



# Conferencia Técnica del CIAT

## Fortalecimiento de la Capacidad de la Administración Tributaria



Nápoles, Italia

19 al 22 de octubre de 2009



**Centro Interamericano de Administraciones Tributarias  
Ministero de Economía y Finanzas de Italia**

## **CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT**



**"FORTALECIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**

**Nápoles, Italia  
19 al 22 de octubre de 2009**



Copyright ©2009  
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias  
Secretaria Ejecutiva  
ISBN 978-9962-647-38-6

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

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

## ÍNDICE

<a href="#"><u>Presentación del CIAT</u></a> .....	ix
<b>Sesión Inaugural</b>	
<a href="#"><u>Palabras de Bienvenida del Secretario Ejecutivo del CIAT, Dr. Claudino Pita</u></a> .....	xvii
<b>CONFERENCIA INAUGURAL</b>	
<a href="#"><u>Impacto de la Crisis en las AATT, Teresa Ter-Minassian, Ex Directora del Departamento de Asuntos Fiscales del FMI</u></a> .....	3
<b>TEMA 1: DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA: EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	
<i>Ponencia</i>	
<a href="#"><u>TEMA 1 Diseño e Implementación de la Política Tributaria: El Rol de la Administración Tributaria, Andréa Lemgruber, Economista Sênior (FMI)</u></a> .....	19
<i>Casos prácticos</i>	
<a href="#"><u>TEMA 1.1 La Aceptación Social del Impuesto: La Simplificación de los Sistemas Tributarios, Henri Osmont d'Amilly Jefe del Departamento de Simplificación, Dirección General de Finanzas Públicas (Francia)</u></a> .....	41
<a href="#"><u>TEMA 1.1 La Aceptación Social del Impuesto: La Simplificación de los Sistemas Tributarios, Nelson Hernández, Director General de Rentas, Dirección General Impositiva (Uruguay)</u></a> .....	55
<a href="#"><u>TEMA 1.2 Factores que Contribuyen a la Equidad de los Sistemas Tributarios: Ampliación de Bases, Carlos Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas (Ecuador)</u></a> .....	75

## Índice

---

<u>TEMA 1.3</u>	<u>La Descentralización Fiscal y la Coordinación en la Administración de los Tributos: El Caso Español, Fernando Díaz Yubero, Director del Departamento de Planificación Organizacional y Relaciones Internacionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España) .</u>	91
<u>TEMA 1.3</u>	<u>La Descentralización Fiscal y la Coordinación en la Administración Tributaria en Brasil, Valmar Menezes, Coordinador General, Secretaría de Ingresos Federales (Brasil) .</u>	125
<b>TEMA 2</b>	<b>ASPECTOS CLAVES PARA MEJORAR LA CAPACIDAD DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	
<i>Ponencia</i>		
<u>TEMA 2</u>	<u>Aspectos Claves para Mejorar la Capacidad de Control de la Administración Tributaria, Luigi Magistro, Director Central, Agencia de Ingresos Italiana, Dirección Central (Italia) .</u>	153
<i>Casos prácticos</i>		
<u>TEMA 2.1</u>	<u>El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión, Stefano Gesuelli, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional, Dirección General, Guardia di Finanza (Italia) .</u>	167
<u>TEMA 2.1</u>	<u>El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión, Patricia Spice, Directora, Servicios de Autoridad Competente, Oficina de Programas de Cumplimiento, Agencia Canadiense de Ingresos (Canadá) .</u>	176
<u>TEMA 2.1</u>	<u>El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión, Grace Pérez-Navarro, Sub-Directora, Centro de Política y Administración Tributaria (OCDE) .</u>	201

---

<u>TEMA 2.1</u>	<u>El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión, Carlos Sánchez, Subdirector General de Operaciones, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina).</u> .....	217
<u>TEMA 2.2</u>	<u>Nuevas Tecnologías Contribuyen a Mejorar la Capacidad de Control, Han Wijers, Gerente, Organización Nacional de Supervisión, Administración Tributaria y Aduanera (Países Bajos).</u> .....	241
<u>TEMA 2.2</u>	<u>Nuevas Tecnologías que Contribuyen a Mejorar la Capacidad de Control, Germania Montás, Subdirectora, Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana).</u> .....	267
<u>TEMA 2.3</u>	<u>La Creación de Unidades de Grandes Contribuyentes y la Inclusión de Grandes Personas Físicas, Douglas O'Donnell, Director, Coordinación Internacional y de Administración de Tratados, Servicio de Impuestos Internos (Estados Unidos).</u> .....	271
<b>TEMA 3</b>	<b>HERRAMIENTAS DE GESTIÓN Y ASPECTOS DEL CONTEXTO RELEVANTES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	
<i>Ponencia</i>		
<u>TEMA 3</u>	<u>Herramientas de Gestión y Aspectos del Contexto Relevantes para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Andrew Reed, Comisionado Asistente, Oficina de Tributación Australiana (Australia)</u>	297
<i>Casos prácticos</i>		
<u>TEMA 3.1</u>	<u>El uso de las Intranets por las Administraciones Tributarias, Ricardo Escobar, Director, Servicio de Impuestos Internos (Chile).</u> .....	313

<u>TEMA 3.2</u>	<u>Integración Económica y Armonización de los Sistemas y Administraciones Tributarias, Clara Urteaga Goldstein, Intendente Nacional Jurídico, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat (Perú) . . . . .</u>	343
<u>TEMA 3.2</u>	<u>Armonización Tributaria e Integración Regional: Desafíos y Experiencias en América Latina, Fernando Velayos - Alberto Barreix - Luiz Villela, Banco Interamericano de Desarrollo (BID). . . . .</u>	367
<u>TEMA 3.3</u>	<u>Planificación Estratégica como Factor que Contribuye al Mejoramiento de la Capacidad Institucional, Enrico Martino, Director de la Oficina de Relaciones Internacionales, Ministerio de Economía y Finanzas (Italia). . . . .</u>	397
<u>TEMA 3.3</u>	<u>Planificación Estratégica como Factor que Contribuye al Mejoramiento de la Capacidad Institucional, Néstor Díaz, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia). . . . .</u>	425
	<b><u>Programa Diario de Actividades . . . . .</u></b>	447
	<b><u>Lista de Participantes . . . . .</u></b>	455

## **PRESENTACIÓN DEL CIAT**





**Secretaría Ejecutiva**

<b>Secretario Ejecutivo</b>	Claudino Pita
<b>Director de Operaciones</b>	Márcio Verdi
<b>Directora de Estudios Tributarios</b>	María Raquel Ayala
<b>Gerente de Relaciones Institucionales</b>	Francisco J. Beiner
<b>Gerente de Asistencia Técnica</b>	Raúl Zambrano
<b>Gerente de Investigación Tributaria</b>	Miguel Pecho
<b>Especialista de Asistencia Técnica</b>	Socorro Velázquez
<b>Especialista de la Gerencia de Investigaciones</b>	Gonzalo Arias

**MISIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA**

<b>Jefe de Misión Francesa ante el CIAT</b>	Angel Gonzalez
---	----------------

**Coordinaciones**

<b>Administración Interna</b>	Rita L. Solís
<b>Capacitación Tributaria</b>	Maureen Pérez
<b>Contabilidad y Finanzas</b>	Xiomara Tejada
<b>Control de Gestión</b>	Julia Fontaine
<b>Información y Publicaciones</b>	Neila Jaén
<b>Informática</b>	Tomás Torres
<b>Oficina del Secretario Ejecutivo</b>	Mónica Alonso
<b>Traducción e Interpretación</b>	Ayín Sucre
<b>Jefa del Servicio de Biblioteca</b>	Elizabeth Rodríguez



Sede de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, en la República de Panamá.

**REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT**

<b>País</b>	<b>Representante</b>	<b>Corresponsal</b>
Antillas Holandesas	Julian Lopez Ramirez	Yut-Ha Natalie Sint Hill
Argentina	Ricardo Echegaray	Carlos Sánchez
Aruba	Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	William Layne	
Bermuda	Michael Crichlow	Michael Crichlow
Bolivia	Marlene Daniza Ardaya V.	Ximena Michel Herrera
Brasil		Alberto Amadei
Canadá	William Baker	Richard Dyson
Chile	Ricardo Escobar	Enrique Rojas
Colombia	Néstor Díaz Saavedra	Edgar Peña
Costa Rica	Francisco Fonseca	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda Alvarez de la Torre	Armando Lopetegui M.
Ecuador	Carlos Carrasco Vicuña	Byron Vásconez
El Salvador	Mariano Bonilla	José Noé Cerón
España	Luis Pedroche y Rojo	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Linda E. Stiff	Raúl Pertierra
Francia	Philippe Parini	Josiane Lanteri
Guatemala	Rudy Villeda	Manfredo Chocano
Haití	Jean Frantz Richard	Jean B. Télémaque
Honduras	Armando Sarmiento	Dinia Granados
India	P. V. Bhide	Arbind Modi
Italia	Fabrizia Lapecorella	Luisa Perrotti
Jamaica	Viralee Latibeaudiere	Meris Haughton
Kenia	Michael G. Waweru	John Karimi Njiraini
México	Alfredo Gutiérrez	Roberto López Vides
Nicaragua	Walter Porras	Elías Álvarez M.
Países Bajos	Peter Veld	Marian Bette
Panamá	Luis Cucalón	Michelle Palomo
Paraguay	Gerónimo José Bellassai	Elizabeth F. Corrales
Perú	Manuel Velarde	Carmen Amézquita
Portugal	José Antonio Pereira	Ma. Angelina da Silva
Rep. Bolivariana de Venezuela	Carlos David Cabello	Esther Madrid Blanco
República Checa	Jan Knizek	Bronislav Mikel
República Dominicana	Juan Hernández Batista	Nieves Vargas Collado
Sudáfrica	Oupa Magashula	Varsha Singh
Surinam	Roy May	Ronny Asabina
Trinidad & Tobago	Deokie Hosein	Cheryl Phillip
Uruguay	Nelson Hernández	Margarita Faral

## **SESIÓN INAUGURAL**



**DISCURSO DE BIENVENIDA DEL  
SECRETARIO EJECUTIVO DEL CIAT  
DR. CLAUDINO PITA**

Sra. Fabrizia Lapecorella, Directora General de Finanzas de Italia, Sr. Juan Hernández, Presidente del Consejo Directivo del CIAT, Representantes de los países miembros y demás funcionarios integrantes de las delegaciones de países miembros del CIAT, delegaciones de organismos internacionales y de otras administraciones tributarias que nos acompañan, Sras. y Sres., en primer lugar quiero agradecerles la gentileza de acompañarnos en este evento.



*Dr. Claudino Pita*

Al mismo tiempo deseo manifestar nuestro profundo agradecimiento a las autoridades y a todos los funcionarios del Gobierno italiano, que han hecho posible la realización de esta Conferencia en la magnífica ciudad de Nápoles, destacable por su importancia histórica y belleza, y que hoy nos recibe con su acostumbrada simpatía y hospitalidad.

La Conferencia que hoy iniciamos y cuyo tema central es "**EL FORTALECIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**", nos otorga la oportunidad de intercambiar experiencias y reflexionar todos juntos sobre importantes materias de común interés.

Si bien dentro de ese tema central son varios los aspectos que allí podrían encuadrarse, en esta oportunidad nos concentraremos en tres de ellos:

- **Diseño e implementación de la Política Tributaria: El rol de la Administración Tributaria.**
- **Aspectos claves para mejorar la capacidad de control de la Administración Tributaria.**

- **Herramienta de gestión y aspectos del contexto relevantes para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.**

Las presentaciones sobre esos tres grandes temas serán complementadas con la exposición de tópicos a ellos vinculados, bajo la forma de experiencias concretas que pueden servir como ejemplos de buenas prácticas.

En cuanto al rol de la administración tributaria en el diseño e implementación de la política tributaria, es una cuestión que cada vez toma mayor interés. Esta administración, en apoyo de sus funciones básicas necesita acompañar y analizar permanentemente el comportamiento de la recaudación frente a las principales variaciones macroeconómicas, siendo al mismo tiempo quien está en mejores condiciones para evaluar la viabilidad de gestionar adecuadamente determinados impuestos, sea en razón de los recursos con que ella dispone sea por las características del entorno, pudiendo aportar ideas sobre la estructura técnica más adecuada de los tributos para cumplir los objetivos a los que cabe vincularlos. Todo ello permite concluir que la AT debería tener un papel activo frente a otras instancias, para asesorarlos en la toma de decisiones en materia de política tributaria, aportando elementos de análisis que permitan profundizar la pertinencia de las medidas propuestas, principalmente en términos de los costos fiscales que ellas suponen y a las reales posibilidades de que tengan una aplicación efectiva.

La necesidad de desarrollar acciones eficaces de control, se ve incrementada en nuestros días ante ciertos efectos de la actual crisis que potencian la propensión a la evasión.

No cabe duda que la crisis con sus efectos de aumento del desempleo, iliquidez y dificultades de acceso al financiamiento, aumenta la propensión a evadir.

Por otra parte, las medidas tributarias anticíclicas incorporan nuevos beneficios tributarios que se suman a tratamientos promocionales preexistentes y requieren esfuerzos de control adicionales que eviten el uso abusivo de esos beneficios.

Fortalecer las acciones de control de la administración tributaria, más allá de sus resultados inmediatos, significa también generar la percepción de que las personas están asumiendo un significativo riesgo cuando evaden, y que esto las induzca a un mayor cumplimiento.

Por otra parte, la actual evolución de la tecnología, de los principios y técnicas de gestión pública, muchas veces apoyada por desarrollos del sector privado, ofrecen variadas referencias para el fortalecimiento de la administración tributaria, como por ejemplo la calidad total, los tableros de comando, la planificación estratégica, etc. Todas ellas representan factores positivos para el fortalecimiento de las administraciones tributarias, y de hecho así lo vienen siendo en muchas de ellas.

Dentro de esos factores positivos también cabe destacar la utilización de estudios comparativos y de sistemas referenciales, que facilitan la identificación de fortalezas y debilidades de una administración y de su sistema tributario, y que pueden orientar las acciones necesarias para el perfeccionamiento de los mismos.

Quisiera ahora detenerme a formular unas rápidas consideraciones sobre nuestro Centro, y estando próxima a concluir el periodo de mi gestión como Secretario Ejecutivo del CIAT, quisiera reiterar algunos conceptos que expuse en mi primera presentación en este cargo en la Asamblea General de abril de 2006 en Florianópolis, y que creo que mantienen plena vigencia.

Decía en aquella época que "El entorno en que las organizaciones públicas y privadas operan se ha transformado en los años recientes, particularmente en términos de una mayor incertidumbre e interdependencia. Los cambios se suceden raudamente y en forma imprevisible, a veces caótica y peligrosa para quien no esté atento a los mismos.

Aquella incertidumbre y aquella interdependencia nos requieren pensar, actuar y aprender estratégicamente como nunca antes nos viéramos obligados a hacerlo. En cuanto a la incertidumbre, necesitamos estar atentos e interpretar las señales del entorno para definir estrategias efectivas.

Dije también, que hemos aprendido que las transformaciones a que asistimos no son meramente evolutivas, sino que muchas veces tienen el carácter de ruptura con el pasado, lo cual determina que las herramientas de planificación tradicional, basadas en la previsión y pronóstico a partir de datos históricos, representan una solución limitada para responder efectivamente a los nuevos retos y para aprovechar plenamente las nuevas oportunidades que se derivan de los cambios.

Por otra parte, para conocer hacia qué tipo de organización debemos ir, también habría que formularse principalmente dos preguntas: ¿Por qué y para qué existimos?; ¿Qué valores son importantes en nuestra organización?

En aquel entonces mis respuestas a esas dos preguntas con relación al CIAT fueron las siguientes.

En lo que se refiere a ¿Por qué y para qué existimos?, diríamos:

Por qué la existencia del CIAT supone para sus países miembros disponer permanentemente de un apoyo estructurado, fruto de un esfuerzo mancomunado entre organizaciones que se reconocen como similares en cuanto a propósitos y desafíos a enfrentar, lo cual fortalece la administración tributaria y favorece el cumplimiento de su misión, y también les permite su inserción en el plano internacional con cohesión, beneficiando la defensa de sus puntos de vista e intereses comunes.

Por qué más allá de la fortaleza institucional y operativa que una administración haya podido alcanzar, es imprescindible contar con referencias para apoyar los procesos de mejoramiento, referencias éstas que se pueden obtener con el intercambio y análisis conjunto de experiencias, que el CIAT propicia en reuniones como la presente.

En lo relativo a la segunda de las preguntas a plantearnos: ¿Qué valores son importantes en nuestra organización?, decíamos que son por lo menos cuatro: igualdad, solidaridad, respeto por los demás y transparencia.

Igualdad entre todos los países miembros en cuanto a la aplicación de tratamientos uniformes en lo que se refiere a las normas de nuestros Estatutos, y a las oportunidades de participar en la elaboración y toma de decisiones del CIAT.

Solidaridad, como el valor que consiste en mostrar unidad entre las administraciones tributarias de nuestros países miembros, y que conlleva un sentimiento de fraternidad, de sentirse afectado por las carencias de otros y ayudarlos a superarlas.

En este punto, abro un paréntesis para comentar que considero que en nuestra organización no debemos crear categorías como, por ejemplo, países miembros "donors" y países miembros beneficiarios. Debemos evitar ese tipo de distinciones y dar prioridad a los dos principios que acabamos de comentar: igualdad y solidaridad, y esto último demanda que si bien existen en algún sentido quienes aportan más y quienes se benefician más, ello no justifica que existan diferencias en el tratamiento que cabe otorgarles dentro del CIAT, en todo caso, si cabe hacer alguna diferencia, sería la de dar siempre prioridad en nuestras acciones a los países con menores recursos.

Con relación al tercer valor, respeto por los demás, dije que él significa no discriminar y respetar la diversidad, concentrando nuestra atención sobre aspectos esencialmente técnico - tributarios. Precisamente de aquí se deriva una de las grandes fortalezas del CIAT: la convivencia cooperativa en la diversidad. El CIAT siendo una organización americana en su esencia, se abre al mundo para generar sinergias, compartir inquietudes y buscar soluciones que puedan beneficiar a todos los países. El CIAT no es una organización exclusiva de países desarrollados, ni de países emergentes, ni de países en desarrollo, está integrado por países de muy diferente grado de avance socio-económico, lo que determina que los temas analizados y los consensos aquí alcanzados, se distingan por su universalidad, en cuanto a su enfoque y a los intereses tomados en cuenta.

Por último, transparencia es comunicar y facilitar el conocimiento de cómo se administran los recursos que nuestros países miembros aportan al CIAT, tanto en términos de la eficiencia con que se ejecutan los programas como del mérito y respeto por las

estrategias, normas y directrices definidas por los órganos competentes del CIAT atendiendo a las expectativas del conjunto de nuestras administraciones tributarias.

Concluíamos en aquella oportunidad diciendo que creemos que, si nos detenemos a analizar las consideraciones realizadas sobre "por qué existimos y para qué" y sobre los valores importantes en nuestra organización, encontraremos razones suficientes para afirmar que el CIAT es una organización altamente activa, consolidada, que cuenta con el apoyo decidido de sus países miembros, y que ocupa una de las posiciones más destacadas entre todas las organizaciones con actuación internacional que están consagradas o incursionan en el campo tributario o, más aun, como la más destacada si nos referimos a los temas de administración tributaria.

Para finalizar, deseamos reiterar nuestro reconocimiento a las autoridades italianas y también agradecer el importante apoyo recibido y el intenso trabajo realizado por el valioso equipo de personas que labora en la sede de la SE, conformado por sus funcionarios internacionales y locales y el Jefe de la Misión Francesa, Ángel González, a quien reconozco públicamente y agradezco su encomiable labor desde su incorporación, en el desarrollo de nuestros programas. Próximamente se incorporará a la Secretaría Ejecutiva el nuevo Jefe de la Misión de España, Luis Cremades, de notable experiencia, quien sin duda se constituirá también en un real y muy valioso apoyo de nuestras actividades.

A todos, les deseo una muy feliz estadía en esta hermosa ciudad y una muy fructífera Conferencia Técnica.

**Dr. Claudino Pita**  
Secretario Ejecutivo del CIAT

## **CONFERENCIA INAUGURAL**

*Conferencia Inaugural*

## **EL IMPACTO DE LA CRISIS GLOBAL EN LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

**Teresa Ter-Minassian**

Ex Directora del Departamento de Asuntos Fiscales  
(Fondo Monetario Internacional)

*SUMARIO: I. Introducción.- II. Tendencias y prospectos macroeconómicos.- III. Impacto de la crisis en las finanzas públicas.- IV. Impacto de la crisis en las administraciones tributarias.- V. Desafíos futuros a mediano plazo.*

### **I. INTRODUCCIÓN**

La crisis económica global y financiera desatada por la debacle de las hipotecas de alto riesgo crediticio en los Estados Unidos plantean en los últimos meses y probablemente continuarán presentando en los años venideros, un aumento en los desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo del mundo. Esta presentación discute las raíces de estos desafíos y presenta algunas sugerencias ampliamente aplicables para resolverlas, resaltando el hecho que la estrategia de cada país de fortalecer su administración tributaria debe personalizarse a sus circunstancias económicas e institucionales específicas.

Este documento inicia en la Sección II con un perfil general de la crisis y su costo social; las diferentes respuestas de políticas al mismo de alrededor del mundo; y los prospectos a corto plazo para la recuperación económica. Este análisis es breve y general, debido a que las raíces y los efectos sociales de la crisis ya han sido ampliamente analizados en muchas publicaciones nacionales e internacionales. La Sección III discute las consecuencias

fiscales de la crisis, que reflejan la operación de denominados estabilizadores automáticos, las medidas de estímulo discrecional de amplio alcance aplicados por varios gobiernos y las medidas de apoyo público para los sistemas financieros nacionales introducidas por varios países. La Sección IV se enfoca más específicamente en el impacto de la crisis en las administraciones tributarias, examinando varios efectos dañinos en el cumplimiento voluntario y la ejecución y los posibles pasos para remediar estos efectos a corto plazo. La Sección V toma un punto de vista a largo plazo considerando los desafíos que se vislumbran en el horizonte para los formuladores de políticas fiscales y para los países en desarrollo y el papel de las administraciones tributarias en el cumplimiento de tales desafíos y enfatiza la necesidad de una cooperación internacional fortalecida y este esfuerzo incluye la administración tributaria.

## **II. TENDENCIAS Y PROSPECTOS MACROECONÓMICOS**

### **1) Una crisis verdaderamente global, con un fuerte impacto en los estándares de vida**

La crisis que se originó en los sectores hipotecarios y financieros de algunos países avanzados (específicamente los Estados Unidos y el Reino Unido) se propagó rápidamente al resto del mundo a través de varios canales:

- El congelamiento diseminado de los mercados de crédito, secó en muchos países el financiamiento hipotecario y empresarial;
- La caída precipitosa en los precios de los activos, impactaron negativamente el patrimonio de los hogares, los estados de situación de las empresas financieras y no financieras;
- un colapso en la confianza de los hogares y el comercio; y
- una marcada caída en los volúmenes y precios de intercambio comercial, remesas de los trabajadores y la inversión directa extranjera (FDI, por sus siglas en inglés).

Como reflejo del aumento en el comercio y la integración financiera de la economía global, los países impactados por la crisis a todos los niveles de desarrollo y ninguna región del mundo se ha salvado, aunque el impacto fue en promedio, más marcado en las economías avanzadas que en los países emergentes y en desarrollo (ver Cuadro 1).

**Tabla 1. Las últimas proyecciones de la PEM<sup>1</sup>**

Fuente: Octubre 2009 PEM.

	1991-2000 Promed	2001-2006 Promed	2007	2008	2009	2010	2008 T4-	2009 T4-	2010 Q4-
Mundo	3.1	3.9	5.2	3	-1.1	3.1	-	0.	3.
Desarrollado	2.8	2.3	2.7	0.6	-3.4	1.3	-2.2	-1.3	1.7
EUA	3.4	2.5	2.1	0.6	-2.7	1.5	-1.9	-1.1	1.9
Área Euro	.....	1.7	2.7	0.7	-4.2	0.3	-1.7	-2.5	0.9
ME y Países de	3.6	6.2	8.3	6	1.7	5.1			5.
África	2.4	5.9	6.3	5.2	1.7	4			...
CEE	2	4.9	5.5	3	-5	1.8	-	-1.4	2.4
CIS	.....	7.1	8.6	5.5	-6.7	2.1	.....	...	...
Asia en Des.	7.4	8.1	10.6	7.6	6.2	7.3		7.7	7.
Medio Oriente	4	5.1	6.2	5.4	2	0.2			
Latinoamérica y	3.3	3.3	5.7	4.2	-2.5	2.9		...	

La crisis hizo que el progreso estable que se alcanzó durante la última década en los estándares se paralizó abruptamente. Se estima que en el año 2009 el ingreso per cápita real caerá 4 por ciento en los países avanzados. Se proyecta que se estancará en promedio en las economías emergentes y en desarrollo, cuando se compara con un crecimiento de más de 5 por ciento anual para 2001–08. Los niveles de desempleo se han a niveles sin precedentes en décadas recientes (más de 10 por ciento de la fuerza laboral de los Estados Unidos, y más de 9.5 por ciento en el área Euro). La pérdida de trabajos ha ocasionado que millones de personas caigan por debajo de los niveles de pobreza, especialmente en los países con redes débiles de seguridad social.

## 2) Una fuerte respuesta de política

La mayoría de los países han respondido a la crisis con un estímulo monetario y fiscal agresivo. El FMI estima que los paquetes de estímulo fiscal promediaron el equivalente de 2 por ciento del PIB en el año 2009 y 1.6 por ciento del PIB en el año 2010 en los países del G-20. Sin embargo, el tamaño de tales paquetes varió significativamente en todos los países, lo cual refleja la disponibilidad del financiamiento, el déficit inicial y las condiciones de deuda y otros indicadores de espacio fiscal. Entre los más grandes estaban los paquetes de estímulo fiscal introducidos por China, Rusia, Corea, Japón, y Arabia Saudita.

<sup>1</sup> PEM (Perspectiva de la Economía Mundial, en inglés) y PEM (Perspectiva de la Economía Mundial, en español).

Muchos países también han apoyado sus sectores financieros con liquidez y/o inyecciones de capital y garantías diseminadas. Las medidas de apoyo anunciadas para el sector financiero (incluyendo el apoyo por parte de los bancos centrales) promedió el equivalente de aproximadamente 23.5 por ciento del PIB en los países del G-20, pero su costo presupuestario inicial se estima en menos del 4 por ciento del PIB. Las tasas de utilización de los paquetes anunciados y los tipos de medidas de apoyo han variado significativamente en todos los países, pero en promedio hasta el momento han sido relativamente tan bajos.

Se ha obtenido cierto progreso en el fortalecimiento de los marcos regulatorios y prudenciales para el sistema financiero; pero claramente hay que hacer más de manera coordinada internacionalmente. El Foro de Estabilidad Financiera, se amplió para abarcar todos los países del G-20 y se le ha dado la responsabilidad de dirigir con el apoyo de instituciones como el FMI y el BIS, la coordinación de esfuerzos es crucial en esta área.

Un aumento masivo en el financiamiento oficial (por parte del FMI, la UE, el Banco Mundial y los bancos de desarrollo regional) ha reemplazado parte los flujos del sector privado hacia los países emergentes y en desarrollo, ayudando así a moderar la profundidad de su caída. Por ejemplo, el FMI otorgando préstamos a los países afectados por la crisis (incluso bajo acuerdos cautelares como la Línea de Crédito Flexible (LCF)) ha excedido SDR 100 mil millones durante el último año.

### **3) Prospectos para la recuperación**

Algunos indicadores cíclicos recientes apuntan hacia una recuperación incipiente, especialmente en los mercados emergentes en Asia y Latinoamérica:

- Los índices de estrés en los mercados financieros han caído significativamente.
- Los precios de los activos (especialmente el valor de las acciones) han rebotado.
- Los flujos de capital a los mercados emergentes se han recuperado significativamente.
- La mayoría de los precios de los artículos de consumo han recuperado parte de la pérdida precipitada registrada durante el cuarto trimestre del 2008 y el primer trimestre de 2009.
- Los índices de confianza de los consumidores y los negocios comienzan a mejorar.
- Los inventarios han dejado de caer y en varios países comienzan a reconstruirse

Sin embargo, la robustez y la sostenibilidad de la recuperación aún permanecen inciertos:

- Indicadores cíclicos reciente en los países avanzados envían señales confusas.
- La demanda doméstica aún está cayendo en algunos mercados emergentes que se enfrentan a restricciones financieras (por ejemplo en Europa Oriental).
- El crecimiento crediticio continúa estando lento alrededor del mundo, debido a que muchas instituciones financieras tienen que continuar “desapalancando” para reparar sus estados financieros. Los consumidores y las PYMES específicamente continúan enfrentándose a enormes dificultades para obtener financiamiento.
- En la mayoría de los países los sectores de bienes raíces comerciales y residenciales continúan estando bajo presión.
- El desempleo continúa elevándose en los países, especialmente en los países desarrollados.
- El comercio mundial ha mejorado, pero modestamente.
- Las incertidumbres sobre el momento y el camino de las “políticas de salida” del estímulo monetario y fiscal mantienen elevadas las tasas de interés del mercado a largo plazo.
- Hay mucho debate sobre la forma probable de la recuperación (¿L? ¿U? ¿W? o ¿V?)

El último pronóstico de la Perspectiva de la Economía Mundial (PEM) del FMI (octubre 2009) ha revisado las proyecciones ascendente para los resultados mundiales para tanto el año 2009 (+ 0.3 por ciento) y 2010 (+0.6 por ciento), sin embargo, aún anticipa sólo una recuperación moderada hasta el fin del próximo año, particularmente en los países avanzados.

La significativa incertidumbre en la Fortaleza y la durabilidad de la recuperación confronta a los formuladores de políticas económicas (especialmente en los países desarrollados) con dilemas difíciles relacionados con el tiempo y el alcance de la salida de las expansiones fiscales y monetarias. Claramente, en este sentido no hay una receta que le sirva a todos, en la medida en que los diferentes países se enfrentan a circunstancias diferentes relacionadas entre otras cosas con el tamaño de su brecha de resultado, el alcance de las presiones inflacionarias, el grado del espacio fiscal disponible, el régimen de la tasa de cambio y la vulnerabilidad de sus sistema financieros. No obstante en balance, el actual consenso entre los formuladores de políticas (tal y como se reiteró en comunicados recientes del G-20) es que el estímulo debe mantenerse en la mayoría de los países durante el año 2010.

### **III. IMPACTO DE LA CRISIS EN LAS FINANZAS PÚBLICAS**

#### **1) Canales de transmisión de la crisis a las finanzas públicas**

La crisis ha afectado las finanzas públicas a través de una serie de canales, que han impactado a los países de diferentes maneras y hasta diferentes alcances. Un primer canal de transmisión ha sido la operación de estabilizadores automáticos, que abarcan tanto las respuestas de ingresos a la caída en los resultados y los aumentos en gastos cíclicamente sensibles (los subsidios por desempleo y otros programas de asistencia social). El tamaño de los estabilizadores automáticos es influenciada por una cantidad de factores, incluyendo el alcance de la brecha de los resultados; el nivel y la composición de la carga fiscal; las elasticidades de varias bases tributarias para los cambios en los resultados y de los ingresos tributarios con los cambios en las bases respectivas; y la cobertura de las redes de seguridad social. Consiguientemente, los estabilizadores automáticos tienden a ser significativamente mayores en los países industrializados que en los mercados emergentes (ver Cuadro 2 más abajo).

También debido a otros factores se han impactado los presupuestos, de maneras diferentes y hasta alcances diferentes:

- La caída marcada en los productos básicos entre a mediados del año 2008 y el segundo trimestre de 2009. La caída ha afectado adversamente a los países que dependen de los ingresos provenientes de exportaciones de productos básicos. En contraste, ha moderado el costo presupuestario de los subsidios de energía y alimentos en varios países que han visto aumentar este costo en años recientes en la medida en que aumentaron los precios de los productos básicos.
- La caída en los precios de los activos reales (especialmente hipotecarios) y financieros, ha erosionado las bases del ingreso y los impuestos de propiedades.
- El aumento en el costo del financiamiento gubernamental, en la medida en que las primas riesgos, especialmente para los mercados emergentes se disparó a raíz del colapso de Lehman. En comparación, los presupuestos de varios países desarrollados (particularmente los Estados Unidos) se han beneficiado de reducciones en las tasas de interés de políticas.

El Cuadro 2 presenta estimados del personal del FMI del impacto presupuestario promedio de los estabilizadores automáticos y los otros factores para los países del G-20. Muestra que los efectos fueron en general más pronunciados para los desarrollados que para los miembros emergentes del G-20.

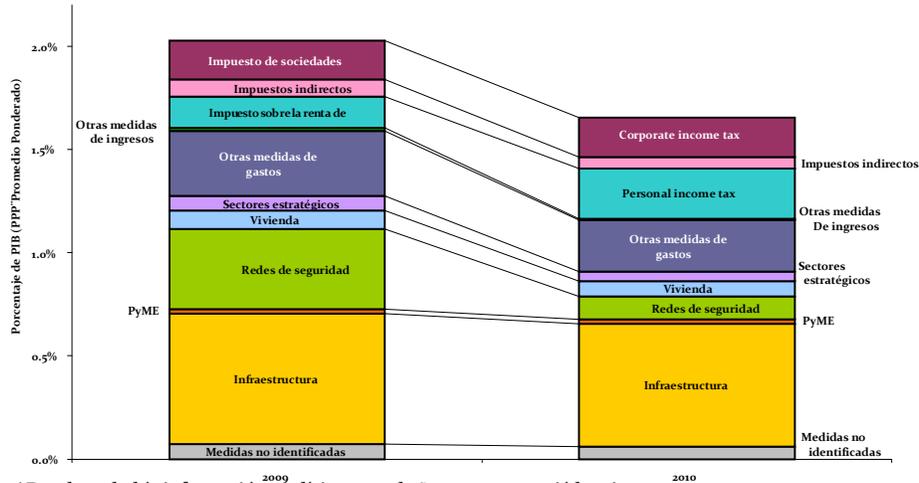
**Tabla 2. El impacto estimado de estabilizadores automáticos y otros factores sobre los presupuestos de los países del G-20**  
(Como porcentaje del PIB)

	Ingresos/PIB	Estabilizadores	Estabilizadores	Otros Factores	Otros Factores
	2007	2009	2010	2009	2010
Todos los G-	31.8	-1.9	-2	1.6 -	1.9 -
G-20	35	-2.4	-2.5	1.6 -	2.1 -
G-20 Mercados	26.2	-1.1	-1.2	1.7 -	1.5 -

Fuente: M. Horton, M. Kumar, y P. Mauro (2009): The State of Public Finances: A Cross-Country Fiscal Monitor, FMI, Washington, D.C.

Una tercera fuente del deterioro de los balances fiscales en muchos países han sido los paquetes discrecionales de estímulo fiscal mencionados en la Sección II. Los mismos han variado substancialmente en los países, tanto en tamaño y composición. La Figura 1 a continuación muestra que las mediciones de ingresos han contabilizado aproximadamente en promedio un tercio de lo paquetes de estímulo anunciados por los países del G-20. Los recortes en los impuestos sobre la renta sobrepasaron significativamente aquellos en los impuestos indirectos. Entre las medidas de gastos, los aumentos más significativos han sido en aumentos en infraestructura y el gasto en la red de seguridad social. La inversión en la infraestructura tiene un impacto más fuerte, pero más retrasado (debido a retrasos en la implementación) en la demanda agregada que en las transferencias sociales, debido a parte de lo último podría ahorrarse, en vez de gastarse, por parte de sus receptores. Si se diseñan e implementan apropiadamente, los proyectos de infraestructura también pueden tener un impacto duradero en el crecimiento debido a que impulsan la capacidad productiva a largo plazo. Las redes de seguridad social fortalecida, por otro lado, tienen efectos que son más inmediatos y más dirigidos desde un punto de vista de distribución.

**Figura 1. Composición de los paquetes de estímulo fiscal en los países del G-20**



1/ Donde no había información explícita para el año 2010, se asumió la misma

Fuente: Monitor Fiscal del FMI.

Finalmente, como se mencionó en la Sección II anterior, los presupuestos de los países (la mayoría desarrollados) se han visto afectados por el costo inicial de las medidas para apoyar el sector financiero. Algunas de estas medidas no afectan las cuentas presupuestarias, debido a que se clasifican como operaciones por debajo de la línea, pero aumenta la deuda pública. Además, el extenso otorgamiento de garantías gubernamentales (o del banco central) a las instituciones financieras y no financieras en muchos países ha creado obligaciones contingentes para los presupuestos gubernamentales futuros.

## 2) Perspectiva a corto plazo para los balances fiscales y la deuda pública

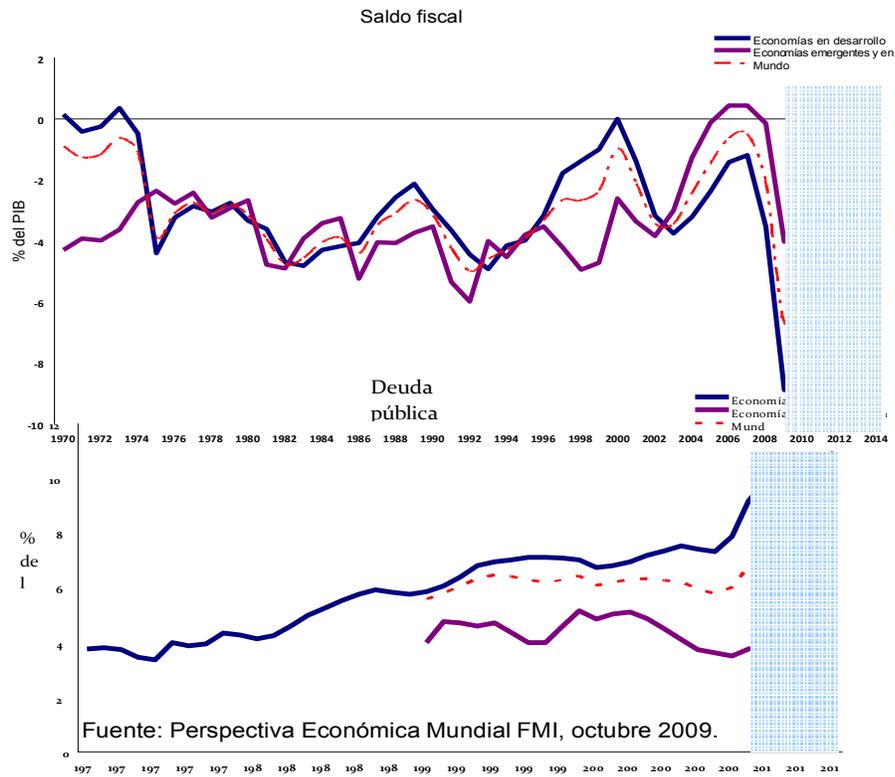
Se espera que el impacto combinado de los factores delineados antes resulten en el deterioro substancial de tanto las posiciones actuales y estructurales de muchos países en los años 2009–10. Debido a los motivos anteriores, se proyecta que los deterioros sean significativamente más fuertes en promedio más para los países desarrollados que para los países en mercados emergentes (Cuadro 3 y Figura 2).

**Tabla 3. Balances fiscales en los países del G-20**  
(Como porcentaje del PIB)

	200	200	200	201
<b>Países en desarrollo</b>				
Saldo	-	-	-	-
Saldo	-	-	-	-
<b>Países emergentes y en desarrollo</b>				
Saldo	0.	-	-	-

Fuente: Monitor Fiscal del FMI.

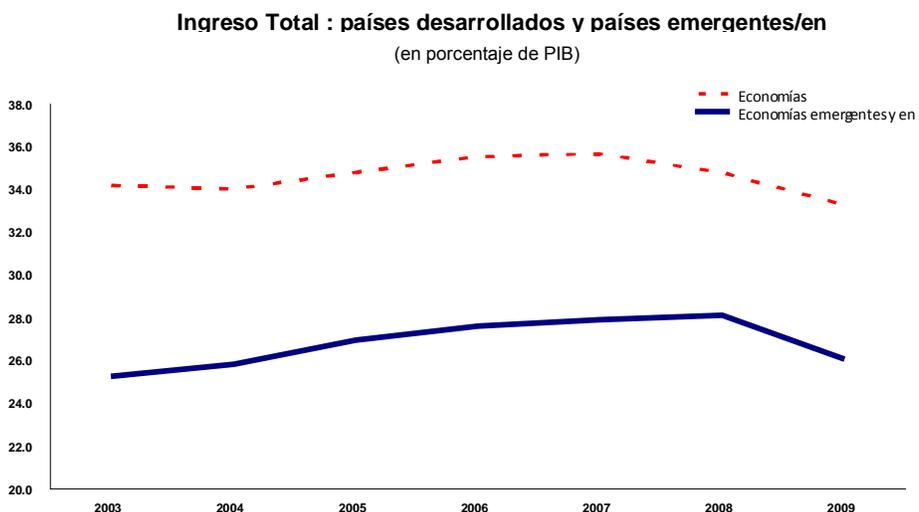
**Figura 2: Proyecciones del FMI de los balances fiscales y la deuda pública**



Fuente: Perspectiva Económica Mundial FMI, octubre 2009.

#### IV. IMPACTO DE LA CRISIS EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La crisis global ha tenido un efecto sustancial en los ingresos alrededor del mundo



Fuente: FMI, Octubre 2009 PEM.

La caída en los ingresos fiscales refleja desarrollos cíclicos en las bases tributarias y el impacto de las medidas de alivio fiscal discrecional. La sólida evidencia empírica de una caída en el cumplimiento tributario es escasa, debido a la dificultad para desenredar los diferentes factores que son responsables de la caída en los ingresos en los diferentes países. Sin embargo, varios estudios empíricos (revisados en un trabajo reciente del FMI<sup>2</sup>) apuntan hacia un impacto significativo de las caídas cíclicas en el cumplimiento tributario.

Es probable que varios factores contribuyeran a las caídas en el cumplimiento tributario durante la crisis:

- Un aumento marcado en los contribuyentes (tanto personas naturales como personas jurídicas) que están restringidos de tanto liquidez como de crédito. Algunos de estos contribuyentes podrían haberse enfrentado a la decisión de pagar impuestos o irse a la quiebra.

<sup>2</sup> Brondolo, John, 2009, "Collecting Taxes During an Economic Crisis" (El cobro de impuestos durante una crisis económica) Nota de Posición del Personal del FMI SPN/09/17 (Washington: FMI).

- La caída en la participación en las importaciones (que son más fáciles de gravar) en consumo.
- El aumento en la participación de las actividades informales (que son más difíciles de gravar) en la economía.
- Las posibles presiones políticas en las administraciones tributarias de “no ser duros” con los contribuyentes que se enfrentan a dificultades financieras
- Cortes en los presupuestos de las administraciones tributarias que pudiesen haber debilitado su capacidad de ejecución.

Los desafíos creados por las administraciones tributarias por un riesgo o la ocurrencia de, una caída en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes requieren de esfuerzos preventivos integrales y remediación por parte de los funcionarios de la administración tributaria<sup>3</sup>.

La estrategia preventiva debe incluir esfuerzos fortalecidos para detectar de inmediato las señales del cumplimiento debilitado, en vista de prevenir la gran acumulación de grandes retrasos e identificar y fortalecer la comunicación con los contribuyentes que están en mayor riesgo. Además y dependiendo de las circunstancias del país en particular, las autoridades fiscales podrían considerar ajustar los pagos anticipados para reflejar la probable caída en las obligaciones fiscales de los contribuyentes afectados por la crisis; acelerando los reembolsos a los contribuyentes con buenos registros de cumplimiento y extendiendo las facilidades de pago para los contribuyentes con restricciones de liquidez pero viable (pero no otorgar moratoria fiscal...). A la vez, las administraciones tributarias pueden y deben tomar una serie de pasos para fortalecer la ejecución, incluyendo el aumento de su enfoque en los contribuyentes grandes y en aquellos sectores que están en mayor riesgo, intensificando y mejorando el objetivo de los atrasos en el cobro (es decir, ir detrás de los más recientes y recuperables); asegurando la retención de impuesto y aumentando su fiscalización de pérdidas grandes informadas. Es crucial que al emprender estos esfuerzos, el gobierno les dé a las autoridades fiscales los fundamentos legales y los recursos financieros necesarios.

