ Dado el carácter deducible de los intereses. Frente a este problema existen diversas soluciones teóricas que, sin embargo, no han sido implantadas con generalidad dadas sus dificultades técnicas y su riesgo recaudatorio (un gravamen exclusivo del cash-flow; la amortización acelerada de las inversiones, sin descuento de los intereses; la introducción de una deducción por financiación ajena; etc; véase, por ejemplo, Informe Mirrlees (2012) y la alternativa denominada Destination Based Cash Flow Taxation).

¹⁰ Como veremos más adelante, la iniciativa BEPS de la OCDE ha propulsado la aplicación de estos procedimientos anti-abuso.

a las mismas. Por ello, las reflexiones sobre su reforma deberían incorporarse al marco propuesto. Adicionalmente, **las rentas públicas derivadas de la explotación de recursos naturales o infraestructuras** complican el análisis de los ingresos públicos y aunque, de nuevo, su categorización presupuestaria no los incluya en el capítulo de impuestos, respondiendo a las opciones organizativas de cada Estado, su consideración conjunta mejora el análisis del sostenimiento, eficiencia y equidad de los mecanismos de financiación de las políticas públicas¹¹.

La neutralidad y la coordinación entre las diversas figuras de imposición directa.

Un aspecto esencial, que no siempre recibe suficiente atención, sería preservar la neutralidad fiscal en la elección de las distintas opciones jurídicas –asalariado; autónomo; empresa- para el desempeño de la actividad y la percepción de los rendimientos. Para ello, los tipos aplicables deberían modularse, de forma que exista homogeneidad en el gravamen de las rentas salariales, de los autónomos y de las empresas. Dicha modulación debe satisfacer la siguiente identidad: $(1 - \text{Tipo Capital}) \times (1 - \text{Tipo Sociedad}) = (1 - \text{Tipo Trabajo})$. Así la estructura tributaria no alteraría la decisión entre percibir las rentas como rentas societarias, trabajando como autónomo o recibiendo un salario, dado que la renta neta de impuesto sería la misma en todos los casos.

Este sería el resultado buscado por los sistemas de imposición lineal (flat-tax) en los que se alinean los tipos de gravamen de la renta personal y de sociedades con corrección total de la doble imposición, si bien al coste de reducir la progresividad del impuesto sobre la renta y su capacidad recaudatoria y redistributiva. Los modelos duales, al excluir las rentas del capital de la base que tributa a tarifa progresiva y someterlas a tipos impositivos inferiores y más cercanos al del impuesto de sociedades, pretendería también atenuar este problema, con un menor coste que la estructura de imposición lineal anteriormente comentada al preservar la progresividad para el resto de rentas. Sin embargo, esta estructura resulta injusta desde el punto de vista del igual tratamiento de las fuentes de renta y fomenta la elusión mediante conversión formal de rentas del trabajo en rentas del capital. Una solución alternativa podría pasar, como recomienda el Informe Mirrlees, por establecer una tarifa única para trabajo, capital y actividades económicas en el impuesto sobre la renta personal y modular los tipos aplicables a las rentas del capital en la medida en que hayan sido gravados previamente por el Impuesto de Sociedades, eliminando así la doble tributación.

La imposición sobre la riqueza y la propiedad es quizá uno de los ámbitos más discutidos dentro de la imposición directa, con posturas muy diversas según la figura

¹¹ Por todos estos motivos, los esfuerzos estadísticos del CIAT y el BID se combinaron para construir una nueva base de estadísticas de ingresos fiscales bajo una nueva metodología que, además de los habituales ingresos tributarios, incluye las aportaciones obligatorias a los sistemas privados de salud y pensiones y los ingresos por recursos naturales (regalías y otros gravámenes extraordinarios sobre empresas extractivas de recursos de titularidad pública), bajo el concepto de Presión Fiscal Equivalente.

tributaria de que se trate y, en algunos casos, las consideraciones técnicas e ideológicas.

La imposición sobre las transferencias de riqueza -donaciones y sucesiones- cuenta con un mayor respaldo teórico y práctico, estando presente en la mayoría de los sistemas tributarios, si bien con una importancia recaudatoria reducida. Su defensa se basa en su papel como elemento de cierre del sistema, sin el cual las ganancias de capital “no realizadas” no serían gravadas en ningún momento, y como factor en la promoción de la igualdad de oportunidades dentro una realidad con creciente concentración en la distribución de la riqueza¹². Sin embargo, las dificultades técnicas, económicas y sociales para la aplicación de este tributo pueden ser muy relevantes en casos como la transmisión de un negocio activo (cuyo gravamen podría poner en riesgo su viabilidad) o de unos ahorros que efectivamente hubiesen soportado el gravamen sobre la renta, con lo cual su tributación podría considerarse injusta e ineficiente. Todo ello hace que, generalmente, se articulen exenciones materiales y personales que acaban por desvirtuar su propósito inicial.

Por su parte, los impuestos sobre el patrimonio neto son los más denostados, tanto por razones técnicas (la dificultad de valoración homogénea de los activos) como económicas (al considerarse un gravamen adicional de la renta ahorrada, con consecuencias negativas sobre la inversión, la competitividad y el crecimiento).

Sin embargo, sus defensores se basan en su papel en el control tributario, la redistribución de la renta y el gravamen de las ganancias de capital que escapan de la tributación en renta personal. En la actualidad, la estructura de gravamen de la renta personal excluye, en general, las rentas y ganancias de capital canalizadas a través de diversos instrumentos financieros hasta el momento de su liquidación, circunstancia que en muchas ocasiones se posterga de manera indefinida. De esta forma, la renta declarada no reflejaría realmente la capacidad económica de los sujetos, tanto por el tratamiento privilegiado de las rentas y ganancias de capital como por la existencia de regímenes especiales de estimación para algunas actividades económicas, con consecuencia no sólo en el pago de impuestos sino también en el acceso a los servicios que requieren comprobación de renta a través del IRPF (becas, guarderías, copagos, vivienda, etc.). En estas circunstancias, el patrimonio constituiría un indicador fundamental de parte de la capacidad de pago que, si no es observada y tenida en cuenta por otras vías, podría gravarse de forma separada con un tributo específico o integrándola con la imposición sobre la renta personal¹³.

¹² En teoría este gravamen debería ser global –y si fuese posible a lo largo de toda la vida- de todas las transferencias de riqueza (donaciones y herencias) recibidas por los sujetos pasivos, si bien se reconoce la complejidad administrativa de esta medida.

¹³ Este es el modelo existente en Holanda, donde una parte de la base del Impuesto sobre la renta personal se determina atribuyendo una rentabilidad del 4% al valor medio anual del capital neto propiedad del sujeto, la cual se grava a un tipo fijo del 30%, lo que es equivalente a un gravamen del 1,2% sobre el valor del capital neto. Solo se considera el capital susceptible de ahorro e inversión, por tanto, vivienda y empresa propia no entran dicha base estimada (sus rendimientos están gravados en otros apartados del IRPF). Sí entrarían, por ejemplo, depósitos, segundas y demás viviendas, acciones, etc. Están exentos: medios de transporte particulares, algunas inversiones

Por último, los impuestos sobre la propiedad de bienes específicos (sobre todo inmuebles y vehículos) suele defenderse tanto por su papel como índices indirectos de la capacidad de pago (algo en realidad poco defendible si el gravamen de la renta personal y/o el patrimonio funcionaran de forma correcta) y, sobre todo en el caso de los inmuebles, como base apropiada –dada su inmovilidad- para el gravamen de las entidades locales.

En todo este esquema, **los impuestos sobre el consumo y, fundamentalmente, los impuestos sobre el valor añadido** presentan en comparación con los otros pilares disponibles para alcanzar la suficiencia recaudatoria, conocidas ventajas en términos de neutralidad, eficiencia y gestión, y ciertos inconvenientes, sobre todo, en cuanto a equidad y costes de cumplimiento. Inconvenientes, además, cuyas soluciones más habituales (diferenciación de tipos y exenciones; regímenes simplificados para pequeños empresarios) son contraproducentes y de dudosa eficacia. La justificación de la imposición sobre el consumo es básicamente recaudatoria y, obviamente, supone una doble imposición de las fuentes de renta que anteriormente hayan soportado la imposición sobre la renta. Sin embargo, su éxito es indiscutible y desde que la idea del gravamen del valor agregado surgió en la primera mitad del siglo veinte se extendió progresivamente por todo el mundo: Francia en 1954, casi diez países a final de los sesenta, cuarenta y ocho a finales de los ochenta... y más de 160 países en la actualidad, con la casi única excepción notable de EEUU.

La **imposición selectiva sobre consumos específicos** presenta características diferenciadas. Ha servido como sustitutivo de los aranceles en el marco de la negociación de acuerdos internacionales de comercio, servido como desincentivo del consumo de bienes potencialmente perjudiciales para la salud (tabaco, alcohol y, más recientemente, comida “basura” o bebidas azucaradas) y corrector de efectos externos negativos (combustibles; contaminación). En este último papel, su análisis se enlaza con la conocida como **imposición verde** y su potencial “doble dividendo” al contribuir a reducir la polución y reemplazar, al menos en parte, los ingresos obtenidos a través de figuras tributarias más distorsionantes.

2.3. Los “otros” sistemas tributarios y el control práctico de las obligaciones fiscales

Por último, y sin entrar en muchos detalles, otras dos dimensiones resultan fundamentales para determinar la mejor forma de diseñar el sistema fiscal: la coexistencia de un sistema tributario nacional central con la existencia de otras competencias tributarias internacionales y sub-nacionales; y la plasmación concreta del sistema tributario en normas, la capacidad administrativa para gestionarlo y aplicarlo y la aceptación social del mismo.

incentivadas (medioambiente, arte si no es inversión, inversiones en starts-up con límites, etc). Adicionalmente, existe un mínimo exento general de 21.139 euros, incrementado para mayores de 65 y contribuyentes con hijos a cargo.

La descentralización interna de la política tributaria, dando competencias a los gobiernos locales, regionales, provinciales o estatales -dentro de una federación- se inscribe en el marco de las teorías del federalismo fiscal, cuya primera recomendación en este ámbito es que las competencias en materia de ingreso sigan y se correspondan a las otorgadas en el campo del gasto, de forma que la cercanía en la prestación de los servicios al ciudadano con un margen autonomía se una a la responsabilidad en su financiación y pueda ser valorada democráticamente por los votantes.

Figura 2. Guías y opciones de descentralización fiscal

GUÍAS PARA LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL	OPCIONES DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Responsabilidad tributaria paralela a la del gasto 2. Principio del “Beneficio” (no “exportación” de cargas) 3. Utilizar bases equilibradamente distribuidas 4. Utilizar bases inmóviles 5. Fomentar la visibilidad de las decisiones tributarias 6. Elegir tributos de sencillo control y administración 7. Otorgar capacidad fiscal “en el margen” 8. Estabilidad, predictibilidad, sostenibilidad 9. Enfoque Integral: tributos/transferencias/deuda 10. Restricción presupuestaria dura 	<p>CANDIDATOS TRADICIONALES:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tributos ligados a servicios: tasas, contribuciones especiales, precios públicos, licencias, ... • Impuestos sobre la propiedad (tenencia / transmisión / incrementos de valor) • Impuestos sobre los automóviles <p>OTRAS OPCIONES DE BASE AMPLIA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Consumo • Gravamen de la actividad empresarial • Gravamen renta personal

Fuente: elaboración propia

Pese a su claridad conceptual, la concreción de este ambicioso principio de organización de la actividad pública se enfrenta a numerosas dificultades prácticas que deben intentar superarse utilizando las guías disponibles para la descentralización fiscal y el catálogo de opciones disponibles en la experiencia internacional.

En cuanto a los retos que la **tributación internacional** impone a la configuración del sistema tributario no hace falta insistir mucho en su relevancia, especialmente dados los datos disponibles respecto a su potencial efecto en la evasión fiscal y la incertidumbre actual respecto a la evolución de las políticas comerciales.

Para finalizar este apartado, debemos hablar brevemente del armazón último para el sostenimiento de un sistema tributario: **la transcripción legal de las disposiciones tributarias, la administración y control de las obligaciones fiscales y sus conexiones con la ética pública en esta materia**. Estos temas, más relacionados con la administración tributaria, necesitan de un espacio propio mucho más amplio del que permite esta ponencia y serán desarrollados por especialistas con mejor cualificación a

lo largo de la Asamblea. Sin embargo, no puede dejar de destacarse su importancia en el marco global de diseño de la política tributaria que hemos venido presentando.

Unas reglas complejas, con cambios frecuentes, falta de certidumbre o seguridad fiscal, complejidad y elevados costes de cumplimiento pueden arruinar cualquier diseño teórico por perfecto que pueda parecer sobre el papel. Las administraciones tributarias han mejorado –en especial en métodos de control masivo- pero continúan encontrando dificultades en el fraude internacional y más sofisticado. Factores como el tratamiento especial del capital frente al trabajo –aunque pueda estar justificado por motivos de “eficiencia”-, las amnistías o regularizaciones fiscales –pese a que puedan ser rentables y consistentes a posteriori-, los recortes y carencias en prestaciones públicas –a pesar de estar respaldadas por la necesidad de estabilidad presupuestaria-, la ineficiencia y la corrupción deterioran la ética tributaria y el respaldo ciudadano al sistema.

La administración tributaria debe continuar mejorando su actuación. Ejerciendo su papel de acuerdo con las leyes vigentes, pero estando también preparada para poder aplicar las leyes que en el futuro se puedan querer aprobar. Un futuro del que habla el último epígrafe de este trabajo.

3. CÓMO

Todo lo anteriormente expuesto, las relaciones entre la economía, la sociedad y el sistema fiscal, impone retos a la sostenibilidad de los ingresos fiscales que tendrán que ser abordados a la hora de decidir qué, a quién gravar, y para qué. Pero, ¿con qué opciones contamos para tomar estas decisiones? Este último apartado recopila las últimas opciones disponibles, con un panorama resumido de las mismas y un catálogo de referencias para profundizar en su contenido.

3.1. La estructura global del sistema fiscal

Entre las últimas aportaciones teóricas para la definición de la estructura global del sistema fiscal el **Informe Mirrlees** (2011) ocupa un papel fundamental. Siguiendo la tradición de pasados informes -como el Informe Meade (1978) sobre imposición directa- el Institute for Fiscal Studies (IFS) del Reino Unido puso a trabajar a más de sesenta de los economistas más reputados en la materia en la confección de un modelo ideal, pero factible de llevar a la práctica, para la reforma global del sistema fiscal. Tras cuatro años de trabajo y bajo la dirección del premio Nobel de Economía, James Mirrlees, se publicaron los resultados que actualmente suponen una referencia en esta materia.

El enfoque adoptado por el Informe es claro: una visión de los impuestos como sistema, no de forma aislada, buscando soluciones coordinadas y estables para financiar el gasto público; cumplir con los objetivos redistributivos minimizando los conflictos con la eficiencia; y buscar la neutralidad como referencia, en general, para valorar el sistema. En otras palabras: equidad, eficiencia y visión de conjunto,

considerando el nivel de gasto y el alcance de la redistribución como objetivos determinados externamente de acuerdo con las preferencias ciudadanas.

Figura 3. El informe Mirrlees

TRABAJO	CAPITAL	PEQUEÑA EMPRESA
Gravamen homogéneo de todas las fuentes de renta, con deducción de gastos asociados a la generación de ingresos. Base de la progresividad y capacidad redistributiva del sistema fiscal. Excepciones puntuales.		
Base amplia. Un mínimo exento y estructura sencilla de tipos marginales (2 o 3). Racionalización de tipos marginales efectivos y limitación-eliminación de las deducciones decrecientes con el nivel de renta.		
Consideración de la unidad familiar: imposibilidad objetivos simultáneos de progresividad y neutralidad. Lo más adecuado es tributación individual de las rentas y consideración conjunta de las mismas para el acceso a prestaciones sociales. En todo caso, peligro desincentivos.		
Considerar y atenuar desincentivos sobre contribuyentes con mayor elasticidad en la oferta de trabajo: salarios en los extremos de la distribución; mujeres con hijos pequeños; mayores de 55 años.	Neutralidad decisiones consumo-ahorro y entre diferentes activos Exención de la "rentabilidad normal" del ahorro (aproximada por la deuda pública a medio plazo), mediante una reducción en la base (RRA) combinada con la exención de activos sin riesgo (depósitos, ISAs) Resto de las rentas del ahorro gravadas en la tarifa general Corrección de la doble imposición en dividendos y ganancias de capital (con compensación de pérdidas) modulando la tarifa Sistema especial para ahorro en pensiones con exención hasta la percepción (EET)	Neutralidad rentas salariales, autónomos, pequeñas y grandes empresas, capital Focalizar los beneficios fiscales por actividad, no por dimensión; no tipos reducidos Simplificación para reducir costes indirectos Compensación íntegra de pérdidas Exención en el Impuesto sobre la renta de los autónomos de la "rentabilidad normal" de los activos afectos y gravamen a tarifa general (incluyendo cotizaciones sociales equivalentes a las del trabajador) Igualación de los tipos aplicables al trabajo y a los beneficios distribuidos
Integración impuestos y prestaciones sociales: - Integrar en la tarifa la imposición sobre rentas salariales con las cotizaciones sociales (empleado –principalmente- y empleador) - Simplificar el sistema de prestaciones sociales y de deducciones fiscales	Gravamen global de todas las transferencias de riqueza (donaciones y herencias) Complejidad administrativa: second-best (no gravamen o limitación de la RRA) Gravamen de la "plusvalía del muerto" Gravamen de la vivienda según las pautas del ahorro	Aplicación a la tributación societaria de una deducción por fondos propios (ACE), sin elevar el tipo nominal Compensación de la pérdida recaudatoria con el gravamen de bases menos móviles que el capital (trabajo; consumo).

Fuente: elaboración propia

La figura 3 sintetiza algunas de sus principales recomendaciones: mantener un gravamen homogéneo pero sencillo de todas las fuentes de renta en una sola base con corrección de la doble imposición, integrar en lo posible las prestaciones y cotizaciones sociales, fomentar la neutralidad respecto al ahorro a nivel personal (mediante la exención de la "rentabilidad normal") y empresarial (mediante una deducción por financiación con fondos propios), y utilizar el gravamen de las transferencias de riqueza como elemento de cierre del sistema. En definitiva, frente a opciones más radicales propuestas en el pasado (como es la sustitución del gravamen de la renta personal por el gravamen del consumo a ese mismo nivel), el Informe opta por un camino intermedio y, en principio, con menos inconvenientes prácticos, aunque sin desviarse de la ortodoxia en cuanto a la concepción de la eficiencia en materia fiscal. Tanto el propio informe como su adaptación para España están disponibles en internet y son recomendables para ponderar y conocer en mayor detalle las muchas aportaciones relevantes que contiene este trabajo.

Sin entrar en tanto detalle, el modelo que actualmente podríamos considerar como **"estándar"** respecto a la configuración del sistema fiscal y patrocinado por las principales instituciones internacionales propone: ampliar bases -eliminando gastos tributarios-; reducir tasas; fomentar la imposición indirecta homogénea -sin diferenciación de tasas por productos en el IVA-; e introducción de incentivos al ahorro -en general mediante una menor tributación del capital- y la inversión en Investigación

y Desarrollo -como excepción a la desaparición de incentivos fiscales-. Todo ello, en ocasiones acompañado por una reducción de los costes no salariales del factor trabajo -las cotizaciones sociales a cargo de los empleadores, fundamentalmente- configuraría lo que se ha denominado “fiscalidad amigable” con el crecimiento.

Por último, si bien no se trata específicamente de una propuesta de reforma del sistema tributario, si es necesario desatacar en este apartado la consolidación de la tendencia a implantar “**Reglas Fiscales**” para preservar la estabilidad presupuestaria, en la medida en que dichas reglas, si son efectivas, condicionan claramente la respuesta, al menos a corto y medio plazo, que puede darse a las preguntas planteadas en este trabajo.

3.2. La configuración de la tributación internacional

La iniciativa **BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE constituye en la actualidad el marco básico para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional dentro de un enfoque cooperativo. Identifica las principales vías de evasión (precios de transferencia, mecanismos híbridos, abuso de convenios, manipulación de los costes de la financiación, etc.) y propone alternativas para atenuar sus efectos más perjudiciales. Sin embargo, su aplicación práctica no está exenta de problemas, por la definición de sus objetivos, el establecimiento de las vías de solución y los compromisos que requiere de los países participantes.

Frente a esta opción, recientemente ha saltado a la escena pública una propuesta, la **Destination Based Cash-Flow Taxation** (DBCFT), que, además de una construcción académica, constituye un elemento relevante del programa con el que se presentó a las elecciones el actual ejecutivo de la primera potencia mundial. De forma muy resumida (y, por lo tanto, necesariamente incompleta), la alternativa propuesta se basa en dos elementos.

Por una parte, el cálculo de la base del impuesto sería el flujo de caja o cash-flow, entendido como la diferencia de pagos y cobros por actividades no financieras (reales). Los intereses no serían considerados, ni los cobrados ni los pagados, y la compra de activos fijos sería deducible íntegramente en el momento del pago.

Por otra, se realizaría un “ajuste fiscal en frontera” (Border Tax Adjustment), similar al que se realiza en el IVA, consistente en que los pagos al exterior e importaciones en general no serían deducibles, mientras que los ingresos por exportaciones estarían exentos.

De esta forma, se pretende frenar la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios a territorios de baja tributación (abuso en el pago de intereses con destino a otras jurisdicciones, deslocalización de patentes para desplazar la tributación, los precios de transferencia) al mismo tiempo que se elimina la complejidad de los impuestos sobre la renta de sociedades tradicionales en el tratamiento de la amortización de los activos, la “ineficiencia” en el tratamiento de las distintas fuentes de financiación de la actividad empresarial (intereses deducibles frente

a dividendos no deducibles, si bien la existencia o no de este problema depende en realidad de los mecanismos de integración con la imposición de la renta personal) y se evita el desplazamiento de la producción de las empresas nacionales a otros territorios. Frente a estas potenciales ventajas, hay que tener en cuenta que este impuesto sustituiría al actual Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, con lo cual sus efectos serían equivalentes a dar un subsidio a las exportaciones en un porcentaje igual a la tasa de dicho tributo mientras se introduce un gravamen extra sobre las importaciones no deducibles (un “arancel”, en el mismo porcentaje). Los acuerdos comerciales se verían gravemente afectados y, en principio, podría desatar “guerras comerciales”. Adicionalmente, en su configuración teórica -y acompañado de una rebaja de la tributación de los salarios-, equivaldría a un impuesto sobre el valor añadido a tasa única, gravando el consumo “en destino”. Esto es, dejaría de tener las características de un impuesto directo sobre la renta para pasar a tener las de un impuesto sobre el consumo, con las consecuencias distributivas consiguientes. Por otra parte, las propuestas no suelen concretar cuál sería la relación con el gravamen de la renta a nivel personal, algo que sería esencial para determinar gran parte de sus efectos en equidad y eficiencia. Por otra parte, al no gravar el beneficio en términos clásicos, podría quedar fuera del ámbito de las provisiones actuales de los convenios para evitar la doble imposición internacional, distorsionando las decisiones de inversión y localización. Por último, la transición de un modelo a otro tendría bastantes inconvenientes de gestión (¿qué hacer con las inversiones en activos ya realizadas; cómo tratar las decisiones de financiación previas a su entrada en vigor? etc.) y de carácter económico (¿cuál sería su efecto sobre las empresas actualmente dependientes de importaciones por razones económicas fundamentadas; cómo se trasladaría a los precios internos el encarecimiento de las importaciones; cómo reaccionarían los tipos de cambio?; etc.), sin que sea posible a priori anticipar cómo reaccionarían los distintos países (¿es igual de interesante la propuesta para todos ellos?, ¿cómo tratar las exportaciones de recursos naturales, deben estar exentas de impuestos en el país de origen?, ¿qué ocurre con los países dependientes del turismo, en los cuales los precios internos son esenciales para el funcionamiento de sus balanzas de pagos al ser un equivalente a sus exportaciones?, etc.).

Aunque todavía no existe ninguna certeza sobre la posibilidad de que esta propuesta acabe por convertirse en ley, es imprescindible analizar, discutir y reflexionar sobre sus posibles consecuencias, ya que de lo que no cabe ninguna duda es que serían trascendentes.

Una opción -totalmente contraria en su orientación y contenido a la anterior- para evitar los principales problemas derivados de la imposición internacional es la propuesta de introducción de una **base única para el impuesto de sociedades** en la UE, ya comentada en el apartado anterior. Esta propuesta, con antecedentes teóricos en el Informe Ruding (1992), intentan solventar los obvios problemas a los que se enfrentan unas economías altamente integradas y con libertad de movimientos comerciales y de capital a la hora de preservar su autonomía fiscal. Sin embargo, su aplicación práctica en la UE ha chocado reiteradamente con los recelos (y capacidad de veto en materia fiscal) de los estados miembros, por lo que en la última propuesta realizada se relajan

las exigencias, optando por limitarse a la coordinación de la definición legal de las bases a nivel europeo, dejando para fases posteriores la consolidación de las mismas y su gravamen conjunto.

Frente a estas propuestas de reforma de cara al futuro, lo que ya representa una realidad es la extensión del **comercio electrónico y otras modalidades de la economía digital** como la denominada “economía colaborativa”. Todo ello ha introducido cambios trascendentales en los modelos de negocio, ya no es tan fácil identificar la dualidad simple comprador-vendedor, hay que tener en cuenta la figura de los “afiliadores” y las plataformas de ventas. La deslocalización de las actividades a efectos fiscales es mucho más sencilla y existen claras dificultades de identificación de los sujetos pasivos e, incluso, problemas conceptuales y censales a la hora de definirlos. En esta situación, la UE ha introducido cambios recientes en la tributación del comercio electrónico, generalizando el principio de destino, eliminando los umbrales mínimos para la tributación de cada envío y simplificando, paralelamente, las obligaciones administrativas de las empresas (a través de las denominadas “one-stop-shops”). Por otra parte, las administraciones tributarias comienzan a utilizar los instrumentos tecnológicos más avanzados para identificar las transacciones y los sujetos implicados, rastreando la web y agregando y analizando los resultados, actuando en cierta forma de la misma manera que las empresas privadas en su explotación comercial del denominado “big data”.

Por último, he decidido incluir en este apartado al menos una breve referencia a dos elementos complementarios que considero relevantes. En primer lugar, el uso de “**amnistías fiscales**” como parte de la política tributaria tras episodios de fuga de capitales, lo cual continúa siendo una práctica, en mi opinión, demasiado habitual. Como comentamos anteriormente, éstas medidas pueden justificarse plenamente a posteriori de las crisis que provocaron la evasión e incluso ser rentables, sin embargo, a largo plazo constituyen un incentivo perverso para el futuro incumplidor, debilitan la moral tributaria de los contribuyentes honestos y son un síntoma de debilidades estructurales en el funcionamiento de una sociedad y una economía. En segundo lugar, y de alguna forma en sentido contrario, está el fenómeno de los “**exit-tax**” introducidos en numerosas legislaciones y que tienen por objeto hacer tributar a las plusvalías latentes no gravadas en una jurisdicción fiscal ante la eventualidad del traslado a otro país del sujeto pasivo. Esta figura tributaria es relativamente nueva y ha provocado controversia, sobre todo en un espacio con libertad de establecimiento como la UE, sin embargo, está revelándose como un elemento fundamental para asegurar el principio de territorialidad en el gravamen, al mismo tiempo que pone de manifiesto las carencias del actual sistema de cómputo de las rentas generadas.

3.3. Alternativas de tributación por fuentes y usos de renta

La búsqueda de nuevas bases tributarias para perfeccionar o transformar los sistemas tributarios ha generado propuestas tanto por el lado del gravamen de las fuentes como de los usos de la renta.

Comenzando por los usos, ante el creciente papel desempeñado por el **IVA** la preocupación por sus efectos distributivos y la ineficiencia de los mecanismos utilizados para remediarlos (exenciones y tasas reducidas) han surgido propuestas para **“personalizar” su gravamen** que podemos clasificar en dos opciones: introducir un mecanismo que permita focalizar la exención en ciertos individuos (de esta forma se invierte la lógica utilizada en el sistema universal aplicado en la mayoría de los países y en vez de identificar los bienes y servicios considerados de interés social y a continuación introducir tasas múltiples y/o exenciones a la base imponible para revertir la regresividad del IVA, se parte de la identificación de la población a la cual se desea beneficiar y posteriormente se exime del impuesto a esta población cuando ella consume este conjunto acotado de bienes y servicios); eliminar todas las exenciones y tipos reducidos e instrumentar una compensación monetaria destinada a corregir los efectos regresivos del IVA para un determinado grupo de contribuyentes. La propuesta teórica de Ainsworth, el IVA-Digital (D-VAT en su propuesta original), y la experiencia japonesa, se encuadrarían en la primera opción, mientras que la experiencia canadiense y la propuesta teórica de IVA-P (IVA Personalizado) se encuadrarían en la segunda vía de solución apuntada anteriormente.

También en el ámbito del gravamen del consumo, se encuentran las diferentes experiencias de **tributación de lo que en general podemos llamar “comida -o bebida- basura”**, bajo la forma de impuestos selectivos sobre determinados bienes como vía (complementaria a otras actuaciones preventivas, de información y educación) para reducir el consumo de productos nocivos para la salud, unos tributos, criticados por algunos por su componente intervencionista y sus consecuencias regresivas, sobre los que ya existe cierta evidencia en cuanto a su diseño y efectos.

Por último, la **imposición verde** continúa siendo una vía por explorar y consolidar. Por una parte, su utilización a pequeña escala sobre productos específicos parece tener un potencial efecto en la modificación de conductas (impuestos sobre las bolsas de plástico, envases, residuos, vehículos, consumo de agua, etc.), mientras que su aplicación sobre los principales focos de contaminación (energía, transporte, producción) se enfrenta a mayores reticencias por sus potenciales efectos negativos sobre la competitividad y, en algunos casos, las rentas más bajas, así como por la dificultad de su aplicación en los sectores contaminantes “difusos” o con mayor dificultad técnica de control de las emisiones contaminantes.

Pasando ya a las nuevas alternativas de gravamen de las fuentes de renta, la última de las novedades sería la **“tributación de los robots”**, una propuesta que ha suscitado debate pese a su nula concreción. Esta reacción es comprensible dada la acumulación de estudios que anticipan la destrucción de una enorme parte de los empleos actuales a causa de la revolución tecnológica en marcha o que, al menos, destacan los posibles riesgos existentes, sobre todo a corto/medio plazo. Sin embargo, en la actualidad el debate creo que debería servir más para ser conscientes de la transformación acelerada del mundo del trabajo y con él el de los salarios y la mayor parte de las bases tributarias que -de forma directa o indirecta- recaen sobre los mismos, obligándonos a plantearnos cuál es el futuro de la tributación ante las acuciantes

necesidades de financiación de políticas de sustitución de rentas y de educación a las que la transformación de las relaciones tecnológicas nos puede conducir.

De hecho, la reciente crisis mundial ya había abierto un debate sobre la dirección que estaba tomando la distribución de las rentas, con autores como **Piketty** previniendo frente a la acumulación de las mismas que se produce por la creciente tasa de retorno y productividad del capital en los mercados globalizados y tecnológicamente unificados. Como solución frente a este proceso, este autor propone la recuperación de la **imposición sobre el capital en forma de riqueza o patrimonio**, si fuese posible a nivel internacional y con unas tasas elevadas.

Frente a esta propuesta, existen alternativas todavía incipientes de **imposición global sobre la renta y el patrimonio** que buscarían combinar en un solo gravamen la tributación de las rentas explícitas puestas de manifiesto (de forma homogénea para todas las fuentes de renta) con el gravamen de las rentas implícitas del patrimonio personal, corrigiendo tanto la doble imposición de las rentas declaradas como la “doble no-tributación” de las rentas del capital que actualmente escapan por completo o parcialmente del gravamen. Por supuesto, para que sea efectivo un gravamen global como el propuesto, anclado en el conocimiento del patrimonio de los contribuyentes, se necesitaría de una mayor capacidad de manejo de la información por parte de la administración tributaria, la misma capacidad necesaria, al fin y al cabo, para luchar contra el fraude fiscal. Además, esta propuesta debería coordinarse con la introducción de incentivos al ahorro a largo plazo neutrales y equitativos—a través de la creación de cuentas de ahorro personalizadas-, con la reforma de la imposición societaria, para reforzar el papel del Impuesto de Sociedades como complemento del Impuesto sobre la Renta, y con la transformación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, para evitar el doble gravamen de las rentas medias y bajas y no poner en riesgo aquellas transferencias vinculadas realmente a una actividad productiva.

3.4. Financiación sub-nacional.

Para finalizar, no debemos olvidarnos de la financiación de los niveles de administración más próximos a los ciudadanos de cara a aumentar la corresponsabilidad de estas administraciones frente a los mismos, haciendo paralelas la descentralización de competencias de gasto e ingreso.

Si bien este tema nos aleja del núcleo central del debate sobre las opciones para la reforma del sistema tributario, merece la pena al menos subrayar su conexión e importancia. Especialmente preocupante es el fenómeno de las grandes áreas urbanas que concentran a gran parte de la población en la mayoría de los países y son responsables de gran parte de las prestaciones públicas más cercanas a la vida cotidiana de esta población.

En la actualidad, la estructura de financiamiento de los gobiernos sub-nacionales de la región muestra una menor descentralización de los impuestos que la media de la OCDE y un creciente peso de las transferencias. Los ingresos tributarios sub-

nacionales se derivan principalmente de impuestos indirectos sobre el consumo y las ventas, de impuestos recurrentes sobre la propiedad de bienes inmuebles y de impuestos sobre licencias para empresas y vehículos automotores. Frente a este panorama y en el marco de una reforma integral de los sistemas fiscales, podrían explorarse las **vías de participación en la imposición sobre la renta personal** la cual, aunque inexistente en América Latina, es la principal fuente de autonomía financiera en los gobiernos locales más avanzados de la OCDE, fundamentalmente en los países nórdicos.

4. REFERENCIAS DOCUMENTALES

PANORAMA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE / OCDE

[CEPAL, OXFAM \(2016\) “Tributación para un crecimiento inclusivo”](#)
[OCDE, CEPAL, BID, CIAT \(2017\) “Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe 2017”](#)
[OECD, CIAT, IDB \(2016\) “Taxing Wages in Latin America and the Caribbean”](#)
[J.R. Afonso \(2016\) “Imposto da renda baixo e diferenciado”](#)
[Hanni, Martner, Podesta \(2015\) “El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina”](#)
[Gómez-Sabaíni, Moran \(2013\) “Política Tributaria en AL”](#)
[Cobham, A. & Janský, P. \(2017\) “Global distribution of revenue loss from tax avoidance: Re-estimation and country results”](#)
[Pecho, Peláez y Sánchez \(2012\) “Estimación del incumplimiento tributario en América Latina”](#)
[Barreix, Benitez, Pecho \(2017\) “Revisiting personal income tax in Latin America: Evolution and impact”](#)
[CIATdata](#)

ESTRUCTURA GLOBAL SISTEMA FISCAL

[Meade Report The structure and reform of direct taxation IFS \(1978\)](#)
[Mirrless, J. \(Dir.\) \(2011\): Tax by design. Mirrlees Report. Institute for Fiscal Studies.](#)
[El Informe Mirrlees: opciones para España - Fundación Ramón Areces \(2014\)](#)
[OCDE \(2017\) Fiscal policy and the cycle in Latin America](#)
[OCDE Tax Web](#)
[FMI “Growth-friendly” Fiscal Policy](#)
[European commission TAXUD](#)

TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

[Base erosion and profit shifting \(BEPS\)](#)
[“Regional meeting on challenges in the sphere of international taxation” AECID-GIZ-CIAT Antigua, Guatemala, November 21-23, 2016](#)
[Auerbach, Devereux, Keen, Vella \(2017\) “Destination-Based Cash Flow Taxation”](#)

[Made in America: Destination-Based Cash Flow Taxation \(DBCFT\). CIATBlog](#)
[U.S. Department of Commerce Economics and Statistics Administration \(2014\) "What is made in America"](#)
[Compensation of employees/GDP, USA\(1929-2015\)](#)
[Common Consolidated Corporate Tax Base \(CCCTB\)](#)
[Digital Single Market - Modernising VAT for cross border e-Commerce](#)
[González García \(2017\) "El control del comercio electrónico y la economía colaborativa" \(Próximo número de Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, nº 42, 2017\)](#)
[Tax Amnesties : Theory, Trends, and Some Alternatives – IMF](#)
[Exit tax. Anti Tax Avoidance Package. European Commission \(2016\)](#)
[More on Exit Tax \(2015\)](#)
[Ruding \(1992\) Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Executive summary](#)

TRIBUTACIÓN POR FUENTES Y USOS DE RENTA

[La personalización del IVA](#)
[La imposición verde](#)
[Impuestos sobre la "comida basura"](#)
[¿Impuestos sobre los robots?. CIATBlog](#)
[Piketty \(2014\) Capital in the 21st century](#)
[Díaz de Sarralde, Garcimartín \(2015\) ¿Impuesto Global Renta/Riqueza?](#)

FINANCIACIÓN SUBNACIONAL

[OCDE Fiscal Federalism Web](#)

EXPERIENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Michael Snaauw
Comisionado Asistente
Autoridad de Ingresos
(Canadá)

Contenido: Resumen. 1. Antecedentes. 2. Los resultados hasta ahora. 3. La clave del éxito. 4. Próximas etapas.

RESUMEN

La evasión y elusión fiscal extraterritorial se han vuelto más complejas, globales y agresivas, por lo que presentan desafíos cada vez mayores a las administraciones fiscales de todo el mundo. Como respuesta, el Gobierno de Canadá se ha comprometido a tomar medidas contra con el incumplimiento fiscal internacional, y la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA por su sigla en inglés) está abordando estos desafíos en múltiples frentes para asegurar que el sistema tributario sea reactivo y justo para todos los canadienses.

Para afrontar este problema global, es necesario un compromiso firme y el uso efectivo de herramientas y asociaciones para identificar y poner en conformidad a aquellos que intentan burlar el sistema o hacer un mal uso de él. En los últimos años, incluidas las propuestas contenidas en los tres últimos presupuestos federales, el Gobierno del Canadá ha introducido más de 90 medidas para mejorar la justicia y la integridad de nuestro sistema tributario.

El gobierno federal realizó inversiones significativas en la CRA por un total de más de mil millones de dólares en concepto de mejoras de servicio y para dar respaldo a nuestros programas de cumplimiento y recaudación.

Gracias a los nuevos recursos provenientes de estas inversiones del presupuesto federal, la CRA ha aumentado su número de auditores y ha mejorado sus herramientas de evaluación de riesgos para aprovechar la nueva información e identificar a los contribuyentes de alto riesgo. La CRA ha aumentado el número de equipos de auditoría dedicados a las grandes corporaciones multinacionales, ha elevado el número de auditores asignados a las personas de alto patrimonio neto y que incumplen en el ámbito extraterritorial, y también el número de auditores dedicados exclusivamente a los promotores de operaciones de elusión fiscal. De hecho, la CRA ha puesto el foco en los promotores de operaciones de elusión fiscal y de evasión fiscal extraterritorial en el marco de su Programa de Investigaciones Criminales y varias investigaciones ya están en marcha.

La CRA ya ha tenido éxito en este frente – recaudando más de 218 millones de dólares canadienses en sanciones a terceros, dirigidas a promotores y especialistas en

declaraciones de impuestos que instaron a sus clientes a participar en arreglos, planes u operaciones tributarias agresivas o ilegales – y seguirá aumentando la aplicación de sanciones a todos los casos de incumplimiento grave.

Gracias a las mayores capacidades de recopilación de información y las mejores herramientas con que se cuenta, las administraciones tributarias hoy pueden acceder a la información más que nunca. Esta información es inestimable para contribuir a identificar y abordar el incumplimiento fiscal internacional en todos los niveles. Este documento pondrá de relieve algunas de las tareas que está emprendiendo Canadá para hacer frente a la evasión y elusión fiscal, con un énfasis especial en las nuevas herramientas, esfuerzos e iniciativas.

1. ANTECEDENTES

La globalización ha beneficiado a las economías de muchos países, impulsando el comercio y la inversión extranjera directa, apoyando el crecimiento, creando empleos y fomentando la innovación. El crecimiento económico como resultado de la globalización ha contribuido a la base impositiva.

La globalización de las transacciones financieras también ha brindado oportunidades a quienes buscan ocultar su riqueza, en parte o en todo, y evadir o evitar declarar ingresos gravables. La tecnología moderna ha facilitado a las corporaciones la tarea de transferir beneficios a países con impuestos reducidos, y ha permitido a individuos ricos mover fondos internacionalmente hacia cuentas bancarias no declaradas a las autoridades fiscales. Como se desprende de las diversas fugas de datos de los últimos años, la evasión fiscal extraterritorial y las operaciones agresivas de elusión fiscal se han vuelto más complejas, globales y sin restricciones.

La Agencia Canadiense de Ingresos está a cargo de administrar los programas fiscales, de prestaciones y de créditos en nombre de los gobiernos federales, provinciales, territoriales y de las Primeras Naciones en Canadá. Al ejecutar este mandato, la CRA destina sus principales esfuerzos a la prestación de servicios para el contribuyente y a la imposición del cumplimiento.

Canadá tiene más de 1.200 grupos corporativos grandes y la CRA cuenta con una serie de estrategias para identificar y manejar los riesgos fiscales en esta base de población contribuyente.

Al igual que muchos ciudadanos de otros países, los canadienses aparecen nombrados en documentos financieros filtrados que revelan los posibles métodos y operaciones a través de los cuales las personas pueden explotar los regímenes fiscales extraterritoriales. Si bien la gran mayoría de los 29 millones de contribuyentes canadienses cumple voluntariamente con sus obligaciones tributarias, la CRA ha estado haciendo esfuerzos concertados para comprender mejor la población de individuos incumplidores.

Se han adoptado o se están adoptando varias medidas legislativas y administrativas proactivas para identificar transacciones y personas de alto riesgo, como por ejemplo la

mayor exigencia en la presentación de informes, la tecnología de inteligencia organizacional, las cartas de estímulo y los nuevos enfoques específicos de cumplimiento.

1.1 ¿Qué hemos hecho?

En los últimos cuatro años, el gobierno canadiense ha hecho grandes inversiones en pos de su compromiso de combatir la evasión y elusión fiscal extraterritorial.

Estas inversiones e iniciativas se pueden agrupar de la siguiente manera:

1. Exigencias más estrictas de presentación de informes.
2. Iniciativas que aclaran y agilizan formularios, y procesos e iniciativas que arrojan pistas y datos.
3. Iniciativas para aumentar la capacidad y la especialización de la auditoría para responder al aumento de datos y de necesidad de atención extraterritorial.
4. Iniciativas para extraer, obtener y perfeccionar la inteligencia organizacional procesable de múltiples fuentes de datos para ampliar la cobertura y lograr comprender el cumplimiento de las poblaciones de contribuyentes.
5. Mayor nivel de intercambio de información y participación internacional.

2.2 Estructura y recursos adecuados para abordar la evasión y elusión fiscal extraterritorial.

Se ha establecido una nueva Dirección General del Sector Internacional, Grandes Empresas e Investigaciones, centrada exclusivamente en la fiscalidad internacional, la planificación fiscal agresiva, las grandes empresas y las investigaciones criminales, así como en el desarrollo de estrategias para combatir la evasión y elusión fiscal extraterritorial.

Cabe destacar que, además de dedicar más recursos y especialización a la función de auditoría, la Agencia ha estado desarrollando una mejor inteligencia para ampliar su comprensión de las poblaciones incumplidoras.

2.3 Capacidad de auditoría

Recientemente, la CRA ha contratado a cien auditores principales adicionales para llevar a cabo auditorías centradas en corporaciones multinacionales de alto riesgo. Asimismo, la CRA ha creado un Centro de Excelencia para el Cumplimiento de Promotores, con más de una veintena de auditores dedicados a identificar nuevas operaciones de evasión fiscal. Se espera que esta acción aumente unas doce veces el número de operaciones fiscales examinadas por la CRA.

2.4 Investigaciones criminales

Como parte de su continuidad en materia de cumplimiento, la CRA administra un Programa de Investigaciones Criminales (CIP por su sigla en inglés), que le da a la agencia federal herramientas adicionales para llevar a los infractores ante la justicia.

En 2012, la CRA emprendió una transformación de su programa de investigación criminal con el fin de mejorar su enfoque de los casos más graves de evasión fiscal. El programa pasó de brindarse en más de 30 oficinas de todo el país a sólo 6 oficinas. Se recapacitó a los empleados y se reclasificaron los puestos de trabajo para aumentar el enfoque en la contabilidad forense. Tal como se esperaba, durante la transición, los inventarios y las derivaciones al acusador público disminuyeron significativamente. Sin embargo, la CRA ha visto un cambio de orientación hacia casos que involucran una evasión fiscal importante – como aquéllos con un elemento internacional, operaciones fiscales concebidas para defraudar al gobierno, los que involucran el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo o la economía sumergida. Estos casos conllevan multas judiciales graves, antecedentes penales, condenas en prisión y publicidad en los medios de comunicación de todo el país.

Los primeros resultados muestran que la transformación ha producido lo esperado y que las acciones de investigación criminal de la CRA han dado como resultado un aumento significativo en el promedio de multas y en el número y la duración de las penas de prisión fijadas por los tribunales.

En virtud de la Ley de impuestos sobre la renta y la Ley de impuestos sobre el consumo, los evasores de impuestos canadienses pueden enfrentar multas judiciales de entre el 50 y el 200 por ciento de los impuestos evadidos, así como hasta cinco años de cárcel. Sin embargo, los acusados de fraude con arreglo al Artículo 380 del Código Penal de Canadá podrían enfrentar una condena en prisión de hasta 14 años.

Además, las condenas de la CRA por evasión fiscal se publican en medios locales, regionales y nacionales para aumentar la conciencia sobre los esfuerzos de la Agencia para combatir este delito en el país y en el extranjero, educar a los canadienses sobre las operaciones evasivas para evitarlas, y disuadir la evasión fiscal demostrando las consecuencias del incumplimiento. Asimismo, se registran huellas dactilares de personas condenadas por evasión fiscal, las cuales están disponibles para los organismos encargados de hacer cumplir la ley, incluidas algunas agencias extranjeras encargadas de aplicación de la ley, que podrían restringir los viajes de una persona al extranjero.

2.5 Acceso a las herramientas y a la información adecuada.

En el marco de una estrategia de inteligencia organizacional de toda la Agencia, el programa extraterritorial ha desarrollado un marco¹ para desplegar y entregar

¹ El Business Analytics Framework de Gartner, publicado el 20 de septiembre de 2011, se utilizó como una base para el Marco Extraterritorial de Información Decisional:
http://www.gartner.com/imagesrv/summits/docs/na/business-intelligence/gartners_business_analytics_219420.pdf

información decisional extraterritorial procesable. La CRA recopila y crea una cantidad significativa de datos en el cumplimiento de su mandato de administrar programas de impuestos y beneficios. Una parte importante del plan estratégico de la CRA es maximizar el uso de diferentes fuentes de datos, tales como los intercambios internacionales y la información de terceros. Se ha desarrollado una hoja de ruta de información decisional extraterritorial para intentar asegurar que se usen todos los datos de terceros, junto con otros datos de la CRA, para identificar a los contribuyentes de alto riesgo.

La estrategia de inteligencia de negocios buscará utilizar la información de fuentes tales como:

1. Programa de denunciantes de incumplimiento fiscal en el exterior
2. Transferencias electrónicas de fondos (TEF)
3. Balances de verificación de ingresos en el exterior
4. Requisitos de información sobre personas no identificadas
5. Presentación de informes país por país / Erosión de la base impositiva y transferencia de beneficios (BEPS)
6. Norma de información común (CRS por su sigla en inglés) e intercambio de información.

2.6 Programa de información tributaria extraterritorial (OTIP por su sigla en inglés)

El OTIP se lanzó en 2014 para permitir a la CRA recompensar a personas que proporcionen detalles creíbles y específicos acerca de importantes incumplimientos fiscales internacionales. En caso de que la CRA evalúe esta información y mediante ella recaude más de 100.000 dólares canadienses de impuestos federales adicionales, la recompensa estará entre el 5% y el 15% del impuesto federal asociado, excluyendo intereses y multas. Desde la creación del programa, la CRA ha firmado más de 27 contratos con informantes e iniciado más de 200 auditorías.

El programa OTIP toma medidas integrales para proteger la información personal y la identidad de los informantes en la mayor medida posible según lo exigido por la ley. Al igual que sucede con programas similares de informantes fiscales de otras jurisdicciones, se espera que el programa requiera entre 3 y 5 años para dar frutos por completo en forma de impuestos recaudados.

2.7 Información sobre transferencias electrónicas de fondos (TEF)

En enero de 2015, los intermediarios financieros canadienses (es decir, bancos, cooperativas de crédito y empresas de servicios monetarios) comenzaron a informar a la CRA de TEF internacionales entrantes y salientes de 10.000 dólares canadienses o más. Este nuevo requisito de notificación obligatoria ayuda a la CRA a identificar mejor a los contribuyentes residentes en Canadá que pueden estar participando en una

elusión fiscal internacional agresiva e intentando ocultar ingresos y activos en el extranjero.

La información de las TEF también se está utilizando para estudiar localizaciones extraterritoriales específicas y ciertas instituciones financieras. La Agencia se había comprometido a revisar el 100% de las TEF de cuatro jurisdicciones en 2016-17 y cuatro jurisdicciones al año. Las transacciones de alto riesgo se seleccionarán para nuevas acciones de revisión y cumplimiento, según corresponda.

2.8 Mejora en los balances de verificación de ingresos en el exterior (formulario T1135)

Además de la importante información recopilada por las TEF, en 2013 se modificaron los requisitos para la notificación de bienes extranjeros especificados que se tengan en el exterior, a fin de proporcionar información adicional a la CRA². Las revisiones requieren que los contribuyentes proporcionen información detallada de sus “bienes extranjeros especificados”, a saber, nombres de instituciones extranjeras específicas, países en los que se localizan los activos extraterritoriales e ingresos obtenidos en el extranjero. Se están comparando datos mejorados sobre propiedad extranjera con los datos de las TEF con el fin de identificar posibles contribuyentes de alto riesgo que intenten ocultar activos en el exterior.

2.9 Requisitos de información relativos a personas no identificadas – posesiones extraterritoriales

Los requisitos de información relativos a personas no identificadas son una parte importante de la labor de auditoría y evaluación de riesgos extraterritoriales que lleva a cabo la CRA. Estos requisitos se utilizan para identificar a los contribuyentes que utilizan cuentas extraterritoriales asociadas con instituciones o entidades financieras canadienses.

Un requisito de información anónima es una acción autorizada por el tribunal que permite a la CRA impugnar operaciones concebidas para evitar pagar o informar impuestos sobre los ingresos. Por ejemplo, la CRA puede presentar una solicitud ante los tribunales para autorizar la emisión de un requisito de personas anónimas a un tercero, como un banco nacional, para identificar los nombres de titulares de cuentas que posean activos extranjeros o que estén involucrados en transacciones financieras en el exterior.

2.10 Presentación de informes país por país / Erosión de la base impositiva y transferencia de beneficios (BEPS)

² En 2013 la CRA realizó cambios en el Formulario T1135 para incluir información más detallada sobre los bienes y activos extranjeros de los canadienses. La información adicional complementa las otras herramientas de cumplimiento y recopilación de datos de la CRA utilizadas para combatir la evasión fiscal internacional y la elusión fiscal agresiva.

La CRA firmó un convenio multilateral para implementar medidas relacionadas con tratados tributarios tendientes a prevenir la BEPS. Se trata de un acuerdo para compartir información con los socios del tratado en materia de erosión de la base impositiva y transferencia de beneficios, con arreglo a su artículo 13 sobre presentación de informes país por país.

El Proyecto BEPS tiene como objetivo impedir que las empresas multinacionales minimicen sus impuestos inadecuadamente, desplazando sus beneficios de los países donde tienen lugar sus actividades productivas de ingresos hacia jurisdicciones de poca o ninguna actividad económica.

Los informes país por país proporcionarán una visión general de alto nivel de las operaciones globales de las grandes multinacionales y contribuirán a aumentar la transparencia y a ayudar a las administraciones tributarias a realizar evaluaciones de riesgos más eficaces.

Canadá aprobó la legislación nacional necesaria para hacer cumplir el requisito de presentación de informes, desarrolló formularios electrónicos para promover la presentación electrónica, publicó directrices para las partes interesadas y los contribuyentes y está desarrollando la infraestructura necesaria para intercambiar la información de forma segura y evaluar la información que recibirá.

2.11 Norma de información común (CRS por su sigla en inglés)

En 2018, la CRA comenzará a recibir información a través de la iniciativa CRS. A través de esta iniciativa, las instituciones financieras de las cien jurisdicciones participantes deberán recopilar y entregar información financiera sobre no residentes, incluyendo dividendos, intereses y saldos de cuentas. La información recibida a través de la CRS estará en un formato estandarizado y mejorará la capacidad de la CRA para identificar activos o ingresos extranjeros no revelados anteriormente.

2.12 Comunicaciones y compromiso

A fin de asegurar un sistema tributario que sea reactivo y justo para todos los canadienses, nuestro enfoque para abordar la evasión fiscal internacional y la elusión fiscal agresiva también implica que reconozcamos la importancia de mejorar nuestras comunicaciones con los canadienses. La Agencia ha centrado sus esfuerzos de comunicación tanto interna como externamente.

En su comunicación orientada hacia afuera, el plan de comunicaciones de la CRA ha procurado:

1. Informar e influir positivamente en la percepción pública de que la Agencia es justa y constituye una administración tributaria eficaz que tiene programas bien administrados que cumplen con las inversiones del Gobierno para proteger la base imponible de trampas fiscales.

2. Informar y dar garantías a la opinión pública de que los contribuyentes de alto poder económico están sujetos a un escrutinio más minucioso y a mayores consecuencias que el resto.
3. Evitar que las corporaciones multinacionales y los individuos de alto poder económico y sus representantes o intermediarios fiscales participen en actividades de evasión fiscal / elusión fiscal agresiva; y,
4. Promover las divulgaciones voluntarias (VDP por su sigla en inglés) para corregir asuntos fiscales, y el Programa de información tributaria extraterritorial (OTIP) a fin de ayudar a combatir la evasión / elusión fiscal.

Se preparó un paquete formal de comunicaciones para el lanzamiento de las iniciativas de la CRA para abordar el incumplimiento extraterritorial y se puso a disposición una página de salto del sitio web de la CRA para notificar a informantes potenciales, contribuyentes y sus asesores de las acciones de la Agencia.

Con el fin de promover la conciencia pública como parte de todo método de transparencia y como un elemento disuasivo para la evasión y elusión extraterritoriales, la CRA informa regularmente a los canadienses sobre operaciones actuales que no cumplen con la Ley de impuestos sobre la renta, a través de su sitio web, alertas fiscales, comunicados de prensa y redes sociales como Twitter. Además, la CRA procura asociaciones en los sectores de preparación y contabilidad impositiva, así como con grupos comunitarios que puedan difundir los mensajes a comunidades vulnerables.

La comunicación interna con los empleados también es clave y se han hecho esfuerzos para asegurar que los cambios en los programas sean claros para el personal y que haya conciencia de las nuevas herramientas y medidas disponibles. Se prepararon comunicaciones internas de manera temprana, antes de los cambios organizacionales, y se concibieron actividades adicionales centradas en grupos específicos de interesados.

2.13 Comprometer el conocimiento externo

Con miras a aprovechar los esfuerzos de la Agencia para combatir la evasión y elusión fiscal internacional, la ministra de la Renta Nacional de Canadá, Diane Lebouthillier, anunció la creación de un comité asesor independiente sobre evasión fiscal extraterritorial y planificación fiscal agresiva. El Comité Asesor de Cumplimiento Extraterritorial (OCAC por su sigla en inglés)³ está compuesto por expertos independientes con gran experiencia en administración legal, judicial y fiscal. Los miembros del comité aportarán información a la ministra y a la CRA sobre estrategias administrativas que ayuden a atenuar y a desalentar el incumplimiento impositivo extraterritorial.

³ El OCAC está presidido por el Dr. Colin Campbell. El Dr. Campbell es actualmente Profesor Asociado de Derecho en la Western University y ha publicado artículos sobre temas impositivos. La Vicepresidenta del Comité es Kimberley Brooks, Profesora Asociada de la Schulich School of Law en la Dalhousie University. La Sra. Brooks, miembro de la Junta de Gobernadores de la Canadian Tax Foundation y miembro de la Asociación Fiscal Internacional, ejerció la abogacía en Toronto y el Reino Unido.

El Comité ya ha examinado el Programa Canadiense de Divulgación Voluntaria (VDP por su sigla en inglés) y ha propuesto un ajuste general del mismo para asegurar la equidad del sistema tributario, especialmente en lo que respecta a limitar el uso repetido de este programa por parte de contribuyentes sofisticados que desean minimizar lo que adeudan, restringiendo las circunstancias en que se puede utilizar. La CRA está aprovechando las recomendaciones del Comité Asesor sobre Cumplimiento Extraterritorial para revisar los parámetros del VDP.

2. LOS RESULTADOS HASTA AHORA

Se espera que el nuevo financiamiento para combatir la evasión y la elusión fiscal a partir de 2013 devuelva 2.600 millones de dólares canadienses en concepto de ingresos durante cinco años.

Desde que se introdujeron los requisitos para la presentación de informes TEF entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de enero de 2017, se han recibido 28,6 millones de informes TEF. El valor de esta información ha permitido que varias áreas de negocio dentro de la CRA identifiquen las transferencias de fondos entrantes y salientes y evalúen si está ocurriendo un posible incumplimiento. Por ejemplo, la CRA está abocando recursos a examinar las transacciones de los contribuyentes a jurisdicciones específicas e instituciones financieras que sean susceptibles de sospecha.