## V. DESAFÍOS FUTUROS A MEDIANO PLAZO

Se espera que la crisis tenga un efecto duradero en las finanzas públicas, especialmente en los países desarrollados, debido a varios factores:

- La salida potencial podría ser menor y las brechas de salida posiblemente persistirían por algunos años con un impacto importante en los ingresos y algunos programas de inversión social.

---

<sup>3</sup> Ver Brondolo (2009) para detalles.

## CONFERENCIA INAUGURAL

---

- Aún si las tasas de interés fuesen a quedarse relativamente bajas, el costo del servicio de la deuda aumentada será mayor.
- Podría ser políticamente difícil revertir las medidas de estímulo discrecional.
- Se realizarán varios pasivos presupuestarios contingentes (específicamente relacionados con el apoyo al sector financiero).

El FMI estima que para el año 2014 las tasas de deuda pública par alas economías avanzadas de los países del G-20 se aproximarán a 120 por ciento del PIB en promedio (aunque con cierta diferenciación entre los países). Algunas otras instituciones nacionales e internacionales han establecido estimados similares (por ejemplo la OCDE y la CE). La perspectiva a largo plazo para las finanzas públicas de la mayoría de los países desarrollados es complicada aún más por el hecho que mediados de la próxima década y más allá, se enfrentarán a un aumento creciente en las cargas por la elevación en los gastos relacionados con el envejecimiento de la población.

La perspectiva de la deuda es mejor en promedio para los países emergentes y en desarrollo, pero la tolerancia de la deuda de los mercados financieros tiende a ser menor en tales países. Además, el financiamiento para muchos de ellos podría reducirse debido al “efecto de desplazamiento [exclusión]” por parte de los países desarrollados. Y, finalmente algunos de los países emergentes y en desarrollo (notablemente China) también se enfrentan a una seria carga del envejecimiento de su población.

Las grandes deudas públicas crean una serie de problemas para la gestión macroeconómica y fiscal. Aumentan las percepciones del mercado de los riesgos de solvencia y/o los riesgos de inflación de los gobiernos, conllevando a primas de riesgo soberano más altas y algunas veces a dinámicas de deuda insostenible; compran con derecho preferente grandes participaciones de ahorros disponibles, restringiendo por ello el crecimiento de la inversión privada; y los pagos de intereses en ellos limitan el espacio fiscal para el gasto social o la infraestructura deseable.

Se requerirán grandes y prolongados esfuerzos de consolidación para reducir las deudas públicas a niveles más sostenibles. En su último Monitor Fiscal, el FMI estima que se requerirá un ajuste acumulativo equivalente a aproximadamente 8 puntos porcentuales del PIB en los países desarrollados del G-20 para que sus niveles de deuda pública lleguen o caigan por debajo de 60 por ciento de PIB (más alto para países como Japón e Italia). En la mayoría de los casos, una gran parte de estos esfuerzos tendrán que caer en el lado de los gastos, incluyendo las reformas de importantes programas de fondos, como pensiones y salud. Las reformas institucionales (como la adopción de marcos o reglas fiscales sólidas a mediano plazo) pueden fortalecer la credibilidad del compromiso de los gobiernos hacia las estrategias de consolidación fiscal.

Sin embargo, dado el tamaño del ajuste requerido, también es probable que se requieran esfuerzos significativos de movilización de ingresos en muchos países para completar las estrategias de reducción de gastos. Muchos países tendrán que evitar aumentos en las tasas de impuestos, para preservar los incentivos para ahorrar e invertir y evitar la fuga de capitales. El enfoque de la movilización de los ingresos por lo tanto requerirá ser eficiente en los impuestos nuevos (por ejemplo: impuestos de carbono); medidas efectivas para ampliar las bases existente (particularmente al reducir los gastos tributarios); y mejorar el cumplimiento y la ejecución fiscal.

Las estrategias efectivas a mediano plazo para fortalecer a la administración tributaria deben ser personalizadas a las circunstancias individuales de cada país. No hay un modelo que sea bueno para todas. Sin embargo, ninguna estrategia independientemente de lo bien diseñada que esté, logrará resultados duraderos al menos que reciba un fuerte respaldo político de alto nivel y los recursos humanos y presupuestados adecuados.

Los esfuerzos de movilización son claramente la responsabilidad de cada país, también pueden beneficiarse del fortalecimiento de la cooperación internacional en ambos la política tributario y la administración tributaria. Por un lado, en las economías globalizadas de hoy, es necesario un grado de coordinación en las políticas fiscales APRA evitar la “carrera al fondo”. La coordinación es especialmente importante en la imposición de factores de producción más móviles (capital en particular); también en la tributación de derrames globales (por ejemplo, las emisiones de carbono).

Por otro lado, la efectividad de los esfuerzos por fortalecer las administraciones tributarias nacionales puede aumentarse por medio del mejoramiento del intercambio de información entre las autoridades fiscales. Esto puede ser de diferentes maneras:

- Compartir conocimiento especializado y mejores prácticas, lo cual conlleva a efectos positivos de demostración. Actualmente hay varios foros regionales e internacionales para tal cooperación y CIAT representa un muy buen ejemplo en este sentido.
- El compromiso de observar los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información, respaldado por revisión por parte de colegas de la implementación del compromiso.
- Los acuerdos regionales / multinacionales sobre cooperación en la administración tributaria.

Iniciativas recientes en esta área bajo el paraguas del G-20 constituyen pasos positivos en esta dirección. Durante una reciente reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, 70 de los países participantes examinaron el progreso alcanzado hasta la fecha en los

## CONFERENCIA INAUGURAL

---

compromisos por observar los estándares globales en esta área e instituyó un mecanismo de revisión de pares para monitorear los compromisos de implementación. El informe del Foro fue endosado por el grupo del G-20.

En conclusión, la crisis global ha aumentado sostenidamente los desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias alrededor del mundo. Esta conferencia, al promover el debate activo e informado sobre tales desafíos y el compartir experiencias sobre las estrategias para enfrentarlas, debe ser una valiosa contribución hacia su resolución.

**TEMA 1**

**DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN  
DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA:  
EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

*Ponencia*

*Tema 1*

## **DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA: EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Andréa Lemgruber**  
Economista Sênior  
(FMI)

*SUMARIO: 1. La interacción entre la política fiscal y la Administración Tributaria.- 2. Modelos de interacción entre la política fiscal y la Administración Tributaria.- 3. Unidad especializada de políticas: Su papel en una Administración Tributaria.-4. Algunas restricciones y soluciones técnicas.- 5. Algunas experiencias de país en vías de desarrollo.-*

### **1. LA INTERACCIÓN ENTRE LA POLÍTICA FISCAL Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La política fiscal y la administración tributaria son funciones entrelazadas y, por lo tanto, el diseño y la implementación fiscal también están altamente conectados y deben ejercerse en forma coordinada. Ciertamente, el diseño y la implementación fiscal deben ser vistos como un mecanismo de retroalimentación continua. Si es cierto que, por definición, la implementación sigue al diseño, también aplica que la retroalimentación de la implementación es clave para informar a los encargados de formular las políticas sobre sus éxitos y equivocaciones. En este sentido, la implementación es un mecanismo permanente para poner a punto y ajustar el diseño. En un mundo siempre cambiante y complejo, el diseño de políticas de calidad debe basarse en una retroalimentación sólida y bien informada de la implementación.

En realidad, la política fiscal y la administración tributaria son parte del mismo proceso: "financiamiento de ingresos estatales". En otras palabras, cada parte no puede existir en forma aislada: por un lado, la política fiscal debe

apuntar a ser implementada efectivamente (y debería usar la factibilidad administrativa como un buen principio de diseño conjuntamente con la equidad y la eficiencia); por otro lado, la implementación fiscal debería apuntar a la aplicación apropiada de las leyes y regulaciones con justicia y eficacia de costos. El nivel esperado de movilización de ingresos solamente se logra cuando ambas partes trabajan consecuentemente. De lo contrario, ocurrirían resultados inesperados en términos de, por ejemplo, incumplimiento, elusión, evasión, y largas y costosas disputas judiciales. Estos problemas se suman a los costos de cumplimiento y administrativos de un país, y el uso ineficiente de los recursos.

Faria y Yucelik (1995) articularon esta idea bastante bien: "En términos simples, la política fiscal idealista puede complicar la administración tributaria, mientras que la administración tributaria inefectiva puede socavar la política fiscal". Los autores concluyen que una falla en la coordinación entre la política y la administración, probablemente afectaría negativamente el ritmo y sostenibilidad de cualquier proceso de reforma tributaria.

Esto es particularmente cierto para países en vías de desarrollo donde las limitaciones de capacidad en la implementación pueden presentar una restricción significativa en el diseño de políticas. Bird (2004) dijo: "La mejor política fiscal del mundo vale poco si no puede ser implementada efectivamente. El diseño de la política fiscal en países en vías de desarrollo y países en transición debe, por lo tanto, tomar cuidadosamente en cuenta la dimensión administrativa de la tributación. Lo que se puede hacer en gran medida determina lo que se hace en cualquier país."

Desde el punto de vista de una administración tributaria, un sistema tributario bien diseñado es vital y debería tener algunas características: simplicidad, pocas excepciones a las reglas principales, claridad, y estabilidad. Un sistema fiscal debe ser simple (con respecto a la cantidad de impuestos a ser administrados y su diseño), con pocas excepciones (tales como deducciones, créditos, beneficios, exenciones, y regímenes especiales), diseñado con claridad (entendibles para evitar dificultades en interpretación y regulación, y conducentes a la menor cantidad posible de litigios judiciales), y estable (evitando cambios recurrentes que impliquen grandes dificultades de implementación, necesidades continuas de capacitación, y adaptaciones a los sistemas de información.) Si tales características no están establecidas, una administración enfrentaría significantes problemas de implementación, mayores costos y mayores riesgos de elusión y evasión.

En vista de esta estrecha relación entre política y administración, la pregunta es cómo se pueden coordinar y ejercer estas actividades en la práctica. Dada la complejidad de los temas involucrados y el tamaño de las organizaciones que desempeñan un papel en estas actividades, el principio

clásico de la "división del trabajo" y especialización llevó a la existencia de diferentes grupos a cargo de diferentes partes de este proceso integrado. Típicamente, un grupo está a cargo de concebir el sistema (encargados de formular las políticas); otro es responsable de su implementación (administración tributaria.) Esto no es distinto a cualquier ciclo de administración de proyecto, donde algunas personas trabajan en planificación y otros en ejecución. Sin embargo, esta es una línea muy delgada con dos características principales: (i) existe un amplio "espacio de transición" o "zona gris" y (ii) existe una necesidad vital de contar con retroalimentación entre ambas actividades.

Desafortunadamente, lo que generalmente pasa en la práctica es que el marco institucional segrega este proceso integral en grupos que, al final del día, puede que no funcionen en coordinación. En muchas circunstancias, ambos grupos trabajan en forma aislada sin considerar las externalidades que un grupo tiene sobre el otro. Es bastante común encontrar unidades de política fiscal haciendo estimaciones ingresos y diseño de políticas sin intercambiar información con la administración tributaria, a pesar del hecho que en la mayoría de los casos ambas agencias trabajan para el mismo Ministerio.

Abundan en la práctica los ejemplos de esta desconexión entre ambos lados. Existen estructuras de impuestos sobre la renta que fijan un nivel de exención considerablemente bajo, creando una gran cantidad de declaraciones de impuestos sin recaudación relevante sino que causan una pesadilla administrativa y un elevado costo-beneficio. Existen estructuras de IVA con cinco o más tasas y muchas exenciones, creando grandes problemas de control para la administración tributaria y alentando los esquemas de fraude. A la vez, en algunos lugares, el fundamento administrativo eclipsa un buen diseño de política y el sistema fiscal termina teniendo un peso desproporcionado de impuestos especulativos y en cascada que plantean una cantidad de ineficiencias e inequidad económicas. Otro ejemplo es la cantidad de mecanismos de retención (algunas veces fijado en un nivel demasiado alto) que llevan a un quiebre en la lógica económica de la cadena del IVA.

Para agravar aun más el problema, aun cuando el "trabajo de implementación" es (a menudo) bien definido en instituciones con un claro mandato ejecutivo (administraciones tributarias, de aduanas, y de seguro social<sup>1</sup>), el "trabajo del diseño" a menudo se le deja a diferentes grupos en diferentes partes del gobierno sin una clara definición y coordinación del trabajo. Algunos países

---

<sup>3</sup> *El marco institucional de la administración de ingresos varía de país a país: algunos tienen diferentes administraciones para aduanas, seguro social e impuestos locales, y otras tienen un abordaje integrado.*

ni siquiera tienen unidades técnicas claramente definidas a cargo de la política fiscal. El resultado es un rompimiento entre diseño e implementación y, en muchos casos, las dos actividades ya no son vistas como componentes de un proceso integral. Por lo tanto, política y administración deben trabajar juntas, mediante un mecanismo claro de retroalimentación, analizando no solamente las propuestas nuevas sino que también evaluando las disfunciones del sistema actual.

Este documento abordará los asuntos de la interrelación entre la política fiscal y la administración tributaria desde un punto de vista institucional. Apunta a revisar los aspectos más importantes del papel de la administración tributaria en el diseño de políticas y apoyo al mismo. En otras palabras:

- ¿Cuál es el marco institucional ideal que permitiría una coordinación efectiva entre diseño e implementación fiscal?
- ¿Cómo puede asegurar un gobierno un mecanismo de retroalimentación parejo y que funcione bien?
- ¿Qué instituciones están involucradas en el diseño fiscal y, particularmente, cuál es el papel de la administración tributaria en esta actividad?

## **2. MODELOS DE INTERACCIÓN ENTRE LA POLÍTICA FISCAL Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Al analizar la interacción entre política y administración se debe tener en mente que son actividades que pertenecen al mismo proceso: "financiamiento de ingresos estatales". Por razones de especialización y complejidad, este proceso fue dividido en concepción y ejecución, principalmente conocidos como diseño e implementación de políticas. El resultado es que, se han creado instituciones o unidades gubernamentales para desempeñar cada papel. No existe duda que, incluso en modelos con roles claramente definidos, existe mucho espacio para la transición entre ambas partes y las externalidades o impactos entre ambas partes son significantes. El resultado es que la coordinación y un mecanismo de retroalimentación con apoyo institucional son clave.

No se discute que las administraciones tributarias juegan un papel esencial en la implementación de la política fiscal. Sin embargo, ha habido un gran debate sobre si las administraciones tributarias debieran involucrarse en el diseño de la política fiscal - y hasta que punto debe extenderse este involucramiento. Este debate es un reflejo de diferentes modelos presentes alrededor del mundo, que van desde las administraciones tributarias que tienen un involucramiento muy pequeño en el diseño de políticas hasta otras que son verdaderos "grupos de cerebros" y fuertes contribuyentes a la

formulación de política fiscal en el gobierno. No hay una solución en blanco y negro. Esto es un asunto de dosificación en un espectro continuo de un proceso integrado y muchos trasfondos culturales e institucionales pueden afectar la solución.

Sin embargo, es importante que esté establecido un arreglo institucional mínimo, con líneas de rendición de informes y coordinación claras. Es por eso que se debe tomar nota que el "proceso de financiamiento de ingresos estatales" es ejercido en diferentes niveles por diferentes instituciones, involucrando decisiones políticas, técnicas y administrativas. Barrand, Norregaard y Mansour (2008) articulan este punto, distinguiendo tres conceptos amplios: asesoría en política fiscal, interpretación de la política, y política administrativa. La definición de los autores de cada contexto se presenta a continuación:

- La asesoría en política fiscal tiene que ver con analizar y evaluar ideas de políticas para realzar el papel que desempeña la política fiscal en una economía;
- La interpretación de la política está dirigida a la interpretación de las disposiciones de la legislación fiscal existente, y a proporcionar guías sobre cómo el código y regulaciones fiscales existentes han de aplicarse en la práctica;
- La política administrativa tiene que ver con el papel de la sede de la administración tributaria con relación a las funciones esenciales de la administración tributaria (servicios para los contribuyentes, procesamiento de declaraciones y pagos, ejecución de cobros, y auditorio, por ejemplo.)

Naturalmente, en los niveles más altos, las leyes fiscales son aprobadas por el nivel político en el Congreso. Este nivel debe representar y decidir sobre las diversas demandas de la sociedad con respecto al sistema fiscal deseable. Esta decisión debe ser apoyada por un nivel técnico atinado y sólido, que debe proporcionar todos los insumos necesarios para una toma de decisiones bien informada. Después de tomarse la decisión, la implementación debe ocurrir consecuentemente y los resultados deben ser monitoreados y evaluados constantemente. Por lo tanto, en cualquier caso, debe haber un arreglo institucional básico establecido para asegurar la existencia de un mecanismo atinado de retroalimentación entre política e implementación. Por eso, la administración tributaria debe estar preparada para proporcionar activamente una retroalimentación permanente y sostenible, basada en el análisis de datos, y para discutir el impacto de la política fiscal sobre la implementación.

En otras palabras, es importante notar que todas las administraciones tributarias si desempeñan un papel en el diseño. Incluso en modelos altamente segregados, (es decir, uno donde la función primaria de la política fiscal

radica en el Ministerio de Finanzas completamente separada de la administración tributaria), la administración tiene un rol clave suministrando un sólido mecanismo de retroalimentación a los encargados de formular las políticas. Debe ser una voz activa la que representa el "conocimiento de implementación" en la elaboración de políticas. De hecho, desempeña un papel cuando se redactan regulaciones, se define la posición oficial de la administración tributaria sobre temas legales específicos, dando retroalimentación a los formuladores de políticas sobre vacíos legales e identificando los problemas de implementación que necesitan un arreglo legal.

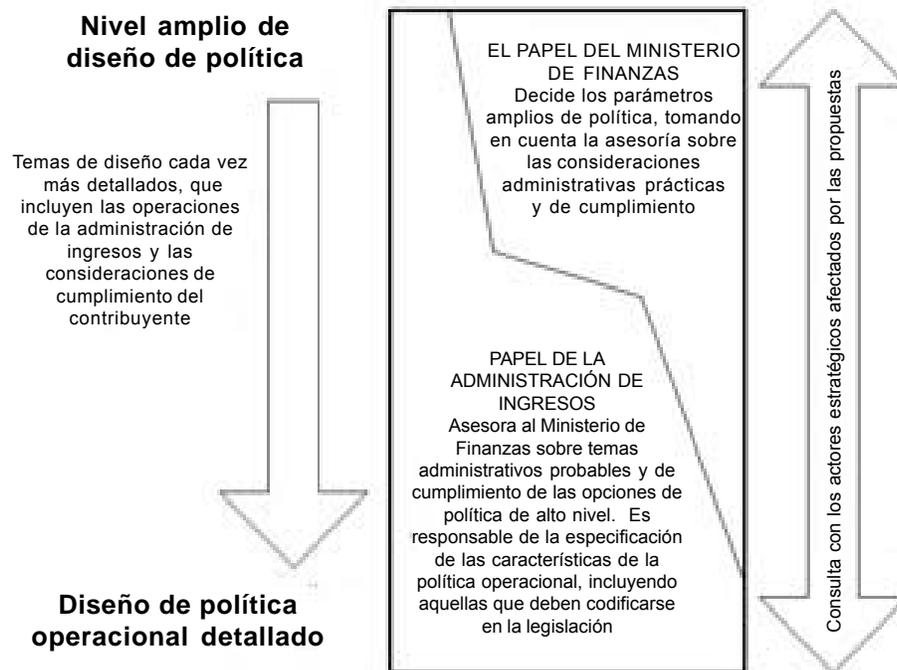
Además, muchas administraciones tributarias han establecido unidades o departamentos de análisis económico, que están a cargo del pronóstico de ingresos, las simulaciones económicas de las reformas tributarias y la estimación de incumplimiento y la evasión, entre otros. Tales análisis y simulaciones económicas son un componente clave de la formulación de la política fiscal y comúnmente son considerados como un importante papel de apoyo desempeñado por las administraciones tributarias. El raciocinio para este papel es que las administraciones tributarias tienen una posición única de guardianes de las bases de datos y conocimiento de como funciona efectivamente el sistema fiscal. Los datos fiscales están sujetos a estrictas reglas de secreto y esto representa un problema porque tienen "personas externas" ejecutando los métodos de micro-simulación que generalmente implican el trabajo en las declaraciones de impuestos a nivel individual (especialmente para los grandes contribuyentes).

En algunos países, tales unidades, que comúnmente se denominan unidades especializadas de política fiscal, terminan desempeñando un papel mayor en el diseño dado su especialización, conocimiento y acceso a las bases de datos. Aunque hay que dar una advertencia: la referencia a las unidades de política fiscal en una administración tributaria, es un asunto meramente del nivel de compromiso y facultad de la administración tributaria en el debate de política general. La política fiscal es parte de la política económica general de un país y tiene una acción recíproca con muchas otras variables políticas como la redistribución del ingreso, la eficiencia económica y la asignación de recurso. Por lo tanto, muchos actores estratégicos y diferentes facciones sociales están involucradas en el diseño fiscal y las administraciones tributarias son parte de este dialogo. Cuando las administraciones tributarias participan activamente en este dialogo, se logra un mejor mecanismo de retroalimentación y las preocupaciones administrativas se ven reflejadas en el diseño de la política.

Como resultado, las administraciones tributarias deben trabajar en coordinación con y/o con el apoyo para otras unidades tributarias o fiscales en el Ministerio de Finanzas (o cualquier otra oficina a cargo del diseño de la política fiscal), dada la necesidad por la consistencia de políticas y los efectos

directos de la política fiscal en las variables económicas. Barrant, Norregaard y Mansour (2008) refuerzan esta idea al mencionar que "Existe una relación crítica entre la unidad de política fiscal, sea que esté ubicada en el Ministerio de Finanzas o administración de ingresos (o ambos), y los departamentos legales/técnicos y operacionales, dentro de la administración de ingresos". Los autores ilustran la interrelación en la siguiente figura, lo cual muestra que la unidad de política fiscal del Ministerio de Finanzas desempeña un papel mayor en las primeras etapas del diseño de la política (donde se deciden los temas de política general), en tanto que la unidad de política de la administración tributaria tiene una influencia mayor con relación a los temas más detallados y el diseño operacional. Por supuesto, también están involucrados otros actores estratégicos en la discusión, como el congreso y demás cuerpos legislativos (incluyendo la unidad de política fiscales en el órgano legislativo); los ministerios de línea que gestionan asuntos relacionados con impuestos (educación, asuntos sociales y el comercio, por ejemplo); grupos de expertos y universidades; asociaciones de negocios; y el sector privado.

**Figura 1: Ciclo de vida del desarrollo de la política fiscal**



**Fuente:** Barrant, Peter, John Norregaard y Mario Mansour (2008)

De hecho, USAID (2009) establece que "hay ventajas en tener más de una Unidad de Política Fiscal realizar un análisis de política fiscal en el país". Si son bien coordinadas, unidades múltiples pueden desempeñar diferentes análisis, proporcionar análisis y balances, aumentar la transparencia y producir en general a una mayor calidad.

Se debe notar que hay ventajas y desventajas en tener administraciones tributarias altamente involucradas en el debate político. El conocimiento estos puntos positivos y negativos es fundamental en el diseño de una unidad que pueda aumentar sus ventajas y minimizar sus desventajas.

**Un compromiso menor de la administración tributaria.** Las ventajas son la clara separación entre diseño e implementación, con menos cabildeo e influencias alcanzando la administración tributaria. Las desventajas son la falta de "conocimiento de información privilegiada" por parte de aquellos que trabajan en la parte externa de las administraciones tributarias, un bajo nivel de integración entre diseño e implementación y un sesgo para el diseño sin considerar los aspectos prácticos de los sistemas tributarios o el aspecto de la "factibilidad administrativa".

**Un mayor compromiso de la administración tributaria.** Las ventajas son el alto conocimiento técnico involucrado, decisiones bien informadas, un mejor acceso a los datos y micro-simulaciones, mayor aplicación del diseño y un mejor mecanismo de retroalimentación entre la implementación y el diseño. Las desventajas involucran la colocación de la factibilidad administrativa sobre otros buenos principios cuando se diseña el sistema tributario (por ejemplo: eficiencia y equidad) y el riesgo de perturbar el enfoque de la administración, que es la implementación (esto podría ser un riesgo serio en los aquellos países donde no están establecidos los principios fundamentales de una administración tributaria segura).

Particularmente en los países en desarrollo, algunas administraciones tributarias han estado más involucradas en el diseño de la política fiscal. Los motivos para esto podrían ser: (i) en la mayoría de los países en desarrollo, las administraciones tributarias son las instituciones fiscales más preparadas y sólidas del gobierno (debido a mejores recursos, personal, credibilidad, imagen externa, etc.); (ii) la capacidad administrativa si juega un papel importante en los países en desarrollo y determina lo que sería un diseño "viable" de la política fiscal; (iii) la mayoría de las reformas en los países en desarrollo están orientadas hacia los ingresos dados su baja proporción de impuesto a PIB y necesidades de movilización de recursos (en contraste con reformas que mejoran la eficiencia en los países desarrollados); (iv) en los ambientes de alta evasión, la dimensión administrativa de las reformas tributarias es vista como un componente crítico de las reformas fiscales; y (v) en la ausencia de un marco institucional que

cuenta con una unidad de política fiscal y/o tributaria fuerte y calificada, el diseño de la política fiscal estará en su mayor parte determinada por aquellos que recaudan el ingreso.

Por lo tanto, es importante tener una mejor comprensión sobre como las administraciones tributarias pueden ejercer un papel en el apoyo del diseño y la revisión de ejemplos de países que han optado por establecer unidades económicas y políticas facultadas dentro de sus administraciones tributarias. Al evaluar y asesorar mejor la manera en que las administraciones tributarias pueden desempeñar este papel, será posible establecer buenas prácticas sobre como institucionalizar la unidad de políticas en una administración tributaria. En este modelo, las administraciones tributarias pueden ser una verdadera voz calificada en el diseño de la política fiscal sin comprometer su mandato de implementación.

En resumen, un marco institucional claro es necesario para consolidar una mejor coordinación entre la política y la administración. Se deben seguir algunos pasos básicos:

- Un nivel político a cargo de la toma de decisiones finales relacionada con las leyes fiscales que sea eficientemente apoyado por los insumos técnicos;
- Un departamento técnico a cargo del diseño de la política fiscal, (dependiendo del país, pueden haber diferentes unidades trabajando en coordinación - por ejemplo una en el Ministerio de Finanzas y la otra en el Congreso). Aún más importante, la política fiscal no puede hacerse sin un grupo de análisis consistente para afianzar la toma de decisiones;
- Un nivel de implementación con un claro mandato de aplicar el sistema y regular el mismo, el cual es ejercido por las administraciones tributarias con una voz activa en el debate político dado su conocimiento, acceso a los datos, y la "verificación de la realidad" al apoyar la unidad de política fiscal del Ministerio de Finanzas;
- Se debe establecer un mecanismo de retroalimentación institucional y sólido entre las instituciones antes mencionadas trabajando con la política y la administración;
- El mecanismo de retroalimentación debe incluir: (i) que la administración tributaria cuente con una unidad técnica de política y análisis económico (para tener una contraparte de alta calidad en el proceso de retroalimentación); (ii) producción sistemática de documentos y análisis del impacto de la política en la implementación; y (iii) el establecimiento de grupos o comités de trabajo regulares que involucren unidades de política fiscal y administración (trabajando no sólo con las nuevas propuestas, sino también con la evaluación permanente del sistema actual y sus posibles fallas).

Esta estructura institucional es importante, porque, en la práctica, muchas administraciones tributarias desempeñan este papel sin reconocerlo o sin tener una unidad clara y definida responsable por ella. El resultado es una combinación no deseada de claridad, delegación y responsabilidad que puede dañar la credibilidad y el mandato de la administración y contribuir con un sistema tributario mal diseñado. Este tema no ha sido plenamente explorado en la literatura internacional y por lo tanto, existe la necesidad de una mejor evaluación y el intercambio de experiencias entre los países.

### **3. UNIDAD ESPECIALIZADA DE POLÍTICAS: SU PAPEL EN UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

¿Qué es una Unidad de Investigación y de Política (RPU)? Una RPU es una área o departamento responsable de asistir a la administración tributaria en la realización de análisis económicos de ingresos y propuestas de reformas fiscales; estimar proyecciones de ingresos; calcular y publicar estudios económicos relacionados como la evasión tributaria y el cumplimiento, la carga fiscal, y los informes de incentivos fiscales; evaluar los resultados potenciales (utilizando micro-simulación u otros métodos) de las opciones de política propuestas; establecimiento de enlaces con las contrapartes externas involucradas en la política fiscal y diseño de la administración; y apoyando las funciones centrales internas al proporcionar datos analíticos para las auditorías y demás funciones de la administración tributaria (por ejemplo: análisis de riesgo por sector económico, evasión por tipo de impuesto). Muchas administraciones tributarias tienen estos tipos de unidades en su estructura organizacional, aunque sus nombres podrían variar.

El RPU es un tipo de Unidad de Política Fiscal (FPU)<sup>2</sup> especializada. USAID (2009) clasifica a las FPU en unidades integrales (tratando aspectos múltiples de política fiscal) y especializadas (dirigidas a una cartera más estrecha o sectores específicos o áreas de política fiscal). El documento antes mencionado establece que "las FPU especializadas, como aquellas que realizan el análisis fiscal, tiene la ventaja de ser capaz de invertir sus recursos para desarrollar una capacidad analítica profunda áreas específicas. Esto permite el desarrollo de conocimientos especializados y si está bien diseñado, podría permitir la aplicación del metodologías de vanguardia en el análisis de estas áreas especializadas". Por lo tanto, esto es consistente con la idea

---

<sup>2</sup> *USAID (2009) tiene la siguiente definición de una FPU: "Una FPU es una entidad, constituida adentro o afuera del gobierno que asiste al gobierno en la planificación fiscal, al proporcionar informes fiscales cuantitativos y análisis y asesora a los tomadores de decisiones en el logro de los objetivos generales de política". Esta es una buena, definición integral que explica el tipo de trabajo que es realizado por algunas unidades especializadas dentro de las administraciones tributarias*

de tener a la administración tributaria desempeñando un papel más preponderante en el diseño de la política fiscal, en coordinación con otros TPU o actores estratégicos externos.

El documento también nota que algunos países decidieron crear FPU especializadas (en vez de unidades integrales) especialmente en política fiscal, generalmente establecida dentro de su agencia de autoridad de ingresos. "Estas unidades especializadas son creadas para promover el debate público sobre los temas fiscales, pero aún más importante es producir investigación y análisis fiscal sobre los impactos del ingreso y las recomendaciones de política sobre diferentes fuentes de ingreso en el país".

¿Qué tipo de trabajo es realizado por una RPU típica? A continuación una lista típica de las tareas realizadas por una RPU:

- Monitoreo y análisis de las tendencias de ingresos
- Pronósticos de ingresos y envío de datos para propósitos presupuestarios
- Análisis de los impactos de la política fiscal en las variables económicas
- Análisis del desempeño del sistema tributario actual, fortalezas y debilidades y sugerencia para mejorar
- Análisis de propuestas reformas fiscales (propuestas por la administración tributaria, el Ministerio de Finanzas o external actores estratégicos, la mayoría de las propuestas y los proyectos de ley a menudo provienen del Congreso Nacional)
- Cuantificación de importantes indicadores relacionados con impuestos como la brecha tributaria, la carga impositiva y los gastos tributarios
- Elaboración y publicación de estudios tributarios y documentos analíticos
- Preparación de notas técnicas sobre temas técnicos para apoyar la posición de la administración tributaria en debates públicos y en diálogos de reformas fiscales
- Mantenimiento de cualidad de las bases de datos tributarias (por ejemplo: verificación de inconsistencias y propuesta de cambios sobre fuentes actuales de datos o solicitar datos nuevos)
- Seguimiento y retroalimentación sobre temas de implementación fiscal
- Apoyo en la redacción de leyes y regulaciones tributarias
- Representación en comités económicos y foros donde se discute el sistema y la reforma tributaria, incluyendo a aquellas que se refieren a temas de relaciones intergubernamentales (por ejemplo: comités fiscales en el Congreso).

Este documento no detallará cada una de las tareas antes mencionadas, pero es importante identificar el tipo de recurso y las destrezas que son necesarias para realizar estas tareas.

¿Qué tipo de recursos y competencias debe tener una RPU? Un RPU ideal debe invertir en recursos humanos bien capacitados, tecnología de vanguardia, una base de datos confiables y de alta calidad y un buen marco institucional en el cual operar.

- Recursos Humanos bien capacitados y especializados. La dotación de personal es una preocupación clave y un requerimiento básico para una RPU fuerte y sólida. Algunos requerimientos de perfil son: conocimiento de la teoría económica (finanzas públicas y teoría de tributación); el conocimiento del sistema y administración tributaria del país (leyes y códigos que aplican a un país específico); conocimiento de métodos estadísticos, econométricos y simulaciones; destrezas cuantitativas y computacionales y destrezas de redacción. En general, estas destrezas se van a encontrar en diferentes individuos a diferentes niveles, de modo que es importante tener una buena combinación de estas destrezas cuando se forma el equipo. Los individuos que laboran en una RPU deben tener antecedentes académicos sólidos con buena experiencia práctica en el trabajo. Toma algunos años de experiencia desarrollar un equipo sólido de profesionales quienes puedan dar respuestas de alta calidad en el diseño de la política fiscal.
- Tecnología de vanguardia. Como mencionó antes, una parte significativa del trabajo de la RPU descansa en la micro-simulación y el análisis cuantitativo. Por lo tanto, una RPU podría contar con tecnología de vanguardia, específicamente una buena inversión en hardware y software que va mas allá de las aplicaciones generales de un computador personal (por ejemplo: almacenes de datos, paquetes estadísticos y econométricos y otros).
- Bases de datos confiables y de alta calidad. La información confiable y de calidad es clave para producir un análisis económico. Un RPU requiere un acceso a tiempo completo y flexible a datos internos y externos múltiples. Por ejemplo: los datos internos incluirían un acceso no estructurado a declaraciones de impuestos (por ejemplo: la posibilidad para realizar múltiples cruces de información para consistencia, ecuaciones matemáticas y simulaciones, análisis estadísticos); datos externos incluyen información de diferentes fuentes económicas (por ejemplo: una matriz de entrada y salida, cuentas nacionales, estados financieros público de contribuyentes grandes; datos económicos por sectores, variables económicas para análisis de pronósticos); y una buena biblioteca actualizada de libros y trabajos sobre impuestos y economía.
- Buen marco institucional. También es importante establecer claramente la RPU como un área particular o departamento de administración tributaria, a nivel estratégico de la organización y con competencias bien definidas y líneas de información. La experiencia internacional es que la RPU esté cerca del comisionado, a nivel asesor en su equipo gerencial o al mismo nivel jerárquico como las funciones centrales de la

administración tributaria. Algunos países también fusionan esta unidad con la planificación estratégica, en el sentido de que ambas actividades están directamente bajo el mismo director.

¿Qué canales de comunicaciones debe utilizar una RPU? La RPU típicamente representa la voz de la administración tributaria en la "agenda de extensión pública". Hay cuatro importantes canales de comunicación. Primero, algunos países tienen comités o juntas diálogo político permanente en las cuales la administración tributaria podría tener un representante (por ejemplo: un comité de asuntos fiscales en el congreso nacional, comité de política fiscal, foros de coordinación intra-federativos y foros regionales de armonización fiscal). Segundo, algunas administraciones tributarias tienen una agenda permanente de medios, con boletines de prensa sistemáticos (por ejemplo: desempeño de la recaudación de ingresos mensual, cálculos de la carga impositiva, presupuestos de gastos tributarios). Tercero, muchas RPU publican sus documentos y estudios en la página web de la administración tributaria y otros canales de los medios. Cuarto, las RPU participan en foros académicos, debates universitarios y en seminarios del sector público y privado (por ejemplo: asociaciones de pequeñas empresas, asociaciones de exportadores, cámaras de comercio) para discutir propuestas de política fiscal y su impacto en la administración.

#### **Cuadro 1. RPU Especializado operando en las administraciones tributarias**

- **Definición.** Un RPU es un departamento o una unidad responsable de asistir a la administración tributaria en el desempeño de análisis de ingresos y propuestas de reformas tributarias, así como otros estudios y simulaciones que respaldaría la creación de políticas tributarias del país. Representa la voz de la administración tributaria en el debate político general y ayuda a fortalecer el mecanismo de retroalimentación entre la implementación y el diseño de políticas.
- **Pertinencia de la Especialización.** Si está bien concebido, un RPU especializado en la administración tributaria podría promover las decisiones bien informadas, un mejor acceso a los datos y a las simulaciones, una mayor aplicabilidad del diseño y mecanismo de retroalimentación continuo y seguro entre la implementación y diseño.
- **Organización.** Los RPU típicamente están ubicados a nivel departamental en la administración tributaria - al mismo nivel jerárquico que las funciones centrales de la administración. En algunas administraciones tributarias, dado su tamaño y nivel de desarrollo, las RPU se fusionan con el Departamento de Planificación Estratégica.
- **Dotación de Personal.** Generalmente las RPU son departamentos pequeños que tienen de 20 a 40 para una administración tributaria de tamaño mediana. El personal debe tener antecedentes fuertes en economía y destrezas cuantitativas y tecnológicas superiores. Se recomienda invertir en actividades de capacitación continua.

- **Marco institucional.** Más allá de establecer una RPU clara en un organigrama, una administración tributaria deberá construir un marco institucional fuerte para su RPU: aislarla de la influencia y cabildeo político (por ejemplo: personal técnico y toma de decisiones, carrera administrativa, código de conducta, sistema de seguridad informático); tareas y líneas de información establecidas en los estatutos de la administración tributaria y descripciones de funciones claras; coordinación fuerte y enlace con las RPU externas; transparencia y responsabilidad (por ejemplo: una metodología de trabajo clara, registros, registros de simulación, notas técnicas, publicación de estudios y estadísticas importantes); acceso a una base de datos de informática segura y de alta calidad para simulaciones tributarias; y evaluaciones de desempeño apropiadas (así como las funciones y/o empleados de cualquier otra administración tributaria).
- **Publicaciones importantes.** Un importante resultado proveniente de una RPU es tener una publicación sistemática y consistente de datos estadísticos y estudios económicos, que promoverían la diseminación del conocimiento y la transparencia fiscal. La recomendación requiere la elaboración y publicación regular de datos y trabajos importantes, tales como: el análisis de ingreso (por ejemplo: series de tiempo, datos por sector económico, tipo de impuesto, tipo de contribuyente, tendencias, etc.); análisis de brecha tributaria o estimados de evasión tributaria; presupuesto de gastos fiscales; análisis comparativo internacional del sistema y desempeño tributario de un país (por ejemplo: productividad de los principales impuestos, comparación de tasas, nivel de exoneraciones, temas de integración regional); e informes periódicos sobre cambios recientes en el sistema tributario y sus impactos en la economía y/o desempeño del ingreso (algunas administraciones tributarias publican boletines de prensa sobre el desempeño del ingreso). También se recomienda que las administraciones tributarias creen un vínculo especial para la diseminación de tal información y documentos sobre sus sitios web.

#### 4. ALGUNAS RESTRICCIONES Y SOLUCIONES TÉCNICAS

En sus actividades laborales diarias, las RPU se enfrentan a varios desafíos que si no son resueltos, podrían afectar negativamente su desempeño y objetivos.

**La dificultad de representar el lado administrativo del diseño de la política sin perturbar el delicado balance (y la compensación) entre la eficiencia, equidad y factibilidad administrativa económica.** El riesgo para unidades bien fuertes lideradas por las administraciones es que el diseño de la política fiscal podría terminar dando demasiado peso a la facilidad administrativa, con un riesgo de impuestos "económicamente malos pero administrativamente simples" (por ejemplo: impuestos en cascada, múltiples mecanismos de retención de IVA). Una manera de evitar tal caída sería invertir en tener personal con antecedentes académicos y económicos

sólidos en la RPU y que el trabajo se realice en coordinación con la otra unidad de política fiscales que pudiese tener un país (esto establecería controles y contrapesos).

Faria y Yucelik (1995) citan que "una estrategia apropiada para las reformas fiscales primero involucraría el estudio de la estructura tributaria y el establecimiento de objetivos de política y posteriormente modificar estos a corto plazo al tomar consciencia de los problemas administrativos asociados. Si el orden fuese al revés y las consideraciones administrativas se convirtieron en la restricción obligatoria en las reformas fiscales, que por su naturaleza es un proceso a un plazo más largo, es probable que el sistema tributario solo juegue un papel muy limitado en el logro de los objetivos de política económica".

**El síndrome del bombero.** Las RPU están típicamente bajo presión para responder a propuestas múltiples para un cambio fiscal, simulaciones, preparaciones de discursos y así sucesivamente. Después de un tiempo, la unidad podría dejar de tener la capacidad de entregar su propio plan de trabajo e invertir en propuestas y trabajos a largo plazo. La calidad del trabajo podría comprometerse y la unidad podría convertirse en un grupo reactivo con poca visión del futuro, en vez de un departamento sólido proactivo. Es importante tener una RPU estructurada con una cantidad suficiente de personal que pueda trabajar en ambos frentes: rápidamente resolviendo las demandas Ministeriales y las demandas externas, así como también desarrollar planes de estudio a largo plazo y simulaciones que pueden mejorar el diseño y desempeño del sistema tributario.

**Una baja interacción con otras funciones de la administración tributaria.** Dada la naturaleza del trabajo de la RPU es un tanto diferente de las funciones centrales de la administración tributaria, a menudo termina funcionando como una entidad separada. En otras palabras, la RPU está estrechamente relacionada con el Comisionado y los Subcomisionados y actúa a alto nivel y sus decisiones son externas y terminan siendo débilmente coordinadas con las funciones centrales y departamentos de la administración tributaria.

Tal problema debería evitarse debido a que hay muchos beneficios que provienen de una interacción mayor entre la RPU y el resto de la administración tributaria. Uno de los motivos por los cuales una unidad de política fiscal está adentro de una administración tributaria es exactamente para "escuchar" los temas de implementación y "aprender" de los temas prácticos, para evitar los diseños que no pueden administrarse pragmáticamente. Por otro lado, la RPU produce una cantidad de análisis que deberían alimentar las funciones claves de la administración tributaria y mejorar la gestión de datos y el desempeño en general. Por ejemplo, las estimaciones de evasión tributaria deben ser un objetivo para mejorar la efectividad general de la administración tributaria. El análisis de los gastos fiscales podría apuntar

algunos problemas y áreas que merecen un mejor programa de auditorio. Las inconsistencias o los patrones de datos pueden alimentar los sistemas gestión de riesgos para la selección de una auditoría. Es importante desarrollar una interacción de alta calidad entre estas funciones.

**El riesgo de estar bajo presión política y cabildeo.** Aunque las administraciones tributarias podrían adolecer de la influencia política mientras desempeñan su papel de implementación, esto podría exacerbarse cuando se maneja el diseño los temas de política fiscal. El sistema tributario es un lugar donde todos los grupos sociales y políticos dirigen sus diferentes y variados intereses y naturalmente una cantidad considerable de cabildeo junto con estos intereses. Este problema debe manejarse al establecerse un RPU profesional y técnico, con funcionarios de carrera civil y sujetos a las reglas éticas y los códigos de conducta que también se aplican a los demás profesionales en la administración tributaria. La posición oficial de la RPU siempre debe registrarse en notas técnicas y/o memorandos con raciocinios económicos explícitos y simulaciones registradas en tales documentos.

Si estas importantes caídas pueden evitarse, una administración tributaria tiene todas las ventajas para ser una de las mejores y más fuertes voces en el diseño de la política fiscal y la formulación de políticas. Las ventajas de tal modelo han sido listados antes, sin embargo, deben resaltarse dos puntos importantes: (i) Una mayor probabilidad de diseñar un sistema tributario administrativamente factible y rentable; y (ii) decisiones mejor informadas en el diseño de la política fiscal, especialmente si la RPU cuenta con una base de datos sólida y análisis de simulación. Dada la especialización y la complejidad de los sistema tributarios modernos, un modelo deseable sería una RPU sólida (dentro de la administración tributaria) trabajando en coordinación con una Unidad de Política Fiscal (fuera de la administración tributaria) para asegurar la consistencia y adecuación de la política económica y los controles y contrapesos.

## **Cuadro 2. RPU especializados: 5 qué hacer y qué no hacer**

### **Qué hacer**

- Establecer una RPU técnica y sólida dentro de la administración tributaria, capaz de brindar soporte de alta calidad al diseño de la política fiscal del país, y que reporten al Comisionado o al Subcomisionado.
- Diseñar la RPU como una unidad especializada de política para análisis económico y estadístico que debe mantener contacto con otras unidades de política fiscales mediante reuniones y comités regulares, y apoyar el trabajo del Ministerio de Finanzas en asuntos relacionados con los impuestos.

- Definir descripciones claras de trabajo, calificaciones del personal, tareas y competencias, plan anual de trabajo (integrado en los planes estratégicos y operativos de la administración tributaria), al igual que otras medidas que ayudarían a institucionalizar las RPU al igual que cualquier otro departamento en la administración tributaria.
- Integrar la RPU plenamente en el trabajo de la administración tributaria para contar con una interrelación sólida y concreta entre diseño e implementación. El jefe de la RPU debe participar en todas las reuniones y decisiones de la alta gerencia, ejercicios de planificación estratégica, y alienta una profunda integración con las funciones esenciales de la administración tributaria.
- Crear una cultura de transparencia fiscal, produciendo y publicando informes y estadísticas periódicas, enunciando claramente la metodología utilizada y las fuentes de información para los productos principales, y registrar las decisiones tomadas en memorandos internos y notas técnicas.

**Que no hacer**

- No dejar que los cabildeos y los sesgos ideológicos dominen el debate político al nivel administrativo.
- No producir justificaciones técnicas para fundamentar asuntos o resultados que ya se han decidido políticamente. Esto destruiría la credibilidad de la RPU.
- No usar la RPU para empujar la factibilidad administrativa o las limitaciones de capacidad hasta el punto en que comprometa la eficiencia y equidad económica, distorsionando los buenos principios y equilibrio de un sólido sistema tributario sólido.
- No dejar que la participación de la administración tributaria en el debate político como voz de apoyo distorsione su principal enfoque en la implementación, o cambie las prioridades de implementación de la administración tributaria. Esto es especialmente cierto para administraciones tributarias que no tienen todos los fundamentos establecidos (por ejemplo: abordaje funcional estructurado, separación entre las actividades centrales y descentralizadas, capacidad de planificación.)
- No deje que los asuntos urgentes dicten la agenda de la RPU, eclipsando el análisis a largo plazo y documentos que proporcionarían un insumo sólido y de alta calidad a la discusión de la política. Sería recomendable un pequeño subgrupo que trabaje con los asuntos diarios, no rutinarios y las exigencias rápidas Ministeriales, mientras que el otro grupo puede quedarse con el trabajo analítico sustancial que está siendo entregado.

## 5. ALGUNAS EXPERIENCIAS DE PAÍS EN VÍAS DE DESARROLLO<sup>3</sup>

Algunos países en vías de desarrollo han adoptado RPU bien estructuradas en sus administraciones tributarias, comúnmente conocidas como "unidades de estudios económicos". Por ejemplo, en Latinoamérica esas unidades son sólidas y bien maduras, e incluso se han llevado a cabo reuniones de las RPU de algunas administraciones para intercambiar información y discutir mejores prácticas. Algunos ejemplos de RPU en Latinoamérica son Argentina, Brasil, Chile, Guatemala y Perú.

### ARGENTINA

En Argentina, la administración tributaria (AFIP) cuenta con una dirección especial (Dirección de Estudios) para encargarse de los estudios fiscales y el análisis económico. Claramente, la AFIP no es responsable del diseño de la política fiscal pero apoya al Ministerio de Finanzas en esta actividad. Por lo tanto, la Dirección de Estudios es una clase de unidad especializada que trabaja en coordinación con el Ministerio de Finanzas para suministrar estudios y datos que fundamenten su diseño de la política. La RPU cuenta con una división para estadística y otra para estudios económicos generales.

La Dirección de Estudios cuenta con 25 empleados y tiene el mismo rango que las funciones centrales del negocio en la administración tributaria. Los empleados están especializados en economía, contabilidad, sociología e informática. Esta dirección fue creada hace más de 40 años (dentro de la anterior administración tributaria local) pero ha asumido un rol mayor en apoyar el diseño de la política fiscal desde el establecimiento de la autoridad tributaria (AFIP) en 1997 - es decir cuando hubo una fusión entre los, aduanas, seguro social e impuestos locales.

Esta unidad tiene claras competencias y tareas definidas en los estatutos de la administración tributaria. Sus principales tareas son: elaborar estudios relacionados con impuestos, incluyendo aquellos relacionados con el análisis comparativo; monitorear los ingresos fiscales del país; participar en proyectos que propongan cambios en las leyes fiscales; y coordinar el intercambio de información entre la AFIP y otras entidades.

---

<sup>3</sup> La información de esta sección fue suministrada por algunas administraciones tributarias y las cifras de empleados se refieren a la posición en septiembre de 2009. Para poder armonizar los conceptos y ayudar en la traducción del Castellano al Inglés (existían varios términos distintos para el mismo nivel jerárquico en diferentes administraciones tributarias), en esta sección llamamos "Departamento" al nivel más alto de las funciones esenciales de una administración tributaria (por ejemplo: auditor, apelaciones, etc.) y "División" al nivel inmediatamente debajo de un Departamento.

**BRASIL**

La Receita Federal do Brasil (RFB) cuenta con una RPU llamada Departamento de Estudios Fiscales y Económicos (apodado Departamento de Política Fiscal durante 2001-2008), que también pertenece al mismo nivel jerárquico de las principales funciones esenciales de la administración. Este Departamento tiene con dos divisiones: una para pronóstico y monitoreo de ingresos, y el otro para estudios generales relacionados con la economía e impuestos. Cuenta con 20 personas que tienen, en general, antecedentes académicos en economía e ingeniería.

Las principales tareas del departamento están definidas en los estatutos de la RFB y las actividades más importantes son: cuantificación de la carga tributaria y del presupuesto de gastos fiscales; pronóstico y monitoreo de ingresos (al igual que su presentación ante el Ministerio de Planificación para propósitos presupuestarios); análisis y cuantificaciones de proyectos de ley y proyectos que involucran cambios fiscales; y representación de la RFB en comités de reformas fiscales y otras juntas (tales como el concejo de política fiscal en las administraciones tributarias al nivel estatal.)

Este departamento ha desarrollado una capacidad cada vez mayor para trabajar con el análisis de micro-simulaciones. Actualmente lleva a cabo la cuantificación y análisis de las reformas fiscales logrando acceso directo al universo completo de las declaraciones de impuestos (casi el 100% se presenta en forma electrónica en Brasil), en vez de trabajar con muestras o promedios.

**CHILE**

En Chile, el SII (Servicio de Impuestos Internos) tiene una Subdirección de Estudios que es una de las nueve subdirecciones (funciones esenciales del negocio) que reportan al Comisionado. La Subdirección de Estudios cuenta con un Departamento de Estudios Económico-Tributarios. Este departamento fue creado en 1990. Al igual que en otros países latinoamericanos, el diseño de la política fiscal es liderado por el Ministerio de Finanzas y el SII lo apoya mediante el trabajo de esta área.

La subdirección cuenta con 16 empleados con fuertes bases en ingeniería. Algunos de ellos cuentan con maestrías en economía, gestión informática, y gestión pública.

Las tareas principales desarrolladas en esta área son: revisión de la legislación fiscal y evaluación de propuestas de cambios legales legal y sus impactos sobre los ingresos, administración y cumplimiento fiscales; mantenimiento y análisis de estadísticas fiscales; monitoreo de ingresos fiscales; estimación

de evasión tributaria con apoyo especial al equipo de auditoría (aportando estudios y sugerencias para mejorar el desempeño del auditor); y elaboración de estudios relacionados con impuestos. El fuerte lazo entre la RPU y el departamento de auditoría ha sido un punto de éxito en el modelo chileno.

## **GUATEMALA**

En Guatemala, la autoridad de ingresos (SAT) cuenta con una Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, dividida en dos divisiones - una de las cuales está dedicada a las estadísticas y al análisis fiscal. Esta división (que actúa como la RPU para el SAT) está situada por debajo de las gerencias de funciones esenciales del negocio y fue creada en el establecimiento del SAT (XX.) Tiene 11 empleados con especialización en ingeniería, economía e informática (la mayoría tiene maestrías.)

El trabajo típico de la división es: cuantificación y monitoreo estadístico (especialmente relacionadas con los objetivos de ingresos); análisis y cuantificaciones de proyectos de ley que involucren cambios fiscales; divulgación de información estadística a los medios y conferencias de prensa; representación de la SAT en diversos grupos técnicos que involucren asuntos relacionados con impuestos; y elaboración de estudios sobre gastos fiscales, evasión tributaria, y contrabando.

Esta división trabaja como unidad de apoyo para el Ministerio de Finanzas. Su nivel de experiencia y sólidos conocimientos técnicos hacen que esta división sea una voz muy importante y activa en el diseño de la política fiscal en el país.

## **PERÚ**

En Perú, el SUNAT también brinda apoyo al diseño de la política, el cual es liderado por el Ministerio de Finanzas. La RPU se llama Gerencia de Estudios Económicos, que reporta a la Gerencia de Estudios Tributarios y Planeamiento. La RPU cuenta con 18 empleados permanentes y 3 aprendices, quienes generalmente tienen antecedentes académicos en economía (algunos con maestrías y doctorados.) Fue creada hace 15 años.

Las tareas llevadas a cabo por la RPU son pronóstico y monitoreo de ingresos; análisis del impacto económico de los cambios legales; evaluación de propuestas fiscales que involucren política y administración fiscal; preparación de estudios por sectores económicos; estimación de niveles de incumplimiento. Esta unidad ha sido muy efectiva para el proceso del presupuesto y como una función de apoyo para el Ministerio de Finanzas con respecto a política fiscal.

**TANZANIA**

USAID (2009) menciona la experiencia de Tanzania con FPU especializadas dentro de la administración tributaria. La unidad de Tanzania se llama Departamento de Investigación, Política y Planeamiento (RPPD) y opera dentro de la Autoridad Tributaria de Tanzania (TRA). Fue creada en 1995 con apoyo de USAID. El Departamento parece ser una historia exitosa de unidades especializadas en países en vías de desarrollo: tiene ... "la responsabilidad principal de efectuar recomendaciones de política fiscal para que el TRA las dirija al Ministerio de Finanzas. La creación del RPPD llevó a reformas fiscales integrales, creadas internamente y continuas en Tanzania." USAID (2009) lo describe como un "líder eficiente en el establecimiento de la agenda de la política fiscal en el país".

**REFERENCIAS**

*Bird, Richard (2004), Administrative Dimensions of Tax Reform, ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, March edition*

*Barrand, Peter, John Norregaard and Mario Mansour (2008), "Establishing a Tax Policy Capacity", Internal Note for discussion, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, July 2008.*

USAID (2009), *Designing and Establishing Fiscal Policy Analysis Units: a practical guide*, May 2009

*Faria, A. and Z. Yucelik (1995), "The Interrelationship between Tax Policy and Tax Administration", in Tax Policy Handbook, ed. by P. Shome, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund*

*Caso Práctico*

*Tema 1.1*

## **LA ACEPTACIÓN SOCIAL DEL IMPUESTO: LA SIMPLIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS**

**Henri Osmont d'Amilly**

Jefe del Departamento de Simplificación  
Dirección General de Finanzas Públicas  
(Francia)

*SUMARIO: Resumen.- Introducción.- 1. Organización administrativa y resultados resumidos 2001-2008.- 1.1 Puesta en funcionamiento de un dispositivo permanente de simplificaciones.- 1.2 Resultados principales.- 2. Herramientas principales utilizadas para superar las dificultades del ejercicio de simplificación.-2.1. Las leyes anuales de simplificación y el refuerzo de evaluación previa de cualquier regulación legislativa nueva.- 2.2 Problemática de la evaluación numérica de las ganancias inducidas por las medidas de simplificación, para los usuarios de la administración fiscal.*

### **RESUMEN**

La simplificación fiscal asume diferentes formas, por ejemplo el desarrollo de los tele-procedimientos, el mejoramiento de la información y la recepción de diferentes categorías de usuarios de la administración, dominios todos en los cuales Francia es muy activa. Pero el fondo del asunto es lograr regulaciones fiscales más claras y más estables que limiten las obligaciones declarativas a lo estrictamente necesario, y por ende limiten el tiempo que pasa el usuario de buena fe en su comprensión clara antes de cumplir sus obligaciones. Es entonces la lucha contra la complejidad inútil. (Introducción).

De manera pragmática, Francia se ha dotado progresivamente de un dispositivo permanente de simplificación, que ha dado resultados significativos (primera parte).

Desde 2001-2002, la utilización de las propuestas derivadas de la red muestra su potencial pero también sus limitaciones. Por ello, una misión comprometida, "Misión Simplificaciones," fue creada en la administración central en el 2003 para coordinar, animar y evaluar una ambiciosa política, con asociación a la red, y basada en la puesta en ejecución de un proceso permanente de simplificaciones, dentro del marco trienal de los acuerdos de ejecución.

Entre los resultados más significativos, un ejemplo emblemático de los resultados esperados: la eliminación de la declaración de impuesto de aprendizaje para todos los empleadores, y de la declaración relacionada a la formación profesional continua para los empleadores de menos de diez asalariados.

Aunque las dificultades subsisten, estos resultados se pudieron obtener con éxito y se superaron las dificultades del ejercicio de simplificación administrativa con la utilización de nuevas herramientas (segunda parte).

La mayor parte del conjunto de regulaciones y obligaciones fiscales están bajo el amparo de la ley: el recurso a las leyes de simplificación se ha ido imponiendo progresivamente cada año desde el 2003. Por otra parte, a raíz de la entrada en vigencia en el 2009 de la ley orgánica sobre los derechos parlamentarios, se ha sistematizado la exigencia previa de evaluación de cualquier nuevo dispositivo. Sin embargo, la problemática de las cifras de ganancias inducidas por las medidas de simplificación para los usuarios y para la Administración Fiscal, sigue siendo un ejercicio difícil.

El funcionamiento futuro continúa siendo importante y diverso: a continuación dos ejemplos (conclusión):

La modernización y la simplificación de documentos fiscales, que contengan la identidad visual de la nueva "Dirección General de Finanzas Públicas" y los esfuerzos de mejoramiento de la declaración de impuestos sobre la renta previamente llenada.

## **INTRODUCCIÓN**

Simplificar es buscar regulaciones fiscales más claras y más estables que limiten al mínimo necesario las obligaciones de declaración y el costo del ejercicio para los usuarios = el tiempo pasado por el usuario de buena fe en su comprensión clara antes de acatar sus obligaciones.

Simplificar no es tratar de reducir o suprimir el monto de los impuestos adeudados, o sea la recaudación fiscal; tampoco es desregular de cualquier manera, lo cual volvería el subsiguiente control fiscal más difícil facilitando la evasión fiscal.

¿Cuáles son las expectativas y los resultados concretos obtenidos por la Administración Fiscal francesa para simplificar los sistemas y los procedimientos que administra? ¿Qué herramientas y que organización utiliza? Este es el objetivo de mi presentación de esta mañana.

Antes de entrar en materia, algunas precisiones metodológicas sobre este concepto de simplificación que presento.

- No les voy a hablar del recurso de los tele-procedimientos y más generalmente de la desmaterialización en el tema de las obligaciones fiscales, aunque en términos amplios, se trata de una forma de simplificación que contribuye indirectamente a la aceptación del impuesto y a la reducción del costo de la gestión administrativa. Por otra parte, en Francia se registraron este año buenos resultados, particularmente para los impuestos sobre la renta. Podría eventualmente, si ustedes lo desean, proporcionarles algunos detalles sobre este tema.
- Tampoco voy a hablarles de la política muy activa de mejoramiento de la información y de la captación de las diferentes categorías de nuestros usuarios. Esto se concretiza particularmente en la consulta masiva a los centros de información telefónica, los centros de servicios de impuestos (CIS) y más recientemente en la creación en proceso en todo el territorio de una ventanilla fiscal única para los particulares - usuarios, la cual es una de las consecuencias más importantes de la reciente fusión de la Dirección General de Impuestos y de la Dirección General de Contabilidad Pública, que unifica la recaudación y la cobertura de impuestos en Francia. Si ustedes lo desean, también responderé a sus preguntas sobre esta reforma de fondo que por supuesto va a simplificar la vida cotidiana de los contribuyentes. De cualquier manera es importante estar conscientes de que la fusión funciona a nivel nacional y local, y que la nueva Dirección General de Finanzas Públicas agrupa, desde el 2008, a 125,000 agentes y a 5,000 servicios en todo el territorio. Ella va a permitir mejorar el servicio que se presta, ya que hay múltiples sinergias. Será positivo para una aceptación positiva de los impuestos.
- ¿Cuál es entonces el fondo del asunto? el tema es extenso, y la fiscalidad se menciona con frecuencia como un ejemplo típico del exceso de regulaciones y de procedimientos que caracterizan el sistema político - administrativo francés y que son considerados insoportables por los ciudadanos y las empresas.

Si me autorizan esta comparación, la lucha contra la complejidad fiscal frente a la marea montante de las nuevas regulaciones fiscales que se aprueban cada año me recuerda el mito de SISIFO. Una confesión personal: cuando asumí mis funciones de jefe de la Misión de Simplificaciones ante el director general de impuestos, - un hombre de gran cultura - él me animó a leer y a meditar sobre algunas páginas escritas por un gran escritor francés, además premio Nóbel, Albert CAMUS, que muestran que filosóficamente, ¡SISIFE puede ser feliz! El consejo fue bueno y puedo decirles que después de cuatro años de experiencia en esta función, estimo que CAMUS tenía razón.

Antes de concluir con algunas perspectivas prometedoras, voy a tratar de compartir con ustedes la experiencia presentándoles nuestra organización administrativa que se esfuerza por encontrar simplificaciones fiscales y los resultados de estos últimos años (primera parte); las herramientas principales utilizadas para allanar las dificultades del ejercicio (segunda parte),

## **PRIMERA PARTE:**

### **1. ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA Y RESULTADOS RESUMIDOS 2001-2008**

El objetivo es transparente: luchar contra la complejidad inútil y por ende reducir el costo de los "impuestos de papel" para el usuario, y controlar los costos de la gestión de impuestos por parte de la Administración Fiscal.

Después de algunos tanteos, la organización administrativa aceptada en Francia se basa sobre el principio de que una buena medida de simplificación debe simultáneamente servir a los usuarios y a los agentes de la administración fiscal (principio de ganar - ganar). Por ende, entre las múltiples medidas de simplificación utilizadas en Francia desde el 2003, unas cuarenta sirven particularmente para los servicios territoriales, aligerando y simplificando los trabajos materiales de los agentes en la gestión de los expedientes o de los procedimientos de vigilancia.

#### **1.1 Puesta en Funcionamiento de un Dispositivo Permanente de Simplificaciones**

- a) A partir de 2001-2002, el Director General de Impuestos, François Villeroy de Galhau, de *su propia iniciativa*, organizó dos campañas de consultas al conjunto de agentes de la Dirección General de Impuestos, tanto en

los servicios centrales como en la red local, para captar propuestas concretas de simplificación. Una comunicación importante, la novedad del método y la participación de los agentes hicieron que llegaran más de 1,000 propuestas, que él se comprometió a hacer analizar y si posible implementar, regularmente. Finalmente, se pudieron retener 250 medidas significativas y fueron puestas progresivamente en funcionamiento después de los análisis jurídicos, informáticos y presupuestarios.

Sin embargo, esta primera experiencia mostró los inconvenientes de este tipo de dispositivos ya que el flujo de propuestas fue de difícil manejo y no del todo comprensible.

- b) Es por ello que a partir del 2003, la Dirección General de Impuestos se comprometió a establecer un proceso permanente de simplificaciones dentro del marco de su contrato trienal de ejecución.

El objetivo del proceso: suscitar una menor cantidad de propuestas de simplificaciones pero más significativas, prefiriendo una gestión más global, basándose en un **procedimiento de reexaminación del conjunto** (por ejemplo la cadena de seguimiento de una declaración, el seguimiento completo de un expediente). Se enfatizó sobre la necesidad de desarrollar simplificaciones que favorecieran al usuario y que permitieran facilitar los procedimientos racionalizando o suprimiendo numerosas tareas básicamente materiales ejecutadas diariamente por los agentes en el manejo de los expedientes.

- Se creó en el 2003 una misión comprometida para encargarse de esta ambiciosa política de simplificación. Esta se reporta directamente al director general y el equipo está compuesto de cuatro funcionarios de alta jerarquía de gran experiencia. No substituye las "oficinas de oficio" encargadas de la dirección de la gestión de diversos impuestos, pero asegura la *coordinación* y el *funcionamiento* de las nuevas medidas por parte de los expertos, y luego la evaluación de estas. Sus atribuciones cubren el conjunto de la red y demuestran continuamente que es necesario trabajar en conjunto con las otras direcciones del ministerio, y particularmente con la Dirección General de Contabilidad Pública que estuvo al origen de la creación de la Dirección General de Finanzas Públicas en el 2008.

Por ende, la Misión de Simplificaciones debe supervisar en particular:

- La preparación y la buena ejecución, en conjunto con la Dirección de Legislación Fiscal, de todos los proyectos que contengan medidas de simplificación, especialmente dentro del marco de las leyes de simplificaciones legales y financieras;

- El seguimiento de un dispositivo permanente de simplificaciones creado en el 2004<sup>1</sup>, con el fin de promover propuestas concretas de parte de los agentes y servicios, *en menor cuantía pero más significativas que en el pasado;*
- Una reexaminación de los procedimientos y enlaces del procesamiento de los impuestos dentro del marco de las reingenierías ministeriales o Auditorías de modernización, durante las reingenierías internas;
- La promoción de las simplificaciones llevadas a término, adhiriéndose especialmente a la cuantificación, y después resaltar el volumen de las simplificaciones realizadas.

## 1.2 Resultados Principales

- a) Entre las simplificaciones más significativas, se pueden citar:
- La eliminación del impuesto diferencial de los vehículos a motor, (tarjeta del automóvil), que origina la expedición más de 2.1 millones de documentos por año de parte de los contables de impuestos.
  - La reforma del régimen de imposición de las plusvalías inmobiliarias que derivan en una imposición de impuestos preferenciales del 16%, incrementados por las deducciones sociales, y cuya declaración es confiada a los notarios que retienen el impuesto después de la venta del bien: esta reforma permite suprimir 270,000 declaraciones al año y aligera el trabajo de reactivación que funcionaba hasta entonces en relación con las escrituras notariales.
  - La reforma de la gestión de la estampilla fiscal que da como resultado:
    - La eliminación del derecho a estampilla "de dimensión", lo cual simplifica el trabajo de cálculo y de liquidación llevadas a cabo para el registro de 10 millones de escrituras al año.
    - Y, en lo que concierne a la estampilla "móvil":
    - la gratuidad del acceso a la justicia administrativa por parte de todos los justiciables, suprimiendo el derecho de estampillado de 15 • para las solicitudes a las jurisdicciones administrativas y por ende la expedición de 200,000 estampillas fiscales;
    - la supresión de los derechos de estampillado de poco rendimiento percibidos sobre los derechos de inscripción de ciertos concursos y exámenes, causando la eliminación de más de 400,000 estampillas de papel;
    - la eliminación progresiva de las estampillas móviles (permisos de cacería, pasaporte...) por medio de las nuevas modalidades de pago, especialmente por la vía de la desmaterialización, la estampilla electrónica.

---

<sup>1</sup> *En línea sobre Eole, el intranet de la Dirección General de Finanzas Públicas consagrado a la gestión fiscal.*

- Emblemático de esta gestión es la eliminación, por medio de la ley de la simplificación del 20 de diciembre de 2007<sup>2</sup>, de la declaración del impuesto de aprendizaje para todos los empleadores, al igual que la declaración relativa a la formación profesional continua por parte de los empleadores con menos de diez asalariados. Profundizaré más adelante.

Dicha reforma, que ha tomado varios años de esfuerzos, ha permitido suprimir más de **2,4 millones de declaraciones de papel por año** por parte de las empresas (alrededor de 1,1 a 1,3 millones de declaraciones para cada uno de los impuestos). Se necesitaron varias etapas.

- Para comenzar, la Dirección General de Impuestos solicitó en esa época una reingeniería de la cadena de procesamiento de dichos impuestos. Fue llevada a cabo por la Inspección General de Finanzas del ministerio, con el apoyo y el concurso de la Misión de Simplificaciones. La investigación se llevó a cabo comenzando en "el terreno", (los servicios encargados de administrar los impuestos) durante el último trimestre del año 2004. A raíz de las constataciones efectuadas, rápidamente se realizó un informe de parte de la Inspección General de Finanzas en enero del 2005, cuyas conclusiones fueron inmediatamente validadas por la Dirección General de Impuestos.
- Su funcionamiento inicia con la adopción de las disposiciones de simplificaciones fiscales del 7 de diciembre del 2005<sup>3</sup>, que suprime, a partir del 1er de enero 2006, la obligación para las empresas sujetas al impuesto de aprendizaje, de establecer una solicitud expresa, acompañada de todas las piezas justificativas, para ser exoneradas de los gastos que hicieron durante el año a título de dicho impuesto: se eliminaron más de 800,000 expedientes al año de solicitudes de exoneración.
- La reforma concluye entonces con la ley de simplificaciones del 20 de diciembre de 2007, ya citada (artículo 12): los dos impuestos relacionados, el impuesto de aprendizaje (al igual que su sobretasa correspondiente, la contribución al desarrollo del aprendizaje, que se declaraba en el mismo documento), aplicable a todos los empleadores, y la contribución relativa a la formación profesional continua aplicable a los empleadores de menos de diez asalariados, tienen la misma base impositiva, el conjunto salarial de la empresa, y se calculan de la misma manera, con la aplicación de un impuesto

<sup>2</sup> Ley n° 2007-1787 del 20 de diciembre 2007, relativa a la simplificación de la ley (el artículo concerniente es el artículo 12).

<sup>3</sup> Decreto n° 2005-1512 del 7 de diciembre del 2005, relativo a las medidas de simplificación en materia fiscal y la armonización y ordenamiento del régimen de penalización (el artículo concerniente es el artículo 26).

sobre dicha base. Las dos declaraciones pueden entonces suprimirse, a cambio de un adjunto de 5 rúbricas adicionales - y muy breves - en otra declaración fiscal y social ya existente, la declaración anual de información social (conocida como "DADS"). El decreto de aplicación necesario, ya preparado, entra en vigencia el 26 de diciembre de 2007<sup>4</sup>, permitiendo la aplicación de la reforma a partir del 1ro de enero de 2008.

b) También hay que mencionar el esfuerzo particular realizado en el dominio del TVA (Impuesto de Valor Agregado):

- La disminución significativa en las demoras en el procesamiento de solicitudes de reembolso de créditos del TVA, especialmente con la instauración de un puente que permite la transferencia de información contenida en las dos aplicaciones informáticas de la gestión MEDOC (que rige la TVA) y de REBECA (que rige el seguimiento de las solicitudes de reembolso de créditos de TVA); esto ha evidentemente mejorado la aceptación social del impuesto por parte de las empresas.
- La anualidad de los pagos de la TVA de las empresas muy pequeñas acarrea la supresión del pago de cuentas trimestrales para 600 000 empresas;
- La flexibilización de las regulaciones de envío de notificación de recibo (1,9 millones de notificaciones emitidas cada año) que ya no son de obligatoriedad de envío por correo recomendado con acuso de recibo, simplifica en este dominio la tarea del Servicio de Impuestos de las Empresas (SIE);
- La simplificación del régimen del TVA sobre los débitos (reemplazo del procedimiento de autorización previa de la DSF con una simple opción ejecutada por el deudor) permite aligerar el trabajo de las direcciones.

c) Finalmente se han puesto en marcha otras medidas, determinadas, como por ejemplo:

- **Para los particulares:**

- La supresión de la obligación de suscribir una declaración provisional de ingresos en el año del cambio de domicilio fiscal fuera de Francia, que aligera el trabajo del centro de impuestos para los no residentes en la gestión de más de 40,000 expatriados, en adelante regidos por la presentación de su declaración de acuerdo al procedimiento de derecho común.

---

<sup>4</sup> *Decreto n° 2007-1887 del 26 diciembre 2007, artículo 1ro.*

- La exención desde el 2006, para los herederos en línea directa y el conyugue sobreviviente, de la presentación de una declaración de sucesión cuando el activo bruto de la sucesión es inferior a 50 000• (supresión de 100,000 declaraciones al año - *sin adeudar impuestos*).
  - La eliminación de la obligación de la administración de otorgar recibos para ciertas declaraciones suscritas por declarantes terceros en asuntos de sucesión, particularmente las declaraciones de contratos de seguros de vida. Esta medida concierne a **300,000 recibos de papel por año**. Así, la simplificación permitirá acelerar la entrega de las sumas correspondientes a los particulares con derechos a beneficios.
- **Para los profesionales:**
- El aligeramiento de la declaración relativa a la formación profesional de 150,000 empresas de 10 asalariados: la obligación de presentar los documentos justificativos a la administración queda remplazada por una declaración bajo el honor;
  - La eliminación, para los titulares individuales, sometidos al régimen de microempresas, de la obligación de adjuntar a su declaración de ingresos un estado anexo que presente los elementos útiles para el cálculo de sus impuestos profesionales (supresión de 500,000 declaraciones específicas) lo cual simplifica la gestión de los cálculos sobre la base tributaria al permitir la retransmisión automática de la información de interés para los Servicios de Impuestos de las Empresas.

En conclusión, la continuidad de la política de simplificación que se ha iniciado se traduce en numerosas medidas que, enlazadas, dan como resultado **la supresión de varios millones de documentos anuales**, que limitaban considerablemente ciertas funciones de captación, de análisis, de gestión, de relanzamiento de los expedientes, efectuados cotidianamente por los servicios y evitando también numerosos trabajos repetitivos y de poco valor para los agentes.

## **SEGUNDA PARTE:**

### **2. HERRAMIENTAS PRINCIPALES UTILIZADAS PARA SUPERAR LAS DIFICULTADES DEL EJERCICIO DE SIMPLIFICACIÓN**

#### **2.1. Las Leyes Anuales de Simplificación y el Refuerzo de Evaluación Previa de Cualquier Regulación Legislativa Nueva**

Francia no es sin duda el único país en el cual la mayoría de las regulaciones y obligaciones fiscales encuentran su base en las leyes. La mayoría de las medidas de modernización o simplificación deben por ende ser votadas por el Parlamento.

Quisiera insistir en dos "buenas prácticas" que se aprobaron recientemente en nuestras leyes y en nuestras prácticas administrativas.

- a) El recurso cada año a las leyes de simplificación que contienen siempre disposiciones propuestas por la Administración Fiscal.

Esta buena práctica se ha impuesto progresivamente desde el 2003, subrayando que se trata de proyectos de ley, presentados por el Gobierno, o sea propuestas de ley, presentadas por el Presidente de la Comisión de Leyes de la Asamblea Nacional, M. Warsmann, quien está muy consciente de la necesidad de "simplificar las leyes para sanar un mal francés". Evidentemente, involucra siempre un tema de simplificaciones propuestas y discutidas con la administración fiscal.

El interés de recurrir regularmente al vector de leyes de simplificación:

Las ventajas de las leyes de simplificación son múltiples:

- la ley obliga "moralmente" a presentar cada año un tema de simplificaciones fiscales: esto estimula las energías y facilita el trabajo de la Misión de Simplificaciones.
- la ley permite asociar en un mismo texto las medidas directamente aplicables y las habilitaciones reguladas a ejecutar de las medidas de adaptación, de corrección y de simplificación; es así como se rescribió totalmente y se simplificó el régimen de penalizaciones fiscales, codificado en el Libro de Procedimientos Fiscales, por una regulación del 7 de diciembre de 2005, ¡con un contenido de más de 40 páginas!
- Permite tratar a la vez asuntos importantes de modernización pero también corregir múltiples disposiciones legislativas obsoletas, mal redactadas, factores de contencioso y de inseguridad jurídica para los contribuyentes.
- Permite reagrupar en un solo texto, o sea en un solo debate parlamentario y en una sola presentación al Consejo de Estado, un conjunto de medidas

que, a falta de este dispositivo, tendrían que ser presentadas en cada ministerio. Desde este punto de vista, la ley de simplificación es una economía de tiempo tanto para el Gobierno como para el Parlamento y la habilitación para legislar por regulaciones refuerza aún más esta economía de tiempo ya que las regulaciones no producen el mismo debate parlamentario que una ley ordinaria.

- El contenido de los proyectos de ley de simplificación es en gran parte consensual y da lugar a un debate rápido en el Parlamento. La imagen del "auto escoba" sobre todas nuestras complejidades puede ilustrar el interés de este instrumento;
- b) El refuerzo en el 2009 por medio de una ley orgánica, de las exigencias constitucionales relativas a la evaluación de los proyectos de ley y de la publicidad que recibe esta evaluación parlamentaria.

Se trata de una consecuencia de la revisión constitucional del 2008, que apuntalaba especialmente a reforzar los derechos del Parlamento francés.

Para resumir, tratándose del campo sobre esta obligación, concierne al conjunto de medidas fiscales.

El punto importante es que debe analizarse también el impacto sobre las personas naturales y jurídicas, al igual que sobre las administraciones públicas. Se trata de presentar las consecuencias concretas que tendrá la medida, *en particular cuando se trata de crear un nuevo dispositivo*.

Es seguro que en la mayoría de los casos las medidas fiscales presentadas para la Ley de Finanzas ha sido precedida por una evaluación sumaria de sus implicaciones y son objeto de intensas consultas previas.

La novedad es que esta exigencia está sistematizada, que incluye en particular una evaluación de las consecuencias de las disposiciones contempladas en términos de *costo de gestión para las administraciones* - por ende al jefe de la Administración Fiscal - y para los usuarios. Se debe precisar la evaluación de *las consecuencias sobre el empleo de funcionarios públicos*. Otra auténtica novedad, es que los resultados de estas evaluaciones previas deberán ser comunicados al Consejo de Estado y al Parlamento, con el fin de servir de herramienta pública de sustentación de la decisión.

Aunque el dispositivo debería ser más simple para las disposiciones introducidas por vía de enmiendas a discutirse en el Parlamento, es legítimo esperar al término un efecto beneficioso: una menor complejidad en las nuevas regulaciones fiscales gracias al carácter público de estas evaluaciones previas - se trata pues de una "barrera de protección" y será interesante darle seguimiento a su implementación.

## **2.2. Problemática de la Evaluación Numérica de las Ganancias Inducidas por las Medidas de Simplificación, para los Usuarios de la Administración Fiscal**

Se trata de un ejercicio difícil ya que el corazón de la política de simplificación es muy heterogéneo:

- Fusión de las declaraciones o de los procedimientos existentes (ejemplo ya mencionado del campo de simplificación de los impuestos anexos sobre los salarios);
- Reemplazo de la producción de documentos justificativos para las declaraciones bajo el honor;
- Reemplazo de los procedimientos de consentimiento o autorizaciones por simples declaraciones;
- Desconcentración de una competencia;
- Supresión de los sistemas derogatorios;
- Homogenización de la base;
- Supresión de los procedimientos o de las obligaciones de valor débil agregado, o hasta nulo;
- Aclaración de las regulaciones fiscales confusas.

Si las medidas de simplificación son siempre documentadas en relación con las economías que producen, *particularmente en el volumen de documentos fiscales eliminados* y el tiempo economizado por los usuarios y las Administraciones, no es siempre fácil hacer evaluaciones científicas.

Tratándose de la Administración fiscal, si los gastos anexos de impresión de formularios o declaraciones, al igual que los gastos de correo pueden ser fácilmente medibles, la verdadera dificultad está en medir la ganancia inducida en términos de tiempo consagrado por cada agente a la gestión de un procedimiento simplificado.

Se razona en el equivalente tiempo-completo, para medir la cantidad de minutos, de horas o de días que se economizarán. Con frecuencia es posible, pero no todo el tiempo.

Podría ilustrar mi propósito si desean hacerme preguntas.

A pesar de esta dificultad conceptual, lo que es cierto es que desde el 2003, que fue la primera vez que se realizó en Francia, la administración fiscal se comprometió a hacer una investigación de productividad que la ha llevado a imponerse la regulación de no reemplazar a un funcionario sobre dos que se jubilen, sin por lo tanto desmejorar el servicio prestado a los usuarios. La política activa de simplificación por supuesto ha contribuido, al igual que la ambiciosa política de desarrollo de los tele-procedimientos y de unificación

de los sistemas de información existentes entre la Dirección General de Impuestos y la Dirección General de Contabilidad Pública.

Llego a la conclusión, para hablarles de dos grandes acciones de simplificación muy prometedoras sin concluir aún y que son muy diferentes: esto ilustra la variedad del trabajo.

**1- La primera**, es una acción ambiciosa de modernización progresiva de todos los documentos fiscales, con el fin de simplificar y mejorar la identidad visual.

Hemos iniciado la refacción del conjunto de notificaciones de imposición listados (impuesto sobre la renta, impuestos locales, deducciones sociales), equivalente este año a más de 100 millones de documentos dirigidos a los contribuyentes.

Las lecturas son más legibles y más coherentes; sobre la forma, una presentación general idéntica sobre fondo blanco, y una organización de las informaciones necesarias para los contribuyentes correspondiente a un formulario de tres bloques:

- "sus referencias";
- "su situación" = (con indicación clara de los montos a pagar)"
- "para su información" = es un bloque de "contactos" que presenta a los usuarios el conjunto de los interlocutores en el seno de la administración fiscal, para los particulares con la presentación de los centros de impuestos-servicios (contactos telefónicos), y su centro local de finanzas públicas, de ahora en adelante ventanilla única en materia de información sobre su situación personal (base imponible y cobro del impuesto adeudado) o la entrega de documentos fiscales.

**2- Segunda obra:** la declaración de impuestos completada con anterioridad:

Progresivamente, los contribuyentes reciben un formulario de declaración anual de impuestos sobre la renta donde aparecen los elementos conocidos por la administración, para que ellos los verifiquen. Esta etapa es relativa a los distintos ingresos salariales y una gran parte de los ingresos de capitales muebles. El objetivo es facilitar y recortar el tiempo necesario para los particulares en cumplir con su obligación declaratoria. El ideal es que solamente tengan que devolver una declaración completada previamente y firmada sin modificación.

A término, esta innovación debería facilitar grandemente la aceptación del impuesto y contribuir objetivamente a una simplificación de prioritaria importancia. ¡A continuar!

*Caso Práctico*

*Tema 1.1*

## **LA ACEPTACIÓN SOCIAL DEL IMPUESTO: LA SIMPLIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS**

**Nelson Hernández**  
Director General de Rentas  
Dirección General Impositiva  
(Uruguay)

*SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La aceptación social del impuesto.- 3. El rol de la Administración Tributaria.- 4. Enunciación de un caso práctico: "El proceso de la Reforma Tributaria en Uruguay".- 4.1 La reforma como proceso.- 4.2 La simplificación del sistema.- 4.2.1 Derogación de un elevado número de impuestos.- 4.2.2. Derogación de exoneraciones - ampliación de la base imponible.- 4.2.3. Impuesto a la renta de las personas físicas "dual".- 4.2.4. IRPF con escasas deducciones y alícuotas relativamente bajas.- 4.2.5. Regímenes simplificados para contribuyentes de reducida dimensión económica.- 4.2.6. Etapa actual del proceso de reforma.*

### **1. INTRODUCCIÓN**

Todas las teorías económicas aceptan en mayor o menor medida que el Sector Público está llamado a cumplir un rol en la economía.

Una de las funciones que indiscutiblemente se le asigna, es la de detraer de la economía los recursos necesarios para financiar el gasto público.

Dentro de los distintos instrumentos hábiles para la detracción de recursos se encuentran los tributos, y en particular la recaudación de impuestos.

Al diseñar la política tributaria se estará arbitrando entre distintos criterios tendientes a distribuir entre la sociedad en su conjunto el costo del gasto público.

A tales efectos, tradicionalmente desde la teoría de la hacienda pública se ha identificado al "principio del beneficio" y al de la "capacidad contributiva" como los principios básicos en esta materia.

De acuerdo con el principio del beneficio, cada ciudadano debe contribuir al financiamiento de las cargas públicas en función de los bienes y servicios que el Estado le proporciona.

En cambio, si nos atenemos al principio de la capacidad contributiva, la contribución al financiamiento del gasto público se debe realizar en función de las posibilidades económicas de cada uno, con total prescindencia del beneficio que obtenga de la actividad del sector público.

En la concepción del Estado moderno, donde la función redistributiva es relevante, ha primado claramente el principio de la capacidad contributiva, más acorde con la justicia y la equidad.

Sin perjuicio de los matices y énfasis propios de la ideología subyacente, todas las corrientes ideológicas reconocen el rol fundamental que juegan los impuestos en la vida democrática.

## **2. LA ACEPTACIÓN SOCIAL DEL IMPUESTO**

Si resulta tan evidente la importancia que tienen los impuestos en la vida contemporánea, cabe preguntarse entonces: ¿por qué los contribuyentes son tan reticentes a pagarlos?, ¿qué es lo que genera tal resistencia?, en definitiva, ¿por qué no existe una aceptación social total de los impuestos?.

Las interrogantes planteadas pueden ser analizadas desde diferentes enfoques y disciplinas.

Las posibles respuestas son múltiples y de diversa índole, y su análisis excede largamente el objeto de esta presentación, no obstante en este caso, interesa señalar algunas causas vinculadas al tema analizado:

### **a) La "contracara" del pago de los tributos: los servicios públicos. La legitimación social del sistema tributario**

Resulta indudable que si el Estado no presta buenos servicios públicos la propensión de sus ciudadanos al pago de los impuestos será (en el mejor de los casos) baja.

Todos los ciudadanos en mayor o menor medida, conciente o inconcientemente analizan desde la óptica del principio del beneficio la

relación que guardan los impuestos que abonan con los servicios públicos por ellos utilizados.

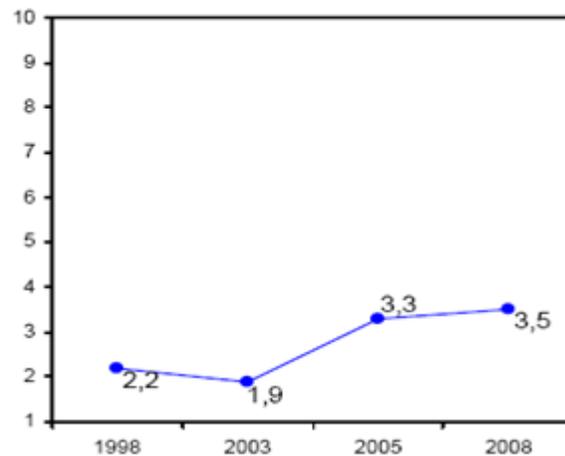
En economías emergentes, en particular en América Latina, los resultados de esa comparación no suelen ser buenos.

Existen estudios de opinión pública a nivel de Latinoamérica<sup>1</sup> que evidencian una realidad preocupante, donde ante la pregunta ¿Cuán justificable cree Ud. que es evadir impuestos? se evidencia que los latinoamericanos han aumentado la justificación de la evasión de impuestos desde 1998 a la fecha.

### MORAL FISCAL

#### AMÉRICA LATINA 1998 - 2008 / TOTALES POR PAÍS 2008

- P. En una escala de 1 a 10, donde 1 es "Para nada justificable" y 10 es "Totalmente justificable", ¿Cuán justificable cree Ud. que es evadir impuestos? \*Aquí solo promedio.



**Fuente:** Latinobarómetro 1998 - 2008

Asimismo, del mismo estudio surge nítidamente que los ciudadanos latinoamericanos no están para nada conformes con los servicios que reciben del Estado.