La CRA también está desarrollando una tecnología para automatizar la coincidencia de datos TEF y para permitir la integración de otros datos disponibles en la Agencia. Un sistema automatizado cotejará con precisión los contribuyentes frente a los registros TEF e integrará la información con los datos actuales de la CRA. Esto permitirá una evaluación integral del riesgo en aproximadamente 13 millones de transacciones TEF por año, ayudando a identificar contribuyentes que están en mayor riesgo de incumplir. La intención es asegurar un amplio uso de los datos TEF dentro de la CRA, lo cual se logrará mediante la capacitación y la divulgación continua.

En relación con las investigaciones criminales, entre 2011 y 2016, 508 contribuyentes fueron condenados por evasión fiscal. Estos casos involucraron aproximadamente 120 millones de dólares en impuestos federales evadidos y sentencias judiciales, con un total de 40 millones de dólares en multas judiciales y 2.930 meses de cárcel. De estas condenas por evasión de impuestos, 42 tenían relación con dinero y/o activos mantenidos extraterritorialmente que implicaban 34 millones de dólares canadienses en impuestos federales evadidos, multas judiciales por 12 millones de dólares canadienses y 734 meses de cárcel.

3. LA CLAVE DEL ÉXITO

3.1 Nuestra gente

La CRA ha experimentado cambios significativos en los últimos años tras el retiro de muchos de nuestros experimentados miembros del personal y la incorporación de personal nuevo destinado a cumplir con nuestros compromisos con el Gobierno de Canadá.

Para lograr la mezcla adecuada de fuerza laboral capaz de afrontar los desafíos que enfrenta la Agencia, la estrategia de contratación de la CRA respalda nuestro compromiso de encontrar el equilibrio adecuado entre la dotación interna y la contratación externa. Necesitamos tener la combinación adecuada de conocimientos técnicos y de liderazgo, aunada a nuevas perspectivas y experiencias diversas. Tener una fuerza laboral diversa ayuda a fomentar el pensamiento innovador y las soluciones creativas.

La forma en que hacemos nuestro trabajo está cambiando y esto exige una nueva forma de pensar, hacer y liderar. Es fundamental que nos concentremos en la fuerza laboral que la CRA necesitará para alcanzar sus objetivos de negocio en los próximos años, y que adoptemos una cultura de contratación para asegurar el talento necesario de cara al futuro.

En respuesta al aumento de la información disponible para detectar la evasión y elusión fiscal, la CRA reconoce que necesitará una fuerza laboral que se sienta capaz de analizar volúmenes de datos cada vez mayores y que sepa cómo utilizar los datos de manera predictiva para consolidar el servicio y el cumplimiento. Desde el personal administrativo y de oficina hasta los profesionales especializados, la CRA tendrá que seguir contratando trabajadores que actualicen continuamente lo que saben, que aprendan nuevas cosas para mantenerse siempre adaptables, y que estén al tanto de los desarrollos actuales y futuros en materia de cumplimiento extraterritorial.

La CRA ofrece planes de aprendizaje individuales para empleados, con acceso a cursos de capacitación que se desarrollan y se actualizan constantemente. Los cursos incluyen capacitación para aumentar los conocimientos de la Agencia en cuanto al examen de transacciones extraterritoriales, sobre auditoría de casos complejos en los que pueden estar involucradas estructuras jurídicas o tratados fiscales específicos, técnicas de investigación criminal y técnicas forenses e informáticas conexas.

Como parte de un método a largo plazo para asegurar que el personal de la CRA tenga las habilidades apropiadas para afrontar las complejidades cada vez mayores de evasión y elusión fiscal extraterritorial, la CRA está en proceso de contratar personal adicional con habilidades diferentes a las que se suelen encontrar internamente, a fin de institucionalizar nuevas competencias que permitan a la Agencia detectar y reducir mejor la evasión y elusión fiscal en el extranjero.

3.2 Innovación y uso eficiente de los recursos

La CRA ha realizado mejoras para abordar los desafíos relacionados con los datos, las habilidades y las herramientas. Se está utilizando las mejoras en la tecnología de la información (TI) para ayudar a gestionar el aumento de los volúmenes de datos. Dentro de la rama tecnológica de la CRA, una iniciativa de renovación de la inteligencia organizacional tiene por objetivo identificar herramientas de TI que den soporte a las necesidades de información decisional actuales y previstas. El equipo dedicado a la detección extraterritorial ha trabajado con la iniciativa de renovación de la información decisional para identificar y adquirir software que ayude a sus requerimientos de prospección de datos, análisis y presentación de informes. Los programas dedicados se centran en soluciones de inteligencia organizacional, adquisición de datos y proyectos de información decisional.

La CRA utiliza herramientas de evaluación de riesgos, análisis, pistas y datos de terceros para detectar y abordar el incumplimiento. Una evaluación y caracterización más detalladas y precisas de los riesgos de la población contribuyente permite la aplicación de un enfoque más eficaz y eficiente en términos de recursos, centrandolo los recursos especializados en las poblaciones de mayor riesgo para su auditoría.

La Agencia también está alentando acercamientos innovadores para comprometerse con los contribuyentes incumplidores e incentivar en ellos un cambio de comportamiento. La identificación temprana del incumplimiento puede permitir una pronta intervención, crear oportunidades para corregir el incumplimiento e impedir un comportamiento futuro en este sentido. Cuando los contribuyentes son evaluados como de bajo riesgo, la CRA puede involucrarlos y “darles un estímulo” hacia el cumplimiento. Este impulso, que tiene sus raíces en la economía del comportamiento, busca superar las barreras conductuales al cambiar la manera en que se presentan las opciones a las personas y así facilitar una mejor toma de decisiones. Se ha demostrado que las técnicas de estímulo tienen un poder significativo para mejorar los resultados de las políticas públicas y de la administración pública. En general, el trabajo de la CRA relacionado con el estímulo se ha centrado en aumentar la tasa de presentación y cumplimiento de los pagos.

3.3 Cooperación internacional

La localización de fondos en el extranjero requiere una cooperación internacional amplia y un intercambio de información exhaustivos. La CRA tiene la intención de aprovechar los acuerdos e iniciativas de cooperación internacional existentes. Canadá cuenta con una amplia red de tratados compuesta por 92 acuerdos fiscales, 22 acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEA por su sigla en inglés) y es signataria del convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Estos tratados y acuerdos promueven una cooperación internacional más amplia y más eficaz mediante el intercambio de información.

Además, la CRA participa en una serie de proyectos bilaterales y multilaterales en los que trabaja con otras autoridades fiscales de otras jurisdicciones, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en particular el Grupo de

Trabajo sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos y el Grupo de Trabajo Internacional Conjunto sobre Inteligencia Compartida y Colaboración (JITSIC por su sigla en inglés).

La red JITSIC establece una plataforma orientada al mayor intercambio de información, la colaboración transfronteriza cooperativa y el trabajo coordinado de casos.

Activamente comprometida a nivel internacional, la CRA tiene como objetivo obtener una mayor comprensión de la población incumplidora que puede estar involucrada en evasión o elusión fiscal extraterritorial.

4. PRÓXIMAS ETAPAS...

La CRA continuará haciendo inversiones en personas y tecnología. En los próximos años, la Agencia trabajará para mejorar su capacidad de inteligencia organizacional en un esfuerzo por mejorar su clasificación de riesgos.

La CRA continuará ampliando sus proyectos actuales, tales como los proyectos de jurisdicción de TEF, a la vez que buscará nuevas oportunidades para identificar poblaciones incumplidoras. Se utilizarán las recientes inversiones del gobierno para financiar nuevos equipos especializados capaces de manejar estas nuevas iniciativas.

La CRA continuará colaborando internamente con las principales partes interesadas de Canadá y con sus socios nacionales e internacionales, para asegurar que tengamos la información que necesitamos para cumplir con nuestros compromisos.

Además, en un esfuerzo por asegurar que los canadienses confíen en la capacidad de la CRA para identificar y corregir comportamientos de incumplimiento en el país, la Agencia continuará comunicando sus acciones y éxitos. La comunicación transparente de nuestros esfuerzos también actuará como un disuasivo para aquellos contribuyentes que continúen buscando formas de evitar o eludir el pago de su participación equitativa.

**PRINCIPALES DESAFÍOS ACTUALES DE LAS ADMINISTRACIONES
TRIBUTARIAS DIVISIÓN DE GRANDES COMPAÑÍAS E INTERNACIONAL**

Virginia Tarris

Especialista en Derecho Tributario
Servicio de Impuestos Internos
(Estados Unidos)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. Globalización. 3. Digitalización – Las ventajas y los riesgos. 4. Recursos financieros. 5. Personal. 6. Conclusión.

RESUMEN

Las administraciones tributarias enfrentan mayores desafíos a medida que la comunidad de contribuyentes se vuelve más global y que el uso (y abuso) de Internet aumenta. A medida que la recaudación de impuestos se ha desplazado en un mundo cada vez más electrónico, el conjunto de habilidades del empleado del IRS ha sido evolucionando continuamente. Cada año se reciben más y más datos y el Servicio de Rentas Internas (IRS) busca las formas más efectivas de convertir los nuevos datos en inteligencia útil (por ejemplo, para permitir al IRS identificar áreas de riesgo o identificar patrones de incumplimiento).

El aumento en las responsabilidades del IRS ocurre al mismo tiempo que la disminución en el presupuesto del IRS. Si bien abordar los retos de una disminución del presupuesto puede obligar a ser más eficiente, en algún momento se maximizan las eficiencias y sin recursos adicionales existe el riesgo de disminuir la calidad, que se manifieste en la falta de infraestructura para administrar los impuestos o el personal necesario para proporcionar el nivel adecuado de servicio al contribuyente.

El IRS aborda estos desafíos a través de su movimiento hacia un Estado Futuro, donde los contribuyentes pueden acceder al autoservicio en línea a través del IRS.gov y restringir el uso del servicio en persona o telefónico a aquellos casos donde la asistencia electrónica no es posible o suficiente. A medida que el trabajo en el IRS cambia, las habilidades requeridas de los empleados también deben cambiar. Con el aumento de los ataques a la tecnología y el aumento de riesgos de robo de identidad y el fraude al reembolso, el IRS debe invertir en tecnología con el fin de proteger los datos de los contribuyentes. El IRS ha tomado una serie de medidas para responder a estos desafíos. Sin embargo, se necesita un trabajo continuo y la reducción presupuestaria dificulta enfrentar estos retos.

1. INTRODUCCIÓN

El mundo está cada día más pequeño - o al menos parece ser. En 1522, los supervivientes de la primera circunnavegación única del mundo llegaron a España después de un viaje de tres años¹. En 1872, Jules Verne publicó *Alrededor del Mundo en Ochenta Días* como una fantasía;² En 1890, la periodista Nellie Bly completó el viaje en 72 días.³ En 1992, el supersónico Concorde completó el viaje en menos de un día y medio.⁴ Diariamente, nos desafiamos a mejorar el pasado y nos esforzamos en hacer cosas mejor, más rápidas y más fáciles.

Muchas administraciones tributarias se enfrentan a los desafíos que surgen de actividades que se producen fuera de sus fronteras, y el IRS no es una excepción. Más contribuyentes presentan declaraciones de impuestos con aspectos internacionales. A medida que los bienes y servicios desarrollados en los Estados Unidos se venden en todo el mundo, las compañías adoptan enfoques diferentes para mercadear estos productos. Muchas empresas transfieren activos, tangibles e intangibles, fuera de los límites de los Estados Unidos para establecer negocios o reorganizarse fuera de los Estados Unidos. El aumento de la disponibilidad y uso de Internet también resulta en un aumento de la globalización. El IRS necesita información ubicada en otras jurisdicciones para asegurar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de presentación de rentas de los Estados Unidos.

La digitalización del mundo también está aumentando. El Internet está en todas partes. Las personas y las empresas lo usan para comprar y vender bienes y servicios. Internet hace fácil transferir dinero, pagar cuentas, comprar billetes de avión y hacer reservas de viaje, todo desde la comodidad de casa o una cafetería. También puede hacer más difícil rastrear estas operaciones, lo que puede aumentar los desafíos de la prevención de la evasión fiscal. Igualmente, las administraciones tributarias están desarrollando procesos para abordar estos desafíos.

Además de la creciente globalización, los recursos disminuyen, al menos para el Servicio de rentas internas (IRS) de los Estados Unidos. Como resultado, el IRS tiene que hacer más con menos recursos, enfrentando una carga cada vez mayor. Se desarrollan procedimientos para maximizar el uso de recursos electrónicos para ofrecer información y servicios. Los desafíos de un presupuesto limitado de entrenamiento hacen incrementar la capacitación virtual e integrar recursos de capacitación externa.

Los cambios derivados de la globalización también afectan a la fuerza de trabajo del IRS.

¹ <http://www.history.com/topics/exploration/ferdinand-magellan>

² <http://www.notablebiographies.com/Tu-We/Verne-Jules.html>

³ [Nellie Bly Online](#)

⁴ <http://www.concordephotos.com/history-of-concorde.html>

El conocimiento de temas internacionales por todos los examinadores del IRS es necesario. Necesitamos más empleados que pueden enfrentar los desafíos del manejo de datos, incluyendo transferir información electrónicamente entre las jurisdicciones de forma segura, mantener confidencial la información recibida y hacer buen uso de los datos una vez recibidos. Competimos con la industria privada para los empleados más talentosos.

Este artículo discutirá los desafíos que enfrenta el IRS con la globalización, digitalización y recursos reducidos. Incluye un resumen de algunas de las formas en que el IRS recopila información que se utiliza para realizar evaluaciones de riesgo e identificar mejor los contribuyentes a examinar que plantean los mayores riesgos de incumplimiento.

2. GLOBALIZACIÓN

Las administraciones tributarias enfrentan desafíos únicos al abordar una comunidad de contribuyentes cada vez más global. Las empresas multinacionales (EMN) representan una gran proporción del producto interno bruto mundial con un comercio intra-empresarial que ahora representa una proporción creciente del comercio global⁵. Las mejoras en la tecnología y el aumento de la actividad global permiten a las empresas operar en localidades que están alejadas de sus clientes y prestar servicios o productos digitales por internet. Existen planificadores fiscales sofisticados que aprovechan el entorno actual mediante la identificación de áreas de oportunidades de arbitraje legal.

Estos factores han llevado a las empresas multinacionales a adoptar posiciones tributarias agresivas con mayor frecuencia.⁶ Los grandes grupos multinacionales no son los únicos que se benefician del actual sistema fiscal internacional. A la raíz de todas las empresas existen contribuyentes individuales, que también están navegando por el entorno fiscal internacional actual y buscan posibles brechas entre sus jurisdicciones de origen y en otros países.⁷ En un informe de 2014, actualizado en el año 2016, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para efectos fiscales declaró que "enormes cantidades de capitales se mantienen en el extranjero y circulan libre de impuestos, dado que existen contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones fiscales".⁸

⁵ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 7, ver <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> . [hereafter "2013 Action Plan"]

⁶ *Id.* at 7-8.

⁷ *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> . [

⁸ 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> . Los Estados Unidos habían indicado que "es difícil cuantificar la cantidad de activos que se mantienen en el extranjero o que la industria está creciendo. Se estima que varios miles de millones de dólares en activos en todo el mundo se llevan a cabo en paraísos fiscales extraterritoriales. Presumiblemente, las transferencias de los Estados Unidos representan una gran parte de esta riqueza. Una autoridad ha estimado la pérdida anual de ingresos a los EE.UU. en un mínimo de \$ 100 mil millones." Ver <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/abusive-offshore-tax-avoidance-schemes-talking-points> .

Este comportamiento subyace el inevitable desajuste creado por las variaciones en las legislaciones nacionales entre jurisdicciones. Mientras que la tributación es la base de la soberanía independiente de un país, la interacción entre las leyes y reglamentos de las distintas jurisdicciones causan brechas e incluso fricciones en ciertos casos. Hacer negocios fuera de las fronteras del país de los contribuyentes de residencia fiscal no es un fenómeno nuevo. Sin embargo, la globalización de las operaciones está aumentando, el transporte se hace más rápido, las comunicaciones son instantáneas, y operaciones que en el pasado requerían el toque personal pueden completarse ahora con el clic de una tecla. Los contribuyentes aparecen cada vez más capaces de tomar ventaja de los beneficios de las operaciones internacionales – ya sea beneficios operacionales como los costos de salario o beneficios financieros como reducir los impuestos o la transferencia electrónica inmediata de fondos a otro país. Por razones similares, personas más están viviendo o trabajando fuera de las fronteras de los Estados Unidos.

En su último Plan Estratégico, el IRS había identificado el entorno fiscal global en expansión y los cambios de modelos de negocio como una de las principales tendencias que afectan a la IRS⁹. Las empresas están adoptando estructuras más complejas y el IRS debe adaptar sus servicios para ayudar estas empresas a entender y cumplir con sus obligaciones tributarias.¹⁰

Las Jurisdicciones soberanas tienen sus propias reglas con respecto a las actividades dentro de sus fronteras que potencialmente pueden causar conflictos entre normativas fiscales. Como resultado, una doble imposición puede ocurrir. Las jurisdicciones, incluyendo Estados Unidos, entran en esquemas de acuerdos tributarios que indican cómo las jurisdicciones se concertarán mutuamente y con sus residentes cuando se presenta una doble tributación. Los acuerdos de doble imposición son comprensivos e incluyen muchos problemas tributarios, tales como si una renta ganada en otra jurisdicción se convierte en renta imponible y el grado en que ciertas rentas pagadas de una jurisdicción a otra pueden beneficiarse de un nivel reducido de impuestos. Los acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEA) proporcionan generalmente solamente para el intercambio de información entre las jurisdicciones, que pueden ayudar una jurisdicción a calcular adecuadamente un impuesto a la renta de un residente fiscal.

A. Intercambio de información para asistir al cumplimiento y responder a la evasión

Los Estados Unidos se basan en un sistema voluntario de Cumplimiento Tributario. Los contribuyentes informen y pagan sus impuestos sin intervención directa y mínima interacción con el gobierno¹¹. La tasa de cumplimiento voluntario total es

⁹ Internal Revenue Service, Plan Estratégico FY 2014-2017, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>, pg. 4 ("Strategic Plan"). El IRS también había identificado la "aceleración de la globalización" como una tendencia importante en su Plan Estratégico para el período 2009-2013. Ver <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p3744--2009.pdf>, pág. 10. Identificó la "globalización" como un factor externo que afecta el logro de la visión del IRS en el Plan Estratégico 2005-2009. Ver <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p3744--2004.pdf>, pg. 9.

¹⁰ Id.

¹¹ U.S. Department of the Treasury, *A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap* (Septiembre 26, 2006), pg. 2, disponible en <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/hp111.aspx>.

aproximadamente de 84%.¹² Una "brecha fiscal" existe cuando los contribuyentes no pagan voluntariamente y a tiempo los impuestos que deben si se aplica correctamente la ley tributaria a los hechos de las situaciones de los contribuyentes.¹³ La brecha tributaria anual promedio para 2008-2010, último año disponible, supera los \$ 400 billones.¹⁴ Parte de esta brecha fiscal resulta de no pagar impuestos de Estados Unidos en las operaciones transfronterizas por entidades nacionales o extranjeras.¹⁵

Aunque que es perfectamente legal para los contribuyentes de Estados Unidos mantener dinero offshore, es ilegal que un contribuyente no divulgue importantes posesiones fuera del país, omite reportar ingresos ganados en los Estados Unidos pero "escondidos" y omite incluir ingresos deslocalizados¹⁶. En los últimos 15 años, muchas noticias han circulado sobre el uso de cuentas en el extranjero. El Congreso organizó audiencias sobre el uso de bancos privados con cuentas anónimas.¹⁷

Como los individuos y empresas viven y operan fuera de las fronteras de los Estados Unidos, a menudo resulta difícil para el IRS, la autoridad fiscal de Estados Unidos, usar documentos e información exclusivamente en los Estados Unidos para comprender el patrimonio de un contribuyente, su situación financiera o actividades globales. A menudo los registros necesarios para proporcionar esta información – por ejemplo, registros de salarios o Estados de cuenta bancaria – se encuentran fuera de Estados Unidos y el IRS puede acceder a estos registros sólo si la jurisdicción extranjera proporciona la información. Una transparencia eficaz mediante el intercambio de información con otra jurisdicción proporciona mayor información. La transparencia para efectos fiscales de los Estados Unidos implica conocer la base imponible de los contribuyentes de Estados Unidos, tanto de particulares como de empresas, siempre que la renta es ganada o localizada. Un mayor conocimiento de la base imponible aumenta el cumplimiento de las normas y esfuerzos de cumplimiento, que, a su vez, deben aumentar los ingresos fiscales.

Existen varios enfoques para el trabajo necesario para lograr la transparencia, unilaterales o con enfoques bilaterales o multilaterales. En el enfoque unilateral, EEUU adquiere la información en una transacción unidireccional – como proveniente del

¹² U.S. Department of the Treasury, *Update on Reducing the Federal Tax Gap and Improving Voluntary Compliance* (July 8, 2009), pg. 2, disponible en https://www.irs.gov/pub/newsroom/tax_gap_report_final_version.pdf.

¹³ *Id.*, Appendix, "Understanding the Tax Gap," i.

¹⁴ IRS, *The Tax Gap*, disponible en <https://www.irs.gov/uac/the-tax-gap>. Aunque la brecha fiscal bruta promedio anual se estima en 458.000 millones de dólares, el IRS espera recuperar unos 52.000 millones de dólares eventualmente a través de pagos atrasados y acciones de cumplimiento.

¹⁵ Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA), *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 (January 27, 2009), pg. 1, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/ieereports/2009reports/2009IER001fr.pdf>. This report analyzes the international tax gap as a general concern, not for a particular year.

¹⁶ Government Accountability Office, GAO-07-237, *Additional Time Needed to Complete Offshore Tax Evasion Examinations*, (March 2007), pg. 4, disponible en <http://www.gao.gov/assets/260/258533.html>

¹⁷ El Subcomité Permanente de Investigación del Comité sobre Seguridad Nacional y Asuntos Gubernamentales del Senado ha celebrado muchas audiencias. Los títulos de los informes incluyen *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).

contribuyente o de una jurisdicción extranjera. 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 de impuestos. La transparencia multilateral se produce cuando las jurisdicciones entran en un acuerdo de intercambio de información entre 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. Por ejemplo, EEUU es signatario a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Convenio Multilateral)¹⁸. El Convenio fue desarrollado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendado por protocolo en 2010. Esta Convención es el instrumento multilateral más completo disponible para todas las formas de cooperación tributaria para luchar contra la evasión y elusión, una prioridad tope para todos los países.

Además, el IRS ha colaborado en muchos proyectos multilaterales encaminados a aumentar la transparencia. El grupo multilateral de trabajo para aumentar la transparencia y el intercambio de información es el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (Foro Global).¹⁹ El Foro Global cuenta con 139 miembros en igualdad de condiciones, y es el principal órgano internacional para garantizar la aplicación de los estándares acordados a nivel internacional de la transparencia y el intercambio de información en el área tributaria. A través de un elaborado proceso de revisión por pares, el Foro Mundial asegura que sus miembros aplican plenamente el estándar de transparencia e intercambio de información que se han comprometido a implementar. El Foro Mundial primero se centró en el intercambio de información a petición. Sin embargo, ha ampliado el alcance de su trabajo para incluir el intercambio automático de información.

En todos estos enfoques, los Estados Unidos consideran que la información debe estar disponible para su uso por las administraciones tributarias y ser salvaguardada con el máximo grado de seguridad. La mayoría de los acuerdos de intercambio bilateral y multilateral prevén el intercambio de información para efectos fiscales, así como requisitos relativos a la confidencialidad de la información que se intercambiará.²⁰

1. El Intercambio de Información a Petición

Para responder a los desafíos para la correcta aplicación de las leyes de los Estados Unidos causado por el aumento de las corrientes transfronterizas de capital o la presencia creciente de los contribuyentes estadounidenses en jurisdicciones extranjeras, debemos confiar más en la cooperación internacional entre las jurisdicciones. El intercambio de información a petición es uno de los dos estándares acordados

¹⁸Convenio conjunto del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>. Los Estados Unidos firmaron el Protocolo de la Convención en 2010, pero el Protocolo aún no ha sido ratificado por el Senado de los Estados Unidos.

¹⁹ Ver <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

²⁰ Ver Article 26 of the United States Model Income Tax Convention, disponible en <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

internacionalmente para el intercambio de información implementado por el Foro Global.²¹ Conforme a lo dispuesto en el modelo de doble tributación de Estados Unidos, las autoridades competentes de los Estados Unidos y el socio de intercambio intercambiarán la información previsiblemente pertinente para llevar a cabo las disposiciones del convenio tributario.

2. El Intercambio Automático de Información

El Intercambio Automático de Información (*Automatic Exchange of Information, o AEOI*) es el segundo de los dos estándares acordados internacionalmente para el intercambio de información del Foro Mundial.²² El intercambio automático de información no es un concepto nuevo. Sin embargo, la información recibida a menudo no estaba presentada en un formato útil para la jurisdicción receptora. Estados Unidos comenzó un proceso de intercambio automático de información más organizado con la implementación del FATCA en 2010.²³ Estados Unidos comenzó a desarrollar una plataforma común de transmisión para la información de FATCA con el desarrollo del Servicio Internacional de Intercambio de Datos.

En 2013, el G-20 expresó su apoyo para desarrollar 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.²⁴ La OCDE estableció un programa sobre el intercambio automático de información (AEOI) que desarrollara un mecanismo estándar de información.²⁵ En febrero de 2014, la OCDE publicó un estándar global único (el "Estándar común de reporte", *Common Reporting Standard, o CRS*) para el intercambio automático de información.²⁶ Establece la información de la cuenta financiera que se intercambiará, las instituciones financieras que deben informar, los diferentes tipos de cuentas y los contribuyentes involucrados, y los procedimientos comunes de diligencia debida a seguir por las instituciones financieras. La OCDE indicó en aquel momento que la nueva norma "reconoce el papel catalítico que la aplicación de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de EEUU (FATCA) ha tenido en la decisión del G-20 de mover hacia el intercambio automático de información en un contexto multilateral."²⁷ Bajo los procedimientos CRS, la información de la cuenta sería subida por la jurisdicción informando y descargada por

²¹ <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>

²² *Id.*

²³ FATCA is discussed in more detail below.

²⁴ Communiqué of G20 Finance Ministers, April 2013, párrafo 14, disponible en <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0419-finance.html>; G20 Leaders' Declaration, Septiembre 2013, párrafo 51, disponible en <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html>. En la reunión del Foro Mundial celebrada en Yakarta (Indonesia) en noviembre de 2013, el Foro Mundial acordó establecer un nuevo grupo sobre el intercambio automático de información para avanzar en el trabajo del Foro Mundial para vigilar y examinar la aplicación del intercambio automático de información compatible con la solicitud del G20, disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/ENG%20Jakarta%20Statement%20of%20Ourcomes.pdf>, párrafo 15.

²⁵ Ver <http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/>.

²⁶ <http://www.oecd.org/tax/oecd-delivers-new-single-global-standard-on-automatic-exchange-of-information.htm>

²⁷ *Id.* El Common Reporting Standard (CRS) se incorporó a una publicación más extensa, *Standards for Automatic Exchange of Financial Account Information, issued in July 2014*. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>

la jurisdicción receptora.²⁸ Más de 100 jurisdicciones ya han acordado implementar la norma CRS, con algunas jurisdicciones reportando ya en 2017.²⁹

Aunque no se ha comprometido a implementar el sistema en este momento, Estados Unidos participa en el trabajo del Foro Global sobre el intercambio automático de información en reconocimiento de la importancia de aumentar la transparencia.³⁰ Por ejemplo, Estados Unidos ha trabajado estrechamente con la OCDE para poner en práctica un sistema común de transmisión para el intercambio de información de la cuenta financiera en el sistema de información común.

Además de información sobre cuentas en el extranjero, más de 100 jurisdicciones, incluyendo Estados Unidos, están comprometidas con el intercambio automático de informes País por País. Como se indica a continuación, esta información será proporcionada por las empresas multinacionales más grandes, será compartida con jurisdicciones en las cuales estas empresas operan a través de filiales y puede utilizarse para evaluar los riesgos de alto nivel y mejorar la aplicación de normas tributarias relacionadas con los precios de transferencia.³¹

B. Reportar la actividad extranjera para ayudar al cumplimiento

Encontrar información sobre los activos de contribuyentes o actividades ayuda al IRS realizar evaluaciones de riesgo, hacer coincidir los datos y determinar cuáles contribuyentes y qué actividades pueden necesitar más revisión. Como las actividades mundiales crecen, también se necesita intercambiar parte de esta información automáticamente, como se señaló anteriormente, en un formato determinado, y tener los medios para analizar los datos brutos recibidos para determinar cuáles actividades y cuales contribuyentes deben ser más examinadas. Esta sección discutirá algunos procesos claves del IRS para recopilar información sobre las actividades globales.

²⁸ Este programa AEOI utilizó como recurso inicial una gran parte del trabajo de evaluación y apoyo de TI que se había completado en relación con FATCA: una evaluación de las prácticas de confidencialidad de una jurisdicción, la norma de información común IDES, etc.

²⁹ <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf>.

Aunque los Estados Unidos no se han comprometido a aplicar la Norma Común de Presentación de Informes, una nota de pie de página en el Informe del Secretario General de la OCDE de marzo de 2017 a los Ministros de Finanzas del G20 señala que "los Estados Unidos han indicado que están realizando intercambios automáticos de información A FATCA a partir de 2015 y ha firmado acuerdos intergubernamentales (AGR) con otras jurisdicciones para hacerlo. Los IGA de Modelo 1A firmados por los Estados Unidos reconocen la necesidad de que los Estados Unidos alcancen niveles equivalentes de intercambio automático de información recíproca con las jurisdicciones socias."

³⁰El comisionado del IRS, Koskinen, declaró a principios de 2016 que los Estados Unidos deberían utilizar la norma de presentación de informes común de la OCDE en lugar de la Ley de Cumplimiento de la Ley de la Cuenta Extranjera para que el país esté operando 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)

³¹ <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm>

1. Informes de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras

La Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA) fue promulgada en 2010.³² Requiere en general que las instituciones financieras extranjeras y ciertas otras entidades extranjeras no financieras informen sobre los activos extranjeros detenidos por cuentahabientes de los Estados Unidos o sujetos a retención en ciertos pagos realizados a las instituciones financieras.³³ Además, ciertas personas de Estados Unidos pueden tener que reportar información sobre sus cuentas financieras en el extranjero y activos en el extranjero.³⁴

Los contribuyentes de Estados Unidos comenzaron a someter el formulario 8938, declaración de especificado extranjeros activos financieros, para el ejercicio fiscal de 2011³⁵. Instituciones financieras extranjeras comenzaron a reportar información sobre las cuentas detenidas por ciertos contribuyentes de Estados Unidos en el año 2015, el mismo año que los Estados Unidos comenzaron a intercambiar información de cuenta con ciertas jurisdicciones extranjeras.³⁶ Para lograr este proceso de intercambio, el IRS desarrolló oportunamente y con éxito una infraestructura de sistema de información, procedimientos, y precauciones de uso y la confidencialidad de datos para proteger los datos del contribuyente facilitando el intercambio automático de información tributaria con cierta jurisdicción extranjera fiscales administradores como se especifica bajo los acuerdos intergubernamentales (*Intergovernmental Agreements*, o IGAs) implementando La Ley FATCA.³⁷

2. Informes País por País

Mientras que la tributación es la base de la soberanía independiente de un país, la interacción entre las leyes y reglamentos de las distintas jurisdicciones puede crear vacíos y fricción incluso. En 2012, los líderes del g-20 señalaron la necesidad de prevenir la erosión de la base y traslado de beneficios, que condujo a una petición a la OCDE para el desarrollo de un plan de acción destinado a abordar estos temas de manera coordinada e integral.³⁸ En el año 2015, la OCDE publicó su informe final, identificando 15 acciones para responder a la erosión de la base y traslado de beneficios (BEPS).³⁹

³² Public Law No. 111-147, section 501(a) and 511

³³ Internal Revenue Code (IRC) section 1471. Se requeriría la retención del impuesto sobre el pago de ingresos pasivos, tales como intereses, dividendos y regalías. IRC sección 1473(1)

³⁴ IRC section 6038D

³⁵ Sólo se exigió a los individuos que presentaran el Formulario 8938 hasta 2016. A partir del año fiscal 2016, ciertas entidades nacionales también deben reportar información sobre sus activos externos en el Formulario 8938. T.D. 9752, 81 Fed. Reg. 8838 (February 23, 2016)

³⁶ <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>

³⁷ Ver the Reciprocal Model 1A Agreement at <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

³⁸ <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.html> (párrafo 48); <http://www.g20.utoronto.ca//2012/2012-121105-finance-en.html> (párrafo 21); <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html> (párrafo 20). El plan de acción fue presentado al G20 en la reunión de julio de 2013 y contó con el apoyo de los ministros de finanzas del G20. <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html>. Ver 2013 Action Plan, *supra* note 5.

³⁹ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

La acción 13 de BEPS, documentación de precios de transferencia y presentación de informes País por País (*Country by country report*, o CbC), establecen como necesidad para ciertas grandes empresas multinacionales informar sobre sus actividades y las jurisdicciones en que operan.⁴⁰ Esta información se intercambiará automáticamente con las jurisdicciones pertinentes, que luego pueden usar la información para realizar análisis de riesgo de alto nivel y seguimiento con otras investigaciones si es necesario.⁴¹

El IRS y el Tesoro de Estados Unidos publicaron las reglamentaciones finales en junio de 2016 en relación con la obligación de las empresas multinacionales de EEUU completar y presentar el formulario 8975, el Informe País por País (CbC) y Programa A (formulario 8975), información sobre la jurisdicción tributaria e información de entidad constituyente, a cumplir con los requisitos del informe país por país.⁴² Esta información CbC se utilizará para evaluaciones de alto nivel de riesgo y el análisis estadístico.

3. Bancos extranjeros y reportes de cuentas financieras

La Ley de Información sobre moneda y transacciones extranjeras (Currency and Foreign Transactions Reporting Act) de 1970, comúnmente conocida como la ley de secreto bancario, es una ley contra el lavado de dinero. La ley requiere de un "residente o ciudadano de los Estados Unidos o de una persona haciendo negocios en los Estados Unidos, mantener registros, presentar informes, o mantener registros y presentar declaraciones, cuando el residente, ciudadano, persona hace una transacción o mantiene a una relación de cualquier persona con una agencia financiera extranjera."⁴³ Como resultado, las personas de Estados Unidos con un interés financiero en o autoridad de firma sobre al menos una cuenta financiera situada fuera de los Estados Unidos con más de \$10,000 debe revelar esta información a la red de ejecución de delitos financieros (FinCEN).

La divulgación de este interés financiero o de autoridad de firma se hace electrónicamente, preparando y presentando FinCEN 114, informe de bancos extranjeros y cuentas financieras FBAR). Una persona que mantiene una cuenta financiera extranjera puede tener una obligación de reporte aun si la cuenta no produce ingreso imponible.⁴⁴

⁴⁰ <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

⁴¹ La OCDE está elaborando directrices adicionales sobre el uso de los datos CbC.

⁴² TD 9773, 81 Fed. Reg. 42482 (June 30, 2016), disponible en <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2016-06-30/pdf/2016-15482.pdf>

⁴³ 31 U.S.C. section 5314

⁴⁴La persona también puede estar sujeta a las reglas de reporte de FATCA. El IRS proporciona una tabla para ayudar a los contribuyentes a entender si necesitan presentar el Formulario 8938 para cumplir con FATCA, FinCEN Formulario 114 para cumplir con los requisitos FBAR, o ambos formularios. Ver <https://www.irs.gov/businesses/comparison-of-form-8938-and-fbar-requirements>

4. Empresas estadounidenses en el extranjero

El IRS requiere que todos los contribuyentes de Estados Unidos que son los oficiales, directores o accionistas de ciertas corporaciones extranjeras presentar el formulario 5471, declaración de información de Personas de EEUU con respecto a ciertas empresas en el extranjero. Este formulario pide información para las empresas extranjeras, una cuenta de resultados, un balance e información sobre sus valores en entidades extranjeras. Los anexos al formulario 5471 requieren información acerca de los beneficios acumulados de corporaciones extranjeras controladas, transacciones controladas entre corporaciones extranjeras y accionistas u otros relacionados con las personas y la organización o reorganización de corporaciones extranjeras y adquisiciones y disposiciones de sus acciones.

5. Empresas de EEUU con propietarios extranjeros

El IRS requiere de todas las entidades extranjeras y personas con al menos un 25% de propiedad en una entidad de Estados Unidos presentar el formulario 5472, que incluye información de declaración de un Corporación o sociedad extranjera dedicada a comercio o negocio en los Estados Unidos y reportar información sobre estas entidades de Estados Unidos. Este formulario requiere información acerca de los accionistas extranjeros, partes relacionadas y transacciones entre la compañía de informes y las partes relacionadas extranjeras. En 2016, el IRS y el Tesoro de los Estados Unidos dictaron normas para requerir informes en el formulario 5472 por los dueños extranjeros de entidades abandonadas de EEUU.⁴⁵

6. Fideicomisos extranjeros propiedad de estadounidenses

El IRS requiere de los propietarios de Estados Unidos de ciertos fideicomisos extranjeros presentar formulario 3520-A, informe anual de fideicomiso extranjero con un propietario de Estados Unidos. Este formulario recopila información sobre el fideicomiso extranjero y sus dueños de Estados Unidos, así como su ingreso y un balance. Las personas de Estados Unidos que transfieren la propiedad a un fideicomiso extranjero deben presentar el formulario anual 3520, el informe de las transacciones con fideicomisos extranjeros y los recibos de ciertos regalos extranjeros.

7. Asociaciones extranjeras de propiedad estadounidense

El IRS requiere de ciertos propietarios de sociedades extranjeras reportar información en el formulario 8865, declaración de personas de EEUU sobre ciertas asociaciones extranjeras. Los propietarios de Estados Unidos informan sobre la titularidad en sociedades extranjeras controladas, transferencias a sociedades extranjeras, adquisiciones, disposiciones y cambios en intereses en sociedades extranjeras.

⁴⁵ TD 9796, 81 Fed. Reg. 89849 (Diciembre 13, 2016), disponible en <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2016-12-13/pdf/2016-29641.pdf>.

8. Programa de divulgación voluntaria de información externa

El IRS estableció el primer programa de divulgación voluntaria de información externa (Offshore Voluntary Disclosure Program, OVDP) en 2009 para afrontar los retos de cuentas no declaradas en el extranjero⁴⁶. Este programa permite a los contribuyentes con cuentas en el extranjero informar sobre cuentas en el extranjero y presentar declaraciones de impuestos para años anteriores. Aplicarán sanciones, que pueden ser significativas en algunos casos, pero esto permite a los contribuyentes cumplir con sus OBLIGACIONES FISCALES Y PRESENTAR INFORMES FBAR Y SEGUIR SIENDO CUMPLIDORES. OTROS OVDP fueron proporcionados en 2011⁴⁷ y en 2012.⁴⁸ En 2014, el IRS revisó y amplió el programa 2012 y proporcionó un procedimiento de presentación simplificada a los contribuyentes, si su omisión anterior fue no intencional.⁴⁹ Más de 55,800 contribuyentes han participado en programas de divulgación offshore desde 2009, y el IRS ha recaudado más de \$ 9,9 billones.⁵⁰ Además, 48,000 contribuyentes adicionales han utilizado el procedimiento de presentación simplificada, pagando aproximadamente \$ 450 millones en impuestos, intereses y multas.⁵¹

9. Resumen

La información obtenida en estos formularios contribuye a la información que el IRS puede utilizar para hacer evaluaciones de riesgo correspondientes. Sin embargo, un desafío sigue existiendo sobre cómo utilizar todos estos datos no procesados y transformarlos en información inteligente que puede ayudar a completar las evaluaciones de riesgo.

3. DIGITALIZACIÓN – LAS VENTAJAS Y LOS RIESGOS

El desarrollo y la creciente expansión del uso de Internet han cambiado la forma de hacer negocios. Más y más personas realizan sus negocios por Internet incluyendo comprar mercancías, acceso a cuentas bancarias, y comunicarse con los demás. La existencia de Internet también facilita el desarrollo de nuevos productos como moneda virtual, que traen su propio conjunto de desafíos, incluyendo cómo identificar y rastrear el uso de estos productos virtuales y cómo gravar estos nuevos tipos de productos⁵². Mientras que la digitalización facilita una economía global y ha revolucionado la manera en que las empresas son capaces de trabajar e interactuar con sus clientes y clientes, aumenta el riesgo de abuso del sistema y las amenazas potenciales a la fuerza laboral. Por último, los restos subyacentes de pregunta, ¿es fiable la información recibida a través de canales electrónicos y lo que hacemos con todo eso?

⁴⁶ <https://www.irs.gov/uac/2009-offshore-voluntary-disclosure-program>

⁴⁷ <https://www.irs.gov/uac/2011-offshore-voluntary-disclosure-initiative>

⁴⁸ <https://www.irs.gov/uac/2012-offshore-voluntary-disclosure-program>

⁴⁹ <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program-frequently-asked-questions-and-answers-2012-revised>

⁵⁰ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-committed-to-stopping-offshore-tax-cheating-remains-on-dirty-dozen-list-of-tax-scams-for-2017>

⁵¹ *Id.*

⁵² Strategic Plan, *supra* note 9, pg. 4

A. Los beneficios de la digitalización

Doscientos años atrás, transferir información de Estados Unidos a Europa hubiera necesitado dos meses. Dependía de los vientos, del capitán de la nave, y si las tormentas retrasaban la nave o no. Hoy en día, la información puede transferirse instantáneamente. Cantidades masivas de datos podría ser transferidas – hoy en día, en lugar de troncos de papel, sólo necesitamos un par de clics con la computadora.

1. Acceso inmediato

El uso de Internet facilita el acceso inmediato a las operaciones. Internet está disponible 24 horas al día, 7 días a la semana, 365 días al año. Una persona puede acceder a una cuenta, pedir un libro o transferir dinero a 3:00 AM. Internet no tiene vacaciones y no se interrumpe en los fines de semana. La generación de los mileniales considera internet – a través de sus teléfonos inteligentes - como una extensión de su vida.

2. Ahorro de costos

Las transacciones son a menudo más baratas usar la Internet. Por ejemplo, cuesta más de \$1 para enviar un cheque de reembolso de papel, pero sólo un centavo por cada depósito directo⁵³. Información de las declaraciones presentadas en papel tiene que ser transcritos por los empleados del IRS; información de las declaraciones presentadas electrónicamente está disponible inmediatamente. Como resultado, el Internet reduce los costos para individuos, empresas y administraciones tributarias.

B. Los riesgos de la Digitalización

Sin embargo, pocas cosas son libre de problemas. Tener fácil acceso a Internet no siempre es un beneficio y viene con riesgos particulares.

1. Ciberseguridad

Por sexto año consecutivo, el Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (TIGTA) ha designado la *seguridad datos de los contribuyentes y los empleados* del IRS como el desafío número uno y el reto de rendimiento frente a la IRS⁵⁴. TIGTA es necesaria por ley para evaluar anualmente e informar sobre la idoneidad y seguridad de la tecnología de información del IRS. Los resultados de este informe pueden servir como una base para mejoras tecnológicas en el futuro.

El creciente uso de Internet aumenta el riesgo de pirateo (hacking) del sistema. En 2015, el IRS identificó intentos no autorizados de acceder a la aplicación de la web de "Obtener

⁵³ <https://www.irs.gov/individuals/get-your-refund-faster-tell-irs-to-direct-deposit-your-refund-to-one-two-or-three-accounts>

⁵⁴ TIGTA, Ref. No 2016-20-094, *ANNUAL ASSESSMENT OF THE INTERNAL REVENUE SERVICE INFORMATION TECHNOLOGY PROGRAM* (Septiembre 30, 2016), pg. 7, disponible en <http://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2016reports/201620094fr.pdf>.

transcripción"⁵⁵. Los delincuentes utilizaban datos específicos del contribuyente, adquiridos de fuentes no-IRS obtener acceso no autorizado a información sobre aproximadamente 100,000 cuentas tributarias a través de la aplicación de "Obtener transcripción". Este incluye información de la Seguridad Social, fecha de nacimiento y dirección.⁵⁶ El IRS cerró la aplicación de transcripción durante varios meses hasta que las medidas de seguridad adicionales podrían asegurar que sólo los contribuyentes interesados podrían solicitar y obtener una transcripción.

Como el procesamiento de las declaraciones ha perdido el toque personal, el primer nivel de defensa contra el fraude de una persona revisando una declaración ha desaparecido. Se necesitan nuevos procedimientos para detectar para la exactitud en el momento de presentar la declaración. A veces están compitiendo objetivos de hacer el sistema en línea amigable y fácil de uso para los contribuyentes con la necesidad que cuentan con niveles adecuados de verificación para prevenir la piratería. Responder al robo de identidad – ya sea a través de la mayor revisión o proporcionando apoyo más personal cuando ocurre una violación – quita recursos que de lo contrario podrían utilizarse para proporcionar servicio del contribuyente o aumentar el cumplimiento.

Los desafíos de la Ciberseguridad también aumentan a medida que más información se transfiere electrónicamente a otros países, si la transferencia es automática (por ejemplo, datos FATCA) o en respuesta a una solicitud específica de información. El proceso de transmisión debe permanecer seguro y los datos almacenados deben ser marcados como datos de tratados protegidos de divulgación por las normas de confidencialidad.⁵⁷

2. Robo de identidad y fraude de devolución

El robo de identidad ocurre cuando alguien obtiene y utiliza injustamente datos personales de otra persona de una manera que implica fraude o engaño, generalmente para beneficio económico.⁵⁸ El uso creciente de Internet facilita el robo de información personal.⁵⁹

El robo de identidad para propósitos de empleo implica generalmente el robo de una única identidad (nombre, número de Seguro Social (SSN) o ambos) para permitir al individuo a trabajar en los Estados Unidos. El empleador informa generalmente ingresos e impuestos en un formulario W-2 presentado al IRS. Mientras que el ladrón de identidad no puede presentar una declaración de impuestos, el individuo que es el propietario legal del SSN puede presentar una declaración para informar sobre los salarios que él o ella obtuvo. El programa IRS Automated Underreporter (AUR) compara los ingresos de contribuyentes registrados con información de terceros y cantidades reportadas por los

⁵⁵ <https://www.irs.gov/uac/prepared-remarks-of-commissioner-koskinen-before-the-council-for-electronic-revenue-communication-advancement-spring-conference>

⁵⁶ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-statement-on-the-get-transcript-application>

⁵⁷ Por ejemplo, los datos FATCA se transmiten de forma segura utilizando el Servicio de Intercambio de Datos Internacionales. Ver <https://www.irs.gov/businesses/corporations/international-data-exchange-service>.

⁵⁸ <http://www.justice.gov/criminal/fraud/websites/idtheft.html>

⁵⁹ El robo de identidad sigue en la lista del IRS de estafas fiscales en 2017. Ver <https://www.irs.gov/uac/newsroom/identity-theft-remains-on-dirty-dozen-list-of-tax-scams-irs-states-tax-industry-urge-people-to-be-vigilant-against-criminals>.

contribuyentes en sus declaraciones de impuestos individuales, y puede detectar la discrepancia resultante en ingreso sub-reportado⁶⁰. El IRS luego entra en contacto con el dueño legal del SSN para ajustar los ingresos reportados y pedir pagos adicionales.⁶¹ TIGTA había revisado las acciones del IRS para ayudar a las víctimas de robo de identidad relacionados con el empleo en el año 2016 y determinó que, aunque el IRS ha progresado en abordar el robo de identidad relacionados con el empleo, todavía se necesitaba un trabajo substancial.⁶²

El fraude fiscal de reembolso por robo de identidad ocurre cuando una persona utiliza el nombre otra persona y su número de identificación de contribuyente (generalmente un SSN) a presentar una declaración de impuestos fraudulenta que reclama un reembolso de impuestos. Incluso si el IRS detecta este fraude durante su proceso de revisión, se enfrentara con la tarea larga y costosa de perseguir al ladrón para recuperar los reembolsos fraudulentos. En el año fiscal 2013, TIGTA había identificado 568,329 declaraciones de impuestos potencialmente fraudulentos con reembolsos de impuestos por un total de más de \$ 1.6 billones, una reducción de más de \$ 523 millones del año anterior.⁶³ Sin embargo, los falsos informes de salarios y retención siguen representando la mayor cantidad (\$ 1.3 billones) de reembolsos de impuestos potencialmente fraudulentos y no detectados. En diciembre de 2015, el Congreso aprobó una legislación que modifica las fechas de presentación de determinadas declaraciones y declaraciones de compensación de información de empleados y compensación de non-empleados.⁶⁴

Como resultado, todos los formularios W-2 y W-3 así como devoluciones o declaraciones de compensación de no empleados deben ser entregadas al más tardar el 31 de enero del año siguiente al año de calendario a que se refieren las declaraciones.⁶⁵ El primer año de aplicación de este nuevo plazo de presentación de informes es 2017. Este nuevo plazo hará más fácil comparar la información en el W-2 con las copias del empleador y del empleado, y contabilizar correctamente los impuestos y reembolsos a los contribuyentes.

⁶⁰El Programa AUR coincide con los ingresos y deducciones de los contribuyentes presentados en las declaraciones de información de terceros, por ejemplo, empleadores, bancos o firmas de corretaje, contra las cantidades reportadas por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos individuales para identificar discrepancias. El Programa AUR rutinariamente identifica más de 20 millones de declaraciones de impuestos individuales que contienen tales discrepancias cada año. Ver TIGTA, *Automated Underreporter Program Tax Assessments Have Increased Significantly; However, Accuracy-Related Penalties Were Not Always Assessed When Warranted* (May 8, 2015), pg. 1, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2015reports/201530037fr.pdf>.

⁶¹ TIGTA, Ref. No. 2016-40-065, *Processes Are Not Sufficient to Assist Victims of Employment-Related Identity Theft* (August 10, 2016), pg. 1, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2016reports/201640065fr.pdf>

⁶² *Id.*, p. 2

⁶³ TIGTA, Ref. No. 2017-40-017, *Efforts Continue to Result in Improved Identification of Fraudulent Tax Returns Involving Identity Theft; However, Accuracy of Measures Needs Improvement* (February 7, 2017), pg. 1 disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2017reports/201740017fr.pdf>

⁶⁴ Public Law No. 114-113, Div. Q, section 201

⁶⁵ New IRC section 6071(c). El formulario W-2 ya tenía que ser proporcionado al empleado antes del 31 de enero.

El depósito directo de reembolsos también ofrece a los criminales la capacidad de recibir rápidamente devoluciones fraudulentas de impuestos sin el reto de negociar con un cheque de papel su reembolso de impuestos.⁶⁶ Limitar el número de reembolsos de impuestos que puede ser depositado directamente a la misma cuenta de impuestos podría reducir las pérdidas asociadas con fraude. A partir de enero de 2015, el IRS limitó el número de reembolsos depositados electrónicamente en una sola cuenta financiera o tarjeta de débito pre-pagada a tres. Las restituciones a la cuarta y sucesivas automáticamente convertirán a un cheque de papel y enviadas por correo al contribuyente.⁶⁷ TIGTA había identificado errores de programación que dieron lugar a 5.447 depósitos directos solicitados un total de más de \$ 13,4 millones que no fueron convertidos a un cheque de reembolso de papel como necesario.⁶⁸ Se Notificó al IRS de estos problemas temprano en el año de procesamiento y dos errores fueron corregidos. Una corrección adicional se completara más tarde en el año de proceso.⁶⁹

En 2012, el IRS implementó un programa permitiendo a las instituciones financieras rechazar reembolsos de impuestos de depósito directo basados en las discrepancias entre el nombre de cuenta y el nombre en la declaración de impuestos. Al 30 de septiembre de 2013, las instituciones financieras habían completado 20,051 reembolsos por un total de más de \$ 66 millones.⁷⁰

El IRS organizó un congreso de seguridad con la industria fiscal y las autoridades fiscales estatales para combatir el robo de identidad.⁷¹ Las prioridades de los socios de la Cumbre para 2017 permanecen centradas en procedimientos de autenticación mejorada, mejor compartir información, mayor ciberseguridad y mayor educación del público y divulgación.⁷²

Otro tipo de fraude de devolución se produce cuando los contribuyentes disminuyen sus ingresos, inflan las deducciones o reclaman reembolsos de impuestos basados en

⁶⁶ TIGTA, Ref. No. 2008-40-182, *Processes Are Not Sufficient to Minimize Fraud and Ensure the Accuracy of Tax Refund Direct Deposits* (Septiembre 25, 2008), p. 7, disponible en

<https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2008reports/200840182fr.pdf>

⁶⁷ <https://www.irs.gov/individuals/direct-deposit-limits>

⁶⁸ TIGTA, Ref. No. 2016-40-008, *Continued Refinement of the Return Review Program Identity Theft Detection Models Is Needed to Increase Detection* (December 15, 2015), pg. 9, disponible en

<https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2016reports/201640008fr.pdf>

⁶⁹ *Id.*

⁷⁰ Testimonio de J. Russell George, Treasury Inspector General for Tax Administration, *Oversight Hearing – Internal Revenue Service*, before the Committee on Appropriations, Subcommittee on Financial Services and General Government, U.S. House of Representatives (February 26, 2014), at

<http://docs.house.gov/meetings/AP/AP23/20140226/101771/HHRG-113-AP23-Wstate-GeorgeJ-20140226.pdf>, p. 17.

Otros pasos que el IRS ha tomado para reducir el efecto del robo de identidad y el intento de fraude de reembolso incluyen: IRS Códigos de Indicadores de Robo de Identidad; Filtros de declaración de impuestos (más de 200 en el año de presentación de 2017); PIN de Protección de Identidad; Y Aplicación de Patrones de Datos para Prevenir el Robo de Identidad Futuro. Investigación Criminal está involucrada en varias iniciativas diseñadas para ayudar a los contribuyentes que son víctimas de robo de identidad y para evitar el robo de identidad o los intentos de fraude de reembolso que pueden resultar de tal robo de identidad. Incluyen: Barridos de Aplicación de Robo de Identidad y Programa de Asistencia Legal.

⁷¹ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/commissioner-koskinens-statement-on-the-security-summit-group-public-awareness-campaign>

⁷² <https://www.irs.gov/individuals/taxes-security-together>

créditos (como el *Earned Income Tax Credit*) infladas o no autorizados.⁷³ El Congreso aprobó una legislación para abordar el tema de fraude de reembolsos relativos a créditos indebidamente emitidos para créditos fiscales a la niñez o crédito tributario por ingresos devengados. La sección 6402 del código de rentas internas, que provee la autoridad para emitir créditos o reembolsos, fue modificada para proporcionar que ningún crédito o reembolso se hará al contribuyente antes del 15 de febrero⁷⁴ si cualquier parte del crédito se relaciona con el crédito tributario por hijos o el crédito tributario por ingresos devengados.⁷⁵ Esta fecha de reembolso diferido puede tener un efecto en la presentación temprana de las declaraciones. Las estadísticas de presentaciones del IRS para la semana que termina el 03 de febrero de 2017, indicó que el número de reembolsos en 2017 fue casi un 62 por ciento menos que el número de reembolsos para el mismo período del año 2016.⁷⁶ Al 10 de marzo de 2017, la diferencia era sólo una reducción de 5 por ciento de los reembolsos.⁷⁷

3. Preocupaciones acerca de la disponibilidad del acceso a Internet para todos

El defensor nacional del contribuyente, la "voz del contribuyente" dentro del IRS,⁷⁸ ha recomendado desde hace muchos años que el IRS desarrolle un sistema de cuenta en línea para los contribuyentes.⁷⁹ Muchas personas tienen acceso a las computadoras para llevar a cabo sus asuntos diarios. Sin embargo, el IRS no puede ignorar las necesidades de servicio de una parte significativa de la población contribuyente que aún requieren más opciones de servicio personalizado, como cara a cara o por servicio telefónico, debido a la preferencia o la falta de acceso a Internet.⁸⁰

⁷³Las reclamaciones de reembolso infladas, falsas deducciones y inflaron falsamente los ingresos para aumentar los créditos son tres de los estafas fiscales "sucias" del 2017. Ver <https://www.irs.gov/uac/newsroom/falsely-inflating-refund-claims-on-the-irs-dirty-dozen-list-of-tax-scams-for-2017>, <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-annual-dirty-dozen-list-of-tax-scams-to-avoid-includes-falsely-padding-deductions>, and <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-includes-falsifying-income-scam-in-2017-list-of-dirty-dozen>.

⁷⁴La provisión estipula la fecha como "el día 15 del segundo mes después del fin del año fiscal", pero la mayoría de los individuos tienen un año fiscal que termina el 31 de diciembre. IRC section 6402(m)

⁷⁵ Ver instrucciones para el formulario 1040, page 6, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040gi.pdf>

⁷⁶ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/filing-season-statistics-for-week-ending-february-3-2017>. Las comparaciones son imperfectas porque el periodo de presentación de 2016 comenzó el 19 de enero, mientras que el periodo de presentación de 2017 comenzó el 23 de enero, agregando así 4 días más al tiempo comparativo de procesamiento en 2016. El IRS declaró en su sitio web que " Se ven afectados por la nueva ley que exige reembolsos que implican el crédito del impuesto sobre la renta ganado y el crédito adicional del impuesto de niño para ser sostenido hasta la parte posterior de febrero. Muchos contribuyentes que reclaman estos créditos tradicionalmente se presentan durante las primeras semanas de la temporada fiscal. "

⁷⁷ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/filing-season-statistics-for-week-ending-march-10-2017>. También debe señalarse que la temporada de presentación de 2016 tuvo cuatro días más de procesamiento, lo que afecta a las comparaciones.