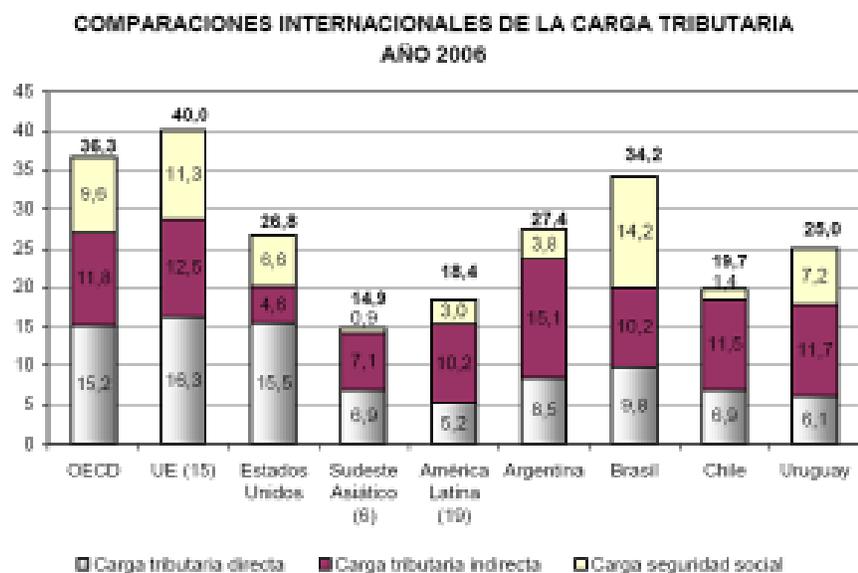
<sup>1</sup> Informe 2008 Corporación Latinobarómetro Páginas 41 y siguientes.

## TEMA 1.1 (Uruguay)

Por otra parte en Latinoamérica se verifica una realidad que implica que muchos de los ciudadanos que pagan impuestos no reciben o no utilizan prácticamente servicios del Estado, y en forma simultánea el que recibe o utiliza dichos servicios no paga impuestos.

De este modo, los ciudadanos de ingresos mas altos (y por lo tanto los que deberían estar más gravados) no reciben casi beneficios del sector público, teniendo en consecuencia la percepción de que los fondos recaudados se gastan mal, hipótesis que no tiene porque ser necesariamente correcta.

En forma concomitante a lo dicho anteriormente, se verifican altos grados de evasión e informalidad, lo cual conlleva a que aquellos que pagan regularmente sus obligaciones tributarias se vean afectados por una alta presión tributaria, mientras que la economía en su conjunto está sujeta a guarismos de presión tributaria bajos<sup>2</sup>, tal como lo demuestra el gráfico siguiente.



**FUENTE:** Gomez Sabaini, Ricardo Martner

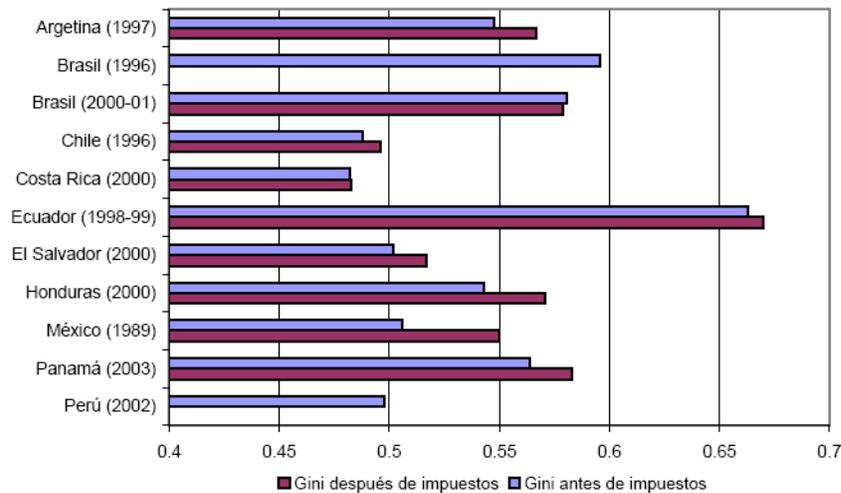
También corresponde señalar que en varios países latinoamericanos, por diversos motivos se han establecido sistemas tributarios claramente regresivos<sup>3</sup> que afectan en forma negativa la percepción social de los mismos.

<sup>2</sup> Ver Gómez Sabaini y Martner, documento presentado en el XX Seminario Internacional de Política Fiscal (CEPAL) "América Latina: Panorama global de su sistema tributario y principales temas de política".

<sup>2</sup> Gómez Sabaini y Martner (op. cit.)

Esto se visualiza claramente si se analiza la evolución del Índice de Gini antes y después de la acción de la política tributaria. Es ese sentido se verifica que en la mayoría de los países latinoamericanos el Índice de Gini post impuestos crece respecto del índice calculado antes de apreciar los efectos de la acción del sistema tributario.

**AMÉRICA LATINA: EFECTOS DISTRIBUTIVOS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA  
(COEFICIENTES DE GINI ANTES Y DESPUÉS DE IMPUESTOS)**



FUENTE: Gomez Sabaini (2005-b)

Esta realidad, denota una falta de legitimación del sistema impositivo que contribuye a su no aceptación por parte de la sociedad civil.

**b) La complejidad del sistema tributario**

Resulta evidente que la complejidad del sistema implica un obstáculo para el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Es que la simplificación del sistema contribuye por diferentes aspectos al cumplimiento voluntario, y por ende a la aceptación social del impuesto.

**El impacto en los pequeños y medianos contribuyentes**

Un primer aspecto a destacar en este sentido es que la complejidad del sistema determina un incremento en el costo de cumplimiento. En efecto, a mayor complejidad, se requiere mayor y mejor asesoramiento por parte de los contribuyentes, lo cual trae ineludiblemente asociado su correspondiente costo.

Esta realidad implica que en el umbral de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) muchas veces el costo de cumplimiento adquiere una importancia relativa trascendente frente al costo tributario propiamente dicho.

En ciertas circunstancias, el costo de cumplimiento incluso puede llegar a superar al costo de los tributos involucrados.

En este perfil de contribuyentes de reducida dimensión económica, el costo de cumplimiento puede llegar a ser un factor determinante a la hora en que dichos contribuyentes deciden su inclusión o no en el sector formal de la economía.

La simplificación del sistema tributario para este perfil de contribuyentes no solo tiene connotaciones tributarias, sino que también presenta implicancias sociales muy relevantes, pudiendo determinar la cobertura o no por las políticas públicas de seguridad social de contingentes importantes de la población.

Por lo tanto, deberán extremarse los esfuerzos para lograr un régimen adecuado a la realidad económica y social de cada país.

Por otra parte, un adecuado diseño de sistemas simplificados aplicable para emprendimientos de reducida dimensión económica, puede constituirse en un doble incentivo para la inclusión en el sector formal de la economía, posibilitando no solo una reducción en el costo de cumplimiento sino también una efectiva reducción en el costo de los tributos a través de la definición de regímenes fictos.

De este modo un régimen tributario simplificado para este tipo de entidades puede constituirse en un interesante aliciente para la formalización de su actividad.

### **El impacto en el resto de los contribuyentes**

Un segundo aspecto a señalar es que los sistemas complejos, con diversos tratamientos diferenciales, con múltiples excepciones, contribuyen a la proliferación de interpretaciones que en muchos contribuyentes constituyen una verdadera "tentación" hacia prácticas elusivas, consecuencia de esquemas de planificación fiscal muy sofisticados.

La planificación fiscal que se aprovecha de la complejidad del sistema montando verdaderas obras de "ingeniería fiscal" socavan la base de la aceptación social del impuesto.

Si bien estas prácticas no se pueden erradicar definitivamente con el diseño de sistemas sencillos, resulta incontrovertible que por esta vía se puede reducir en forma considerable su práctica.

**c) Incapacidad de control - percepción de riesgo**

Vinculado con el punto anterior, no es necesario abundar en argumentos para demostrar que el control de un sistema tributario complejo resulta mucho más difícil para la Administración Tributaria, que el vinculado a un sistema sencillo.

La dificultad se incrementa además si se considera que se genera un fenómeno de retroalimentación de la misma, debido a que el sistema tributario complejo es difícil de controlar, y en tanto promueve prácticas de ingeniería fiscal y planificación tributaria, éstas implican una dificultad adicional aún mayor para la Administración Tributaria en su tarea de control.

Por lo tanto resulta necesario que la complejidad del sistema tributario guarde una adecuada relación con el grado de desarrollo de la Administración Tributaria encargada de gestionarlo.

En ese sentido, al momento de definir las políticas tributarias se deberá considerar muy especialmente las capacidades de la Administración para atender los requerimientos que el diseño del sistema tributario le impone, en éste como en tantos otros casos resulta aplicable aquello de que "un sistema tributario vale lo que valga la organización encargada de administrarlo<sup>4</sup>.

Asimismo, también deberá considerarse el nivel de desarrollo y penetración de los avances tecnológicos en la sociedad de referencia.

Aquí interesa destacar que para un efectivo cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes resulta necesario que los mismos perciban un riesgo efectivo frente a la hipótesis de no cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los sistemas tributarios extremadamente complejos, que no pueden ser efectivamente controlados por las administraciones atentan contra la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, lo cual redundará en una erosión del cumplimiento voluntario y de la aceptación del sistema.

---

<sup>4</sup> *Richard Musgrave*

### **3. EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Respecto a los factores reseñados en los ítems anteriores, es importante señalar que las administraciones tributarias pueden tener diferentes grados de incidencia sobre ellos, yendo desde una incidencia efectiva relevante sobre ciertos aspectos, hasta otros en los que su incidencia efectiva es prácticamente nula.

En efecto, el margen de incidencia que puede tener la administración tributaria respecto de la calidad de los servicios públicos brindados a los ciudadanos es prácticamente nulo, apenas podrá incidir sobre los servicios que ella misma otorgue a sus usuarios (contribuyentes).

Pero en otros de los factores su nivel de incidencia puede llegar a ser mayor.

Tal es el caso, por ejemplo, en su rol de asesor del Poder Ejecutivo en la elaboración de las políticas tributarias, donde además del asesoramiento técnico tributario propio de su especialidad en la materia, debe además estar siempre vigilante de que el sistema no adquiera una complejidad de tal magnitud que implique que el mismo se torne incontrolable, identificando y señalando a quienes tienen la responsabilidad de delinear la política tributaria, las desviaciones que se constaten.

Resulta entonces muy importante que las administraciones tributarias asuman un rol activo, vigilante respecto a la simplicidad del sistema, debido que en general son los únicos actores que participan en el proceso de la sanción de las leyes que se preocupan respecto de esta materia, y nadie mejor que ellas conoce sus posibilidades de implementación y control de las políticas aprobadas.

En forma paralela con esto la Administración Tributaria deberá dispensar los máximos esfuerzos para brindar un servicio de atención y ayuda al contribuyente que le permita a éste poder cumplir con todos los requerimientos establecidos por el sistema.

También corresponde señalar que la Administración Tributaria puede asumir el rol de promover, apoyar y asesorar en materia de educación tributaria.

Mediante esta tarea se pretende transmitir valores de responsabilidad y solidaridad social a las nuevas generaciones. Se trata de un emprendimiento en el que los resultados se visualizarán en el largo plazo.

En suma, la Administración no solo está llamada a desempeñar un rol protagónico insustituible en el control y la represión del fraude fiscal, sino que también deberá a través de la colaboración con el Poder Ejecutivo, con

los contribuyentes, y con apoyo a las tareas de educación tributaria, contribuir en todo lo posible a la formación de una percepción social de aceptación al sistema tributario aumentando el grado de colaboración social con la administración.

#### **4. ENUNCIACIÓN DE UN CASO PRÁCTICO: "EL PROCESO DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN URUGUAY"**

Mediante el ejemplo del proceso de reforma tributaria recientemente implantada en Uruguay se pretende demostrar cómo en el mismo se pueden identificar varios aspectos que están enfocados en el objetivo del logro de la aceptación social de los impuestos.

En ese sentido se analizará con un énfasis especial como mediante la simplificación del sistema se logra dicho objetivo, y además se señalarán también otras medidas que perseguían el mismo objetivo.

##### **4.1. La Reforma como Proceso**

El primer aspecto a destacar es la idea de concebir a la reforma tributaria como un proceso y no como un acto aislado que se agote en si mismo.

Tradicionalmente en América Latina se han concebido a las distintas reformas tributarias como meras reformas de tipo normativo, considerando que con la modificación de las normas que fijaban la estructura tributaria se agotaba la reforma.

En cambio, en el caso analizado, se conceptualizó a la reforma como un proceso gradual, pautado por una visión estratégica que "tienda" a profundizar cada vez más los objetivos propuestos a priori.

De este modo se pueden identificar una serie de acciones previas a la reforma propiamente dicha, que fueron generando condiciones básicas para un funcionamiento adecuado del nuevo sistema, considerando muy especialmente la aceptación social del mismo.

##### **La Reforma de la Administración Tributaria**

En línea con lo manifestado anteriormente la reforma comenzó con una profunda reforma de la Administración Tributaria, de modo que la misma estuviese preparada para enfrentar con total capacidad los desafíos de un nuevo sistema tributario.

De nada sirve diseñar un sistema técnicamente perfecto si luego los organismos encargados de gestionarlo y fiscalizarlo no están capacitados para hacerlo.

### **Educación Tributaria**

En una segunda instancia se perfeccionó y extendió el proceso de educación tributaria a nivel de la educación primaria, explicándole a los niños los conceptos elementales vinculados a los impuestos, pero fundamentalmente transmitiéndole valores básicos de solidaridad ciudadana.

En este proceso educativo se contó con el apoyo de psicólogos y pedagogos que articularon una estrategia de capacitación acorde al público objetivo, donde las actividades lúdicas adquieren una importancia relevante.

Esta tarea implicó una actuación conjunta de la Administración Tributaria con todos los niveles (desde las máximas autoridades hasta los propios docentes que impartían los cursos) de los organismos que gestionan la educación en Uruguay.

Mediante esta acción se pretende introducir cambios en la escala de valores ciudadana de modo que en el largo plazo, la ciudadanía denote un comportamiento tributario más adecuado a parámetros de equidad y solidaridad deseados.

### **Consulta ciudadana**

En tercer lugar, luego que se tuvo una propuesta definida para la nueva estructura tributaria se abrió una etapa totalmente novedosa para la historia fiscal del país: la consulta ciudadana.

Esta actividad consistió en que una vez que se dieron a conocer a la opinión pública los pilares básicos del sistema tributario propuesto, se abrió una instancia para que los ciudadanos opinen al respecto, ya sea en forma individual, o a través de las distintas organizaciones que componen la sociedad civil.

De este modo todos los sectores de actividad - gremiales empresariales, sindicatos obreros, organizaciones diversas, ciudadanos en general - luego de conocer los lineamientos básicos, hicieron llegar al Ministerio de Economía y Finanzas sus opiniones respecto a los lineamientos publicados y sus propuestas alternativas.

En un arduo trabajo se analizaron los planteamientos emanados de la sociedad civil, y se recogieron aquellas sugerencias que se consideraron

congruentes con el interés general y compatibles con el estado de avance de la administración tributaria.

Con esta actividad, digna de las mejores tradiciones democráticas del país, se consideró que la participación ciudadana iba a implicar un involucramiento con el nuevo sistema tributario que contribuiría posteriormente a mayores niveles de aceptación social del mismo.

## **4.2. La Simplificación del Sistema**

En términos generales la reforma del sistema implicó una profunda simplificación del mismo, la cual se puede apreciar desde distintas ópticas.

Para dimensionar el grado de simplificación resulta necesario considerar la estructura tributaria de partida, para poder en la comparación evaluar la intensidad de la acción simplificadora.

Desde ese punto de vista, se partió desde una situación inicial muy compleja, constituida por una constelación caótica de tributos surgida de modificaciones parciales derivadas de visiones coyunturales y no integrales del sistema<sup>5</sup>.

### **4.2.1. Derogación de un Elevado Número de Impuestos**

El sistema tributario anterior contaba con un elevado número de impuestos (28), de los cuales la mayoría de ellos eran totalmente ineficientes y distorsivos de la actividad económica.

En esa estructura, 9 impuestos representaban el 95,5% de la recaudación, mientras que los 19 restantes recaudaban solamente 4,5%.

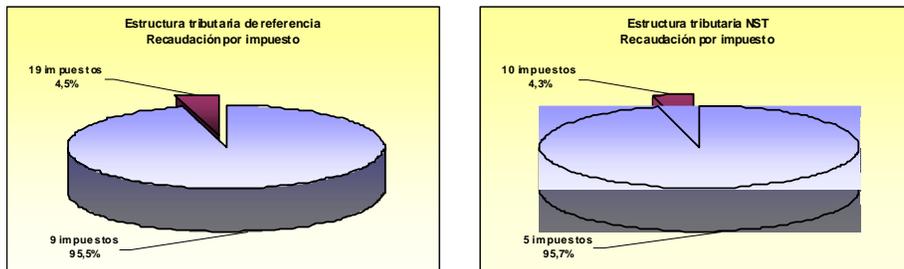
La estructura surgida con el nuevo sistema tributario, presenta una realidad totalmente diferente: 5 impuestos recaudan el 95,7% del total, mientras que 10 recaudan el 4,3%.

La modificación verificada luego de la reforma tributaria es muy evidente, tal como lo evidencian las gráficas que se exponen a continuación:

---

<sup>5</sup> Documento de consulta pública MEF ([http://www.mef.gub.uy/documentos/consulta\\_publica\\_rt.pdf](http://www.mef.gub.uy/documentos/consulta_publica_rt.pdf) )

### Estructura del sistema tributario antes y después de la reforma<sup>6</sup>:



La reforma tributaria derogó 14 impuestos y facultó al Poder Ejecutivo a derogar 3 más, habiéndose hecho uso de esa facultad para el caso del Impuesto a la Compra de Moneda Extranjera.

Los impuestos derogados fueron:

- Impuesto a las Retribuciones Personales
- Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social
- Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias
- Impuesto de Control del Sistema Financiero
- Impuesto a los Específico a los Servicios de Salud
- Impuesto a las Pequeñas Empresas
- Impuesto a las Comisiones
- Impuesto a las Telecomunicaciones
- Impuesto a las Tarjetas de Crédito
- Impuesto a las Ventas Forzadas
- Impuesto a las Rentas Agropecuarias
- Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas
- Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público
- Impuesto a los Concursos, Sorteos y Competencias

Estos impuestos derogados dificultaban mucho la gestión de los organismos fiscalizadores, e incrementaban el costo de cumplimiento de los buenos contribuyentes.

#### 4.2.2. Derogación de Exoneraciones - Ampliación de la Base Tributable

El sistema tributario anterior presentaba una gran cantidad de exoneraciones, muchas de las cuales habían ido perforando la estructura del sistema, priorizando y atendiendo a reclamos parciales y sectoriales, ajenos al interés general, afectando en muchos casos el principio de equidad.

<sup>6</sup> Fuente: Asesoría Económica DGI

Con la ampliación de la base tributaria se pretendió corregir situaciones de evidente inequidad, a la vez de desmotivar prácticas de planificación tributaria y elusión promovidas por el desorden del régimen anterior.

Tanto en la imposición al consumo como en la vinculada a las rentas, la reducción del gasto tributario permitió además una reducción en las alícuotas nominales vigentes.

#### **4.2.3. Impuesto a la Renta de las Personas Físicas "dual"**

El diseño del IRPF previó una estructura dual para este impuesto.

Uno de los factores ponderados en la decisión de un sistema dual fue la mayor simplicidad que implica frente a un impuesto tradicional o sintético.

Con esta modalidad, se implementó un impuesto donde las rentas de categoría II (rentas de capital) al estar gravadas a una alícuota proporcional (flat) permiten mecanismos de retención en la fuente liberalizadoras para con el contribuyente.

Este efecto debe ser particularmente considerado, habida cuenta que en Uruguay el impuesto a la renta personal había estado derogado durante los últimos 33 años, por lo tanto los ciudadanos no estaban familiarizados con los requerimientos de este impuesto.

Como las rentas derivadas del factor capital están gravadas por una alícuota plana, se determinó una retención definitiva en la fuente que libera al totalmente al contribuyente, incluso de la presentación de la declaración jurada.

Con esta alternativa de diseño se evitó que un número muy importante de contribuyentes tuvieran que liquidar el impuesto, pero contribuyendo igualmente al financiamiento de las cuentas públicas.

#### **4.2.4. IRPF con Escasas Deducciones y Alícuotas Relativamente Bajas**

El IRPF finalmente aprobado admite un número escaso de deducciones, algunas de ellas proporcionales al ingreso (aportes previsionales), o mediante partidas fictas (cargas familiares).

De este modo, al igual que en el punto anterior se procuró que muchos contribuyentes quedaran liberados de la presentación de la declaración jurada, previéndose que los empleadores puedan realizar retenciones definitivas y liberatorias para con el contribuyente.

Indudablemente que las deducciones sean pocas y sencillas coadyuva a este objetivo, y además facilita el control de los contribuyentes por parte de los organismos fiscalizadores.

#### **4.2.5. Regímenes Simplificados para Contribuyentes de Reducida Dimensión Económica**

En el convencimiento que la informalidad atenta contra la solidaridad ciudadana, erosionando las bases de credibilidad del sistema, impactando directamente en la aceptación social del sistema, se entendió necesario implementar medidas que enfocaran especialmente esta realidad.

La tarea se encaró además considerando la particular relevancia que las pequeñas y medianas empresas tienen en la economía del país.

En consecuencia, la solución propuesta debía por un lado servir de estímulo para que los pequeños emprendimientos ingresen en el sector formal de la economía, logrando de esta forma que los trabajadores de dichos sectores se incorporen a la cobertura de la seguridad social, pero sin que ello se constituya en una forma de disminución de la base tributaria del resto de los contribuyentes del sistema.

Esto último significa que el régimen simplificado no debería convertirse en una "ventana de salida" desde la formalidad hacia la informalidad, sino todo lo contrario, es decir que sea una verdadera "puerta de ingreso" hacia la formalidad; por otra parte, tampoco puede servir como un instrumento de "perforación" del sistema.

Se había constatado en experiencias anteriores que estos regímenes simplificados podían afectar la base imponible de dos formas:

##### **a) Prácticas de enanismo fiscal**

Con estas prácticas, mediante sub declaración de ingresos o de otros factores, ciertos contribuyentes que deberían estar incluidos en el régimen general de tributación, deliberadamente quedan incluidos en estos regímenes especiales, beneficiándose de las ventajas de dichos regímenes.

##### **b) PYMES generadoras de pérdidas fiscales para contribuyentes de mayor porte**

En este caso, ciertos contribuyentes fraccionan artificialmente determinadas actividades que en la realidad se encuentran integradas en una única empresa pero por esta vía formalmente aparecen siendo facturadas por empresas aparentemente independientes.

De este modo, se crean ciertos esquemas donde la empresa artificial se beneficia del régimen simplificado, con una carga tributaria reducida, mientras que la empresa principal computa el gasto incurrido con esta entidad, beneficiándose en la deducción de la alícuota general del impuesto corporativo.

Atendiendo el riesgo anteriormente señalado, se tuvo especial precaución en que los bienes o servicios facturados por quienes se encuentran comprendidos en estos regímenes especiales, no constituyan costos ni gastos deducibles del impuesto a la renta corporativo.

De este modo se pretende desestimular las prácticas señaladas de "enanismo fiscal", así como también la disminución de base imponible en el sistema general.

Lo anterior implicó el establecimiento de la denominada "regla candado" que no permite la deducción en el impuesto corporativo de gastos y costos incurridos con empresas incluidas en regímenes especiales de tributación.

Por lo expuesto, estos sistemas simplificados prácticamente están dirigidos a emprendimientos que están enfocados a la venta al público, y no en procesos de ingeniería fiscal, integrados con otras empresas.

De todas formas, el sistema permite en ciertas circunstancias atendiendo situaciones particulares excepcionar determinadas actividades o negocios.

Otro aspecto que mereció especial atención fue el de realizar una adecuada estratificación de los pequeños y medianos contribuyentes, asociándoles regímenes especiales que se correspondan con su realidad.

Partiendo de la premisa que no todos los pequeños y medianos contribuyentes son iguales, se previeron diferentes estratos con soluciones adecuadas para cada uno de ellos.

En ese contexto se previeron tres regímenes especiales diferentes:

- a) Monotributo
- b) IVA mínimo
- c) Régimen ficto de determinación de la renta

En el diseño de los mismos se tuvieron en cuenta las consideraciones establecidas anteriormente a efectos que el sistema realmente contribuya a la formalización de pequeños emprendimientos que se encontraban en la informalidad, tratando que las empresas que ya estaban dentro del sector formal de la economía no pasen a sistemas donde la calidad de la información que aporten sea inferior.

En forma concomitante con lo anterior, se dispuso un blindaje del régimen general, no permitiendo el cómputo de crédito fiscal por las compras realizadas por parte de empresas del régimen general a empresas incluidas en los literales a) y b) siguientes.

Respecto a la formalización de nuevas empresas incluidas en el literal a) se verificaron 5.206 inscripciones durante el año 2008 (primer año civil integro luego de la vigencia del nuevo sistema), mientras que del literal b) las inscripciones ascendieron a 4.877 durante el mismo período.

Las cifras expuestas son relevantes si se considera que el total de empresas incluidas en cada una de las categorías al inicio del año 2008 ascendía a 15.500 y 30.600 respectivamente.

#### **a) Monotributo**

Para el nivel de contribuyentes más pequeños se estableció el pago de una única prestación denominada "monotributo", que sustituye el pago de cualquier otro tributo, incluso los vinculados a la financiación de los regímenes de seguridad social.

Los contribuyentes que pretendan ingresar al referido régimen deben cumplir con una serie de condiciones, a saber:

Forma jurídica: solo pueden acceder a este tributo las empresas unipersonales con hasta un dependiente, o sociedades de hecho integradas por dos socios (o tres en caso que sean familiares) sin dependientes.

Nivel máximo de ventas: para poder ingresar al régimen los ingresos de la empresa no pueden superar una cifra anual fijada en aproximadamente U\$S 24.500 (dólares americanos veinticuatro mil quinientos) en el caso de las sociedades de hecho y los U\$S 14.700 (dólares americanos catorce mil setecientos)

Condiciones físicas: los contribuyentes del monotributo no pueden poseer más de un puesto o local cuyas dimensiones no pueden superar los 15m<sup>2</sup> (quince metros cuadrados)

Dentro del régimen solo se permiten ventas a consumidores finales.

Por último cabe consignar que las empresas que estaban en el régimen general al aprobarse el monotributo, tuvieron un período de 90 días para solicitar su pasaje hacia el nuevo régimen.

**b) IVA mínimo**

Este régimen implica el pago de una partida única mensual en concepto de Impuesto al Valor Agregado, y la exoneración del impuesto a la renta corporativo.

Por lo tanto, con el pago de una partida única mensual (además del pago de las contribuciones a la seguridad social) la empresa regulariza su situación con el Fisco.

A diferencia del régimen de monotributo, no sustituye el pago de las contribuciones especiales de la seguridad social.

Para quedar incluidos en este régimen los ingresos de los contribuyentes no pueden superar los U\$S 24.500 (dólares americanos veinticuatro mil quinientos) anuales.

Una vez que un contribuyente pasa a estar gravado por el régimen general no puede volver a este régimen hasta que no hayan pasado 3 ejercicios en el régimen general.

Estas empresas no tienen la limitación de tener que vender exclusivamente a consumidores finales, pero de todos modos no hay que perder de vista que la facturación de entidades incluidas en este régimen no es deducible en el impuesto a la renta empresarial.

**c) Régimen ficto de determinación de la renta**

Este régimen solamente afecta la liquidación del impuesto a la renta corporativo, para los demás impuestos el régimen no prevé nada especial, siendo de aplicación las soluciones generales.

Este régimen permite determinar la renta de la empresa en forma ficta, sin necesidad de tener una contabilidad suficiente de acuerdo a las normas contables.

La renta fiscal se calcula como un porcentaje del total de ingresos de la empresa, admitiendo alguna deducción según el giro de la empresa. El porcentaje a aplicar sobre los ingresos varía en función del nivel de ingresos de la empresa.

La entrada y salida de este régimen es totalmente libre.

La facturación de estas empresas es totalmente deducible por empresas incluidas en el régimen general de tributación.

#### **4.2.6. Etapa Actual del Proceso de Reforma**

Consecuente con la idea de promover y facilitar la formalización de los emprendimientos de reducida dimensión económica se han implementado recientemente dos medidas que contribuyen fuertemente a los objetivos propuestos.

Las mismas surgieron de las propuestas recibidas como consecuencia de una nueva consulta pública convocada por el Ministerio de Economía y Finanzas, conjuntamente con el Programa Uruguay Fomenta.

##### **Inclusión gradual en el régimen de IVA mínimo**

Durante el mes de julio de 2009 se remitió al Parlamento Nacional un Proyecto de Ley que dispone un régimen especial para las empresas que inician actividades e ingresan en el sistema de "IVA mínimo".

La novedad del régimen implica que durante los tres primeros años de permanencia en el régimen la empresa pagará solamente un porcentaje de la cuota de IVA mínimo, según el siguiente cuadro:

Primer ejercicio:	25%
Segundo ejercicio:	50%

Idéntica gradación tendrán las empresas a la hora de pagar las contribuciones especiales a la seguridad social (aportes patronales).

Recién durante el tercer ejercicio económico la empresa pagará la cuota íntegra que surge del régimen de IVA mínimo y de la seguridad social.

Con este sistema se pretende acompañar el proceso de crecimiento y maduración de las pequeñas y medianas empresas con las obligaciones tributarias.

En esta medida se pueden visualizar claramente los dos incentivos que mencionamos anteriormente: el alivio de costos indirectos (pagan cuota fija, muy sencillo), y la reducción del costo tributario (pagan sólo un porcentaje de lo que deberían pagar).

Por otra parte hay que señalar que se trata de un régimen transitorio, con fecha cierta de finalización, ninguna empresa puede permanecer en el mismo por un período superior a dos años.

### **Régimen especial de IVA "cuota"**

Este régimen simplificado establece que los contribuyentes del régimen general de IVA que no superen una determinada cifra de ventas anuales, podrán efectuar los pagos de IVA mensuales con una cuota fija para todo el año, que surgirá del IVA pagado durante el ejercicio anterior dividido entre doce, e incrementado en un 10%.

Finalmente, durante el último mes del ejercicio la empresa liquidará el IVA correspondiente a todo el ejercicio, y le deducirá los once pagos realizados mediante el sistema de cuota fija.

*Caso Práctico*

*Tema 1.2*

## **FACTORES QUE CONTRIBUYEN A LA EQUIDAD DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS: AMPLIACIÓN DE BASES**

**Carlos Carrasco**  
Director General  
Servicio de Rentas Internas  
(Ecuador)

*SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Capacidad recaudatoria y equidad.- 3. Tarifas legales y equidad.- 4. Ampliación de base: Cuantitativa.- 5. Ampliación de base: Cualitativa.- 6. Moral tributaria.- 7. Otras reformas.- 8. Conclusiones.-*

### **1. INTRODUCCIÓN**

Cuando Alejandro Von Humboldt llegó a Ecuador se maravilló por la geografía, la flora y la fauna y le resultó difícil entender cómo los habitantes podían dormir plácidamente a los pies de los volcanes. En la visión de Humboldt las personas eran como pordioseros sentados sobre un costal lleno de oro, refiriéndose a las inconmensurables riquezas naturales. Doscientos años después, de esta anécdota del célebre científico alemán, podemos volver a preguntar: ¿cómo es posible que en un país tan rico, dotado de tantas riquezas naturales y culturales, un país bañado por las aguas del Pacífico y en donde corren ríos majestuosos, 6 de cada 10 ecuatorianos y ecuatorianas no puedan satisfacer sus necesidades básicas? ¿Cómo los ecuatorianos y ecuatorianas podemos dormir plácidamente cuando proliferan los desgobiernos, la desigualdad y las inequidades? ¿Cómo la sociedad pretende desarrollarse en un marco de cohesión cuando no todos sus miembros cumplen con sus obligaciones tributarias?

Las políticas sociales y económicas hacen a la sociedad. Las políticas económicas orientadas por nuestros principios buscan lograr una sociedad más justa y equitativa. Construir el tejido de una nación de manera cohesionada usando la potestad de poder establecer y recaudar los impuestos es por tanto una tarea tan necesaria para la existencia y la prosperidad del Estado y la sociedad como lo es el aire para que los hombres puedan respirar.

La cohesión social requiere contar con suficiencia del sistema tributario y para ello se debe: aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la administración tributaria. La capacidad recaudatoria pertenece al ámbito de la política tributaria, y tiene que ver con variables tales como el nivel de las tasas impositivas, la amplitud de las bases imponibles y la moral tributaria de un país. La eficiencia de la administración tributaria es la capacidad para poder ejercer la acción de cobro, sobre los contribuyentes<sup>1</sup>, y a través de esto, influenciar y persuadir al resto de contribuyentes que han decidido o están pensando no pagar.

Aunque el uso de la política y gestión tributaria para fines redistributivos es un tema de controversia, es claro que por sí misma la tributación sí tiene efectos en la distribución de los ingresos de una sociedad.

Esta presentación se enfoca en la situación tributaria de Ecuador resaltando los avances en la capacidad recaudatoria de la administración tributaria, los cambios normativos desde la promulgación de la Ley de Equidad Tributaria de Diciembre 2007 y el mejoramiento de los procesos de control. Mientras que los cambios normativos han permitido mejorar cuantitativa y cualitativamente la base de tributación, han sido las mejoras de los procesos las que han permitido mejorar la recaudación de los impuestos internos cuando muchos países han perdido ingresos tributarios por efectos de la crisis financiera internacional. La nueva orientación en la política y gestión tributaria de Ecuador ha logrado un cambio en la estructura de los ingresos permanentes haciendo más equitativo el mismo sistema tributario.

## **2. CAPACIDAD RECAUDATORIA Y EQUIDAD**

Un sistema tributario suficiente y eficiente socialmente debe aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la administración tributaria.

---

<sup>1</sup> *Es importante señalar que la acción de cobro puede concretarse mediante pagos voluntarios o forzosos, con grandes diferencias en los costos asociados a una u otra forma motivación del pago.*

La capacidad recaudatoria pertenece al ámbito de la política tributaria, y tiene que ver con variables tales como el nivel de las tasas impositivas, la amplitud de las bases imponibles y la moral tributaria de un país. La moral tributaria se refiere a la actitud frente a los impuestos que los ecuatorianos y ecuatorianas mantienen sobre el sistema tributario.

La eficiencia de la administración tributaria es la capacidad para poder ejercer la acción de cobro sobre los contribuyentes, y a través de esto, influenciar y persuadir a otros contribuyentes que han decidido o están pensando no pagar.

La capacidad coactiva y de servicios de la administración tributaria depende claramente del diseño de la política tributaria y, siendo no menos importante que la capacidad de recaudación, es la que apoya a que el sistema pueda mantener su carácter redistributivo y no exclusivamente recaudador.

Como sugiere José Sevilla "cuando las normas no se aplican adecuadamente no se resiente la recaudación tributaria sino el estado de derecho, esto es, la capacidad del estado como instancia ordenadora de la sociedad, lo cual es mucho más grave". Esta visión de Sevilla, para el Servicio de Rentas Internas, se traduce en las distintas iniciativas de fortalecimiento institucional, tal como el Programa de Mejora de Gestión que viene funcionando desde el año 2007. Ninguna implementación de política tributaria socialmente responsable puede desligarse de mejorar la gestión institucional.

De vuelta a la capacidad recaudatoria, ésta proviene del diseño de la política tributaria. El nivel de las tarifas impositivas influencia sobre el comportamiento del individuo. Altas tasas afectan las decisiones de consumo, ahorro e inversión, y bajo la visión ortodoxa, inducen un comportamiento elusivo del pago del impuesto. Dentro del diseño normativo se establecen tarifas por tipo de contribuyente o tipo de bien o servicio, lo cual. La estructura de las tasas ayuda a la progresividad del sistema tributario, pero encarece su administración. Por tipo de impuesto, los directos cumplen con objetivos de progresividad y los indirectos son percibidos como de fácil recaudación pero malos redistribuidores de la riqueza.

La capacidad recaudatoria también depende de la base gravable. Usualmente esta se define como el número de contribuyentes dentro del sistema. Las características de la economía, especialmente la importancia del sector informal, hacen difícil cuantificar a la base gravable. Además de los problemas de información para medir la base gravable, factores como el gasto tributario tienen efectos en su tamaño y por tanto en la recaudación de un sistema tributario.

El tercer determinante de la capacidad recaudatoria es la moral tributaria, que incluye tanto a la cultura tributaria como a la idiosincrasia de una sociedad

que conozca sus deberes y derechos y que esté dispuesta a contribuir a un Estado. Una sociedad cohesionada que vea al Estado en forma desconfiada y con poca credibilidad cuando éste, a través de sus sistemas políticos, no ha sabido responder a las demandas de las mayorías por mantener las necesidades satisfechas de las minorías tendrá pocos incentivos para aportar a ese Estado.

La capacidad tributaria ecuatoriana ha sido sujeto de una serie de reformas estructurales que buscan incrementar su esfuerzo fiscal. En los 90's la presión tributaria representaba apenas el 5% y alcanzó el 8% cuando el Servicio de Rentas Internas nació sobre la extinción de la anterior Dirección General de Rentas a finales de 1999. A partir de ese año, las reformas legales tienen el objetivo de fortalecer la capacidad de servicios de la administración, logrando estructurar una administración tributaria cuya rol principal era mirar el contribuyente como un cliente. Los sistemas de facturación, la declaración por Internet, la cobertura de agencias y servicios, la integración con el Sistema Financiero, lograron que el pago voluntario de impuestos sitúe al Ecuador con una presión tributaria cercana al 10,9% en el 2006.

Sin embargo, de los estudios desarrollados por el Servicio de Rentas Internas, el 66% del Impuesto a la Renta se evade, y el 30% en el caso del IVA. Al comparar el esfuerzo tributario con el resto de la región, Ecuador cae dentro del quintil de países con menor carga fiscal<sup>2</sup>. Desde el punto de vista de la suficiencia recaudatoria, calculada como el monto de ingresos tributarios (sin incluir los arancelarios) sobre el total del Presupuesto Nacional, la cobertura es cercana al 50%. Una debilidad fiscal sin precedentes frente a la necesidad de mayores ingresos fiscales que permitan financiar el gasto social y sustituir la dependencia a los variables ingresos petroleros.

Para el año 2009, el esfuerzo fiscal alcanzará el 12,5%, lo cual responde a una estrategia definida en el Plan Nacional de Desarrollo de incrementarlo al 14% al 2011. Pero además habrá que mejorar la progresividad del sistema tributario, con mayor participación de impuestos directos sobre los indirectos, así como también mejorando cuantitativa y cualitativamente la base imponible, tal como reza nuestra Carta Magna.

### **3. TARIFAS LEGALES Y EQUIDAD**

Las estructuras tarifarias son difíciles de comparar. Una alternativa es tomar los niveles medios de las alícuotas marginales, con limitaciones relacionadas al distinto tratamiento en cuanto a deducciones y exenciones.

---

<sup>2</sup> *Esfuerzo Tributario se refiere al caso de los impuestos administrados por el SRI. No incluye Aranceles, Impuestos Prediales ni Seguridad Social*

La definición del hecho imponible es muy similar en todos los países, si bien existen países, básicamente los países centroamericanos, que gravan la renta neta obtenida bajo criterios de territorialidad frente a otro grupo de países que gravan bajo el criterio de renta mundial. Asimismo la determinación de la base imponible varía de un país a otro en función de los gastos que se consideran fiscalmente deducibles. Pero, en términos generales, se determina como la renta neta obtenida por el contribuyente. En Ecuador la tarifa del Impuesto a la Renta, no ha sufrido cambios considerables en los últimos años a excepción del caso de personas naturales; en el caso de las sociedades esta se establece en el 25% aplicada tanto a sociedades indivisas como Personas Naturales Obligadas a llevar contabilidad. Según el estudio de la Consultora Deloitte<sup>3</sup>, la media iberoamericana alcanza el 30% siendo el menor el caso Chileno, por lo que en Ecuador se puede mencionar que su tarifa sobre los beneficios empresariales es menor a la media.

En el 2007, en la Ley de Equidad Tributaria, se incluyó un cambio en la estructura del impuesto a la renta, bajo la premisa reducir la evasión tributaria en Renta, cambiando la forma de cálculo del Anticipo a la Renta pagado en forma adelantada por el Contribuyente con cargo al Impuesto a la renta del siguiente año y obligando que este se constituya como mínimo si al cabo de 5 años, mantiene un saldo a favor como crédito tributario por acumulación del mismo. El objetivo de la reforma implicaba determinar una base mínima de impuesto particularmente a empresas que mantienen pérdidas continuas por años consecutivos.

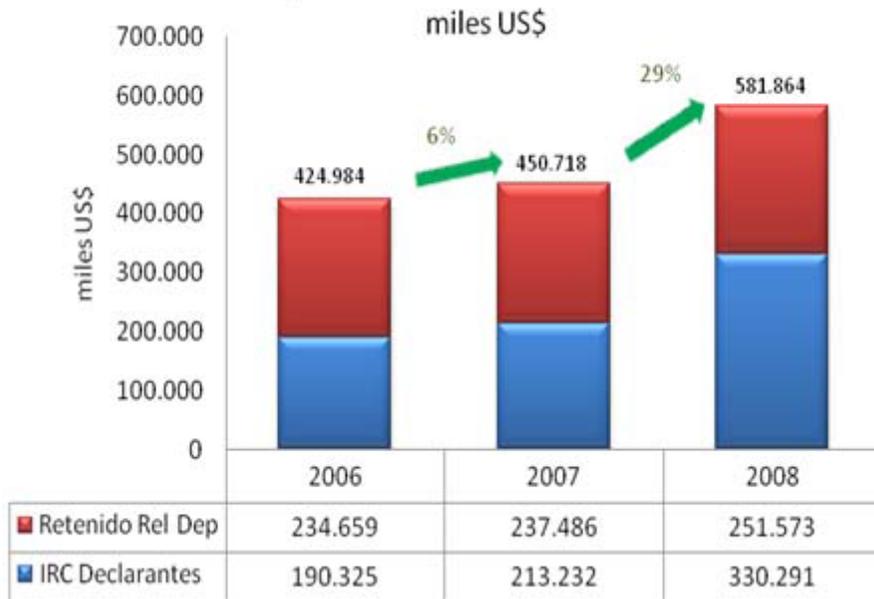
Queda por demás mencionar que a nivel regional, ahora son pocas las voces que claman por tasas reducidas por imposición directa, como complemento para la IED, sin embargo, aún queda por desmontar en el caso de Ecuador, ciertos mal llamados incentivos que lo que han generado son escudos fiscales y competencia fiscal desleal entre regiones y sectores en el país.

En cuanto al Impuesto a la Renta de Personas Naturales, la visión de política tributaria fue el mejorar la estructura progresiva del mismo, por lo que sufrió dos cambios importantes: el incremento de las tarifas marginales del 30% hasta el 35% y el incluir el concepto de renta neta, aspecto que detallare mas adelante. En cuanto a la ampliación de la base tarifaria, esta es aplicable para rentas superiores a los 60.000 dólares de Ingreso neto después de deducción de gastos personales, lo que equivale mantener una tarifa marginal cercana al 28% para una persona cuyos ingresos bordean los 60.000 dólares por año.

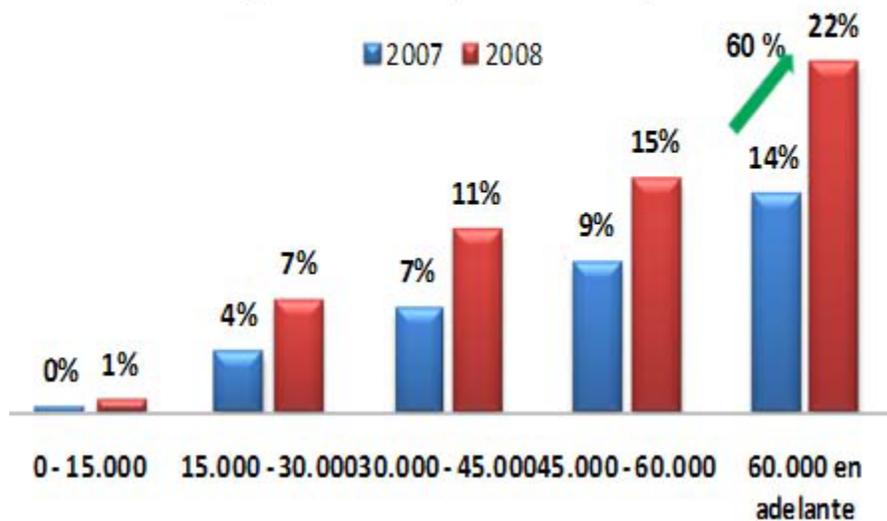
---

<sup>3</sup> *Síntesis Fiscal Iberoamericana 2008, Deloitte*

### Impuesto a la Renta Causado



### Tipo impositivo efectivo (por contribuyente medio)



Los resultados de la reforma son positivos. El crecimiento en el Impuesto a la Renta supero el 24% en el 2008 y de lo que va el 2009 mantiene un crecimiento del 15% impulsando de esta forma el cambio en la estructura de los impuestos directos, partiendo del 34% de impuestos directos sobre el total al año 2006 a la fecha constituye el 43% del total impuestos administrados por el SRI, mejorando de esta forma la calidad en la recaudación.

**• Estructura de los Impuestos**

IMPUESTOS	2006	2007	2008	2009 (ene-jul)
I. Renta	34%	35%	39%	42%
IVA + ICE + Otros	66%	65%	61%	58%

**• Crecimiento Global de la Recaudación 13% (Jul/09)**  
**• Presión Tributaria 2008 = 12,2%**

En cuanto a las tasas efectivas sobre imposición a la renta de personas naturales, estas se incrementaron considerablemente en los estratos superiores, mejorando la progresividad tanto por quien más tiene más paga y además por introducir el concepto de renta neta, al considerar como deducciones los gastos en salud, educación, vivienda, alimentación y vestido limitando los mismos al 50% de su renta bruta con un tope de 1,3 veces la base mínima exenta lo que equivale para el año 2009 en 11.000 dólares.

El efecto inmediato de la medida, fue mejorar el uso del sistema de facturación y por ende mejora en la recaudación de IVA y Renta en sectores tradicionalmente informales como lo son servicios médicos, arriendo de vivienda, alimentación y compra de vestimenta en mercados informales. De los datos al año 2008, el crecimiento del catastro en estos sectores se duplicó en relación a los años anteriores producto del incentivo que implica que el contribuyente que desea deducir gastos personales exige su factura.

De hecho, este tipo de medidas, favorecen la ampliación de la cobertura del sistema tributario, es por esta razón que a pesar de tener una de las alícuotas de IVA más baja de la región (12% y tarifa cero para los bienes y servicios de la canasta básica), éste presenta un nivel de productividad elevado el cual ha mejorado en los últimos años. (6% actualmente el PIB corresponde al esfuerzo fiscal de IVA)



Fuente y elaboración: Reportes DNPC SRI 2009

A pesar de ello, queda dudas sobre si el IVA es un impuesto aparentemente progresivo, pues los bienes propios de las rentas elevadas tributan a un tipo superior, del tipo al que tributan los bienes propios de las rentas bajas. Esta progresividad es totalmente ilusoria, pues los trabajadores destinan la casi totalidad de sus ingresos al consumo, mientras que las rentas del capital, se suelen destinar a la inversión. El capital genera plusvalía y la plusvalía se invierte generando más capital. De esta forma, el IVA se convierte en un impuesto regresivo, en el que en proporción a la renta, pagan más las rentas de los trabajadores que las rentas del capital. Son las rentas del trabajo las que ingresan el IVA mediante el consumo, mientras que las del capital, al reinvertir normalmente las plusvalías obtenidas, están exentas de este impuesto.

Engels, en su "Contribución a la Historia de la Liga de los Comunistas", nos indica cual era el decimoquinto punto del programa de esta: "Implantación de fuertes impuestos progresivos y abolición de los impuestos sobre los artículos de consumo.". Marx y Engels nunca tuvieron grandes esperanzas en que los impuestos pudieran aliviar los problemas del proletariado, pero se habrían opuesto totalmente a un impuesto indirecto y regresivo como el IVA, que recae principalmente sobre las rentas del trabajo.

Es por ello, que en base a un estudio elaborado por el Centro de Estudios Fiscales, sobre la incidencia del IVA y la equidad, se ha evaluado tanto la progresividad del IVA en bienes y servicios del cual se desprende la revisión de gravar con tarifa cero ciertos bienes de la canasta básica que sufrieron fuertes incrementos de precios en el 2008 a causa de la crisis de alimentos así como para insumos agrícolas con el objetivo de mitigar los efectos

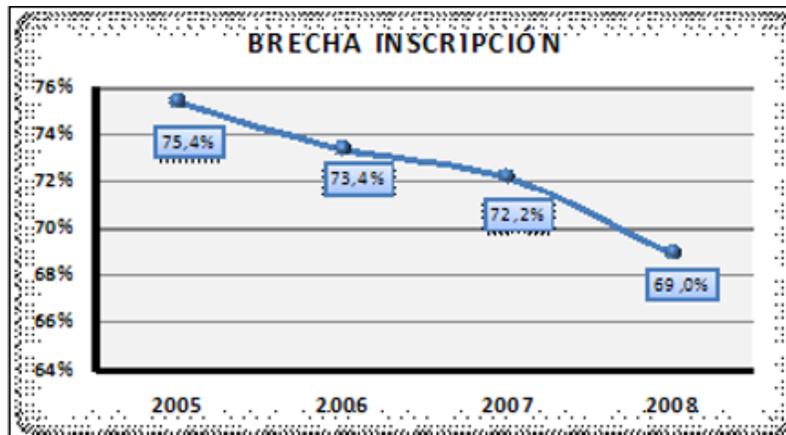
negativos sobre la canasta básica para los más pobres. Lógicamente, este hecho incrementa la complejidad en el sistema particularmente en lo que a devoluciones de IVA se refiere, sin embargo el beneficio es mayor que el costo.

Así también, del estudio mencionado, se ha desarrollado varias propuestas relativas a la revisión de ciertos productos en el marco de una esquema de tarifas diferenciadas para el IVA, particularmente en servicios cuya mayor provisión hacia los ciudadanos es por parte del Sector Público, tales como servicios médicos o educación. El IVA puede ser socialmente responsable, pero aún quedan temas pendientes como la convivencia de un sistema amplio y equitativo en presencia de economía informal y baja moral tributaria.

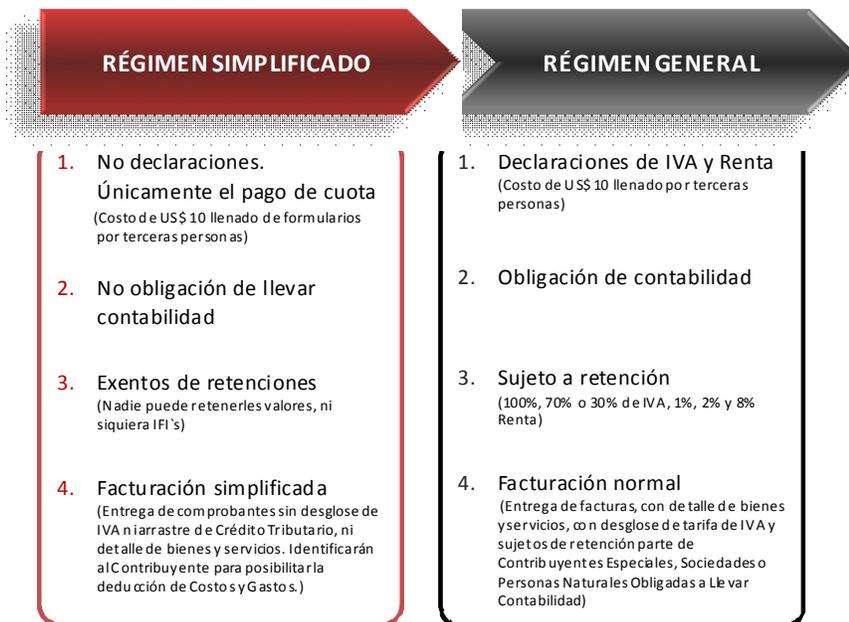
#### **4. AMPLIACIÓN DE BASE: CUANTITATIVA**

A través del tiempo distintas corrientes interpretativas trataron de definir al sector informal, dificultados por la heterogeneidad del mismo, y las diferentes características que presenta. La denominación de sector informal, data de la década del 70, utilizado por Keith Hart, pero quién descubrió su significado fue Michael Todaro. En sus estudios descubrió, la gran heterogeneidad del sector informal urbano dentro de la población económicamente activa, en varios países de África. A diferencia de los dualistas que identificaban al sector informal por la forma como producían sus productos, Todaro, identificó al sector informal, por la manera de organizar la producción y el intercambio con el resto de la economía, mientras los primeros opinaban que el sector tradicional, iba a desaparecer a medida que se afianza el sector moderno, Todaro, opinaba, que el sector tradicional, no iba a desaparecer y dentro de este iba a constituirse el sector informal, aunque limitativo al sector rural.

Otro estudioso del tema J. Freyssinet, afirma que la informalidad, debe tratarse a partir de la heterogeneidad estructural, en cuanto a la forma de organización de las actividades económicas, en el marco de las relaciones internacionales. De los trabajos iniciales realizados por Schneider así como el impulso de la OIT por conceptualizar a la informalidad, medirla y entender las causas de este fenómeno, en Ecuador, se han iniciado varias acciones importantes tanto en la medición, caracterización y principalmente acciones consecuentes a enfrentar este fenómeno que según mediciones llegaría al 45% como parte de los ocupados informales. Desde el punto de vista tributario, esta medida llegaría al 60% del total de la PEA.

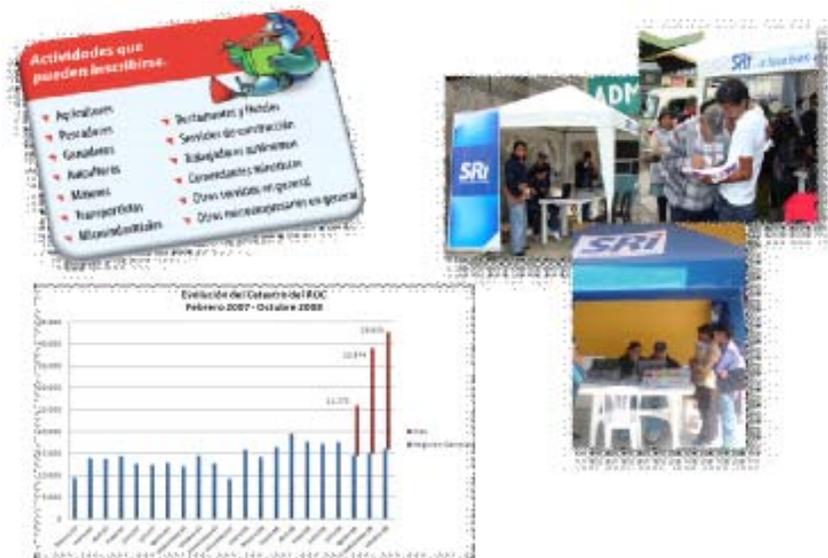


La medida utilizada para apoyar la formalización constituyó el Régimen Impositivo Simplificado, el cual es un sistema opcional de determinación de renta presunta sobre ventas diseñado para personas naturales con ventas al por menor exclusivamente y que no superen el umbral de 60.000 dólares al año. El esquema planteado, incluía los pagos por IVA y por IR en forma simplificada por lo cual implicaba diferenciar las cuotas mensuales de pago por sector, con el objetivo de mantener los niveles de ingresos tributarios en forma comparada.



El RISE, inicia su operación en Agosto 2008, cuyos primeros resultados presentan un promedio de inscripción de 15.000 contribuyentes promedio adicionales por mes, gracias a los esquemas de brigadas móviles en todo el país.

Como complemento a este proceso de inscripción, varias políticas de ayuda fiscal sectorial exigían como requisito mínimo el contar con la inscripción al RISE; de los cuales un programa importante es el denominado Socio Siembra, el cual, asignaba un monto de asistencia fiscal para el personas naturales con producción agrícola que fuese afectada por inclemencias temporales y crisis del sector exportador primario en el 2008.



Como parte de la colaboración interinstitucional, se ha desarrollado conjuntamente con la Seguridad Social y entidades de Banca Pública un esquema coparticipado para incluir en las cuotas del RISE, un aporte para Seguridad Social que le permita acceder a ciertos servicios médicos o a jubilación, a elección del contribuyente y esto además servirá para que se pueda acumular puntos para el otorgamiento de crédito preferencial por parte de la Banca Pública.

Medidas adicionales que buscan incentivar el crecimiento cuantitativo de la base imponible se menciona la implementación de la Lotería Tributaria el cual apoya al uso de la factura como mecanismo formal de apoyo al sistema tributario.

## 5. AMPLIACIÓN DE BASE: CUALITATIVA

Uno de los ejes principales de la política tributaria en Ecuador es el lograr una mayor transparencia del gasto tributario y lograr establecer un esquema de reordenamiento del mismo vinculando además los incentivos tributarios en el marco de la Ley de Inversiones.

El objetivo es doble: el primero es reducir considerablemente el nivel de gasto tributario que, para el año 2008 se encuentra en el 4,4% y el segundo se refiere a vincular los incentivos tributarios al esquema de indicadores de desempeño de la inversión incremental y generadora de empleo.

### POR TIPO DE IMPUESTOS Año fiscal 2008

#### GASTO TRIBUTARIO TOTAL

2008					
categoria	En millones USD	% del Gasto Tributario Total	% del Presupuesto	% de la Recaudación	% del PIB
<b>GASTOS TRIBUTARIOS TOTAL</b>	<b>2.383,8</b>	<b>100%</b>	<b>22,2%</b>	<b>37,1%</b>	<b>4,4%</b>
<b>DIRECTOS (RENTAS)</b>	<b>1.148,0</b>	<b>49,9%</b>	<b>11,0%</b>	<b>16,4%</b>	<b>2,2%</b>
Personas Naturales	760,4	33,0%	7,3%	12,3%	1,4%
Sociedades	379,6	16,9%	3,7%	6,1%	0,7%
<b>INDIRECTOS (IVA)</b>	<b>1.163,0</b>	<b>50,5%</b>	<b>11,2%</b>	<b>18,8%</b>	<b>2,2%</b>
En bienes	664,3	28,8%	6,4%	10,7%	1,3%
En servicios	498,7	21,7%	4,8%	8,0%	0,9%

Fuente y elaboración: Centro de Estudios Fiscales- Estudio Gasto Tributario 2009

Como se mencionó anteriormente se ha estructurado una estrategia de ordenamiento del Gasto Tributario, el mismo que entre otras cosas, tiene por objetivo principal el mejorar la recaudación de impuestos mejorando los niveles de equidad vertical y horizontal, lo cual implica afectar las deducciones y exenciones tanto de IVA como de Renta. La ley de Equidad Tributaria plantea entre otras cosas reducir el límite de exenciones y deducciones particularmente sobre el Impuesto a la Renta, como por ejemplo la focalización de la reinversión de utilidades de las sociedades hacia activos productivos como Maquinaria y Activos, evitando de esta forma la generalización de la medida.

## 6. MORAL TRIBUTARIA

La moral tributaria dentro de la sociedad se puede definir como la conducta de los ciudadanos al respecto de que es aceptable y que no, en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esta forma de conducta existe si dentro de la sociedad la evasión es vista como algo reprochable. En este caso, el contribuyente puede tener sentimiento de culpa cuando evade y vergüenza si es descubierto.

PERCEPCIÓN SOBRE RAZONES DE EVASIÓN	
	Total
Por tener mas beneficios para ellos y sus empresas	24%
Se lucran y enriquecen más	15%
Porque restan sus utilidades e ingresos	6%
Por desconocimiento de como pagar impuestos	13%
Falta de cultura tributaria	9%
Falta de información y educación	9%
Por no cumplir con sus responsabilidades tributarias/contables	16%
Por corrupción	13%
Por falta de dinero / la ecomia del país pesima	6%

**Fuente:** Encuesta de Percepción Tributaria SRI - INEC

En la medida que la sociedad desprecie en mayor medida la evasión, mayor será el cumplimiento voluntario por parte de sus contribuyentes. Este comportamiento se está midiendo a través de encuestas desde el año 2007, y esperamos poder definir una línea base y analizar como nuestros esfuerzos están influyendo sobre el comportamiento de los ecuatorianos.

Si bien los valores provienen del hogar, el SRI tiene la seguridad que es también necesario fomentar, desarrollar e inculcar en los niños y jóvenes a través de su educación formativa un marco de conocimiento tributario y valores fuertes. Para esto se ha llevado a cabo el proyecto de Cultura Tributaria con el Ministerio de Educación en el que se imparte el conocimiento adecuado para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como, se concientiza acerca de las correctas prácticas de los ciudadanos frente al Estado.



Una forma innovadora de fomentar la moral tributaria, es aplicar lo dispuesto en el Código Tributario ecuatoriano y es el publicar los pagos

por impuesto a la renta pagado por los distintos contribuyentes, por lo que en la pagina institucional [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec) es posible revisar cuanto ha sido el pago de cada uno de los ecuatorianos; y de hecho el plan comunicacional durante el año 2007 ha sido " y tu, ya has pagado tus impuestos?", factor que ha logrado concientizar al país como ciertos personajes públicos han pagado en forma mínima al estado, lo que constituye una forma de presión social para el pago del impuesto.

## 7. OTRAS REFORMAS

- **Integrar los Dividendos como parte de la Renta Global de las Personas Naturales**

Una medida recientemente implementada es la de eliminar la exención de los dividendos dentro de la integración de la renta global. Esta medida persigue no solo incrementar la base de contribución, eliminando dicha exención sino busca una mayor equidad entre las rentas de las sociedades que pagan el 25% y las rentas de las personas naturales que pagan hasta el 35%.

Se excluye de esta media a la distribución de dividendos entre sociedades locales o extranjeras.

- **Cambio del Anticipo del Impuesto a la Renta de sociedades a Anticipo Mínimo en casos de que el IRC sea menor.**

Con el objetivo de mejorar el pago en el impuesto a la Renta, se plantea en el 2009 volver al esquema de Minimum Tax, pero liquidable en forma de Mejora el pago del Impuesto a la Renta de las Sociedades y PN Obligadas a Llevar Contabilidad, que actualmente mantienen una carga fiscal muy reducida o nula por efectos de evasión o elusión.

Este anticipo mínimo se convertirá en Impuesto a la Renta en el caso que supere el Impuesto a la renta Causado. Por lo tanto, no tiene una afectación sobre las empresas cuya carga fiscal es razonable. Se considera la posibilidad de Devolución previo control por parte del SRI, cuando la empresa que presenten pérdidas y máximo por 1 vez cada 3 años.

Este cambio tiene la finalidad de estimular a las empresas a ser social y fiscalmente responsables, sin afectar al sector productivo que paga sus impuestos responsablemente, de esta forma el esquema de Minimum Tax implica una forma estricta de ampliación de base tributaria hacia un nivel económicamente pequeño pero de base mucho mas amplia.

- **Incorporación de la importación de Servicios como materia gravada de IVA, así como los intangibles**

Esta medida incorpora la importación de Servicios como materia gravada de IVA, así como los intangibles. De esta forma se crea una armonización con normativa internacional y se genera consistencia respecto al criterio de país de destino del servicio. De tal forma que deben estar gravados en el país donde se produzca su utilización, explotación o aprovechamiento económico; evitando la competencia desleal con los servicios prestados por sujetos del país.

## 8. CONCLUSIONES

- La ampliación de la base del sistema tributario, conlleva que se deben ajustar el sistema tributario, desde la amplitud de una base de contribución, sea esta controlando los niveles de las tarifas, el número de contribuyentes así como el control del uso de las exenciones y deducciones al pago del impuesto.
- Cualquier estrategia de mejorar la equidad y la suficiencia de los Sistemas Tributarios deben plantearse simultáneamente con la política y gestión tributaria.
- En Ecuador estamos enfocando el problema de la Economía Informal no solo como un problema estructural que afecta a la equidad horizontal sino como un fenómeno en muchos casos causado por la falta de oportunidades que la economía y sociedad pueden brindar así como al enfoque parcial que muchas veces implica la implementación de nuestros sistemas tributarios y de regulación. Esperamos que la segunda fase de implementación del Régimen Simplificado pueda aportar de mejor forma la inclusión social de estos sectores, cuidando que el sistema tributario pueda ajustarse al sistema formal y este sistema alternativo, sin que se sufra fuertes reducciones en términos de recaudación.
- Hemos implementado varias medidas adicionales tanto cuantitativa como cualitativa enfocadas al incremento de la Base de contribución, entre ellas, el plan de reordenamiento del Gasto Tributario, para lo cual, no solo se están revisando y midiendo los actuales incentivos y exenciones, sino se está integrando bajo una óptica de enfoque hacia cambios legales en la Ley de Finanzas Públicas, tanto la obligación de transparencia de los Gastos Tributarios, así como la obligación de la evaluación de los mismos por parte de los Ministerios Sectoriales beneficiarios.
- Todo este marco de actuación no podrá utilizarse si no hay un cambio radical en la moral tributaria de los ecuatorianos.

*...tenemos aún camino por conquistar...*

## LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y LA COORDINACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS TRIBUTOS

**Fernando Díaz Yubero**

Director del Departamento de Planificación Organizacional y  
Relaciones Internacionales  
Agencia Estatal de Administración Tributaria  
(España)

*SUMARIO: Sumario: 1. Posibles modelos de descentralización fiscal.- 2. El caso español: coexistencia de tres administraciones tributarias.- 2.1 Competencias de la Administración Tributaria estatal.- 2.2. Competencias de las comunidades autónomas.- 2.3. Competencias de las entidades locales.- 2.4. Órganos e instrumentos de colaboración.- 2.5. Conclusión sobre el Sistema Español.- 3. la experiencia española: situación actual.- 4. La experiencia española: Perspectivas de futuro.- 4.1. Nuevo modelo de colaboración.- 4.2. Ventajas del modelo propuesto: corresponsabilidad fiscal y visibilidad.*

### 1. POSIBLES MODELOS DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

En la práctica totalidad de los países existe una estrecha relación, por una parte, entre la estructura política del Estado y su modelo de financiación y, por otra, entre el modelo de financiación y la organización de la administración que gestiona dicho modelo. En consecuencia, la estructura política del Estado debe ser el punto de partida y la referencia que habrá que tomar para establecer el modelo más adecuado de financiación de los niveles subnacionales de gobierno y, solo después de haber aclarado y decidido este extremo, tendrá sentido pronunciarse sobre la mejor forma de organizar una administración tributaria multinivel. Muchos de los problemas que surgen en estas materias tienen su origen en los desajustes que pueden producirse entre la distribución territorial del poder político existente en un país y el modelo de financiación multinivel utilizado, o bien entre este último y la organización de la administración tributaria.

Centrando la exposición en los estados descentralizados, podemos decir que un Estado se encuentra políticamente descentralizado cuando existe, al menos, un nivel de gobierno intermedio entre el gobierno central y los gobiernos locales, llámese estatal, regional, provincial, etc., con competencias constitucionalmente establecidas. Por tanto, en los estados descentralizados, cuyo máximo exponente sería un estado federal, las capacidades o competencias del Estado central aparecen constitucionalmente distribuidas entre los diferentes niveles de gobierno. A partir de aquí, la cuestión que se plantea, es de qué forma, de acuerdo con qué criterios, cabría financiar a los diversos niveles de gobierno existentes.

Para responder a esta cuestión cabe plantearse básicamente una alternativa<sup>1</sup>:

- La hacienda central obtiene de los ciudadanos todos o la mayor parte de los ingresos públicos, una parte de los cuales habrá de distribuir a continuación entre las haciendas subnacionales, o bien
- Cada nivel de hacienda, central y subnacionales, dispone de sus propios instrumentos financieros, básicamente tributos, con los que pueden obtener sus ingresos directamente de los ciudadanos.

En la primera alternativa, el grueso de la financiación de las haciendas subnacionales procederá de transferencias de la hacienda central y, en consecuencia, la autonomía financiera de aquéllas resultará más bien escasa. Pese a ello, se trata de la alternativa más frecuentemente utilizada por los países que han vivido procesos de descentralización, a partir de un origen centralista. La experiencia demuestra, como veremos sin ir más lejos al analizar el caso español, que es relativamente más sencillo descentralizar los gastos que los ingresos y, por ello, no será extraño que muchos países, algunos incluso con tradición federal, hayan optado por descentralizar los gastos manteniendo en cambio los ingresos centralizados.

La segunda alternativa considerada es, sin duda, la que permite mayor autonomía financiera, ya que deja en manos de cada gobierno decidir tanto el volumen como la estructura de sus ingresos, y suele ser característica de los países federales constituidos mediante integración de estados anteriormente independientes.

Es indudable que la descentralización de los ingresos otorga habitualmente mayor estabilidad al sistema de financiación de los gobiernos subnacionales, dado que, cuando éstos precisen recursos, en lugar de presionar sobre la hacienda central, como suele suceder en los modelos centralistas, tendrán que reclamarlos a sus respectivos ciudadanos, lo cual facilita un espacio más coherente y estable para la toma de decisiones. Por tanto, en la medida

---

<sup>1</sup> Naturalmente, caben variantes de cada una de estas posibilidades, que raramente suelen darse en estado puro.

en que, como consecuencia de la organización política del estado, los gobiernos subcentrales ganen poder, puede resultar conveniente avanzar en la descentralización de los ingresos, eso sí, reservándose la hacienda central, en todo caso, la responsabilidad y los instrumentos para poder instrumentar con autonomía aquellas políticas que comporten redistribución interterritorial. En efecto, un inconveniente bien conocido que acarrea la descentralización de los ingresos estriba en que las disparidades económicas que siempre existen entre los distintos territorios de un país aparecerán reflejadas en las correspondientes haciendas y, por tanto, en su capacidad para ofrecer servicios públicos a sus ciudadanos; ello hace aconsejable, sobre todo en aquellos países que tienen su origen en estados descentralizados, la puesta en marcha de mecanismos de nivelación por parte de la hacienda central que aproximen las capacidades de gasto por habitante entre las distintas haciendas subnacionales de un mismo nivel. El instrumento para esta finalidad suelen ser las "transferencias de nivelación", mediante las cuales la hacienda central garantiza un volumen de recursos mínimos a cada hacienda subnacional.

Conviene reseñar que la descentralización de los ingresos ha seguido, a su vez, una doble vía:

- En unos casos, el conjunto de los tributos disponibles está distribuido entre los diferentes niveles de gobierno. Esta variante la podemos denominar de "tributos distribuidos" y permite menores márgenes de autonomía financiera que veremos a continuación, ya que, al utilizar cada nivel de hacienda solamente una categoría de impuestos, dispondrá de menores posibilidades para llevar a cabo sus políticas distributivas, como exige una autonomía financiera plena. Es la situación que se produce de hecho en Estados Unidos, donde el gobierno federal, además de las cotizaciones sociales, utiliza la imposición sobre la renta y sobre sucesiones, amén de algunos tributos específicos sobre determinados consumos; por su parte, los estados disponen básicamente de la imposición sobre las ventas minoristas (sin perjuicio de que también utilicen, aunque en menor medida, la imposición sobre la renta) y, finalmente, los gobiernos locales obtienen una parte sustancial de sus ingresos de la imposición sobre la propiedad, en especial, inmueble.
- En otros casos, todos los niveles de hacienda pueden disponer de todos los tributos. Sería la variante de "tributos compartidos". No obstante y por razones de unidad de mercado, los niveles subnacionales han de prescindir de algunos tributos sin que esto suponga limitar su autonomía financiera. Así, los gobiernos subnacionales no dispondrían de aranceles aduaneros ni de aquellos tributos que, por su naturaleza, sean susceptibles de trasladarse a jurisdicciones distintas de aquella que los establece (caso de los impuestos sobre las ventas aplicados en fase anterior a la minorista) ni tampoco, por razones de prudencia, de la imposición sobre los beneficios societarios.

Por otra parte, suele considerarse que la asignación de los impuestos en un sistema tributario descentralizado obliga a tomar tres decisiones:

- qué nivel de gobierno tiene la capacidad normativa para crear y modificar los tributos,
- cómo ha de distribuirse la recaudación entre los diferentes niveles de gobierno, y
- qué nivel de gobierno gestionará y controlará el sistema tributario.

En función de cómo se adopten estas decisiones, podemos establecer los siguientes modelos teóricos de descentralización fiscal:

MODELO	CAPACIDAD NORMATIVA	NIVELACIÓN FINANCIERA	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
<b>Centralista</b>	Estatal Condicionada	Vertical Centralizada	Exclusivamente
<b>Descentralizado medio</b>	Descentralizada limitada	Vertical Incondicionada	Compartida (pudiendo gestionar los tributos de otros)
<b>Descentralizado amplio</b>	Compartida	Horizontal Incondicionada	Compartida (cada una gestiona sus propios tributos)
<b>Federal</b>	Descentralizada plena	Inexistente	Exclusivamente Descentralizada

Como ocurre normalmente, estos modelos teóricos no suelen encontrarse en estado puro en la práctica, dándose por el contrario toda clase de combinaciones posibles entre los indicados elementos. Así, es posible encontrar desde sistemas con capacidad normativa exclusiva o básicamente estatal y administraciones tributarias descentralizadas (ALEMANIA), hasta sistemas con capacidad normativa descentralizada y Administración tributaria centralizada o, al menos, compartida pero en las que la Administración central gestiona parte de los tributos subnacionales (CANADÁ).

No obstante, la mayoría de los modelos tributarios existentes presentan una serie de características comunes en relación con los tres elementos citados:

- El Estado Central tiene mayor capacidad normativa que las Administraciones Descentralizadas.
- Existen instrumentos de nivelación financiera entre los distintos niveles de Gobierno.
- Coexisten diversas Administraciones tributarias (la Central y las Descentralizadas).

Los verdaderos problemas organizativos se plantean en los modelos con ingresos descentralizados, donde cabe que cada hacienda subnacional disponga de su propia administración tributaria lo cual, obviamente, abre todo un escenario de necesidades de coordinación. Este es el caso de muchos de los países federales históricos pero, sin embargo, no constituye la única solución ni ha de ser necesariamente la utilizada en los países centralistas que se descentralizan. En efecto, así como los países que han llegado a la federación por integración de estados preexistentes han partido de la existencia de varias administraciones tributarias correspondientes a cada una de las unidades políticas integradas, en el caso de los países que se descentralizan la situación es justamente la contraria, esto es, la existencia en origen de una única administración tributaria procedente del viejo estado centralizado; por tanto, en estos casos, se plantea la duda de si debería o no extenderse el proceso descentralizador a la propia administración tributaria, desmembrándola.

En este sentido, en la decisión sobre el modelo organizativo de la administración tributaria se utilizan dos referencias fundamentales:

- Una primera, es la eficacia, que con toda seguridad aconsejaría utilizar una sola administración tributaria para gestionar los tributos de todas las haciendas, dado que la gestión tributaria es una actividad que por pura lógica presenta enormes economías de escala. Por tanto, si se persigue lograr una administración tributaria que opere satisfactoriamente y sea capaz de minimizar sus costes, tanto de gestión para la propia administración como de cumplimiento para los contribuyentes, debería optarse claramente por la alternativa de una sola administración tributaria.
- Sin embargo, existe otro valor a considerar en la decisión, que es el de la autonomía política de los gobiernos subnacionales, que naturalmente va de la mano de su autonomía financiera. En este sentido, suele decirse que quien puede lo más (decidir y recaudar impuestos) debe poder también lo menos (administrarlos) y, por tanto, reclama para sí esa facultad, lo cual nos llevaría a una situación con múltiples administraciones tributarias, una por cada gobierno autónomo. Esta pretensión puede adquirir gran peso en países que se descentralizan (como es precisamente el caso español, que analizaremos a lo largo de la exposición), por cuanto el propio proceso de descentralización comporta una cierta pugna por competencias entre el gobierno central y los subnacionales. Por tanto, es fácil que estos últimos gobiernos, especialmente los de nueva creación, no vean con simpatía que sus tributos sean administrados por la administración tributaria del gobierno central, por entender que esta forma de operar limita su autonomía recién estrenada.

Siguiendo a Martínez-Vázquez y Timofeev<sup>2</sup>, a la hora de elegir entre un modelo centralizado o uno descentralizado hay que tener en cuenta cuál de los dos cumplirá mejor los siguientes objetivos:

- ser eficiente y maximizar la recaudación tributaria,
- obtener la recaudación establecida con los menores costes administrativos posibles,
- reducir los costes de cumplimiento de sus obligaciones por los contribuyentes,
- rendir cuentas al nivel o niveles de gobierno para los que se recauden los tributos.

Sostienen estos autores que es difícil que un modelo cumpla mejor que otro los cuatro objetivos a la vez, ya que lo normal será que los modelos centralizados cumplan mejor algunos objetivos y los modelos descentralizados otros. Por tanto, la elección final dependerá de cómo se ponderen dichos objetivos.

También señalan, como aspectos a considerar, el posible interés de las Administraciones tributarias descentralizadas en controlar los nombramientos de sus directivos y los problemas derivados de la proximidad de los contribuyentes en los modelos descentralizados, aunque constatan que no existen evidencias que permitan afirmar que el riesgo de corrupción en estos modelos sea superior al existente en los modelos centralizados.

En la realidad, sin embargo, parece que el grado de descentralización fiscal de un país suele obedecer más a razones fundamentalmente históricas, ajenas, por lo general, a consideraciones de tipo financiero, si bien no es menos cierto que sobre la historia de un país influyen las demandas sociales, entre ellas las que reclaman una mayor eficiencia por parte de la Administración.

Lo que puede observarse es que, en la generalidad de los casos, el modelo financiero-tributario de un país es consecuencia directa de su organización territorial. No obstante, en muchos países con un elevado nivel de descentralización y de autonomía tributaria los tributos son gestionados por la Administración central. Es lo que sucede en los países nórdicos (Suecia, Finlandia, Dinamarca, Noruega e Islandia) y en Bélgica, en los cuales la participación en la recaudación de los tributos del nivel subnacional es de los mayores del mundo.

---

<sup>2</sup> *Elección entre modelos centralizados y descentralizados para la administración fiscal. Departamento Economía y Programa Internacional de Estudios, Escuela de Estudios Políticos Andrew Young. Universidad del Estado de Georgia.*

Asimismo, puede sostenerse que el nivel de descentralización deseable varía en función del tributo. En este sentido, ya Rubinfield argumentó que las externalidades de información, las estructuras de costes y los niveles requeridos de formación provocan que los impuestos sobre la renta, el IVA en destino, las rentas de aduanas, los impuestos sobre recursos naturales y los impuestos de la seguridad social puedan ser administrados más eficientemente por administraciones tributarias centrales, mientras que los impuestos sobre la propiedad, las tasas y otros pueden serlo a nivel local.

Además, puede constatarse que, en los sistemas con Administraciones tributarias en los diferentes niveles de gobierno, la coordinación es imprescindible en cuestiones tales como el censo, la identificación de los contribuyentes o los intercambios de información.

Por otra parte, puede observarse que para los tributos compartidos la administración centralizada es la norma y la descentralizada la excepción.

Los citados Martínez-Vázquez y Timofeev aconsejarían, a un país que esté considerando una reforma de su administración tributaria siguiendo un modelo descentralizado, no descentralizar ni los impuestos compartidos entre gobiernos centrales y locales ni los impuestos subnacionales que se aplican como recargos sobre los impuestos nacionales. Sin embargo, sí consideran que las administraciones tributarias subnacionales son más eficaces para gestionar impuestos exclusivamente subnacionales sobre los que hay ventajas de información y de cumplimiento a nivel local, pero indican que, aun en este caso, su administración podría atribuirse a la hacienda central, si bien ello necesitaría acompañarse de contratos de incentivos para asegurar que los administradores centrales pondrán el mismo celo para recaudar los tributos centrales que los subnacionales.

Lo que sí parece claro es que, cuando el sistema funciona con múltiples niveles de administración tributaria, debe institucionalizarse un alto grado de diálogo y cooperación entre los mismos. A fin de evitar el solapamiento de esfuerzos y asegurar un tratamiento uniforme a los contribuyentes, la legislación nacional puede prever los condicionantes necesarios para una adecuada coordinación entre las administraciones tributarias independientes. Por ejemplo, el Ministerio de Finanzas nacional podría prestar una formación completa y uniforme a los agentes tributarios subnacionales, establecer el cumplimiento obligatorio de unas directrices para inspeccionar y ofrecer información, obligar a que las administraciones tributarias subnacionales usen para cada contribuyente el mismo número de identificación fiscal que la administración tributaria central, e implantar los mecanismos necesarios para compartir periódicamente la información obtenida en los controles realizados tanto por la administración tributaria central como por sus homólogas subnacionales. A su vez, las autoridades de la administración

tributaria central deberían conceder a las autoridades tributarias subnacionales acceso a las bases de datos nacionales para facilitar el control del fraude. Esta es una de las claves para asegurar el cumplimiento tributario efectivo a nivel subnacional. Los diferentes niveles de administración tributaria deberían establecer unos protocolos de colaboración con el fin de compartir información, de tal forma que puedan cruzarse datos, y regularmente deberían mantener reuniones para debatir problemas y soluciones comunes.

Por su parte, José Víctor Sevilla, señala las siguientes ventajas de una mayor descentralización:

- Puede reducir tensiones políticas, pues se adecua mejor a la existencia de una organización territorial descentralizada y hace que los mecanismos de nivelación entre los distintos territorios, frecuente fuente de disputas entre ellos, adquiera un carácter secundario.
- Provoca en los gestores de las distintas Administraciones un mayor grado de interés y responsabilidad, pues pasan a ser copartícipes del sistema tributario y no meros ejecutores de una tarea marcada a nivel central.
- Provoca en los contribuyentes un mayor nivel de conciencia fiscal por la relación próxima entre impuestos pagados y servicios prestados.

No obstante, también cita algunos inconvenientes de la descentralización:

- Introduce mayores dificultades técnicas y de gestión para la Administración Tributaria, debido a la mayor complejidad del sistema.
- Fomenta el desarrollo de localismos que hacen más difícil la cooperación internacional en el ámbito tributario.
- Si el sistema de intercambio de información no es bueno, dificulta la lucha contra el fraude fiscal.

## **2. EI CASO ESPAÑOL: COEXISTENCIA DE TRES ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

En el Estado Español existen tres niveles de Administración tributaria: uno Central (ESTADO) y dos Descentralizados (COMUNIDADES AUTÓNOMAS y ENTIDADES LOCALES). Como suele ser habitual en los estados descentralizados, la delimitación de competencias más importante se produce entre el gobierno central y los gobiernos regionales (comunidades autónomas).

En la Constitución Española la potestad originaria para establecer los tributos se atribuye en exclusiva al Estado, mediante ley; si bien, también se indica que las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) y las Entidades locales (en adelante, EELL) podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Las CCAA son entes públicos con poder, territorio y población propios, que aparecen como fenómenos de descentralización político-administrativa, sobre la base de una distribución de competencias definida en la Constitución. Son diecisiete, quince con un régimen financiero denominado "común" y dos (País Vasco y Navarra) con un régimen financiero específico, denominado "foral"; a las que hay que añadir las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, que tienen un estatus especial.

Respecto de las CCAA, la Constitución:

- En primer lugar, establece los principios generales del sistema: autonomía financiera, coordinación y solidaridad. También indica que las CCAA pueden actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos de Autonomía.
- A continuación, enumera los recursos de las CCAA y remite su regulación a una Ley Orgánica<sup>3</sup>. Dichos recursos son:
  - Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
  - Impuestos, tasas y contribuciones especiales propios.
  - Transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
  - Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado.
  - Producto de las operaciones de crédito.

También indica que las CCAA no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

- Seguidamente establece los instrumentos para hacer efectivo el principio de solidaridad (garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español).
- Finalmente, reconoce las especialidades de los territorios forales (País Vasco y Navarra), de Canarias y de Ceuta y Melilla.

La participación de las CCAA en el gasto público total español se ha situado en los últimos años en torno al 50%. Este proceso de descentralización del gasto ha ido acompañado de un proceso paralelo de descentralización de ingresos que se ha manifestado, por un lado, en las transferencias de los

---

<sup>3</sup> *La denominada Ley Orgánica de Financiación de las CCAA (LOFCA), actualmente en proceso de revisión en el marco del nuevo sistema de financiación recientemente aprobado, que analizaremos inmediatamente.*

Presupuesto del Estado hacia las CCAA y, por otro, en la creación de fuentes propias de recursos financieros por las mismas. Sin embargo, el proceso de descentralización de los ingresos no ha tenido la misma intensidad que el del gasto (apenas supera el 20% la parte del Presupuesto de ingresos de las CCAA de régimen común que procede de recursos gestionados por las mismas, mientras que el 80% restante procede de impuestos cedidos pero gestionados por el Estado o de transferencias del propio Estado). Ello ha originado diversas distorsiones y tensiones en el modelo, al reclamar periódicamente las CCAA mayor autonomía financiera. Así, se han ido sucediendo diferentes sistemas de financiación de las CC.AA. de régimen común, sobre la base de los acuerdos en esta materia adoptados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF)<sup>4</sup>. Hasta este mismo año, el sistema de financiación vigente ha sido el aprobado por el CPFF en 2001; en julio de este mismo año, el CPFF ha aprobado un nuevo sistema de financiación (en adelante, NSF).

Los sucesivos sistemas de financiación de los niveles de gobierno subnacionales diseñados en España han buscado dos objetivos básicos:

- hacer efectivos los principios constitucionales de autonomía y suficiencia financiera en el ámbito autonómico y local, y
- que los propios Gobiernos subnacionales asuman la responsabilidad compartida con el Estado para hacer efectivos esos principios.

Si, de manera similar a como hicimos al hablar de los modelos teóricos de descentralización fiscal, nos fijamos en los tres ámbitos esenciales de la configuración de los impuestos (capacidad normativa, destino de la recaudación y gestión de los mismos), podemos indicar que en España existe, en relación con las CCAA de régimen común, la siguiente tipología de Impuestos:

---

<sup>4</sup> *Órgano de coordinación del Estado y las CCAA en materia fiscal y financiera que analizaremos en el apartado 2.4.1.*

TIPO	IMPUESTO	CAPACIDAD NORMATIVA	RECAUDACIÓN	COMPETENCIA GESTORA
<b>Estatales puros</b>	Renta de Sociedades	ESTATAL	<b>ESTATAL</b>	ESTATAL
	Renta de No Residentes			
	Renta de Aduanas			
	Primas de seguro			
<b>Estatales cedidos parcialmente</b>	IVA	ESTATAL	<b>COMPARTIDA</b>	ESTATAL
	I. Especiales Fabricación			
	Renta de personas físicas	COMPARTIDA		
<b>Estatales cedidos totalmente</b>	Electricidad	ESTATAL	<b>CCAA</b>	ESTATAL
	Patrimonio*	COMPARTIDA		COMPARTIDA
	Medios de Transporte			CCAA**
	Ventas minoristas hidrocarburos			CCAA
	Sucesiones y Donaciones			
	Transmisiones patrimoniales			
	Juego			
<b>Propios CCAA</b>	Varios***		CCAA	<b>CCAA</b>

\* Suprimido en la práctica desde 2008.

\*\* En la práctica, es estatal, por no haberla asumido las CCAA.

\*\*\* Detallados en el apartado 2.2.1.2.

Como puede verse en el cuadro anterior, dentro de los impuestos estatales, los hay estatales "puros", en los que el Estado tiene las competencias normativa y gestora, así como el 100 por 100 de la recaudación; estatales "parcialmente cedidos", en los que el Estado mantiene las citadas competencias (excepto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que comparte la competencia normativa), pero comparte, en mayor o menor medida, como veremos más adelante, la recaudación; y estatales "totalmente cedidos", en los que el Estado comparte la competencia normativa (excepto en el Impuesto sobre la electricidad, en el que la competencia es solo estatal), la recaudación es el 100 por 100 para las CCAA y, respecto a la gestión, existen prácticamente todas las opciones: estatal de pleno derecho (Impuesto sobre la electricidad), estatal de hecho (por no haberla asumido las CCAA, que son las que tienen la competencia de derecho, en los Impuestos sobre medios de transporte y sobre ventas

minoristas de hidrocarburos), compartida (el suprimido Impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas) y de las CCAA (Impuestos sobre sucesiones y donaciones, sobre transmisiones patrimoniales y sobre el juego).