⁷⁸ <https://www.irs.gov/advocate>

⁷⁹ Ver, por ejemplo, El Informe Anual 2012 al Congreso, MSP # 14, El IRS se está esforzando para satisfacer la demanda creciente de los contribuyentes para los servicios en línea, aún más necesita hacer, pg. 251, donde el Defensor Nacional del Contribuyente afirma: "Por ejemplo, el IRS se beneficiaría de un programa de acceso a la cuenta en línea que inicialmente permitiría a los contribuyentes ver el estado de sus cuentas y permitirles interactuar directamente con el IRS". Disponible en <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2012-Annual-Report/FY-2012-Annual-Report-To-Congress-Full-Report.html>

⁸⁰ 2015 Informe Anual al Congreso, MSP # 5, ACCESO DEL CONTRIBUYENTE AL SISTEMA DE CUENTA EN LÍNEA: Como el IRS desarrolla un sistema de cuenta en línea, puede hacer menos para atender las necesidades de servicio de los contribuyentes que deseen hablar con un empleado del IRS debido a la preferencia o falta de acceso a Internet o que tienen problemas o que no son propicias a la resolución en línea.

El defensor nacional del contribuyente ha expresado su preocupación que, aunque puede parecer atractivo mover el servicio del contribuyente hacia opciones de auto-asistencia superficial de menor costo, los esfuerzos para reducir significativamente las opciones de servicio personal en última instancia perjudiquen cumplimiento voluntario.⁸¹ Mientras que la oferta de servicios en línea responde a las necesidades de algunos contribuyentes, el IRS debe investigar exactamente lo que los contribuyentes desean encontrar en línea y en persona y hacer los ajustes apropiados.

4. Nuevos retos de la digitalización

A medida que aumenta el uso de internet, los retos surgen a medida que los individuos encuentran maneras de utilizar Internet. Un ejemplo de este reto es la moneda virtual. La moneda virtual es un medio de intercambio que funciona como una moneda en algunos entornos, pero no tiene todos los atributos de la moneda real. En particular, las monedas virtuales no tienen estatus de moneda de curso legal en cualquier jurisdicción.⁸² Una moneda virtual convertible puede cambiarse por moneda real.⁸³ Toda esta actividad se lleva a cabo sin los documentos de papel.

Cuando el internet permite desarrollar nuevos usos, el IRS debe solucionar los problemas fiscales que pueden surgir. Por ejemplo, en el 2013, la oficina de responsabilidad del gobierno (GAO) recomendó que al IRS emitir más orientaciones sobre las monedas virtuales para mitigar el riesgo de incumplimiento.⁸⁴

, pg. 56, disponible en <https://taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2015-annual-report-to-congress/full-report>

⁸¹ Id. Para darse cuenta de los beneficios de una aplicación de cuenta de contribuyente en línea, el IRS debe abordar los siguientes problemas:

Desarrollar una estrategia global en línea que se centre en las necesidades y preferencias del servicio de los contribuyentes en lugar de meras demandas de negocios o presupuesto; Incorporar la investigación existente de terceros y TAS sobre las necesidades y preferencias de servicios en su visión de futuro del Estado; "Hacer lo correcto digitalmente" asegurando que la cuenta en línea proporciona a los contribuyentes un servicio que necesitan en el formato que necesitan; De lo contrario los contribuyentes pueden perder el interés y no volver al sitio;

Reconocer las consecuencias reales de estándares fuertes y necesarios de e-autenticación - con alrededor de un tercio de los usuarios que pasan las medidas de seguridad de multi-factor e-autenticación, conseguir que los contribuyentes se presenten en la "puerta de entrada" es ganar la mitad de la batalla; y dar prioridad al acceso, autoridad y preferencias del profesional para la cuenta en línea. Informe anual 2016 al Congreso, MSP # 7, CUENTAS EN LÍNEA: La investigación sobre las necesidades y preferencias de los contribuyentes y los profesionales es crítica a medida que el IRS desarrolla un sistema de cuentas en línea para los contribuyentes, pgs. 121 – 122, disponible en <https://taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2016-annual-report-to-congress/full-report>

⁸² Ya en 1995, el Congreso de Estados Unidos reconoció que "algunos" cyberpunks "han sugerido que el dinero electrónico final será una moneda sin un país." The Future of Money, HEARING BEFORE THE SUBCOMMITTEE ON DOMESTIC AND INTERNATIONAL MONETARY POLICY OF THE COMMITTEE ON BANKING AND FINANCIAL SERVICES HOUSE OF REPRESENTATIVES, October 11, 1995, pg. 46

⁸³ Statement of Jennifer Shasky Calvery, Director, Financial Crimes Enforcement network, U.S. Department of the Treasury, before the U.S. Senate Committee on Homeland Security and Government Affairs, November 18, 2013, disponible en <https://www.fincen.gov/news/testimony/statement-jennifer-shasky-calvery-director-financial-crimes-enforcement-network-0>

⁸⁴ Government Accountability Office, *VIRTUAL ECONOMIES AND CURRENCIES: Additional IRS Guidance Could Reduce Tax Compliance Risks*, GAO 13-516 (May 2013), pg. 17. Ver <http://www.gao.gov/products/GAO-13-516>. El IRS emitió el Aviso 2014-21, 2014-16 I.R.B. 938. Se prevé que la moneda virtual se tratará como una propiedad para fines fiscales de los Estados Unidos. Como resultado, todos los pagos realizados con moneda virtual deben tenerse en cuenta de la misma manera que los pagos con la moneda de los Estados Unidos: los pagos por salarios usando moneda virtual son ingresos; Los pagos por la transferencia de bienes podrían resultar en el reconocimiento de ganancias o pérdidas de capital. Ver <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-virtual-currency-guidance>.

La moneda virtual es solamente virtual, y por esta razón puede ser difícil detectarla cuando se utiliza para comprar bienes o servicios.⁸⁵ La OCDE reconoció el desafío de las monedas virtuales en su trabajo sobre la Erosión de la Base y Traslado de Beneficios.⁸⁶

4. RECURSOS FINANCIEROS

A. Cada vez más responsabilidades, incluyendo mandatos sin fondos

El papel del IRS es administrar el sistema tributario. Sin embargo, siendo la entidad de gobierno con más contactos con las personas en los Estados Unidos, el IRS también se utiliza para implementar programas sociales que pueden tener poca relación con los impuestos. Además, en algunos casos, el Congreso promulgue leyes que requieren la participación del IRS a pesar de que el Congreso no ofrece ningún recurso adicional al IRS para pagar el trabajo adicional.

Dos ejemplos recientes de este tipo de mandato sin fondos son la ley de atención médica asequible (ACA) y la Ley de cumplimiento Fiscal de cuentas Extranjeras (FATCA). La participación en los intercambios de seguro de salud ACA fue alentada por la imposición de una cuota si un individuo no ha comprado seguro de salud. La aplicación de este requisito resultó en la adición de tres líneas en el formulario 1040, Individual Income Tax Return: uno para informar el pago de la "responsabilidad individual" (el costo de no tener seguro de salud)⁸⁷ y dos relativas a la prima neta de crédito fiscal (el crédito reembolsable premio para ayudar a las personas a pagar el seguro)⁸⁸. Además, se desarrollaron nuevas formas para calcular el crédito fiscal premio⁸⁹, para reclamar una exención de la obligación de adquirir un seguro médico⁹⁰ y reportar la cobertura de seguro médico,⁹¹ el impuesto adicional de Medicare⁹² y el impuesto sobre la renta neta de inversión⁹³. Desarrollar formularios también requiere desarrollar las instrucciones y hojas de trabajo para garantizar que las cantidades son correctamente calculadas y entradas en la declaración de impuestos. Además de su impacto en el seguro de salud, por supuesto, las disposiciones de la legislación de ACA también requieren el desarrollo o revisión de otros formularios de impuestos y las instrucciones, como para el crédito tributario por adopción⁹⁴ y los servicios de bronceado interior y el impuesto sobre un

⁸⁵ <https://www.fincen.gov/sites/default/files/shared/FIN-2013-G001.pdf>; <https://www.fincen.gov/sites/default/files/2016-08/20131118.pdf>

⁸⁶ OECD (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, pgs. 43 and 44, disponible en http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WNKbVaq7q1s#page3

⁸⁷ Formulario 1040, Line 61, requerido por IRC section 5000A

⁸⁸ Formulario 1040, Lines 46 and 69, requerido por IRC section 36B

⁸⁹ Formulario 8962

⁹⁰ Formulario 8965

⁹¹ Formularios 1095-A, 1095-B, 1095-C

⁹² Formulario 8959

⁹³ Formulario 8960

⁹⁴ Formulario 8839

dispositivo médico⁹⁵. El desarrollo y la revisión de los formularios requieren la revisión de sistemas informáticos para asegurar que los sistemas se revisan adecuadamente y que la nueva línea de información se capture correctamente y no se confunde con la vieja información. El IRS gastó más de 1 billón de dólares en los cambios de tecnología de información requeridos por el ACA.⁹⁶ La difusión es necesaria, para asegurar que los contribuyentes y los asesores tributarios entienden los cambios para completar apropiadamente las declaraciones tributarias.⁹⁷

Del mismo modo, FATCA también requiere el desarrollo de formularios para la presentación de informes por las personas de Estados Unidos⁹⁸ y las instituciones financieras extranjeras.⁹⁹ El IRS hace inversiones importantes en tecnología para implementar el proceso de registro en línea y los servicios en línea de intercambio internacional de datos para la transmisión segura de datos FATCA. Además, se necesitan recursos para escribir las normas y regulaciones y otra orientación, desarrollar y administrar la evaluación de la confidencialidad en otras jurisdicciones y analizar los datos recibidos, por nombrar tres áreas que requieren recursos adicionales.

Además de responder a nuevos mandatos, el IRS tiene también una creciente carga de trabajo debido a la necesidad de responder a desafíos tales como el robo de identidad y fraude al reembolso. Por ejemplo, para eliminar el fraude al reembolso, el IRS podría simplemente retrasar emitir reembolsos hasta que se ha confirmado la legitimidad de la restitución. Sin embargo, este retraso podría demorar entre 12 y 18 meses y penalizar a los contribuyentes honestos que necesitan su cheque de reembolso para sus gastos.

Para acelerar los reembolsos legítimos y detener las devoluciones fraudulentas, se requiere acción del IRS. Estas acciones requieren recursos financieros y humanos. Sin embargo, el IRS está exitoso en esta área: El número de personas reportando nuevas identidades robadas en declaraciones de impuestos federales en el año 2016 cayó por más del 50 por ciento, con casi 275.000 víctimas menos en 2016 que en el año 2015.¹⁰⁰

⁹⁵ Formulario 720. El impuesto especial sobre los productos sanitarios fue suspendido por 2 años a finales de 2015, requiriendo una revisión al Formulario 720.

⁹⁶ Tax Notes Today, Tax Analysts Exclusive: Conversations: Koskinen Looks to Future of Tax Administration, IRS Budget, December 14, 2016, Doc 2016-24229, ("Koskinen Conversation")

⁹⁷ Por ejemplo, el IRS tiene varios vídeos de You Tube sobre la Ley de Cuidado de la Salud, la Disposición de Responsabilidad Compartida y el Crédito Tributario Premium. Ver <https://www.irs.gov/uac/videos>. El IRS Nationwide Tax Forums que se ofrecen cada año han incluido presentaciones sobre temas de ACA. Ver <https://www.irs.gov/tax-professionals/irs-nationwide-tax-forum-information>.

⁹⁸ Formulario 8938

⁹⁹ Formulario 8966.

¹⁰⁰ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-security-summit-partners-expand-identity-theft-safeguards-for-2017-filing-season-build-on-2016-successes>

Existen otros nuevos retos que se deben abordar. Por ejemplo, la moneda virtual es una economía que maneja billones de dólares.¹⁰¹ Mientras que el IRS ha emitido directivas sobre las monedas virtuales, TIGTA ha identificado deficiencias en las orientaciones, que se deben corregir. Mientras que el IRS está de acuerdo con la recomendación de proporcionar orientación actualizada, también indicó que las decisiones se basan en los recursos disponibles y que hay competencias entre prioridades concurrentes a financiar.¹⁰²

Otro reto para IRS es la ciberseguridad. El Comisario Koskinen informó recientemente que los sistemas informáticos del IRS son atacados más de un millón de veces al día.¹⁰³

Para enfrentar estos ataques, el IRS ha aumentado los requisitos de autenticación, que requiere desviar tiempo y dinero de otros objetivos.

B. Disminución de presupuesto

El presupuesto más alto jamás proporcionado al IRS fue en 2011, cuando el presupuesto fue de \$12, 358, 877,000. En aquel momento el IRS tenía 94,709 posiciones regulares de empleos¹⁰⁴. Más del 70 por ciento del presupuesto del IRS es gasto de personal.¹⁰⁵ En 2011, el IRS procesó 234,567,000 declaraciones (individual, empresa, sociedad, información, inmuebles y fideicomisos) y recogió \$ 2 trillones de dólares neto.¹⁰⁶ Desde 2011, el presupuesto y el número de empleados han disminuido, pero ha aumentado el número de declaraciones procesadas; hay 10 millones de contribuyentes más desde 2010.¹⁰⁷

¹⁰¹ GAO, Virtual Economies and Currencies: Additional IRS Guidance Could Reduce Tax Compliance Risks, *supra* note 84.

¹⁰² TIGTA, Ref. No. 2016-30-083, *As the Use of Virtual Currencies in Taxable Transactions Becomes More Common, Additional Actions Are Needed to Ensure Taxpayer Compliance* (Septiembre 21, 2016), pgs. 11, 12, 14

¹⁰³ Koskinen Conversation, *supra* note 96.

¹⁰⁴ La referencia a "posiciones medias" significa el número medio de puestos equivalentes a tiempo completo realmente utilizados para llevar a cabo las operaciones del IRS. Excluye posiciones financiadas por reembolsos de otras agencias federales y entidades privadas por los servicios prestados a estas partes externas. Ver Tabla 30, nota de pie de página (1) en el libro de datos anual del IRS para esta definición. Los libros de datos y otras estadísticas están disponibles en <https://www.irs.gov/uac/tax-stats>

¹⁰⁵ Koskinen Conversation, *supra* note 96

¹⁰⁶ La "recaudación neta" representa las colecciones brutas menos los reembolsos para el año tributario específico. No incluye los montos cobrados o reembolsados en un año fiscal posterior cuando un contribuyente presenta una declaración enmendada o es auditado por el IRS.

¹⁰⁷ Koskinen Conversation, *supra* note 96.

La siguiente tabla muestra los cambios anuales en el número de procesados las declaraciones de impuestos, el presupuesto, colecciones netos y promedio posiciones desde 2011.

Año fiscal	Declaraciones procesadas ¹⁰⁸	Presupuesto anual ¹⁰⁹	Colecciones anuales netas (pagos de impuestos menos reembolsos) ¹¹⁰	Empleos promedio ¹¹¹
2011	234,567,000	\$12,358,877,000	\$1,999,071,767,000	94,709
2012	237,345,000	\$12,059,409,000	\$2,150,891,380,000	90,280
2013	240,076,000	\$11,597,560,000	\$2,490,703,698,000	86,974
2014	239,875,000	\$11,591,007,000	\$2,690,755,432,000	84,133
2015	243,249,000	\$11,395,839,000	\$2,899,404,567,000	79,890
2016	244,246,000	\$11,707,422,000	\$2,907,303,017,000	77,924
Cambio 2011 to 2016	9,679,000 aumento	\$651,455,000 disminución	\$908,231,250,000 aumento	16,785 disminución
% cambio	4.1% aumento	5.3% disminución	45% aumento	17.7% disminución

A través del aumento de eficiencia, el IRS ha sido capaz de continuar disminuyendo el costo de recaudar ingresos. En el año Fiscal 2016, el costo total de recolección \$100 disminuyó a \$0,35.¹¹²

Sin embargo, a pesar de la eficiencia, el reducido presupuesto del IRS ha afectado el servicio fiscal y la recaudación de impuestos. En 2014, GAO informó al Congreso que los recortes en el IRS han resultado en disminuciones de personal significativas y un funcionamiento irregular. GAO analizó 5 años de información presupuestaria (años fiscales 2009 al 2014).¹¹³ Concluyó que el rendimiento previsto de cumplimiento y servicio al contribuyente fluctuó, el nivel de servicio de teléfonos disminuyó y el tiempo

¹⁰⁸ Tabla 2 del libro de datos por el año referido

¹⁰⁹ Tabla 29 del libro de datos por el año referido

¹¹⁰ Tabla 1 del libro de datos por el año referido

¹¹¹ Tabla 29 del libro de datos por el año referido

¹¹² Tabla 29, 2016 IRS Data Book, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/16databk.pdf>

¹¹³ Government Accountability Office, GAO-14-534R, *INTERNAL REVENUE SERVICE: Absorbing Budget Cuts Has Resulted in Significant Staffing Declines and Uneven Performance* (April 21, 2014), disponible en <http://www.gao.gov/products/GAO-14-534R>

de espera casi se duplicó durante el período de 5 años. El GAO encontró que los mandatos legislativos y programas prioritarios tales como el robo de identidad y ACA han causado aumento de las cargas de trabajo. Señaló que el IRS absorbe los recortes de presupuesto a través del ahorro y de la eficiencia, pero también en reducir, retrasar o eliminar servicios.¹¹⁴

Para ajustarse a los recortes presupuestarios, se retrasaron proyectos y la capacitación de los empleados fue reducida substancialmente.¹¹⁵ Aunque algunos recortes presupuestarios pueden ser mitigados por la mayor eficiencia de la tecnología, en algún momento no hay más aumento de eficiencia posible, y la capacidad del IRS a la función (prestación de servicios y recaudación de tributos) sufre.¹¹⁶ El IRS hizo "más con menos" por un período de tiempo, pero ahora está haciendo "menos con menos".¹¹⁷

C. Aumento de servicios on-line; Teléfono disminuido, servicio personalizado

Desde 2010, el presupuesto anual del IRS ha disminuido mientras que el número de contribuyentes y han aumentado las áreas que el IRS está implicado en la. Un impacto del reducido presupuesto es una reducción de empleados que prestan el servicio del contribuyente; Esto afecta a llamadas telefónicas contestadas y la capacidad del IRS para proporcionar en la persona servicio al contribuyente de centros de asistencia. El IRS debe encontrar formas rentables para servir al contribuyente. En respuesta a esta necesidad, el IRS está haciendo una transición hacia un Estado Futuro de la administración tributaria. El Estado Futuro del IRS está diseñado para preparar el IRS para adaptarse a las cambiantes necesidades de los contribuyentes.¹¹⁸

1. Estado Futuro

El IRS utiliza los avances tecnológicos para transferir la experiencia del contribuyente a un nuevo nivel. Al mismo tiempo, reconoce que los contribuyentes todavía pueden necesitar asistencia personal por teléfono o en persona.¹¹⁹

¹¹⁴ *Id.*, page 4

¹¹⁵ Los proyectos retrasados incluyen proyectos tecnológicos relacionados con los informes de información y la comparación de documentos y el programa de revisión de devoluciones. *Id.*, Página 21. Los costos de capacitación disminuyeron un 83 por ciento durante el período de 5 años. *Id.*, Pág. 22. Esta reducción en los costos de capacitación fue identificada por el Defensor Nacional del Contribuyente como uno de los problemas más graves de los contribuyentes en su Informe Anual al Congreso de 2013. Ver MSP #3, *EMPLOYEE TRAINING: The Drastic Reduction in IRS Employee Training Impacts the Ability of the IRS to Assist Taxpayers and Fulfill its Mission*, disponible en <http://taxpayeradvocate.irs.gov/2013-Annual-Report/full-2013-annual-report-to-congress.html>

¹¹⁶ Koskinen Conversation, *supra* note 96

¹¹⁷ *Id.*

¹¹⁸ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/future-state-initiative>

¹¹⁹ <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-future-state>

El Estado Futuro del IRS se construye alrededor de seis temas estratégicos y un área de enfoque de fortalecimiento de la seguridad cibernética y eliminando el robo de identidad. Los seis temas son:

- Facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes a seguras herramientas innovadoras y el apoyo
- Comprender el comportamiento de contribuyentes que no cumplen y desarrollar enfoques para desalentar y cambiarlo
- Aprovechar y colaborar con los interesados externos
- Cultivar una personal bien equipado, diverso, cualificado y flexible
- Seleccionar el trabajo de más alto valor usando análisis de datos y un circuito de retroalimentación robusta
- Manejar las operaciones del IRS con más agilidad, eficiencia y eficacia.¹²⁰

a. Centrar los recursos en los temas más estratégicos

El Estado Futuro del IRS se centra en los contribuyentes y cómo prestar los servicios que necesitan en la manera apropiada para ellos. Una parte fundamental de este esfuerzo es dar a los contribuyentes una experiencia en línea más completa para asegurar interacciones eficaces con el IRS, ahorrando los escasos recursos del IRS en servicios por persona para servir a quienes necesitan asistencia personal más fácilmente.

El IRS mantendrá el servicio de telefonía y centros de asistencia al contribuyente, pero las mayores oportunidades para asistencia en línea permiten reservar estos servicios personales para las personas que no pueden encontrar ayuda en línea. Por ejemplo, cada persona que tiene acceso a "Dónde está mi reembolso" on-line, que proporciona exactamente la misma información sobre el estado y momento de una devolución de impuestos que habría proporcionado un abastecedor del servicio telefónico – reduce el número de llamadas telefónicas. Al reducir la cantidad de llamadas de rutina, el IRS puede responder mejor a las quejas sobre largos tiempos de espera para asistencia telefónica. Los contribuyentes también tienen que hacer ahora una cita con el centro de asistencia, que debe tener el beneficio de proporcionar una experiencia más estructurada.¹²¹

Un otro enfoque para mejorar el servicio al contribuyente es mejorar la ejecución del cumplimiento. Para cumplir con sus objetivos de cumplimiento el IRS necesita volverse más rápido y más inteligente. Con un sistema más moderno, el IRS puede identificar los problemas cuando se presenta una declaración – en lugar de ponerse en contacto con el contribuyente un año después de los hechos mientras el medidor va corriendo sobre posibles intereses y multas. El IRS debe interactuar con los contribuyentes tan pronto como sea posible a las cuestiones de incumplimiento así se corrigen sin contactos de seguimiento costosos o auditorías de mano de obra intensiva.

¹²⁰ *Id.*

¹²¹ <https://www.irs.gov/help-resources/contact-your-local-irs-office>

Este esfuerzo de identificar los problemas de manera temprana también ayuda en la batalla sobre el uso de identidades robadas para presentar declaraciones de impuestos fraudulentas. El IRS sigue buscando ofrecer una mayor seguridad en el futuro, al buscar más formas de proteger a los contribuyentes y asegurándose de que está interactuando con la persona adecuada. Mejorar la autenticación de identidad y salvaguarda de la confidencialidad de los datos recibidos siguen siendo temas importantes.

b. Deseleccionar

Otro concepto del Estado Futuro es la "selección del trabajo de mejor valor usando análisis de datos y un circuito de retroalimentación robusta."¹²² El IRS puede utilizar información mejorada para centrar sus recursos de forma constructiva. La inversa de la selección del "valor más alto" es anular la selección del trabajo de valor inferior. En el pasado, el IRS puede haber utilizado información estadística, como la cantidad de ingreso bruto, para seleccionar los contribuyentes para auditoría sin ninguna indicación que hayan problemas pendientes de auditoría. Sin embargo, con recursos limitados, el tiempo auditando a contribuyentes obedientes es tiempo perdido a menos que la auditoría proporcione el IRS con información útil. Para maximizar los recursos, el IRS va a decidir cuáles contribuyentes no auditará – como aquellos contribuyentes que cumplen consistentemente o cuyas auditorías constantemente produjeron ajustes muy pequeños.

Los contribuyentes pueden ser auditados de vez en cuando, pero, en general, el IRS se centrará en declaraciones de impuestos que parecen más peligrosas basado en un análisis previo a la auditoría.

c. Procesos de tratamientos adaptados

Además de tomar mejores decisiones acerca de que los contribuyentes a auditar, el Estado Futuro prevé que el IRS funcionará con eficacia y eficiencia. Esto se ajusta a la estructura del Estado Futuro LB&I que incluye identificación específica, con procesos de tratamiento ajustados a medida para lograr los resultados de cumplimiento deseados.¹²³

Estas secuencias de tratamiento ajustadas a medida pueden incluir enviar cartas solicitando información o aclaraciones en lugar de automáticamente iniciar una auditoría.

¹²⁴

2. Revisión de los servicios en línea

El IRS progresa hacia una cuenta completa de contribuyente. Esto incluye la capacidad de preparar y enviar una declaración de impuestos en línea, vía un programa Free File, disponible a los contribuyentes cuyas rentas de 2016 son menor de \$64,000 o vía los

¹²² <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-future-state>

¹²³ <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/d11809--2016-01-00.pdf> ; Ver <https://www.irs.gov/businesses/large-business-and-international-launches-compliance-campaigns>

¹²⁴Para los tipos de preguntas que el IRS podría pedir al contribuyente en una carta, ver <https://www.irs.gov/individuals/understanding-your-irs-notice-or-letter>

formularios Free File, disponible para todos, donde el contribuyente hace la mayor parte de los cálculos.¹²⁵

Después de cumplidos los requisitos de autenticación apropiados, un contribuyente puede ir en línea para:

- Encontrar el saldo pendiente
- Pagar cualquier saldo pendiente
- Completar un acuerdo de plazos de pago
- Averiguar el estado de un reembolso
- Obtener una transcripción¹²⁶

El IRS también está mejorando la forma de la información proporcionada a los contribuyentes. El IRS proporciona dos programas interactivos en IRS.gov que los contribuyentes pueden utilizar para encontrar las respuestas a las preguntas generales. El programa de asistente fiscal interactivo sigue un formato guiado de preguntas y respuestas que identifica selecciones dependiendo de la respuesta de los contribuyentes a preguntas.¹²⁷ Tax Trails ayuda a los contribuyentes a encontrar respuestas a preguntas generales sobre créditos fiscales, deducciones, base imponible y otros temas tributarios a través de otro formato de preguntas y respuestas.¹²⁸ El IRS también proporciona videos útiles en You Tube ¹²⁹ y proporciona asistencia a través de otras aplicaciones móviles.¹³⁰

El IRS trabaja activamente en un programa llamado Comunicaciones Digitales del Contribuyente. Esto le dará una forma más moderna, eficiente y segura para comunicar y transferir documentos digitales y ayuda del IRS para resolver los problemas más eficientemente. El contribuyente se registre en el sistema en línea y luego puede comunicarse con el IRS por Internet.¹³¹

¹²⁵ <https://www.irs.gov/uac/free-file-do-your-federal-taxes-for-free>

¹²⁶ Koskinen Conversation, *supra* note 96. La información sobre los recursos y herramientas en línea a disposición del contribuyente se encuentra en <https://www.irs.gov/help-resources/telephone-assistance>.

¹²⁷ <https://www.irs.gov/uac/interactive-tax-assistant-ita-1>

¹²⁸ <https://www.irs.gov/individuals/tax-trails-main-menu>

¹²⁹ <https://www.irs.gov/uac/videos>

¹³⁰ <https://www.irs.gov/uac/irs-new-media-1>

¹³¹ El programa de Comunicación Digital del Contribuyente se describe en la Declaración de Evaluación del Impacto de la Privacidad en el sitio web del IRS en <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tdc-pia.pdf>. El Comisionado Koskinen también se refirió al programa de Comunicación Digital del Contribuyente como un ejemplo del tipo de mejora del servicio que el IRS estaba probando. Ver Testimonio escrito de John A. Koskinen ante el Comité de Finanzas del Senado sobre la Temporada de Presentación del 2017 y las Operaciones del IRS (6 de abril de 2017), disponible en <https://www.irs.gov/uac/newsroom/written-testimony-of-john-a-koskinen-before-the-senate-finance-committee-on-the-2017-filing-season-and-irs-operations-april-6-2017>.

5. PERSONAL

El IRS identificó que "mantener a una fuerza laboral calificada y talentosa" como una tendencia importante que afecta al IRS en el Plan estratégico para 2014-2017.¹³² Los empleados son el activo más valioso en una administración tributaria efectiva.¹³³ El IRS está siendo desafiado continuamente con la tarea de mantener a una fuerza laboral con habilidades diversas y avanzadas para responder a la complejidad cada vez mayor de la administración tributaria y la creciente demanda de servicios de contribuyentes.¹³⁴ El IRS continúa enfrentando el desafío de retiros masivos de personal, que crea un desafío de gestión del conocimiento. La reducción del presupuesto del IRS ha resultado en una disminución de la dotación de personal, con un aumento de trabajo para los empleados restantes. Además, la futura fuerza de trabajo también debe estar preparada para interactuar con una población cada vez más diversa, incluyendo a los contribuyentes que hablan diferentes idiomas.¹³⁵

La inspección TIGTA había identificado el «Capital humano» como uno de los 10 problemas más graves de gestión del IRS desde el año fiscal 2002 a través del año fiscal 2016.¹³⁶ En su primera evaluación de los progresos del IRS para hacer frente a sus desafíos de capital humano, el TIGTA señaló que "el trabajo realizado por los empleados del IRS requiere en permanencia mayor experiencia y las leyes se convierten en sistemas más complejos, los sistemas manuales usados por en la administración se convierten en apoyo computarizado, y los intentos de eludir el cumplimiento de las leyes tributarias se vuelven más sofisticado."¹³⁷ Aunque no fue identificado como uno de los 10 retos principales para el año Fiscal 2017, TIGTA indicó que "el capital humano sigue siendo un problema subyacente grave que afecta a cada uno de los 10 desafíos mayores de la gestión".¹³⁸ Los presupuestos más bajos y la reducción de personal han afectado los programas prioritarios del IRS, incluidas las actividades de servicio al cliente y de cumplimiento.¹³⁹

¹³² Strategic Plan, *supra*, note 9, pg. 8. El IRS ha identificado los problemas de la fuerza laboral como un desafío en cada uno de los cuatro Planes Estratégicos emitidos desde 2001. Plan Estratégico para 2009 – 2013, *supra* note 9, pg. 9; Plan Estratégico 2005-2009, *supra* note 9, pg. 10; Internal Revenue Service, Plan Estratégico 2000 – 2005, pg., 55, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p3744--2001.pdf>.

¹³³ Plan Estratégico, *supra*, note 9, pg. 16

¹³⁴ *Id.*, pg. 8

¹³⁵ *Id.*, pg. 9

¹³⁶ TIGTA, Ref. No. 2013-10-017, *Improvements Have Been Made to Address Human Capital Issues, but Continued Focus Is Needed* (January 11, 2013), Highlights, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2013reports/201310017fr.pdf>. Todos los informes de TIGTA sobre Desafíos de Gestión y Desempeño desde 2007 están disponibles en el sitio web de TIGTA en https://www.treasury.gov/tigta/oa_management.shtml

¹³⁷ TIGTA, Ref. No. 2009-10-118, *To Address Its Human Capital Challenge, the Internal Revenue Service Needs to Focus on Four Key Areas*, (August 19, 2009), pg. 1, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2009reports/200910118fr.html>. Las directrices generales para la contratación en el IRS se establecen en IRM 6.332, disponible en https://www.irs.gov/irm/part6/irm_06-332-001.html

¹³⁸ https://www.treasury.gov/tigta/management/management_fy2017.pdf, pg. 2

¹³⁹ *Id.*

A. Contratación

TIGTA ha indicado que "el reclutamiento y la retención de empleados calificados es esencial para el mantenimiento de una fuerza de trabajo de alta calidad".¹⁴⁰ El IRS necesita que "las personas adecuadas sean en el lugar correcto en el momento adecuado para proporcionar a los contribuyentes con servicio de alta calidad y a hacer cumplir la ley con integridad e imparcialidad para todos." ¹⁴¹

Como el ambiente laboral cambia, es esencial para el IRS evaluar el tipo de destrezas necesarias para que el empleado cumple su misión. A medida que se amplían los servicios electrónicos, y que la seguridad cibernética y tecnología actualizada, incluyendo análisis de datos, se vuelven más críticas, el IRS debe evaluar las habilidades necesarias para abordar cuestiones de seguridad cibernética y tecnología de la información de hoy mediante la contratación de más especialistas en esas áreas y menos transcritores de datos. Puesto que estos problemas y desafíos no son únicos, el IRS debe competir con el sector privado por los expertos en tecnología, especialmente los que tienen experiencia de ciberseguridad. Esto es difícil por muchas razones, incluyendo la capacidad para contratar, la necesidad de desarrollar las descripciones de la posición nueva o adaptable, el tiempo de contratación y los topes de remuneración.

Para que el IRS permanezca ágil y competitivo, se deben identificar las habilidades necesarias para las tareas y ajustar sus esfuerzos de reclutamiento para contratar a la persona adecuada para el trabajo adecuado. Con esto vienen retos de financiación ya que existen incrementos de salarios para varias posiciones. Por ejemplo, el sueldo de un especialista en ciberseguridad experimentado es superior al salario de un transcriptor de datos. Aunque es una diferencia de uno por uno en las posiciones laborales, el costo total es mayor.

La creciente globalización de los negocios también afecta a los conjuntos de habilidades requeridas por nuevos empleados y cómo son reclutados. Los problemas de precios de transferencia representan aproximadamente el 46 por ciento de los problemas internacionales de LB&I y 71 por ciento de las cantidades potenciales de ajuste en dólares de todas las cuestiones internacionales.¹⁴² Para tratar correctamente los temas de precios de transferencia, el IRS necesita economistas, abogados y examinadores internacionales. En el pasado, los examinadores "crecieron" dentro de la organización; sin embargo, el IRS ahora busca contratar auditores que ya tienen experiencia internacional de precios de transferencia para minimizar el tiempo de la capacitación. El IRS está también cambiando a "tiempo de entrenamiento específico" sobre temas específicos en lugar de intentar entrenar a todos los empleados en un área general. Ya que el IRS recibe más datos automáticamente, incluyendo la información de las instituciones financieras para cumplir con FATCA o con la información sobre las empresas multinacionales para la presentación de informes País por País, el IRS

¹⁴⁰ TIGTA, Ref. No. 2013-10-017, *supra* note 136, Highlights

¹⁴¹ *Id.*

¹⁴² TIGTA, Ref. No. 2016-30-090, *Barriers Exist to Properly Evaluating Transfer Pricing Issues* (Septiembre 28, 2016), pg. 18, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2016reports/201630090fr.pdf>.

necesitara un mejor análisis de datos, que requiere las contribuciones de empleados formados. Además de almacenar los datos de forma segura, el nuevo trabajo incluye la capacidad para transmitir datos fuera de los Estados Unidos con seguridad, recuperar y analizar los datos, usar diferentes esquemas y hacer uso de los datos. Por ejemplo, podemos necesitar manejar los datos para buscar tendencias que pueden aparecer solamente con bajo análisis.

Los empleados de hoy deben ser flexibles y capaces de abordar los complicados retos tributarios mover de tema a tema como se presentan los retos. Por ejemplo, el grupo de soluciones de datos dentro de la oficina del Comisionado Adjunto, la integración de cumplimiento mejora la eficiencia y flexibilidad de suministro de datos necesario para la administración tributaria efectiva. En los últimos diez años, el grupo ha pasado hacia un "modelo adaptativo" de entrega de proyecto, donde la empresa tiene una necesidad, pero el producto es difícil de definir y debe ser flexible.

La adopción del modelo adaptativo, específicamente la transición hacia el Modelo Ágil¹⁴³, han hecho innecesario cualquiera de las habilidades técnicas anteriormente requeridas.

Ahora la gestión de proyectos y conocimientos técnicos son un requisito para los empleados. El despliegue del programa Cuartas Herramientas General de Idioma, que reduce el tiempo total, el esfuerzo y el coste de desarrollo de software, también han cambiado el tipo de empleados contratados. Es muy importante tener expertos en conocimientos de gestión de proyectos para gestionar los procesos y conocimientos para hacer el trabajo de desarrollo real. También es importante tener conocimientos que tradicionalmente no ha sido recogido juntos dentro del mismo grupo a entender el potencial de y tomar ventaja de la tecnología. El alineamiento funcional de la mayoría de las organizaciones (gestión de abogados, ingenieros manejar ingenieros) no es la estructura correcta para una oficina de gestión de proyecto o portafolio.

Las habilidades necesarias para aprovechar ágilmente de la tecnología no son habilidades tradicionales y tienden a ser mal entendido o no apreciada por las funciones de gestión tradicionales. Además, puesto que estas habilidades son fuera de la estructura organizacional tradicional, hay no hay carreras para estas habilidades. Recientemente el Congreso aprobó la ley de rendición de cuentas programa gestión de mejoramiento, que requiere la oficina de gerencia y presupuesto a establecer normas de gobierno para la gestión de programas y proyectos.¹⁴⁴ Esto eventualmente cambiar el paisaje y mejorar nuestra capacidad para reclutar talento de calidad superior. Además, retener el talento es una preocupación como industria privada está dando cuenta del valor de la ciencia de los datos y el modelo de desarrollo de proyecto de adaptación. La mayoría empleados de tecnología de la información del IRS podrían aumentar notablemente sus ingresos en el sector privado.

¹⁴³ Strategic Plan, *supra* note 9, pgs. 12 and 21. El "Modelo Ágil" es una metodología que anticipa la necesidad de flexibilidad y aplica un nivel de pragmatismo en la entrega del producto terminado. Se centra en mantener los procesos simples, probar a menudo y entregar piezas funcionales de un nuevo proceso tan pronto como estén listas. El objetivo del desarrollo ágil es basarse en pequeños cambios a medida que avanza el proyecto.

¹⁴⁴ Public Law No. 114-264

B. Educación y capacitación

Uno de los temas estratégicos del Estado Futuro del IRS es una plantilla bien equipada, diversa, cualificada y flexible. El desarrollo de este alto calibre empleado requiere entrenamiento. La disminución del presupuesto de capacitación ha requerido una mayor creatividad en la capacitación de nuestra fuerza de trabajo. Del mismo modo, como el impacto de la digitalización de la economía sigue evolucionando, las habilidades con que equipamos a empleados también deben ser creativas para asegurarse de que son adaptables a cambiantes desafíos.

TIGTA señaló que el presupuesto de capacitación del IRS ha disminuido substancialmente desde 2010; entre el año fiscal 2010 y el año fiscal 2013, el presupuesto de capacitación total disminuyó nueve veces desde \$ 181,4 millones a \$ 21 millones.¹⁴⁵ En 2013, el defensor nacional del contribuyente identificó la reducción en la capacitación como uno de los problemas más graves que enfrentan a los contribuyentes.

¹⁴⁶ Como resultado, se ha vuelto más difícil para que los empleados tengan la capacitación necesaria, sobre todo cuando el tipo de retos, es decir, internacionales o complejas transacciones que pueden encontrar, han cambiado y continuará evolucionando.

Todos los examinadores del IRS deben ser capaces de identificar los problemas nacionales e internacionales y examinar correctamente tales devoluciones. Aunque ha disminuido el presupuesto de capacitación, el IRS sigue reconociendo la importancia de la capacitación y ofrece capacitación en muchas formas.

1. Formación del personal nuevo

El IRS ofrece capacitación interna substancial para nuevas contrataciones. Este va de capacitación desde la capacitación estándar a cada nuevo empleado a la capacitación especializada a un empleado contratado para revisar los casos de precios de transferencia compleja. Entrenamiento está diseñado para proporcionar los conceptos fundamentales, diversidad, acoso, acceso no autorizado a información confidencial, etcétera. Algo de entrenamiento está diseñado para preparar al individuo para el trabajo específico que fueron contratados para llevar a cabo.

2. Entrenamiento anual

Los empleados tienen capacitación anual obligatoria para que algunos conceptos se refuerzan continuamente, como impedir el acceso no autorizado a la información del contribuyente, las violaciones de ética, el acoso, etc. Algunas de estas capacitaciones son virtual a través de plataformas en línea como Live Meeting y Saba. Una cantidad limitada de entrenamiento se proporciona en casa y a menudo este formato debe ser

¹⁴⁵ TIGTA, *Several Changes Sought by the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 Remain a Challenge*, Reference Number: 2016-IE-R005 (March 28, 2016), page 21, disponible en <https://www.treasury.gov/tigta/ierereports/2016reports/2016ier005fr.pdf>

¹⁴⁶ 2013 Annual Report to Congress, MSP #3, *supra* note 115, pg. 40.

justificado. Algunos cursos se proporcionan a través de programas pre-empaquetados o pregrabados.

3. Módulo de capacitación a la conciencia global

El IRS ha preparado un módulo de capacitación de sensibilización Global internacional de examinadores que está disponible en su sitio web público.¹⁴⁷ Este módulo de capacitación de examinadores tributarios internacionales (ITE) a consideraciones importantes relacionadas con tratados tributarios y el ambiente global de la administración tributaria. El módulo proporciona información general para ITE haciendo un ajuste de impuestos fronterizos que podría dar lugar a doble imposición y explica lo que se necesita para mantener un ajuste de impuestos fronterizos bajo tratados bilaterales impuestos. También proporciona una visión general del papel del examinador en administración tributaria global. Incluye información sobre transferencia de precios, impuestos tratados y cómo operan, el papel de la autoridad competente y los procedimientos de acuerdo mutuo de tratados¹⁴⁸ y el proyecto BEPS de la OCDE.

4. Formación en el trabajo

Para facilitar la capacitación en el trabajo y en el tiempo, LB&I y tiene unidades de práctica así como otro tipo de capacitación virtual disponible. Expertos en áreas de práctica realizan entrenamiento en un número de unidades de práctica cada mes a través de SABA, que proporciona una cantidad limitada de participación del grupo y conversación. Además, los empleados pueden participar en cualquier curso on-line ofrecido por SABA. El IRS participa en Learn and Lead 24 x 7, una amplia biblioteca en línea para el desarrollo personal y profesional del empleado. El contenido está disponible en una variedad de formatos para satisfacer los diversos estilos de aprendizaje de los empleados e incluye cursos, libros, videos, simulaciones y grabaciones de audio. El material está disponible para habilidades de negocios, liderazgo, escritorio, temas de bienestar y mucho más. Algunos cursos pueden tomarse en cualquier momento, mientras que un otro tipo de capacitación es obligatoria y aborda un tema específico. Por ejemplo, después que LB&I reviso su publicación 5125, sobre Grandes Negocios & Proceso Internacional de Examen, en el año 2016, todos los empleados de LB&I tenían que tomar un curso en línea sobre el nuevo proceso de examen. Del mismo modo, el IRS identificó una necesidad de capacitación en monedas virtuales y ambos LB&I e Investigación Criminal proporcionaron la capacitación.¹⁴⁹

¹⁴⁷ https://www.irs.gov/pub/irs-utl/Global_Awareness_Training_for_IETs.pdf

¹⁴⁸ El procedimiento de acuerdo mutuo se establece en el artículo 25 del Modelo de Convenio sobre la doble imposición de los Estados Unidos, disponible en <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

¹⁴⁹ TIGTA, Ref. No. 2016-30-083, *supra* note 102, pg. 3

5. Portal de capacitación del IRS

El IRS ha desarrollado el Portal de capacitación del IRS.¹⁵⁰ Se trata de una plataforma en línea al servicio del personal dando acceso a toda la gama de productos y servicios que facilitan la capacitación, el desarrollo, plan de estudios y la trayectoria apropiada de aprendizaje.

Los empleados del IRS pueden también participar en un programa de grado en un colegio o Universidad a través del programa de crédito universitario del IRS.¹⁵¹ Además, el IRS también proporciona una serie de cursos con crédito académico.¹⁵²

La Oficina de la Dirección del Personal pone a disposición de todos los trabajadores federales un programa con ciertas universidades que ofrece a empleados federales unas tasas de matrícula reducidas para cursar los estudios postsecundarios. El acuerdo prevé la reducción de la matrícula y otros incentivos.¹⁵³

6. Entrenamiento externo

El IRS también ofrece a los empleados la oportunidad de asistir a aprobados fuera de capacitación con organizaciones como Colegio de Abogados de Estados Unidos o el Instituto Americano de Contadores Públicos. Esta capacitación, que puede ser un programa de uno o varios días, ofrece a los empleados la oportunidad de mantenerse al día sobre los cambios que afectan el trabajo con el IRS y la oportunidad de interactuar y relacionarse con profesionales.

¹⁵⁰El IRS Learning Portal fue originalmente llamado la IRS University, y la transición al IRS Learning Portal representa un nuevo enfoque para la formación y el desarrollo profesional.

¹⁵¹ <https://organization.ds.irsnet.gov/sites/HCOIRSU/SitePages/Home.aspx>

¹⁵² <http://e-learning.web.irs.gov/collegecredit/index.html>. Este programa requiere que el empleado complete los cursos en línea de Skillsoft y tome un examen final. Estos exámenes serán administrados por los examinadores del IRS ubicados en los sitios de prueba del IRS autorizados por ACE.

¹⁵³ <http://mits.web.irs.gov/News/20160725HTLReducedTuitionRates.htm>

6. CONCLUSIÓN

La industria y la tecnología evolucionan constantemente para adaptarse a los cambios. Igualmente, el IRS evolucionar en sus prácticas profesionales. Con crecientes responsabilidades y disminución de recursos, el IRS debe asegurarse de que contrata profesionales con las habilidades correctas que rápidamente pueden identificar los problemas y trabajar con los contribuyentes. El IRS también debe reconocer el aumento de la participación de Internet en la vida de todos y ajustar los tipos de problemas que aborda y la forma de prestar servicios a los contribuyentes. La tecnología se hace parte de todos los aspectos del modelo de trabajo del IRS y debemos tener los recursos correctos para superar estos retos.

**ESPERIENCIA EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

Paulo Cirilo Santos Mendes,
Coordinador General de Programación y Estudios
Ingresos Federales
(Brasil)

Contenido: Resumen. 1. Introducción: acción y reacción. 2. Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB) antes y después de la Convención Multilateral (CML). 3. Regularización de activos en el exterior: un efecto práctico. 4. Base de datos de la administración tributaria brasileña. 5. Intercambio automático de información financiera y de otro tipo: normas brasileñas. 6. Estructura brasileña para el intercambio de información. 7. Intercambio automático: una oportunidad. 8. NIF: elemento clave para una mayor efectividad del intercambio. 9. Casos que deben profundizarse: un nuevo (viejo) desafío. 10. Utilización de datos públicos: el sistema DIP del CIAT. 11. Intercambio automático: riesgos derivados. 12. Conclusión.

RESUMEN

En este trabajo, se comparten las líneas generales del tratamiento que la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB) dispensa a la actividad de intercambio de información con otras administraciones tributarias. Se comenta la estructura de que dispone la RFB, destacándose tanto los supuestos que son adoptados como los desafíos percibidos, debido principalmente a la expansión del intercambio que se vislumbra después de la entrada en vigor de la Convención Multilateral (CML). También se presentan datos que demuestran la importancia del intercambio automático y se registra la pertinencia de un análisis exhaustivo, inclusive con la utilización de datos públicos, antes de enviar una solicitud de asistencia a una administración tributaria extranjera. Al final, se reconoce el mérito del CIAT al propiciar el intercambio de experiencias sobre este tema entre los países, y se registra que Brasil no sólo tiene interés en aprender las buenas prácticas, sino también tiene buena voluntad para colaborar con sus socios.

1. INTRODUCCIÓN: ACCIÓN Y REACCIÓN

La cooperación entre las administraciones tributarias no es un tema nuevo, todos sabemos, pero el pasado reciente trajo novedades que mejoran este proceso de cooperación a niveles nunca antes imaginados. Los beneficios que se presentan alcanzan a todos, ya sean países que no contaban con una amplia red de tratados que apoyaban estos intercambios, como aquellos que ya disponían de una red mayor.

Como suele suceder, la humanidad extrae enseñanzas de tragedias, y busca mecanismos para evolucionar. En el primer año del siglo XXI, las dos torres del *World Trade Center* fueron derribadas, un evento que paralizó momentáneamente a nuestra sociedad contemporánea. Sin embargo, no sólo fueron los edificios que cayeron, sino también empezaron a caer las barreras y limitaciones entre los países, lo que señaló la necesidad de una mayor integración, incluso en el ámbito del intercambio de información tributaria.

De este proceso surgieron nuevos marcos, y más recientemente, de gran importancia es el amplio acuerdo de cooperación multilateral para agilizar la colaboración entre las administraciones tributarias. La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, que en este trabajo en adelante denominaremos sólo Convención Multilateral (CML), es un marco importante para la actuación de todos. Si el propósito del intercambio es la búsqueda de la tributación adecuada, es cierto que conocer los activos de sus contribuyentes en otros países, especialmente los activos financieros, permite identificar indicios de evasión tributaria cuyos recursos pueden servir a varios propósitos. Así pues, se tiene la posibilidad de una gestión más eficaz de los riesgos tributarios. Todos conocemos la eficacia de seguir la estrategia de *follow the money*.

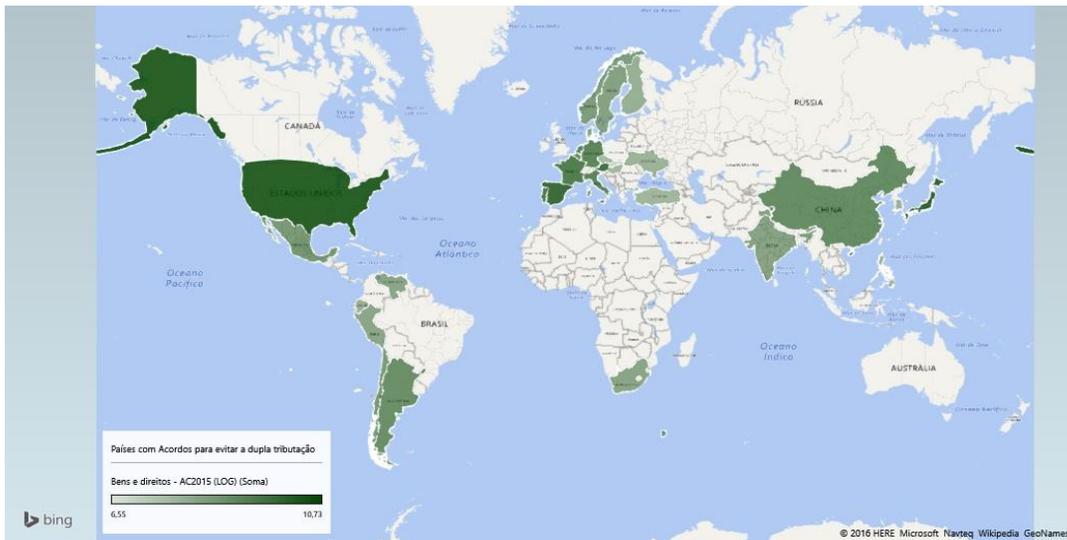
2. SECRETARÍA DE INGRESOS FEDERALES DE BRASIL (RFB) ANTES Y DESPUÉS DE LA CONVENCIÓN MULTILATERAL (CML)

Brasil ha firmado acuerdos para evitar la doble tributación (*Double Taxation Agreement* - DTA) con 33 países, cuya lista se encuentra en el anexo único. En estos acuerdos, disposiciones específicas para el intercambio de información apoyan el intercambio entre Brasil y el otro Estado contratante. Por lo general, el método utilizado es el intercambio a solicitud, ante una situación concreta previamente identificada. Además de estos DTA, se encuentra en vigor desde 2013, un acuerdo para el intercambio de información tributaria (*Tax Information Exchange Agreement* – TIEA) con los Estados Unidos de América.

Los datos de la administración tributaria brasileña (RFB) de 2015, cuyo levantamiento se realizó en agosto de 2016, indican que las personas naturales brasileñas declararon tener activos en estos 34 países por el orden de R\$ 136,3

mil millones, o aproximadamente US\$ 34,9 mil millones de dólares, teniendo en cuenta el tipo de cambio a finales de 2015. El gráfico 1 resume la distribución del patrimonio en estos países. Se utilizó una escala logarítmica para indicar, en el tono del mismo color, la representación de cada jurisdicción.

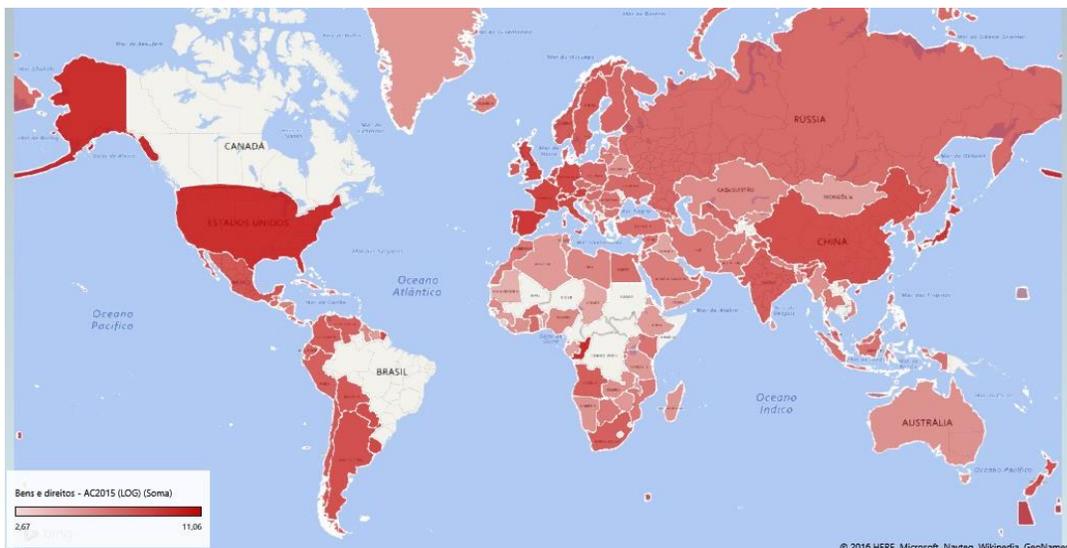
Gráfico 1: Patrimonio declarado por personas naturales en los países con acuerdo



Al analizar el total del patrimonio en el exterior declarado por personas naturales brasileñas en el mismo período, se llega un valor de R\$ 265,9 mil millones, o aproximadamente US\$ 68,1 mil millones. Se declaró patrimonio en 205 países o jurisdicciones, y 20,1% del total se encontraba en los Estados Unidos de América. Otro 35,4% se encontraba en tres lugares: Islas Vírgenes Británicas, Bahamas y las Islas Caimán.

El Gráfico 2 presenta, también en una escala logarítmica, la distribución de este patrimonio en el extranjero.

Gráfico 2: Patrimonio declarado por las personas naturales en el extranjero



A partir de la CML, la red de países y jurisdicciones con las que hizo posible el intercambio de información se incrementó significativamente, con el consiguiente aumento de la eficiencia de la administración tributaria, y el riesgo mayor para los contribuyentes morosos.

3. REGULARIZACIÓN DE ACTIVOS EN EL EXTERIOR: UN EFECTO PRÁCTICO

Es importante destacar que los estudios consolidados en los gráficos 1 y 2 no contemplaron los valores regularizados por los brasileños con base en la Ley N° 13.254 de 13 de enero de 2016. Las personas naturales y jurídicas con domicilio fiscal en Brasil al 31/12/2014, sobre la base de lo dispuesto en dicha norma legal, pudieron regularizar activos en el extranjero no declaradas a los órganos de control - la administración tributaria y el banco central -, mediante la declaración específica y el pago de impuesto y multa que asciende a 30% de los activos mantenidos al margen de las autoridades en el extranjero.

El programa estuvo abierto hasta el 31 de octubre de 2016 y al final de este período, casi 25.000 personas naturales y un centenar de personas jurídicas efectivamente presentaron la declaración específica y pagaron los montos de impuesto y multa correspondientes, cumpliendo con los requisitos para adherirse al régimen especial de regularización cambiaria y tributaria, en virtud de lo dispuesto en el primer párrafo del art. 5 de la Ley 13.254 de 2016. El importe total de los activos regularizados superó R\$ 150 mil millones, o aproximadamente US\$ 57 mil millones, teniendo en cuenta la tasa de cambio al 31/12/2014 definida por la ley.

Se adelanta ahora una nueva oportunidad para la regularización de activos mantenidos en el exterior, tal como lo define el parlamento brasileño, razón por la cual la actualización de los datos presentados sólo se hará más adelante.

Es importante destacar que la prensa brasileña resaltó muy especialmente la ampliación del intercambio de información fiscal sobre la base de la CML. La administración tributaria brasileña recordó que los mecanismos previstos en la construcción para el intercambio automático entre países ofrecen más información a la gestión tributaria, lo que sin duda influyó en la decisión de cada uno de los contribuyentes de aprovechar la oportunidad legal para regularizar sus activos en el exterior.

Aunque no sea posible medir el efecto exclusivo de este nuevo sistema de cooperación en la decisión final de cada contribuyente, sin duda es posible considerar que la regularización de activos realizada por los brasileños es un ejemplo concreto de beneficio derivado del nuevo orden establecido.

4. BASE DE DATOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BRASILEÑA

La administración tributaria brasileña invierte hace mucho en la captura masiva de datos para realizar una gestión adecuada del riesgo. Al 2017, hace diez años que Brasil estableció el Sistema de Contabilidad Pública Digital - SPED, migrando los registros contables de papel a la esfera digital. Hay varios programas relacionados, como el de Contabilidad, de Contabilidad Tributaria, y el de las Facturas Electrónicas. La Secretaría de Ingresos Federales recibe estos diversos documentos y permite a la autoridad fiscal, el auditor-fiscal, los maneje directamente desde su estación de trabajo, lo que trae beneficios en la productividad para diversos procesos de trabajo, pasando por el seguimiento estratégico de los grandes contribuyentes (en Brasil cerca de 10 mil personas jurídicas representan casi el 70% de la recaudación espontánea), la selección de contribuyentes para fiscalización y en adelante la auditoría.

Los datos financieros también son captados por la Secretaría de Ingresos Federales directamente de las instituciones financieras desde hace dos décadas. Los datos de todos los clientes de un banco se envían periódicamente (dos veces al año) a la administración tributaria, para una gestión de riesgos, que se basa en las cantidades totales movidas mensualmente, los débitos y créditos. Conocer el flujo de los movimientos es relevante y mejor que trabajar únicamente con el saldo al final de un año fiscal.

Para recapitular los hechos de 2016, la obligación accesoria hasta entonces vigente, la Dimof¹, fue descontinuada y sustituida por otra, la e-Financiera², siguiendo el patrón del SPED. Este cambio tuvo como objetivo satisfacer las necesidades tanto de la Secretaría de Ingresos Federales, como la búsqueda de la simplificación perseguida por la administración tributaria, ya que la nueva obligación debe centrarse en el futuro en capturar la mayor parte de los datos proporcionados por las instituciones financieras.

Además de los datos financieros y de contabilidad, muchos otros se proporcionan sistemáticamente a la Secretaría de Ingresos Federales, lo que permite a la administración tributaria brasileña tener una visión muy amplia de la situación económica y fiscal de los contribuyentes brasileños.

¹ Dimof: Declaración de Información sobre Movimientos Financieros, establecida por la Instrucción Normativa RFB nº 811, de 28 de enero de 2008.

² E-Financiera: obligación accesoria establecida por la Instrucción Normativa nº 1.571, de 2 de julio de 2015, para proporcionar información sobre las transacciones financieras de interés de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB)

5. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE OTRO TIPO: NORMAS BRASILEIRAS

La evolución de la obligación en vigor también permitió ajustar la captura de datos por parte de la Secretaría de Ingresos Federales con miras a un intercambio automático de cuentas financieras basadas en el acuerdo entre Brasil y los Estados Unidos de América, bajo la FATCA, así como permitir a Brasil capturar los datos necesarios para cumplir con el compromiso asumido con otros países, mediante el estándar de declaración común (*Common Reporting Standard* - CRS).

La CML, apoyo regulatorio del CRS, entró en vigor en Brasil el 10/01/2016, produciendo efectos a partir del año 2017. Para cumplir con el intercambio automático de información bancaria basado en el CRS, la Secretaría de Ingresos Federales modificó la norma reglamentaria³, básicamente con las directrices para que las instituciones declarantes proporcionasen adecuadamente la información en la obligación e-Financiera.

Es importante conocer la realidad brasileña, que difiere de otros países por razones específicas. En el año 1996, el legislador brasileño introdujo un impuesto sobre el movimiento o la transmisión de valores y créditos y derechos de naturaleza financiera (CPMF)⁴, lo que llevó a la administración tributaria a establecer una obligación accesoria de capturar datos de todos los clientes de las entidades financieras. Este impuesto dejó de ser cobrado a partir de 2008. En cualquier caso, ya se había consolidado la gestión del riesgo basado en el flujo financiero de recursos manejados en los bancos, y la norma que apoya esta captura de datos se mantiene en vigor.

Con la llegada de los compromisos para el intercambio automático bajo las normas de FATCA y el CRS, la Secretaría de Ingresos Federales sólo ajustó su captura manteniendo el tratamiento de igualdad de trato señalado en la Constitución Federal brasileña, ya que la obligación de entregar los datos abarca a todos los usuarios de sus servicios.

Este sistema utilizado por Brasil permite una atención rápida a las demandas extranjeras, con los datos ya disponibles en los sistemas internos de la Secretaría de Ingresos Federales. No es necesario solicitar datos bancarios detallados a las instituciones financieras; generalmente es suficiente confirmar que un contribuyente de interés al Estado extranjero opera en la institución, y es posible ya informar al flujo financiero, por banco, en una consulta interna rápida. Este es exactamente el proceso de gestión aplicado a todas las personas naturales y jurídicas que mueven recursos en bancos brasileños.

³ Instrucción Normativa RFB nº 1.680, de 28 de diciembre de 2016.

⁴ CPMF, establecido por la Ley nº 9.311, de 24 de octubre de 1996.

El sistema brasileño de captura periódica de datos financieros proporciona otra ventaja del interés a la Secretaría de Ingresos Federales y también a las administraciones extranjeras: si un contribuyente cambia su domicilio fiscal para el extranjero sin dar aviso inmediato a la institución financiera declarante, esta simplemente no identificará los datos de su cliente como reportable en el proceso de intercambio automático, sino que la administración tributaria recibirá normalmente estos datos. Así, identificado, a posteriori, el vínculo con el exterior, el movimiento financiero respectivo ya habrá sido reportado a la Secretaría de Ingresos Federales, que podrá compartir esta información con celeridad, sin la necesidad de citar al banco.

En todos los casos, la gestión del riesgo a partir de datos de flujo financiero se muestra insuficiente para los fines de la auditoría, ya sea en Brasil o en el extranjero, entonces hay disposiciones normativas para que declaraciones detalladas sean solicitadas.

Específicamente para satisfacer las demandas apoyadas en los acuerdos de cooperación internacional, Brasil ajustó su norma interna en 2014, previendo expresamente que la necesidad extranjera es una motivación para que la Secretaría de Ingresos Federales haga peticiones administrativas a las instituciones financieras, de acuerdo con el inciso XII del art. 3 del Decreto N° 3724, de 10 de enero de 2001⁵.

El intercambio automático con soporte en la CML, como es sabido, no se limita a los datos financieros. Otras normas se establecen en el ámbito general, como es el caso del *country-by-country report* (CbC). Teniendo en cuenta el compromiso adquirido por varios Estados, Brasil ya emitió normas para llevar a cabo este intercambio automático⁶, estableciendo la obligación para los contribuyentes brasileños.

6. ESTRUCTURA BRASILEÑA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La Secretaría de Ingresos Federales de Brasil trata tanto de los impuestos internos como del área de aduanas, razón por la cual la Coordinación General de Relaciones Internacionales (Corin) actúa satisfaciendo las demandas de estas dos áreas. Sin embargo, en este trabajo, se discutirán específicamente los procesos del área de impuestos internos.

La Corin gestiona el intercambio de información, la intermediación de las solicitudes recibidas desde el extranjero y las realizadas por Brasil a sus socios. La Coordinación General evalúa los aspectos regulatorios que rigen los acuerdos y guía a las áreas técnicas en el tratamiento de casos concretos.

⁵ Modificado por el Decreto N° 8303 de 4 de septiembre de 2014.

⁶ Instrucción Normativa RFB nº 1681, de 28 de diciembre, el 2016.

La Secretaría de Ingresos Federales está organizada en estructuras centralizadas, responsables de directrices en cada área, y en estructuras descentralizadas, que tienen sesgo operativo. La Corin es parte de la estructura centralizada de la Secretaría de Ingresos Federales.

6.1. Evolución en el proceso de atención

El proceso de atención, por Brasil, de las demandas de administraciones tributarias extranjeras, ha evolucionado en los últimos años. En vista de la gran base de datos internos disponibles para el acceso rápido por el auditor-fiscal, con miras a un análisis más rápido y teniendo en cuenta la especialización de un equipo, las demandas pertinentes comenzaron a dirigirse a un área de la unidad central conectada a la fiscalización de la Secretaría de Ingresos Federales, la Coordinación General de Programación y Estudios (Copes).

La experiencia demostró ser posible para una buena parte de los puntos solicitados en una determinada demanda, que el auditor fiscal de la propia Copes haga un análisis técnico y, con ella, se pueda simplificar el envío de la ayuda al solicitante. En la Copes no se realizan procedimientos externos de auditoría, de cualquier manera, la autoridad fiscal puede tener acceso interno incluso a la contabilidad fiscal del contribuyente, lo que permite producir respuestas con elementos útiles para el caso que se examina.

Se sabe que una respuesta basada únicamente en los datos internos puede no ser suficiente para satisfacer todos los elementos de una demanda externa dada. Por lo tanto, el proceso no puede ser concluyente en esta unidad central conectada a la fiscalización, haciéndose necesario remitir el caso para evidencia complementaria al equipo de operación de la Secretaría de Ingresos Federales.

De todos modos, si se considera útil, la Corin remitirá una evidencia parcial al solicitante, ya que la información podrá apoyar las acciones de las autoridades tributarias extranjeras, dirigiendo sus esfuerzos.

6.2. Resultados parciales

Este nuevo sistema de actuación ha dado beneficios considerables en el tiempo de respuesta de las solicitudes extranjeras. Los estudios de la Corin indican que el tiempo promedio aumentó de 204 días en 2014 a 49 días en 2016.

Además, la Secretaría de Ingresos Federales brasileña ha recibido información de otros países sobre la utilidad de la información proporcionada en este nuevo sistema.

De hecho, la especialización de un equipo tiende a dar ganancias de calidad. El enfoque rápido, con datos fiscales extraídos de los sistemas, especialmente en el caso de Brasil, que tiene una considerable base, acaba también permitiendo una actuación efectiva del país extranjero, con beneficios para todos.

7. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO: UNA OPORTUNIDAD

A pesar de que el intercambio automático de información tributaria ya era una realidad práctica entre algunos estados, Brasil no venía usando esta forma de cooperación. Con el nuevo ordenamiento acordado a nivel mundial, este modo llega a incorporarse en la rutina de gestión de riesgos, proporcionando beneficios importantes.

Un ejemplo concreto se deriva del intercambio automático con los estadounidenses, bajo el FATCA, ya en vigor desde septiembre de 2015. Los datos recibidos permitieron identificar situaciones específicas de omisión de activos en el exterior, y los procedimientos tributarios están en marcha con el fin de confirmar las irregularidades tributarias. Seguramente se obtendrá la misma información de otros países, sobre la base del CRS.

Además del intercambio automático de datos financieros y del también ya mencionado intercambio basado en el CbC, otras normas automáticas apoyadas en la CML se pueden establecer, ya sea a nivel multilateral, o inclusive bilateralmente. Se establece la base para una mayor integración entre las administraciones tributarias.

Vale recordar que la CML no se limita a apoyar el intercambio automático, sino que permite, si así se acuerda entre dos estados y no hay impedimento normativo en sus leyes, el establecimiento de una asistencia mutua abarcando hechos anteriores a la entrada en vigor de la CML para los Estados contratantes.

Brasil ha expresado su interés en extender esta asistencia mutua a hechos anteriores, y está listo para firmar los memorandos de entendimiento correspondientes con los Estados interesados.

8. NIF: ELEMENTO CLAVE PARA UNA MAYOR EFICACIA DEL INTERCAMBIO

Dicha oportunidad de ampliar la gestión de riesgos explica la relevancia de que los datos se asocien correctamente con el número de identificación fiscal (NIF) de la persona natural o jurídica cuya información se proporcione. Toda vez que no era necesario el NIF en los primeros intercambios en el marco de FATCA, la administración tributaria brasileña necesitó esfuerzos adicionales para identificar correctamente a los contribuyentes de interés. De cualquier manera, este dato

pasa a ser obligatorio en el futuro, lo que permite una actuación más rápida de cada administración tributaria.

El NIF es obligatorio en Brasil prácticamente para casi todos los efectos tributarios. Este número es aun ampliamente utilizado en la vida diaria, y más allá de los límites del interés fiscal específico, constituyéndose como un elemento definido por los agentes económicos como un dato solicitado en la gran mayoría de los registros privadas. Contribuyendo a su amplio uso, la administración tributaria brasileña ha firmado acuerdos con diversos agentes públicos, lo que permite la consulta en tiempo real de su base de registro para fines específicos.

Como consecuencia de estas asociaciones, convenios con las oficinas del registro civil ya permiten un NIF se asigne a un recién nacido al emitir el certificado de nacimiento, y ese número lo acompañará durante su vida, ya que sólo se permite un único número de NIF para una persona en Brasil. Aunque no es obligatorio registrar el NIF al nacimiento, este sistema, establecido de forma voluntaria desde el 1 de diciembre de 2015, ha permitido alcanzar, incluso en el año 2016, la marca de más de un millón de certificados emitidos con NIF. Al 28 de febrero, 2017, se alcanzó la marca de 1,496,302 certificados con la adhesión de 51% de las oficinas de registro en todo el país. Río de Janeiro fue el primer Estado de la Federación en contar con todas las oficinas del registro participando en este proceso.

Como otro ejemplo concreto de utilización a efectos de deducción tributaria para planes de pensión de un dependiente, la declaración de impuestos sobre la renta de una persona natural pasó a exigir el NIF de dicho dependiente si el mismo tiene al menos 12 años. Antes de la norma previa dicha obligatoriedad de edad mínima era de 14 años.

Sin duda, un uso masivo del NIF es del interés de cada administración tributaria y elemento esencial para una mayor efectividad en el intercambio de información tributaria entre países, lo que requiere la atención a las regulaciones para definir la obligatoriedad de capturar estos datos, no sólo el NIF de un residente en un país determinado, sino también el NIF de un extranjero.

En Brasil, algunas obligaciones ya exigen que los declarantes capturen los datos de NIF de extranjeros que realicen determinadas operaciones con actores brasileños. Como ejemplo, se cita la obligación de que los declarantes de la DIRF⁷ identifiquen a los beneficiarios de remesas al exterior a título de ingresos, y la obligación de identificar la contraparte extranjera involucrada en operaciones de servicios o intangibles, según lo dispuesto en el Siscoserv⁸.

⁷ DIRF: Declaración de Impuesto sobre la Renta Retenido en la Fuente

⁸ Siscoserv: Servicio Integrado de Comercio Exterior de Servicios, Intangibles y Otras Operaciones que Produzcan Cambios en el Patrimonio

Iniciativas para converger a un patrón regional, o incluso mundial, de NIF merecen atención. Dentro del sector financiero, el uso del LEI (*Legal Entity Identifier*), es trabajo conocido por todos.

Estas iniciativas supondrán ajustes en los sistemas con mayor o menor costo para los distintos involucrados, lo que sugiere dificultades importantes de orden práctico. Son iniciativas válidas, aunque no se vislumbra su adopción masiva en el corto plazo.

Por lo tanto, incluso más importante se hace la definición interna, en cada estado, por lo que los datos de NIF de extranjeros sean debidamente informados sobre las operaciones que llevan a cabo y, posteriormente, remitidos a las administraciones tributarias respectivas.

9. CASOS A SER PROFUNDIZADOS: UN NUEVO (VIEJO) DESAFÍO

El intercambio automático se configura como una primera (y para muchos, nueva) fuente de datos. Cada administración tributaria pasa a contar con un indicador, ahora masivo, lo que permitirá una mejor selección de los contribuyentes. Los datos deberán ser analizados desde la perspectiva de indicar un interés razonable para, entonces, si fuera el caso, buscarse la asistencia de otra administración tributaria en la investigación adicional.

Actuar con criterio en esta solicitud de asistencia es fundamental. Dado que cada administración tributaria tendrá una mayor cantidad de datos, los principios y las normas que rigen el intercambio de información debe observarse con el rigor que siempre se impone, de manera que se identifiquen los casos de interés efectivo, con relevancia fiscal incuestionable.

La administración tributaria brasileña es consciente de la necesidad de observar estos parámetros, pues considera desproporcionado solicitar el apoyo de sus socios en el extranjero para abordar casos con poco interés desde el punto de vista fiscal. Accionar una administración extranjera requiere agotar las verificaciones posibles en el país solicitante, y así mismo cuando los hechos investigados tengan el potencial tributario importante.

10. UTILIZACIÓN DE DATOS PÚBLICOS: EL SISTEMA DIP DEL CIAT

Un análisis muy útil en el proceso de selección de los casos a investigarse consiste en la verificación de la información pública que está disponible, ya sea en las bases de las entidades públicas, entidades privadas, o incluso en las noticias que puedan recuperarse en el Internet.

En este sentido, en colaboración con el CIAT, Brasil desarrolló la plataforma para facilitar el acceso a los datos públicos en un país determinado, de posible interés por parte de sus socios. Se trata del proyecto DIP, cuya tecnología ya ha sido compartida con expertos del CIAT en 2016. Una red de facilitadores está en construcción, y una vez formalizada la transferencia, la plataforma permitirá que las consultas sean optimizadas a partir de la estación de trabajo del interesado.

Dichas consultas, sin duda, calificarán el proceso de selección y podrán optimizar el trabajo interno, además de evitar solicitudes innecesarias a otros países. Por ejemplo, podrá ser posible identificar si existen registros de bienes inmuebles de una persona natural en Brasil, o consultar la lista de deudores del Tesoro Nacional, incluido el importe de la deuda.

A veces una búsqueda en Internet será suficiente para comprobar, por ejemplo, que una persona natural ha fallecido, y el interés tributario podrá dejar de existir, dependiendo de la legislación interna de cada país y el hecho que se investigue.

11. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO: RIESGOS RESULTANTES

Si se conoce que el intercambio automático, como ya se mencionó, confiere una oportunidad, también puede representar un riesgo para las administraciones tributarias involucradas, si las solicitudes adicionales aumentan más allá de la capacidad de trabajo actual.

Brasil, al darse cuenta del posible aumento de las solicitudes que recibe, ha tratado de estructurarse para afrontar con éxito las solicitudes extranjeras.

La Copes, como área de fiscalización en la unidad central responsable de la evaluación inicial de las solicitudes recibidas en la Corin, se especializó en la búsqueda de datos en sus propios sistemas internos y busca proporcionar información fiscal de interés.

Además, los equipos de las unidades descentralizadas están siendo orientados a satisfacer con prioridad las demandas que puedan llegar a ellos.

Se considera oportuno registrar la necesidad de que cada administración tributaria promueva una reevaluación de la estructura de que dispone, porque la tendencia es de incrementar las solicitudes que recibirán.

De todos modos, es evidente que cada administración tributaria tiene límites en su capacidad de atención y, por tanto, en si al incrementar significativamente la cantidad de solicitudes, se corre el riesgo de que el tiempo promedio de las respuestas aumente considerablemente, lo cual puede dañar la actuación de quien hizo la solicitud.

Estas perspectivas hacen sino reforzar la atención que cada autoridad competente debe dar al análisis de los casos para los que solicite la cooperación externa. Se ratifica, se hace cada vez más imprescindible para el solicitante, evaluar la relevancia tributaria de cada solicitud, so pena de solicitudes que involucren casos de menor interés que comprometan el buen funcionamiento de las solicitudes relacionadas a casos con mayor potencial tributario.

Inclusive en esta cooperación entre administraciones tributarias, Brasil ha tenido cuidado de centrar sus solicitudes en datos para la auditoría por la autoridad brasileña, y no en solicitudes que puedan requerir de auditoría por el socio extranjero al que se solicita la cooperación. Este es otro aspecto importante a ser observado para poder transferir a la administración extranjera buena parte de la auditoría que corresponde al solicitante. El principio de la cooperación es el intercambio de datos con posible demostración técnica de los aspectos de la norma del país donde se da la transacción bajo análisis, pero no debería representar una carga demasiado pesada a la administración socia.

12. CONCLUSIÓN

El nuevo orden mundial, con la expansión significativa de intercambio entre las administraciones tributarias, merece ser discutido constantemente, pues ofrece oportunidades y retos para cada Estado participante. Una convergencia hacia la utilización racional y equilibrada de estos acuerdos internacionales permitirá avances significativos en la gestión de riesgo de cada país, con una mayor calidad, como resultado de la ayuda internacional.

El CIAT, al proporcionar un espacio para estas discusiones, juega un papel importante en la construcción colectiva de este nuevo orden, que no se sustentará únicamente en las reglas escritas, sino también será impulsado por las buenas prácticas que se desarrollarán, con cada administración tributaria buscando esforzarse en la atención de las solicitudes de sus socios y al mismo tiempo, comprendiendo las evidencias que reciban como ayuda para el trabajo de auditoría realizado internamente.

Brasil está dispuesto a seguir contribuyendo a este debate, en los foros multilaterales y asociaciones bilaterales, compartiendo sus experiencias, su realidad y los retos que aún hay que superar, porque la evolución es perseguida constantemente. La Secretaría de Ingresos Federales de Brasil busca conocer la realidad de sus socios, y espera aprender con ellos de manera constante. El futuro se construye en el presente, y la asociación es la clave del éxito.

EXPERIENCIA COLOMBIANA EN EL DESARROLLO DE HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS PARA MEJORAR EL SERVICIO AL CIUDADANO

Cecilia Rico Torres

Directora

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
(Colombia)

Contenido: Resumen. 1. Alcance. 2. Antecedentes .3. Mejores prácticas. 4. Recomendación. Conclusiones.

RESUMEN

La prestación del servicio público con altos estándares de calidad es un deber del Estado consagrado constitucionalmente en la carta política de 1991, enmarcando la responsabilidad de garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos al acudir frente a la administración. La autoridad tributaria se erige como protagonista en los trámites diarios que tienen que hacer los ciudadanos, haciendo exigible por tanto que tenga estándares altos en la atención a la ciudadanía. A priori, la forma más idónea para establecer mecanismos de acceso resulta ser la de implementar estrategias en materia tecnológica que respondan a las necesidades que se presentan al cumplir con la obligación fiscal en sus dimensiones formal y sustancial. Además de los mecanismos informáticos conocidos y el aprovechamiento de los recursos existentes en cada sistema tributario, es una opción de las administraciones emprender alternativas tecnológicas diferentes que estrechen la relación con la ciudadanía y generen confianza. En el presente documento se exponen experiencias que han llevado a mejoras sustanciales en materia de servicio al contribuyente en Colombia, implementaciones que abarcan desde la consolidación de una estructura sólida de canales de servicio, cambios normativos enfocados a facilitar trámites hasta la realización de ferias de servicios y series web para generar empatía con los asuntos fiscales dentro de la generalidad de la población, aprovechando su idiosincrasia e identidad cultural.

1. ALCANCE

Este documento pretende brindar un contexto general sobre los principales logros de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia DIAN, respecto a la aplicación de tecnologías de la información para facilitar la gestión de trámites estructurales en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este sentido, se describen los ajustes al Modelo de Servicio Institucional basado en la autogestión y el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales e integrando el desarrollo de los servicios en línea como herramienta fundamental de la modernización de la organización.

El modelo centró sus esfuerzos en los siguientes componentes:

- Priorización de la gestión bajo el esquema de identificar, atraer y fidelizar al contribuyente para el cumplimiento voluntario
- Centrar la gestión de la atención en tres componentes: informar, educar y asistir.
- Articular las estrategias de servicio y control de acuerdo al comportamiento del contribuyente frente al cumplimiento voluntario.
- Fortalecer el sistema de servicio en cada uno de sus elementos: Personas, procesos, infraestructura tecnológica, física y seguridad jurídica.

El fin último del modelo de servicio y los avances tecnológicos es profundizar en el conocimiento del cliente e incrementar la confianza de la ciudadanía en la gestión fiscal. Es así como la priorización del desarrollo de los servicios en línea, han facilitado el cumplimiento de las obligaciones y mejorado la atención de los contribuyentes con los siguientes logros, entre otros:

- Consulta en línea de bases de datos para la presentación de declaraciones.
- Presentación electrónica de las declaraciones.
- Disponibilidad de pago en línea
- Acceso en línea a la información personal del contribuyente
- Inscripción y actualización del Registro Único Tributario -RUT en línea
- Autorización resoluciones de facturación en línea

2. ANTECEDENTES

En Colombia la implementación de las tecnologías de la información para el mejoramiento de la atención de los contribuyentes, está soportada en cuatro líneas de acción:

1. Política Públicas para el Servicio del Ciudadano (Consejo Nacional de Política Económica y Social “CONPES” 3649 de 2010 y 3785 de 2013).
2. La implementación de la Estrategia de Gobierno en Línea
3. Sistema Único de Información de Trámites- SUIT
4. Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control automatizado- MUISCA

2.1. La política nacional de servicio al ciudadano

Surge de la identificación de la problemática relacionada con la insatisfacción de la ciudadanía frente a la calidad de los servicios prestados por la Administración Pública, así como la mala percepción de los ciudadanos con respecto a la eficiencia y probidad de la misma, determinada en el documento CONPES¹ 3649 de 2010(APA). Su

¹ Consejo Nacional de Política Económica y Social- CONPES es un organismo asesor del Gobierno en materia de desarrollo económico y social y es el encargado de estudiar y recomendar políticas generales en tales áreas.

objetivo general está orientado al fomento de confianza y al mejoramiento de los niveles de satisfacción de la ciudadanía respecto de los servicios prestados por las entidades del orden nacional.

Este documento presenta un diagnóstico con la identificación de cuatro problemas estructurales de la gestión de servicio al ciudadano y los objetivos de mejoramiento, en especial el eje problemático 3, referido a la *Persistencia de debilidades en el enfoque de gerencia de servicio al ciudadano de la Administración Pública*, para lo cual propone “la creación de herramientas para la obtención de información relevante: solicitudes de los clientes respecto a trámites, frecuencia y tiempos de atención”.

Para potenciar la gestión de servicio al ciudadano se debe asumir con rigurosidad la segmentación de clientes, ya que es una estrategia de enfoque para la identificación, atracción, satisfacción y fidelización de los contribuyentes hacia el cumplimiento voluntario, articulando tanto el servicio como el control.

Por otra parte, la Política Nacional de Eficiencia al Servicio del Ciudadano fue adoptada en el documento CONPES 3785 de 2013. El objetivo general de ésta es mejorar la efectividad, la colaboración y la eficiencia de las entidades de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y sus capacidades para atender oportunamente y con calidad los requerimientos de los ciudadanos.

Para tal fin se adopta el Modelo de Gestión Pública Eficiente al Servicio del Ciudadano, cuyo propósito es mejorar tanto la calidad en la gestión, como la prestación de los servicios provistos por las entidades públicas. Lo anterior, teniendo en cuenta que este modelo integra los procesos internos con las capacidades de las entidades para atender a los ciudadanos, materializando las políticas de desarrollo administrativo establecidas en el Decreto 2482 de 2012 especialmente las de transparencia, participación, servicio al ciudadano y de eficiencia administrativa; complementado con el fortalecimiento de las entidades en los componentes de “ventanilla hacia dentro y ventanilla hacia fuera”².

2.2. Implementación de la estrategia de gobierno en línea

Gobierno en línea es el nombre que recibe la estrategia de gobierno electrónico (e-government) en Colombia, la cual inició en el año 2000 con la Directiva Presidencial 002 y se fortaleció con la expedición del Decreto 1151 del 2008, que definió los lineamientos generales de la estrategia. El propósito de la estrategia es garantizar una mejor comunicación e interacción con el ciudadano bajo cuatro grandes retos:

- Prestar los mejores servicios en línea al ciudadano.
- Lograr la excelencia en la gestión.
- Empoderar y generar confianza en los ciudadanos.

² From Office y Back office

• Impulsar y facilitar acciones requeridas para avanzar en los Objetivos de Desarrollo Sostenible -ODS, facilitando el goce efectivo de derechos a través del uso de TIC.
La implementación de esta estrategia está basada en cuatro ejes temáticos:

- **Tecnología de la información y las telecomunicaciones TIC para el Gobierno Abierto**, el cual busca construir un Estado más transparente y colaborativo, donde los ciudadanos participan activamente en la toma de decisiones gracias a las TIC.
- **Tecnología de la información y las comunicaciones TIC para servicios**: Busca crear los mejores trámites y servicios en línea para responder a las necesidades más apremiantes de los ciudadanos.
- **Tecnología de la información y las comunicaciones TIC para la gestión**: Busca darle un uso estratégico a la tecnología para hacer más eficaz la gestión administrativa.
- **Seguridad y privacidad de la información**: Busca guardar los datos de los ciudadanos.

Respecto a la implementación de la estrategia de Gobierno en Línea en la DIAN, se destacan las siguientes acciones que han tenido mayor impacto y beneficio para los contribuyentes:

Información en línea: En el portal institucional www.dian.gov.co el ciudadano puede consultar toda la información relativa a la misión de la Dian, su planeación estratégica; trámites y servicios enlazados al Sistema Único de Información de Trámites SUIT; espacios de interacción; ejecución presupuestal por años; estructura organizacional; directorio de contacto; normatividad relacionada; novedades y contratación; calendario tributario; proyectos de actos administrativos para recibir observaciones de los ciudadanos; enlace para consultas de tablas de actividad económica y arancel de aduanas; información que se encuentra estructurada bajo estándares de accesibilidad, seguridad y de facilidad de acceso.

Interacción en Línea: Habilitación de herramientas de comunicación de doble vía entre los servidores públicos, organizaciones, ciudadanos y empresas. En este sentido se dispone del servicio de PQRS y Denuncias, Chat de contacto, foro, redes sociales, entre otros.

Transacciones en línea: Notificaciones de actos administrativos, formularios gratuitos para descarga, copia del RUT, recuperación de clave, pago en línea, presentación virtual de declaraciones agendamiento de citas, inscripción y actualización del RUT, consulta de la información exógena, prevalidadores, consulta del estado del RUT, facturación electrónica, numeración de facturación, verificación de la autenticidad de correos electrónicos, entre otros.

2.3. Sistema Único de Información de Trámites- SUIT

El SUIT es el sistema electrónico de administración de información de trámites y otros procedimientos administrativos-OPAS para que el ciudadano pueda tener acceso a la información de los requisitos y el procedimiento de cada trámite de forma rápida a bajo costo y sin intermediarios. La DIAN tienen en la actualidad 69 trámites y tres OPAS publicado en el SUIT.

2.4. Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control automatizado- MUISCA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia se propuso como estrategia de la organización a partir del año 2004 enfrentar los retos y asumir los desafíos que demandaba el mundo económico del siglo XXI, reconociendo su capacidad de manera integral, visionando su potencialidad, disminuyendo latencias e incrementando su productividad de manera que se aseguren los recaudos del Estado, a través del desarrollo del Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control automatizado-MUISCA, que buscó integrar, facilitar, agilizar y simplificar los procedimientos utilizados por la Entidad.

Su implementación supuso una ingeniería organizacional y de procesos que desde sus inicios se trazó como objetivo principal generar beneficios para la administración tributaria, aduanera y cambiaria enfatizando en aquellos aspectos que inciden en la detección y reducción del fraude, la evasión y en la modernización tecnológica.

Modelo:	Representa la nueva forma de gestionar.
Único:	Integra las personas, áreas, conceptos, datos y gestión
Ingresos:	Responde por el recaudo
Servicio:	Facilita el cumplimiento de los deberes y el ejercicio de los derechos
Control:	Mide, previene y ajusta el comportamiento y la gestión
Automatizado:	Aprovecha la tecnología para potenciar la gestión

El MUISCA es un modelo de gestión que apunta a cumplir la misión de la entidad permitiendo gestionar de manera integral los aspectos de la organización, con fuerte énfasis en la gestión de los procesos, las personas, los recursos y la tecnología alrededor de la información que es el insumo y el producto más importante. Los principios más destacados del modelo de gestión MUISCA son su integralidad, su unicidad y su adaptabilidad al cambio.

En el año 2006 con la implementación del certificado digital, se pone a disposición de los clientes los servicios informáticos electrónicos para la presentación virtual de declaraciones e información exógena tributaria, aduanera y cambiaria. Y es también en el año 2006 cuando se crea una dependencia dedicada a ofrecer asistencia y orientación al contribuyente.

Los diferentes servicios para las tareas de recaudación, fiscalización, devoluciones de saldos a favor, contabilidad se han venido desarrollando para reemplazar los aplicativos anteriores. En la actualidad se trabaja en la construcción de los servicios asociados a la operación de comercio exterior del país bajo el marco de la nueva regulación aduanera expedida en 2016.

3. MEJORES PRÁCTICAS

3.1. Tecnologías en el impulso del cumplimiento voluntario

Indudablemente es mucho menos costoso para la administración tributaria recaudar vía cumplimiento voluntario del contribuyente, sin que tenga que incurrirse en costos asociados al uso del poder coercitivo soportado en las facultades legales para obtener el recaudo de las obligaciones tributarias. Y mucho mejor si se acompaña de desarrollos tecnológicos que facilitan el cumplimiento haciéndolo menos engorroso para el contribuyente. Entre los desarrollos informáticos

3.1.1. Servicio de Diligenciamiento y Presentación de Declaraciones

La DIAN en su proceso de redireccionamiento hacia el servicio, está empeñada en facilitar a sus usuarios los medios para diligenciar y liquidar las diferentes obligaciones, de acuerdo con la calidad de contribuyente, usuario aduanero o cambiario, a través de nuevas formas y mecanismos que le permitan optimizar tiempos y recursos para un ágil cumplimiento de esas responsabilidades.

El servicio de diligenciamiento de las declaraciones se encuentra disponible para todos los clientes inscritos y que deben cumplir con la obligación formal de declarar; así mismo, para quienes cuentan con la firma electrónica o el antiguo certificado digital podrán, una vez diligenciada la declaración, realizar la firma, presentación y pago de la obligación de forma virtual.

Los beneficios más importantes del servicio son:

- Diligenciar gradualmente el formulario, completar y corregir la información antes de generar el formulario definitivo, incluso desde lugares y momentos diferentes
- Ahorrar costos en la obtención de formularios impresos
- Controlar, detectar y corregir oportunamente errores de identificación, tarifas, tasas, plazos, así como errores aritméticos
- Trazabilidad permanente a los documentos generados y el estado de los mismos
- Ingreso automático de la información a los servicios informáticos de la Entidad
- Servicio con disponibilidad permanente, 7 días de la semana las 24 horas del día

Entre 2012 y 2016 se observa un crecimiento sistemático del número de declaraciones tributarias electrónicas, pasando de 4.2 a 5.7 millones (Gráfica 1 del Anexo) resultado

de la entrega de cerca de 200.000 firmas digitales en el año 2.000 mientras que en materia aduanera la dinámica del flujo de declaraciones se ve influenciado en gran medida por el comportamiento del comercio exterior.

3.1.2 Servicio de Presentación de Información por Envío de Archivos

Este servicio le permite al usuario cumplir ante la DIAN con la obligación de presentar información en materia tributaria, aduanera o cambiaria, en forma electrónica (ver gráfica 2). De esta forma, la DIAN ofrece no sólo la posibilidad de acceder fácilmente a sus nuevos servicios, sino también rapidez y seguridad en la presentación de la información. Además, la entidad enmarca sus procesos dentro de los lineamientos de la Ley 962 de 2005 referida a la simplificación de trámites ante las autoridades públicas.

Para facilitar este proceso, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha diseñado ayudas pedagógicas (videos, tutoriales, guías) para el uso adecuado del nuevo servicio.

Los beneficios más importantes de este servicio son:

- Transmisión electrónica de información masiva.
- Presentación electrónica segura de la información a la DIAN, sin desplazamientos físicos ni intermediarios,
- Garantía de origen lo que implica que el declarante es quien presenta la información y no otra persona por él.
- Protección de la información contra la alteración o manipulación de terceros.
- Complementariamente, la DIAN ofrece el prevalidador, herramienta informática con la cual se puede conformar los archivos en las especificaciones técnicas establecidas por la DIAN con la ventaja de minimizar errores de conformación.

3.2. Tecnologías para facilitar el acceso a trámites

A partir de las cifras sobre afluencia de contribuyentes a canales presenciales se priorizaron los servicios informáticos electrónicos a desarrollar, para reducir los costos que demanda la atención presencial, teniendo como referente que por la composición de la población contribuyente en la que solamente una tercera parte hace uso de las tecnologías de la información y telecomunicaciones, es preciso mantener el canal presencial, particularmente para los 2.4 millones de personas naturales, reduciendo gradualmente el uso del mismo.

3.2.1. Actualización del Registro Único Tributario – RUT en línea

El Registro Único Tributario – RUT es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los clientes administrados por la DIAN, establecido en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario Nacional y reglamentado por el Decreto Reglamentario Único 1625 de 2016 en sus artículos 1.6.1.2.1 al 1.6.1.2.26. El Registro es el trámite de mayor demanda en la Entidad, no sólo por la inscripción y obtención del NIT sino por la actualización del mismo; si bien éste no pierde vigencia, debe ser actualizado cada vez que se genere una modificación en los datos informados como es el caso de la dirección, teléfonos, correo electrónico, actividad económica, responsabilidades tributarias o calidades aduaneras, información de representación legal, socios o miembros de juntas directivas, revisor fiscal, contador y establecimientos de comercio.

El Registro Único Tributario se crea en el año 2004 con el Decreto 2788 del mismo año, fecha en la que todos los trámites se debían gestionar de forma presencial en los puntos de contacto de la DIAN o en la inscripción de las Cámaras de Comercio. En el año 2007 con la implementación del certificado digital, se habilita el servicio en línea de actualización del RUT para los contribuyentes (personas naturales y jurídicas) que cuenten con el certificado digital, siendo hasta esa fecha un universo reducido de clientes (2.000) que podían hacer uso del servicio en comparación con la totalidad de clientes inscritos y que demandaban el trámite.

Entre el año 2007 y el 2012 se amplió la cobertura del servicio, con el crecimiento paulatino de clientes con certificado digital. Sin embargo en el 2012 con la expedición del Decreto Ley 00019 (Anti trámites) se da apertura al servicio en línea de actualización del RUT a las personas naturales del régimen simplificado del IVA, sin necesidad de contar con el certificado digital para poder realizar el trámite de actualización. En el año 2013, a través del Decreto 2460, la DIAN amplía el servicio de actualización del RUT en línea a todas las personas naturales declarantes de renta, responsables del impuesto al consumo y en general a todos los inscritos el servicio de actualización del RUT en línea.

Como resultado de esta simplificación normativa del trámite, se incrementa el % de trámites en línea, pasando del 3% del total de trámites en 2012 al 78% en 2017 tal y como puede visualizarse en las Gráficas 4 y 5, gestión que comprende en primer momento las actualizaciones del RUT en Línea por Tipo de Contribuyente y posteriormente las actualizaciones en Línea versus Total Trámites RUT.

Con esta modernización en el acceso al trámite, se cuentan entre otros los siguientes beneficios:

- Ahorro de tiempos y desplazamientos de los clientes a los puntos de contacto, optimizando la atención del canal presencial concentrada ahora en el trámite de inscripción en el RUT que exige la concurrencia por una sola vez al punto de atención, denominado Punto de Contacto.
- Información actualizada de forma inmediata.

- Calidad de la información: cada cliente sabe qué información tiene en nuestra base de datos y cuándo la debe actualizar.
- Seguridad de la información con claves de autenticación para acceder al servicio y la posibilidad de cambiarla por autogestión.
- Se ofrece el servicio de consulta del histórico de actualizaciones y la impresión del PDF de la copia vigente del certificado en tan solo dos pasos.
- Servicio en línea oportuno, eficiente y eficaz para el cliente
- Descongestión de los puntos de contacto de atención presencial
- Servicio con disponibilidad permanente, 7 días de la semana las 24 horas del día

3.2.2. Copia del RUT para diversos trámites públicos y privados

El 40% de las personas que utilizaban el canal presencial era para obtener una copia del RUT bien fuera para vinculación laboral o para algún por prestación de servicios y/o celebración de contratos. Se diseñó un servicio que permite obtener dicha copia desde el portal en dos sencillos pasos, disminuyendo la afluencia de personas naturales a los Puntos de Contacto.

3.2.3. Servicio en Línea de Autorización de Numeración de Facturación:

La autorización de numeración de facturación, es un sistema técnico de control de la actividad productora de renta de conformidad con lo establecido en el artículo 684-2 del Estatuto Tributario, reglamentado en el año 1996 a través de la Resolución 3878. Durante 20 años el trámite se adelantó exclusivamente de forma presencial en los Puntos de Contacto de la DIAN, de tal forma que los clientes debían solicitar mediante un formato establecido el tipo de facturación (papel, computador, POS o electrónica) y los rangos de numeración para el soporte de las transacciones de venta, mientras que la Dian emitía una resolución autorizando la totalidad de los rangos solicitados por el cliente.

En el año 2016, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como es la de Facturar, la DIAN con la expedición de la Resolución 55 de 2016, implementa desde el 1 de agosto el nuevo servicio en línea de numeración de facturación para los clientes obligados a expedir factura o documento equivalente, mediante el cual el obligado a facturar realiza las solicitudes de autorización, habilitación e inhabilitación y obtiene la autorización de numeración de facturación de manera virtual e inmediata.

En la Gráfica número 6 se presenta la estadística de la cantidad de trámites gestionados desde el año 2012 a 2016, antes de la implementación del servicio en línea. De igual manera se presenta el comparativo por año y el promedio por mes, donde se destaca el incremento sustancial de interacciones como resultado de la implementación del servicio en línea de numeración de facturación, que ha permitido conocer mejor el comportamiento de los clientes en el consumo de los rangos de numeración (ver Gráfica 7).

Dentro de los beneficios de este nuevo servicio se destacan:

- Virtualización 100% del trámite
- Acceso virtual a todos los clientes obligados a facturar o expedir documento equivalente.
- Ahorro de costos y optimización de tiempo para el cliente, que desde su casa u oficina puede solicitar la autorización de numeración de facturación.
- Servicio en línea oportuno, eficiente y eficaz para el cliente.
- Descongestión de los puntos de contacto de atención presencial.
- Control de los rangos de numeración de facturación autorizados a cada cliente de acuerdo con el perfilamiento de riesgos basado en volumen de operaciones, actividades económicas, tipo de facturación, ingresos, patrimonio y cumplimiento de las obligaciones tributarias
- Servicio con disponibilidad permanente, 7 días de la semana las 24 horas del día

3.2.4. Firma electrónica

La Firma Electrónica es un conjunto de datos electrónicos que acompañan o están asociados a un documento electrónico y cuyas funciones básicas son:

- Identificar al contribuyente de manera inequívoca.
- Asegurar la integridad del documento firmado, es decir que sea exactamente el mismo que el original y no ha sufrido alteración o manipulación alguna.
- Asegurar la exclusividad del documento firmado. Los datos que utiliza el firmante para realizar la firma son únicos y exclusivos y, por tanto, posteriormente, no puede negarse la firma el documento en un eventual proceso de determinación del impuesto o requerimiento de la Dian.

La base legal de la Firma Electrónica en Colombia está recogida en la Ley 527 de 1999 y la define como “valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje, permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación”.

Con la expedición de la Resolución 00070 del 3 de noviembre de 2016, se define la Firma Electrónica como la combinación de una Identidad Electrónica y un Código Electrónico que sirve para el cumplimiento de deberes formales y tareas electrónicas habilitadas en los Servicios Informáticos Electrónicos de la DIAN.

El cambio del Certificado Digital a Firma Electrónica, consiste en que ahora, solo con la combinación de una identidad electrónica y una contraseña de uso único, el usuario podrá firmar sus declaraciones, dejando de lado el uso de archivos magnéticos de validación. Del año 2006 a noviembre de 2016, la DIAN hizo entrega del certificado

digital de forma gratuita a los clientes y en aras de la modernización y facilitación a los clientes en el cumplimiento de sus obligaciones formales, se implementó desde noviembre del año 2016 la Firma Electrónica.

Dentro de los beneficios más importantes de la Firma Electrónica se encuentran:

- Se eliminan los incidentes de configuración y compatibilidad con máquina virtual de Java y el navegador de Internet.
- Se ahorra costo y tiempo en la configuración del equipo de cómputo.
- Desaparece el riesgo de pérdida de la Firma, pues el cliente ya no tendrá que conservar ningún tipo de archivo, sólo deberá recordar su contraseña para firmar.
- Se evitan los costos de desplazamiento a los Puntos de Contacto para renovar el mecanismo por olvido de contraseña o daño del archivo con extensión.epf
- Facilita el cumplimiento de obligaciones formales a través de la Autogestión.
- Servicio con disponibilidad permanente, 7 días de la semana las 24 horas del día

La firma electrónica al igual que el antiguo certificado digital, tiene una vigencia de 3 años contados a partir de la fecha de activación del mismo, por lo que, con el propósito de evitar a los clientes consumo de tiempo y desplazamientos a los puntos de contacto, se dispuso el servicio en línea que permite a los contribuyentes durante el mes anterior al vencimiento de la firma realizar la renovación del instrumento de manera virtual, cuya gestión se presenta en la gráfica número 8.

3.3. Buenas prácticas en servicio y cultura de la contribución a través del uso de la tecnología.

Las nuevas tecnologías han generado nuevos retos en la forma en que operan los Estados y en su responsabilidad frente a la sociedad. Estos retos también se han convertido en oportunidades para generar confianza y acercar a la ciudadanía hacia el Estado, no sólo en temas asociados con la gestión interna de las entidades, sino en la solución de problemas y la satisfacción de necesidades y mejora en la calidad de vida de los ciudadanos.

Así mismo, este avance en las tecnologías de información y comunicaciones, han transformado la forma de expresión de los ciudadanos en diversa, directa y con mayor empoderamiento. Ellos son los beneficiarios de las políticas públicas y de la toma de decisiones, lo que hace cada vez más imperante involucrarlos activamente en la construcción y validación de las administraciones tributarias.

Es aquí donde nace el reto para establecer una relación de comunicación en doble vía, reto que a su vez se traduce en una oportunidad al otorgar la responsabilidad de buscar, crear y desarrollar mecanismos y canales que fortalezcan la eficiencia, eficacia y visibilidad de la política tributaria.

Desde 2010, en Colombia la penetración y uso de internet viene creciendo sin precedentes, durante los últimos cuatro años, se pasó de tener 2,2 millones de

conexiones a internet a 8,8 millones, es decir, que el 96% del país cuenta con conexión de fibra óptica, hoy en día 8 de cada 10 colombianos menores de 55 años de edad, tiene acceso a internet y el 54% de usuarios de internet, lo utilizan todos los días y lo hacen en un promedio de 2.6 horas al día. El 96% tiene perfiles en diferentes redes sociales: 31% tiene cuenta en Twitter y el 98% cuenta con un perfil en Facebook. (Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, 2015, p. 24)

La Firma Gigya realizó un estudio durante el periodo abril – junio de 2014 para conocer las preferencias en el uso de redes sociales por parte de los ciudadanos a nivel mundial, los resultados para América del Sur y Centro América arrojaron que Facebook es el líder indiscutible en las preferencias con un 82%, seguido por Google+ con un 11% y Twitter el 5% de las preferencias.

Este panorama sugiere que la participación de las administraciones tributarias debe ir mucho más allá de páginas web y portales transaccionales, por cuanto estos ya no son suficientes para interactuar con los nuevos ciudadanos. Los ciudadanos digitales se mueven en las redes sociales, crean sus propios instrumentos de información, y los alimentan a diario con datos y conocimiento de nuevos canales sociales de participación. El reto está en generar alternativas dentro de las redes sociales que estimulen la confianza y potencien la capacidad de escucha y supervisión por parte de los ciudadanos, siendo necesario desarrollar nuevas habilidades, nuevas actitudes y sensibilidades. Por ello, las nuevas formas de gobernar deben estar orientadas al desarrollo de acciones de gestión gubernamental de la mano de la sociedad.

Las redes sociales benefician al ciudadano y a la administración tributaria al poder llegar con información de acuerdo al perfil e interés particular, en el momento justo en el que se generan los hechos o se crean las necesidades. En consecuencia, será determinante potenciar y desarrollar la capacidad de escucha para oír lo que los ciudadanos tienen para decirle a la administración tributaria. Escuchar implica saber aceptar la crítica, construir confianza y respeto.

En este sentido la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales, desde 2014 diseñó y desarrolló una estrategia de redes sociales basada en cuatro ejes fundamentales: información, orientación, pedagogía y servicio. Este último se erige como el pilar fundamental de la estrategia al tener como objetivo convertir las redes sociales de Facebook y Twitter en el primer canal de atención y consulta de los ciudadanos clientes, ofreciendo valores agregados como atención en tiempo real, lo que se traducirá en una mejora en la experiencia del servicio al no tener que realizar desplazamientos a la administración tributaria, hacer filas o esperar un largo tiempo para realizar su consulta o trámite; al mismo tiempo existirá una disminución significativa de recursos en tiempo y dinero.

Así mismo trae consigo otros beneficios para la administración tributaria como aumento de la confianza con la ciudadanía mediante el posicionamiento e incremento en la imagen favorable del servicio al cliente, fortalecimiento de las redes sociales como un canal confiable, eficiente y eficaz y su bajo costo en la operación.

En las Gráficas 9 y 10 se muestra la estadística referente al crecimiento de la comunidad (Facebook y Twitter) desde su creación en el año 2014 hasta el año 2017 pasando la primera de 19.990 a 116.554 y en el caso de Twitter de 33.783 a 64.100.- Por su parte, la gestión de mensajes recibidos a través de cada una de las redes sociales de la DIAN: Facebook, Twitter y YouTube, se ha triplicado durante el período (Gráfica número 11 del Anexo).

Para el año 2015, la DIAN decide realizar una estrategia de *Inbound Marketing*, a través de la combinación de varias acciones de marketing digital, como *branded content*³ y presencia en redes sociales. Esta estrategia permitiría captar a los ciudadanos clientes de forma no intrusiva y aportarles valor en su relación con la administración tributaria. Con el *Branded Content*, la DIAN creó una serie web denominada “Lo Prometido Es Deuda”, que permitiría conectar la administración tributaria con el ciudadano.

Por ser el pago de los impuestos un tema con poca popularidad entre la ciudadanía, el formato de la Serie Web de la DIAN está basado en una Sitcom o comedia de situación, que intenta transmitir el mensaje de tributación voluntaria de una manera divertida, pedagógica y didáctica para posicionar la Cultura de la Contribución y los servicios de la DIAN, de una manera lúdica aprovechando la idiosincrasia e identidad cultural. Todos los capítulos se encuentran disponibles al público en el canal de YouTube de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En la era de la ciudadanía digital el propósito de la DIAN es acercarse al ciudadano cliente de una forma amable, identificando sus necesidades en materia de comunicación y contenido. Una administración tributaria a la que el ciudadano se puede acercar con confianza.

4. RECOMENDACIÓN

A la luz de los resultados obtenidos con el uso de las tecnologías de la información y telecomunicaciones en las tareas de atención al contribuyente y recaudatorias, conviene que las administraciones tributarias hagan un diagnóstico de los trámites con mayor demanda y sobre esa base, diseñar e implementar una estrategia de racionalización tecnológica, administrativa y normativa en procura de simplificar requisitos para facilitarles al ciudadano el cumplimiento voluntario de sus obligaciones lo que redundará en un incremento del recaudo y la satisfacción del contribuyente. Y paralelamente, dependiendo del segmento de contribuyentes, reinventar la forma de comunicar los mensajes con los requisitos de trámites para cumplimiento de obligaciones tributarias, utilizando recursos lúdicos tales como concursos, ferias de servicios donde se disponga el portafolio de trámites en un solo lugar, comedias que generen empatía con el contribuyente y que al tiempo que le divierten le informen, orienten y eduquen sobre obligaciones y requisitos.

³ Consiste en generar contenidos vinculados a una marca que permitan conectar a esa marca con el consumidor (De Aguilera et Baños, 2014. P.155)

5. CONCLUSIONES

- La Dirección de Impuestos y Aduanas de Colombia ha identificado la necesidad de transformar la relación administración-contribuyente, mejorando considerablemente la interlocución con el ciudadano-cliente y perfeccionando el portafolio de servicios ofrecidos por la Entidad y a partir del diagnóstico realizado emprendió cambios en la atención al contribuyente y usuario aduanero.

Dos aspectos esenciales forman parte de este proyecto que ha venido ejecutando:

1. El uso de los avances tecnológicos en los diferentes dispositivos de asistencia y
2. El desarrollo de la Cultura de la Contribución

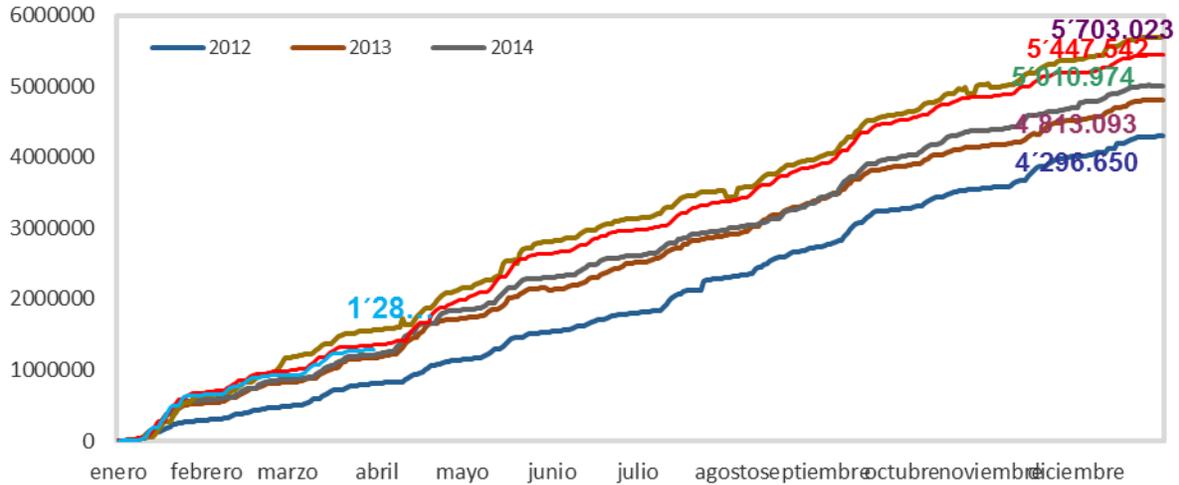
- La estrategia de Asistencia al Cliente se centra en facilitar al ciudadano-cliente el cumplimiento de sus obligaciones, ampliando los servicios de información y asistencia e incorporando nueva tecnología.
- El objetivo principal es desarrollar una relación más cercana, equilibrada y de confianza con los ciudadanos, enfocada en la cultura de la contribución.
- Mejora en el cumplimiento de las obligaciones, que se logra en la medida en que se faciliten los medios para el cumplimiento de las obligaciones.
- Aumento sustancial de los trámites totalmente en línea. El desarrollo de los diferentes servicios utilizando el portal sin tener que desplazarse a puntos de atención presencial se traduce en el incremento de trámites en línea.
- Disminución progresiva de número de contribuyentes que visitan los puntos de atención presencial y en consecuencia descongestión del canal presencial.
- Ampliación del número de contribuyentes que hacen uso de los servicios en línea de la Entidad.
- Hay que mantenerse en una dinámica constante para promover mejoras no sólo desde lo tecnológico, sino que se debe combinar herramientas amigables y acudir incluso a productos que generen empatía con el contribuyente tal y como ocurre con la serie “Lo prometido es deuda”, disponible en You Tube en la que se aprovecha el gusto cultural por comedias y novelas para entronizar mensajes de trámites tributarios, así como el uso de las redes sociales y la cultura de la contribución.
- Las herramientas desarrolladas deben considerar la simplicidad en el lenguaje, para no confundir al contribuyente, motivándolo a que se autogestione.
- Hay que utilizar los medios disponibles para conocer percepción, valoración, incorporando metodologías modernas de medición del mejoramiento en la atención.