Analizaremos a continuación, en primer lugar, cada uno de los niveles políticos del Estado español con competencias tributarias (estatal, regional y local), para detenernos a continuación en los mecanismos de coordinación y colaboración que existen entre ellos.

## **2.1. Competencias de la Administración Tributaria Estatal**

### **2.1.1. Impuestos que Gestiona**

Como hemos visto en el apartado anterior, la Administración tributaria estatal gestiona gran parte de los principales impuestos del Estado; así, en cuanto a los Impuestos directos, gestiona los que gravan la renta de las personas físicas, de las personas jurídicas (beneficios) y de los no residentes con o sin establecimiento permanente en territorio español.

Respecto de los impuestos indirectos, gestiona el Impuesto sobre el Valor Añadido, los impuestos especiales de fabricación (es decir, sobre consumos específicos, como el Alcohol, el Tabaco y los Hidrocarburos), los que gravan el tráfico exterior (Renta de Aduanas) y los impuestos sobre la electricidad y sobre las primas de seguro. Asimismo, compartía con las CCAA la gestión del Impuesto sobre el Patrocinio, si bien, este Impuesto, aunque formalmente no ha sido suprimido, sí ha quedado sin efectividad práctica (suprimido el pago y la obligación de declarar) a partir de 2008.

### **2.1.2. Órgano Encargado de la Gestión: la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Para la gestión del sistema tributario, el Estado cuenta desde 1992 con un órgano específico, autónomo y diferenciado del resto de la Administración General del Estado: la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). Este mismo sistema existe en otros muchos países de la OCDE, como es el caso de Australia, Canadá, Estados Unidos, Italia, Japón, México, Reino Unido o Suecia.

La AEAT es un ente de derecho público adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que se encarga, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, así como de los recursos de otras Administraciones o Entes públicos nacionales o comunitarios cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio. No tiene competencias sobre

el diseño de dichos sistemas y los ingresos derivados de los recursos que gestiona forman parte del Tesoro Público.

El objetivo básico de la AEAT es incrementar el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes mediante dos líneas básicas de actuación:

- la asistencia a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y
- las actuaciones de control y lucha contra el fraude fiscal.

Aunque la AEAT está integrada en la Administración Pública Central, tiene personalidad jurídica propia y cierta autonomía en materia presupuestaria y de gastos de personal. Su actuación se inspira en los siguientes valores:

- Respeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, así como a las personas,
- Responsabilidad profesional, y
- Transparencia en la información y en la actuación.

La AEAT está presidida por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, dirigida por un Director General y se estructura en una serie de Departamentos y Servicios Centrales y en Delegaciones territoriales. En el ámbito Central, la estructura de la AEAT es la siguiente:

- 4 Departamentos de carácter funcional: Gestión, Inspección, Aduanas e Impuestos Especiales y Recaudación.
- 3 Departamentos de carácter horizontal y apoyo a los anteriores: Informática, Recursos Humanos y Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.
- 3 Servicios de apoyo interno: Jurídico, Auditoría Interna y Gestión Económica.
- 1 Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

En el ámbito territorial, la AEAT se estructura en:

- 17 Delegaciones Especiales, de ámbito prácticamente coincidente con el de las respectivas Comunidades Autónomas.
- 51 Delegaciones, de ámbito prácticamente coincidente con el de las Provincias integradas en cada Comunidad Autónoma.
- 203 Administraciones generales y 34 de Aduanas, localizadas normalmente en las principales ciudades que no son capitales de Provincia.

## **2.2. Competencias de las Comunidades Autónomas**

Como ya hemos mencionado, en relación con la financiación de las CCAA, en España existen dos modelos: el régimen común, aplicable a todas las CCAA excepto al País Vasco y Navarra, y el régimen foral, aplicable a estas dos Comunidades. A su vez, dentro del régimen común, la Comunidad Autónoma de Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla poseen un régimen económico y fiscal peculiar por razones históricas y geográficas. Pasamos a analizar a continuación el régimen fiscal de cada una de ellas.

### **2.2.1. Comunidades Autónomas de Régimen Común**

#### **2.2.1.1. Los Tributos Cedidos por el Estado**

Como ya hemos visto, pueden ser cedidos de forma parcial o total a las CCAA de Régimen Común diversos tributos estatales. Señalamos a continuación el porcentaje de recaudación actualmente cedido y el que inminentemente, tras el NSF acordado en el CPFF de julio de 2009 y con efectos de este mismo año 2009, se va a ceder:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): 33%, que va a pasar al 50%.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): 35%, que va a pasar al 50%.
- Impuestos Especiales de Fabricación (IIEE: alcohol, tabaco e hidrocarburos): 40%, que va a pasar al 58%.
- El Impuesto sobre la Electricidad (IE): 100%.
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP): 100%, aunque, como ya hemos dicho, este Impuesto ha desaparecido en la práctica.
- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT): 100%.
- Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH): 100% (afecto a la financiación de gastos sanitarios).
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): 100%.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP): 100%.
- Tributos sobre el Juego (TJ): 100%.

Seguidamente, reseñamos, de forma resumida, las competencias normativas que las CCAA tienen sobre los tributos cedidos<sup>5</sup>:

- En el IRPF, las CCAA pueden regular la tarifa autonómica (33% de la total, que va a pasar al 50%), que deberá ser progresiva y con idéntico número de tramos a la tarifa estatal (en el NSF se elimina el segundo requisito); establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta; establecer aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual aplicables al tramo autonómico, con el límite máximo del 50% de variación (límite que desaparece en el NSF, que asimismo establece la posibilidad de regular deducciones por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con determinadas excepciones); y también en el NSF se les otorga capacidad para incrementar o disminuir el importe del mínimo personal y familiar, que no tributa, aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, con el límite del 10 por 100.
- En el IP, las CCAA podían regular el mínimo exento; el tipo de gravamen; y establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, que eran, en todo caso, compatibles con las establecidas por el Estado y no podían suponer una modificación de las mismas.
- En el IEDMT, las CCAA pueden incrementar los tipos de gravamen estatales en un 15 por 100 como máximo.
- En el IVMDH, se establece un tipo de gravamen estatal y otro autonómico, pudiendo las distintas CCAA fijar éste dentro de los límites recogidos en la Ley<sup>6</sup>.
- En el ISD, las CCAA tienen capacidad para establecer reducciones en la base imponible; regular la tarifa; establecer la cuantía y los coeficientes de patrimonio preexistente sin ninguna limitación; y establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, respetando la deducción por

<sup>5</sup> Como ya hemos visto, no las tienen en el IVA, los IIEE y el IE; si bien, en el NSF se insta al Gobierno a buscar fórmulas (compatibles con la normativa comunitaria) para que las CCAA puedan asumir competencias respecto a la tributación por el IVA en la fase minorista con destino exclusivo a consumidores finales.

<sup>6</sup> En relación con este Impuesto, hay que tener en cuenta que la Comisión Europea emitió en mayo de 2008 un dictamen motivado por el que concluye que el IVMDH no se ajusta a la normativa comunitaria. En la actualidad, España y la Comisión Europea están negociando a fin de que, dentro de ciertos límites, puedan existir diferencias territoriales en el Impuesto armonizado sobre Hidrocarburos (IH, uno de los IIEE). Para ello es necesaria una habilitación expresa en la Directiva 2003/96/CE, cuya modificación está actualmente tramitándose en la Comisión. Una vez que se modifique, en su caso, la Directiva en el sentido indicado, está previsto derogar el IVMDH y modificar el IH de modo que permita a las CCAA añadir un suplemento sobre el tipo fijado a nivel estatal para determinados productos.

doble imposición internacional. Asimismo, tienen ciertas competencias normativas en materia de gestión y liquidación.

- En el ITP, las CCAA tienen capacidad para establecer el tipo de gravamen (con algunas excepciones por razones de armonización fiscal comunitaria), así como deducciones y bonificaciones en aquellas materias en que tengan atribuida capacidad normativa en materia de tipos de gravamen, que serán, en todo caso, compatibles con las establecidas por el Estado y no podrán suponer una modificación de las mismas. También pueden regular aspectos de gestión y liquidación.
- En los TJ, las CCAA ostentan competencias para regular las exenciones, la base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo; así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

Por otra parte, las CCAA tienen determinadas competencias gestoras respecto de los tributos cedidos. Así, les corresponde, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos; salvo en el IRPF, el IVA y los IIEE, es decir, en los impuestos cedidos parcialmente, cuya gestión corresponde íntegramente al Estado<sup>7</sup>.

Finalmente, conviene destacar que se establecen unos límites de carácter general para el ejercicio de la capacidad normativa de las CCAA. En este sentido, no pueden adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de la procedencia de las rentas, de la realización del gasto, de la prestación de los servicios o de la celebración de los negocios, actos o hechos sometidos a tributación. Asimismo, deberán mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

#### **2.2.1.2. Los Tributos Propios**

Como ya se ha dicho, las CCAA pueden establecer y exigir sus propios tributos, siempre que no recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado ni por las EELL. Asimismo y respecto de los Impuestos que establezcan, la LOFCA exige respetar los siguientes principios:

- No podrán gravarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.
- No podrán gravarse negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, ni la transmisión o ejercicio

---

<sup>7</sup> Como ya hemos visto, tampoco han asumido las competencias gestoras que tienen atribuidas en el IEDMT y el IVMDH.

de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

- No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios o capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos propios (aplicación de los tributos y la potestad sancionadora en el NSF) corresponde a las CCAA, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

Con este marco normativo, la producción normativa de las CCAA se ha centrado básicamente en tributos de tipo:

- Medioambiental (instalaciones peligrosas, residuos peligrosos, emisión de gases, vertidos al agua, producción de aguas residuales, usos del agua embalsada, combustibles, transporte por cable, grandes superficies),
- Social (tierras infrutilizadas, suelo sin edificar, edificaciones ruinosas, juego, protección civil, caza, depósitos bancarios), y
- Recargos sobre tributos locales (Impuesto sobre Actividades Económicas).

### **2.2.1.3. Canarias**

Como ya hemos mencionado, dentro del régimen común de financiación de las CCAA, la Comunidad Autónoma de Canarias goza, por razones históricas y geográficas, de un régimen económico-fiscal especial, constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, en la no aplicación de monopolios y en las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo, que ha sido reconocido, respetando sus particularidades, como región ultraperiférica dentro de la Unión Europea.

En el ámbito de la imposición indirecta, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias no se aplica el IVA, el IVMDH ni algunos IIEE (en concreto, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos ni el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco). En su lugar, se aplica el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias.

#### **2.2.1.4. Ceuta y Melilla**

Las Ciudades de Ceuta y Melilla, sin dejar de ser EELL, disponen de sendos Estatutos de Autonomía aprobados por Leyes Orgánicas, similares a los de las CCAA. Por tanto, participan tanto del régimen de financiación autonómica, de conformidad con sus Estatutos de Autonomía, como del régimen de financiación de las EELL, según se establece en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Respecto a la imposición directa, la localización geográfica de Ceuta y Melilla justifica la existencia de un régimen fiscal especial cuyo aspecto más destacables es una bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos generados en estas ciudades.

En cuanto a la imposición indirecta, no se aplica el IVA, exigiéndose en su lugar el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI); y, en cuanto a los IIEE, sólo se exigen el IEDMT y el IE, aplicándose, sin embargo, un gravamen complementario del IPSI, sobre las labores del tabaco y sobre el carburante y los combustibles.

#### **2.2.2. Regímenes Forales**

La Disposición adicional primera de la Constitución española establece el respeto a los derechos históricos de los territorios forales (CCAA del País Vasco y Navarra) dentro del marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía. En estos Estatutos se establece que las relaciones de orden tributario y financiero entre los territorios forales y el Estado vendrán reguladas por el sistema de Concierto (País Vasco) o Convenio (Navarra). En el año 2002 se renovó el Concierto con el País Vasco y en 2003 el Convenio con Navarra.

En el régimen foral, el sistema de financiación se caracteriza porque los territorios forales tienen potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. Ello implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales<sup>8</sup> corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, la recaudación de estos impuestos queda en poder de dichos territorios, que contribuyen a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas a través de una cantidad denominada "cupos" (País Vasco) o "aportación" (Navarra).

---

<sup>8</sup> *Se exceptúan únicamente los tributos sobre el tráfico exterior (derechos de importación y gravámenes a la importación en los IIEE y en el IVA), que son de competencia estatal.*

No obstante, las competencias tanto normativas como de gestión que tienen atribuidas los territorios forales han de ajustarse a los siguientes criterios generales de armonización, que las delimitan:

- Atenerse a la estructura general impositiva del Estado.
- Adecuarse en terminología y conceptos a la Ley General Tributaria estatal.
- Establecer y mantener una presión fiscal efectiva global no inferior a la existente en el resto del Estado.
- Respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas, bienes, capitales y servicios en todo el territorio español.
- Utilizar la misma clasificación de actividades económicas que en territorio común para facilitar el intercambio de información.

En este sistema cobran especial importancia las reglas o puntos de conexión con arreglo a los cuales se delimitan las competencias entre el Estado y los territorios forales en cada uno de los tributos concertados y convenidos. Esta materia suele ser motivo de frecuentes conflictos entre ambas Administraciones tributarias, para resolver los cuales en primera instancia existen en cada una de estas CCAA unas Juntas Arbitrales compuestas por expertos independientes de reconocido prestigio.

### **2.3. Competencias de las Entidades Locales**

#### **2.3.1. Tributos de las Entidades Locales**

Como ya hemos indicado, de acuerdo con la Constitución Española, las EELL (básicamente, Municipios y Provincias) pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Asimismo, indica que las haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y los de las CCAA.

Por otra parte y de acuerdo con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), los tributos que establezcan las EELL deben respetar, en todo caso, una serie de principios básicos prácticamente idénticos a los vistos en el apartado 2.2.1.2. para las CCAA.

Una vez visto el marco general, pasamos a detallar los tributos que corresponden a los Ayuntamientos o municipios en España.

### **2.3.1.1. Impuestos**

Según la LRHL, los impuestos de exacción obligatoria por los Municipios (Ayuntamientos) son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (que grava su titularidad), el Impuesto sobre Actividades Económicas (que grava su mero ejercicio) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (que grava su titularidad).

Por otra parte, los Ayuntamientos podrán establecer y exigir potestativamente el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (que grava su realización) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (que grava el incremento de valor que se ponga de manifiesto en su transmisión).

Finalmente, se permite a los Ayuntamientos continuar exigiendo el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios exclusivamente en la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca.

Para las Provincias (Diputaciones Provinciales) no está prevista la posibilidad de exigir impuestos propios, aunque pueden regular un recargo del 40% como máximo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

### **2.3.1.2. Tasas**

También conforme a la LRHL, los Municipios y las Provincias pueden establecer y exigir tasas por prestaciones de servicios o realización de actividades de su competencia, y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes de su dominio público.

### **2.3.1.3. Contribuciones Especiales**

Finalmente, las EELL pueden establecer y exigir contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios municipales.

Además, para hacer efectiva la materialización del principio constitucional de autonomía local, se atribuyen a las EELL determinadas facultades normativas en el ámbito de la tributación local, dando lugar a lo que se conoce como "corresponsabilidad fiscal municipal", que se concreta, con carácter general, en la fijación de tipos impositivos (dentro de los márgenes que la Ley estatal permite) y la potestad de incluir bonificaciones en los impuestos por razones de distinta índole (social, medioambiental, etc.).

### **2.3.2. Gestión Compartida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas**

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas comparten una serie de características comunes, al tratarse de impuestos de gestión compartida entre la Administración del Estado y la de las entidades locales. Así, la gestión de dichos impuestos se realiza a partir de la elaboración por parte de la Administración estatal de los correspondientes censos o matrículas.

### **2.4. Órganos e Instrumentos de Colaboración**

Al estar distribuidas las competencias tributarias en España en los tres niveles de Gobierno vistos (Estado, CCAA y EELL), resulta imprescindible establecer una serie de órganos o instrumentos de colaboración entre los mismos, que pasamos a analizar.

#### **2.4.1. Estado-Comunidades Autónomas**

##### **2.4.1.1. El Consejo de Política Fiscal y Financiera**

El ya mencionado CPFF, configurado inicialmente como órgano consultivo y de deliberación, hoy es un órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera; se encarga, entre otras, de las siguientes materias: coordinación de la política presupuestaria de las Comunidades Autónomas con la del Estado, estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación territorial, coordinación de la política de endeudamiento, coordinación de la política de inversiones públicas y, en general, todo aspecto de la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.

##### **2.4.1.2. El Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Actúa como órgano de asesoramiento al Presidente de la AEAT y como órgano de participación de las Comunidades Autónomas en ésta.

Está presidido por el Presidente de la AEAT e integrado por los siguientes miembros: el Director General de la AEAT, que ostenta la vicepresidencia primera, el Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, el Subsecretario de Hacienda, los Directores de Departamentos y Servicios de la AEAT, uno de los cuales actúa como Secretario, el Director General de Tributos y seis representantes de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía, uno de los cuales ostenta la Vicepresidencia segunda, designados cada año por el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Sus funciones son, entre otras, informar del Plan de Objetivos de la AEAT (en especial el Plan General Autonómico), informar de las directrices del Plan de Control Tributario de la AEAT, ser informado de los resultados del Plan de Objetivos del año anterior, proponer líneas estratégicas a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, asesorar al Presidente en diversas materias, etc.

#### **2.4.1.3. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria**

Es el órgano colegiado de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la AEAT.

La Comisión Mixta depende directamente del Presidente de la AEAT, quien la preside, y está integrada por el Director de la AEAT, que ostenta la Vicepresidencia, siete representantes de la AEAT y un representante de cada una de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cuenta con una Secretaría Técnica Permanente, desempeñada por un funcionario de la AEAT.

Le corresponde fijar criterios de coordinación de la gestión tributaria entre las CCAA y la AEAT, elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas en materia de tributos cedidos, evaluar los resultados de la gestión de los mismos y de la actuación de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos gestionados por la AEAT y establecer directrices para su aplicación, evacuar los informes que solicite la Junta Arbitral, coordinar criterios de valoración a efectos tributarios, elaborar estudios en materia de regulación o aplicación de los tributos cedidos, etc.

#### **2.4.1.4. Los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria**

Son órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la estructura territorial de la AEAT, por lo que existe uno en cada Comunidad Autónoma. Están compuestos por cuatro representantes de la AEAT y tres de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y lo preside el Delegado Especial de la AEAT en la Comunidad Autónoma o el Delegado de la AEAT en la Ciudad Autónoma.

Las funciones de los Consejos son, entre otras, la adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica, la coordinación y colaboración en la gestión tributaria de los tributos cedidos gestionados por la AEAT, el diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas de control, la coordinación de la campaña del IRPF, etc.

#### **2.4.1.5. Las Juntas Arbitrales**

La Junta Arbitral es un órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración tributaria del Estado y la de una o varias CCAA o entre éstas entre sí, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos o de la competencia en relación con los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

La Junta Arbitral está presidida por un jurista de reconocido prestigio nombrado por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del CPFF, y la integran, además del Presidente, cuatro representantes de la Administración del Estado (uno de los cuales actúa como Secretario) y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto.

#### **2.4.1.6. Los Convenios de colaboración**

Existen una serie de Convenios de colaboración entre la AEAT y las Comunidades Autónomas que tienen como objetivo alcanzar una gestión tributaria más eficaz.

#### **2.4.2. Estado-Entidades Locales**

Para la resolución de los diversos conflictos ocasionados por la dualidad de competencias sobre los tributos locales, se prevén los siguientes procedimientos de colaboración:

- Intercambios de información.
- Procedimientos de comunicaciones municipales.
- Rectificación de los sujetos pasivos en caso de discrepancia con el titular catastral.
- Informe municipal previo a la aprobación de Ponencias de valores.
- Actuaciones conjuntas de inspección.
- Convenios de colaboración.

Asimismo, deben destacarse como órganos de relación la Comisión Nacional de Administración Local y la Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento prevista en el convenio de colaboración en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria firmado entre la AEAT y las EELL.

#### **2.5. Conclusión sobre El Sistema Español**

Dentro de los modelos teóricos de descentralización fiscal que analizamos en el apartado 1, podemos considerar que en España (si prescindimos de

las especialidades del País Vasco y Navarra) existe un modelo mixto, ya que contiene características tanto del modelo Centralista como del Descentralizado, en sus dos modalidades (medio y amplio).

Así, la competencia normativa, y respecto de las principales figuras impositivas, es básicamente estatal o como mucho compartida; la recaudación está en gran parte (y cada vez más) descentralizada, con mecanismos de compensación verticales incondicionados; y la gestión tributaria de los principales impuestos vuelve a ser estatal, si bien en algunos conceptos impositivos de menor importancia recaudatoria está descentralizada e incluso testimonialmente (el desaparecido IP) ha llegado a ser compartida.

### 3. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA: SITUACIÓN ACTUAL

El actual sistema de colaboración entre la AEAT y la Administración tributaria de las CCAA, instrumentado a través de los distintos órganos de participación de éstas en aquélla ya vistos<sup>9</sup>, ha supuesto, sin duda, un paso positivo respecto a la situación anterior a 2001; pero es indudable tiene aún margen de mejora, que deberá concretarse en la configuración del NSF, recientemente acordado, como lógica consecuencia de la aprobación de la reforma de diversos Estatutos de Autonomía de las CCAA de régimen común<sup>10</sup>.

Los citados órganos de participación se han manifestado como canales ágiles y eficaces para informar a las CCAA de la planificación y ejecución de los objetivos de la AEAT, pero sin que aquéllas pudieran participar activamente en la toma de decisiones de la administración tributaria estatal.

Por ello, se considera que la correcta aplicación del sistema tributario en su conjunto exige una mayor colaboración y presencia de las CCAA en la toma de decisiones relativas a la gestión tributaria, máxime a raíz del NSF, con el que las CCAA obtienen porcentajes de recaudación muy importantes en las principales figuras impositivas estatales (50% en el IRPF e IVA y 58% en los IIEE), por lo que su legítimo interés en dicha gestión está sobradamente justificado.

Indudablemente, esta exigencia de mejora en la colaboración y presencia de las CCAA debe afectar a todas ellas, hayan reformado ya su Estatuto (las 6 indicadas), tengan previsto hacerlo en un futuro próximo (Castilla-La Mancha y Extremadura) o incluso aquellas que ni siquiera lo tengan previsto.

---

<sup>9</sup> Consejo Superior de Dirección, Comisión Mixta de Coordinación y Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, analizados en el apartado 2.4.1.

<sup>10</sup> Los denominados "Estatutos de segunda generación", recientemente aprobados hasta el momento en las Comunidades de Andalucía, Aragón, Baleares, Castilla y León, Cataluña y Valencia

En este sentido, las CCAA han ido adoptando una serie de medidas en la línea de reforzar su participación en la gestión tributaria, entre las que podemos citar la creación en sus administraciones tributarias de Agencias o entes autónomos similares a la AEAT para la gestión de sus tributos o la contemplación en sus Estatutos de mecanismos de colaboración con la Administración tributaria del estado como los consorcios o entes equivalentes o la ventanilla única tributaria.

En resumen, la situación actual de las CCAA respecto de los aspectos fundamentales de la colaboración entre las Administraciones tributarias es la siguiente:

COMUNIDAD AUTÓNOMA	REFORMA ESTATUTO	CONSORCIO O EQUIVALENTE	VENTANILLA ÚNICA	AGENCIA TRIBUTARIA
ANDALUCIA	SI	SI	NO	SI
ARAGÓN	SI	SI	NO	SI
I. BALEARES	SI	NO	SI	SI
C. LEÓN	SI	NO	NO	SI
C. LA MANCHA	(1)	SI	NO	SI
CATALUÑA	SI	SI	SI	SI
VALENCIA	SI	NO	NO	(3)
ASTURIAS	NO	NO	NO	(4)
CANARIAS	NO	NO	NO	NO
CANTABRIA	NO	NO	NO	SI
EXTREMADURA	(2)	NO	NO	NO
GALICIA	NO	NO	NO	NO
MADRID	NO	NO	NO	NO
MURCIA	NO	NO	NO	(5)
LA RIOJA	NO	NO	NO	NO

- (1) En trámite avanzado. Se reseña lo que contempla el Proyecto de reforma.
- (2) En trámite inicial. Se reseña la situación actual.
- (3) Remite al ya existente Servicio Tributario Valenciano.
- (4) Existe un Ente Público de Servicios Tributarios, con cierta autonomía.
- (5) Existe una Agencia Regional de Recaudación, para el cobro de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma.

Como puede verse en el cuadro anterior, la situación no es la misma ni siquiera en las CCAA que han modificado (o están próximas a modificar) su Estatuto. Así, entre éstas, sí hay una práctica coincidencia en la creación de Agencias Tributarias u organismos similares, con cierta autonomía respecto

<sup>11</sup> En la actualidad, únicamente están funcionando de forma efectiva las Agencias Tributarias de Baleares y Cataluña, así como el Servicio Tributario Valenciano, que ya funcionaba con anterioridad.

de la Administración General de la Comunidad, al igual que, como hemos visto, ocurre con la AEAT respecto de la Administración General del Estado<sup>11</sup>. No ocurre lo mismo en cuanto a la previsión de Consorcios o entes equivalentes para la colaboración con la Administración tributaria del Estado, ya que en tres de ellas (Baleares, Castilla y León y Valencia no se contempla). Menos aún respecto de la previsión de una ventanilla única tributaria, que solo se recoge en los Estatutos de Baleares y Cataluña, si bien se trata de una cuestión de carácter más bien operativo que puede ampararse sin problemas en la legislación administrativa común. Finalmente, reseñar que una Comunidad (Cantabria) ha creado su propia Agencia Tributaria (que ya ha entrado en funcionamiento) sin haber modificado su Estatuto de Autonomía.

Ante esta situación, el principal reto que se le plantea al Estado es canalizar las legítimas aspiraciones de las CCAA respecto de un tema (la participación en la gestión tributaria) que tanto afecta a sus Presupuestos y, por ende, a su propia subsistencia como entes de derecho público prestadores de servicios a sus ciudadanos, preservando a su vez la eficacia y eficiencia demostrada hasta la fecha por la propia Administración tributaria del Estado en dicha gestión, en sus dos vertientes:

- la lucha contra el fraude fiscal, y
- la ayuda a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

A la forma de abordar este reto dedicamos el siguiente apartado de nuestra exposición.

#### **4. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA: PERSPECTIVAS DE FUTURO**

##### **4.1. Nuevo Modelo de Colaboración**

A raíz de la aprobación de los citados "Estatutos de segunda generación", así como del recientemente acordado NSF, y al objeto de mejorar los puntos débiles observados en el modelo de colaboración actualmente vigente, reforzando a su vez las indudables ventajas que tiene, está previsto, por una parte, potenciar los órganos de colaboración actualmente existentes y, por otra, desarrollar los consorcios o entes equivalentes y otras fórmulas de colaboración previstas en algunos de dichos Estatutos con esa misma finalidad. Es lo que constituiría un nuevo modelo de colaboración entre las administraciones tributarias central y autonómicas.

#### 4.1.1. Potenciación de los Órganos de Colaboración

En primer lugar, está previsto potenciar el actual Consejo Superior de Dirección mediante la incorporación de la representación de todas las CCAA<sup>12</sup>, así como de las funciones que actualmente corresponden a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. El nuevo órgano colegiado (que se denominaría algo así como Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria) reuniría todas las funciones atribuidas a los dos órganos a los órganos a los que sustituye. Con ello se lograría más claridad y mayor eficacia en su funcionamiento. Al mismo tiempo, se facilitaría a las CCAA una presencia más intensa y efectiva como consecuencia de la concentración de su participación a través de un solo cauce, en lugar de su dispersión actual entre dos órganos diferentes.

En segundo lugar, está previsto que las funciones atribuidas al nuevo órgano resultante se refieran tanto a los tributos estatales cedidos gestionados por la AEAT como a los gestionados por las Administraciones tributarias autonómicas<sup>13</sup>. La finalidad es ampliar el grado de corresponsabilidad en la gestión de estos tributos y lograr un mayor nivel de coordinación en la gestión de todo el sistema tributario. Esta ampliación objetiva del ámbito de actuación del órgano colegiado supondría un mayor conocimiento recíproco de la actividad gestora de ambas Administraciones tributarias y una mayor eficacia en esa gestión. En el mismo sentido se modificarían las funciones actuales de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Finalmente y dado que los nuevos órganos se configurarían como órganos de coordinación de todos los tributos cedidos, tanto los gestionados por la AEAT como por las CCAA, no tiene sentido su configuración como meros órganos de participación de las CCAA en la AEAT, como ocurre ahora, ya que, en todo caso, serían órganos de "participación recíproca" (de las CCAA en la AEAT y de ésta en aquéllas), es decir, de "coordinación", que es la nueva configuración que se propone para los mismos.

#### 4.1.2. Desarrollo de los Consorcios o Entes Equivalentes

Los Consorcios o entes equivalentes tienen que constituir instrumentos para profundizar en la corresponsabilidad fiscal de las CCAA y en la colaboración entre las Administraciones tributarias, así como para mejorar la eficacia y eficiencia del actual sistema de gestión tributaria.

---

<sup>12</sup> Actualmente, como ya hemos visto en el apartado 2.4.1.2., solo hay 6 CCAA representadas de pleno derecho, aunque en la práctica asisten todas.

<sup>13</sup> Actualmente, las funciones tanto del Consejo superior de Dirección como de la Comisión Mixta se centran en los tributos cedidos gestionados por la AEAT.

Además del Consorcio, otros instrumentos de colaboración previstos en algunos Estatutos de Autonomía son los siguientes:

- La participación en los entes u organismos tributarios del Estado responsables de la aplicación de los tributos estatales, que podría reforzarse para hacerla más eficaz, tal y como hemos visto en el apartado anterior.
- Los mecanismos de presentación y recepción de declaraciones y documentación con trascendencia tributaria (ventanilla única).

Para comprender adecuadamente las posibilidades de desarrollo de lo previsto en los Estatutos es preciso, en primer lugar, analizar el marco normativo de la financiación autonómica en España, para posteriormente valorar desde la óptica de los principios de eficacia, eficiencia y oportunidad las características que debe reunir el nuevo modelo de gestión del sistema tributario y la adecuación al mismo de la figura del Consorcio.

#### **4.1.2.1. El Marco Jurídico del Modelo**

Con carácter general, los nuevos Estatutos de Autonomía establecen que la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los impuestos del Estado cedidos parcialmente a las CCAA corresponde a la Administración tributaria del Estado (AEAT), sin perjuicio de la delegación que aquéllas puedan recibir de éste y de la colaboración que pueda establecerse especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo. Asimismo, indican que, para desarrollar esta previsión, se constituirá<sup>14</sup> un Consorcio o ente equivalente en el que participarán de forma paritaria la AEAT y la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma.

Las características de estos Consorcios o entes equivalentes se tienen que deducir de la Constitución, de los Estatutos de Autonomía y de la normativa reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA y leyes de desarrollo), ya que no existe en el ordenamiento jurídico español una regulación específica de los mismos.

Pues bien, una vez analizado detenidamente tanto el marco normativo vigente como el que previsiblemente se derive del NSF, podemos concluir que no pueden asignarse competencias gestoras a los consorcios o entes equivalentes contemplados en los nuevos Estatutos de Autonomía; el desarrollo de esta posibilidad requeriría necesariamente la previa reforma en este mismo sentido de varias leyes estatales, entre ellas, la LOFCA, su normativa de desarrollo, la Ley General Tributaria y la propia Ley reguladora de la AEAT.

---

<sup>14</sup> *En algunos casos se establece un plazo determinado para su constitución y en otros no.*

En el supuesto de que, sin modificarse la normativa actual, los consorcios asumieran el ejercicio de competencias que supusieran dictar actos administrativos de gestión como tercera administración distinta de la estatal y de la autonómica, dichos actos quedarían viciados de nulidad, introduciendo un elemento de inseguridad en el sistema inasumible por cualquiera de las administraciones.

#### **4.1.2.2. Consideraciones Técnicas, Económicas y de Oportunidad**

Una vez precisado el marco jurídico español en el que se insertan las figuras de los consorcios o entes equivalentes, es preciso analizar sus características introduciendo los parámetros de eficacia, eficiencia y oportunidad.

Desde la perspectiva del análisis económico y a la luz de la experiencia internacional comparada, consideramos que debe evitarse cualquier tipo de fragmentación del sistema de gestión de los tributos. Lo desaconseja el incremento de costes que supondría, tanto para la Administración en su conjunto como para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, lo que iría en contra del objetivo de prestar un mejor servicio a los ciudadanos y devendría en pérdida de competitividad de la economía al actuar como desincentivo a la inversión. Asimismo, supondría la aparición de nuevos obstáculos a la ya de por sí compleja lucha contra el fraude, que tiene un carácter cada vez más globalizado y resulta favorecido, sin duda, por una gestión compartimentada del sistema tributario y especialmente de los tributos compartidos. Igualmente, la gestión centralizada de los tributos compartidos garantiza la aplicación de procedimientos y modelos de forma uniforme en todo el país y un sistema de información integrado a nivel nacional que ningún mecanismo de cooperación y colaboración es capaz de sustituir, asegurándose la integridad del sistema de información sin riesgos de fisuras provocadas por la heterogeneidad en los datos facilitados por los contribuyentes.

Por estos motivos constituye una tendencia cada vez más extendida en los modelos federales que las administraciones subnacionales opten por delegar funciones de gestión de los tributos propios en la administración central.

Asimismo, debe tenerse en cuenta la necesaria correlación entre la gestión de los diversos tributos y la naturaleza y características de los diversos hechos imponibles. Para ello, hay que tener en cuenta sus posibilidades de territorialización. Así, por ejemplo, si los hechos imponibles de un tributo son susceptibles de generarse, en relación con un mismo contribuyente, en ámbitos territoriales de varias Comunidades Autónomas, no cabe una gestión fraccionada, por tratarse de un concepto tributario no territorializable, pues iría en contra de la forma en que se producen los hechos económicos objeto de gravamen y de la unidad de mercado.

Los impuestos estatales en España, tanto los cedidos parcialmente como los no cedidos, tienen una estructura y diseño técnico orientados a una gestión tributaria integral que sea efectuada por un órgano administrativo con jurisdicción en todo el territorio nacional. Por tanto, la fragmentación de la gestión de dichos tributos en diferentes órganos administrativos de nivel subnacional, como serían los consorcios, presenta serios inconvenientes técnicos cuya solución pasa por "dividir" artificialmente los tributos mediante el establecimiento de complejos sistemas de puntos de conexión que determinen qué Administración tributaria territorial es competente en cada caso. Esta "división" generaría, como se ha expuesto, inconvenientes relevantes tanto para la gestión tributaria como para la actividad económica en términos generales y generaría enormes cargas a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias<sup>15</sup>.

Adicionalmente, en el caso de los impuestos indirectos parcialmente cedidos (IVA e IIEE), pueden plantearse dudas sobre las posibilidades de modificar su regulación, toda vez que su contenido y normativa vienen establecidos por las Directivas comunitarias.

Por todo ello, se propone un modelo de Consorcio para la dirección que, al tiempo que permita profundizar en la colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, evite que se produzca un fraccionamiento en la gestión del sistema tributario.

Si tenemos en cuenta que el ámbito de actuación del Consorcio queda circunscrito a los tributos estatales parcialmente cedidos, la figura del Consorcio se reserva, dentro de los mismos, a aquellos supuestos en los que la naturaleza del tributo exija esta fórmula de estrecha colaboración entre las Administraciones tributarias.

Pues bien, consideramos que el tributo más idóneo para integrar el ámbito de actuaciones del Consorcio sería el IRPF, por las siguientes razones:

- 1ª.) Viabilidad de llevar a cabo la territorialización de la gestión en función de los puntos de conexión aplicables (la residencia habitual del contribuyente)<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Así, por ejemplo, una gran empresa con implantación en todo el territorio nacional, que actualmente presenta 13 declaraciones de retenciones sobre rendimientos del trabajo a cuenta del IRPF (12 mensuales y un resumen anual), si tuviera que presentar todas estas declaraciones a las 17 Comunidades y Ciudades Autónomas de régimen común, pasaría a tener que presentar 221 declaraciones por cada concepto. Otro tanto ocurriría con las retenciones sobre intereses, dividendos, etc., con problemas adicionales para los retenedores de saber el domicilio fiscal de sus clientes.

<sup>16</sup> En cambio, en la imposición indirecta los puntos de conexión previstos en la normativa producen una quiebra entre el territorio donde se generan los hechos imposables, y por tanto las cuotas, y el territorio al que finalmente corresponden los recursos cedidos.

- 2ª.) Se trata de un impuesto básico del sistema tributario español, con un peso recaudatorio muy elevado, y es el más perceptible por el ciudadano.
- 3ª.) Las competencias normativas asignadas a las CCAA en este impuesto comprenden, como hemos visto, la posibilidad de aprobar su propia tarifa y el establecimiento y regulación de determinadas deducciones en la cuota, lo cual exige una planificación de las actuaciones de control específica y, además, conviene analizar de forma conjunta y sistemática las áreas de riesgo en general, así como la planificación de las actuaciones de ayuda a los contribuyentes.

#### 4.1.2.3. Modelo de Consorcio Propuesto

De acuerdo con las consideraciones jurídicas y técnicas realizadas, cabría plantear dos modelos teóricos de Consorcio:

- I. Un Consorcio con funciones consultivas.
- II. Un Consorcio con funciones directivas, como fórmula de participación y colaboración intensiva entre las Administraciones tributarias, pero sin competencias gestoras directas.

El segundo de estos modelos ofrece un ámbito de participación, colaboración y coordinación extraordinariamente más amplio, que puede mejorar la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas en el IRPF y su visibilidad por los ciudadanos, por lo que parece preferible optar por este modelo.

En este modelo, el Consorcio se constituiría como una fórmula de colaboración entre las Administraciones tributarias estatal y autonómica, como un órgano paritario de adopción de decisiones directivas; así, la Administración tributaria estatal continuaría ejerciendo sus competencias en el ámbito de aplicación del IRPF, bajo la supervisión de un Consorcio con funciones directivas. Hay que tener en cuenta que colaborar implica una cooperación entre diversos actores (las administraciones tributarias) y no la sustitución de éstos por otro diferente (el Consorcio).

Consideramos esta solución como idónea por las siguientes razones:

- Crear una tercera Administración pública, distinta de las Administraciones tributarias estatal y autonómicas, sería una solución difícilmente comprensible por el contribuyente y contraria a los objetivos de simplificación.
- Desde el punto de vista de la lucha contra el fraude, resulta difícil encontrar alguna ventaja que compense la mayor dificultad para conciliar la actuación de tantos actores y el incremento de las necesidades de

coordinación entre todos ellos. No cabe olvidar que las debilidades de la organización se traducen en oportunidades para la comisión del fraude y en facilidades para su impunidad.

- La creación de una nueva estructura burocrática supondría un mayor coste que, al fin, soportarían los contribuyentes.

Otro aspecto que no cabe desconocer es la complejidad que conlleva la gestión de un sistema tributario moderno y la consiguiente necesidad de ser aplicado por una Administración tributaria consolidada, que cuente con personal con experiencia en la gestión de tributos complejos y masivos y dotada de un sistema informático potente.

De acuerdo con los argumentos enunciados, la única solución que parece razonable es la constitución de un Consorcio para la dirección, con plenas competencias para la dirección, planificación y coordinación de las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación. Estas competencias serían totalmente distintas y mucho más amplias de las que actualmente corresponden a los órganos de participación existentes. Además, habría que añadir la prestación de los servicios de información y asistencia completos y compartidos, con medios personales y materiales aportados conjuntamente por las dos Administraciones e imagen única frente a los contribuyentes.

Entre las funciones actualmente en manos de la dirección de la AEAT y susceptibles de integrarse en el nuevo mecanismo de colaboración (Consorcio) en el corto plazo se podrían incluir, a título de ejemplo:

- la planificación conjunta de la campaña del IRPF (campaña anual de declaración, envío de borradores, programas de ayuda, publicidad, etc.),
- la coparticipación en las decisiones de comprobación preferente,
- la participación en las decisiones sobre planes de control.
- la gestión de la nueva imagen corporativa de cara a mejorar la visualización de la corresponsabilidad fiscal,
- la supervisión y configuración de un censo común a ambas administraciones tributarias,
- el acceso directo a la información común de interés del Consorcio (sistema de información común).

Un órgano colegiado de dirección constituye un modelo organizativo flexible, favorable a un funcionamiento ágil y operativo, con la ventaja adicional de su modesto coste y, por tanto, eficaz y eficiente para la función que le corresponde. Dada la índole de sus funciones, estarían representados los órganos centrales de la AEAT y la Administración Tributaria de la correspondiente Comunidad autónoma (Agencia Tributaria autonómica, en su caso), sin perjuicio de los cauces de colaboración específicos que, bajo

la supervisión del Consorcio, se implementen a través de la Delegaciones territoriales de la AEAT en las CCAA.

Además de las funciones puramente directivas, el Consorcio podría constituir un cauce para el desarrollo de lo previsto en algunos Estatutos de Autonomía (casos de Andalucía y Cataluña), en relación con la participación de la Comunidad Autónoma en la designación de los directivos de la AEAT, de forma que aquélla sería oída en el nombramiento de los Delegados territoriales de la AEAT en el ámbito territorial de la Comunidad.

#### **4.2. Ventajas del Modelo Propuesto: Corresponsabilidad Fiscal y Visibilidad**

El modelo de Consorcio con funciones directivas propugnado (en el que la AEAT continuaría desarrollando la gestión integrada de los tributos estatales parcialmente cedidos y de los no cedidos), presenta una serie de ventajas sustanciales:

- 1ª.) Establece un salto cualitativo en la colaboración entre las Administraciones tributarias, en consonancia con el objetivo de profundización en la corresponsabilidad fiscal que inspira tanto la regulación contenida en los nuevos Estatutos de Autonomía como el nuevo sistema de financiación recientemente acordado, por cuanto implica la participación de forma paritaria con el Estado en la toma de decisiones sobre la gestión del IRPF.
- 2ª.) Permite su fácil visualización por los ciudadanos. Ha de partirse de la conveniencia para los fines que se persiguen con la constitución del Consorcio de ofrecer una "imagen conjunta" de ambas Administraciones: la denominación, símbolo y logotipo del Consorcio tienen que mostrarse en las relaciones con el ciudadano.
- 3ª.) Respeta escrupulosamente los principios generales que deben presidir un modelo de gestión del sistema tributario que mejore la eficacia y la eficiencia, ya que evita los problemas derivados del fraccionamiento territorial de la gestión, al conservar las funciones puramente gestoras o de ejecución en una sola Administración tributaria, la AEAT, evitando poner en situación de riesgo los avances conseguidos por ésta en la mejora de la gestión del sistema tributario, que difícilmente podrían conservarse con una gestión fragmentada.
- 4ª.) No introduce distorsiones en las decisiones de los agentes económicos, puesto que no comporta cargas adicionales sobre los contribuyentes.
- 5ª.) Es plenamente respetuoso con el marco normativo vigente y por tanto puede implementarse sin necesidad de modificar el mismo.
- 6ª.) Es un modelo fácilmente extensible a todas las Comunidades Autónomas, permitiéndose una coordinación para la fijación de criterios homogéneos en todo el Estado, sin perjuicio de las peculiaridades de

cada territorio. Para resolver el necesario diseño de fórmulas de coordinación multilateral, se puede crear un órgano multilateral "ad hoc" (una especie de "Consortio de consorcios"), o bien llevar a cabo la coordinación en el seno de alguno de los órganos de colaboración existentes.

En resumen, este modelo no conlleva ningún riesgo jurídico, puede implementarse en un corto plazo de tiempo porque no requiere ninguna reforma legislativa, supone una mejora sustancial respecto a la situación actual, aumenta la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y su percepción por los ciudadanos, especialmente en la aplicación del IRPF, al tiempo que respeta los principios esenciales de la organización de las funciones de gestión tributaria en el contexto de la eficacia y la eficiencia alcanzadas, y no supone incrementos de costes a soportar por los contribuyentes ni por las Administraciones.