BIBLIOGRAFÍA

- De Aguilera, Joaquin et Baños Miguel, Branded Entertainment: cuando el Branded content se convierte en entretenimiento. ESIC Editorial, 2016
- Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, Subdirección de gestión de Asistencia al Cliente, documento “modelo de Servicio Institucional - 2016
- Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, Subdirección de gestión de Asistencia al Cliente, Informe de Comisión Mixta 2010-2017
- Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Estrategia de Gobierno en línea. 2017
- Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Informe de gestión al Congreso de la República 2015, 2015)

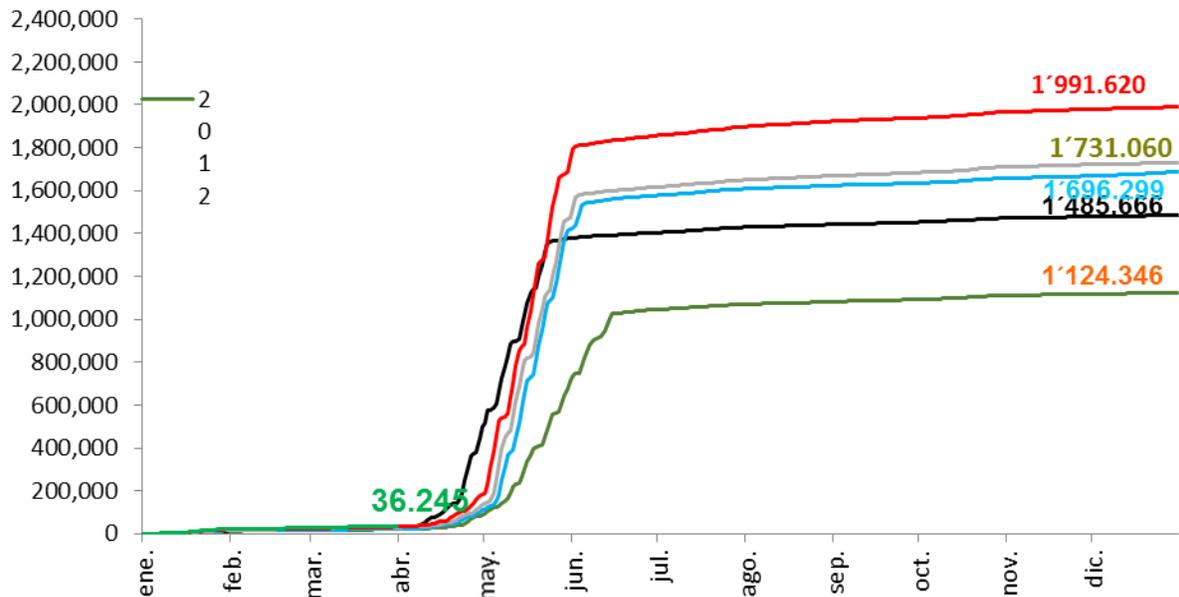
Anexos

Grafica 1 (Declaraciones presentadas Virtualmente)



Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de Información y Telecomunicaciones 2017

Grafica 2 (Solicitudes Presentación de Información Masiva por envío de archivos)



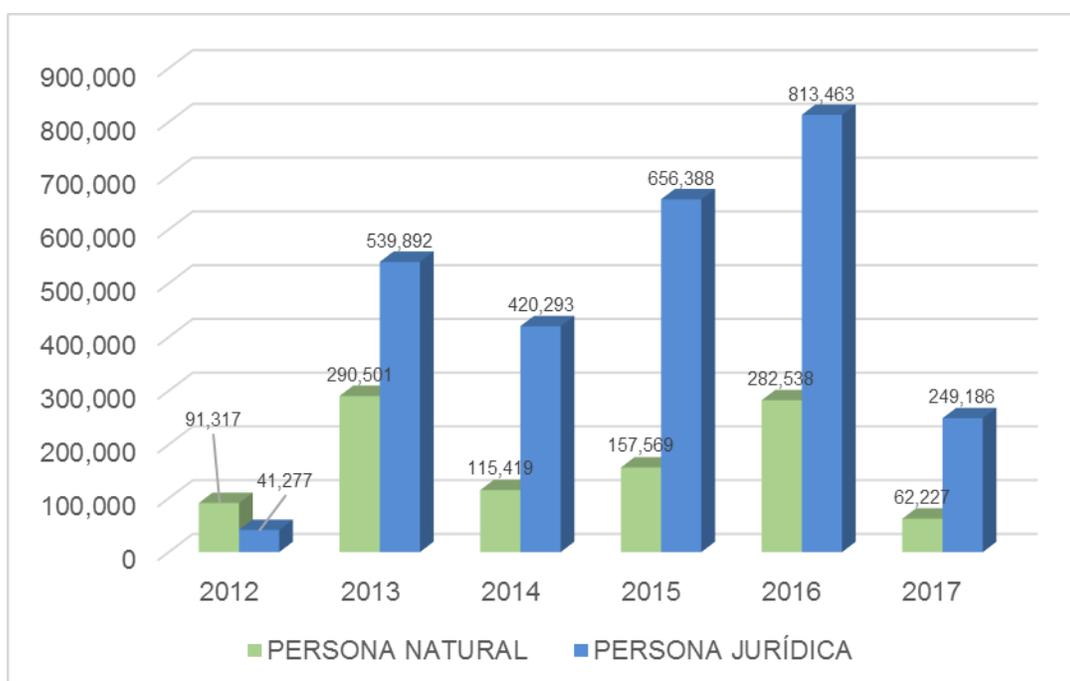
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de Información y Telecomunicaciones 2017

Grafica 3

TRÁMITES FACTURACIÓN AÑO 2012 A 2016*		
CONCEPTO	TOTAL TRÁMITES	PROMEDIO POR AÑO
AUTORIZACIONES	723.044	144.608
HABILITACIONES	662.135	132.427

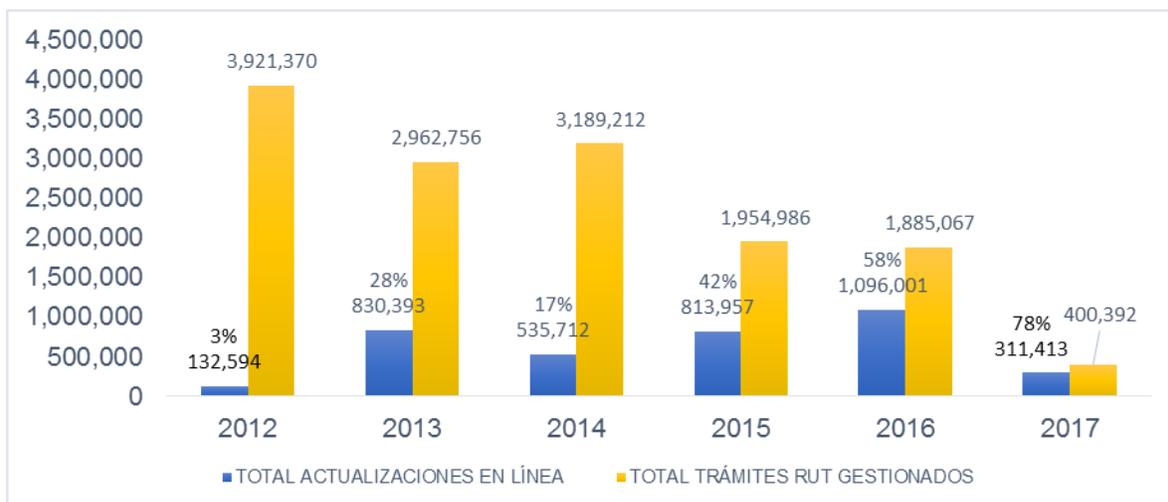
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información Servicio en Línea de Análisis Operacional 2017

Grafica 4 (Actualizaciones del RUT en Línea por Tipo de Contribuyente)



Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información Fecha de corte 31 de marzo de 2017

Grafica 5 (Actualizaciones del RUT en Línea versus Total Trámites RUT)



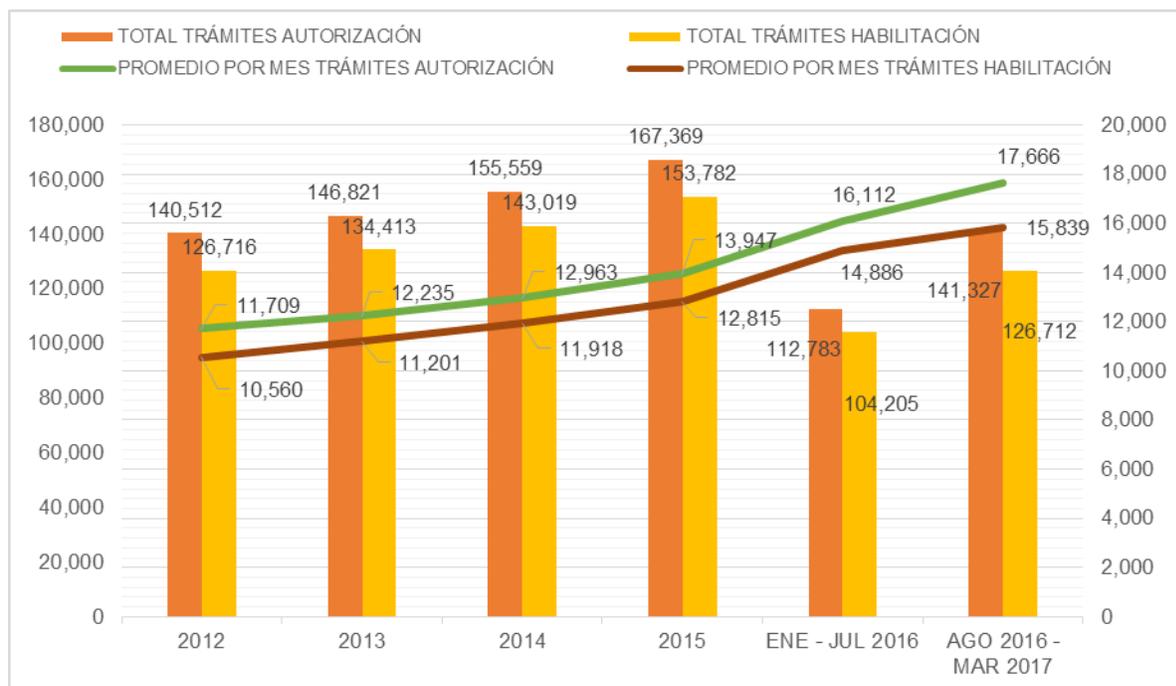
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información Fecha de corte 31 de marzo de 2017

Grafica 6 (Tramites Facturación 2012-2016)

TRÁMITES FACTURACIÓN AÑO 2012 A 2016*		
CONCEPTO	TOTAL TRÁMITES	PROMEDIO POR AÑO
AUTORIZACIONES	723.044	144.608
HABILITACIONES	662.135	132.427

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información Fecha de corte 31 de marzo de 2017

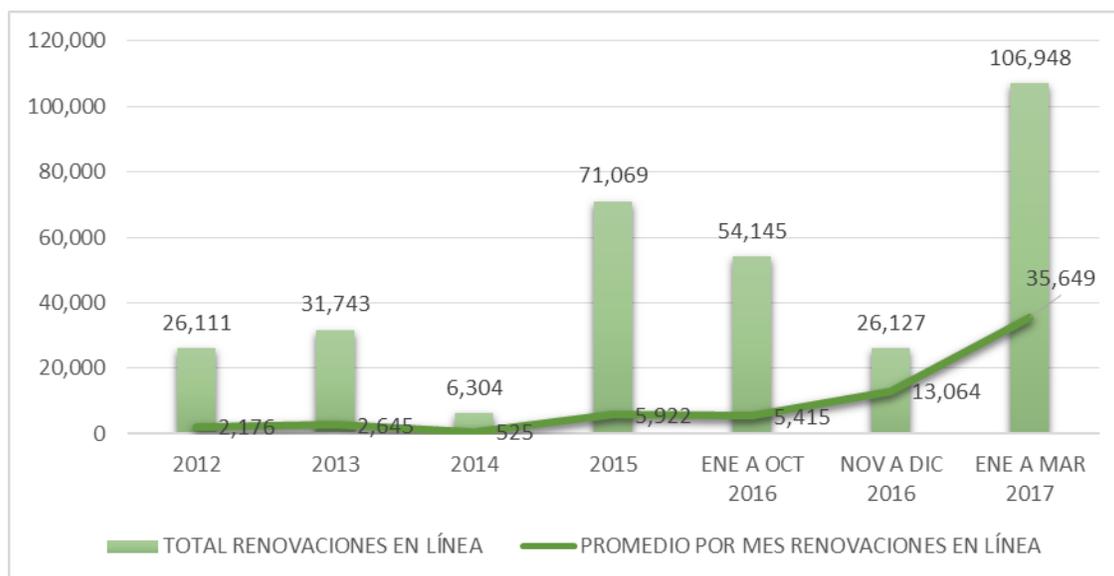
Gráfica 7 (Trámites)



Fue

nte: Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información Fecha de corte 31 de marzo de 2017

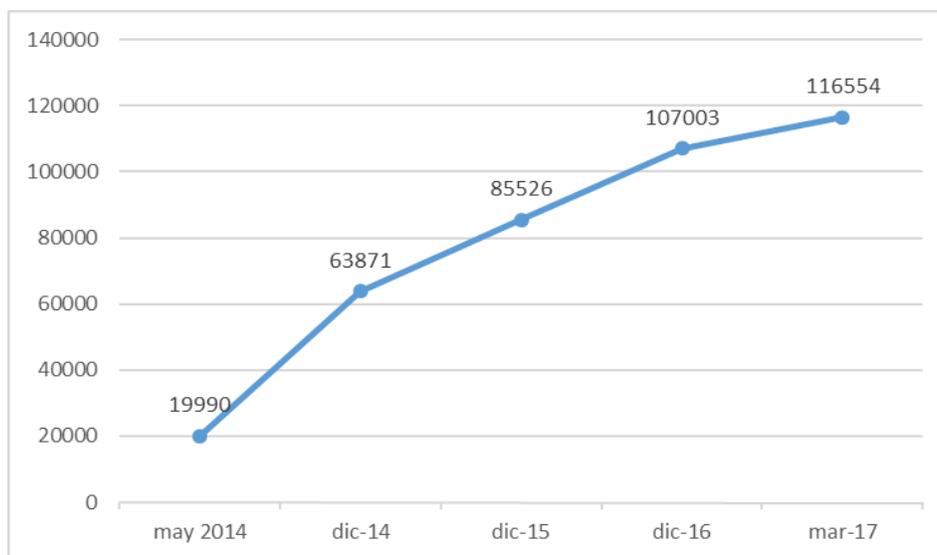
Grafica 8 (Renovación firma digital y firma electrónica)



Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnologías de Información Fecha de corte 31 de marzo de 2017

Grafica 9 (Redes sociales-facebook)

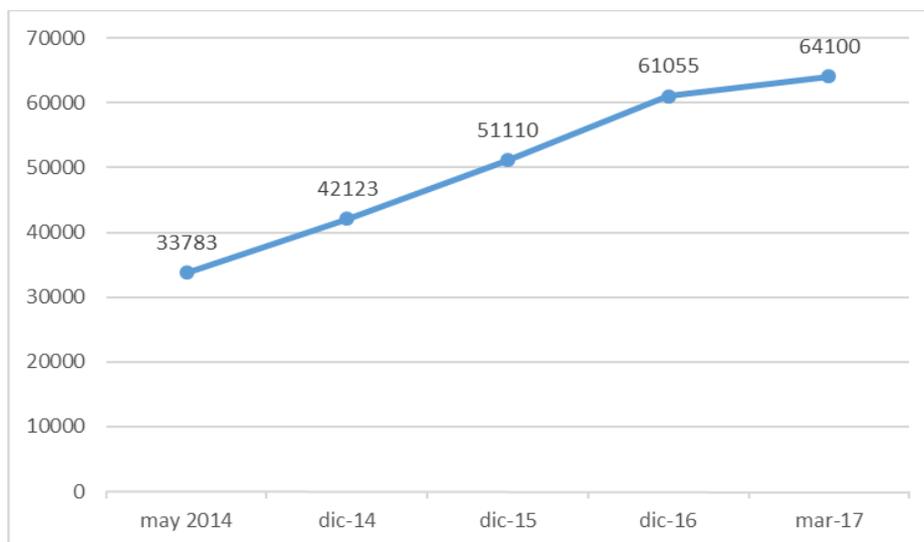
Facebook



Fuente: Coordinación de Gestión de Canales de Servicio Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente. 2017

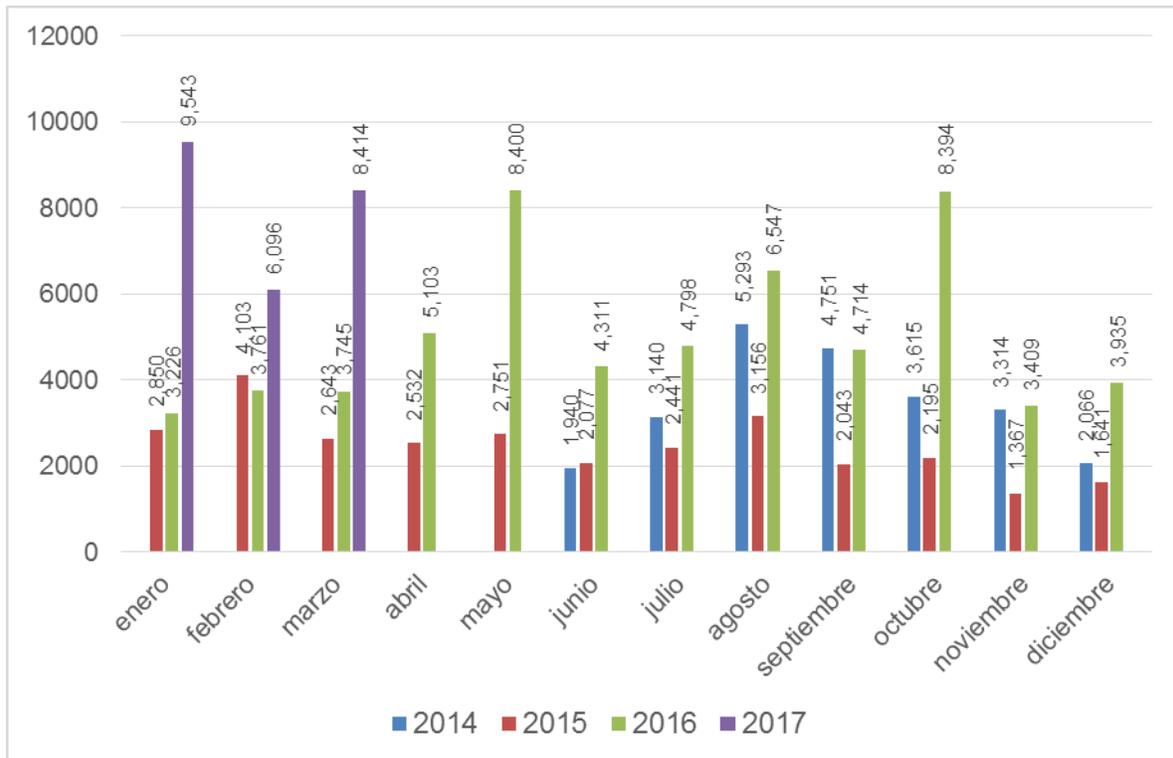
Grafica 10 (Redes sociales –twitter)

Twitter



Fuente: Coordinación de Gestión de Canales de Servicio Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente. 2017

Grafica 11 (crecimiento anual de los mensajes)



Fuente: Coordinación de Gestión de Canales de Servicio Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente. 2017

NUEVOS PARADIGMAS EN EL USO DE MODELOS DE RIESGO

Theodoro Setzer

Subcomisionado Adjunto de Asuntos Internacionales
Servicio de Rentas Internas
(Estados Unidos)

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. Inicio del estado futuro. 3. Gobierno. 4. Conclusión.

RESUMEN

El Servicio de Rentas Internas y su División de Grandes Negocios e Internacional responden a los desafíos mediante la adopción de nuevos modelos estatales futuros que mejorarán la administración tributaria en los Estados Unidos. Estos modelos garantizarán que el IRS pueda estratégicamente aplicar los escasos recursos a una amplia gama de asuntos a la vez que proveer un mejor y más rápido servicio a los contribuyentes.

El 8 de febrero de 2016, la división LB&I se realineó como primer paso en su transición e inició la adopción de un modelo de campaña. Las campañas constituyen un paso hacia el trabajo de cumplimiento basado en temas. Así pues, el modelo de evaluación de riesgo de la campaña de la LB&I significa un cambio en sus modelos operacionales y de riesgo. A través del modelo de la campaña LB&I puede adaptarse mejor a los riesgos tributarios en evolución, identificar y prestar atención a las áreas de incumplimiento, y obtener e integrar la retroalimentación para mejorar los esfuerzos de cumplimiento. El modelo de la campaña permite el desplazamiento y redesplazamiento estratégico de recursos según sean necesarios.

Esta ponencia describe la motivación que sirve de base a este modelo estatal futuro, los principios rectores, el desarrollo del modelo de la campaña de la LB&I, así como las herramientas disponibles para los contribuyentes y administraciones tributarias para facilitar el cumplimiento durante este cambio. También se refiere a las estructuras de gobierno que supervisarán este nuevo enfoque e identifica algunos de los beneficios clave y desafíos pertinentes. Aunque el IRS todavía se encuentra en transición hacia este modelo estatal futuro, se ha llevado a cabo un importante trabajo a fin de garantizar que se haya establecido una base sólida para el mismo.

1. INTRODUCCIÓN

En UN mundo ideal, las administraciones tributarias tendrían suficiente mano de obra y recursos financieros para auditar a todos los contribuyentes incumplidos, así como un sofisticado programa analítico que se cerniría a través de toda la población

contribuyente para identificar a esos contribuyentes incumplidos. Todas las auditorías producirían substanciales ajustes tributarios que justificarán todo el trabajo de auditoría. Los contribuyentes responderían a estos esfuerzos de cumplimiento y a través del tiempo, las instancias de incumplimiento disminuirían.

Desafortunadamente, no vivimos en un mundo ideal. Con frecuencia resulta difícil determinar quien es un contribuyente cumplido y quien no lo es. Las administraciones tributarias no disponen ni del tiempo ni de los recursos para auditar aun un porcentaje considerable de contribuyentes, mucho menos para identificar quienes deben ser esos contribuyentes. En Estados Unidos, la mayoría de los contribuyentes son voluntariamente cumplidos; ellos incluyen todo la renta en sus declaraciones de impuestos y pagan todos los impuestos que adeudan.¹ Algunos contribuyentes son inadvertidamente incumplidos – no entendieron que cierta renta era gravable o no se percataron que debían presentar una declaración de impuesto sobre la renta. Algunos contribuyentes son deliberadamente incumplidos – adoptaron posiciones tributarias insoportables o intencionalmente omitieron renta de una declaración de impuestos. Otros contribuyentes encajan en el algún punto intermedio.

No constituye un buen uso de los recursos de la administración tributaria auditar a un contribuyente que cumple. El problema entonces, radica en dónde encontrar al contribuyente incumplido y omitir al cumplido. En años anteriores, el IRS continuamente auditaba a cierto número de contribuyentes con la esperanza de que el temor de perder la “lotería de auditoría” motivara al resto de los contribuyentes a ser cumplidos. Sin embargo, confiar en el comportamiento del contribuyente todavía no identifica al contribuyente que debe ser auditado.

La mayoría de las administraciones tributarias dependen cada vez más de la tecnología para que los ayude a determinar cuáles son los contribuyentes que deben auditar. Esta tecnología puede ser software que se adapte a ambos lados de una transacción – el pagador y el receptor – a fin de asegurar que ambas partes traten la transacción del mismo modo. La tecnología también podría ser en forma de análisis de datos – escudriñar a través de volúmenes de datos en busca de patrones u otra evidencia de incumplimiento. Podría ser una combinación de datos y recursos – los examinadores identifican patrones que sugieran incumplimiento y la tecnología busca instancias en las que aparezca el patrón.

2. INICIO DEL ESTADO FUTURO

El mundo está cambiando y las expectativas Del contribuyente cambian con el mismo. Para ver el futuro de una manera más amplia, el IRS ha comenzado a implementar la visión de Estado Futuro para su administración tributaria, y una parte importante de dicha visión es trabajar más ampliamente con la comunidad tributaria. Esto constituye

¹ El IRS estima que la tasa de cumplimiento voluntario es de más de 81 por ciento Véase *The Tax Gap* en <https://www.irs.gov/uac/the-tax-gap>.

un esfuerzo en evolución y a largo plazo.² La iniciativa del Estado Futuro del IRS está diseñada para preparar al IRS a adaptarse a las necesidades cambiantes de los contribuyentes.³

El IRS está utilizando los avances en la tecnología para llevar toda la experiencia del contribuyente hacia un nuevo nivel. Esta transformación debe realizarse de modo que responda a las necesidades de los contribuyentes y la comunidad tributaria de una manera eficiente y efectiva que a la vez respete los derechos de los contribuyentes. Al mismo tiempo, los contribuyentes todavía podrían requerir asistencia individual por teléfono o en persona.⁴

El Estado Futuro Del IRS se basa en seis temas estratégicos y un área enfocada en el fortalecimiento de la ciberseguridad y eliminación del robo de identidad. Los seis temas son:

- Facilitar el cumplimiento voluntario facultando a los contribuyentes con herramientas innovadoras seguras y apoyo
- Comprender el comportamiento del contribuyente incumplido y desarrollar enfoques para disuadirlo y cambiarlo
- Apalancar y colaborar con partes interesadas externas
- Cultivar una fuerza de trabajo bien equipada, diversa, adiestrada y flexible
- Seleccionar el trabajo de mayor valor mediante el uso del análisis de datos y un sólido circuito de retroalimentación
- Impulsar más agilidad, eficiencia y efectividad en las operaciones del IRS⁵

El concepto central del Estado Futuro se enfoca en los contribuyentes y como brindarles los servicios que requieren de la manera que les funcione. Los contribuyentes deben esperar el mismo nivel de servicio al tratar con el IRS en el futuro que el que reciben actualmente de su institución financiera o minorista. Una parte clave de este esfuerzo es que los contribuyentes tengan una experiencia en línea más completa de sus interacciones con el IRS. La idea es que los contribuyentes tendrían una cuenta en el IRS donde ellos, o aquéllos a quienes autoricen, puedan ingresar con seguridad, obtener la información sobre su cuenta, e interactuar con el IRS según sea necesario. Este enfoque garantiza el uso eficiente de los limitados recursos personales del IRS — tales como servicio telefónico — para servir con mayor facilidad a las personas y profesionales tributarios que requieran asistencia individual. Esta asistencia personal continúa siendo parte crítica para cualquier Estado Futuro del IRS.

Otra meta para mejorar el servicio al contribuyente se enfoca en mejorar el lado de la ecuación que se relaciona con la aplicación de la ley. Para cumplir con sus metas de aplicación de la ley, el IRS debe actuar más rápido y de manera inteligente. Con un

² Estado Futuro del IRS, <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-future-state>. [en adelante “IRS Future State”]

³ Iniciativa de Estado Futuro, <https://www.irs.gov/uac/newsroom/future-state-initiative>. [en adelante “Future State Initiative”]

⁴ IRS Future State, supra note 2.

⁵ Id.

sistema más moderno, el IRS puede identificar los problemas en las declaraciones de impuestos cuando se presenta una declaración – en lugar de contactar al contribuyente meses después del hecho, mientras corre el medidor con respecto a los intereses y sanciones potenciales. El IRS debe interactuar con los contribuyentes tan pronto como sea posible para atender los aspectos de modo que puedan ser corregidos y garantizar el cumplimiento, a la vez que reducir la necesidad de costosos contactos de seguimiento o auditorías intensivas.

Este esfuerzo de identificación de los temas desde el inicio también podría igualmente ayudar en otras áreas, tales como la batalla continua sobre el uso de identidades robadas para presentar declaraciones de impuestos fraudulentas. El IRS continúa enfocado en proveer mayor seguridad en el futuro procurando más formas de proteger a los contribuyentes. Ello asegurará que el IRS interactúe con la persona correcta. Mejorar la autenticación de la identidad es un objetivo importante hacia adelante. La salvaguarda de la confidencialidad de los datos recibidos permanece como un asunto importante y continuo.

Para servir mejor a los contribuyentes, el IRS requiere alinear sus organizaciones para contribuir a satisfacer las necesidades de cada grupo específico de contribuyentes con el método más efectivo y eficiente posible.⁶ Las unidades de negocio⁷ deben desarrollar proyectos ligados al esfuerzo mayor de Estado Futuro con el objetivo de mejorar el servicio al contribuyente, equipar mejor a los empleados y lograr resultados de cumplimiento. Diferentes unidades de negocios pueden tener formas diferentes de emprender el Estado Futuro, por cuanto las divisiones tienen diferentes bases de contribuyentes y necesidades de servicio. Por ejemplo, la base de clientes de la División de Salarios e Inversiones es el contribuyente persona natural que presenta el Formulario 1040 para reportar salarios y otros tipos de renta gravable. Atiende a más de 125 millones de clientes y da razón de 94 millones de declaraciones de impuestos de personas naturales. La División de Pequeños Negocios y Trabajadores Independientes sirve a pequeños negocios (aquéllos con activos por debajo de \$10 millones) y el contribuyente persona natural independiente. Sirve a aproximadamente 57 millones de contribuyentes. La base de clientes de la división de Entidades Exentas de Impuestos y Gubernamentales incluye a organizaciones sin fines de lucro, municipalidades, universidades y planes de empleados. Finalmente, la División de Grandes Negocios e Internacional sirve a las corporaciones, corporaciones del subcapítulo S y compañías con activos de más de \$10 millones, así como a personas naturales con responsabilidades de presentar declaraciones a nivel internacional. Aunque el grupo de contribuyentes puede ser pequeño en número, la cantidad de dólares de impuestos involucrada es significativa. Como parte de su discusión respecto a lo que significa el Estado Futuro para las diferentes unidades de negocios, el IRS

⁶ Future State Initiative, supra note 3.

⁷ Existen cuatro divisiones operacionales para servir a grupos de contribuyentes específicos además de otras unidades tales como Privacidad, Enlace Gubernamental y Revelación; Investigación Penal; Tecnología de la Información; y Oficina del Preparador de Declaraciones. Véase www.irs.gov/uac/todays-irs-organization.

incluyó un flujograma de una página que muestra el efecto del estado futuro en cada división operacional del IRS.⁸

Para mantener estos esfuerzos enfocados hacia el Estado Futuro del IRS, esta ponencia se referirá al trabajo que está siendo realizado por la División de Grandes Negocios & Internacional (LB&I) a fin de realinear su organización y la forma de hacer negocios para atender mejor estas seis prioridades.⁹ Notablemente, el enfoque del servicio en línea del contribuyente del Estado Futuro del IRS puede que no sea de tanto interés para las partes interesadas de la LB&I como para otros contribuyentes, principalmente porque la base de contribuyentes de la LB&I con frecuencia utiliza a terceras personas como asesores tributarios más que los servicios en línea del sitio Web del IRS. Aun así, las prioridades restantes son igualmente tan importantes para los grandes negocios como para los pequeños negocios y personas naturales.

Para un contribuyente que sea un negocio grande, esta gráfica¹⁰ del Estado Futuro representa el recorrido esperado del contribuyente para una gran aerolínea nacional ficticia (“Pacific Northwest”).



⁸ Para enlaces a opciones sobre cómo afectaría el Estado Futuro a las 4 principales divisiones operacionales del IRS, véase <https://www.irs.gov/uac/newsroom/future-state-and-irs-activities>.

⁹ La mayoría de la publicidad sobre el estado futuro afecta a la División de Salarios e Inversiones, ya que los contribuyentes personas naturales que presentan el Formulario 1040, Declaración de Impuesto sobre la Renta de Personas Naturales son supervisados por esta división. Por ejemplo, véase la discusión del Defensor del Contribuyente Nacional en el reciente Informe Anual al Congreso de 2016, disponible en <https://taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2016-annual-report-to-congress/about-the-report>, que incluyó una sección titulada “Enfoque Especial del Estado Futuro del IRS.”

¹⁰ Tomado de *Experiencia del Futuro de los Contribuyentes Grandes Negocios*: <https://www.irs.gov/pub/newsroom/irs-large-business-vignette-version-a.pdf>.

Tal como se muestra en la imagen, como parte de la transición alejándose de una presencia de auditoría continua del IRS, Pacific Northwest recibe guía del IRS sobre lo que debe esperar respecto a las futuras interacciones del IRS. En este escenario, Pacific Northwest emplea a una de las mayores firmas de contabilidad para que asesore a la compañía sobre su obligación tributaria y tiene un departamento de impuestos internos para llevar sus libros. El nuevo proceso de Estado Futuro está diseñado para ser colaborador, seguro, transparente, oportuno, consistente y que se apalanque en la experiencia. La correspondencia entre el IRS y el contribuyente puede llevarse a cabo digitalmente con poca carga para el contribuyente. El IRS dispone de más capacidades para hacerle frente al contribuyente que en el pasado, que incluyen estrategia y relaciones de sociedades, alcance y educación de las partes interesadas, gestión del contenido digital, gestión de la privacidad y seguridad, y gestión de la cuenta digital del contribuyente. Como resultado de este nuevo enfoque, se ha transformado la travesía del contribuyente. El equipo de auditoría permanente en el sitio para Pacific Northwest es cosa del pasado.¹¹

A. El estado futuro de grandes negocios e internacional

El 8 de febrero de 2016, la estructura de la división LB&I fue reorganizada para apoyar cuatro Principios Rectores: Fuerza de Trabajo Flexible, Bien Capacitada; Selección de Mejor Trabajo; Tratamientos Hechos a la Medida y un Circuito de Retroalimentación Integrado. Este re-alineamiento ayudará a la LB&I a evolucionar hacia un ambiente donde el intelecto combinado de la fuerza laboral de la LB&I pueda aplicar los aspectos de cumplimiento que la LB&I enfrenta como organización y ayudar a determinar donde enfocar el tiempo y atención de los empleados de la LB&I.¹² Antes de la reorganización, la LB&I asignaba a sus examinadores a organizaciones que se enfocaban en industrias o tipos de contribuyentes particulares.¹³ Sin embargo, el número de declaraciones presentadas del 2011 al 2015 aumentó 20 por ciento (de 220,543 a 265,218 declaraciones), mientras que el número de examinadores disminuyó 17 por ciento (de 5,064 a 4,201 examinadores) durante el mismo período.¹⁴ Este arreglo con uso intensivo de recursos resulta difícil mantener.

El nuevo enfoque de la LB&I hacia el cumplimiento será en forma de “Campañas”, que se propone que expresen claramente el incumplimiento observado o percibido, describa las expectativas de cumplimiento y cree planes específicos para avanzar

¹¹ Id.

¹² FY2017 Focus Guide, Document 11809, <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/d11809--2017-03-00.pdf>. [hereafter “FY2017 Focus Guide”]

¹³ Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA), *The Large Business and International Division’s Strategic Shift to Issue-Focused Examinations Would Benefit From Reliable Information on Compliance Results*, Reference Number 2016-30-089, September 14, 2016, pg. 1, available at <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2016reports/201630089fr.pdf>. [hereafter “TIGTA, Ref. No. 2016-30-089”]

¹⁴ Id. at 2.

hacia el cumplimiento¹⁵ esperado. Con este movimiento hacia campañas, la LB&I está procurando cambiar el comportamiento del contribuyente a la vez que cambia la forma en que la división selecciona su trabajo, al igual que cómo la LB&I aplica sus recursos. En lugar de tener auditorías continuas de compañías, algunas de las cuales cumplen, la LB&I procurará desarrollar un enfoque a nivel de toda la agencia hacia la gestión de riesgo y concentrarse en las áreas (más que en un contribuyente específico) en las que puede existir el comportamiento de incumplimiento. Así pues, cada campaña es una respuesta holística a un aspecto de riesgo de cumplimiento conocido o potencial. La LB&I utilizará campañas para identificar, priorizar y asignar recursos a los riesgos de cumplimiento entre la población de contribuyentes declarantes de la LB&I. Las campañas están dirigidas a identificar declaraciones más productivas a auditar y reducir la carga de los contribuyentes cumplidos, enfrentando el riesgo a través de una variedad de potenciales corrientes¹⁶ de tratamiento. La LB&I se propone hacer cada campaña pública en la medida que no le perjudique a la administración tributaria hacerlo.

La LB&I está dividida en cinco Áreas de Práctica de la Materia, cuatro Áreas Geográficas de Práctica de Cumplimiento, una función de Programas y Soluciones de Negocios, un Subcomisionado Asistente, Internacional y un Subcomisionado Asistente, Integración del Cumplimiento. Un Área de Práctica es un grupo de empleados organizados conjuntamente para enfocarse en una o más áreas de experiencia. En reconocimiento a la necesidad de que todos estén capacitados y puedan enfocarse en asuntos tanto locales como internacionales, aunque tal vez a diferentes niveles de experiencia, las posiciones de Subcomisionado y Subcomisionado Internacional fueron combinadas. Con ello se espera que se compartan más las destrezas. La nueva estructura refleja una única organización de LB&I, minimiza la desorganización en la medida de lo posible, mejora la sinergia y aumenta la distribución de destrezas al alinear a los profesionales con áreas de enfoque iguales o similares y balancea la duración del control.¹⁷

B. El marco del estado futuro de la LB&I: los 4 principios rectores

Como se señaló anteriormente, la LB&I se reorganiza para apoyar cuatro principios rectores. Estos principios rectores se adaptan a las metas del Estado Futuro global del IRS.

1. Fuerza laboral flexible, bien capacitada

El primer principio rector en el nuevo Estado Futuro de la LB&I lo constituye una fuerza laboral flexible, bien capacitada. Se espera que los funcionarios sean capacitados tanto en aspectos nacionales como internacionales para identificar mejor todos los temas. Dicha capacitación se realizará “justo a tiempo” y puede coincidir con temas de

¹⁵ FY2017 Focus Guide.

¹⁶ TIGTA, Ref. No. 2016-30-089, 1, supra note 13.

¹⁷ Austin, Rosen, and Ryba, *IRS: Out With Audits, In With Campaigns: LB&I Reorganizes—Again*, Daily Tax Report (BNA), J-1 (March 3, 2016). [hereafter “IRS: Out With Audits”]

campana para asegurar una fuerza laboral debidamente capacitada en los temas bajo consideración. Ello ayudará a la LB&I a cultivar un ambiente de aprendizaje continuo para apoyar una fuerza laboral flexible.¹⁸ El aprendizaje es un proceso continuo que proviene del autodesarrollo progresivo, aprendizaje en equipo, distribución del conocimiento y tutoría.¹⁹ Todos los empleados tienen la oportunidad de recibir capacitación técnica a fin de apoyar las campañas de cumplimiento.

Parte de la capacitación técnica es proporcionada mediante el uso de “Unidades de Práctica.”²⁰ Las Unidades de Práctica son documentos desarrollados mediante la colaboración interna y sirven tanto como ayudas en el trabajo y materiales de capacitación. Cada Unidad de Práctica es redactada con contribuciones de la experiencia y pericia de aquéllos que han tratado el tema en ambientes prácticos, tales como durante las fiscalizaciones. Muchas de estas Unidades de Práctica han sido dadas a conocer al público a través de IRS.gov y así también sirven de ayuda a los contribuyentes.²¹ Las Unidades de Práctica le brindan al personal del IRS explicaciones sobre conceptos tributarios internacionales generales, así como información sobre un tipo específico de transacción y los temas cubiertos aumentarán en el future. La LB&I está lanzando una repisa de libros de la Biblioteca Virtual para dar cabida a las Unidades de Práctica, incluyendo aquéllos que están en borradores y los que ya están disponibles en IRS.gov.²²

2. Selección del mejor trabajo

El segundo principio rector en el nuevo Estado Futuro de la LB&I es la selección del mejor trabajo. En años recientes se seleccionaron muchas declaraciones para auditorías en base a puntaje computarizado.²³ Sin embargo, durante los años fiscales de 2006 a 2015, las tasas sin cambio de la LB&I para las sociedades que presentaban el Formulario 1120 eran tan altas como el 35% (en el 2015), pero nunca inferiores al 25% (en el 2009).²⁴ Los factores que contribuyeron a estas altas tasas sin cambio incluyen las crecientes complejidades en la presentación de las declaraciones, la reducción de los recursos del IRS, y los procesos ineficientes y desactualizados para seleccionar las declaraciones a ser fiscalizadas.²⁵ La LB&I requiere conocer cuales son los temas que presentan el más alto riesgo de cumplimiento a fin de que la medida

¹⁸ TIGTA, Ref. No. 2016-30-089, 15, supra note 13.

¹⁹ FY 2017 Focus Guide, supra note 12.

²⁰ Anteriormente se les conocía como “Unidades de Práctica Internacionales”.

²¹ Véase la lista de Unidades de Práctica públicamente disponibles en www.irs.gov/businesses/corporations/international-practice-units.

²² Véase, por ejemplo, https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/iso_c_01_03.PDF.

²³ TIGTA, Ref. No. 2016-30-089, 13.

²⁴ Id. at 14. Las tasas sin cambios de sociedades y corporaciones que presentaban el Formulario 1120S eran aún más altas en todos los años.

²⁵ Id. Las tasas sin cambio también pueden reflejar las auditorías obligatorias requeridas por el Comité Conjunto sobre Tributación donde están involucradas grandes devoluciones.

enfocada en el tema tenga éxito.²⁶ El desarrollo de la campaña está diseñado para identificar aquellos aspectos en el que los riesgos de cumplimiento puedan ser mayores y puedan resultar en un incremento en ingresos tributarios.

La LB&I mejorará la selección de la carga de trabajo usando el análisis de datos para detectar las anomalías, patrones ocultos, correlaciones y otros aspectos.²⁷ El uso del análisis de datos proporciona precisión, velocidad y eficiencia. Como ejemplo, la LB&I puede usar un proceso de datos que almacena y administra datos no estructurados para facilitar el muestreo en la clasificación de la carga de trabajo. Este proceso, y otros en desarrollo facilitarán el análisis para desarrollar y apoyar campañas a fin de ayudar a la LB&I a hacer una mejor selección del trabajo con los resultados de cumplimiento propuestos. El uso de recursos para auditar a los contribuyentes cumplidos es un uso ineficiente de tiempo y personal, a menos que en adelante la experiencia ayude a identificar verdaderos riesgos de cumplimiento.

El plan de fiscalización de la LB&I se desviará hacia un enfoque en “nuevos inicios” que se pueden identificar a través de campañas. La LB&I identificará los aspectos correctos y los desarrollará utilizando los recursos adecuados y monitoreará un plan de cierre de alto nivel que mida el trabajo esencial de la división en cuatro categorías de declaraciones: Grandes Negocios, Persona Natural Internacional, Grandes Riquezas Globales, y las Prácticas Extranjeras de Pago.²⁸ El IRS se está alejando del proceso de auditoría continua en el programa coordinado de casos de la industria y avanzando hacia un enfoque dirigido a áreas para ser fiscalizadas en base a riesgos de cumplimiento.²⁹

3. Corrientes de tratamiento a la medida

Históricamente, la LB&I ha enfocado la mayor parte de su tiempo y recursos técnicos (fiscalizadores, especialistas y gerentes) en llevar a cabo fiscalizaciones. En el modelo de la campaña, la LB&I ha dejado de enfocarse en fiscalizaciones como el principal medio para hacer frente al incumplimiento y buscar corrientes alternas de tratamiento a la medida. El uso de corrientes alternas de tratamiento a la medida mejora la flexibilidad para atender aspectos corrientes y emergentes y lograr mejores resultados de cumplimiento. La LB&I espera mejorar el cumplimiento voluntario con nuevas oportunidades tales como mayor alcance, contactos blandos y guías publicadas.³⁰ Los tratamientos a la medida le permiten a la LB&I considerar la certeza de incumplimiento, ya sea que haya variaciones en el aspecto específico en que no haya riesgo o si el riesgo es limitado, comprender el volumen y valor de los riesgos y luego identificar las posibles respuestas. Los tratamientos alternos a la medida ayudan a la LB&I a ser

²⁶ Id. at 5.

²⁷ FY2017 Focus Guide, supra note 12.

²⁸ Id.

²⁹ Hoover, Big Business May Get ‘Soft’ IRS Touch On Compliance, www.law360.com/articles/793657/big-business-may-get-soft-irs-touch-on-compliance.

³⁰ FY2017 Focus Guide, supra note 12.

flexible y enfoca cada riesgo particular de un modo específico que atienda los aspectos corrientes y emergentes y logre mejores resultados del cumplimiento.³¹

Actualmente la LB&I tiene corrientes de tratamiento que continuará utilizando, incluyendo la Vía Rápida, Resoluciones de Asuntos de la Industria, y Acuerdos Previos a la Declaración.³² La LB&I también revisará el Proceso de Seguridad de Cumplimiento (CAP) para determinar su viabilidad en el estado futuro. En vista de que el programa CAP es intensivo en términos de recursos y se enfoca en auditorías en tiempo real del contribuyente más cumplido,³³ el programa tal vez requiera ser discontinuado.³⁴ El uso de los datos de FATCA para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes estadounidenses con inversiones financieras en el exterior se expandirá a medida que el IRS reciba más informes de instituciones financieras extranjeras. Usando un conjunto integrado de corrientes de tratamiento a la medida se mejorará la flexibilidad para atender los aspectos corrientes y emergentes y lograr resultados de cumplimiento.

La LB&I también ha cambiado sus procedimientos para los contribuyentes que van a ser fiscalizados, cuyos detalles aparecen en la Publicación 5125 revisada Proceso de Fiscalización de Grandes Negocios e Internacional,³⁵ y que está incluida en el Manual de Rentas Internas.³⁶ Una fiscalización constará de tres fases distintas: una fase de planificación, una fase de ejecución y una fase de resolución.³⁷

4. Circuito integrado de retroalimentación

Los procesos de la LB&I están evolucionando, a medida que la organización se encuentra actualmente evaluando ideas de campaña de la fuerza laboral y evaluará y adaptará continuamente según sea necesario, sus procesos de trabajo en los meses y años venideros. Este proceso involucra incorporar componentes del proceso histórico de evaluación de riesgo de la LB&I's conjuntamente con lecciones aprendidas a medida que se expande el enfoque basado en campañas. La recopilación y análisis continuos de datos y la retroalimentación mejorarán la capacidad de la LB&I para enfocar, planificar y ejecutar trabajo y promover la innovación y el mejoramiento basado en la retroalimentación. La LB&I involucra a sus empleados mediante una página web interna titulada "Haciéndolo Bien Juntos", en la que los empleados proporcionan

³¹ O'Donnell, Prepared Remarks, TEI-SJSU High Tech Tax Institute (November 7, 2016).

³² FY2017 Focus Guide, supra note 12.

³³ TIGTA, *The Compliance Assurance Process Has Received Favorable Feedback, but Additional Analysis of Its Costs and Benefits Is Needed*, Reference Number: 2013-30-21 (February 22, 2013), available at <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2013reports/201330021fr.pdf>.

³⁴ General Accountability Office, *HIGH-RISK SERIES, Progress on Many High-Risk Areas, While Substantial Efforts Needed on Others*, 17-317 (February 15, 2017), 505, available at <http://www.gao.gov/products/GAO-17-317>.

³⁵ Large Business & International Examination Process, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5125.pdf>.

³⁶ Internal Revenue Manual 4.46, LB&I Examination Process, available at https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-046-001.html.

³⁷ Estas 3 fases son muy similares al Viaje "Pre-Declaración, Declaración y Post-Declaración del Contribuyente descrito por el IRS en la discusión por la división del Estado Futuro. Véase <https://www.irs.gov/uac/newsroom/future-state-and-irs-activities>.

retroalimentación sobre el trabajo existente y planificado. La LB&I también utiliza comunicación en dos sentidos, municipalidades y otros métodos para aumentar la retroalimentación.³⁸ La LB&I desea asegurarse de que sus empleados tengan la oportunidad de compartir y conectarse con otros que trabajan en asuntos similares. La LB&I llevará a cabo un diálogo activo y compartirá datos con los contribuyentes en las auditorías y procurará discusiones continuas sobre los temas que incluyan reconocimiento de los hechos a fin de garantizar determinaciones tributarias precisas. La LB&I desea garantizar que todos sus empleados se sientan cómodos identificando riesgos y gestionando los riesgos de manera proactiva para mitigar el impacto dentro de la organización de la LB&I.

C. Modelo de Campaña

Los procesos de la LB&I están evolucionando y actualmente se encuentra evaluando continuamente ideas de campaña de la fuerza laboral. La LB&I evaluará y adaptará, según sea necesario, nuestros procesos de trabajo en los meses y años venideros para reflejar el nuevo modelo de campaña. Durante este tiempo, la LB&I continuará incorporando componentes de procesos históricos de evaluación de riesgo conjuntamente con las lecciones aprendidas, a medida que expande el trabajo de la campaña. La reestructuración de la LB&I para apoyar el cambio hacia el uso de los cuatro principios rectores permitirá flexibilidad para el uso más eficiente y efectivo de nuestros recursos en el manejo del riesgo de cumplimiento. Esta sección describe muchos de los factores que motivan esta decisión.

1. Recursos limitados, desafíos sin límites

El IRS tiene un conjunto limitado de recursos con los cuales atender el número creciente de desafíos que impactan a la administración tributaria. El presupuesto general del IRS ha disminuido desde el 2011, lo que ha llevado a una disminución de empleados. Simultáneamente, el número de declaraciones que está procesando el IRS ha aumentado y hay 10 millones más de contribuyentes desde el 2010.³⁹ Los recortes presupuestarios han obligado a divisiones tales como la LB&I a reevaluar como lleva a cabo su negocio y qué medidas adoptar para garantizar que la eficiencia y efectividad de la administración tributaria no se vean afectadas.

EL enfoque de la LB&I basado en la campaña constituye un esfuerzo por aplicar los recursos en aspectos particulares de importancia estratégica mediante planes coordinados específicos. Al enunciar los requerimientos de la campaña, la LB&I tiene que considerar cómo está utilizando sus limitados recursos y establecer prioridades entre las diferentes áreas. Este esfuerzo dirigirá a la organización hacia una propuesta más “enfocada en temas” al asignar los recursos de fiscalización.

³⁸ FY2017 Focus Guide.

³⁹ Tax Analysts Exclusive: Conversations: Koskinen Looks to Future of Tax Administration, IRS Budget, December 14, 2016.

El modelo de campaña también asistirá a la LB&I a volver a desplegar sus recursos en diferentes campañas a través del tiempo a medida que se atiende el incumplimiento substancial en un área de riesgo y finalizan las campañas. Los recursos previamente aplicados a dicha campaña pueden ser enfocados en otras áreas de riesgo en desarrollo o que requieren atención adicional. Garantizar esta agilidad en la distribución de recursos no será fácil y la LB&I se propone ajustar los procesos, compartir información, y colaborar para lograr la meta de crear un sistema que pueda aplicar sus limitados recursos a los desafíos ilimitados.

2. Imparcialidad

Al utilizar un modelo de campaña, la LB&I asegura un enfoque que protege la base imponible para el público a la vez que trata a los contribuyentes individuales de manera imparcial. Al identificar un aspecto particular como campaña, la LB&I no está sugiriendo que cada instancia de ese asunto reportado por un contribuyente es de hecho un incumplimiento; más bien la LB&I está señalando que un área en particular requiere atención adicional de manera cuidadosa y coordinada. Cada campaña tendrá una extensión de “corrientes de tratamiento” que describen las técnicas potenciales y herramientas disponibles para tratar los temas subyacentes del incumplimiento. Las corrientes de tratamiento podrían incluir opciones tales como fiscalizaciones, misivas conciliadoras, cambios de forma, educación y mayor alcance de comunicación, etc. Algunas de estas corrientes de tratamiento requerirán menos recursos. Por ejemplo, las misivas conciliadoras son una oportunidad para que los contribuyentes se corrijan a sí mismos mientras que las aclaraciones u otros cambios a los formularios tributarios pueden facilitar el cumplimiento al hacer que los formularios sean más fáciles de completar. La variedad de enfoques garantizará que la LB&I pueda proteger la base imponible del público, pero a la vez le ayudará a tratar a los contribuyentes con imparcialidad en todos los espectros. El enfoque de campaña se centra en los aspectos particulares de mayor significado a través de campañas en lugar de enfocarse únicamente en los contribuyentes en base a algunos otros criterios tales como tamaño o ubicación.

Los circuitos de retroalimentación se usarán para monitorear cuando se logra la meta de imparcialidad. Como parte del modelo de campaña, la LB&I continuará buscando e integrando alimentación interna y externa en cada campaña según sea adecuado. Con este enfoque el sistema tributario protege los recursos públicos a la vez que se acerca a los contribuyentes de manera consistente en base a su perfil de riesgo.

3. Identificar y tratar el incumplimiento

En su intento por identificar las áreas actuales y nuevas de incumplimiento, la LB&I continúa dependiendo de su mayor recurso, sus propios empleados. Se insta a cada empleado de la LB&I que presente temas de cumplimiento para ser evaluados a fin de determinar si la LB&I debe invertir mayores recursos para convertir un aspecto particular en una campaña. Un portal en línea permite a los empleados compartir sus ideas para que sean consideradas. La dirección examina los temas en toda la

organización de la LB&I y coordina con los expertos geográficos y de la materia pertinentes para llevar a cabo la tarea de determinar cuales de los riesgos presentados requieren algunos de los recursos limitados de la LB&I. Estas ideas y contribución de los empleados es importante porque ayuda a la LB&I a apalancar el vasto conocimiento de su propia fuerza laboral a fin de identificar donde se invierten mejor los recursos para maximizar el impacto del cumplimiento en su población contribuyente.

Así pues, la LB&I planea utilizar las contribuciones combinadas de su fuerza laboral y análisis de datos para identificar áreas de incumplimiento y enfocar estratégicamente recursos en estas áreas. En general, se propone que las Campañas logren los siguientes objetivos:

- Identificar áreas específicas de incumplimiento potencial,
- Identificar los resultados de cumplimiento propuestos,
- Identificar corrientes de tratamiento específicas, a la medida para lograr estos resultados,
- Identificar los recursos requeridos para ejecutar estas corrientes de tratamiento a la medida,
- Identificar la capacitación, guía, mentores y otro apoyo requerido, y
- Usar efectivamente la retroalimentación de los empleados para modificar rápidamente el enfoque según se requiera.⁴⁰

Como tal, cada campaña es la culminación de un extenso esfuerzo por redefinir el trabajo de cumplimiento de los grandes negocios y desarrollar una infraestructura de apoyo dentro de la LB&I. El proceso de desarrollo de la campaña requiere planificación estratégica y desplazamiento de recursos, capacitación y herramientas, medidas y retroalimentación. La LB&I está invirtiendo el tiempo y recursos necesarios para desarrollar campañas de cumplimiento bien dirigidas y bien planificadas en un esfuerzo por mejorar la eficiencia general.⁴¹

El 31 de enero de 2017, la LB&I anunció trece campañas como parte de su presentación inicial. El lanzamiento de estas campañas constituyó un hito significativo para la transición de la LB&I hacia su modelo de Estado Futuro. Estas campañas fueron identificadas mediante extenso análisis de datos, sugerencias de los empleados del área de cumplimiento del IRS y retroalimentación de la comunidad tributaria. Fueron desarrolladas en base a ideas iniciales que pasaron por un riguroso proceso de revisión y evaluación.

Estas campañas apoyan los esfuerzos de la LB&I para mejorar la selección de declaraciones, identificar aspectos que representan un riesgo de incumplimiento, y hacer el mayor uso de los recursos limitados.⁴² Sin embargo, no reflejan las mayores prioridades pero son el primer grupo completado para el lanzamiento. Las trece

⁴⁰ IRS: Out With Audits, supra note 17.

⁴¹ La División de Grandes Negocios e Internacional Lanza Campañas de Cumplimiento, <https://www.irs.gov/businesses/large-business-and-international-launches-compliance-campaigns>.

⁴² Id.

campañas⁴³ abarcan un amplio número de áreas tributarias dentro de la esfera de acción de la LB&I y se enfocan en los siguientes temas:

- Créditos de Energía del Código 48C de Rentas Internas
- Disminuciones/Retiros del Programa de Declaración Voluntaria en Ultramar
- Deducción de Actividades de Producción Nacional, Distribuidores de Programas de Video Multi-canal (MVPDs) y Entidades Difusoras de Televisión
- Seguro Micro-Cautivo
- Transacciones de Partes Relacionadas
- Reservas de Anualidades Variables Diferidas & Reservas de Seguro de Vida IIR
- Transacciones que involucran una colección de activos y pasivos
- Promotores Inmobiliarios – Método de Contrato Finalizado
- Estrategia de Plan de VinculaciónTEFRA
- Pérdidas de Corporaciones S Reclamadas en Exceso de la Base
- Repatriación
- Formulario 1120-F No-Declarante
- Distribuidores Entrantes

Según se refleja en la lista, las campañas cubrirán una gama de aspectos de grandes negocios e internacionales. Como parte del esfuerzo de la campaña, los líderes de la LB&I se están comprometiendo con la comunidad tributaria para ayudar con el trabajo en estas áreas a fin de responder de la mejor manera posible a las necesidades de los contribuyentes como de la administración tributaria. En respuesta al interés de los contribuyentes, profesionales y la prensa, la LB&I está colaborando con las partes interesadas para compartir información relacionada con las campañas y educar mejor al público.⁴⁴ Se están llevando a cabo una serie de webinars para dar a conocer los cambios culturales que se realizan en la LB&I debido al movimiento hacia un modelo de campaña, así como para involucrar a las partes interesadas en el envío consistente de mensajes.⁴⁵ Los socios en estos webinars incluyen asociaciones legales, ejecutivas y contables, así como grandes firmas contables. El primero y segundo de los webinars de 75 minutos se enfocaron en el proceso de la campaña, como se están implementando y como las mismas tendrán un impacto en los contribuyentes y fue dirigida por el Subcomisionado Asistente, de Integración del Cumplimiento (ADCCI) y el Director del Área de Práctica de Actividades de Empresas. Los webinars adicionales explicarán en detalle cada una de las trece campañas de cumplimiento lanzadas. Todos estos próximos webinars estarán abierto al público y libre de costos.

El cambio de la LB&I hacia fiscalizaciones basadas en temas y un proceso de campaña le permite a la división decidir que aspectos tributarios que presentan riesgo requieren una respuesta, a la vez de mantener flexibilidad respecto a los mejores pasos para

⁴³ LB&I ha proporcionado en su sitio web., una breve descripción de cada tema de campaña e identificado la parte de la organización que será supervisada así como el ejecutivo. Id.

⁴⁴ Webinars de Campaña de Cumplimiento, <https://www.irs.gov/businesses/compliance-campaign-webinars>.

⁴⁵ Id.

lograr cumplimiento.⁴⁶ Ellas marcan un cambio significativo en la forma en que la LB&I dirigirá la administración tributaria, pero igualmente el inicio de una relación continua con el contribuyente.

D. Herramientas disponibles para los contribuyentes y administraciones tributarias para facilitar el cumplimiento

Las administraciones tributarias desean maximizar el cumplimiento voluntario del contribuyente y necesitan identificar los contribuyentes incumplidos pertinentes, tan pronto y tan fácil como sea posible para ayudarlos a enfocar sus recursos en los grupos de contribuyentes pertinentes. Este trabajo se facilita incrementando el análisis de los datos recibidos, tomando medidas para identificar el posible comportamiento del contribuyente incumplido, y facilitando tanto como sea posible el cumplimiento con las leyes tributarias.

1. Análisis adecuados de datos

A medida que inicia el incremento del cambio automático de diferentes tipos de información, las jurisdicciones recibirán más y más datos. El mayor desafío es entonces qué hacer con los datos. Debe haber una forma adecuada de analizar los datos, de modo que los datos sin depurar pasen a ser información que luego se convierta en inteligencia. El análisis de datos contribuye a comparar información de los informes de terceras personas con información del contribuyente y a identificar áreas de riesgo donde se requiere darle seguimiento al contribuyente. El análisis de datos de información reportada País por País, por ejemplo, está diseñado para ayudar con el análisis de riesgo de alto nivel y descartar a los contribuyentes cumplidos y seleccionar a los contribuyentes incumplidos para acción adicional. La infraestructura de la tecnología de información de muchos países continúa desarrollándose tanto para recibir como debidamente analizar los datos. A medida que automáticamente se reciban más y más datos, también es importante salvaguardar debidamente la recepción y uso de los datos y prevenir tanto la revelación inadecuada como el mal uso de los mismos.

La LB&I estableció un grupo de trabajo de “Planificación y Análisis del Cumplimiento” conformado por cuatro subgrupos: Investigación, Planificación y Carga de Trabajo, Filtración y Planificación del Cumplimiento Individual (IIC) y Entrega de la Carga de Trabajo Internacional. La LB&I también dispone de un grupo de “Especialistas en Auditoría Computarizada” que analiza los datos computarizados para las auditorías.⁴⁷ El IRS tiene un grupo de Investigación, Análisis Aplicado y Estadísticas (RAAS) que sirve como función de investigación para el análisis de datos.⁴⁸ Igualmente el IRS tiene

⁴⁶ Large Business and International Launches Compliance Campaigns, <https://www.irs.gov/businesses/large-business-and-international-launches-compliance-campaigns>.

⁴⁷ Véase <https://www.irs.gov/businesses/specialists>.

⁴⁸ Las Oficinas de Investigación y Estadísticas de Ingresos son parte del grupo RAAS. Para una lista de todas las oficinas dentro del RAAS, véase la página 71 del 2016 IRS Data Book, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/16datbk.pdf>.

un número de sistemas de análisis de datos para fines tributarios, tales como para identificar devolución fraudulenta y robo de identidad.⁴⁹ El IRS ha tenido programas sencillos de comparación de datos tales como el programa de comparación TIN para informes de terceras personas, durante un número de años.⁵⁰

Estos diversos programas de análisis de datos ayudan al IRS a identificar áreas de posible riesgo y al hecho de declarar de menos, lo que le permite enfocar sus recursos en los contribuyentes incumplidos.

2. APAs Bilaterales

La certeza sobre el tratamiento tributario de una transacción tributaria antes de que el contribuyente celebre la transacción es beneficiosa. Ello apoya la presentación de la información financiera de manera precisa y permite la planificación adecuada. Un área en la que el IRS ha estado trabajando durante más de 25 años es en los precios de transferencia. El IRS introdujo el programa de Acuerdo Anticipado de Precio (APA) en 1991.⁵¹ En el programa APA, el contribuyente y el IRS trabajan conjuntamente para acordar un método apropiado de precios de transferencia para un número determinado de años hacia el futuro. Si el contribuyente presenta su declaración de impuestos de manera consistente con el método de precios de transferencia acordados, el IRS conviene en no hacer ningún ajuste de precios de transferencia por las transacciones cubiertas en el APA.⁵² El proceso de APA aumenta la eficiencia de la administración tributaria instando a los contribuyentes a que presenten todos los hechos necesarios para una debida evaluación de sus transacciones cubiertas y trabajar hacia una solución de estos aspectos con un espíritu de apertura y colaboración. El proceso APA disminuye la carga de cumplimiento al darle a los contribuyentes mayor certeza sobre los aspectos cubiertos y promueve la solución de principios de estos aspectos, permitiendo la discusión y solución anticipadamente, antes de que las consecuencias de dicha solución sean plenamente conocidas ya sea por los contribuyentes o el IRS.⁵³

Hay tres tipos de APAs: un APA unilateral es un acuerdo entre el IRS y el contribuyente solamente; un acuerdo bilateral es entre el IRS y una jurisdicción extranjera; un acuerdo multilateral incluye un acuerdo entre el IRS y más de una jurisdicción

⁴⁹ Véase, por ejemplo, <http://www.forbes.com/sites/metabrown/2016/01/28/analytics-and-the-irs-a-new-way-to-find-cheaters/#65ac04075b8b>.

⁵⁰ Programa de Comparación del Número de Identificación del Contribuyente (NIT) en Línea, Publicación 2108A, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p2108a.pdf>. Hay disposiciones muy específicas sobre privacidad. Véase, por ejemplo, Internal Revenue Manual 11.3.39 Computer Matching and Privacy Protection Action, https://www.irs.gov/irm/part11/irm_11-003-039.html.

⁵¹ Rev. Proc. 91-22, 1991-11 I.R.B. 1.

⁵² Rev. Proc. 2006-9, 2006-2 I.R.B. 278, disponible en http://www.irs.gov/irb/2013-50_IRB/ar12.html. El alcance del programa APA se ha expandido a través de los años y ahora incluye la solución de asuntos relacionados con precios de transferencia, así como otros aspectos que surgen en tratados de impuesto sobre la renta o el Código o Reglamentos donde el precio de transferencia puede ser relevante, incluyendo la determinación de la renta efectivamente vinculada a un oficio o negocio dentro de los Estados Unidos. Rev. Proc. 2008-31, 2008-23 I.R.B. 1133, Sec. 3, disponible en http://www.irs.gov/irb/2008-23_irb/ar07.html.

⁵³ Aviso 2013-79, 2013-50 I.R.B. 653, disponible en http://www.irs.gov/irb/2013-50_IRB/ar12.html.

extranjera. En un APA unilateral, se acuerda el método de precios de transferencia que el contribuyente debe usar para preparar su declaración de impuesto sobre la renta federal. Sin embargo, esto no establece el método de precio de transferencia en un país extranjero en el que el contribuyente opera. Como resultado, con frecuencia el contribuyente desea un APA bilateral.⁵⁴ Si Estados Unidos tiene un tratado tributario con un país extranjero que incluya una disposición sobre el procedimiento de acuerdo mutuo (MAP), similar al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, el IRS y la jurisdicción extranjera pueden trabajar conjuntamente para firmar un APA bilateral que establezca un acuerdo sobre el método de precios de transferencia del contribuyente para ambos países. Para finales de 2016, los contribuyentes habían completado un total de 1,597 APAs nuevos, renovados o revisado. Más del 64 por ciento de estos acuerdos (1,023) eran bilaterales.⁵⁵

Aunque los APAs bilaterales generalmente se prefieren a los APA unilaterales, ya que le brindan a los contribuyentes certeza en ambos países y eliminan la necesidad de auditar la transacción por cierto período de tiempo, es posible lograr una meta similar con un APA unilateral. En octubre de 2016, el Servicio de Rentas Internas anunció que los contribuyentes estadounidenses con operaciones de maquiladoras en México no estarían expuestos a la doble tributación si celebraban un acuerdo unilateral de precio anticipado (APA) con la División de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México, conforme a los términos tratados anticipadamente entre las autoridades competentes estadounidense y mexicana.⁵⁶ Debido a que el marco de precios de transferencia adoptado bajo el programa SAT fue discutido y acordado anticipadamente con la autoridad competente estadounidense, los resultados de los precios de transferencia establecidos en los APAs unilaterales celebrados entre el SAT y afiliadas mexicanas de contribuyentes estadounidenses de acuerdo con este programa se considerarán de “plena competencia” conforme a la sección 482 del Código de Rentas Internas.⁵⁷

3. Formularios y publicaciones

Existen varias razones para el desarrollo/revisión de formularios. Tres de las razones más frecuentes son: requerimientos estatutarios y reglamentarios; gestión de riesgo; y asistencia al contribuyente. Los contribuyentes cumplen mejor si pueden acceder fácilmente los formularios que requieren para declarar y si entienden cómo deben completar el formulario. La evaluación del riesgo es más fácil cuando los comportamientos más riesgosos son identificados más temprano.

⁵⁴ Id. at Sec. 2.08.

⁵⁵ Announcement 2017-03, *APMA Statutory Report 2016*, Table 2, 2017-15 IRB 1077 (April 10, 2017), available at <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb17-15.pdf>.

⁵⁶ IRS Announces Position on Unilateral APA Applications Involving Maquiladoras, <https://www.irs.gov/uac/newsroom/irs-announces-position-on-unilateral-apa-applications-involving-maquiladoras>.

⁵⁷ Id.

Requerimientos estatutarios: El Congreso aprueba leyes tributarias que con frecuencia aumentan o mejoran los requerimientos de suministro de información. Como resultado, el IRS debe desarrollar los formularios necesarios para recopilar la información requerida por el estatuto. Un ejemplo reciente de un formulario que estaba siendo desarrollado para cumplir con los requerimientos estatutarios lo constituye un informe de pago de tarjeta de crédito.

Informe de pago de tarjeta de crédito: Las tasas generales de cumplimiento de los contribuyentes aumentan substancialmente cuando existe informes de terceras personas.⁵⁸ En el 2008, el Congreso añadió una disposición al Código de Rentas Internas⁵⁹ requiriendo a los bancos y compañías de tarjetas de crédito a reportar pagos.⁶⁰ El Formulario 1099-K, Tarjeta Mercantil y Pagos de Red de Terceras Personas, fue desarrollado en respuesta a este mandato del Congreso. La comparación correcta de la información de terceras personas e información del contribuyente proporcionada en el Formulario 1099-K (por la tercera persona) o en la declaración del impuesto sobre la renta (por el contribuyente) reduce el riesgo de reportar renta de menos y facilita el cumplimiento.

Requerimientos reglamentarios: El Departamento del Tesoro y el IRS con frecuencia emiten reglamentos para administrar una ley tributaria u otro requerimiento fiscal. Un ejemplo es el reglamento que requiere el informe anual país por país emitido en junio de 2016 para responder a la Acción 13 del BEPS.⁶¹ Como resultado del reglamento de suministro de información el IRS ha desarrollado y emitido versiones en borrador del Formulario 8975, Informe País por País; Formulario 8975 (Lista A), Jurisdicción Tributaria e Información de Entidad Constituyente; y las Instrucciones del Formulario 8975 para recibir la información requerida.⁶²

Gestión de riesgo: Además de desarrollar formularios para responder a los mandatos estatutarios del Congreso, el IRS también desarrolla formularios que se enfocan en los riesgos de cumplimiento identificados. Por ejemplo, Lista UTP (Formulario 1120), La Declaración de Posición Tributaria Incierta fue emitida por primera vez en el año fiscal 2010. La Lista UTP solicita información sobre posiciones tributarias que afectan las obligaciones del impuesto sobre la renta federal estadounidense de ciertas sociedades que emiten o están incluidas en estados financieros auditados y tienen activos que

⁵⁸ El IRS Da a Conocer Nuevos Estimados de la Brecha Tributaria; Las Tasas de Cumplimiento Continúan Estadísticamente Invariables en Relación con el Estudio Previo, <https://www.irs.gov/uac/irs-releases-new-tax-gap-estimates-compliance-rates-remain-statistically-unchanged-from-previous-study>. Por ejemplo, la tasa de cumplimiento para reportar sueldos y salarios es de 99%; la tasa de cumplimiento donde hay poca o ninguna información de terceras personas es inferior al 60%.

⁵⁹ IRC § 6050W.

⁶⁰ Ley Pub. N. 110-289, sección 3091, Declaraciones Relacionadas con Pagos en Cancelacion de Tarjeta de Pago y Transacciones de Red de Terceras Personas, disponible en <https://www.congress.gov/110/plaws/publ289/PLAW-110publ289.htm>.

⁶¹ 26 CFR Parte1, TD 9773, Informe País por País, <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2016-06-30/pdf/2016-15482.pdf>.

⁶² Estos formularios en borrador e instrucciones están disponibles en <https://apps.irs.gov/app/picklist/list/draftTaxForms.html>.

equivalen o exceden de \$10 millones. Cuando inicialmente se anunció el FIN 48 en el 2006, el IRS dijo que utilizaría la Declaración FIN 48 como mapa para detectar asuntos de auditoría.⁶³ Sin embargo, el IRS introdujo la Lista UTP en el 2010 para obtener información más detallada sobre el UTP de una compañía. Específicamente, la Lista UTP requiere que la compañía que informa liste todos los UTPs individualmente (en lugar de un informe agregado, como se hacía previamente). Los UTPs los definen los lineamientos del FIN 48, pero también incluyen posiciones tributarias que no tienen una reserva tributaria ya que la compañía espera someter la posición a juicio. En la época en que se introdujo la Lista UTP, el entonces Comisionado del IRS, Douglas Shulman, señaló que dos de las metas de la Lista UTP son “reducir el tiempo que se requiere para encontrar los temas y completar una auditoría” y “ayudar a priorizar a los contribuyentes a ser fiscalizados.”⁶⁴ Es evidente que el propósito de la Lista UTP es ser una herramienta de auditoría adicional para el IRS.⁶⁵

Asistencia al contribuyente: Además de desarrollar formularios para cumplir con los requerimientos estatutarios o facilitar el cumplimiento o mejorar la evaluación del riesgo, el IRS también revisa formularios e instrucciones para asistir a los contribuyentes en la presentación de sus declaraciones de impuestos de manera precisa. Las recomendaciones para las mejoras de los formularios provienen de muchas fuentes, incluyendo los propios contribuyentes, los empleados del IRS y grupos externos. Por ejemplo, el Panel de Apoyo al Contribuyente (TAP) es un grupo diverso de ciudadanos voluntarios quienes escuchan a los contribuyentes, identifican los asuntos de los contribuyentes, y hacen sugerencias para mejorar el servicio del IRS y la satisfacción del cliente.⁶⁶

El Comité Asesor del Programa de Presentación de Información (IRPAC) fue establecido en 1991. El principal propósito de IRPAC es proveer un foro público para el IRS y los miembros de la comunidad de suministro de información en el sector privado a fin de analizar aspectos relevantes sobre el suministro de información. IRPAC emite un informe cada año. El informe incluye recomendaciones sobre cambios a los reglamentos y otras guías no relacionadas con los formularios, así como

⁶³ Implicaciones de FIN 48 – Guía de los Examinadores de Campo de, disponible en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/fin-48-implications-lb-i-field-examiners-guide>.

⁶⁴ Comentarios Preparados por el Comisionado del IRS, Doug Shulman, para la Asociación Americana de Abogados, <https://www.irs.gov/uac/prepared-remarks-of-irs-commissioner-doug-shulman-to-the-american-bar-association>.

⁶⁵ Robert Lee, *Reactions to Schedule UTP*, Strategic Finance Magazine, January 1, 2017, <http://sfmagazine.com/post-entry/january-2017-reactions-to-schedule-utp/>.

⁶⁶ Panel de Apoyo al Contribuyente, <https://www.improveirs.org/our-work/>. El panel es demográfica y geográficamente diverso, con al menos un miembro de cada estado, el Distrito de Columbia y Puerto Rico. También sirve como grupo central que hace recomendaciones al IRS y al Defensor del Contribuyente Nacional. Los miembros del TAP se acercan a los ciudadanos para solicitar sugerencias o ideas, y trabajan en comités de proyectos que actúan con propietarios de programas del IRS sobre temas de importancia para los contribuyentes y el IRS.

recomendaciones sobre cambios a los formularios e instrucciones para mejorar el cumplimiento del contribuyente.⁶⁷

4. Trabajo sobre erosión de la base y traslado de beneficios

En tanto la tributación es la esencia de la soberanía independiente de un país, la interacción entre las leyes y reglamentos de diversas jurisdicciones pueden crear brechas y hasta fricción. Los ministros de finanzas del G20 le solicitaron a la OCDE desarrollar un plan de acción que estaría dirigido a enfocarse en tales aspectos de manera coordinada y general. La OCDE publicó *el Plan de Acción sobre la Erosión de la Base y Traslado de Beneficios*⁶⁸ en julio de 2013 y estableció un plazo para el trabajo. El plan fue organizado en base a tres pilares: 1) introducción de coherencia en las reglas nacionales que afectan las actividades transfronterizas; 2) reforzamiento de los requerimientos substanciales en las normas internacionales existentes, a fin de garantizar la alineación de la tributación con la ubicación de la actividad económica y la creación de valor; y 3) mejoramiento de la transparencia, así como certeza para los negocios y gobiernos.⁶⁹ El Plan de Acción de 2013 describió 15 acciones para hacerle frente a la elusión tributaria internacional. En esencia, el Plan de Acción de 2013 identificó dónde “la interacción de diferentes reglas tributarias llevan a la doble no tributación o menos de la tributación única.”⁷⁰ El paquete final BEPS fue presentado a los Ministros de Finanzas del G20 en octubre de 2015 para su aprobación.⁷¹ En la reunión del G20 realizada en Shanghai en febrero de 2016, los líderes aprobaron el marco inclusivo propuesto por la OCDE para la implementación global del proyecto BEPS e instaron a todos los países y jurisdicciones no pertenecientes al G20 pertinentes e interesados que se comprometían a implementar el Proyecto BEPS, incluyendo los países en desarrollo que se unan al marco en pie de igualdad.⁷²

A medida que las administraciones tributarias trabajen para implementar las 15 acciones identificadas en el proyecto BEPS se basarán en mecanismos para estimular la transparencia mediante relaciones unilaterales y multilaterales, a fin de reforzar los enfoques innovadores para hacerle frente a los actuales desafíos continuos. Se acordaron normas mínimas en particular para abordar asuntos en casos en que ninguna acción por algunos países habría creado efectos indirectos negativos (incluyendo impactos adversos de competitividad) en otros países. Todos los países de la OCDE y G20 se han comprometido con la implementación consistente en las áreas

⁶⁷ Por ejemplo, en el informe de 2016, IRPAC recomendó cambios en la reglamentación así como mejoras en los formularios. Véase, p.e., el Informe Público de 2016 del Comité Asesor del Programa sobre Suministro de Información (IRPAC), <https://www.irs.gov/tax-professionals/2016-irpac-public-report>.

⁶⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, disponible en <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [hereafter “2013 Action Plan”].

⁶⁹ *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> [hereafter BEPS discussion at G-20”].

⁷⁰ Plan de Acción 2013, *supra* note 69, at 10.

⁷¹ Discusión del BEPS en el G-20, *supra* note 70.

⁷² G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting Communiqué, February 27, 2016 <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160227-finance-en.html>.

de la lucha contra las prácticas tributarias nocivas (Acción 5), prevención del abuso de tratados (Acción 6), Informe País por País (Acción 13), y mejora de la solución de disputas (Acción 14).⁷³ Los miembros del marco inclusivo desarrollarán un proceso de monitoreo para las cuatro normas mínimas que asegurarán que todos los miembros, así como las jurisdicciones pertinentes, cumplirán con las normas para garantizar un terreno de juego nivelado.⁷⁴

a. Acción 5 del BEPS: Contrarrestando las Prácticas Tributarias Nocivas Más Efectivamente, Tomando en Cuenta la Transparencia y la Substancia

La OCDE identificó la disponibilidad de regímenes preferenciales nocivos como área de presión clave relacionada con la erosión de bases y traslado de beneficios en el informe de 2013 *Enfocándose en la Erosión de Bases y Traslado de Beneficios*.⁷⁵ La Acción 5 del BEPS identificó dos áreas prioritarias relacionadas con las prácticas tributarias nocivas: (1) requerir actividad substancial para cualquier régimen preferencial y (2) mejorar la transparencia.⁷⁶ La segunda prioridad respecto a mejorar la transparencia incluye el obligatorio intercambio espontáneo de información sobre ciertas resoluciones.⁷⁷ El Informe de la Acción 5 describe el marco acordado con respecto a la transparencia. Esto incluye seis categorías de resoluciones específicas sobre los contribuyentes que en ausencia del obligatorio intercambio espontáneo de información daría origen a las preocupaciones del BEPS. Una de estas seis categorías son los acuerdos de precios anticipados unilaterales (APAs) u otras resoluciones unilaterales transfronterizas con respecto a los precios de transferencia.

El informe de la Acción 5 reconoce que “no hay nada que sugiera que un programa de acuerdos de precios anticipados unilaterales (APAs) es en sí, un régimen preferencial.”⁷⁸ Sin embargo, el intercambio de resoluciones aumenta la transparencia y facilita el tomar decisiones plenamente informadas.⁷⁹ La falta de transparencia puede llevar al BEPS, si las jurisdicciones carecen de conocimiento o información sobre el tratamiento tributario de un contribuyente en un país específico y ese tratamiento tributario afecta las transacciones o acuerdos realizados con un contribuyente

⁷³ OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, Top 10 FAQs about BEPS, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-frequentlyaskedquestions.htm>.

⁷⁴ OECD, About BEPS and the inclusive framework, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

⁷⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.

⁷⁶ 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, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. [hereafter “Action 5 Report”]

⁷⁷ Id. at 45.

⁷⁸ Id. In 2004 the Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) considered both the Netherlands Advance Pricing Agreement/Advance Tax Ruling Practice and the Belgium Advance Tax Rulings Practice and concluded that these regimes are not considered by the FHTP to constitute harmful tax practices. See *Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, available at <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>.

⁷⁹ Id.

relacionado residente en su país.⁸⁰ El IRS está proporcionando APAs unilaterales a jurisdicciones extranjeras de acuerdo con las disposiciones de la Acción 5 del BEPS y está recibiendo resoluciones de otras jurisdicciones.⁸¹

El 1 de febrero de 2017, la OCDE dio a conocer los Términos de Referencia y la Metodología para las revisiones por los demás, de la norma de la Acción 5 para el intercambio de información sobre impuestos que llevará a cabo el Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas (FHTP) con la participación de todos los miembros en igualdad de condiciones.⁸² El Informe de la Acción 5 establecía la realización de una revisión anual del cumplimiento de las jurisdicciones con el marco de transparencia a partir del 2017. La primera revisión se llevará a cabo en 2017.⁸³

b. Acción 13 del BEPS: Documentación sobre precios de transferencia y presentación de informes país por país

Muchos países han establecido reglas de documentación sobre precios de transferencia para determinar el valor adecuado de las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas para fines tributarios.⁸⁴ Los gobiernos han respondido al incremento del volumen y complejidad del comercio intragrupo a través de una minuciosa inspección de las actividades de precios de transferencia, lo que ha resultado en costos significativos de cumplimiento de los contribuyentes.⁸⁵ No obstante, con frecuencia las administraciones tributarias encuentran que la documentación de precios de transferencia no es plenamente informativa y tampoco adecuada para sus necesidades de aplicación del impuesto y evaluación del riesgo.⁸⁶ Para resolver algunos de estos temas, la Acción 13 constituye el esfuerzo para reexaminar la documentación existente sobre los precios de transferencia y establecer un sistema para reportar la asignación de grupo de una empresa multinacional (EMN), de la renta, impuestos y actividades comerciales sobre la base de jurisdicción por jurisdicción tributaria.⁸⁷

Los Informes País por País (CbCR) serán presentados anualmente e incluirán para cada jurisdicción en que la EMN lleve a cabo negocios, el monto del ingreso, la ganancia antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado y

⁸⁰ OECD (2017), *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profits Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf>. [hereafter “Transparency Framework Peer Review Documents”]

⁸¹ Gregory, *APA: IRS to Exchange Summaries of Unilateral APAs Abroad*, 210 DTR G-6 (October 31, 2016).

⁸³ Id.

⁸⁴ See <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>.

⁸⁵ Action 13: 2015 Final Report, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, 11 available at <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>. [hereafter “Action 13: 2015 Final Report”]

⁸⁶ Id.

⁸⁷ Id. at 9.

acumulado, número de empleados, capital declarado, ganancias retenidas, y activos intangibles en cada jurisdicción.⁸⁸ Los CbCRs han de ser presentados en la jurisdicción de la residencia tributaria de la casa matriz primaria y serán compartidos entre jurisdicciones a través del intercambio automático de información, conforme a los acuerdos adecuados de intercambio de información.⁸⁹ El IRS ha desarrollado el Formulario 8975, Informe País por País, y la Lista A (Form 8975), Jurisdicción Tributaria e Información de Entidad Constituyente, para captar la información adecuada de las casas matrices de la EMNs estadounidenses.⁹⁰

Los nuevos requerimientos de Informes País por País, han de ser implementados para los años fiscales que se inician en o después del 1 de enero de 2016 y se aplican a las EMNs con ingresos de grupo consolidados anuales equivalente a o que sobrepase 750 millones de Euros (aproximadamente US\$ 821 millones).⁹¹ La FTA ha desarrollado lineamientos de implementación para el intercambio de informes CbC y la primera ronda de informes y auto-liquidación se inicia en 2017.⁹²

El Departamento del Tesoro de E.U. y el IRS consideran que la información recibida de otra jurisdicción sobre los CbCRs contribuirá a una mejor aplicación de las leyes tributarias estadounidenses al ofrecer mayor transparencia respecto a las operaciones y posiciones tributarias de los contribuyentes. Se utilizará una plataforma para compartir esta información, tal como IDES o el Sistema de Transmisión Común para transmitir de manera segura información encriptada al receptor propuesto.

Los CbCRs serán una nueva herramienta útil para los fines de evaluación del riesgo de de los precios de transferencia de alto nivel, así como los esfuerzos por mejorar la transparencia. También pueden ser usados por las administraciones tributarias al evaluar otros riesgos relacionados con BEPS y, cuando sea adecuado, para análisis económicos y estadísticos. Los países han acordado que la información que aparece en el CbCR no debe ser usada como sustituto para un análisis detallado de precios de transferencia de transacciones individuales y precios basados en un análisis funcional y un análisis de comparabilidad plena. La información que aparece en el CbCR no

⁸⁸ Id.

⁸⁹ Id. at 10. del riesgo

⁹⁰ Draft Form 8975, "Country-by-Country Report" and Draft Schedule A to Form 8975, "Tax Jurisdiction and Constituent Entity Information" are available at <https://www.irs.gov/pub/irs-dft/f8975--dft.pdf> and <https://www.irs.gov/pub/irs-dft/f8975sa--dft.pdf>. These are early release drafts and are not for filing.

⁹¹ El umbral de E.U. es de \$850 millones. Los países que participan en el BEPS revisarán la implementación de la nueva norma y re-evaluarán a más tarde en el 2020 si se requieren modificaciones de la información reportada. u Countries participating in BEPS will review the implementation of the new standard and reassess no later than 2020 whether modification are needed to the information reported. Action 13: 2015 Final Report, supra note 86 at 10.

⁹² OECD (2016), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13, available at <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>.

constituye evidencia concluyente por sí sola de que el precio de transferencia es o no adecuado; como resultado, la información de un Informe País por País no debe ser usada por las administraciones tributarias para proponer ajustes de precios de transferencia en base a una distribución de renta según una fórmula global.⁹³

A fin de garantizar que la información del CbCR sea usada debidamente, la OCDE desarrolló Términos de Referencia y una metodología para el proceso de revisión por los pares de las jurisdicciones participantes.⁹⁴ El proceso de Revisión por los Pares consta de tres fases y se inicia en el 2017. Cada fase se enfoca en un aspecto clave diferente de la implementación del CbCR por la jurisdicción.

c. Acción 14 del BEPS: haciendo más efectivos los mecanismos de resolución de disputas

Las Autoridades Competentes están confrontando creciente presión a medida que los gobiernos examinan a fondo los flujos de transacciones transfronterizas para garantizar una sólida base de ingresos en tiempos de restricción fiscal. La información intercambiada de acuerdo con las Acciones 5 y 13, así como la información intercambiada bajo las disposiciones generales de tratados, pueden ofrecer a las jurisdicciones más información para realizar las evaluaciones de riesgo. Sin embargo, se espera que las Autoridades Competentes garanticen la debida aplicación de los principios tributarios e internacionales para minimizar los incidentes de doble tributación, la no doble tributación no intencional y la tributación que de otro modo no esté de acuerdo con los convenios tributarios aplicables.⁹⁵ Para lograrlo, con frecuencia deben trabajar conjuntamente para identificar y enfrentar las áreas de desacuerdo. La colaboración en un ambiente multilateral es un esfuerzo para que los países se unan a fin de lograr la respuesta correcta en su tarea de solución de problemas. El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP) es un mecanismo para resolver tales temas que giran alrededor de la doble tributación, haciendo que las Autoridades Competentes se unan para discutir áreas de preocupación y llegar a una solución.

Trabajando juntos para mejorar y expandir los programas existentes para resolver los asuntos tributarios de manera efectiva y eficiente, los países pueden mejorar la transparencia tributaria.⁹⁶ En parte esto obedece a que la habilidad de cada Autoridad Competente para lograr el éxito es estrechamente dependiente de los esfuerzos de las otras Autoridades Competentes.⁹⁷

La Acción 14 incluye medidas dirigidas a fortalecer la efectividad y eficiencia del proceso MAP. El objetivo de la Acción 14 es minimizar los riesgos de incertidumbre y

⁹³ Action 13: 2015 Final Report, *supra* note 86 at 16.

⁹⁴ OECD (2017), *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Peer Review documents*, available at <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>.

⁹⁵ See FTA MAP Strategic Plan, OECD, at 1 available at <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/map-strategic-plan.pdf>.

⁹⁶ *Id.*

⁹⁷ *Id.*

doble tributación no intencional, garantizando la implementación consistente y adecuada de los tratados tributarios, incluyendo la efectiva y oportuna resolución de disputas en lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del proceso MAP.⁹⁸ Los países acordaron mejorar la manera en que enfocan la resolución de disputas, incluyendo la adopción de una norma mínima con respecto a la resolución de disputas relacionadas con tratados, comprometiéndose a su rápida implementación y acordaron garantizar su efectiva implementación.

La implementación de la norma mínima será evaluada mediante un mecanismo de monitoreo por pares para garantizar que los compromisos incluidos en la norma mínima sean efectivamente satisfechos, y que todas las jurisdicciones que se comprometan a la norma mínima se someterán a revisiones conforme a ese mecanismo de monitoreo. Participando en este proceso de evaluación, el compromiso multilateral ofrecerá una herramienta que traiga la transparencia al proceso de resolución de disputas y proveerá un medio para identificar las áreas que pueden ser mejoradas. La OCDE emitió las normas mínimas y los documentos de revisión por los pares⁹⁹ y la primera ronda de revisiones por los pares ya se ha iniciado.¹⁰⁰

La norma mínima incluye medidas específicas que adoptarán los países para garantizar que resuelvan las disputas relacionadas con tratados de manera oportuna, efectiva y eficiente. Los elementos de la norma mínima se relacionan con los tres objetivos generales siguientes: 1) Los países deben garantizar que las obligaciones de los tratados relacionadas con el procedimiento de acuerdo mutuo sean plenamente implementadas de buena fe y que los casos MAP sean resueltos de manera oportuna; 2) Los países deben garantizar que los procesos administrativos promuevan la prevención y resolución oportuna de disputas relacionadas con los tratados; y 3) Los países deben garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requerimientos del párrafo 1 del Artículo 25 del Convenio Tributario Modelo de la OCDE puedan tener acceso al procedimiento de acuerdo mutuo.

3. GOBIERNO

Cualquiera iniciativa nueva requiere supervisión gubernamental para asegurar que se hagan los ajustes adecuados y para corregir las instrucciones erradas tan pronto como sea posible. El gobierno juega un papel crítico en el desarrollo de un modelo de campaña, a fin de asegurar que el modelo sea desarrollado debidamente y que haya supervisión continua para incluir la retroalimentación una vez haya sido implementado.

⁹⁸ Action 14: 2015 Final Report, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, available at <http://www.oecd.org/ctp/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>, 9.

⁹⁹ OECD (2016), *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*, available at <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>.

¹⁰⁰ The review schedule is available at on the OECD website, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf>.

La LB&I está desarrollando una estructura de gobierno para el proceso de campaña a fin de asegurar que los aspectos que se consideraban como riesgo en efecto, realmente presentan riesgo, así como para determinar si la LB&I deberá ajustar su enfoque a cualquier incumplimiento. Dichos ajustes pueden ocurrir mediante la contratación, expansión o regraduación de las consultas de datos pertinentes a fin de tratar de identificar el riesgo. Una estructura de gobierno también supervisa la suficiencia de la capacitación en el puesto de trabajo y los materiales de referencia, al igual a que si las corrientes del tratamiento requieren ser mejoradas. Permitirá que cada campaña acomode la retroalimentación y se ajuste de manera contemporánea.

El proceso de desarrollo de la campaña garantiza que las ideas de campaña propuestas sean revisadas a diversos niveles de la organización para fines técnicos y estratégicos. Las ideas potenciales de campaña son presentadas a la oficina del Subcomisionado Asistente de Integración del Cumplimiento (ADCCI). El ADCCI se reporta ante el Subcomisionado de LB&I y supervisa al Consejo de Integración del Cumplimiento (CIC). El CIC revisa las propuestas de campaña completas y se asegura que las consideraciones logísticas y operacionales sean acordadas por las autoridades superiores de la LB&I antes de que una idea de campaña sea aprobada. El CIC se encarga de alinear las discusiones en relación con los recursos, herramientas y estrategia de la campaña.

Como parte del proceso de desarrollo de la campaña, se designa un ejecutivo de la LB&I como el director ejecutivo oficial. Una vez finalizada la campaña este punto de contacto es agregado al sitio web de la LB&I en un esfuerzo por ofrecer a los contribuyentes de manera transparente información sobre el liderazgo pertinente de cada campaña.¹⁰¹ Los contribuyentes pueden dar su retroalimentación a los fiscalizadores tributarios con los que están interactuando, pero también disponen del nombre de un ejecutivo para contactarlo y compartir retroalimentación o plantear consultas.

Cada campaña tiene la posibilidad de corrientes de tratamiento que van desde fiscalizaciones a opciones alternas, tales como misivas conciliadoras, cambios en los formularios tributarios o guías. Como resultado, puede tomar varios meses saber si una campaña está funcionando como se propone o si se requieren ajustes para lograr los objetivos de cumplimiento. Puede ser posible que exista un riesgo de cumplimiento sin ningún incumplimiento; la LB&I puede determinar que los contribuyentes están cumpliendo en áreas que había anticipado como incumplidas. Parte de los circuitos de retroalimentación requiere estar consciente de esta posibilidad y proveer retroalimentación inmediatamente si los objetivos señalados no se están logrando o si el riesgo resulta ser significativo con incumplimiento extendido. La estructura de gobierno del modelo de campaña asegurará que la campaña se ajuste a fin de darle

¹⁰¹ Large Business and International Launches Compliance Campaigns, <https://www.irs.gov/businesses/large-business-and-international-launches-compliance-campaigns>.

cabida a la retroalimentación y garantizar que los resultados se logren o se reasignen los recursos donde ya no son necesarios.

La decisión de la LB&I de tener estructuras de gobierno en base a la propuesta de campaña para su implementación y eventual disminución de la campaña es un reflejo de la necesidad de supervisión y monitoreo para lograr resultados efectivos. Esto apoya el concepto del modelo ágil.

1. Beneficios y desafíos pertinentes

A medida que la LB&I implementa su visión de Estado Futuro enfrenta una serie de beneficios y desafíos que se deben tomar en cuenta. Estos incluyen los beneficios para los administradores tributarios y contribuyentes de la certeza tributaria y la posibilidad de descartar la selección de contribuyentes que no representan perfiles de alto riesgo en un esfuerzo por utilizar los recursos eficientemente. Por otro lado, la LB&I encara el desafío de reestructurar la forma en que enfrenta la carga de trabajo y enfocarse en aquellos contribuyentes con mayores necesidades.

A. Certeza tributaria

En julio de 2016, Angel Gurría, Secretario General de la OCDE, señaló que los responsables de formular las políticas tributarias están confrontando el desafío de diseñar políticas tributarias para mejorar la certeza tributaria.¹⁰² Al identificar algunas de las fuentes de incertidumbre tributaria y enfocarse en esos aspectos específicos, observó que las causas de incertidumbre eran variadas y pueden surgir en cualquier momento, desde la redacción de la política tributaria hasta la administración tributaria y aplicación de la misma. Aunque Gurría estaba enfocado en la política tributaria, sus preocupaciones pueden extenderse hacia la aplicación del impuesto y administración de las reglas. Por ejemplo, Gurría señaló que la “complejidad, falta de claridad, inconsistencia y frecuencia de cambios, todas han sido mencionadas como formas en que la política tributaria puede afectar tanto las inversiones existentes como futuras.”¹⁰³ Estos aspectos también tienen un impacto en la efectividad de la administración tributaria.

Como parte de su trabajo sobre el BEPS, la OCDE reconoció que la certeza tributaria también debe incluirse en el nuevo ambiente. La Acción 14 del BEPS, que establece mecanismos efectivos para la resolución de disputas, a fin de resolver disputas relacionadas con los tratados tributarios, reconoce que las acciones para contrarrestar el BEPS deben ser complementadas con acciones que funcionen para garantizar la

¹⁰² Angel Gurría, G20 Chengdu High-Level Tax Symposium – remarks at session 2: Increasing tax certainty to promote investment and trade in a world where value creation is changing. <https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/g20-chengdu-high-level-tax-symposium-remarks-at-session-2-increasing-tax-certainty.htm>.

¹⁰³ Id.

certeza y pronosticabilidad del negocio.¹⁰⁴ En octubre de 2016, la OCDE recibió un sólido respaldo tanto de los líderes del G20 como de los Ministros de Finanzas para que continuara trabajando en soluciones que respalden la certeza en el sistema tributario con el objetivo de promover la inversión, comercio y crecimiento balanceado.¹⁰⁵

La LB&I ha reconocido la oportunidad única que tienen los administradores tributarios para tratar de promover la certeza tributaria, tanto para los administradores tributarios como los contribuyentes por igual.

B. Descartando la selección y otras formas de coordinación

El modelo de campaña de la LB&I reducirá el enfoque de los recursos a áreas específicas de incumplimiento, aumentando la posibilidad tanto de la no selección o de descartar la selección de un contribuyente que carezca de estos factores de incumplimiento. Al incorporar el principio rector de “Selección de Mejor Trabajo” en su modelo de riesgo, la LB&I también está considerando cómo recopilar más información de sus contribuyentes de modo que pueda de manera precisa evaluar el riesgo y enfocar sus esfuerzos y recursos en los contribuyentes de alto riesgo.¹⁰⁶ Con transparencia adicional de parte de los contribuyentes mediante nuevas fuentes de datos tales como los Informes País por País y mejoras a la analítica de los datos, la LB&I puede analizar y comprender mejor su base de contribuyentes. Combinando esta información adicional con el modelo de campaña que se enfoca en aspectos de incumplimiento significativo, la LB&I puede descartar la selección de algunos contribuyentes que no requieren ese nivel de atención porque representan un riesgo limitado. Así pues, en el desarrollo de su modelo de riesgo la LB&I considera que es importante determinar si existen formas de descartar la selección de ciertos contribuyentes para evitar el desplazamiento de recursos donde sea innecesario. El proceso de descartar la selección requiere de transparencia en ambos extremos, pero puede ser un factor clave para obtener certeza tributaria.

De igual modo se están realizando esfuerzos para que tanto las administraciones tributarias como los contribuyentes exploren las posibilidades de trabajar conjuntamente a fin de emprender una evaluación de riesgo y seleccionar o descartar la selección de ciertos aspectos. Mediante la transparencia entre el contribuyente y la administración tributaria, hay disponibles nuevas oportunidades de coordinación con las administraciones tributarias para enfrentar y resolver el incumplimiento. A medida que

¹⁰⁴ Id.

¹⁰⁵ OECD launches business survey on tax certainty to support G20 tax agenda, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/oecd-launches-business-survey-on-tax-certainty-to-support-g20-tax-agenda.htm>.

¹⁰⁶ IRSAC, 2016 IRSAC Large Business and International Report, <https://www.irs.gov/tax-professionals/2016-irsac-lbi-report>.

las otras jurisdicciones también adapten su enfoque al riesgo como resultado de la nueva información disponible de los aspectos de Acción del BEPS, las jurisdicciones pueden trabajar conjuntamente para utilizar los datos a fin de comprender mejor a sus contribuyentes y sus perfiles de riesgo. Por supuesto, esto presupone que las administraciones tributarias tengan una comprensión fundamental común de los aspectos internacionales, de modo que las administraciones tributarias estén equipadas para enfrentar conjuntamente los retos actuales. La necesidad de un personal globalmente informado se extiende a los países con todos los niveles de aptitudes. Todos los países pueden beneficiarse de tener funcionarios informados sobre fundamentales aspectos tributarios internacionales, así como de disponer de una base sólida de conocimiento global a medida que se acercan a cumplir con sus deberes de administración tributaria.¹⁰⁷

Existen desafíos prácticos al descartar la selección y el compromiso multilateral que la LB&I y las potenciales jurisdicciones tendrán que resolver. Por ejemplo, podrían haber aspectos de oportunidad sobre cuándo está disponible la información comparado con cuándo se inician los ciclos de fiscalización o cuándo se puede llevar a cabo el proceso para descartar la selección. La LB&I también tendrá que determinar qué tipos de datos se requieren y cómo se pueden analizar para decidir si se descarta la posición de un contribuyente respecto a asuntos particulares. Este puede ser desde el inicio un ejercicio con uso intensivo de recursos, a medida que la LB&I hace la transición hacia el modelo de campaña y tendrá que ser mejorado a través del tiempo a medida que las fuentes de datos y los sistemas cambian y evolucionan.

C. Trabajo reestructurado

Los cambios fundamentales no suceden de la noche a la mañana, como tampoco sin esfuerzo. El movimiento hacia el Estado Futuro y su modelo de campaña requiere un cambio cultural para los funcionarios de la LB&I. El desafío en la implementación de este modelo es que está basado en los cambios respecto a cómo los funcionarios abordan y analizan a los contribuyentes y por lo tanto, en cómo enfocan su trabajo. Ello incluye la necesidad de ser adaptable tanto en el conjunto de destrezas como pericia en la materia a fin de corresponder a las áreas reales de incumplimiento. El éxito del modelo de campaña depende de que la LB&I se asegure de que sus funcionarios realicen estos cambios fundamentales.

Para contribuir con este trabajo, la LB&I está desarrollando capacitación adaptada al enfoque de cada una de las campañas. Esta capacitación ayudará a entrenar o re-entrenar a los funcionarios, en nuevas áreas, según se requiera

Igualmente, algunos componentes del trabajo de la LB&I permanecerán iguales. Por ejemplo, la LB&I debe continuar defendiendo los derechos de los contribuyentes según

¹⁰⁷ See https://www.irs.gov/pub/irs-utl/Global_Awareness_Training_for_IETs.pdf for the “Global Awareness Training for International Tax Examiners” a training module on critical fundamental global concepts.

aparecen listados en la declaración de los derechos de los contribuyentes.¹⁰⁸ La declaración de los derechos de los contribuyentes describe los principios clave que los contribuyentes pueden esperar en su contratación con el IRS. Así pues, a medida que la LB&I redefine y re-estructure su trabajo deberá hacerlo con sensibilidad respecto a las expectativas y derechos de su población contribuyente.

D. Enfoque en los contribuyentes que requieren ayuda

No todos los contribuyentes pueden lograr el cumplimiento automáticamente; las reglas pueden ser difíciles de cumplir y con crecientes complejidades en el ambiente, podría ser necesario el compromiso con los contribuyentes para pasarlos del incumplimiento al cumplimiento. Teniendo una mejor percepción de los perfiles de riesgo de los contribuyentes, la LB&I puede señalar aspectos específicos que requieren recursos y atención como lineamiento para cambiar el comportamiento del contribuyente. Descartar la selección y reenfocar la relación entre la LB&I y los contribuyentes, nos puede ayudar a enfocar nuestros limitados recursos en aquéllos que requieren más asistencia en las formas que con mayor probabilidad los pueda impactar positivamente.

A medida que cada campaña avanza más allá de la imposición a través de las fiscalizaciones solamente, las corrientes de tratamiento ofrecerán enfoques alternos para enfrentar el incumplimiento. Por ejemplo, las misivas conciliadoras podrían educar a los contribuyentes y asistirlos a resolver los temas de incumplimiento sin necesidad de una fiscalización completa. Además, el esfuerzo de la LB&I de buscar y hacer frente a las necesidades de los contribuyentes para ayudarlos a avanzar hacia el cumplimiento se ajusta a la meta del estado futuro del IRS de mejorar los servicios de los contribuyentes.

4. CONCLUSIÓN

El movimiento de la LB&I hacia el estado futuro como parte de la visión de Estado Futuro del IRS está cambiando la forma en que se conduce la administración tributaria en los Estados Unidos. La división está aprovechando el intelecto combinado del equipo de la LB&I para tomar decisiones intencionales sobre los riesgos de cumplimiento a los que responderemos, cómo responderemos y cómo conoceremos el éxito. Estos nuevos esfuerzos dependen de un cambio en la evaluación de riesgo, al depender de la analítica de datos a fin de atender áreas de incumplimiento significativo, incorporando retroalimentación interna y externa para lograr resultados efectivos y modificar el enfoque según sea necesario, a la vez que presentará nuevos desafíos y beneficios para el trabajo de la LB&I. Le ayudará a la LB&I a superar el hecho de que no está operando en un mundo ideal y llevará a la LB&I más cerca de garantizar que los contribuyentes están pagando el monto correcto de impuesto y tienen mayor certeza en sus posiciones tributarias e igualmente que los recursos limitados de la LB&I están siendo debidamente enfocados en los contribuyentes incumplidos.

¹⁰⁸ Taxpayer Advocate Services, Taxpayer Bill of Rights, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/taxpayer-rights>.

NUEVOS PARADIGMAS EN EL USO DE MODELOS DE RIESGO: MEJORES PRÁCTICAS PARA FORTALECER LA INTELIGENCIA TRIBUTARIA

Fernando Barraza Luengo
Director
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

Contenido: 1. Introducción. 2. Modelo de gestión de cumplimiento tributario en Chile. 3. Aspectos relevantes de la implementación e instalación técnica. 4. Resultados preliminares. 5. Gestión del cambio. 6. Desafíos pendientes.

1. INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos históricamente había gestionado el cumplimiento tributario basado principalmente en el modelo tradicional de control de transacciones, el cual se centra en el análisis de las declaraciones y la posterior detección de aquellas que presentan incumplimientos, lo que conlleva a efectuar mayoritariamente acciones de carácter correctivo y estándar, como las auditorías, aun cuando las razones del incumplimiento pudieran tener diferentes causas u orígenes. En resumen, se trataba de un análisis de riesgos cuyo objetivo era seleccionar casos a ser auditados o revisados una vez que se había producido un incumplimiento tributario.

A contar del año 2014 se comenzó a incluir los principios del modelo de gestión basado en riesgos, como ejes fundamentales de la operación, los cuales buscan gestionar y mirar al sistema tributario de manera integral con el objetivo de aumentar los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través del fortalecimiento del análisis del contribuyente y de las causas que explican los incumplimientos y de la aplicación de una combinación de acciones estructurales, preventivas y correctivas, lo que permite tener una amplia gama de acciones de tratamiento previas al desarrollo de auditorías.

La implementación de este enfoque fue impulsado por la Ley N° 20.780 del año 2014 (“Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”), la cual permitió llevar a cabo distintos proyectos de fortalecimiento y modernización institucional tanto de este Servicio como del resto que componen la Administración Tributaria, los que buscaban generar herramientas para facilitar el cumplimiento tributario y promover la protección de los derechos de los contribuyentes y, al mismo tiempo, asegurar que las instituciones contaran con los recursos y herramientas

necesarias para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Posteriormente, y con el mismo sentido de facilitar el cumplimiento tributario, la Ley N° 20.899 del año 2016 (que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”) complementó a la anterior con el fin de simplificar el sistema tributario y así propender a un mejor entendimiento del mismo y, por ende, un mayor cumplimiento voluntario.

Dado lo anterior, y considerando los diversos informes y reportes asociados a la gestión de cumplimiento en base a los riesgos¹, el Modelo de Gestión del Cumplimiento Tributario que se está utilizando en Chile, se fundamenta en la concepción del incumplimiento como un fenómeno multifactorial donde la conducta del contribuyente se ve influenciada por la industria en la que se desenvuelve el negocio o actividad que desarrolla, factores económicos, sociológicos, además de condicionantes de tipo psicológico, los que varían dependiendo del territorio, sector o segmento respectivo. Esta diferenciación multifactorial, en el caso de Chile, se consideró necesaria además debido a las diferencias culturales y geográficas que sin duda entregan factores de cumplimiento e incumplimiento variados a lo largo de los 4.300 kilómetros de longitud de nuestro país.

En virtud de ello, este Modelo promueve un conocimiento mejorado del contribuyente y de su entorno, con el objetivo de diseñar e implementar procesos y procedimientos que apunten a resolver las causas particulares que explican el incumplimiento y cuya modalidad e intensidad de aplicación se encuentre correlacionada con el nivel de riesgo de incumplimiento tributario del contribuyente.

Con el fin de implementar este Modelo, en el proceso de gestión estratégica se han considerado estos múltiples factores implícitos en el comportamiento tributario y se han definido objetivos estratégicos que permiten orientar las funciones del Servicio para su tratamiento y cumplir así con la misión de asegurar el cumplimiento tributario.

A continuación se describe cómo se ha realizado la implementación del modelo en sus distintas etapas, cómo se ha llevado a la práctica, cuáles han sido algunos resultados operacionales obtenidos y la gestión del cambio que ha sido necesario realizar, siendo sin duda, la incorporación de las actividades del Modelo en el puesto de trabajo de los distintos funcionarios uno de los principales desafíos.

¹Véase: *Managing and Improving Tax Compliance* (Guidance Note: <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>), Information Note: <http://www.oecd.org/tax/administration/42490764.pdf>), *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations* (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf)

2. MODELO DE GESTIÓN DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN CHILE

Este modelo de gestión basado en riesgos, como se mencionaba anteriormente, es un proceso que tiene como principal foco el análisis del comportamiento de los contribuyentes, desde las actividades que desarrollan, los niveles de cumplimiento tributario que tienen y las causas que expliquen el o los incumplimientos tributarios en los que incurran, todo con el fin de generar acciones de tratamiento que permitan mejorar su cumplimiento tributario de la manera más eficiente posible.

No obstante lo anterior, el análisis de transacciones se mantiene como un aspecto clave de cumplimiento tributario, pues la combinación de estos resultados con aquellos obtenidos del análisis del comportamiento general de los contribuyentes, da lugar a diversos índices, tales como un indicador de riesgo global o personal del contribuyente y un riesgo específico o transaccional, cuya combinación permite la construcción de programas de tratamiento que consideran diferentes tipos de acciones estructurales, preventivas y/o correctivas del cumplimiento tributario.

A contar de esta mirada al comportamiento personal de contribuyente y las características que poseen las transacciones que realiza, se han diseñado herramientas analíticas que se describen a continuación.

2.1. Etapas del proceso de gestión del riesgo de cumplimiento

El proceso es un ciclo conformado por 5 etapas, donde el resultado de la última etapa permite retroalimentar al proceso y mejorar así las acciones a seguir en el ciclo siguiente. A continuación se describen estas etapas.

- ***Etapas 1: IDENTIFICAR.***

Corresponde a la identificación de los riesgos de incumplimiento, para lo cual es necesario identificar previamente las obligaciones tributarias (legales o administrativas), los segmentos de contribuyentes relevantes y las brechas de incumplimiento tributario.

La obligación tributaria corresponde al vínculo que se establece por ley entre el Fisco y el contribuyente y es el que determina el deber de cumplir con determinados requisitos o de realizar determinadas actuaciones. Estas obligaciones se pueden clasificar en cuatro dimensiones²:

- Registro (vinculada al registro y ciclo de vida del contribuyente),
- Información (asociada a la correcta y oportuna entrega de información propia o de terceros)

² Para adaptar esta clasificación a la cultura organizacional del SII, la definición entregada en los *paper* citados fue ajustada.

- Declaración (asociada a la presentación de formularios de declaración de impuestos)
- Pago (vinculada a la realización del pago de los impuestos y/o retenciones de impuestos determinados)

El conocimiento de los contribuyentes, en particular su actitud hacia el cumplimiento de las obligaciones tributarias, permite establecer las estrategias de tratamiento que sean más efectivas para mejorar sus propios niveles de cumplimiento y los de su entorno. Lo anterior es porque una conducta evasiva o elusiva dejada sin tratamiento puede extenderse a otros contribuyentes o bien generar competencia desleal respecto de aquellos que quieren cumplir.

Como consecuencia de este análisis integral al contribuyente y su comportamiento, es posible identificar grupos que son de interés para la administración tributaria, ya sea por la actividad económica que realizan o por el tipo de impuesto que paga o por el tipo de conducta que presentan, lo que permite precisar las características comunes, los factores que afectan los niveles de cumplimiento y, finalmente, las medidas de tratamiento o mitigación que sean pertinentes.

Dadas estas diferentes disposiciones y necesidades para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias que tienen los contribuyentes, es posible identificar las brechas tributarias, que corresponden a la diferencia entre el nivel de cumplimiento observado o detectado de las obligaciones tributarias y el que debería haber sido cumplido. De la misma manera, es posible estimar el riesgo de incumplimiento como una combinación entre la probabilidad que el incumplimiento ocurra y las consecuencias que se tendrían en caso este ocurriera.

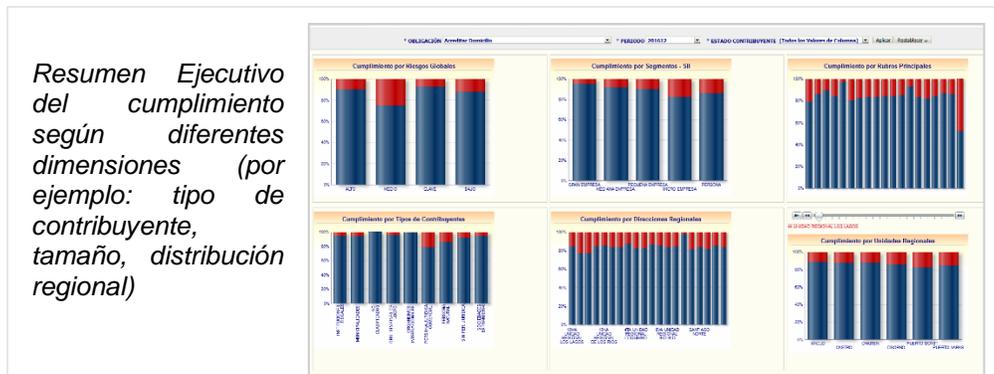
Metodología de implementación en el SII

La implementación de esta etapa del proceso se ha efectuado gradualmente y focalizando los esfuerzos:

- Se han identificado aquellas obligaciones tributarias, dentro de cada dimensión, que presentan brechas cuya mitigación influye en la disminución de otras brechas, lo que genera un impacto mayor. Dentro de estas obligaciones se han considerado:
 - a. Dentro de la dimensión Registro: disminuir la brecha de contribuyentes inactivos, es decir, que no han realizado su término de giro y que cumplen con las condiciones para hacerlo.
 - b. Dentro de la dimensión Declaración:
 - i. disminuir la brecha de contribuyentes que no declaran el Formulario 29 (Declaración y Pago Mensual de IVA).

- ii. disminuir la brecha de contribuyentes que no declaran el Formulario 22 (Impuesto anual a la Renta).
 - c. Dentro de la dimensión Información: disminuir la brecha de contribuyentes que no declaran ciertas Declaraciones Juradas anuales asociadas al proceso de operación renta.
 - d. Dentro de la dimensión Pago: disminuir la brecha generada por la deuda no pagada por giros de acciones control.
- Se han identificado diferentes segmentos de interés, lo que ha permitido reforzar los servicios que se le prestan y precisar las estrategias de fiscalización para aquellos contribuyentes que los componen. Dentro de estos segmentos se cuentan:
 - - a. Contribuyentes de altos ingresos o altos patrimonios
 - b. Grupos empresariales presentes en el país
 - c. Facturadores electrónicos
 - d. Comercio informal
 - e. Intermediarios tributarios
 - f. Segmentos regionales relevantes
 - g. Segmentos económicos
- Se han calculado 30 indicadores de brechas tributarias, lo que ha permitido visualizar su evolución para distintos sectores económicos, regiones o segmentos de interés. De manera anexa, se ha evidenciado la necesidad de contar con registros e información completa y certera, con el fin de reflejar fielmente los niveles de cumplimiento tributario.

En base a las brechas tributarias definidas y disponibles, se ha diseñado un sistema de información agregado que permite visualizar la información de cada una de ellas y, por ende, facilita la toma de decisiones de la alta dirección. A este sistema se le denomina Mapa de Brechas y a continuación se presentan ejemplos de tableros que se han implementado.



CLASIFICACION MENSAJE	ALTO	MEDIO	BAJO	TOTAL
BASES				
IMP. RUT (Impuesto, suscripción)	47.102	1.417.481	240.121	3.379.513
Contribución Fianza Lira Coa	86.346	1.874	31.146	11.346
Contribución Fianza Lira Coa	23.796	26.846	27.146	26.346
Contribución IVA Documentario	88.616	3.446	31.816	38.816
BRECHAS DE REGISTRO				
Actuaria Domicilio	16.146	21.746	7.446	12.646
Registro de Operaciones Contables en Documentación Actualizada	14.146	82.146	82.146	87.646
Tarifa de los Recursos Judiciales	188.046	188.046	188.046	188.046
Tarifa de los Recursos Judiciales	188.046	188.046	188.046	188.046
Contribuyentes Saneados con Operaciones en EAC (Rut Ex. RUT 2012)	188.046	188.046	188.046	188.046
IMP. por Lic. RUT 2012 (RUT 2012)	188.046	188.046	188.046	188.046
Presentación de Formas de San Fiancadas F-2121	75.646	74.846	74.846	74.846
BRECHAS DE INFORMACION				
Presentación Declaración Jurada 1987	3.379	13.524	1.779	18.678
Presentación Declaración Jurada 1987 Informando Retenciones de Ingresos (Cuenta de 2º EJE)	4.379	18.678	7.446	13.678
Presentación Declaración Jurada 1988	27.879	16.678	23.279	16.678
Presentación Declaración Jurada 1989	88.679	85.678	85.678	78.678
Presentación Información Económica de Empresas	16.678	16.678	16.678	16.678
Presentación Información Económica de Ventas	16.678	16.678	16.678	16.678
Presentación Declaración Jurada F-2027	16.678	16.678	16.678	16.678
Presentación Declaración Jurada F-2028	16.678	16.678	16.678	16.678
Presentación Declaración Jurada 1979	8.678	23.178	18.678	16.678
BRECHAS DE DECLARACION				
Impuesto de RUT e Ingresos que No son por Clavos	48.678	48.678	12.678	12.678
Declaración de Ingreso a la Renta en-22	4.678	13.678	12.678	12.678
Declaración F-22 Dentro del Plazo de Contribuyentes de Primera Categoría	4.678	6.278	5.278	4.678
Declaración F-22 Dentro del Plazo de Contribuyentes de Segunda Categoría	4.678	4.678	3.678	3.678
Declaración en otro régimen desde L4 Tec.	16.678	16.678	16.678	16.678
Declaración como 1º For social L4 Tec.	16.678	16.678	16.678	16.678
Declaración F-29 Afiliación a IAF	16.678	16.678	16.678	16.678
Declaración F-29 Dentro del Plazo	5.278	8.678	5.278	4.678
Retener mensualmente Impuesto Único de Segunda Categoría en F-29	1.678	4.678	2.678	3.678

Listado de las brechas tributarias disponibles y su evaluación en un periodo específico, clasificadas por distintas dimensiones.