## **LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y LA COORDINACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN BRASIL**

**Valmar Menezes**

Coordinador General

Secretaría de Ingresos Federales

(Brasil)

*SUMARIO: Introducción.- 2. La descentralización tributaria en Brasil.- 2.1 Origen de la federación brasileña.- 2.2. Organización político-administrativa.- 2.3 Marco legal.- 2.4 Relaciones intergubernamentales.- 2.5 Ingresos propios.- 3. Estrategias de gestión en el ámbito de la RFB.- 4. Mecanismos utilizados para la coordinación entre administraciones tributarias.- 4.1. Representación institucional - foros principales.- 4.2. Ejemplos de representación no tributaria.- 4.3. Proyectos interinstitucionales.- 4.4. Mecanismos de cooperación para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.- 5 Consideraciones finales*

### **1. INTRODUCCIÓN**

La cooperación y la integración entre los tres niveles de la administración tributaria brasileña han ocupado un papel central y creciente en las políticas de gestión adoptadas o en la implementación en la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB), especialmente al adquirir una mayor importancia dentro de la propia organización, a partir del 2009.

La gestión que inició la ex Secretaria Lina Maria Vieira el 1.º de agosto de 2008, fue innovadora al introducir en el Reglamento de la RFB, una modificación significativa, dirigida a buscar y garantizar la articulación sistémica y la coordinación permanente entre los niveles nacionales y subnacionales, en este caso entre la Unión, los Estados y los Municipios. Se creó la Coordinación de Cooperación e Integración Fiscal (COCIF).

La nueva coordinación resultó ser indispensable ante el volumen de demandas y acciones requeridas para la adecuada aplicación del sistema tributario nacional, en el ámbito nacional. Existía un historial de un alto nivel de desconfianza entre los entes federados, producto de la guerra fiscal y la falta de una configuración institucional responsable del estímulo continuado de explotación de los recursos del poder administrativo disponibles en la Federación.

La crisis sistémica en el mercado financiero mundial impuso también una nueva realidad fiscal con la cual el Gobierno Central no estaba acostumbrado. Todas las medidas de naturaleza fiscal, ante las crisis de los años 90, a partir de México, pasando por Asia y Rusia, Argentina y Brasil, claramente respondieron con aumentos de alícuotas y la reducción de los plazos para la recaudación de tributos.

En el caso de la crisis que comenzó con la quiebra del Banco de Inversiones Lemohn&Brothers el 16 de septiembre del 2008, hace casi un año, lo que se vio en Brasil fue exactamente lo contrario.

El gobierno respondió con exoneraciones en la extensión de los plazos para cumplir con las obligaciones tributarias. Ante la coyuntura no había más espacio para la alteración de las alícuotas y de la legislación vigente para ganancias de recaudación.

Dicha realidad exigió una mejor respuesta de la administración tributaria e impuso una nueva agenda, especialmente en términos del mejoramiento de la gestión, relativamente alejada de los centros de decisión política anteriores. Vale la pena mencionar que la agenda de cooperación e integración con los demás entes federados adquirió relevancia, con la aceleración en el intercambio de información, el desencadenamiento de operaciones conjuntas, la aceptación de que el sistema tributario nacional ya no podía ser administrado de forma fragmentada y dispersa, sin un tratamiento orientado a obtener el máximo de sinergia y eficiencia de los recursos invertidos de forma plural.

Por consiguiente, de la misma forma en que la cooperación es fundamental para atender las exigencias de la sociedad, ella también se constituye en una fuente creadora de nuevas necesidades y demandas que deben ser atendidas.

En este trabajo, se describirán brevemente las características de la descentralización fiscal brasileña y las líneas generales de la estrategia de gestión adoptadas por la RFB en su papel de promover la cooperación y la integración de las Administraciones Tributarias.

Será objeto de destaque la consolidación de la madurez institucional que han alcanzado las Administraciones Tributarias brasileñas, que se traducen en una serie de iniciativas conjuntas. También serán mostrados algunos indicadores con los resultados obtenidos o esperados con relación a las acciones de cooperación existentes. Por último, se presentan las consideraciones finales de la experiencia brasileña.

## **2. LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA EN BRASIL**

### **2.1. Origen de la Federación Brasileña**

Luego de la abolición de la monarquía, en la primera Constitución de la República (1891), se creó un federalismo y sistema presidencial de gobierno bajo el modelo americano, con tres ramas independientes: ejecutivo, legislativo y judicial.

La coalición no nació de abajo hacia arriba (como en los Estados Unidos), sino por una decisión de arriba, como resultado de la división de un Estado unitario. Tuvo como objetivo principal la respuesta a la profunda diversidad social y económica entre las regiones y las necesidades administrativas, dada la dimensión del territorio. Le interesó principalmente a las provincias más desarrolladas del sur del país.

Esta estructura se mantuvo en las seis constituciones posteriores, que incluye la actual, promulgada en 1988.

### **2.2. Organización Político-Administrativa**

El federalismo brasileño está organizado en 3 niveles: un nivel nacional o central que formalmente es denominado de Unión, más comúnmente llamado Gobierno Federal; un nivel intermediario, compuesto de 26 estados más el Distrito Federal (constitucionalmente, con las mismas competencias), que son comúnmente llamados Gobiernos Estatales y un nivel local que comprende 5,564 municipios instalados, que son considerados miembros de la federación desde la Constitución de 1988, denominados Gobiernos Municipales.

### **2.3. Marco Legal**

En el federalismo brasileño, cada estado tiene su propia constitución y cada municipio, su propia ley orgánica.

Existe una jerarquía vertical de los poderes legislativos y la Constitución discrimina los poderes para legislar: algunos son únicos para cada estado, otros son comunes a los tres órdenes y otros concurrentes.

Los poderes se rigen por el principio general del predominio de intereses: la Unión legisla sobre cuestiones de interés general o nacional; los estados, sobre asuntos regionales; y los municipios, sobre asuntos de interés local.

#### **2.4. Relaciones Intergubernamentales**

Cualquier ente federado puede mantener relaciones institucionales, que incluyen las relaciones tributarias, con cualquier otra entidad federada, independientemente de los niveles de gobierno de orden superior o inferior.

Por ejemplo, el Gobierno Central trata directamente con los municipios, sin la interferencia de los Estados de su jurisdicción, en los siguientes asuntos:

- Transferencias directas y regulares de sus cuotas del fondo de participación en el impuesto de renta federal;
- Transferencias financieras y acuerdos de cooperación técnica para la prestación de servicios (de salud, educación y asistencia social).
- Firma de convenios o traspasos de crédito externo, tanto para la gestión conjunta de los servicios u obras, como para que el financiamiento de esas acciones sea ejecutado directamente por la unidad local.

Todos los entes federados gozan de autonomía institucional y tienen competencias propias. Esto presupone la repartición constitucional de poderes y competencias, a fin de permitir la realización y el desarrollo de su actividad normativa.

Los municipios tienen una autonomía considerable en la generación directa de ingresos fiscales y en la afectación de los recursos públicos, no obstante eso no se haya debido a un proceso planificado.

#### **2.5. Ingresos Propios**

##### **a) Repartición fiscal**

Por tradición, la constitución ha distinguido las competencias tributarias asignadas a los tres niveles de gobierno (tributación exclusiva), como también ha definido las reglas sobre su incidencia, formas de cobro y repartición de los ingresos.

Ése es el núcleo del federalismo fiscal brasileño y que hace que nuestra Constitución sea clasificada como "más o menos descentralizada".

A pesar de que el capítulo constitucional del sistema tributario sea llamado "pacto federativo", en realidad éste nunca fue formalizado.

El alto grado de detalle que tiene la constitución se justifica como algo necesario para definir la división de los ingresos federales y las grandes transferencias y también la división horizontal de recursos entre las diferentes unidades de un mismo nivel gubernamental.

De hecho, debido a la poca importancia de los demás ingresos, cuando se decide la repartición de los ingresos fiscales, se decide, en gran medida, la división de los poderes en la federación.

#### **b) Tributos subnacionales**

Según la constitución, cada gobierno subnacional tiene el derecho de establecer los tributos que son de su responsabilidad.

Los estados pueden instituir los siguientes tributos: sobre la circulación de mercancías y la prestación de servicios de comunicación y de transporte interestatal e intermunicipal (ICMS), sobre la propiedad de vehículos (IPVA) y sobre la transmisión causa mortis y donación de cualesquiera bienes o derechos (ITCD).

Los municipios son responsables por los impuestos sobre: la propiedad territorial urbana (IPTU), los servicios de cualquier naturaleza (ISS) y la transmisión de propiedad inter vivos (ITBI).

Como competencia común, pueden instituir tasas (para el ejercicio del poder policial y la utilización de los servicios públicos), contribuciones de mejora (obras públicas) y la contribución para el financiamiento de la seguridad social y asistencia de sus trabajadores.

#### **c) Descentralización después de 1988**

En la revisión constitucional de 1988 hubo una transferencia de competencias y de los ingresos fiscales del Gobierno Central para los subnacionales, especialmente los municipios.

El Gobierno Federal aumentó los recursos disponibles aprovechando los tributos (como los que financian la seguridad social), cuyos ingresos no son compartidos con los entes subnacionales.

Como resultado, hubo un fuerte aumento de los ingresos tributarios (de 22% en 1988 hasta cerca de 36% del PIB en el 2008) y se consolidó la descentralización vertical (para los municipios) y horizontal (en favor de las regiones más pobres).

Posterior a la Constitución de 1988, los municipios tuvieron más autonomía para recaudar, gastar y endeudarse.

La tabla a continuación presenta la división federal del ingreso tributario en Brasil:

#### DIVISIÓN FEDERAL DEL INGRESO TRIBUTARIO DISPONIBLE

	Carga	División Federativa - % del Total			
	% del PIB	Unión	Estados	Municipios	Total
1965	19.71	54.79	35.11	10.11	100.00
1988	22.43	60.09	26.61	13.30	100.00
1991	25.24	54.70	29.60	15.70	100.00
2007	36.42	58.00	24.70	17.30	100.00

- Elaboración propia, a partir de STN/SRF/CONFAZ/MPAS/CEF. Ingreso disponible contempla recaudación más/menos transferencias constitucionales.
- Metodología de las cuentas nacionales, que incluye contribuciones, deuda activa y regalías.
- Estimación preliminar para el 2007.

### 3. ESTRATEGIAS DE GESTIÓN EN EL ÁMBITO DE LA RFB

Las estrategias de gestión en la RFB son tratadas de forma más amplia en la Planificación y Gestión Estratégica (PGE), que abarca períodos de cuatro años. La planificación en vigor corresponde al período de 2008 a 2011. Entre tanto, tal planificación está siendo objeto de revisión, luego del cambio en la administración de la RFB que se dio en el segundo semestre del 2008.

El PGE encierra una matriz estratégica para el período considerado, que parte de la misión, visión y valores, y divide las diversas dimensiones de la actuación de la RFB en cinco grandes niveles: Estado, Sociedad, Contribuyente, Procesos, Personas y Recursos. Asociados a estos niveles se formularon los 15 objetivos estratégicos plurianuales, a los cuales se vinculan acciones estratégicas e indicadores de gestión institucionales. Al final de cada año, se establecen las Directrices Institucionales que van a orientar el enfoque de las acciones estratégicas para el año siguiente, considerando que el proceso de planificación y evaluación institucional es dinámico y debe ser retroalimentado permanentemente.

Los objetivos generales que fueron construidos por la RFB están agrupados por las dimensiones de la actuación de la institución.

---

**Dimensión Estado**

1. Subsidiar la formulación de la política tributaria y de comercio exterior.
2. Promover la integración de la RFB con órganos del Estado y organismos nacionales e internacionales.

**Dimensión sociedad**

3. Intensificar la actuación de la RFB en el combate del crimen organizado.
4. Fortalecer la imagen institucional de la RFB y promover la concientización tributaria del ciudadano.

**Dimensión contribuyente**

5. Promover la atención de excelencia al contribuyente.

**Dimensión procesos**

6. Optimizar el control y cobro del crédito tributario.
7. Mejorar la calidad y productividad del trabajo fiscal.
8. Aumentar la eficacia de la vigilancia y la represión a los ilícitos aduaneros.
9. Simplificar, estandarizar y agilizar el control aduanero.
10. Aumentar la eficiencia y eficacia en la preparación, análisis y juicio de los procesos administrativo-fiscales.
11. Promover el perfeccionamiento, la simplificación y la consolidación de la legislación tributaria federal y uniformar la interpretación.

**Dimensión personas**

12. Perfeccionar la política de Gestión de Personas de la RFB.

**Dimensión recursos**

13. Aumentar la eficacia, la eficiencia y la efectividad en la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial y de mercancías aprehendidas.
14. Perfeccionar la política de gestión de la información e infraestructura tecnológica.
15. Implementar la gestión de excelencia en la RFB.

Una vez que se determinen los objetivos, las iniciativas estratégicas se definen como el conjunto de acciones o proyectos necesarios para alcanzar estos objetivos estratégicos, permitiendo que la organización cambie el estado actual y se oriente hacia el logro de sus metas.

En el caso de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, las iniciativas estratégicas fueron clasificadas como acciones estratégicas de nivel 1, 2 ó 3 en el programa de Planificación y Gestión Estratégica 2008/2011.

Estas acciones deben apalancar la estrategia de la RFB, permitiendo el cumplimiento de las metas institucionales hasta el año 2011 y garantizando que se alcancen los objetivos estratégicos. Las iniciativas estratégicas del nivel 1 son aquellas a las que el Gabinete de la RFB le da seguimiento directamente y abarcan proyectos y/o acciones de ámbito nacional y de naturaleza estructurante para la institución (véase algunos proyectos en la Tabla 1). Las iniciativas estratégicas del primer nivel serán complementadas por las acciones del segundo nivel, de impacto sectorial y regional, y del tercer nivel, de impacto en las unidades locales y Oficina de Reclamos (DRJ).

**Tabla 1 - Proyectos Estratégicos Nacionales**

<b>Sistema Público de Registro Digital (Sped)</b>	Promover la actuación integrada de las Administraciones Tributarias federales, estatales y municipales mediante la estandarización y racionalización de la información y el acceso compartido a la contabilidad digital de los contribuyentes por personas legalmente autorizadas.
<b>Medición de la "brecha tributaria"</b>	Definir e implementar una metodología institucional para calcular la brecha entre la recaudación, que es definida por el potencial legal, y la recaudación efectiva.
<b>Proyecto Harpía</b>	Aplicación de modelos de inteligencia computacional de análisis del riesgo, que tiene como objetivo alcanzar una mayor eficiencia y eficacia en los procedimientos aduaneros por medio de la uniformización y optimización de la selección fiscal.
<b>Siscomex carga</b>	Informatizar el control del movimiento de embarcaciones y sus cargas en el transporte internacional, permitiendo un control aduanero más efectivo con gran economía en logística, al permitir el desembarque de mercancías sobre aguas (despacho a bordo).
<b>Programa Nacional de Educación Fiscal</b>	Acción educativa que busca propiciar la participación consciente del ciudadano en el funcionamiento y perfeccionamiento de los instrumentos de control social y fiscal del Estado, a partir de la sensibilización de las personas para la función socioeconómica del tributo, estimulando el cumplimiento voluntario. Propuesta de un Proyecto específico dirigido a la Educación Fiscal interna.

<b>Proyecto Catastro Fiscal</b>	Sistemática de control integral de obligados tributarios, comenzando por los contribuyentes de seguimiento diferenciado, con uso de información de terceros e información propia, que permite un cálculo previo del poder contributivo de los contribuyentes y las debidas obligaciones accesorias.
<b>Catastro Sincronizado Nacional</b>	Aumentar la efectividad en la prestación de servicios por parte de la RFB por medio de la reducción de los costos de cumplimiento para los contribuyentes, del fortalecimiento de la fiscalización por medio del intercambio de información con otras administraciones tributarias y la reducción del plazo medio de apertura de empresas en el país.
<b>Sistema Único de Codificación</b>	Centralización y automatización de la asignación de códigos que identifican las actividades económicas desarrolladas por cada unidad de producción establecida en el país, lo que garantizará la uniformidad nacional de la codificación CNAE y, por consiguiente, una mayor precisión y calidad de la información que ayuda a la toma de decisiones institucionales.

Todos estos proyectos impactan la gestión tributaria en la RFB, y muchos de ellos también afectan las administraciones estatales y municipales. Este punto es especialmente interesante, pues revela una gran preocupación de integración entre las Administraciones Tributarias de las diversas esferas federales. Esta aproximación fue reforzada por la nueva administración de la RFB con la creación de la Coordinación General de Cooperación e Integración Fiscal, dirigida exclusivamente a facilitar la integración entre las Administraciones Tributarias brasileñas.

Entre los proyectos estratégicos citados anteriormente, algunas acciones fueron seleccionadas para un análisis más profundo en este texto, tanto por la importancia del proyecto, como por la participación de otros entes federales. De esta forma, en la siguiente sección, serán tratados en mayor detalle cada uno de estos mecanismos de coordinación de las administraciones tributarias.

#### **4. MECANISMOS UTILIZADOS PARA LA COORDINACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

Los adelantos en la gestión fiscal son influenciados directamente por la capacidad que la administración tributaria tiene de trabajar en cooperación con los diversos segmentos sociales. La actual administración de la RFB creó la Coordinación de Cooperación Fiscal e Integración (Cocif), con el

objetivo de hacer efectiva la integración en la Administración Tributaria prevista en el artículo 37 de la CF y unificar la interlocución con órganos externos.

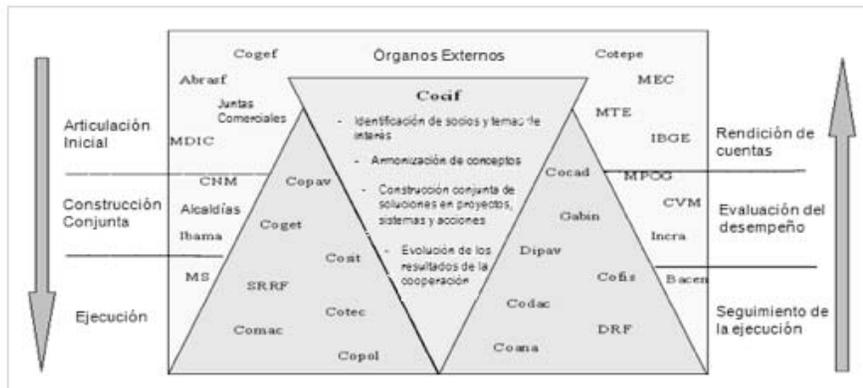
La Cocif es responsable de la interlocución y articulación con otros órganos, de la planificación y la armonización conceptual en conjunto con las áreas operacionales en la RFB, por el seguimiento de la ejecución (la ejecución le compete a una área operacional en la RFB, definida conforme el objeto de la acción), y por la evaluación del desempeño de las acciones compartidas con otros órganos.

Son tres las fases del trabajo de cooperación e integración:

1. Identificación de socios y temas de interés para la cooperación institucional;
2. Armonización de los conceptos, idealización y creación de soluciones conjuntas y el diseño interactivo de proyectos / acciones por compartir;
3. Seguimiento en la ejecución de los convenios, proyectos y acciones; definición de directrices para el mejoramiento continuo de soluciones; establecimiento de estrategias para puntos críticos y problemas identificados por los gestores de los proyectos y acciones; y evaluación periódica de los resultados alcanzados.

Su estructura está compuesta por tres gerencias: la gerencia estratégica de proyectos interinstitucionales; la gerencia estratégica de la representación institucional; y la gerencia estratégica de sistemas compartidos y operaciones conjuntas. Cuenta también con cuatro asistentes especialistas en Capacitación, Evaluación, Tecnología y Estudios Federales.

La estructura de funcionamiento de la Cocif se puede resumir en el siguiente esquema:



La nueva coordinación tiene amplia participación en la fase de articulación inicial con órganos externos, un poco menos en la creación conjunta, cuando las demás áreas de la RFB comienzan a actuar, y a medida que el proceso de ejecución se inicia, la Cocif reduce aún más su participación, limitándose a acompañar las acciones y evaluarlas posteriormente. En la fase de rendición de cuentas, vuelve a tener un papel preponderante junto a los órganos externos y con razonable apoyo de las demás áreas de la RFB.

Se adoptó la forma de trabajo en Red, establecida por Decreto Ministerial, donde participan trece coordinaciones de la alta gerencia de la institución, en reuniones semanales presenciales. Hacen parte también de la Red Cocif núcleos regionales y locales, organizados en cada unidad de la federación.

Con el impulso que se le ha dado a la integración y la cooperación fiscal, la RFB ha establecido un nuevo modelo capaz de fortalecer continuamente la administración tributaria brasileña, y al mismo tiempo dar el soporte fundamental para elevar la percepción del riesgo y garantizar los fundamentos de la recaudación espontánea, de modo que se garantice la sostenibilidad de la política fiscal.

La materia prima de la gestión fiscal eficaz es la información. La información consistente y oportuna es la base de la recaudación espontánea y, consecuentemente, del control del déficit público.

El intercambio de información entre las Administraciones Tributarias amplía la percepción de riesgo y eficacia de la administración tributaria por parte de la sociedad, favorece el combate a la evasión y mejora la sinergia entre los órganos de la administración tributaria. La interacción de las Administraciones Tributarias también contempla otros órganos no tributarios de la administración pública.

La actuación de la Cocif se da en cooperación con las administraciones de los Estados y municipios por medio de la representación institucional y los convenios, que formalizan la definición de sistemas compartidos, proyectos y acciones conjuntas con órganos externos.

#### **4.1. Representación Institucional - Foros Principales**

**CONFAZ:** el Consejo Nacional de Política Fiscal (CONFAZ) tiene la misión de elaborar políticas y armonizar procedimientos y normas inherentes al ejercicio de la competencia tributaria de los Estados y del Distrito Federal, así como colaborar con el Consejo Monetario Nacional (CMN) en la fijación de la política de Deuda Pública Interna y Externa de los Estados y del Distrito Federal, y en la orientación de las instituciones financieras públicas estatales. Este consejo está constituido por los representantes de cada Estado y

Distrito Federal y un representante del Gobierno Federal, y el representante del Gobierno Federal es el Ministro de Hacienda, y de los Estados y el Distrito Federal, sus Secretarios de Hacienda, Finanzas o Tributación. También integran el Confaz, la RFB, la PGFN y la STN. El Confaz se reúne trimestralmente y está compuesto por los órganos fiscales de los estados.

**COTEPE:** el Confaz tiene el apoyo de la Comisión Técnica Permanente (Cotepe), encargada de hacer propuestas sobre la materia tributaria de competencia de los Estados. Esa Comisión está integrada por más de treinta Grupos Técnicos, en los cuales la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil participa de doce, que tratan de temas de interés común a los Estados y a la Unión.

**ENCAT:** el Encuentro Nacional de Coordinadores y Administradores Tributarios Estatales (ENCAT) tiene por finalidad desarrollar y diseminar las modernas técnicas de gestión tributaria, mediante el intercambio de experiencias, soluciones y sistemas, en las áreas de recaudación, fiscalización, tributación, informaciones económico-fiscales y otras de interés de la Administración Tributaria, además de la uniformidad de los procedimientos entre los Estados y el Distrito Federal. Además, tiene como objetivo la implementación conjunta de soluciones consensuadas para los problemas comunes a las unidades federadas. Las reuniones ordinarias son trimestrales y las organizan los Estados.

**ENAT:** el Encuentro Nacional Anual de Administradores Tributarios, organizado por la RFB, acciones de interés de la RFB, Estados y también por los Municipios, constituye un foro pionero de entendimientos institucionales entre las tres esferas de gobierno. El mismo resultó de la Enmienda Constitucional 42, de diciembre del 2003.

#### **4.2. Ejemplos de Representación no Tributaria**

**REDESIM:** fue creada por la Ley nº 11.598/07. La Red Nacional para la Simplificación del Registro y la Legalización de Empresas y Negocios es un proyecto de integración de los órganos que participan del proceso de apertura, cierre, alteración y legalización de empresas en todo el país, que incluye varios órganos no tributarios. El objetivo es simplificar los procedimientos y reducir la burocracia al mínimo necesario. El sistema que se construirá hará la integración de todas las etapas del proceso, por medio de una única entrada de datos y documentos, con acceso vía Internet.

**CONCLA:** la Comisión Nacional de Clasificación, administra las clasificaciones utilizadas en las estadísticas nacionales y en el sistema de información económica del país, promueve la estandarización y la

armonización conceptual entre la administración pública y el sector privado. La preside el IBGE (Ministerio de Planificación) y reúne semestralmente a los órganos que representan los Ministerios de la República, y la RFB representa al Ministerio de Hacienda.

**Subcomisión Técnica para la CNAE** - Subclases es un foro técnico de decisiones conjuntas de las tres esferas del gobierno, con órganos usuarios de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), responsable por la creación y mantenimiento del instrumento de clasificación económica de las unidades de producción del país, estandarizado e implementado en todo el territorio nacional. Esta clasificación es la base de la organización sectorial de la información que consta en los catastros y sistemas institucionales. La Subcomisión es coordinada por la RFB (Coget), con reuniones semestrales organizadas por los órganos participantes.

### 4.3. Proyectos Interinstitucionales

#### 4.3.1 Catastro Sincronizado Nacional (CadSinc)

##### a) ¿Qué es el Catastro Sincronizado Nacional?

El Catastro Sincronizado Nacional (**CadSinc**) es la integración de los procedimientos catastrales de personas jurídicas y demás entidades en el ámbito de las Administraciones Tributarias de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como de otros órganos y entidades que hacen parte del proceso de registro y legalización de negocios en Brasil.

Uno de los pilares de la **CadSinc** es la utilización del número de inscripción en el Catastro Nacional de Personas Jurídicas (CNPJ) como identificador en todas las esferas del gobierno.

Como solución compartida entre los más diversos órganos involucrados en el registro y formalización de empresas y demás entidades, el **CadSinc** no es un catastro único y sí una sincronización entre los diversos catastros existentes; todos reflejan las mismas informaciones catastrales, respetando las demandas de los órganos y entidades (convenientes) con relación a la necesidad de información específica de cada uno.

El **CadSinc** tiene como objetivos principales la simplificación y racionalización de los procesos de inscripción, alteración y baja de las personas jurídicas y demás entidades (entes económicos), con la consecuente reducción de costos y plazos, además de la garantía de mayor transparencia en todo el proceso, y la armonización de la información catastral de las personas jurídicas y demás entidades entre los que participan del convenio, que permite que estos actúen con mayor eficiencia y eficacia.

Para la creación del Catastro Sincronizado, y de acuerdo con el Protocolo de Cooperación ENAT nº 01/2004, se observaron las siguientes premisas: a) entrada única de datos; b) bases de datos independientes, pero sincronizadas; c) reciprocidad en la aceptación de la legislación de cada ente signatario; y d) adopción del número de inscripción en el Catastro Nacional de la Persona Jurídica (CNPJ) como identificador catastral de los contribuyentes del ICMS y el ISS.

Con el Catastro Sincronizado es mucho más fácil y rápido para el ciudadano-emprendedor constituir una empresa. Después del registro del acta de constitución, el interesado debe llenar y transmitir el pedido de inscripción en el CNPJ por medio de uno de los softwares disponibles. Si su pedido fue diferido, no solamente será generada la inscripción ante el CNPJ, sino también ante el Estado y/o los Municipios pertinentes.

En los Estados donde existen convenios con las Juntas Comerciales, el ciudadano emprendedor puede presentar el pedido de inscripción conjuntamente con el pedido de registro de su acta constitutiva. Si la documentación presentada y los datos transmitidos están bien, después de haber presentado el pedido en un sólo lugar, él habrá registrado la empresa, y la inscripción en el Catastro Nacional de Personas Jurídicas (CNPJ) y la(s) inscripción (es) estatal(es) y/o municipal(es) será(n) generada(s) simultáneamente, ¡de inmediato!

Además de los beneficios antes mencionados, también se pueden utilizar los recibos estatales o el certificado digital para realizar trámites ante el catastro. Esta firma electrónica, de forma simple, fácil y rápida, elimina la necesidad de reconocer las firmas y muchas veces elimina hasta la necesidad de comparecer ante el órgano(Ingreso Federal, SEFAZ<sup>1</sup>, SEFIN<sup>2</sup>, etc.) para exigir la práctica del acto catastral (el cambio es procesado automáticamente. Por ejemplo, el cambio en el nombre comercial, teléfono, correo electrónico, etc.).

Así, cuando el Catastro Sincronizado esté implementado en su totalidad, todos los órganos del gobierno relacionados con la Administración Tributaria, en todos los niveles, y al registro de personas jurídicas, estarán trabajando en forma sincronizada; es decir, el ciudadano hará su solicitud por una única vía.

---

<sup>1</sup> *Secretaría de Hacienda de los Estados*

<sup>2</sup> *Secretaría de Finanzas de los Municipios*

**b) Antecedentes**

La búsqueda de la simplificación en los procedimientos catastrales en el ámbito de las tres esferas de gobierno aparece en la década de los 90, principalmente a partir de la firma del Convenio ICMS 08/1996. En 1998, a través de la Instrucción Normativa SRF nº 27, se instituye el Catastro Nacional de Personas Jurídicas (CNPJ), en sustitución del antiguo Catastro General de Contribuyentes (CGC). El CNPJ surge como una propuesta de racionalización de recursos y procedimientos de los diversos catastros existentes y antes de la adhesión de todas las administraciones tributarias estatales y municipales, con la integración nacional posterior del catastro tributario. Sin embargo, debido a problemas de legislación y a las dificultades de orden operacional señaladas en esa época, sobre todo en el campo tecnológico, el CNPJ no consiguió atender los objetivos previstos.

El proceso de simplificación de procedimientos catastrales recibe un nuevo impulso a fines del 2003, cuando se aprueba la Enmienda Constitucional nº 42, que introdujo el inciso XXII al artículo 37 de la Constitución Federal, determinando que las administraciones tributarias de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios actuarán de forma integrada, e inclusive compartirán los catastros e información fiscal.

Para atender la determinación constitucional, en julio del 2004 se lleva a cabo en Salvador, el Primer Encuentro Nacional de Administradores Tributarios (ENAT), donde se reúnen los titulares de las Administración Tributaria Federal, Estatal, del Distrito Federal y de los Municipios de las capitales. El encuentro tuvo como objetivo la búsqueda de soluciones conjuntas de las tres esferas del gobierno, que posibilitasen una actuación integrada y el compartimiento de información fiscal y catastral entre las Administraciones Tributarias. El documento principal que resultó de este encuentro fue el Protocolo de Cooperación ENAT nº 01/2004, cuyo objetivo era la creación de un catastro que atendiera los intereses de las respectivas Administraciones Tributarias.

En la misma línea de simplificación de los procedimientos catastrales, se establecen para las microempresas y empresas pequeñas, mediante la Ley Complementaria 123, del 14 de diciembre del 2006, las reglas que prevén la integración de procedimientos entre los órganos responsables del registro y la legalización de empresarios y personas jurídicas, y pretenden evitar la duplicidad de las exigencias para el ciudadano, a la vez que le garantizan la entrada única de datos catastrales (con el fin de evitar que el empresario o la persona jurídica tenga que exigir la misma solicitud de actos catastrales - inscripciones, alteraciones, bajas, ante los diferentes órganos involucrados). La misma Ley Complementar definió que las bases de datos de los órganos

que intervienen en el proceso de registro/legalización de las empresas mantendrán la independencia de sus bases de datos, lo que refuerza la idea de la creación de un Catastro Sincronizado.

### **c) La gestión actual**

La implementación del Catastro Sincronizado Nacional ha sido gradual. Actualmente, varias Administraciones Tributarias participan del CadSinc y, además de éstas, otros órganos y entidades que intervienen en el proceso de registro y apertura de personas jurídicas y demás entidades, tienen la facultad de sumarse al proyecto, tales como: las Juntas Comerciales, Notarías, Cuerpos de Bomberos, Vigilancia Sanitarias, etc.

Hasta la fecha, el CadSinc ya fue implementado en los estados de Alagoas, Bahía, Maranhão, Minas Gerais, Pará, Rio Grande do Norte y São Paulo y en las Alcaldías de Belém/PA, Belo Horizonte/MG, Curitiba/PR, Natal/RN, Salvador/BA, São Luís/MA y Vitória/ES. Ya hay convenios firmados, con el cronograma de implementación en elaboración - (Fase III - primer semestre de 2009), con los estados de Acre, Amazonas, Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Paraná, Roraima, Santa Catarina, Sergipe y Tocantins y las Alcaldías de Aracaju/SE, Barra Mansa/RJ, Boa Vista/RR, Campo Grande/MS, Montes Claros/MG, Petrópolis/RJ, Pinhais, Recife/PE, Sao Paulo/SP, Río de Janeiro/RJ, Santarém/PA y Sorocaba/SP. Actualmente se han firmado convenios, pero aún están en fase de elaboración del cronograma, con los estados de Amapá, Espírito Santo, Río Grande do Sul, Goiás, Río de Janeiro y Rondonia y las alcaldías de Bragança/PA, Camaçari/BA, Contagem/MG, Maceió/AL, Manaus/AM, Palmas/TO, Piraju/SP, Ribeirao Preto/SP, Santos/SP y Sete Lagoas/MG.

### **d) Resultados esperados**

Con la adopción del Catastro Sincronizado, se espera obtener los siguientes resultados:

1. **Desde el punto de vista del ciudadano:** i) reducción en los plazos y procedimientos para la constitución, alteración y baja de empresas; ii) mayor transparencia en el proceso; iii) simplificación y estandarización del cumplimiento de las obligaciones; iv) menor necesidad de desplazamiento a los órganos involucrados; y v) reducción de gastos en copia de documentos, correo y archivo.
2. **Desde el punto de vista de las Administraciones Públicas:** i) mayor estímulo para formalizar los negocios debido al menor costo de la constitución; ii) reducción de los costos operativos; iii) mayor integración, calidad y estandarización de las informaciones; iv) mejora de la imagen ante la sociedad; y v) mayor eficacia de las acciones fiscales.

### e) Resultados alcanzados

La utilización del Catastro Sincronizado permitió una reducción sustancial en el período entre el pedido y la inscripción en la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, en los ingresos estatales y/o municipales, en Estados y Municipios donde el sistema ya está implementado.

Conforme muestra la tabla a continuación, en Bahía, por ejemplo, el Catastro disminuyó a solamente 2 ó 3 días el período entre la solicitud y la formalización de la inscripción, que era de 7 días, reducción de tiempo que se verificó, en mayor o menor grado, en los demás ingresos estatales y municipales.

Estado/ Municipio sincronizado	Tiempo total para inscripción en la RFB, Estado y/o Municipio (en días)	
	Antes del CadSinc	Después del CadSinc
BA	7	2 a 3
MG + Belo Horizonte	20	5 (sólo municipio) a 15 (estado + municipio)
PA + Belém	30 o más	10 a 20
RN + Natal	30 o más	10
SP	20	10-15 días capital. 3 días de más
Vitória	7	3

#### 4.3.2 Sistema Público de Registro Digital (SPED)

##### a) ¿Qué es el SPED?

Instituido por el Decreto nº 6,022, del 22 de enero del 2009, el proyecto del Sistema Público de Registro Digital (SPED) consiste, de manera general, en la modernización de la sistemática actual de cumplimiento de las obligaciones accesorias, transmitidas por los contribuyentes a las administraciones tributarias y a los órganos fiscalizadores, utilizando la certificación digital para la firma de los documentos electrónicos, garantizando así la validez jurídica de los mismos solamente en su forma digital. El sistema es uno de los proyectos que componen el Programa de Aceleración del Crecimiento (PAC) 2007-2010 del Gobierno Federal de Brasil.

El SPED está compuesto por tres grandes subproyectos: el Registro Contable Digital (ECD), el Registro Fiscal Digital (EFD) y la Factura Fiscal electrónica (NF-e). En esta sección nos concentraremos en el tema del registro, mientras que la NF-e será tratada en una sección aparte, pues ya se encuentra en una fase más adelantada.

El nuevo sistema representa una iniciativa integrada por las administraciones tributarias en las tres esferas gubernamentales y está asociada a 20

instituciones, entre órganos públicos, consejo de clase, asociaciones y entidades civiles, en la creación conjunta del proyecto.

Para la implementación del SPED se adoptaron las siguientes premisas: i) propiciar un mejor ambiente de negocios para las empresas en el país; ii) eliminar la competencia desleal con el aumento de la competitividad entre las empresas; iii) el documento oficial es el documento electrónico con validez jurídica para todos los fines; iv) utilizar la Certificación Digital estándar ICP Brasil; v) promover el compartimiento de información; vi) reducir los costos para el contribuyente; vii) mínima interferencia en el ambiente del contribuyente; y viii) hacer que estén disponibles softwares para la emisión y transmisión del Registro Digital y la NF-e para uso opcional por el contribuyente.

Entre los principales objetivos están la promoción de una mayor integración de las Administraciones Tributarias, con el compartimiento de información contable y fiscal, la simplificación del cumplimiento de las obligaciones accesorias de los contribuyentes, ya que con apenas una transmisión se cumplirán obligaciones con diferentes órganos, y habrá una mejora en la fiscalización, que será más ágil en la identificación de ilícitos tributarios, dada la rapidez del acceso a la información.

#### **b) Antecedentes**

Así como en los demás casos que involucran la integración entre los fiscos, la referencia inicial es la Enmienda Constitucional n° 42, aprobada el 19 de diciembre del 2003, que determinó que las administraciones tributarias de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios actuarán de forma integrada, inclusive con el compartimiento de los catastros e información fiscal.

En encuentros sucesivos de administradores tributarios se delinearon acciones conjuntas para hacer efectivo el mandato constitucional. De esta forma, durante el Segundo Encuentro Nacional de Administradores Tributarios (ENAT II), se firmaron Protocolos de Cooperación con el objetivo de desarrollar e implementar el Sistema Público de Registro Digital y la Factura Fiscal Electrónica.

Entre las medidas anunciadas por el Gobierno Federal el 22 de enero del 2007 para el Programa de Aceleración del Crecimiento 2007-2010 (PAC) consta, en el tópico sobre el Perfeccionamiento del Sistema Tributario, la implementación del Sistema Público de Registro Digital (Sped) y la Factura Fiscal Electrónica (NF-e) en el plazo de dos años, pues ambos proyectos se destinan a remover obstáculos administrativos y burocráticos del crecimiento económico, proporcionar un mejor ambiente de negocios para el país y reducir el "costo Brasil".

### c) Gestión actual

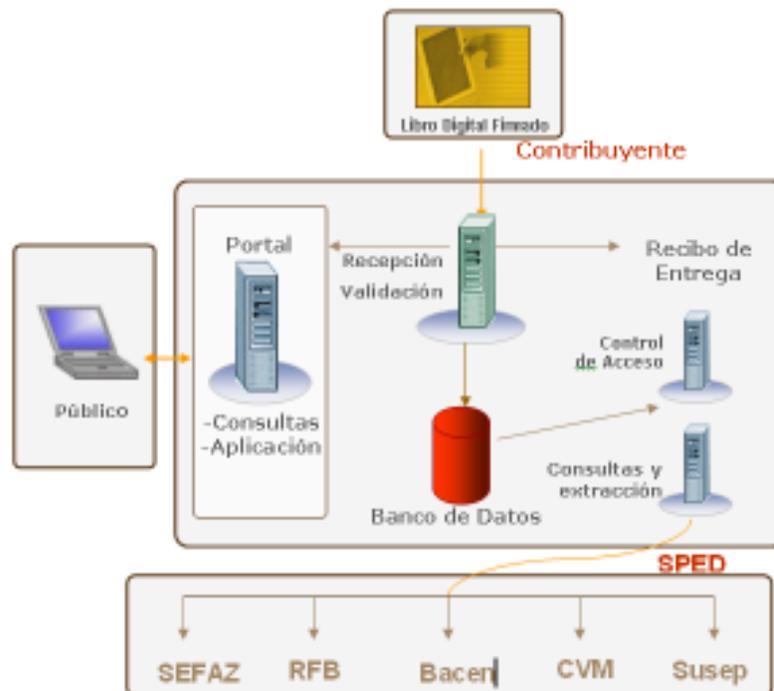
Cuando se trata de los subproyectos relacionados al registro, se pueden definir de forma bastante simplificada, que en ambos casos se trata de la sustitución de los actuales libros fiscales y contables por sus equivalentes digitales.

En los términos del Decreto n.º 6.022/2007, el plazo para la implementación de la ECD comenzó el 1/1/2008 para las empresas sujetas al seguimiento económico-tributario diferenciado y a la Utilidad Real<sup>3</sup>. A partir del 1/1/2009, el sistema pasó a abarcar todas las empresas sujetas a la tributación por la Utilidad Real.

De manera simplificada, la operacionalización del SPED contable aparece detallada en la Figura 1 a continuación.

En cuanto al EFD, la definición de las empresas obligadas a presentar el registro fiscal digital está prevista para el primer semestre del 2009 .

**Figura 1 - Esquema del Registro Contable Digital**



<sup>3</sup> Régimen Tributario característico de las empresas más grandes, ya que exige un registro contable y fiscal completo

#### **d) Resultados esperados**

Los beneficios son diversos y favorecen tanto a las Administraciones Tributarias como a los contribuyentes. A continuación se destacan los principales beneficios:

- Reducción de costos al estar dispensado de la emisión y almacenamiento de documentos en papel;
- Eliminación del papel;
- Reducción de costos con la racionalización y simplificación de las obligaciones accesorias;
- Uniformización de la información que el contribuyente presta a las diversas unidades federadas;
- Simplificación y agilización de los procedimientos sujetos al control de la administración tributaria (comercio exterior, regímenes especiales y tránsito entre unidades de la federación);
- Fortalecimiento del control y la fiscalización por medio del intercambio de información entre las administraciones tributarias;
- Rapidez en el acceso a la información;
- Reducción en los costos administrativos;
- Mejora en la calidad de la información;
- Posibilidad de cruce entre los datos contables y fiscales;
- Disponibilidad de copias auténticas y válidas de registro para usos distintos y concomitantes;
- Reducción del "Costo Brasil";
- Perfeccionamiento en el combate a la evasión; y
- Preservación del medio ambiente mediante la reducción en el consumo de papel.

Las principales dificultades se refieren a los problemas de coordinación entre los órganos en la construcción del SPED, que están siendo superados, debido al interés común de los órganos involucrados y al liderazgo de la RFB y la aceptación por parte de la sociedad, que ha sido bastante positiva, ya que el sistema reducirá buena parte de las obligaciones accesorias de los contribuyentes, además de eliminar parte de la competencia desleal en la economía. Aún así, hay algunos sectores que han criticado el proyecto por supuestas debilidades legales y un aumento exacerbado del poder fiscalizadorio.

#### **e) Resultados alcanzados**

Con relación a los resultados, en el área de registro el SPED aún está en la fase inicial de ejecución, y debe adquirir más fuerza a partir del 2009 con la obligatoriedad de entrega por parte de todas las empresas sujetas a la Utilidad

Real, lo que equivale a cerca de 180,000 contribuyentes<sup>4</sup>. En el período del 1/1/2008 al 4/11/2008, el SPED Contable entregó 50 archivos.

#### **4.3.3 Factura Fiscal Electrónica (NF-e)**

##### **a) ¿Qué es la Factura Fiscal Electrónica (NF-e)?**

La NF-e es un documento emitido y almacenado electrónicamente, de existencia solamente digital, que tiene como propósito documentar una operación de circulación de mercancías o prestación de servicios que se da entre las partes, cuya validez jurídica es garantizada por la firma digital del remitente y recepción, por la Administración Tributaria, antes de que ocurra el Hecho Generador.

La NF-e tiene como objetivo la implementación de un modelo nacional de documento fiscal electrónico que sustituya la emisión del documento fiscal en papel, con validez jurídica garantizada por la firma digital del remitente, simplificando las obligaciones accesorias de los contribuyentes y permitiendo, al mismo tiempo, el seguimiento en tiempo real de las operaciones comerciales por la Administración Tributaria.

##### **b) Antecedentes**

Como uno de los subproyectos del SPED, la NF-e también tiene su origen en la Enmienda Constitucional nº 42, y su implementación con la firma de los protocolos del ENAT II, haciendo parte del Programa de Aceleración del Crecimiento 2007-2010 (PAC) del Gobierno Federal.

##### **c) Gestión actual**

La NF-e ya se encuentra implementada en parte de los Estados y sectores económicos, conforme la tabla a continuación, y no obstante su alcance, se ampliará sustancialmente a partir del 1/4/2009.