Resumen por cada obligación tributaria, que permite ver el total de contribuyentes que se encuentra obligado y el total que se encuentra en estado de incumplidor, respecto del total de contribuyentes y/o distintas agrupaciones de estos.



Este Mapa de Brechas se encuentra automatizado en una plataforma tecnológica de análisis que lleva la administración tributaria chilena y que, para su construcción y correcta operación, se basa en un sistema de anotaciones o atributos que se originan en los diferentes procesos de atención, asistencia y fiscalización que se ejecutan en las oficinas presenciales o virtuales disponibles. Dado lo anterior, resulta imprescindible que las diferentes áreas operacionales o sistemas de atención promuevan la actualización permanente y oportuna de las mismas, con el fin que esta herramienta muestre de manera fiable los niveles de cumplimiento del sistema tributario o de los segmentos sujetos a estudio.

- ***Etapa 2: ANALIZAR.***

Corresponde al análisis de los contribuyentes o segmentos y su comportamiento. Este análisis debe abarcar desde una caracterización general de un grupo de contribuyentes hasta la identificación de los riesgos de incumplimiento que puedan presentar.

- La primera etapa, la caracterización, permite precisar las características comunes en cada segmento identificado, tanto generales como tributarias, por ejemplo, los sectores económicos asociados, la distribución territorial, la magnitud de sus operaciones, los regímenes tributarios presentes y las franquicias tributarias utilizadas. Asimismo, se deben identificar las obligaciones tributarias asociadas a cada segmento y calcular su cumplimiento, mediante las brechas tributarias asociadas. Como se mencionó anteriormente, para facilitar este análisis, se utiliza un sistema automatizado de atributos e indicadores.
- Luego, se identifican los riesgos de incumplimiento más relevantes de cada segmento, para lo cual se debe indagar sobre las características, patrones, causas y/o factores que faciliten estos incumplimientos, consecuencias y otras manifestaciones del fenómeno asociados a los riesgos identificados.

Cada riesgo identificado debe describirse completamente, considerando aquella información que le da sustento (obligación tributaria vulnerada, nivel de incumplimiento, normativa asociada), el análisis de las causas externas que favorecen el incumplimiento (asociadas a la actitud del contribuyente influenciada por las condicionantes propias de la actividad que desarrolla, la industria en que se desenvuelve, variables económicas, psicológicas y sociológicas), el análisis de las causas internas (asociadas a políticas y/o definiciones de la administración tributaria), la descripción de las consecuencias directas del incumplimiento, su evaluación (en base a probabilidad de ocurrencia y consecuencia del incumplimiento) y tratamientos que permitan mejorar este tipo de comportamientos.

Metodología de implementación en el SII

La implementación de esta etapa se ha abordado considerando los segmentos de interés definidos. Por una parte, de manera centralizada, se ha trabajado en base a segmentos de interés de relevancia nacional (según listado en etapa 1) y, por otra, con segmentos de interés de relevancia regional, lo que ha permitido una implementación en todos los niveles de la organización.

Para efectos de la caracterización general de los contribuyentes, además de la información ya mencionada, se ha estimado un indicador de **riesgo global**, el cual se ha definido como el riesgo intrínseco del contribuyente asociado a su disposición a cumplir con todas las obligaciones tributarias y se ha clasificado en 4 niveles: riesgo alto, riesgo medio, riesgo bajo y clave, de acuerdo a la combinación entre probabilidad de ocurrencia y consecuencias asociadas (como se muestra en la siguiente figura).



En la segunda etapa, para la identificación de **riesgos específicos**, que son aquellos que están asociados a transacciones particulares, se han efectuado distintos procesos de levantamiento de información in situ, lo que ha permitido confirmar y/o detectar las características de los contribuyentes, los aspectos relevantes de cada negocio, los patrones, causas y/o factores que faciliten estos incumplimientos (u otros). Dado este análisis se han propuesto distintos tratamientos que ayuden a la mitigación o eliminación de las causas que provocan estos riesgos. Toda esta información se plasma en un instrumento denominado ficha de riesgo específico.

Los **riesgos específicos**, se han clasificado en 5 niveles: bajo, moderado, significativo, alto y severo, de acuerdo a la combinación entre probabilidad de ocurrencia y consecuencias asociadas (como se muestra en la siguiente figura).

		PROBABILIDAD DE OCURENCIA				
		RARO	IMPROBABLE	MODERADO	PROBABLE	MUY PROBABLE
CONSECUENCIAS	EXTREMAS	ALTO	ALTO	SEVERO	SEVERO	SEVERO
	MUY ALTAS	ALTO	ALTO	ALTO	SEVERO	SEVERO
	ALTAS	SIGNIFICATIVO	ALTO	ALTO	ALTO	ALTO
	MEDIAS	MODERADO	MODERADO	SIGNIFICATIVO	SIGNIFICATIVO	SIGNIFICATIVO
	BAJA	BAJO	BAJO	MODERADO	MODERADO	SIGNIFICATIVO

Por otra parte, para tratar cada riesgo específico se diseñan e implementado programas de tratamiento que abordan las causas de los incumplimientos de manera proporcional a la gravedad de los mismos (esto es, considerando la clasificación de riesgo que se le ha asignado al contribuyente). Estos programas están compuestos por diferentes acciones de tratamiento, las cuales pueden ser de facilitación, simplificación, asistencia y/o fiscalización y buscan eliminar, reducir, transferir, prevenir o corregir un incumplimiento tributario.

Se debe tener en cuenta que las acciones de tratamiento que se deciden realizar están definidas en base a las causas estimadas y riesgos del incumplimiento, el comportamiento global del contribuyente y la disponibilidad de recursos. Según el alcance y el propósito de que sustente cada acción, se pueden clasificar en:

- **Acciones de tratamiento estructural:** destinadas resolver situaciones de comportamiento tributario general o transversal.
- **Acciones de tratamiento preventivo:** orientadas a promover mayores niveles de cumplimiento y evitar que se materialice el incumplimiento de una obligación.
- **Acciones de tratamiento correctivo:** se ejecutan sobre contribuyentes que presentan incumplimientos detectados o aquellos que presentan niveles de riesgo que exceden los criterios definidos según la estrategia.



Las acciones de tratamiento señaladas, constituyen una amplia gama de posibilidades disponibles para gestionar y mejorar los niveles de comportamiento tributario, lo que se estima redundará en mayores beneficios para el interés fiscal y, por ende, para la sociedad. Por otra parte, la proporcionalidad de la aplicación de las acciones de tratamiento, en consideración al perfil de cumplimiento de los contribuyentes, en términos de su disposición a cumplir con las obligaciones tributarias, promueve mayores niveles de justicia y equidad en la labor fiscalizadora.

- **Etapa 3: PRIORIZAR.**

Para efectos de priorizar los riesgos específicos, se debe caracterizar a los contribuyentes según su comportamiento o riesgo global y tener una visión integral del mismo. Al mismo tiempo, se deben conocer todos los tratamientos disponibles que se pueden aplicar a los contribuyentes. Para

efectos de definir los tratamientos a aplicar, se deben tener en cuenta diversos factores que permitan aceptar o rechazar la aplicación de un tratamiento específico, ya sea por decisiones estratégicas, tácticas u operativas.

Metodología de implementación en el SII

En esta etapa corresponde a la priorización de riesgos específicos y la definición de tratamientos a aplicar a cada contribuyente que presente dicho riesgo en consideración, además, de su riesgo intrínseco o personal, para ello se define una **política de asignación de tratamiento** que hace el producto cruz entre las distintas categorías de riesgo específico (probabilidad y consecuencia) y las categorías de riesgo global.

Con ambos insumos, riesgos específicos y tratamientos disponibles, es posible generar una jerarquización de los riesgos de incumplimiento en base a definiciones de la alta dirección o por el nivel de efectividad de los tratamientos asociados o por la exposición al riesgo que exista o por las definiciones técnicas que se decidan implementar a través de la **Matriz de riesgos**. Esta herramienta permite visualizar, de una manera gráfica y amigable, todos los riesgos específicos, su nivel de severidad, los tratamientos, y el nivel de exposición, para que en base a este último indicador se guíe la toma de decisión.

Matriz de Riesgos Específicos, Año 2016 (v02)																
Dimensión del Cumplimiento	Obligación Tributaria	Riesgos Identificados							Tratamientos Activos							
		Descripción	Inf.	Probabilidad		Consecuencias		Nivel de Severidad del Riesgo		Descripción		Nivel de Eficacia			Efectividad	
				Clasificación	Valor	Clasificación	Valor	Clasificación	Valor	Nombre	Canal	Periodicidad	Tipo	Automatización		
Declaración	Declaración y Pago del IVA (Párrafo 4º, Art. 63, DL 825)	No Declaración F29	Ver	Raro	1	Altas	3	SIGNIFICATIVO	3	Auditoría	Oficina	Oc	Cr	Ma	Alta	M
										Rev. De Riesgo	Telefónico	Oc	Cr	Ma	Media	R
										Contacto Remoto	Remoto	Oc	Pv	Ma	Media	R
										Mensajes	No Aplica	Oc	Pv	Sa	Baja	D
										Rediseño de proceso	No Aplica	ND	ND	ND	ND	IF
										Cambio de sujeto	No Aplica	Pe	Est	Ma	Alta	C

Matriz de Riesgos Específicos, Año 2016 (v02)														
Tratamientos Activos				Valor y Clasificación de la Exposición al Riesgo										
Periodicidad	Tipo	Automatización	Efectividad	Clasificación	Valor	Por Control		Por Riesgo		Por Obligación Trib.		Por Dimensión de Cumpl.		Selección Riesgo
						Nivel ER	Valor ER	Nivel ER	Valor ER	Nivel ER	Valor ER	Nivel ER	Valor ER	
Oc	Cr	Ma	Alta	MAS QUE REGULAR	3	MENOR	1,00	MENOR	1,77	MENOR	1,77	MENOR	1,77	□
Oc	Cr	Ma	Media	REGULAR	2	MENOR	1,50							
Oc	Pv	Ma	Media	REGULAR	2	MENOR	1,50							
Oc	Pv	Sa	Baja	DEFICIENTE	1	MEDIA	3,00							
ND	ND	ND	ND	INEXISTENTE	1	MEDIA	3,00							
Pe	Est	Ma	Alta	OPTIMO	5	MENOR	0,80							

Una vez que se definen los riesgos específicos a tratar (priorizados y jerarquizados), se procede a consolidar los riesgos para cada contribuyente y en base a la política de asignación de tratamiento definida, se asignan los

tratamientos a aplicar a cada contribuyente utilizando un algoritmo que resume una serie de reglas de negocios³.

Al igual que en etapas anteriores, las acciones de tratamiento se encuentran incorporadas a una plataforma integrada que entrega una propuesta de tratamiento para los contribuyentes incluidos en la caracterización, análisis y priorización de riesgos a tratar.

- ***Etapas 4: TRATAR.***

Corresponde a la ejecución de las acciones de tratamiento definidas en etapa anterior, las cuales surgen a contar de una propuesta preliminar que realiza la plataforma electrónica utilizada, la que debe ser validada y supervisada antes de su colocación efectiva en las áreas operativas de cumplimiento tributario.

Según se indicó en apartado de “Etapa 1: Identificar”, se consideran segmentos relevantes y, de manera correlativa, se consideran programas de tratamiento integral que contienen diferentes acciones de tratamiento las que relacionadas entre sí buscan obtener el mayor impacto posible.

Metodología de implementación en el SII

De acuerdo al proceso de planificación que se describe en el siguiente punto, cada año se define una cantidad de acciones de tratamiento que sea factible de realizar, dada la capacidad operativa a nivel central y regional. Sobre la base de esta información y tomando como insumo de entrada la asignación de acción de tratamiento a cada contribuyente en la etapa de Priorización, se programan los despachos de casos (preventivos y/o correctivos) a las distintas unidades operativas, según corresponda. Las acciones estructurales se transforman en proyectos que cada unidad del nivel central administra según sean sus competencias.

Algunas de las acciones de tratamiento estructurales, preventivas y correctivas, que se han realizado son:

Acciones estructurales:

- Propuesta pre llenada de declaración de IVA
- Rediseño del sistema de retención del IVA
- Instalación de estrategia integral para el control de los altos patrimonios

³ Ejemplos de reglas son: no aplicar tratamientos a los mismos contribuyentes en periodos seguidos, número de riesgos que presenta cada contribuyente, nivel de brechas que presenta cada contribuyente, capacidad de ejecución de los tratamientos, entre otros.

Acciones preventivas:

- Avisos electrónicos
- Controles remotos de declaraciones de renta
- Mensajes emergentes

Acciones correctivas:

- Verificaciones de cumplimiento tributario en terreno
- Revisiones de cumplimiento
- Auditorías

Un aspecto relevante de éstas acciones es que ellas deben ser proporcionales al fenómeno de riesgo que se busca mitigar en función del comportamiento técnico de cumplimiento tributario del contribuyente. De éste modo, cuando ellos presentan buenos niveles de cumplimiento tributario las diferencias que se detecten serán tratadas por regla general mediante acciones correctivas a distancia, mientras que cuando presenten brechas importantes de cumplimiento, se espera revisarlos de manera personalizada y aplicando todas las acciones y sanciones que permite la Ley.

- ***Etapa 5: EVALUAR.***

Corresponde al monitoreo y seguimiento de los resultados de las acciones de tratamiento, lo que significa evaluar la calidad de los procesos implementados, las acciones de tratamiento efectuadas, la evolución de las brechas tributarias y la ejecución de los proyectos institucionales.

Es relevante para la institución mantener la coherencia y trazabilidad del proceso, por ejemplo, si se define el tratamiento de un riesgo específico determinado, este riesgo debe ser efectivamente tratado en las áreas operacionales respectivas, con el fin de controlar las desviaciones entre el riesgo a tratar y los riesgos efectivamente tratados.

La evaluación de este proceso de gestión de cumplimiento tributario mide tanto la efectividad de las acciones efectuadas como la eficiencia de las mismas, considerando el proceso en su completitud.

A contar de la instalación plena del modelo basado en riesgo de cumplimiento, ya no se considerará la ejecución de actividades por criterios distintos a la mitigación proporcional de riesgos.

Metodología de implementación en el SII

La evaluación de la implementación de este modelo, se ha abordado desde distintos puntos de vista:

- A nivel estratégico, se evalúa la evolución de las brechas tributarias más relevantes. Estas brechas se encuentran identificadas en el Balance Scorecard institucional, en el mapa de brechas y en otras herramientas de gestión interna utilizadas en la institución. A modo de ejemplo, si un segmento de contribuyentes posee una brecha de incumplimiento específica que es superior al promedio nacional, se establece que las acciones de tratamiento a desarrollar permitan un acercamiento a la media nacional.
- A nivel táctico, se mide constantemente la implementación y resultados de las acciones de tratamiento efectuadas, tanto en su ejecución (procedimientos asociados) como en sus resultados (brechas).
- A nivel operativo, se evalúa la ejecución de la planificación efectuada, con el fin de retroalimentar a los equipos tácticos y estratégicos y así mejorar el proceso siguiente.

En cada una de las instancias mencionadas, se consideran metas e indicadores de desempeño supervisados a nivel local y central, así como evaluaciones cualitativas de cada una de las etapas de la metodología y elementos que la componen.

Toda esta información se transforma en un flujo de retroalimentación para que en el siguiente ciclo de trabajo se hagan los ajustes necesarios para tener un proceso de mejora continua.

Conceptos claves.

- **Mapa de brechas**
- **Clasificación de riesgo global o personal del contribuyente**
- **Mapa de riesgos específicos o transaccional**
- **Matriz de riesgos**
- **Programas integrales de tratamiento**
- **Indicadores y metas de cumplimiento tributario**

2.2. Plan de gestión de cumplimiento tributario

En términos generales, tal como se ha descrito en sección anterior, la puesta en marcha de este modelo de gestión, ha significado tanto la creación de metodologías de trabajo estandarizadas como la generación de equipos a nivel central y regional que apoyen en materias de riesgo y adecuación a los sistemas informáticos utilizados. Asimismo, ha involucrado el establecimiento de metas e indicadores estructurales que denoten cambios en los niveles de cumplimiento tributario más allá del impacto específico de las auditorías. A contar de estos lineamientos, surgen tres instrumentos relacionados entre sí:

- Un plan estratégico de cumplimiento tributario con un alcance de mediano plazo que señala cuál será el marco general que regirá las acciones para controlar e incentivar el cumplimiento tributario y desincentivar el incumplimiento durante el ejercicio tributario correspondiente, con las respectivas estrategias que se esperan llevar a cabo.
- Un plan operativo de cumplimiento tributario donde se establecen las diferentes acciones para dar cuenta del plan estratégico, con indicación de los responsables, hitos, productos y metas esperados.
- Un Plan público de Gestión de Cumplimiento Tributario que, de acuerdo a lo que se indique en el Plan Estratégico vigente, se da a conocer a la comunidad chilena.

A continuación se describe la estructura con la cual se han generado estos planes y algunos ejemplos de cada sección.

2.2.1. Marco general

Esta sección del plan engloba los principales elementos que se deben tener en cuenta para la ejecución del plan, pues considera la forma de trabajo y los énfasis que se deben seguir cada año. Lo anterior considera que estos elementos o directrices se pueden mantener en el tiempo, focalizando aún más algún tipo de acción o bien, cambiando el enfoque dentro de cada uno.

A modo de ejemplo, desde el año 2015 a la fecha, se han considerado los siguientes elementos relevantes:

- Identificación de grupos de contribuyentes que sean importantes a nivel regional y/o nacional. Lo anterior es con el fin de identificar, analizar y precisar las características comunes en cada uno de ellos, su comportamiento, sectores económicos asociados, factores que puedan incidir en su comportamiento y establecer así las acciones de tratamiento necesarias y acordes a su nivel de riesgo.
- Fortalecimiento de acciones colaborativas para promover el cumplimiento tributario. Con esto se busca crear alianzas de cooperación con aquellas agrupaciones representativas de sectores económicos que puedan enfrentarse a situaciones que no favorezcan su cumplimiento tributario.
- Colaboración y coordinación internacional en base al Plan de Acción BEPS, que considera la implementación y coordinación de 15 medidas

destinadas a proteger la base tributaria nacional y combatir el comportamiento agresivo.

2.2.2. Estrategias para el cumplimiento tributario

Dado el marco general antes descrito, esta sección del plan establece las estrategias a realizar durante el año. Se diseñan teniendo en consideración los principales impuestos que rigen el sistema tributario, los grupos de contribuyentes de interés y aquellos lineamientos de interés internacional, buscando abarcar tanto el ámbito de simplificación y prevención de incumplimientos como el de corrección de los mismos.

A modo de ejemplo, desde el año 2015 a la fecha, se han implementado las siguientes estrategias:

- Estrategia integral en el IVA. Los énfasis de cada año han sido puestos en distintos tópicos orientados siempre en disminuir la evasión de este impuesto, dentro de los cuales se cuentan el comercio informal, cambios de sujeto, exportaciones y las respectivas devoluciones solicitadas, análisis de cadenas de proveedores, mejoras en la información de documentos tributarios electrónicos.
- Estrategia integral en la Renta. Los énfasis han estado puestos temas tales como: el control de boletas de honorarios y facturas exentas, subdeclaraciones de ingresos, mejoras en las declaraciones juradas de terceros, operaciones intra- grupo.

Otras estrategias implementadas han sido:

- Estrategia para segmentos específicos. En este punto se ve reflejada la identificación de los segmentos que son relevantes a nivel nacional, tales como grupos económicos nacionales o internacionales o personas de alto patrimonio.
- Estrategia para segmentos regionales. En este punto, cada región selecciona un conjunto de contribuyentes que es de relevancia regional y se aplica la metodología de trabajo que permite caracterizarlos y tratarlos según su nivel de riesgo.

3. ASPECTOS RELEVANTES DE IMPLEMENTACIÓN E INSTALACIÓN TÉCNICA

Sin duda los cambios normativos introducidos por la Reforma Tributaria⁴ permitieron revisar las estrategias de tratamiento, los respectivos procesos e incorporar diferentes acciones de tratamiento en adición a las auditorías tradicionales. Como por ejemplo, la posibilidad de realizar contactos expeditos a distancia sin que ello signifique una auditoría o la suscripción de acuerdos de promoción del cumplimiento tributario con asociaciones o agrupaciones empresariales de interés.

En base a lo anterior, se ha estado llevando adelante una completa actualización del mapa estratégico y del mapa de procesos institucionales, de modo tal que la gestión de cumplimiento tributario basado en el análisis de riesgo se incorpore a todas las áreas de negocio de la institución.

Se suma como aspecto relevante la re-estructuración de la organización, particularmente a nivel central, lo que permitió cobijar nuevos equipos de análisis y consolidación de riesgos, equipos especializados en riesgos específicos de segmentos tales como los altos patrimonios, la inclusión de redes de trabajo como el control remoto, la fiscalización electrónica y el control del comportamiento agresivo.

Asimismo, se ha avanzado de manera sustancial en la reformulación o actualización de las instrucciones internas alineadas con los lineamientos del Modelo.

En particular, se pueden mencionar los siguientes productos concretos que están apoyando la adopción de este Modelo:

- Se han modificado diversos sistemas informáticos que permiten mejorar la captura de datos y/o el manejo de la información, que es el insumo fundamental para el estudio del comportamiento de los contribuyentes. Asimismo, facilita la entrega de información por parte de los contribuyentes, lo que aumenta la probabilidad de cumplimiento voluntario.
 - Ejemplos de estas mejoras son el expediente electrónico, que permite a los contribuyentes aportar a distancia y gestionar la entrega de documentación de respaldo requerida frente a diferentes procesos de fiscalización; la carpeta tributaria, que permite habilitar información relevante que puede ser utilizada y verificada por terceros a petición de cada contribuyente.

⁴ Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016

- Se han implementado diversas herramientas de gestión que permiten hacer seguimiento al cumplimiento tributario y permiten tener la visión global del mismo, lo que facilita la toma de decisiones.
 - Por ejemplo, el mapa de brechas (descrito en punto 2.1, etapa 1), el cual tiene implementadas 30 brechas hasta el momento.
 - Por otra parte, el Sistema Integrado de Cumplimiento Tributario (SICT) que permite realizar consultas a todas las fuentes de información de contribuyentes que posee el Servicio y además permite el acceso y atención de todas estas fuentes. Este sistema permite consultar desde datos de identificación, las declaraciones efectuadas e incluso datos de los procesos vigentes de los contribuyentes.

4. RESULTADOS PRELIMINARES

Los primeros resultados de esta implementación ya se pueden ver desde distintas perspectivas:

- Se ha podido caracterizar a los contribuyentes gracias al Mapa de Brechas⁵ que, basado en la plataforma tecnológica utilizada, muestra que los contribuyentes de 'bajo riesgo' representan el 68 % del total de contribuyentes, mientras que los 'clave' el 6%, los de 'riesgo medio' un 25% y los de 'riesgo alto', el 1% restante.
- Se ha trabajado en la definición y caracterización de segmentos de contribuyentes de interés a nivel nacional y regional, teniendo cada uno de ellos planes de tratamiento específicos que pretenden mejorar su cumplimiento.
 - A nivel regional, se han identificado al menos 20 segmentos de interés, dentro de los cuales se encuentran contribuyentes de sectores productivos, de servicios, intermediarios y otros que utilizan franquicias tributarias específicas
 - A nivel nacional, se han identificado segmentos asociados a sectores económicos específicos (por ejemplo, sector financiero) y sectores que comparten características específicas de tributación (por ejemplo, nivel de patrimonio)
- Se ha trabajado en conjunto con diferentes agrupaciones de contribuyentes, formando mesas de trabajo y estableciendo convenios de promoción del cumplimiento tributario.
- Se han implementado medidas que simplifican el cumplimiento tributario, gracias a las nuevas atribuciones que se le han conferido al Servicio.
 - Ejemplo de esto es el procedimiento electrónico simplificado de término de giro para aquellos contribuyentes que no poseen

⁵ Datos del periodo tributario: diciembre 2016.

movimientos en más de 36 periodos ni deuda tributaria ni activos pendientes de tributación.

A contar de este 2017 se han establecido las líneas de base de los niveles de cumplimiento tributario, de modo tal que las metas e indicadores reflejen los cambios en los niveles de cumplimiento tributario en las brechas y en los niveles de riesgo, fijando un plazo de 3 años para alcanzar las metas propuestas.

5. GESTIÓN DEL CAMBIO

Según se evidencia en párrafos anteriores, para efectos de generar todos los cambios que mencionados, ha sido necesario generar y motivar cambios al interior de la institución, pasando por cambios estructurales como operativos.

- Cambios formales en la estructura organizativa de la institución. Por ejemplo
 - La creación de una nueva Subdirección de Asistencia al Contribuyente, la cual tiene como objeto principal desarrollar 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, con el objeto de facilitar su cumplimiento tributario.
 - El rediseño de la Subdirección de Fiscalización para incorporar la gestión de riesgos específicos en base a procesos institucionales e integrales del cumplimiento tributario.
- Generación de instancias formales de gobernanza para que interactúen equipos multidisciplinarios al interior de la institución que evalúen permanente la implementación del modelo y los resultados que se obtengan de las distintas acciones de tratamiento realizadas.

Estas instancias comprenden a la alta dirección nacional, mediante un comité estratégico que define las temáticas a tratar en el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (descrito en 2.2); a funcionarios de nivel táctico, que mediante un comité táctico establece temáticas específicas para el Plan y provee soporte a nivel nacional para la ejecución de las diferentes acciones de tratamiento y a funcionarios a nivel regional, que mediante un comité operativo regional monitorea y evalúa el avance de la implementación del Modelo a nivel regional.

La combinación de las funciones de estos comités, permiten una alineación y coordinación permanente de los distintos equipos dentro de la institución, lo que facilita la instalación de este Modelo en el quehacer institucional.

- Formalización de los procedimientos asociados a cada una de las etapas del modelo de gestión de cumplimiento tributario, que incluye definiciones utilizadas, procesos asociados e instrucciones relativas a cada fase.
- Implementación de una nueva plataforma de análisis del comportamiento tributario, dentro de la cual se considera el mapa de brechas tributarias, el mapa de riesgo global, y el mapa de riesgos específicos, todos los cuales se encuentran relacionados entre sí y que permiten hacer más eficiente la prevención y focalización de las acciones de tratamiento del Servicio.
- Generación de competencias al interior de la institución, mediante la generación de instancias de trabajo multidisciplinario que permiten aplicar la metodología de manera operativa y/o mediante cursos de capacitación internos que permiten actualizar los conocimientos relativos y compartir experiencias para mejorar las acciones futuras.
- Plan de implementación en las unidades operativas, mediante el cambio de paradigmas respecto de las acciones que se deben realizar a los contribuyentes, en particular, aquellos que ya no se deben tratar con auditorías sino con otro tipo de acciones de tratamiento.
- Difusión de la implementación y resultados del plan de gestión de cumplimiento tributario, lo que permite dar a conocer, a la ciudadanía en general y a los propios funcionarios, los lineamientos estratégicos en materias de difusión e informar respecto de la diversidad y alcance de las acciones de tratamiento a implementar con el fin de reducir las brechas de cumplimiento tributario.

6. DESAFÍOS PENDIENTES

No obstante todos los avances que se han registrado a la fecha, el Servicio de Impuestos Internos está en permanente búsqueda de mejoras en los procesos internos y/o externos, además de los servicios que se pueden prestar a los contribuyentes, siempre teniendo como propósito general el asegurar el cumplimiento tributario. En base a lo anterior, dentro de los principales desafíos que se han tomado están: la aplicación de la fiscalización no jurisdiccional, el fomento de la relación electrónica que hay con los contribuyentes, el tratamiento de la elusión de forma sistemática y la participación activa en el Plan de Acción BEPS, los cuales se describen brevemente a continuación.

6.1. Fiscalización no jurisdiccional

La Reforma Tributaria le ha dado la facultad a los jefes de oficina de ordenar la fiscalización, en oficina o a distancia, de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, aun si son de otro territorio jurisdiccional, cuando éstas últimas hayan realizado operaciones o transacciones

con partes relacionadas que estén siendo actualmente fiscalizadas, lo que permitirá realizar los procesos de fiscalización a los contribuyentes de manera integral, disminuyendo así los trámites administrativos.

Además, el uso de esta nueva facultad desde una perspectiva de la asistencia de los contribuyentes, permite dar un mejor servicio a quienes no tienen un domicilio fijo producto de su propia actividad económica (ejemplo del empresario individual que es transportista de carga por carretera). Asimismo, desde una perspectiva operativa, facilita el balanceo de la carga de trabajo en las distintas unidades operativas en la medida que las resoluciones administrativas o fiscalizaciones podrían ser derivadas a unidades con holguras respecto de aquellas que estén con mayor demanda de trabajo.

6.2. Fomento de la relación electrónica

Diversas modificaciones a la normativa legal, han permitido que el Servicio pueda avanzar en el uso de la tecnología, tanto en la mejora de los procesos de fiscalización como en los servicios que se ofrecen a los contribuyentes para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Parte de los desafíos que se han tomado en este punto, se encuentran:

- Eliminación de mantención y envío de la Información de Compras y Ventas reemplazándola por un Detalle de Compras y ventas automatizado por el Servicio, donde el contribuyente podrá complementar información, facilitando el cumplimiento tributario y ahorrando tiempos de confección y mantención del libro de ventas.
- Generación de una propuesta pre-llenada del Formulario 29 de IVA por Internet, lo que busca facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y reducir errores en el registro de créditos y débitos provenientes de documentos tributarios electrónicos.
- Eliminación del timbraje físico de documentos para aquellos contribuyentes que presenten niveles permanentes de buen cumplimiento tributario, pudiendo hacerlo a través de Internet.
- Facilitación del cumplimiento tributario para contribuyentes acogidos al Art. 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta (empresas de menor tamaño), mediante el prellenado de su declaración de renta, y capacitaciones e-learning, entre otros, lo que fomenta la incorporación de contribuyentes a este régimen simplificado y disminuir su carga administrativa asociada al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Fiscalización tributaria electrónica, mediante la cual se busca implementar un control eficiente y eficaz al comercio digital; a las ventas nacionales por

Internet y ventas internacionales, principalmente de intangibles, y la caracterización de los sistemas contables e integrales de gestión empresarial (ERP) utilizados por los contribuyentes.

- Implementación de acciones no presenciales, lo que permite administrar eficientemente los recursos humanos y técnicos. Dentro de estas acciones se consideran los avisos electrónicos (cuyo objetivo es recordar al contribuyente respecto de incumplimientos pendientes de resolver o de sus obligaciones tributarias), controles remotos de declaraciones de renta (cuyo objetivo es informar a los contribuyentes sobre inconsistencias que presentan sus declaraciones de Impuesto a la Renta y que, dada su naturaleza y bajo riesgo, pueden ser resueltas sin necesidad de concurrir a las oficinas del Servicio) y mensajes emergentes (que consisten en la generación de avisos electrónicos personalizados para cada contribuyente que permiten conocer de obligaciones tributarias, anomalías o situaciones pendientes de resolución con el Servicio).
- Utilización transversal de expedientes electrónicos con peso probatorio legal, que están siendo utilizados gradualmente en las diferentes acciones de fiscalización que se llevan adelante, y que permite a los contribuyentes subir o cargar sus antecedentes sin tener que acercarse a una oficina territorial.

6.3. Tratamiento de la elusión

La incorporación de una Norma General Anti Elusión, en la cual se define que hay elusión en los casos de abuso o simulación, busca que los contribuyentes cumplan con el principio de legalidad y mantener la correcta distribución legal de la carga tributaria entre ellos.

Dadas estas nuevas atribuciones, el Servicio de Impuestos Internos monitoreará los niveles de cumplimiento tributario de los contribuyentes y tendrá especial interés en aquellas transacciones que se consideren atípicas o inusuales, tales como:

- Casos en que los beneficios tributarios de la transacción o planificación son desproporcionados.
- El esquema o transacción efectuada sólo se justifica porque “produce un buen efecto tributario” y no se entiende por parte de la alta gerencia o propietarios de las empresas.
- Se requiere la firma de contratos poco usuales al negocio.
- Esquemas que suponen hacer circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas aunque ello no tenga una explicación de fondo, salvo producir una ventaja tributaria.
- La utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o de sociedades sin personal ni funciones, que movilizan

importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión.

Siguiendo las recomendaciones y buenas prácticas internacionales en la materia, especialmente en el marco de la OCDE y de las instancias de coordinación de las Administraciones Tributarias de los distintos países, ya se ha publicado un “**Catálogo de Esquemas Tributarios**”⁶ con un listado de situaciones que podrían ser analizadas y estudiadas a objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión. El documento se basó en situaciones y casos concretos que se presentaron en los últimos años, con el objetivo de que funcione como una verdadera guía de consulta que oriente a los contribuyentes acerca de las estructuras y planificaciones que se estudiarán para evaluar si persiguen eludir las obligaciones y generar ventajas tributarias artificiales y desproporcionadas.

Por otra parte, la normativa establece la posibilidad a los contribuyentes para que puedan consultar si los actos, contratos, negocios o actividades económicas que expongan ante el Servicio, podrían configurar o no alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refiere la Norma General Antielusión. Este procedimiento ha sido utilizado por diversos contribuyentes y, en el afán de promover la prevención, la colaboración y el conocimiento compartido de las situaciones entre los contribuyentes y el Servicio, las respuestas a estas consultas se publican en la página web sin individualizar a los contribuyentes involucrados.

6.4. BEPS

En lo que respecta a materias de colaboración y coordinación internacional, el Servicio participa activamente en el Plan de Acción BEPS liderado por OCDE, el cual se centra en las planificaciones tributarias que sólo buscan explotar los vacíos legales que permitan el traslado artificial de utilidades a jurisdicciones de baja o nula tributación, dando como resultado poco o ningún impuesto pagado, lo que debilita la igualdad e integridad del sistema tributario. Este Plan considera la implementación y coordinación global de 15 medidas⁷ destinadas a proteger la base tributaria nacional y combatir el comportamiento agresivo

Además de los avances que se han realizado en las acciones relacionadas a intereses y gastos financieros internacionales entre empresas relacionadas, en la información obtenida con motivo del régimen voluntario de declaración de bienes y rentas en el exterior, se están realizando coordinaciones e intercambios de información con otras administraciones tributarias, en base a los diferentes convenios generales y específicos para evitar la doble imposición internacional y/o el intercambio de información, recabando con ello información necesaria para

⁶ http://www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf

⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

desplegar distintas acciones. En particular, entrará en vigencia el Convenio Multilateral sobre Asistencia Mutua en materia fiscal que permitirá el intercambio de información con más de 100 jurisdicciones.

Adicionalmente, se mantendrá el control de las operaciones transfronterizas con empresas relacionadas en distintos segmentos de contribuyentes en las cuales las condiciones de la operación no tengan el debido sustento económico y no cumplan con el principio de plena competencia y, como parte de la medida 13 de Plan, se trabajará en forma colaborativa con las empresas multinacionales que estén obligadas a declarar ingresos, impuestos y resultados por país, cuya información será intercambiada a través de la plataforma que la OCDE pondrá a disposición para el mencionado efecto.

EXPERIENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Miguel Palumbo

Director

División de Recaudación y Controles Extensivos

Dirección General Impositiva

(Uruguay)

Contenido: 1. Presentación. 2. Generalidades sobre los controles masivos o extensivos. 3. Control Extensivo en Uruguay. 4. Percepción del Riesgo

1. Presentación

Uruguay, oficialmente la República Oriental del Uruguay, es un país de América del Sur, situado en la parte oriental del Cono Sur americano. Limita al noreste con Brasil, al oeste con Argentina y tiene costas en el océano Atlántico al sureste y sobre el Río de la Plata hacia el sur. Abarca 176 215 km², siendo el segundo país más pequeño de Sudamérica en cuanto a territorio. Según los datos del INE en 2013, la población de Uruguay es de 3,407 millones de habitantes.

Es una república presidencialista subdividida en 19 departamentos. La capital y ciudad más poblada del país es Montevideo, con 1,3 millones de habitantes.

La economía de Uruguay está dominada por el sector agrícola orientado a las exportaciones, y por un sector industrial desarrollado. Destaca también el sector de servicios (financieros, logística, transporte, comunicaciones) así como la pujante industria de las tecnologías de la información, en particular el desarrollo de software y servicios vinculados. Otro de los principales ingresos económicos al país es el turismo: la nación cuenta con una línea costera sobre el Río de la Plata y el océano Atlántico salpicada de balnearios, entre los que se destacan Punta del Este y Piriápolis.

Según datos del Banco Mundial, el PIB de Uruguay en el 2015 fue de \$53.44 mil millones de USD. En los últimos años hay una evolución de la recaudación por encima de la del PIB. El crecimiento real del PIB fue 0,98% en 2015, mientras que el incremento real observado en la recaudación fue 1,03% Los impuestos al consumo representaron 60,4% de la recaudación total de la DGI en 2015. De estos impuestos, la mayor parte corresponde al IVA (49,8%) y el restante 10,6% corresponde al IMESI.

Cuadro 1. Impuestos administrados por la DGI: recaudación del año 2016 al cierre del mes DICIEMBRE								
Cuadro comparativo con la recaudación del año 2015 al cierre del mismo mes. Valores en millones de pesos.								
Impuestos	Recaudación acumulada en el año 2015 al			Recaudación acumulada en el año 2016 al			Variación (en %)	
	a precios corrientes	a precios de diciembre 2016	Participación (en %)	a precios corrientes	a precios de diciembre 2016	Participación (en %)	a precios corrientes	a precios constantes
1) Impuestos a	165.630	184.025	60,4%	177.274	179.645	57,8%	7,0%	-2,4%
IVA	136.652	151.821	49,8%	147.000	148.972	47,9%	7,6%	-1,9%
Interno	82.385	91.578	30,0%	94.466	95.738	30,8%	14,7%	4,5%
Importación	53.487	59.376	19,5%	51.699	52.387	16,9%	-3,3%	-11,8%
IVA Mínimo	780	867	0,3%	836	847	0,3%	7,2%	-2,3%
IMESI	28.978	32.204	10,6%	30.274	30.673	9,9%	4,5%	-4,8%
Combustibles	14.296	15.875	5,2%	15.181	15.373	4,9%	6,2%	-3,2%
Tabacos y alcohol	5.779	6.425	2,1%	6.144	6.228	2,0%	6,3%	-3,1%
Automotores	4.073	4.531	1,5%	3.946	4.000	1,3%	-3,1%	-11,7%
Resto IMESI	4.829	5.373	1,8%	5.003	5.072	1,6%	3,6%	-5,6%
2) Impuestos a	85.858	95.397	31,3%	104.175	105.597	34,0%	21,3%	10,7%
IRAE	34.162	37.974	12,5%	44.983	45.607	14,7%	31,7%	20,1%
IMEBA	1.459	1.619	0,5%	1.502	1.521	0,5%	3,0%	-6,0%
IRPF	40.620	45.141	14,8%	46.594	47.225	15,2%	14,7%	4,6%
Categoría I	5.819	6.461	2,1%	6.759	6.840	2,2%	16,1%	5,9%
Categoría II	34.800	38.681	12,7%	39.835	40.385	13,0%	14,5%	4,4%
IASS	5.744	6.366	2,1%	6.575	6.651	2,1%	14,5%	4,5%
IRNR	3.873	4.298	1,4%	4.521	4.594	1,5%	16,7%	6,9%
3) Impuestos a	17.696	19.661	6,5%	19.662	19.894	6,4%	11,1%	1,2%
Impuesto al consumo	16.094	17.884	5,9%	17.937	18.152	5,8%	11,4%	1,5%
Impuesto a la renta	1.602	1.777	0,6%	1.725	1.742	0,6%	7,7%	-2,0%
4) Impuestos c	517	575	0,2%	534	541	0,2%	3,3%	-5,9%
5) Otros impu	2.172	2.408	0,8%	2.272	2.301	0,7%	4,6%	-4,4%
6) Impuestos c	39	44	0,0%	29	30	0,0%	-25,2%	-31,7%
7) Multas, reca	2.407	2.670	0,9%	2.665	2.698	0,9%	10,7%	1,1%
8) Total Bruto	274.318	304.781	100,0%	306.611	310.707	100,0%	11,8%	1,9%
9) Devolución	-24.644	-27.316	-9,0%	-27.291	-27.604	-8,9%	10,7%	1,1%
10) Total Neto	249.675	277.465	91,0%	279.320	283.103	91,1%	11,9%	2,0%

2. GENERALIDADES SOBRE LOS CONTROLES MASIVOS O EXTENSIVOS

El control extensivo procura gestionar los incumplimientos e inconsistencias de más rápida determinación, generalizados, y con un importante apoyo informático, por tanto es un control rápido, específico, sistemático, general, de plazo breve, limitado y muy informatizado.

Es una importante herramienta para promover el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y como forma de prevención de futuros incumplimientos.

Debe complementarse con la fiscalización intensiva, aunque para ciertos grupos de contribuyentes puede ser el único control existente, dado su bajo interés fiscal y nivel de riesgo de fraude.

3. CONTROL EXTENSIVO EN URUGUAY.

La aplicación de este tipo de controles está orientada a incrementar la percepción de riesgo para mejorar dicha recaudación, además de que en algunos casos también se usa como forma de educar a los contribuyentes a no cometer ciertos errores y facilitarles a su vez el cumplimiento voluntario.

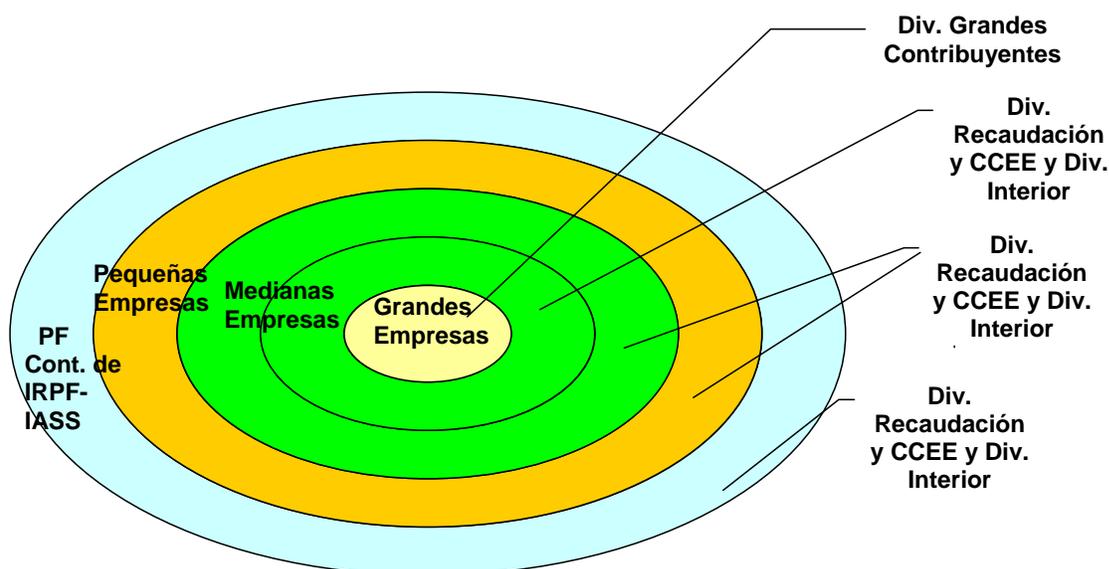
Según el tipo de control a realizar serán las áreas de la Administración que los llevara a cabo de acuerdo a los cometidos asignados a las mismas, siendo los controles masivos o extensivos tarea de la División Recaudación y Controles Extensivos (contribuyentes de Montevideo) así como la Div Interior (contribuyentes cuyo domicilio constituido en el interior del país) y los intensivos de la División Fiscalización. No obstante la División Grandes Contribuyentes realiza los dos tipos de controles a los contribuyentes que ella gestiona.

3.1 Universo de contribuyentes

El universo de contribuyentes se divide en los siguientes grupos:

1. Grandes Contribuyentes: administrados dentro de la Div. Grandes Contribuyentes (336 contribuyentes)
2. Medianos a Grandes (Grupo CEDE- Controles Especiales de Empresas): administrados por la Div Recaudación y Controles Extensivos a través del Departamento Controles Extensivos en Montevideo y por la Div. Interior en el interior del país (15.241 contribuyentes)
3. Pequeños y medianos (Grupo NO CEDE): administrados por la Div Recaudación y Controles Extensivos a través del Departamento Controles Extensivos en Montevideo y por la Div. Interior. En este grupo podemos diferenciar a los No Cede (294.507 contribuyentes), a las Pequeñas Empresas (36.613 contribuyentes) y a los Monotributo (40.803 contribuyentes).

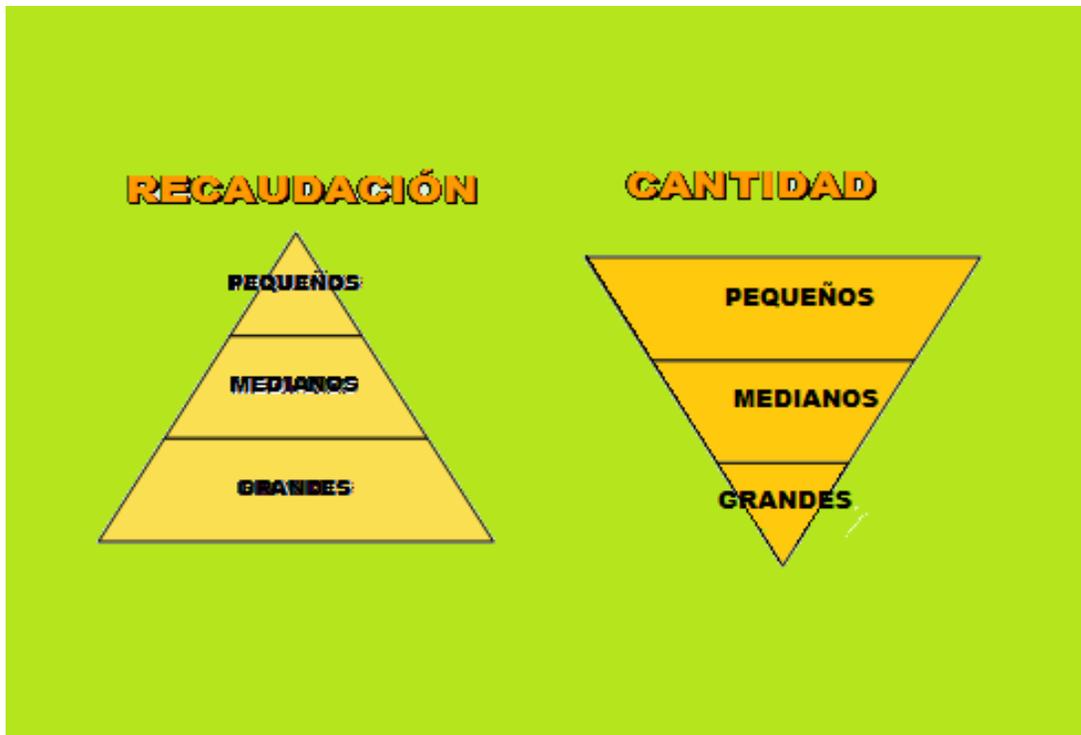
4. Contribuyentes de IRPF e IASS (Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social) administrados por la Div Recaudación y Controles Extensivos a través del Departamento Controles Extensivos en Montevideo y por la Div. Interior.



Las pequeñas y medianas empresas son la mayor parte de los contribuyentes y no concentran el grueso de la recaudación. A estas, se le aplican generalmente los controles masivos que apuntan a abarcar un gran número de contribuyentes, por lo general de dimensión pequeña, mediana y algunos grandes, porque tienen un menor costo para la Administración dejando los controles intensivos para aquellos grupos de contribuyentes que si bien son menos como son los grandes contribuyentes, pero que concentran el mayor porcentaje de la recaudación total, o realizan actividades que ameriten un mayor control, ya que la no detección de un fraude a ese nivel tendría un costo mayor para la sociedad.

Por lo tanto la relación beneficio costo es fundamental a la hora de definir qué tipos de controles y a quien se les aplican.

La gran masa de contribuyentes se concentra en los grupos Pequeños y Medianos (NO CEDE), los que acumulan casi el 86% de la cantidad total de los mismos, pero solo aportan aproximadamente el 20% de la recaudación bruta, y si bien los Grandes y los Medianos a Grandes (CEDE y grupo Grandes) son el 4% de la cantidad total de contribuyentes, acumulan el 80% de la recaudación bruta. El 10% de los restantes contribuyentes corresponden al grupo de Monotributo.



Los diferentes tipos de controles a aplicar se distribuyen generalmente de la forma que presenta el siguiente gráfico, de acuerdo a la importancia de los contribuyentes, en cuanto a la cantidad de los mismos, al riesgo y a la recaudación que tiene cada grupo:



3.2 Tipos de Controles Masivos que se realizan

Existen 4 tipos de controles masivos básicamente:

1. Control de Omisos de Declaraciones Juradas (D/J)
2. Control de Morosos
3. Control de inconsistencias
4. Control y Autorización de Devolución de créditos de IRPF e IASS

3.2.1 Control de Omisos de D/J:

De acuerdo a las marcas de obligaciones de los contribuyentes se controla que cumplan con la obligación de presentación de las declaraciones juradas que les corresponde.

3.2.2 Control de Morosos:

Este tipo de control comprende:

- **Debito-Crédito** : Se controla que los impuestos que surgen de las declaraciones juradas estén pagos, se cruzan los debitos con los créditos
- **Pagos Fuera de Plazo**: Se controla que los pagos hayan sido realizados dentro de los vencimientos previstos

3.2.3 Control de inconsistencias:

Se controla que la información contenida en las declaraciones sea consistente con la información del propio contribuyente y con información proporcionada por terceros. Ejemplos:

- IVA importación
- Anticipos IRAE, PAT, ICOSA
- Contribuyentes de IRAE Ficto Agropecuario.
- Contribuyentes de IRAE- Franjas
- Contribuyentes de IMEBA-IRAE Agropecuario
- Inconsistencias en IVA ventas
- Inconsistencias de IRPF e IASS

La inconsistencia de la información se produce cuando existen diferencias al comparar los datos señalados por el contribuyente en sus declaraciones con la información que la Administración posee (obtenida mediante el reporte de la información exógena, la de la propia Administración o de los propios contribuyentes en sus declaraciones).

Se aplica también a los datos proporcionados por los informantes en sus declaraciones, en cuanto a las inconsistencias cometidas frente a las especificaciones técnicas indicadas por la Administración (control de calidad de la información), y también con respecto a la información que contienen las declaraciones presentadas por éstos y la reportada por otros contribuyentes (por ejemplo la información suministrada por los agentes de retención y la que surge de los retenidos).

3.2.4 Control y Autorización de Devolución de créditos de IRPF e IASS:

Se controlan informáticamente las devoluciones de créditos de IRPF e IASS, previo a la acreditación de los Créditos de dichos impuestos en las entidades Colaboradoras y/o las entidades financieras (Bancos públicos y privados).

Si el crédito no se autoriza se comunica al contribuyente al momento de pretender cobrar el mismo, que debe concurrir a nuestras oficinas a subsanar las inconsistencias detectadas

3.3 Diagrama básico del procedimiento que se sigue en los controles extensivos o gestión masiva - SGM



Este es el esquema básico que se sigue en el proceso de gestión masiva. Para la ejecución de las distintas etapas del mismo se utiliza un sistema informático SGM (Sistema de Gestión Masiva)

3.3.1 Sistema de Gestión Masiva (SGM)

Es el sistema en el que se sustenta el proceso de gestión masiva, desde la selección, la carga a la base de gestión de los incumplimientos y el posterior seguimiento de las gestiones.

Tiene 3 Módulos:

1. Selección

- 2. Seguimiento
- 3. Consultas

3.3.1.1 Selección

La selección de los contribuyentes a gestionar tiene sus definiciones dentro del sistema y eso permite la actualización de los datos del incumplimiento en cualquier momento por parte del usuario.

A los efectos del proceso de selección y gestión de los contribuyentes se manejan una serie de parámetros de materialidad, definidos de acuerdo con el esquema siguiente:



La definición del cruce de información, la periodicidad y solicitud de ejecución de la misma, el análisis y aprobación de los incumplimientos a gestionar en función de los recursos disponibles en el área de ejecución de la gestión (Dpto. CCEE) y, la carga de la selección aprobada al módulo de seguimiento desde la Base de Gestión se encuentra dentro del ámbito de las áreas de planificación (Div. PEC y Dpto. POR).

No obstante a nivel del área que ejecuta la gestión (Dpto. CCEE) se perfecciona la selección manualmente a través de restricciones definidas que las asigna el sistema a determinados incumplimientos, por tener una casuística muy particular que requiere un estudio previo a los efectos de confirmar que corresponde su gestión.

El procesamiento del cruce, generando la Base de Gestión está en la órbita de la Div. Informática

3.3.1.2 Seguimiento

Este es el modulo que utiliza básicamente el área de gestión (Dpto. CCEE), para hacer el seguimiento de las gestiones que se realizan.

Para cada tipo de gestión (omisos, morosos, débito-crédito, etc.) hay definido un tipo de procedimiento.

Dentro del módulo de seguimiento es donde se van produciendo los cambios de estado por los que va pasando un incumplimiento durante su gestión, así como también se van asignando algunas marcas.

El sistema utiliza determinadas marcas que se le asignan a los incumplimientos por parte del usuario o del sistema a los efectos de poder realizar determinadas acciones durante el proceso de la gestión.

En función del tipo de gestión y la etapa del procedimiento, es que se realizan los cambios de estado y/o se ingresan las marcas que correspondan.

Algunos de estos estados los coloca el sistema y otros los usuarios de gestión, lo mismo pasa con las marcas.

El Seguimiento pasa por diferentes etapas:

- **Análisis de los contribuyentes a gestionar:** revisar los incumplimientos para aprobar la emisión de citaciones y/o comunicaciones
- **Emisión y envío de citaciones y/o Comunicaciones al contribuyente:** emitir las citaciones por parte de la Div. Informática, envío de las mismas por el Dpto. CCEE y generación de comunicaciones a través del sistema informático.
- **Cumplimiento presencial del contribuyente:** obtener la información actualizada y efectuar las acciones que correspondan.
- **Control informático del cumplimiento:** Transcurrido el tiempo establecido en el procedimiento luego de la citación y/o comunicación, el Dpto. POR ejecuta un nuevo cruce (2º cruce). El mismo realiza los cambios de estado y las marcas definidas para cada tipo de gestión.
- **Fin de la gestión:** el usuario realiza todas las acciones previstas según las marcas establecidas para cada tipo de gestión (por Ej. la suspensión o rehabilitación del CVA) y, cuando corresponde, inicia expediente para gestionar el cobro.

Ejemplos de **Estados** por los que puede pasar cada incumplimiento gestionado:

- **Pendiente de carga:** estado de los incumplimientos ingresados en la Base de Gestión para los que aún no se realizó la carga.
- **A gestionar:** al realizar la carga, el sistema asigna este estado a los incumplimientos que superan el parámetro A.
- **Sin gestionar:** al realizar la carga, el sistema asigna este estado a los incumplimientos que no superan el parámetro A, no correspondiendo realizar ninguna gestión de los mismos.
- **Citado a gestionar:** el sistema asigna este estado al solicitar la Emisión de citaciones y/o comunicaciones.
- **No citado a gestionar:** el usuario asigna este estado cuando Div. Informática informa que no pudo emitir la citación.

- **Cumplido:** el usuario asigna este estado si el incumplimiento se levanta mediante el Cumplimiento presencial del contribuyente.
- **No Corresponde:** el usuario asigna este estado cuando estima que hubo un error o se trata de una excepción a los criterios adoptados en el cruce de datos.
- **Regularizado:** el sistema asigna este estado cuando en el Control Informático (2º cruce) se confirma que el incumplimiento fue regularizado.
- **Gestionado Judicial:** el usuario asigna este estado luego de iniciar expediente para juicio ejecutivo.

Ejemplos de **Marcas** que se utilizan:

- **Citar:** indica los incumplimientos a citar.
- **Suspensión CVA /Inhabilitar CVA:** indica los incumplimientos por los que se solicita la suspensión o inhabilitación del CVA (Certificado de Vigencia Anual de estar al día con las obligaciones).
- **Suspensión CVA a levantar:** indica que ese contribuyente no tiene más incumplimientos por ese tipo de gestión, generados en los últimos 5 años, y hay que rehabilitarle el CVA si no tiene otras suspensiones en el mismo.
- **Certificados de crédito:** indica que el contribuyente tiene certificados de crédito, solicitados o en su poder, por un monto superior o igual a la deuda.
- **Proyecto de Inversión:** indica que el contribuyente tiene un proyecto de inversión en trámite o que un cliente va a otorgarle C.C. por ese concepto.
- **Comunicar con detalle:** indica que se comunicará al contribuyente el detalle de la gestión que se le está comunicando
- **Comunicar sin detalle:** indica que se comunicará al contribuyente la gestión de la que se trata pero sin el detalle de la misma.
- **Respuesta:** indica que el contribuyente puede tener la posibilidad de responder con respuestas predefinidas, que se utilizan para algunas de las gestiones que se realizan.

3.3.1.3 Consultas

A través de consultas, permite analizar el cumplimiento de las gestiones realizadas y planificar futuras acciones. Se pueden realizar para determinados

controles la consulta filtrada por fecha, por Unidad Administrativa de Gestión (UAG) y por Grupo de Contribuyentes. Se puede ver la cantidad de contribuyentes y el monto gestionados.

A estas consultas tienen acceso las áreas de Dirección, Planificación y Gestión.

Estado	Descripción	Incumplimientos		Contribuyentes
		Cantidad	Importe	
Gestiones Terminadas				
11	GESTIONADO JUDICIAL	0	0	0
8	CUMPLIDO	53	3.253.684	29
7	NO CORRESPONDE	186	172.787.469	71
9	REGULARIZADO	138	1.614.864	40
3	CITADO A GESTIONAR	7	-1.738.090	7
13	NO CITADO A GESTIONAR	0	0	0
SUBTOTAL		384	175.917.927	147
Gestiones No Terminadas				
3	CITADO A GESTIONAR	29	2.647.854	14
13	NO CITADO A GESTIONAR	0	0	0
2	A GESTIONAR	4	297.652	3
SUBTOTAL		33	2.945.506	17
TOTAL		417	178.863.433	164

3.3.2 Indicadores del Sistema de Gestión

A su vez, el SGM arroja información que es relevada por el panel de indicadores de la DGI. Este es consultado por el cuadro gerencial de la Dirección y permite analizar la marcha de las gestiones y compararlo con la planificación y metas proyectadas.

3.4 Comunicación de los Controles Masivos

Los avances tecnológicos han permitido mejoras en la comunicación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. La Bandeja de Comunicaciones es una herramienta para informar situaciones en las que la Administración debe salvaguardar el secreto tributario sin que el contribuyente deba concurrir a la oficina. El objetivo de esta herramienta es:

Mejorar las comunicaciones
Facilitar información a contribuyentes
Mantener el secreto tributario

El acceso a la misma es a través de los Servicios en Línea de la DGI y con el logueo previo por parte del contribuyente con su clave de acceso. Cada vez que llega una comunicación a la bandeja se genera un correo que se envía a la dirección electrónica del domicilio constituido avisando que tiene una nueva comunicación para ser leída.

A su vez, hay algunas de estas comunicaciones en las que se le brinda al contribuyente la posibilidad de responder detallando sus discrepancias o diferencias con el motivo del cuál es objeto de control. De esta forma se genera un “diálogo” entre el contribuyente y la oficina pudiendo solucionar el problema, levantando la observación sin necesidad de trasladarse físicamente a las oficinas de DGI y manteniendo en todo momento el secreto tributario.

3.5 Algunos datos

Factura Electrónica: Desde el año 2012 la DGI viene avanzando y universalizando la e-Factura. Así, en julio de 2015 fijó un cronograma, que abarca hasta el año 2019, obligando a los contribuyentes a postularse al régimen de Factura Electrónica gradualmente según su nivel de ventas. Actualmente tenemos 5.678 contribuyentes en este régimen lo que genera distintos tipos de controles sobre los mismos y abre la oportunidad a nuevos controles cruzados.

En cuanto a los contribuyentes obligados a estar en el régimen se controla:

- que ingresen al mismo,
- que envíen sus reportes diarios y
- que los mismos coincidan con la documentación emitida.

De esta manera podemos contar con la información necesaria y de calidad para realizar diversos controles cruzados entre distintos contribuyentes. Debido a que el ingreso es gradual y que el número de contribuyentes en el régimen aún es limitado este año comenzaremos con la experiencia en controles cruzados entre algunos contribuyentes seleccionados.

Sin embargo ya se han realizado cruces entre la propia información del emisor electrónico. Se contrastó el monto de Iva ventas declarado por un contribuyente en su declaración jurada de impuestos con el Iva ventas incluido en su propia facturación electrónica. Este cruce dio buen resultado en cuanto a recaudación y aprendizaje para los contribuyentes.

Control en regímenes especiales: Refiere a la situación en la que contribuyentes se amparan en un régimen tributario preferencial que no les corresponde, en especial, los casos de “enanismo fiscal”. El control del adecuado uso de estos regímenes debería generar impactos positivos tanto en la percepción de riesgo como en la reputación de la

DGI, ya que está estrechamente vinculado con el concepto de justicia tributaria (en el sentido de que la normativa tributaria se aplica por igual para todos). La DGI debería asegurarse que tiene la información y las herramientas necesarias para controlar adecuadamente la explotación de estos regímenes por parte de los contribuyentes. Esto puede implicar la adopción de estrategias tanto en el campo de captura de información como, eventualmente, en el área normativa.

En este sentido se realizaron dos gestiones:

- Gestión de Agro: contribuyentes que tributaban por el régimen preferencial de IMEBA pero les correspondía tributar IRAE según el monto de retenciones. Comunicación por bandeja.
- Gestión IPE: contribuyentes que tributaban por el régimen de IVA Mínimo o Monotributo pero debían hacerlo por régimen general. De un total de 590 contribuyentes, el 70% realizaron la modificación correspondiente al recibir la comunicación.

4. PERCEPCIÓN DEL RIESGO

La percepción de riesgo, entendida como la probabilidad de ser fiscalizado que supone cada contribuyente, en general, y en particular ante disyuntivas de cumplimiento tributario, es algo inobservable para la DGI a partir de sus fuentes de información habituales. Asimismo, la incidencia que tienen las acciones de la DGI –y en particular las acciones de control– sobre la percepción de riesgo es todavía más difícil de observar. Para esto sería necesario realizar encuestas antes y después de ejecutadas las acciones, lo que implicaría generar un estado permanente de encuestas a los contribuyentes, situación que no parece sostenible.

Recientemente, en la última encuesta de costos de cumplimiento que impulsó la DGI (junio 2016), se incluyeron algunas preguntas vinculadas a percepción de riesgo. La encuesta arrojó resultados interesantes que permiten dimensionar y caracterizar a la percepción de riesgo de los contribuyentes. Entre lo más destacable a señalar en esta sección se encuentran lo siguiente:

Ante la pregunta “En su opinión, para una empresa como la suya, ¿cuál es la probabilidad (de 0% a 100%) de que las declaraciones juradas del presente año sean auditadas al menos una vez en los próximos 3 años?” más del 55% de los encuestados respondió indicando valores de probabilidad de 50% o superiores. La distribución de respuestas (valores de probabilidad entre 0% y 100%) no presenta diferencias significativas por tipo de contribuyente, es muy semejante tanto al interior de personas físicas como jurídicas, y en los segmentos CEDE, No CEDE y Pequeña Empresa. En definitiva, parecería que la percepción de riesgo de los contribuyentes ya es relativamente alta entre la mayoría de los contribuyentes. Otro aspecto interesante en relación a esta pregunta es que la porción de contribuyentes que responde valores de probabilidad de ser auditados iguales o mayores a 0,5 es significativamente superior –

en términos estadísticos— entre los contribuyentes que respondieron haber sido sujeto de una acción de control por parte de la DGI en los últimos 12 meses. Esto parece ser un indicio bastante claro de que las acciones de control —en general— indican positivamente en la percepción de riesgo.

Por otra parte, ante la pregunta “En su opinión, si una firma que evade, decide duplicar el monto por el que lo hace, ¿qué efecto tendría sobre la probabilidad de ser auditada?” casi dos tercios de los encuestados respondió que la probabilidad “aumentaría mucho” y otro 15% que “aumentaría poco”. En definitiva, cerca del 82% consideró que la probabilidad de ser auditado aumenta conforme crece el nivel de incumplimiento. En otras palabras, habría una percepción por parte de la mayoría de los contribuyentes de que su comportamiento tributario individual es un factor de incidencia en la probabilidad de ser auditado.

En la medida que este tipo de consultas se vuelvan sistemáticas será posible consolidar una caracterización de la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, y esta será muy útil para diseñar estrategias de control.

ANÁLISIS DEL CAMBIO DE CONDUCTA PRODUCTO DE LOS PLANES MASIVOS

Michael Snaauw
Comisionado Asistente
Agencia de Ingresos
Canadá

Contenido: 1. Introducción. 2. Piloto ADAD. 3. Piloto Nudge. 4. Lecciones aprendidas. 5. Direcciones futuras. 6. Conclusión. Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

El contexto canadiense

La Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) está a cargo de la administración del sistema tributario canadiense, que se basa en la autoevaluación y el cumplimiento voluntario. Para que este sistema funcione eficazmente, debe ser justo y además percibirse como tal. A la hora de diseñar y ofrecer programas y servicios, la imparcialidad y la integridad son los principios rectores de la CRA, impactando en las decisiones y reforzando las conductas. Las leyes tributarias se aplican a todos los contribuyentes de manera justa y equitativa en todos los niveles, independientemente de la situación económica de los individuos. La CRA reconoce desde hace tiempo el valor del **servicio** en un sistema fiscal de autoevaluación, ya que con las herramientas y la información adecuada, la mayoría de los contribuyentes cumplirá voluntariamente con las leyes tributarias, presentando las declaraciones y pagando puntualmente, o adoptando una modalidad de pago aceptable. La CRA mejora continuamente su oferta de servicios para poder mantenerse a la par de la demanda de rapidez, eficiencia y conveniencia por parte de los contribuyentes. Al mismo tiempo, hace mucho que la CRA se enfoca en orientar a los contribuyentes hacia el canal más asequible y accesible para satisfacer sus necesidades de servicios. En condiciones ideales, esto lleva a un mejor servicio, mayores niveles de cumplimiento voluntario y menores costos administrativos para la CRA y para los contribuyentes. Aproximadamente el 95% de los contribuyentes pagan puntualmente.

Exigencias legales; obligaciones de presentación y pago

Los individuos contribuyentes están obligados a presentar anualmente su declaración de impuesto sobre la renta de persona física, mediante el cual se declaran todos los ingresos, y el impuesto se paga a la CRA como un porcentaje de sus ingresos, de acuerdo con su categoría de ingresos. La CRA hace un seguimiento de los declarantes tardíos una vez superada la fecha de la presentación. El seguimiento tradicional consiste en enviar una carta moderada estándar y realizar un contacto telefónico desde el centro de llamadas.

Las estrategias de recaudación de la CRA para contactar a individuos incumplidores suelen incluir el envío de una carta moderada estándar o una llamada telefónica entre 40 y 65 días a partir de la fecha de la evaluación, dependiendo del riesgo asociado con la cuenta. Los casos no resueltos a través de cartas o llamadas telefónicas, así como los casos complejos, se envían directamente a un agente de recaudación para que actúe a este fin.

Los empleadores y las empresas desempeñan un papel importante en el sistema tributario de Canadá al retener en origen impuestos y deducciones, como las retenciones salariales a los empleados. Las cuentas de nóminas (empleadores) están obligadas a informar todas las retenciones salariales que se hagan en nombre de los empleados y a remitir los montos adeudados. Aun si los empleadores no hacen retenciones a los empleados, están obligados a informar a la CRA, para que no se adopten medidas posteriores. Las nuevas cuentas de nóminas mensuales (empleadores) deben informar y remitir sus deducciones antes del día 15 de cada mes, al mes siguiente en que se retuvieron las deducciones.

Las estrategias de recaudación de la CRA a la hora de contactar a los empleadores incumplidores suelen incluir el envío de una carta moderada estándar o una llamada telefónica unos 28 días a partir de la fecha de la evaluación, dependiendo del riesgo asociado a la cuenta. Los casos no resueltos a través de cartas o llamadas telefónicas, así como los casos complejos, se envían directamente a un agente de recaudación para que actúe a este fin.

Los inscritos en el impuesto sobre bienes y servicios / impuesto armonizado sobre las ventas (GST/HST) tienen la obligación legal de presentar declaraciones e informar cualquier monto recaudado en nombre de la CRA, sin importar si tienen impuestos pagaderos o no. Los nuevos inscritos en el GST/HST trimestral deben presentar y remitir cualquier impuesto 30 días después de finalizado cada trimestre de declaración.

Las estrategias de recaudación para las cuentas GST/HST de empresas son similares a las de las cuentas de nómina; se envía una carta moderada estándar o se realiza una llamada telefónica aproximadamente 28 días después de la fecha de la evaluación, dependiendo del riesgo asociado con la cuenta. Los casos no resueltos a través de cartas o llamadas telefónicas, así como los casos complejos, se envían directamente a un agente de recaudación para que actúe a este fin.

La falta de comprensión de sus obligaciones tributarias puede llevar a personas o empresas nuevas sin experiencia ni orientación de terceros a incumplir de manera involuntaria.

Intervenciones que afectan el comportamiento del contribuyente

En 2006, un estudio de auditoría interna que examinó los problemas de incumplimiento relacionados con la presentación y remisión tardía de las declaraciones por parte de los inscriptos al GST/HST, recomendó el desarrollo de estrategias de intervención proactiva en un esfuerzo por influir positivamente en el comportamiento de los contribuyentes. Un informe de la Oficina del Interventor General de Cuentas de Canadá respalda la importancia de tomar medidas tempranas en la recaudación de deudas tributarias, ya que las cuentas antiguas suelen requerir muchos recursos y se vuelven problemáticas con el tiempo. El informe señaló que cuanto antes se tomen medidas, es más probable que se logre el cobro de la deuda.

En 2008, la CRA adoptó un método más proactivo examinando el efecto de la economía conductual en el cumplimiento voluntario, y consolidó el servicio proporcionando información oportuna y accesible sobre las obligaciones de los contribuyentes. Se realizaron importantes inversiones en esfuerzos de prospección de datos, que dieron lugar a modelos predictivos, así como revisiones en el motor de reglas de negocio, para clasificar de manera efectiva las cuentas y aprovechar el uso de estrategias automatizadas para resolver los casos en menor tiempo.

Este documento presenta dos intervenciones proactivas que implementó la CRA de 2011 a 2016 en forma de proyectos piloto: el piloto ADAD o Automatic Dialling Announcing Device (dispositivo de marcación y de anuncio automático) y el piloto Nudge (“estímulo” o “pequeño impulso”). Estas intervenciones proactivas se diseñaron para centrar la atención en acciones que generen un comportamiento de cumplimiento, con el objetivo de reducir el ingreso de las cuentas al nivel de gestión de deuda. Dada su facilidad de implementación, su éxito y su vigencia permanente, las versiones de estas intervenciones se continúan utilizando hoy en día.

Piloto ADAD

La CRA llevó a cabo un proyecto piloto en el que un dispositivo conocido como ADAD entregaba mensajes de salida automatizados utilizando la comunicación por voz. La mensajería ADAD es una intervención en forma de recordatorio, que opera como método de estímulo. Sunstein, un economista conductual de Harvard, enfatiza diez métodos de estímulo ampliamente adoptados (Sunstein, 2014), y el uso de recordatorios es uno de ellos.

El recordatorio ADAD ayuda a los contribuyentes a entender sus obligaciones y a evitar la posibilidad de olvido. Este método les recordaba sus plazos de remisión y presentación, y también los ponía al tanto de nuevas informaciones y opciones para favorecer el cumplimiento de la remisión y la presentación. También intentó inducir un cambio permanente en el comportamiento de cumplimiento mediante recordatorios repetidos, lo cual es respaldado por las teorías del estímulo.

Este proyecto piloto se centró en dos segmentos específicos de la población contribuyente:

- I. Nuevos inscriptos en la nómina del empleador (remitentes mensuales), y
- II. Nuevos inscriptos para fines del impuesto sobre bienes y servicios (GST) / impuesto armonizado sobre las ventas (HST) (declarantes trimestrales).

Antes de este proyecto piloto, la CRA no contactaba a los nuevos inscriptos para recordarles específicamente sus obligaciones en materia de declaración de impuestos.

En mayo de 2010, la CRA lanzó la Fase I del proyecto piloto. El objetivo era determinar si se podría utilizar el ADAD para aumentar el cumplimiento entre los nuevos inscriptos al GST/HST y a la nómina salarial mediante un recordatorio telefónico automático del primer plazo de remisión.

La Fase I del proyecto piloto dio como resultado una mejora estadísticamente significativa en el cumplimiento en el mes en que se hizo la llamada ADAD. La Fase II, que midió el comportamiento futuro de cumplimiento de la presentación para estos mismos inscriptos, reveló que una única llamada ADAD no daba lugar a un cumplimiento sostenido.

Esta brecha en el manejo del comportamiento de cumplimiento a largo plazo dio lugar a la Fase III. De mayo de 2012 a enero de 2013, se realizó un segundo experimento aleatorio controlado para medir si múltiples recordatorios daban como resultado un mayor cumplimiento más allá del recordatorio final.

Piloto Nudge

Nudging (estímulo o pequeño impulso) es un concepto de la ciencia del comportamiento que busca influenciar ligeramente el comportamiento individual, dejando libertad para elegir otras opciones. En este piloto se aplicó un pequeño impulso añadiendo párrafos de estímulo a las cartas moderadas estándar, a fin de influir en el cumplimiento tributario. La CRA evaluó las variaciones en el cumplimiento entre la ausencia de estímulo, el estímulo en una carta moderada y las cartas con diferentes párrafos de estímulo.

La **Fase I** del piloto Nudge se llevó a cabo en enero de 2015 y reveló que el envío de dicha carta mejoraba el cumplimiento. El agregado de un mensaje de estímulo a la carta estándar parecía mejorar los montos recaudados. Dado su éxito, se realizó la **Fase II** en marzo de 2016 con los mismos propósitos, pero en una población objetivo diferente. Este piloto no reveló los mismos resultados, pero confirmó que el envío de una carta, con o sin un mensaje de estímulo, producía mejoras en los resultados de cumplimiento.

A continuación se exponen en profundidad estas dos intervenciones.

2. PILOTO ADAD

Fase I

Objetivo

Aplicar principios estadísticos para determinar si un recordatorio automatizado ADAD del primer plazo de remisión aumentaba el cumplimiento de la presentación entre los nuevos inscriptos a la nómina salarial y al GST/HST.

Metodología

Población objetivo

Nuevos inscriptos a la nómina salarial mensual y al GST/HST trimestral con un número de teléfono laboral disponible.

Plan de muestreo en dos etapas

Etapla 1: Se **seleccionó al azar** el 50% de los nuevos inscriptos a la nómina mensual y al GST/HST trimestral para crear un grupo de nómina y un grupo de GST/HST.

Etapla 2: De los grupos anteriores, se seleccionaron al azar dos grupos de muestras; un grupo de control y un grupo experimental.

Las campañas capturaron nuevos inscriptos a la nómina mensual durante nueve (9) meses, y nuevos inscriptos al GST/HST trimestral durante tres (3) períodos de informe, cubriendo los períodos de pico y valle, de mayo de 2010 a enero de 2011. Durante la campaña se recabó información de presentación y remisión, mensualmente para los inscriptos a la nómina y trimestralmente para los inscriptos al GST/HST, para cada fase.

Resultados

Cumplimiento general de presentación en el caso de nómina

Sobre la base de la muestra de todos los nuevos inscriptos a la nómina que fueron elegidos para el proyecto piloto, la tasa general de cumplimiento fue del 41%.

Total de cumplidores	Total de incumplidores	Total de inscriptos en la muestra
3,588	5,212	8,800
41%	59%	100%

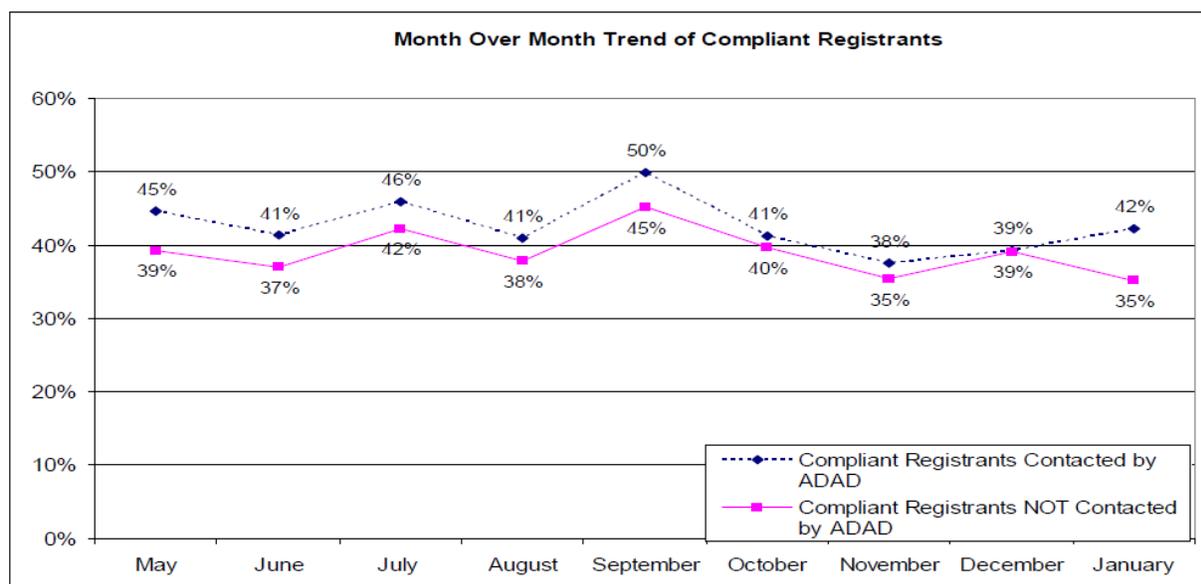
Cumplimiento de la presentación por inscritos a la nómina contactados / no contactados por ADAD

Se estimó que la diferencia en el cumplimiento de la presentación entre los inscritos a la nómina contactados y no contactados por ADAD era del 4% con un margen de error de $\pm 2\%$. Estamos seguros de que este resultado estadísticamente significativo es válido 19 de 20 veces (95%).

Resultados de cumplimiento de la presentación para la campaña de nómina durante un período de nueve meses.

Campaña general	Total de cumplidores	Total de incumplidores	Total de inscritos en la muestra*	Proporción de cumplimiento
Inscritos contactados por ADAD	1,854	2,502	4,356	43%
Inscritos no contactados por ADAD	1,734	2,710	4,444	39%

*No se pudo contactar por ADAD a algunos de los inscritos que figuraban en la lista.



Cumplimiento general de la presentación en el caso de GST/HST

Sobre la base de la muestra de todos los nuevos inscritos al GST/HST seleccionados para el proyecto piloto, la tasa general de cumplimiento fue del 58%.

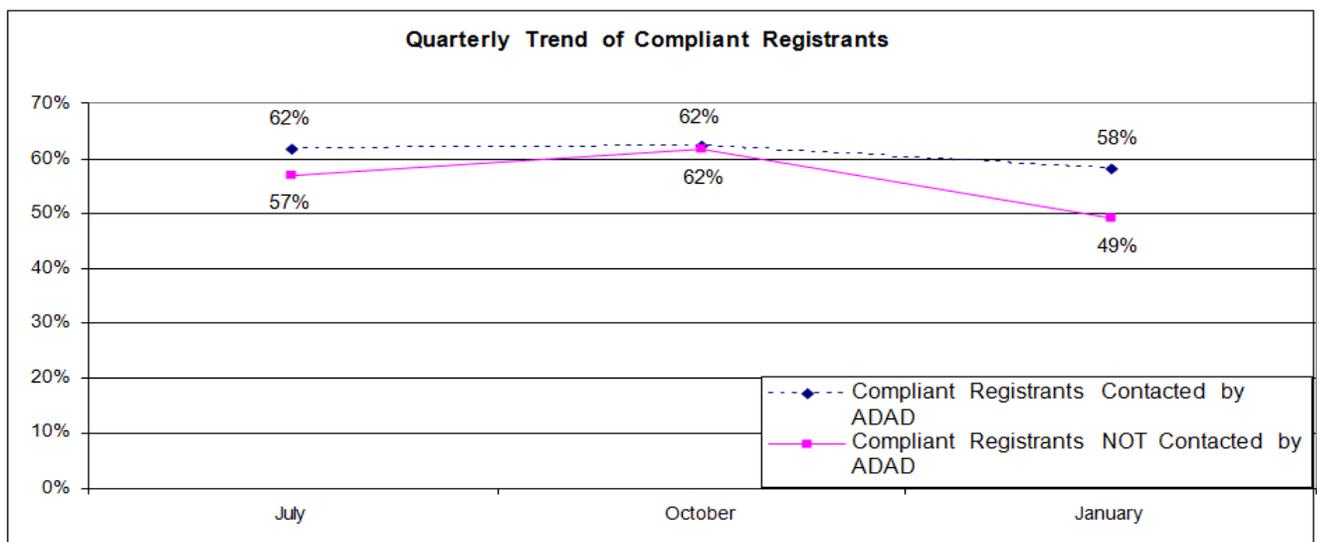
Total de cumplidores	Total de incumplidores	Total de inscriptos en la muestra
1,747	1,251	2,998
58%	42%	100%

Cumplimiento de la presentación por inscriptos al GST/HST contactados / no contactados por ADAD

Se estimó que la diferencia en el cumplimiento de las presentaciones entre los inscriptos al GST/HST contactados y no contactados por ADAD era del 5%, con un margen de error de $\pm 3\%$. Estamos seguros de que este resultado estadísticamente significativo es válido 19 de 20 veces (95%).

Resultados de cumplimiento de la presentación para la campaña de nómina durante un período de nueve meses

Campaña general	Total de cumplidores	Total de incumplidores	Total de inscriptos en la muestra*	Proporción de cumplimiento
Inscriptos contactados por ADAD	909	590	1,499	61%
Inscriptos no contactados por ADAD	838	661	1,499	56%



Fase II

Objetivo

Analizar el comportamiento sostenido de cumplimiento de la presentación de los inscritos en la Fase I.

Resultados

Inscritos en la nómina

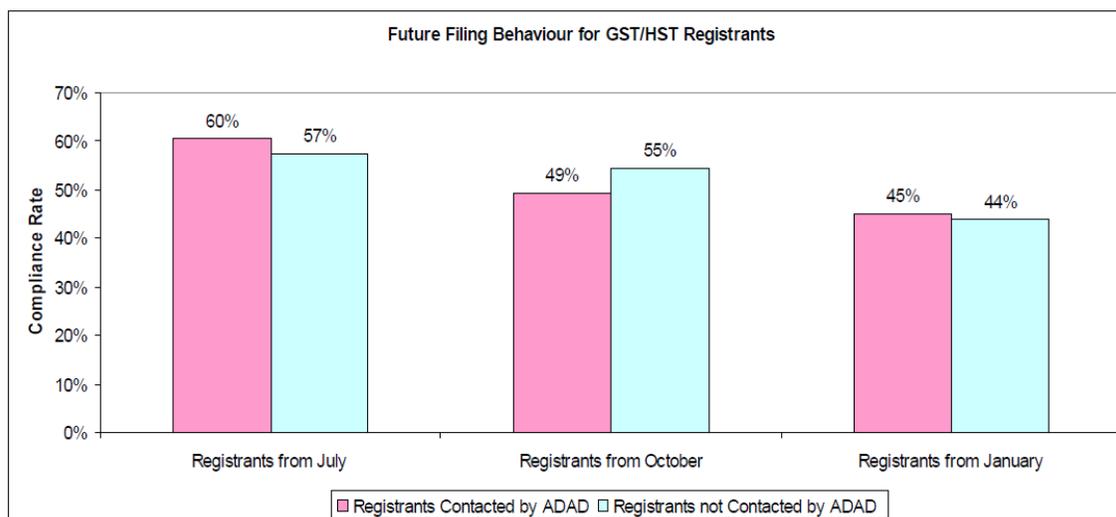
El cumplimiento futuro de la presentación de los inscritos en nómina se evaluó siguiendo su comportamiento de presentación en los tres meses siguientes al mes de su inscripción. El comportamiento de presentación de los inscritos se clasificó en tres categorías:

- Cumplidor – presentó los tres meses en la fecha de presentación.
- Cumplidor ocasional – presentó una o dos veces en la fecha de presentación.
- Incumplidor – no presentó o presentó después del plazo de presentación todos los trimestres.

El gráfico siguiente muestra que los inscritos contactados por ADAD eran más cumplidores y cumplidores ocasionales que los inscritos no contactados.

Inscritos para fines del impuesto sobre bienes y servicios (GST)/impuesto armonizado sobre las ventas (HST)

En el caso de los inscritos al GST/HST, examinamos su comportamiento de presentación para el siguiente trimestre después de la inscripción.



Cuando se analizó el comportamiento sostenido de presentación, sólo el 41% de los inscriptos contactados en la campaña de julio cumplieron con los requisitos para ambos trimestres después de la inscripción, y para la campaña de octubre sólo el 33% lo hicieron. Pareciera que, independientemente de que se contacte o no a los inscriptos al GST/HST, el cumplimiento de presentación disminuye con el tiempo.

Fase III

Objetivo

Determinar si **múltiples** recordatorios automatizados ADAD de los plazos de remisión aumentan el cumplimiento de la presentación entre los inscriptos a la nómina y al GST/HST.

Metodología

Población objetivo

Nuevas cuentas de nómina mensuales activadas entre abril y diciembre de 2012, y nuevas cuentas de GST/HST trimestrales activadas entre abril y septiembre de 2012, con un número laboral disponible en el registro. Sólo se seleccionaron cuentas de GST/HST con fin de año fiscal al 31 de diciembre (a diferencia de la nómina, los inscriptos al GST pueden elegir su fin de año fiscal).

Plan de muestreo

Esta fase examinó tres grupos seleccionados al azar para cada campaña: un grupo control (sin contacto ADAD) y dos grupos experimentales (contactados por ADAD).

Se recabaron datos de ocho campañas telefónicas mensuales de nómina, por un período de seis meses, y dos campañas trimestrales de GST/HST, por un período de 3 trimestres.

Los dos grupos experimentales se dividieron aleatoriamente en dos muestras iguales, después de un contacto exitoso mediante una llamada inicial:

- El grupo de tratamiento 1 se contactó una vez por ADAD.
- Se contactó al grupo de tratamiento 2 por otros dos períodos de remisión después de realizar el primer llamado.

El mensaje de la llamada inicial era el mismo para ambos grupos experimentales, e indicaba que era simplemente una llamada de cortesía. Los participantes del grupo de tratamiento 2 recibieron tres mensajes, y el mensaje final indicaba que era una llamada de cortesía final. (Véase el mensaje completo en el Anexo).

Resultados

Cumplimiento de la nómina después de la llamada inicial

Se observó un aumento del 4% en el cumplimiento de la presentación (remisión) entre los inscriptos contactados por ADAD y los no contactados por ADAD. Estamos seguros de que este resultado estadísticamente significativo es válido 19 de 20 veces (95%).

Campaña general	Total de cumplidores	Total de incumplidores	Total de inscriptos en la muestra	Proporción de cumplimiento
No contactados	11,458	16,219	27,677	41%
Contactados por ADAD	21,479	26,259	47,738	45%

Cumplimiento de la nómina después de tres llamadas y cumplimiento sostenido

Cuando se examinó a ambos grupos de tratamiento, se determinó que el contacto más frecuente con un inscripto en nómina tenía un impacto mayor que un solo contacto.

Campaña general	Completamente cumplidor	Total de inscriptos en la muestra	Tasa de completamente cumplidores
Grupo de control	13,447	26,723	50%
Grupo 1 de tratamiento	12,096	23,596	51%
Grupo 2 de tratamiento	11,824	22,177	53%

En general, el contacto con los inscriptos para recordarles sus obligaciones tuvo un efecto positivo en su cumplimiento y, a medida que aumentó la frecuencia de contacto, también mejoró el cumplimiento, lo que indica que un contacto mayor favorece el comportamiento a corto plazo.

Sin embargo, pareció que este efecto de entrenamiento desapareció en los meses posteriores al último contacto de ADAD, y la tasa de cumplimiento de todas las cuentas con ADAD tendió hacia la tasa de cumplimiento del grupo de control.

Cumplimiento del GST/HST después del llamado inicial

Se observó un aumento del 6% en el cumplimiento de las solicitudes de registro entre los inscritos contactados por ADAD y los que no fueron contactados por ADAD. Estamos seguros de que este resultado estadísticamente significativo es válido 19 veces de 20 (95%). El aumento del cumplimiento se consolidó cuando se registró en tres períodos trimestrales.

Campaña general	Total de cumplidores	Total de incumplidores	Total de inscritos en la muestra	Proporción de cumplimiento
No contactados	2,379	1,746	4,125	58%
Contactados por ADAD	4,179	2,336	6,515	64%

Cumplimiento de GST/HST después de tres llamadas y cumplimiento sostenido

Al igual que los resultados observados con los inscritos en nómina, estos resultados revelaron que cuanto más frecuente es el contacto más frecuente con un inscrito en GST/HST, mayor es la tasa de cumplimiento.

Campaña general	Completamente cumplidor	Total de inscritos en la muestra	Tasa de completamente cumplidores
Grupo de control	1,348	4,125	33%
Grupo 1 de tratamiento	1,259	3,575	35%
Grupo 2 de tratamiento	1,089	2,940	37%

El cumplimiento fue mayor para los inscritos contactados en los tres trimestres (grupo 2 de tratamiento), que para aquellos que recibieron sólo un recordatorio (grupo 1 de tratamiento). Sin embargo, a medida que transcurrió el tiempo, las tasas de cumplimiento de ambos grupos de tratamiento cayeron a los mismos niveles que el grupo de control. El cumplimiento sostenido fue mayor para aquellos contactados con más frecuencia que en los que recibieron un recordatorio sólo en el primer trimestre. Sin embargo, el cumplimiento a largo plazo de la presentación para el GST/HST parece disminuir con el tiempo, independientemente del contacto.

3. PILOTO NUDGE

Fase I

Objetivo

El objetivo del piloto Nudge fue evaluar la efectividad de los mensajes diseñados para incentivar a los contribuyentes hacia el cumplimiento de los pagos, entre contribuyentes individuales con una deuda nueva comprendida entre \$ 100 y \$ 975.

Metodología

Población objetivo

Se trabajó con una población de nuevos deudores, a partir de los cuales se siguió una muestra de casi el 25% para determinar cómo y cuánto pagarían.

Plan de muestreo

Este proyecto examinó tres grupos de prueba que recibieron cartas, y un grupo de control. Los tres grupos de prueba se clasificaron según la carta que recibieron:

1. Carta moderada estándar: una carta de recordatorio moderada sin un párrafo de estímulo, que incluía el monto adeudado, información sobre multas e intereses y formas de pago.
2. Carta de estímulo positivo – se modificó la carta moderada estándar incluyendo un párrafo de estímulo positivo. El párrafo destacaba el beneficio de actuar rápidamente e instaba al contribuyente a que actúe. La segunda parte del párrafo pretendía concientizar al contribuyente de las posibles consecuencias de la inacción. El siguiente es el párrafo de estímulo positivo que se usó:
“De las personas mayores de 18 años en Canadá que adeudan impuestos, el 94,5% paga sus impuestos a tiempo. Averigüe cómo proceder si adeuda impuestos en **www.cra.gc.ca/collections**”.
3. Carta de estímulo negativo – se modificó la carta moderada estándar incluyendo un párrafo de estímulo negativo. El párrafo educaba al contribuyente acerca de la “norma”, aumentando el autorreproche del contribuyente asociado con la inacción y haciendo que el contribuyente tuviera conciencia de su estado irregular con relación a la norma. El siguiente es el párrafo de estímulo negativo: “De las personas mayores de 18 años en Canadá que deben impuestos, sólo el 5,5% no paga sus impuestos a tiempo. Averigüe cómo proceder si debe impuestos en **www.cra.gc.ca/collections**”.

Se seleccionó al azar una muestra de aproximadamente 2.000 cuentas de cada grupo para el proyecto piloto. Las cartas se enviaron por correo en septiembre de 2014. El comportamiento de pago del contribuyente se observó durante 30 días después de la fecha de envío. A los efectos de esta investigación, el término “intervinientes” se refiere a los contribuyentes que hicieron pagos o arreglos de pago. La efectividad de ambos

mensajes de estímulo se midió en comparación con la carta moderada estándar, así como con el grupo de control, que no recibió ninguna carta.

Resultados

Proporción de intervinientes

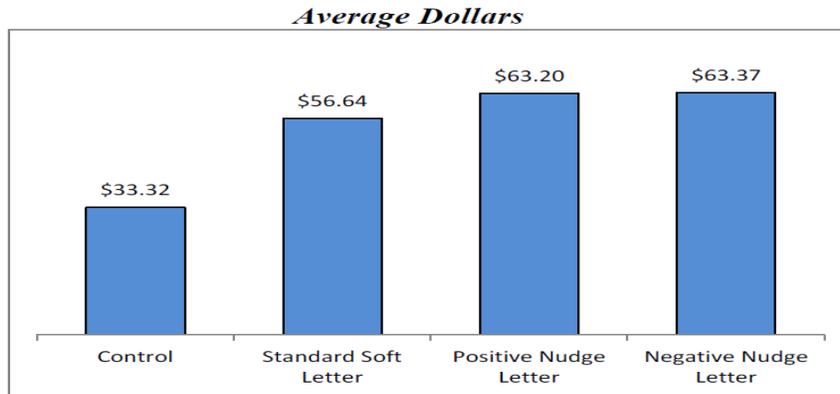
El número de intervinientes fue mayor para cada uno de los tres grupos de cartas (prueba), en comparación con el grupo control. A pesar de una diferencia mínima, no hubo diferencias estadísticamente significativas entre la proporción de intervinientes que recibieron las cartas moderadas estándar y los que recibieron las cartas de estímulo. Del mismo modo, los contribuyentes no respondieron de manera diferente a las variaciones en los párrafos de estímulo.

Razones de riesgo y de probabilidades para la proporción de intervinientes

Grupo	Intervinientes	No intervinientes	Tasa de respuesta
Control	343	1,656	17%
Carta moderada estándar	550	1,417	28%
Carta de estímulo positivo	552	1,420	28%
Carta de estímulo negativo	569	1,401	29%

Monto promedio en dólares

Las pruebas de comparación estadística confirmaron que había una diferencia significativa en el promedio de dólares recaudados de los contribuyentes que recibieron cualquier tipo de carta en comparación con aquellos que no recibieron una carta. Las pruebas indicaron además que, en comparación con la carta moderada estándar, los mensajes de estímulo mejoraron el promedio de dólares recaudados. Sin embargo, la diferencia en los párrafos de estímulo no produjo una diferencia significativa en el retorno.



$$\text{Average Dollars} = \frac{\text{Total Dollars Collected}}{\text{\# of Accounts in the Sample}}$$

Monto total proyectado de dólares

Las pruebas indicaron además que las cartas con estímulo podrían producir un 12% más de pagos que las cartas moderadas estándar en un año fiscal. Hubo poca diferencia en el total de dólares recaudados entre los grupos de prueba de estímulo positivo y negativo. Las inferencias estadísticas obtenidas de la muestra indicaron que las recaudaciones totales esperadas de los nuevos deudores que deben entre \$ 100 y \$ 975 pueden aumentar alrededor de \$ 1 millón por año fiscal si se envían cartas de estímulo, en comparación a cuando no se envían cartas.

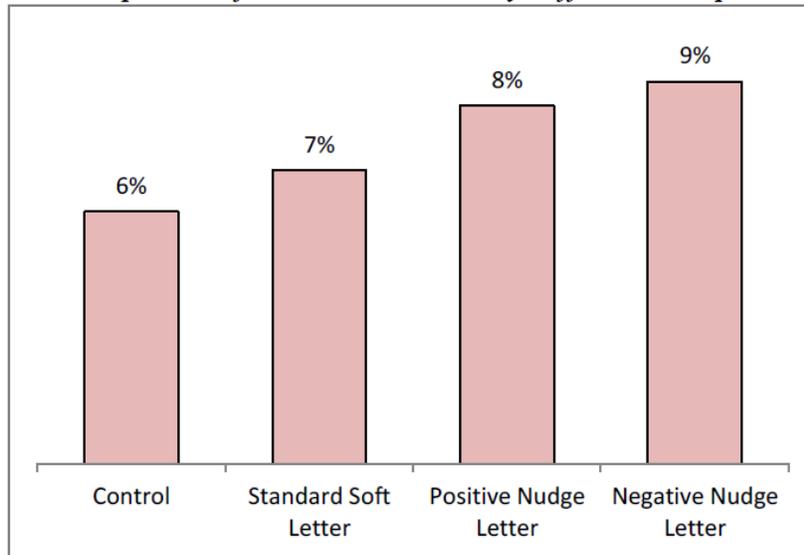
Grupo	Dólares totales proyectados (\$ mill.)
Control	\$1.12
Carta moderada estándar	\$1.90
Carta de estímulo positivo	\$2.12
Carta de estímulo negativo	\$2.12

Dólares totales proyectados por diferentes grupos

Cantidad de cuentas resueltas

Un contribuyente resuelve su cuenta pagando toda su deuda y llevando la cuenta a un saldo nulo. En general, el 7% de los contribuyentes seleccionados para recibir la carta moderada estándar resolvió sus cuentas, el 8% del grupo que recibió la carta de estímulo positivo resolvió sus cuentas y los contribuyentes que recibieron mensajes de estímulo negativo tuvieron la mayor proporción de cuentas resueltas (9%).

Proportion of Resolved Accounts by Different Groups



Fase II

Objetivo

La segunda fase del proyecto piloto se concibió para evaluar la efectividad de los mensajes diseñados para estimular a los contribuyentes hacia el cumplimiento de los pagos, entre contribuyentes individuales con una deuda nueva entre \$ 1.000 y \$ 2.500.

Metodología

Plan de muestreo

Esta fase examinó dos grupos de prueba que recibieron cartas con mensajes de estímulo, y un grupo control que recibió la carta moderada estándar. Los dos grupos de prueba se clasificaron según qué carta de estímulo recibieron.

1. Carta de estímulo positivo – se modificó la carta moderada estándar incluyendo un párrafo de estímulo positivo. Este párrafo de estímulo positivo no fue el mismo que se usó en la Fase 1. El siguiente es el párrafo de estímulo positivo: “¡Pague su deuda ahora y ahorre dinero! De hecho, la espera puede agravar las consecuencias financieras o legales. Averigüe cómo proceder si impuestos en **www.cra.gc.ca/collections**”.

2. Carta de estímulo negativo – se modificó la carta moderada estándar incluyendo un párrafo de estímulo negativo. Se usó el mismo párrafo de estímulo negativo: “De las personas mayores de 18 años que deben impuestos, sólo el 5,5% no paga sus impuestos a tiempo. Averigüe cómo proceder si debe impuestos en **www.cra.gc.ca/collections**”.

En esta fase, el éxito de las cartas de estímulo se midió frente a la carta moderada estándar. Se asignó una muestra de aproximadamente 2.800 cuentas aleatoriamente a cada grupo. Las cartas se enviaron por correo entre el 23 de junio y el 12 de agosto de 2015. El comportamiento del pago del contribuyente se observó durante 60 días después de la fecha de envío.

Resultados

Proporción de intervinientes

La proporción de intervinientes fue mayor para aquellos contribuyentes que recibieron una carta de estímulo positivo. Intervino aproximadamente el 49% de los contribuyentes que recibieron una carta de estímulo positiva. El siguiente grupo más cercano fue el grupo control, con una tasa de respuesta del 47%. El grupo de cartas de estímulo negativo tuvo una tasa de respuesta de poco más del 45%.

No hubo diferencias significativas entre la proporción de intervinientes que recibieron la carta moderada estándar y los que recibieron cartas de estímulo. Sin embargo, hubo una diferencia estadísticamente significativa en los resultados entre las cartas de estímulo positivas y negativas.

Grupo	Intervinientes	No intervinientes	Tasas de respuesta
Carta moderada estándar	1,325	1,475	47%
Carta de estímulo positivo	1,318	1,376	49%
Carta de estímulo negativo	1,294	1,543	45%

Tasas de probabilidades para intervinientes

Monto promedio en dólares

El grupo con el mayor promedio de dólares recaudados fue el grupo de la carta de estímulo positivo, seguido por el grupo de la carta moderada estándar, y luego el grupo de la carta de estímulo negativo. Las pruebas estadísticas indicaron que las diferencias en el promedio de dólares recaudados entre los tres grupos no fueron estadísticamente significativas.

Cantidad de cuentas resueltas

Quienes recibieron la carta moderada estándar tuvieron la mayor cantidad de cuentas resueltas. Luego siguió de cerca el grupo de las cartas de estímulo positivo. La proporción más baja se observó en el grupo de las cartas de estímulo negativo. Las

pruebas estadísticas indicaron que la proporción de cuentas resueltas no era significativamente diferente entre los tres grupos de cartas.

Grupo	Cuentas resueltas	No resueltas	Tasas resolución
Carta mo. estándar	574	2,226	21%
Carta est. positivo	545	2,149	20%
Carta est. negativo	520	2,317	18%

Comparación de la Fase I con la Fase II

Los resultados de la primera fase del proyecto piloto demostraron que no había diferencias estadísticamente significativas en la **tasa de respuesta** para los distintos tipos de cartas, fueran éstas cartas moderadas estándar, de estímulo positivo o de estímulo negativo. Para la segunda fase del proyecto piloto, hubo una diferencia marginal en las tasas de respuesta de quienes recibieron una carta de estímulo positivo sobre los que recibieron uno negativo. En términos de **dólares**, los resultados de la Fase I demostraron que las cartas de estímulo rendían más dinero que las cartas moderadas. Sin embargo, no hubo diferencias en los dólares recaudados entre los dos grupos de cartas de estímulo. Para la segunda fase del proyecto, los resultados muestran que las cartas de estímulo positivo generaban la mayor cantidad de dólares; sin embargo, no hubo diferencias estadísticamente significativas entre los tres grupos de cartas. Ambos pilotos revelaron que el envío de cartas mejoraba el cumplimiento, se incluyera o no un mensaje de estímulo.

4. LECCIONES APRENDIDAS

Hasta la fecha, la economía conductual de la CRA y el trabajo relacionado con el estímulo se han centrado en aumentar la tasa de presentación y cumplimiento de los pagos. Dado que podemos considerar numerosas herramientas relacionadas con el estímulo a la hora de involucrar a los contribuyentes, se han realizado desde 2007 varios proyectos, todos los cuales generaron resultados que arrojan luz sobre cómo interactuar con los contribuyentes y fomentar el cumplimiento.

Conclusiones clave

Asistencia

En términos generales, los proyectos han demostrado que las intervenciones de la CRA suelen ser eficaces para aumentar el cumplimiento, al menos a corto plazo.

Algunas técnicas son más eficaces que otras

Los proyectos han demostrado la eficacia de diferentes métodos para influir en el comportamiento de los contribuyentes y fomentar el cumplimiento. Los proyectos también han ayudado a evaluar las herramientas disponibles, como el uso del Dispositivo de Marcación y Anuncio Automático.

Diferentes grupos responden mejor a diferentes métodos.

Cuando se evalúa la efectividad de las técnicas de estímulo, es importante recordar que no existe un método uniforme. Ciertas técnicas pueden funcionar mejor con algunos grupos de contribuyentes que con otros y algunos contribuyentes pueden necesitar más contacto que otros, lo que exige un método más adaptado. Esto se observa mediante diferentes resultados en las Fases I y II del estímulo, lo cual se puede atribuir a diferentes cantidades de impuestos adeudados. Esto respalda el esfuerzo de múltiples pilotos, evaluando diferentes segmentos de la población de contribuyentes y diversos mensajes de estímulo.

Algunos grupos son más fáciles de estimular que otros.

Si bien el estímulo puede ser un instrumento poderoso, es importante reconocer sus limitaciones para afectar el comportamiento de cumplimiento en algunas poblaciones. Por ejemplo, puede ser más fácil obtener mayores resultados al dirigirse a contribuyentes que desconocen sus obligaciones en comparación con aquellos que son incumplidores de manera consciente.

Mejores prácticas

Es necesario compartir el conocimiento.

Los resultados del proyecto tienen un mayor efecto cuando se comparten ampliamente. Esto implica poner los hallazgos a disposición de otras áreas de la administración tributaria y, cuando corresponda, de actores externos, como la comunidad académica.

La medición es clave

Un aspecto fundamental de los proyectos de estímulo es la capacidad de evaluar con precisión el efecto de diferentes intervenciones. En este sentido, los experimentos se deben diseñar y ejecutar rigurosamente, e incluir el uso de ensayos controlados aleatorios.

Todos los resultados construyen la base de evidencia.

En algunas ocasiones, los proyectos han producido poco o ningún impacto en el problema objetivo (un hallazgo nulo). Tales resultados se pueden considerar como un fracaso. Sin embargo, estos hallazgos son importantes y, al igual que con los

hallazgos positivos, se deben documentar bien y compartir ampliamente para construir y mejorar la base de evidencia y de conocimientos.

5. DIRECCIONES FUTURAS

La CRA ha tenido mucho éxito con el uso de la inteligencia de negocios para impulsar sus estrategias automatizadas, que implican enviar cartas o hacer llamadas telefónicas.

Seguimos comprometidos en invertir en proyectos de estímulo conductual y en mejorar nuestros procesos de evaluación de riesgos a través de tecnologías avanzadas, y en obtener acceso a más fuentes de datos que se puedan aprovechar para predecir comportamientos.

Estamos seguros de que un modelo mejorado de evaluación de riesgos que utilice la prospección de datos, modelos predictivos y analíticas nos permitirá resolver más cuentas a través de la automatización, reduciendo en última instancia el número de casos que nuestros agentes de recaudación deban manejar.

La CRA se basará en las lecciones aprendidas de proyectos pasados y en curso para diseñar e implementar proyectos futuros. Algunas agencias tributarias se están expandiendo más allá de los contribuyentes individuales a las empresas al aplicar la economía conductual, o estímulo. La CRA pronto pondrá a prueba frases de estímulo en las cuentas de negocios (GST/HST), y usará la misma metodología para probar un estímulo negativo y uno positivo, frente a la carta moderada estándar.

La CRA continúa trabajando para mejorar la coordinación, el intercambio de conocimientos y el respaldo a proyectos innovadores. En este sentido, la CRA lanzó oficialmente en enero de 2015 un laboratorio que trabaja con áreas de programa para coordinar el trabajo de la CRA en el campo de la economía conductual y el estímulo. Esta coordinación de estudios mejorará aún más nuestra capacidad de comprender el comportamiento de los contribuyentes. La CRA también reconoce la importancia del compromiso continuo con académicos y expertos externos.

6. CONCLUSIÓN

Ambos proyectos piloto revelaron que se pueden lograr mejoras en el cumplimiento con un esfuerzo y un gasto mínimos, y a medida que se repiten las actividades de ADAD y de estímulo, también se repiten los resultados positivos.

Dado el éxito que ha tenido la CRA, tal vez otras administraciones tributarias deseen adoptar métodos similares para evaluar los efectos en sus entornos específicos.

ANEXO

Relevancia estadística: Se dice que un resultado es estadísticamente relevante si es poco probable que se haya producido por casualidad.

Mensaje ADAD para las cuentas de empleador (Nómina y GST/HST)

Mensaje inicial

“Esta llamada de cortesía es un recordatorio de la Agencia Canadiense de Ingresos. Los pagos de las retenciones salariales del mes de [insertar el mes] se vencen el 15 de [insertar el mes]. Los pagos se pueden realizar mediante opciones de autoservicio como My Business Account y My Payment en el sitio web de la CRA. Los pagos también se pueden efectuar en cualquier banco o cooperativa de crédito. Para obtener más información puede visitar www.cra.gc.ca, llamar a nuestra línea de consultas comerciales al número 1-xxx-xxx-xxxx o escribirnos a: Oficina de Servicios Fiscales de London, 451 Talbot Street, London, Ontario, N6A 5E5. Muchas gracias. Fue una llamada de la Agencia Canadiense de Ingresos”.

Segundo mensaje

“Esta segunda llamada de cortesía es un recordatorio de la Agencia Canadiense de Ingresos. Los pagos de las retenciones salariales del mes de [insertar el mes] se vencen el 15 de [insertar el mes]. Los pagos se pueden realizar mediante opciones de autoservicio como My Business Account y My Payment en el sitio web de la CRA. Los pagos también se pueden efectuar en cualquier banco o cooperativa de crédito. Para obtener más información puede visitar www.cra.gc.ca, llamar a nuestra línea de consultas comerciales al número 1-xxx-xxx-xxxx o escribirnos a: Oficina de Servicios Fiscales de London, 451 Talbot Street, London, Ontario, N6A 5E5. Muchas gracias. Fue una llamada de la Agencia Canadiense de Ingresos”.

Tercer mensaje

“Esta última llamada de cortesía es un recordatorio de la Agencia Canadiense de Ingresos. Los pagos de las retenciones salariales del mes de [insertar el mes] se vencen el 15 de [insertar el mes]. Los pagos se pueden realizar mediante opciones de autoservicio como My Business Account y My Payment en el sitio web de la CRA. Los pagos también se pueden efectuar en cualquier banco o cooperativa de crédito. Para obtener más información puede visitar www.cra.gc.ca, llamar a nuestra línea de consultas comerciales al número 1-xxx-xxx-xxxx o escribirnos a: Oficina de Servicios Fiscales de London, 451 Talbot Street, London, Ontario, N6A 5E5. Muchas gracias. Fue una llamada de la Agencia Canadiense de Ingresos”.

Mensajes ADAD para las personas inscritas para fines del impuesto sobre bienes y servicios (GST)/impuesto armonizado sobre las ventas (HST)

Mensaje inicial

“Esta llamada de cortesía es un recordatorio de la Agencia Canadiense de Ingresos. Las declaraciones de GST/ HST para el período que finaliza en [insertar el mes] se deben presentar antes del [insertar el día] de [insertar el mes]. Aun cuando no se haya realizado ninguna operación comercial en un período de declaración es obligación presentar una declaración. La presentación y los pagos se pueden realizar utilizando opciones de autoservicio como My Business Account y My Payment en el sitio web de la CRA. Los pagos también se pueden efectuar en cualquier banco o cooperativa de crédito. Para obtener más información puede visitar www.cra.gc.ca, llamar a nuestra línea de consultas comerciales al número 1-xxx-xxx-xxxx o escribirnos a: Oficina de Servicios Fiscales de London, 451 Talbot Street, London, Ontario, N6A 5E5. Muchas gracias. Fue una llamada de la Agencia Canadiense de Ingresos”.

Segundo mensaje

“Esta segunda llamada de cortesía es un recordatorio de la Agencia Canadiense de Ingresos. Las declaraciones de GST/ HST para el período que finaliza en [insertar el mes] se deben presentar antes del [insertar el día] de [insertar el mes]. Aun cuando no se haya realizado ninguna operación comercial en un período de declaración es obligación presentar una declaración. La presentación y los pagos se pueden realizar utilizando opciones de autoservicio como My Business Account y My Payment en el sitio web de la CRA. Los pagos también se pueden efectuar en cualquier banco o cooperativa de crédito. Para obtener más información puede visitar www.cra.gc.ca, llamar a nuestra línea de consultas comerciales al número 1-xxx-xxx-xxxx o escribirnos a: Oficina de Servicios Fiscales de London, 451 Talbot Street, London, Ontario, N6A 5E5. Muchas gracias. Fue una llamada de la Agencia Canadiense de Ingresos”.

Tercer mensaje

“Esta última llamada de cortesía es un recordatorio de la Agencia Canadiense de Ingresos. Las declaraciones de GST/ HST para el período que finaliza en [insertar el mes] se deben presentar antes del [insertar el día] de [insertar el mes]. Aun cuando no se haya realizado ninguna operación comercial en un período de declaración es obligación presentar una declaración. La presentación y los pagos se pueden realizar utilizando opciones de autoservicio como My Business Account y My Payment en el sitio web de la CRA. Los pagos también se pueden efectuar en cualquier banco o cooperativa de crédito. Para obtener más información puede visitar www.cra.gc.ca, llamar a nuestra línea de consultas comerciales al número 1-xxx-xxx-xxxx o escribirnos a: Oficina de Servicios Fiscales de London, 451 Talbot Street, London, Ontario, N6A 5E5. Muchas gracias. Fue una llamada de la Agencia Canadiense de Ingresos”.

**CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS –
CIAT**

51ª. ASAMBLEA GENERAL



**“AVANCES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS HACIA UNA
MAYOR
EQUIDAD FISCAL”**

PPT

Asunción, Paraguay

25 al 28 de abril, 2017

[Martes, 25 de abril de 2017](#)

Conferencia Inaugural: Avances de las Administraciones Tributarias hacia una mayor equidad fiscal

FMI | PPT [\(ES\)](#)

Paraguay | PPT [\(ES\)](#)

Tema 1: Herramientas para la mejora de la implementación de las Políticas Tributarias

CIAT | PPT [\(ES\)](#)

BID | PPT [\(ES\)](#)

Subtema 1.1: Principales desafíos de las Administraciones Tributarias en la actualidad (globalización y digitalización de la economía, capacidad financiera, reclutamiento, educación y capacitación)

Canadá | PPT [\(ES\)](#) [\(EN\)](#)

USA | PPT [\(EN\)](#)

Subtema 1.2: Marco Normativo de anti elusión y anti evasión

Italia | PPT [\(ES\)](#) [\(EN\)](#)

Brasil | PPT [\(ES\)](#) [\(EN\)](#)

Paraguay | PPT [\(ES\)](#)

[Miércoles, 26 de abril de 2017](#)

Tema 2: Enfoque de asistencia, servicios y transparencia en la gestión

Colombia | PPT [\(ES\)](#)

Paraguay | PPT [\(ES\)](#)

Subtema 2.1: El vínculo de la AT con la ciudadanía y los contribuyentes

Perú | PPT [\(ES\)](#)

Países Bajos | PPT [\(EN\)](#)

Noruega | PPT [\(EN\)](#)

[Jueves, 27 de abril de 2017](#)

Tema 3: Nuevos paradigmas en el uso de modelos de riesgo

España | PPT [\(ES\)](#)

USA | PPT [\(EN\)](#)

Chile | PPT [\(ES\)](#) [\(EN\)](#)

Subtema 3.1 El Fortalecimiento de los procesos de control fiscal

OCDE | PPT [\(EN\)](#)

Subtema 3.2: Técnicas de fiscalización y Control al comercio electrónico

CIAT | PPT [\(ES\)](#)

Subtema 3.3: Programas y mejores prácticas para la ejecución de planes de control masivo

Uruguay | PPT [\(ES\)](#)

Canadá | PPT [\(ES\)](#) [\(EN\)](#)