---

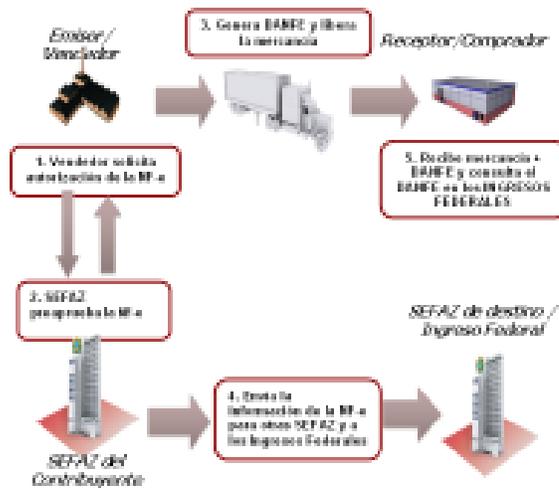
<sup>4</sup> Datos de la DIPJ/2004.

**Tabla 2 - Sectores donde ya ha sido implementada**

Datos	Sectores
A partir del 1/4/2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fabricantes de cigarrillos;</li> <li>- distribuidores o mayoristas de cigarrillos;</li> <li>- productores, formuladores e importadores de combustibles líquidos;</li> <li>- distribuidores de combustibles líquidos</li> <li>- transportistas y revendedores minoristas</li> </ul>
A partir del 1/12/2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fabricantes de automóviles, camionetas, utilitarios, camiones, buses y motocicletas;</li> <li>- fabricantes de cemento;</li> <li>- fabricantes, distribuidores y comerciantes mayoristas de medicamentos alopáticos para uso humano;</li> <li>- frigoríficos y mayoristas que promueven la salida de carne fresca, refrigerada o congelada de especies bovinas, porcinas, bufalinas y avícolas.</li> <li>- fabricantes de bebidas alcohólicas inclusive cervezas y cerveza de barril.</li> <li>- fabricantes de sodas;</li> <li>- agentes que asumen el papel de proveedores de energía eléctrica, en el ámbito de la Cámara de Comercialización de Energía Eléctrica.</li> <li>- fabricantes de semiacabados, laminados planos o largos, relaminados, trefilados y perfilados de acero.</li> <li>- fabricantes de arrabio</li> </ul>

El esquema a continuación muestra de manera resumida cómo funciona la NF-e.

**Figura 3 - Esquema de la Factura Fiscal Electrónica**



Cuando se hace efectivo un negocio entre el comprador y el vendedor, este último, mediante firma digital, solicita autorización vía internet para la emisión de la NF-e a la Secretaría de Hacienda (SEFAZ) Estatal de su jurisdicción. La SEFAZ devuelve un recibo de prevalidación de la NF-e. Este aviso de Autorización de Uso permite el transporte de las mercancías. A partir de esta autorización, se permite la impresión del Documento Auxiliar de la Factura Fiscal Electrónica (DANFE). La información de la NF-e será transmitida por la SEFAZ del contribuyente a la SEFAZ de destino de la mercancía y a los Ingresos Federales. La SEFAZ hará que la información referente a la NF-e esté disponible para consulta del destinatario, por medio de la Internet.

El DANFE es meramente una representación gráfica de la NF-e, y se puede imprimir en papel común y tiene como propósito proteger el tránsito de mercancías y ayudar al registro de la NF-e cuando el destinatario no se encuentra en el sistema. Por sí sólo, no tiene valor legal, y su validez está condicionada a la existencia de la NF-e.

#### **d) Resultados esperados**

Se calcula que a la adopción de la NF-e traerá resultados positivos a todos los involucrados, entre los cuales se pueden resaltar los siguientes: *Beneficios para el Contribuyente Vendedor - Emisor de la NF-e* (reducción en los costos de papel, de impresión y almacenamiento, simplificación de las obligaciones accesorias, reducción del tiempo de parada de los camiones en los puestos fiscales, incentivo al uso de relaciones electrónicas con los clientes - B2B); *Beneficios para el Contribuyente Comprador - Receptor de la NF-e* (eliminación de digitación de facturas fiscales en la recepción de mercancías e incentivo al uso de relaciones electrónicas - B2B); *Beneficios para las Administraciones Tributarias* (aumento en la confiabilidad del documento tributario, mejora en el proceso de control fiscal, posibilitando un mejor intercambio y el compartimiento de información entre las Administraciones Tributarias, reducción de costos en el proceso de control de las facturas capturadas por la fiscalización de mercancías en tránsito y apoyo a los proyectos de registro electrónico en libros contables y tributarios de la RFB (Sistema Público de Registro Digital - SPED).

#### **e) Resultados alcanzados**

En cuanto a los resultados, según información obtenida del sitio que le da seguimiento al programa<sup>5</sup>, hasta el 15/1/2009 se emitieron más de 81 millones de NF-e, por un valor total de más de R\$ 1.6 billones.

<sup>4</sup> <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/Default.aspx>

#### **4.4. Mecanismos de Cooperación para el Control del Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias**

##### **a) Convenios con los Estados y Municipios para el suministro de información**

- **Información catastral:** se encuentra en fase de implementación el servicio de Acceso Webservice a las bases CPF y CNPJ, para atender las Secretarías de Hacienda de los Estados de la Federación, con el objetivo de homogenizar el compartimiento de la información entre las diversas esferas de la Administración Tributaria.
- **Información económica-fiscal:** para apoyar la esfera estatal en cuanto al Impuesto de Transmisión Mortis Causa y Donación (ITCMD), la RFB hará el traspaso del banco de datos vinculado a las donaciones de bienes y/ o derechos. Algunos Estados hicieron lanzamientos con base en esta información con resultados notables.
- **Información de comercio exterior:** implementación de un nuevo sistema para enviar información sobre despachos aduaneros de importación a las SEFAZ vía software de mensajería (Siscodi con servicio de mensajería MQSeries). Este software permitirá que la información esté disponible en tiempo real. Ya fue implementado en Sao Paulo con excelente repercusión en el combate a la evasión del ICMS.

##### **b) Ejemplos de acciones conjuntas:**

- Convenio con las Procuradurías-Generales de los Estados (PGE): en fase de elaboración de un convenio para el intercambio de información de la RFB con las Procuradurías Generales de los Estados, para agilizar el cobro y la ejecución de las deudas.
- Programa de fiscalización conjunta con los Estados: utilización del Sistema Medidor de Despacho en el sector de bebidas frías y para mejorar la fiscalización del sector de combustibles.
- Convenio con los Tribunales de Cuentas Estatales (TCE): la RFB está estudiando la conveniencia y oportunidad de celebrar convenios con los Tribunales de Cuentas Estatales para el intercambio de información que posibilite una mayor efectividad en la realización del crédito tributario: constitución, cobro y fiscalización.
- Estudio del flujo de los ingresos públicos: con los estados y municipios que comprende la previsión de la recaudación/destino, recaudación/destino, clasificación de ingresos, cuotas del Fondo de Participación de los Estados/Municipios - FPE/M (integración con la Secretaria del Tesoro Nacional - STN) y bloqueo/retención del FPE/M.
- "Simple Nacional": el Régimen Especial Unificado de Recaudación de Tributos y Contribuciones debidos por las Micro y Pequeñas Empresas, instituido mediante la Ley Complementaria nº 123, del 14 de diciembre

del 2006, abarca la participación de todos los entes federados y es administrado por un Comité Gestor compuesto por integrantes de la RFB, los Estados y Municipios.

- Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural (ITR): i) mediante convenio, la RFB le delegó a los Municipios competencia para el ejercicio de las atribuciones de fiscalización, inclusive la de lanzamiento de créditos tributarios, y el cobro del ITR. ii) elaboración de un convenio con el Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria para el intercambio de información y fiscalización conjunta.
- Apoyo de la RFB a los Estados y municipios para la implementación de sistemas de Inteligencia Fiscal y Corregiduría.

## 5. CONSIDERACIONES FINALES

La RFB ha priorizado la adopción de soluciones de gestión que privilegian la reducción de costos y la simplificación de obligaciones del ciudadano-contribuyente, concomitantemente con el aumento de la eficiencia en la gestión tributaria y un mayor diálogo con los Estados y Municipios. La integración entre los diferentes niveles de la Administración Tributaria se ha destacado mucho en países federativos, especialmente en aquellos, que como Brasil, poseen un alto grado de descentralización fiscal.

Las acciones, protocolos y proyectos conjuntos de la RFB con los órganos fiscales estatales y municipales representan un avance importante hacia la madurez institucional del país, que fortalece la acción del Estado con instrumentos más ágiles y poderosos contra la evasión fiscal, y hace que el ambiente de negocios sea más propicio para los ciudadanos y las empresas que tratan de operar de acuerdo con las leyes nacionales.

Cuando se amplía la percepción de la eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria, el más favorecido, sin duda, es el ciudadano brasileño.

## **TEMA 2**

### **ASPECTOS CLAVES PARA MEJORAR LA CAPACIDAD DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

*Ponencia*

*Tema 2*

## **ASPECTOS CLAVES PARA MEJORAR LA CAPACIDAD DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Luigi Magistro**  
Director Central  
Agencia de Ingresos Italiana  
Dirección Central  
(Italia)

*SUMARIO: 1. Organización de la agencia de ingresos de Italia.- 2. El marco estratégico.- 3. Contribuyentes grandes.- 4. Pequeñas empresas y profesionales.- 5. Asistencia administrativa.- 6. Conclusiones*

La misión de la Agencia de Ingresos de Italia es "a) afrontar la evasión y elusión tributaria, no sólo por medio de la aplicación de medidas, sino también a través de iniciativas dirigidas a aumentar el cumplimiento voluntario en los contribuyentes; y b) ayudar a los contribuyentes a comprender y cumplir con sus obligaciones tributarias."

De hecho, el proporcionarles a los contribuyentes un servicio de calidad es el objetivo final de la Agencia: por un lado la asistencia a los contribuyentes se considerará como un servicio proporcionado a un solo contribuyente o a categorías de contribuyentes; y por el otro, el afrontar y evitar la evasión tributaria como un servicio suministrado a toda la comunidad.

Me gustaría presentar mi exposición bajo esta perspectiva y también describiré los principales y recientes desarrollos que la Agencia de Ingresos ha instituido para aumentar, por una parte, el cumplimiento tributario voluntario y por el otro, para mejorar sus esfuerzos contra la evasión tributaria, la elusión y el fraude.

En la actual situación económica mundial, estos dos objetivos se consideran que son un asunto de gran consecuencia y de importancia estratégica para las Administraciones Tributarias, quienes actualmente están fortaleciendo sus esfuerzos por reducir la brecha impositiva y el pertinente daño a Hacienda Pública y promulgar los principios de la imposición equitativa y la competencia leal.

## **1. ORGANIZACIÓN DE LA AGENCIA DE INGRESOS DE ITALIA**

Desde el punto de vista organizacional, recientemente la Agencia de Ingresos ha modificado (Febrero 2009) su propia estructura central y local para mejor honrar estos compromisos.

A nivel central, hoy por hoy la Dirección de Determinación de Impuestos está compuesta de cuatro Divisiones:

- Análisis y Estrategia;
- Contribuyentes Grandes;
- Gestión de Control;
- División Internacional.

En tanto que las dos últimas Divisiones (Gestión de Control e Internacional) tienen bajo su responsabilidad aquellas tareas con un enfoque e impacto transversal, la División de Análisis y Estrategia y la División de Contribuyentes Grandes están orientadas hacia las dimensiones y particularidades de los contribuyentes. Específicamente, la División de Contribuyentes Grandes tiene bajo su cargo el control y la instrucción de los contribuyentes que tengan recibos o volúmenes de IVA en exceso de 100 millones de Euros, mientras que la División de Análisis y Estrategia está compuesta de la oficinas que tratan respectivamente con: i) las empresas medianas, ii) empresas pequeñas y de profesionales, iii) individuos, iv) entidades sin fines de lucro y filantrópicas.

La nueva estructura de la Dirección de Determinación de Impuestos también incluye la Oficina Central Antifraude, cuyo personal está encargado del análisis de riesgo y la definición de estrategias y metodologías, y las tareas operacionales relacionadas con el control directo de los casos de fraude más complejos y extensos.

Como mencioné antes, la reestructuración también afectó la organización territorial de la Agencia. En este sentido, ha involucrado una consolidación significativa de las funciones que se realizan, las cuales han sido, para propósitos fiscales, "ponderadas" con relación a la dimensión y la importancia, de las Regiones de Italia y consecuentemente de las Direcciones Regionales de la Agencia.

Con relación a la Dirección Regional, se han establecido las Direcciones Provinciales para que correspondan con cada uno de los 106 territorios provinciales de Italia. Cada Dirección Provincial incluye:

- Una Oficina de Control;
- Oficina Territoriales (1 o más, hasta más de 10, dependiendo del tamaño de la Provincia).

Previamente, todas las actividades de la Agencia de Ingresos fueron asignadas a las 384 oficinas locales y cada una de estas oficinas locales gestiona los asuntos relacionados con el control y la determinación del impuesto.

Ahora, solamente hay 106 Oficinas de Control, ubicadas en las Direcciones Provinciales, las mismas atienden asuntos relacionados con actividades de control y determinación del impuesto para todos los contribuyentes residentes de la Provincia.

También hay más de 300 "Oficinas Territoriales" dependiendo de las Direcciones Provinciales, las cuales realizan funciones de información y asistencia a los contribuyentes. Además, realizan controles sobre ítemes substancialmente vinculados con su territorio, como: i) comunicaciones relacionadas con irregularidades en las declaraciones de impuestos; ii) examen documental de gastos deducidos en las declaraciones de impuestos; iii) ajustes parciales; iv) determinación del impuesto de registro; v) determinación del impuesto sucesorio y sobre donaciones; v) controles menores (por ejemplo: controles sobre el registro de recibos) y de la confiabilidad de los datos pertinentes al denominado "Estudios del Sector".

En la práctica, las Oficinas Territoriales son esencialmente "Oficinas de Servicio al Cliente", las principales funciones de las mismas están relacionadas con los servicios al contribuyente, tales como: i) el registro de escrituras legales y privadas; ii) información sobre asuntos tributarios; iii) asistencia para completar y presentar declaraciones de impuestos; iv) publicación de los números de identificación tributaria; v) declaraciones del impuesto sucesorio; vi) reembolso del impuesto.

Con relación a la conexión entre la sede de la Dirección de Determinación de Impuestos y las estructuras locales, les hablaré, a modo de ejemplo, sobre las Oficinas Antifraude.

Como mencioné antes, la Oficina Central Antifraude es una dependencia de la Dirección Central para la Determinación del Impuesto y es responsable del análisis de riesgos y la definición de las estrategias y metodologías para la prevención del fraude, y las tareas operacionales.

La Oficina Central interactúa con las estructuras regionales antifraude para asegurar una coherencia general. De hecho, se han establecido Oficinas Antifraude específicas en nueve Direcciones Regionales importantes y tienen algunas funciones como la Oficina Central Antifraude, a la cual le dan su apoyo en términos del análisis de riesgo y auditorías locales.

En las Direcciones Regionales que aún no tienen una Oficina Antifraude específica, los controles sobre los casos de fraude son realizados por las Oficinas de Control Tributario ubicadas en cada Dirección Regional.

Por otro lado las Oficinas Provinciales de Control, aún si no están directamente involucradas en controles específicos, son "sensores" muy importantes para la identificación de los factores de riesgo (por ejemplo, los factores de riesgo identificados con ocasión del análisis de riesgo realizado sobre nuevos registros del IVA, así como en el curso de los controles realizados a solicitud de otros países). Además, las Direcciones Provinciales reciben insumos calificados de la Oficina Central Antifraude o de las Oficinas Regionales.

En resumen, la nueva organización territorial, que elimina la fragmentación anterior de las tareas y los recursos en todo el territorio nacional, tiene dos objetivos importantes:

- 1) Fortalecer de la lucha contra la evasión tributaria;
- 2) Mejorar aún más los servicios al contribuyente.

Bajo el primer objetivo y desde el punto de vista operacional, me gustaría nuevamente señalar que la reestructuración, que se lleva a cabo actualmente está dirigida a lo siguiente:

- Enfocar los controles sobre diferentes segmentos de contribuyentes;
- Adoptar diferentes metodologías para cada segmento, en la medida en que sean consistentes con un análisis de riesgo y evaluación específica y con la situación económica y territorial.

Este es un enfoque estratégico e involucra la asignación óptima de recursos (bajo una consideración de calidad y cantidad) con relación a la tendencia y la concentración de riesgos así como la selección óptima de los casos que estarán sujetos a control, al excluir los casos de bajo riesgo.

Además, los controles van a lograr los resultados deseados dependiendo de la minuciosidad del análisis previamente realizado, considerando que minuciosidad es la capacidad para interceptar situaciones en las cuales ha ocurrido una evasión considerable. En estos casos, el objetivo no es sólo la recuperación de los impuestos y las sanciones pertinentes, pero ante todo el logro de una disminución substancial en el comportamiento de

incumplimiento, a manera de determinar, en perspectiva, la ampliación de la base impositiva y la elevación del ingreso resultante del cumplimiento voluntario.

## 2. EL MARCO ESTRATÉGICO

Para especializar nuestra acción, hemos identificado actividades de control hecha a la medida para los diferentes segmentos de contribuyentes, es decir, 5 tipos macro de contribuyente:

1. Contribuyentes Grandes;
2. Empresas medianas;
3. Empresas pequeñas y de profesionales;
4. Entidades no comerciales;
5. Individuos que no realizan actividades de negocios (por ejemplo: empleados, personas jubiladas).

Además, como mencioné antes, hay actividades horizontales que no se refieren a un tipo de contribuyente macro específico (antifraude actividades, cooperación internacional, recuperación de impuestos).

Considerando el tiempo disponible, voy a concentrarme en estas categorías de contribuyente, es decir, contribuyentes grandes y empresas pequeñas, con relación a que herramientas innovadoras específicas están en vigencia, para luego concluir con algunas palabras sobre la asistencia administrativa mutua realizada por la Agencia de Ingresos, que se ha convertido en un instrumento crucial para detectar la evasión tributaria y el fraude.

Antes de entrar en detalles sobre los tipos macros de contribuyentes y ver la estrategia específica implementada para cada uno de ellos, nuevamente señalaré que al establecer las herramientas y organizar las fuentes relevantes, se ha tomado en cuenta el factor geográfico. Esto es particularmente importante en nuestro país, debido al hecho que las actividades de negocios no son homogéneas en todo el territorio. Por ejemplo, con relación al tipo macro "contribuyentes grandes", tenemos una alta concentración en algunas regiones. Por lo tanto, la distribución territorial tiene un impacto en la organización de las oficinas a cargo de los controles y en el criterio adoptado para establecer las herramientas para el análisis de riesgo y las investigaciones fiscales.

### 3. CONTRIBUYENTES GRANDES

Los contribuyentes son clasificados como "Contribuyentes Grandes" si satisfacen alguno de los siguientes criterios: un volumen total u honorarios profesionales que no sean inferiores a • 100 millones. De acuerdo con las declaraciones de impuestos para el año 2006, los contribuyentes con este mismo umbral o sobre el mismo eran aproximadamente 4,000.

Para gestionar este conglomerado de contribuyentes, la reciente reorganización ha introducido:

- A nivel regional, unidades especiales de funciones múltiples en cada Dirección Regional, que son responsables de las principales funciones operacionales (control de declaraciones de impuestos, fiscalizaciones, recuperación de impuestos, reembolsos, etc.);
- A nivel central, la División de Contribuyentes Grandes, que realiza la coordinación y monitoreo de las actividades generales y suministra apoyo estratégico y operacional a las unidades regionales.

En la División de Contribuyentes Grandes, la Unidad de Análisis de Riesgo está encargada de:

1. segregación y actualización de la base de datos de contribuyentes grandes;
2. identificación de otros contribuyentes complejos;
3. desarrollo de herramientas de análisis de riesgo específico;
4. detección de evasión tributaria y riesgos de elusión;
5. evaluación e implementación de las estrategias y metodologías operacionales par alas actividades de auditoría.

Desde enero de 2009, se ha adoptado un nuevo enfoque para aumentar el cumplimiento de los Contribuyentes Grandes. Las características claves del nuevo enfoque son:

- un tratamiento integral y gestión continua, fundamentada en la reubicación a la misma unidad regional de todas las funciones administrativas relacionadas con cada contribuyente grande;
- una nueva perspectiva basada en riesgo que involucra las peculiaridades del sector comercial y cualquier información disponible sobre el contribuyente específico (actores estratégicos, subsidiarias, transacciones, auditorías previas y demás inteligencia pertinente) potencialmente afectando el nivel de cumplimiento;
- un proceso de revisión oportuna de riesgo está dirigido a evaluar si pueden haber riesgos impositivos que surgen de cualesquiera operaciones establecidas por cierto contribuyente;

- el logro de un nivel de cumplimiento cada vez mayor, por un lado y una mayor certidumbre para los contribuyentes grandes en la aplicación de las leyes fiscales por el otro.

La "actividad de instrucción" juega un importante papel y a partir de 2009, afecta a los contribuyentes grandes con un volumen o ingresos operativos u honorarios profesionales no inferiores a • 300 millones (aproximadamente 1,000 entidades) y después del 31 de diciembre de 2011, se realizará a todos los 4,000 contribuyentes grandes.

La actividad de instrucción puede definirse como el monitoreo y análisis permanente de los comportamientos y actitudes de un contribuyente grande, incluyendo sus resultados fiscales, a través de la adopción de diferentes enfoques dependiendo del análisis de riesgo y las particularidades de los contribuyentes.

La actividad de instrucción puede dividirse en tres pasos lógicos:

- 1) recaudación y resumen de toda la información pertinente para dar indicaciones sobre los riesgos en el comportamiento de contribuyentes grandes que pudiesen poner en peligro su cumplimiento tributario. La información se incluye en un documento específico denominado "formulario de análisis de riesgo". Después de la evaluación de este conjunto de información, a cada contribuyente grande se le atribuirá un perfil de riesgo que estimula la decisión de la metodología de fiscalización más apropiada;
- 2) ejecución de una auditoría. Mientras más alto es el perfil de riesgo, más intrusivo es el método de control seleccionado: los clientes de alto riesgo pueden esperar investigaciones minuciosas, mientras que los clientes de riesgo medio/bajo se puede adoptar un enfoque basado en la revelación de información;
- 3) actualización del formulario de información con los resultados de la auditoría, para confirmar el perfil de riesgo, o, si fuese necesario, reconsiderar el riesgo de clasificación.

Como mencioné antes, el documento más importante de la actividad de instrucción es el formulario de análisis de riesgo. Este documento está compuesto de varias secciones en las cuales la información está organizada por contenido:

- información general;
- perfil económico del contribuyente grande y de su campo de actividad;
- perfil fiscal del contribuyente grande (sentencias, inteligencia, auditorías anteriores, procesos legales, créditos fiscales, etc.);
- análisis de los resultados fiscales y de los datos contables;

- principales riesgos detectados y nivel de riesgo individual asignado;
- actividades de evaluación/auditoria que se podrán en ejecución.

Consiguientemente, el formulario de análisis de riesgo permite atribuir un nivel y tipo de riesgo a cada contribuyente grande, un tipo de nivel de riesgo personalizado. Consecuentemente, de acuerdo con este nivel de riesgo se selecciona la actividad de control más apropiada. En otras palabras, a mayor nivel de riesgo, más intensas serán las herramientas de control adoptadas para el caso específico. Además, el nivel de riesgo personal es actualizado anualmente tomando en cuenta la información nueva disponible sobre el contribuyente.

Para implementar este enfoque desarrollamos dos herramientas de informática:

- FALCO (siglas en italiano cuyo equivalente es "carpetas personales en línea del contribuyente"), y
- COPÉRNICO para la selección y el análisis de contribuyentes.

En lo que se refiere a FALCO, está compuesto de carpetas personales disponibles en línea, cada una refiriéndose a un contribuyente grande específico y que contiene información sobre: auditorías en progreso, cuentas de empresas y estados financieros disponibles en un formato de hoja de cálculo, datos fiscal sobre el contribuyente, tendencias históricas, acceso a otras bases de datos (cámaras de comercio, prestaciones del seguro nacional, ingreso bruto y salarios).

Una característica interesante de FALCO es una aplicación de software fundamentada en una lógica semántica que automáticamente realiza la búsqueda y filtro de noticias y datos de la Internet relacionada con las actividades corporativas del contribuyente. De esta manera, la carpeta es enriquecida con datos externos provenientes de diferentes fuentes.

La segunda herramienta de informática mencionada antes es COPÉRNICO. Este instrumento permite:

- Obtener grandes cantidades de datos relacionados con contribuyentes seleccionados;
- Seleccionar contribuyentes con características específica (por ejemplo: créditos fiscales que exceden los umbrales identificados);
- Revisar analíticamente cambios en variables seleccionadas a través de los años;
- Extraer información para realizar un análisis específico en la diferencias entre contabilidad y datos fiscales.

Tales funciones son posibles gracias al amplio rango de datos disponibles, es decir:

- Datos concerniente a contribuyentes de más de 25.8 millones de euros;
- Datos sobre los últimos cuatro años;
- Información proveniente de: bases de datos disponibles públicamente (información general), declaraciones de impuestos, información contable, bancaria y sobre seguros (por ejemplo: datos contables e información para propósitos regulatorios).

#### **4. PEQUEÑAS EMPRESAS Y PROFESIONALES**

Los contribuyentes pequeños son aquellos con un volumen total / valor operativo / honorarios profesionales por debajo de los • 5,164,569. De acuerdo con las declaraciones de impuestos para el año 2006, en el territorio italiano hay aproximadamente 5,000,000 contribuyentes que caen en este segmento, con una distribución geográfica heterogénea. Estos son datos bastante impresionantes si se comparan con las cifras de otros países europeos.

Debido al gran número de empresas pequeñas, se ha emprendido una acción específica. Dados los recursos limitados disponibles (probablemente un problema común a todas las Administraciones Tributarias) está claro que un control tan eficiente de tanto contribuyentes como empresas pequeñas debe ser orientado hacia el cumplimiento, para lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de la mayoría de los contribuyentes implícitos.

Además, un sistema orientado en el cumplimiento también debe estar basado en la racionalización y reducción de los costos pertinentes, de modo que el cumplimiento no se perciba como una carga indebida.

De acuerdo con este enfoque, desde 1999 se ha desarrollado un instrumento innovador: el denominado "Estudios del Sector" para empresas pequeñas y profesionales. Los Estudios del Sector crean nuevas relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes pequeños, por medio de la cual se involucran diferentes jugadores: el Ministerio de Finanzas, la Agencia de Ingresos y los contribuyentes y las organizaciones gremiales y asociaciones profesionales.

De hecho, los Estudios del Sector son el resultado de una estrecha colaboración entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. De acuerdo con la redacción de la ley que reguló su implementación, "Los Estudios del Sector tienen como objetivo identificar las condiciones de operación actual de las empresas y determinar los productos y los honorarios,

los cuales de acuerdo con una probabilidad razonable, podrían atribuirse a contribuyentes al detectar la característica estructurada de cada actividad específica a través de la compilación sistemática de información fiscal y datos que caracterizan la actividad y el contexto económico en el cual se realiza la actividad".

Consiguientemente, los Estudios del Sector podrían utilizarse para evaluar la capacidad para producir ingresos con relación a cierta actividad económica. En otras palabras, permiten determinar el ingreso que podría atribuirse a un contribuyente específico con la mayor probabilidad, al identificar no sólo la capacidad potencial para producir ingreso, sino también los factores internos y externos relacionados con el sector específico que pudiese afectar esta capacidad.

En otras palabras, los Estudios del Sector consisten de un proceso de análisis y la evaluación de cómo operan las empresas pequeñas en su ambiente económico. En particular, resaltan y describen la relación existente entre los ítemes estructurales y las variables relacionadas con las empresas con relación al:

- Sector económico,
- Procesos de producción,
- La organización de la empresa,
- Bienes y productos,
- ubicación,
- mercado,
- otros datos significativos para cada actividad específica.

Detrás de cada estudio hay una actividad preparatoria compleja realizada no solamente por el personal de la Administración Tributaria sino también por terceros (organizaciones gremiales y asociaciones profesionales).

No me adentraré a hablar sobre los tecnicismos y las estadísticas utilizadas para los propósitos del análisis comparativo que constituye la base de los Estudios del Sector. Me enfocaré en el trabajo hemos realizado para desarrollar los Estudios del Sector que actualmente están en vigencia y como de hecho se implementan.

La primera fase en la construcción de un Estudio del Sector (que a fin de cuentas es un modelo estadístico) está caracterizada por la identificación de actividades económicas y las variables pertinentes. Estas son el objeto de cuestionarios que serán llenados por los contribuyentes: las respuestas son subsecuentemente procesadas para obtener un tipo de "perfil de la empresa" a nivel macroeconómico. En términos técnicos, los Estudios del Sector consisten de conglomerados (o grupos homogéneos de empresas)

obtenidos al aplicar las metodologías matemático estadísticas para procesar los datos entregados por los contribuyentes en respuesta a los cuestionarios. De este modo, es posible asignar a cada conglomerado una función de ganancias que es luego utilizada para comprar los ingresos de una empresa específica con un ingreso promedio de empresas del mismo tipo. Es importante subrayar que la preparación de un Estudio del Sector se realiza y discute junto con las organizaciones gremiales pertinentes. Además, antes de publicarse, un Estudio del Sector requiere una validación específica del Ministerio de Finanzas, la evaluación de un Comité de Expertos y las observaciones de las organizaciones gremiales. Una vez que está listo un Estudio del Sector, su metodología y especificaciones técnicas se publican en el Boletín Oficial y el paquete de software pertinente se distribuye a los contribuyentes.

Para permitir que los Estudios del Sector verdaderamente representen el grado probable más alto de la función de ganancias de una actividad económica específica, se requiere el monitoreo y la actualización continua, teniendo siempre en cuenta la economía nacional, el mercado y los procesos de producción. En este proceso, una vez más es fundamental la contribución de las organizaciones gremiales, las asociaciones profesionales y las oficinas de monitoreo local. No solamente la actualización y el mejoramiento de los Estudios del Sector, pero también la realización de estudios nuevos es un proceso continuo. Debido a esto, se estableció un servicio específico en la Dirección de Determinación de Impuestos con competencia para los Estudios del Sector.

En lo que se refiere a la actividad de control, también en este caso, los contribuyentes deben llenar un cuestionario en el que proporcionan información contable (por ejemplo: cantidad de materia prima, valor del inventario, valor de los bienes de capital) y los datos extra-contables (por ejemplo, cantidad de horas laborales de los empleados). Por supuesto la naturaleza de los datos difiere de acuerdo con la actividad económica específica. Las respuestas al cuestionario son subsecuentemente procesados en el software que mencioné anteriormente, se proporciona libre cargos a los contribuyentes por la Agencia de Ingresos. Como resultado, el software permite establecer si las cifras declaradas por el contribuyente son consistentes con el Estudio del Sector diseñado para esta actividad económica.

Para procesar la información resultante de los Estudios del Sector se implementó una base de datos, cuyos propósitos son:

- un análisis profundo dirigido a apoyar la actividad de evaluación de la Agencia de Ingresos;
- Análisis de la auditoría competitiva y el punto de referencia territorial;
- Suministro de estadísticas y análisis en campos específicos;

- Simulaciones a ser incluidas en disposiciones preliminares con los contribuyentes, sujetas a un monitoreo subsecuente.

Los Estudios del Sector resultaron ser una herramienta útil para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes efectiva y eficientemente. En esta conexión, Consideraría dos aspectos:

- 1) Se establecieron incentivos para los contribuyentes que cumplieron con los resultados esperados de su Estudio del Sector;
- 2) El Estudio del Sector es un apoyo importante para realizar análisis de riesgos y para la selección de contribuyentes, debido a que muestran posiciones de riesgo, debido a la falta de consistencia con el Estudio del Sector aplicable a ellos;

Se ha confirmado la efectividad de los Estudios del Sector en términos del mejoramiento en la confianza y cooperación de los contribuyentes y especialmente en términos de mayor cumplimiento por el incremento en el número contribuyentes quienes han probados ser consistente con los datos resultantes de los Estudios del Sector.

## **5. ASISTENCIA ADMINISTRATIVA**

Finalmente, hablaré unas cuantas palabras sobre asistencia administrativa mutua. Se considera que es crucial su importancia en términos de la actividad transversal que apoya la misión de la Dirección de Determinación de Impuestos. Debido a esto, la reorganización (como se describió antes) también ha sugerido la reestructuración de los servicios encargados de la asistencia administrativa. Específicamente, tomando en cuenta el aumento continuo de la importancia de la cooperación internacional, como un instrumento para combatir la evasión tributaria y el fraude, se adoptó un enfoque integral para aumentar el desempeño de la asistencia mutua.

Antes de febrero de este año el intercambio de información se realizaba a través de la Oficina de Cooperación Internacional, que era parte de la división a cargo del análisis y la investigación.

Sin embargo, era evidente que la asistencia administrativa interactúa con diferentes tareas estatutarias de la Agencia de Ingresos, por lo tanto, era más apropiado un enfoque transversal.

Consecuentemente, en la Dirección de Determinación de Impuestos se estableció una División Internacional. La División se ha estructurado en tres oficinas:

- Intercambio de información - cooperación administrativa fundamentada en la Directiva 77/799/EEC, Regulación de la CE 1798/2003 y Tratados de Doble Tributación;
- Cooperación Operativa - asistencia transfronteriza que trata solicitudes para la recuperación bajo la Directiva 2008/55/CE, controles bilaterales - multilaterales bajo la Directiva 77/799/CEE y la Regulación CE 1798/2003, relaciones con agencias y organizaciones internacionales;
- Resolución Fiscal Internacional - procedimientos domésticos, que usualmente involucran temas de precios de transferencia, para la negociación de Acuerdo Previo de Precios (APP) que involucran a partes relacionadas de empresas multinacionales.

Además, debido a que la oportunidad y la minuciosidad son atributos esenciales de la asistencia mutua para lograr resultados satisfactorios, el punto principal ha sido la implementación de un programa de capacitación integral sobre asistencia administrativa.

El programa está dirigido a los funcionarios de la Agencia de Ingresos tanto de las oficinas regionales como de las oficinas locales, con la idea de desarrollar en cada nivel geográfico una red de puntos de referencia que tengan el conocimiento jurídico y las destrezas operacionales necesarias para interactuar rápida y regularmente con las oficinas de la División Internacional, de acuerdo con sus respectivas competencias.

Por otro lado, se les ha recomendado enérgicamente a las oficinas regionales y locales de la Agencia que cuando quiera que sea útil, para el intercambio de información o para las demás herramientas puestas a disposición por la asistencia mutua como lo establecen las directivas y las regulaciones de la CEE y los acuerdos bilaterales: la colaboración por parte de los funcionarios fiscales, las fiscalizaciones simultáneas y los controles multilaterales.

Bajo la "colaboración por parte de los funcionarios fiscales" las autoridades fiscales de los Estados podrían acordar autorizar la presencia en el primer Estado de funcionales de la Administración Tributaria del otro Estado. Así, si una oficina de la Agencia considera que un dialogo directo con los colegas de otra Administración Tributaria (para obtener información o para comparar datos, documentación, resultados) pudiese ser útil para la realización de una auditoría, puede solicitar ante la División Internacional la solicitud pertinente de asistencia al otro Estado.

Del mismo modo, si un funcionario considera que una fiscalización simultánea es de interés común o complementario para una o más Administraciones Tributarias, se les insta a que presenten este hecho a la atención de la División Internacional e informen que existe la oportunidad de realizar un control bilateral o multilateral conjuntamente con nuestras contrapartes extranjeras.

Es mi punto de vista personal que todas las herramientas presentadas representan una base importante y efectiva para extender a nivel internacional las actividades de auditoría fiscal que cada Estado realizar usualmente en su propio territorio.

Por otro lado, las actividades anteriores deben estar apoyadas en un marco adecuado y un modelo organizacional de los cuerpos de auditoría. Este fue el principal propósito de la reciente reorganización de la Dirección de Determinación de Impuestos que acabamos de describir.

## **6. CONCLUSIONES**

Al concluir, me gustaría enfatizar que estamos profundamente interesados en los resultados de esta Conferencia Técnica.

El mejoramiento de la habilidad de autoría de la Administración Tributaria es de hecho un objetivo que depende de diferentes e importantes factores. La experiencia de la Agencia de Ingresos de Italia sugiere, primero, que el modelo operativo debe satisfacer nuestra declaración de misión y debe estar consiguientemente moldeado; segundo, la estructura debe tener las herramientas apropiadas, eficientes y efectivas para interactuar de la manera más apropiada con los contribuyentes. En este sentido, es de vital importancia adoptar instrumentos modernos, sofisticados y flexibles para enfrentar el contexto económico y social en desarrollo.

Y por ultimo, pero no por eso menos importante, es esencial que los contribuyentes tengan la percepción de una Administración Tributaria eficiente y moderna, con el objetivo final de promover un cambio substancial en su comportamiento, en términos de un aumento en el cumplimiento. En este sentido, la cooperación internacional efectiva jugaría un papel importante en términos de mostrar a los posibles contribuyentes que no cumplen que las Administraciones Tributarias pueden de hecho utilizar una red internacional amplia y que es capaz de trabajar sin problemas, en cooperación, unida y eficientemente.

*Caso práctico*

*Tema 2.1*

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA ASISTENCIA  
ADMINISTRATIVA PARA EL COBRO COMO MECANISMOS  
EFECTIVOS DE CONTROL AL FRAUDE, LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN**

**Stefano Gesuelli**

Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional  
Dirección General, Guardia di Finanzas  
(Italia)

*SUMARIO: 1. Resumen.- 2. Presentación.*

**1. RESUMEN**

La presentación comienza con una breve descripción de la historia, organización y misión de la Guardia di Finanza, que, por razón de la singularidad del Cuerpo en el ámbito internacional, es crucial para comprender la experiencia adquirida en el ámbito del intercambio de información.

Posteriormente, se presenta la información sobre los aspectos generales de como la administración tributaria italiana ha organizado el intercambio informativo y de cuales son las consiguientes responsabilidades, así como los instrumentos jurídicos utilizados, terminando proporcionando los datos sobre el volumen del intercambio de informaciones.

La presentación se concluye con la descripción de una operación y unos breves comentarios sobre las diferentes formas de cooperación internacional utilizadas.

## 2. PRESENTACIÓN

Soy el Teniente Coronel Stefano Gesuelli, Jefe de la Sección Fiscalidad de la Dirección General de la Guardia de Finanzas de Italia.

Les traigo un caluroso saludo y los mejores deseos por parte del Comandante General del Cuerpo, el General Cosimo D'Arrigo, junto con el agradecimiento a los amigos del CIAT para esta oportunidad única de dar a conocer el punto de vista de la Guardia de Finanzas sobre un tema tan interesante.

En la presentación de hoy, después de una breve introducción, en la que hablaré, entre otras cosas, de la misión institucional del Cuerpo de la Guardia de Finanzas explicaré como se ha implementado la cooperación internacional y el intercambio de informaciones en el marco de las plataformas vigentes y concluiré con algunos datos sobre los resultados de nuestras operaciones.

La Guardia di Finanza es un Cuerpo de Policía económica y financiera que depende directamente del Ministro de Economía y Hacienda.

Está organizada militarmente y forma parte integrante de las Fuerzas Armadas del Estado además de la Fuerza Pública.

La Guardia di Finanza es el Cuerpo de Policía más antiguo del Estado italiano, y su creación remonta a 1774, con la constitución de la “Legión Tropas Ligeras”, un Cuerpo instituido y ordenado para el servicio de vigilancia aduanera y represión del contrabando, además de la defensa militar de las fronteras.

El nombre “Guardia di Finanza”, más apropiado a las tareas institucionales, extendidas a todos los sectores tributarios, se remonta a 1881, año en el cual el Cuerpo fue declarado parte integrante de las fuerzas militares terrestres del Estado.

Las tareas institucionales de la Guardia di Finanza están previstas por la ley de ordenamiento de 1959, con la cual el Cuerpo es llamado a la actividad primaria de prevención, investigación y denuncia de las evasiones e infracciones financieras, a velar por el respeto de las disposiciones de interés político– económico y a la vigilancia en mar en calidad de policía financiera.

Sin embargo, dichas tareas son solamente una parte de nuestra misión, como pueden tal vez imaginar mirando estas imágenes de barcos, helicópteros y coches patrulla! Intentamos, por lo tanto, profundizar más la misión de la Guardia de Finanzas.

En el mandato institucional encomendado a la Guardia de Finanzas podemos distinguir entre la misión fundamental de policía económica y financiera y las misiones institucionales que el Cuerpo es llamado a cumplir a título de cooperación.

La misión de policía económico-financiera se distingue en las dos áreas:

- financiera, relativa a los ingresos y a los gastos del Estado y de la Unión Europea;
- económica, relativa a la tutela de los mercados de capitales así como de los mercados de bienes y servicios.

Las misiones de cooperación conciernen:

- la seguridad pública;
- y la defensa político-militar de las fronteras.

Nuestra estructura ha sido reformada recientemente, para satisfacer mejor la misión institucional. Actualmente la estructura se basa en:

- una Dirección General, organismo central para la alta dirección de todas las actividades;
- Unidades territoriales, unidades especiales y unidades Aire-Navales, encargadas de actividades operativas;
- Unidades de reclutamiento y capacitación;
- Unidades técnicas, logísticas y administrativas.

Nuestras 852 unidades territoriales están distribuidas en todo el territorio nacional, y esto permite el “control económico del territorio”, es decir la posibilidad de recoger información sobre los crímenes y las violaciones potenciales, siendo un “input” para comenzar actividades operativas. En los últimos tres años, nuestras unidades territoriales han experimentado una reforma importante, que permitió eliminar esas unidades que tenían una baja relación costo/beneficio.

Nuestras unidades especiales, gracias a su competencia a escala nacional, vigilan sectores específicos, en estrecha conexión con las unidades territoriales. Su tarea es fijar, gracias a las técnicas modernas de Administración de Proyectos, los proyectos operativos que toman su inspiración de las mejores prácticas observadas “en el territorio”. Estas experiencias se estudian por medio de técnicas de análisis de riesgo y finalmente se convierten en planes de inspección, realizados por todas las unidades territoriales con un método común.

Centrándonos en el asunto de este seminario, es importante empezar analizando el contexto. El fenómeno de la evasión fiscal ha alcanzado niveles muy alto en Italia, de uno u otro modo como consecuencia de la presente crisis económica y del sistema financiero. Según el último estudio del Instituto Italiano de Estadísticas, la evasión fiscal representa cerca del 16/17% del producto interno bruto, es decir cerca de 230 mil millones de Euros, y esto es, obviamente, una carga para los contribuyentes honestos. Es por esta razón que estamos fuertemente comprometidos a luchar contra la evasión fiscal, un fenómeno que no es fácil detectar, considerado que en Italia hay más de 5 millones de contribuyentes, la gran mayoría de los cuales tiene volúmenes de ventas anuales no excedentes 7,5 millones de euros.

El fenómeno es muy amplio e implica a todos los sectores de la economía, lo que causa graves problemas sociales y graves distorsiones de la competencia en el mercado, en perjuicio de las empresas y los contribuyentes que respetan las leyes.

Frente a estas realidades, con las maniobras financieras de los últimos años, se han sancionado varias intervenciones legislativas, a las cuales se ha añadido una estrategia operativa unitaria de la Administración tributaria, con el objetivo de lograr una sistemática y decisiva acción contra la evasión fiscal en todas sus manifestaciones.

En la base de esta estrategia hay la conciencia de que la adquisición de materia imponible en nuestro sistema fiscal debería originarse principalmente del cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y, por tanto, depende en gran medida de la percepción que la gente tiene sobre el hecho de que:

- la autoridad tiene, o es capaz de tener, todos los elementos para dar efecto a los impuestos y cumplir los controles;
- todos los contribuyentes pueden ser objeto, en cualquier momento, por parte de la Administración, de un actividad de control puntual, rigurosa y eficaz;
- en caso de violaciones de las obligaciones fiscales, las sanciones administrativas y penales previstas por la ley se aplican inmediatamente y con eficacia: lo que podríamos llamar "la certeza de la pena."

En otras palabras, el objetivo final de la estrategia contra la evasión es aumentar la disuasión de los controles, con el objetivo de incrementar la probabilidad real y el riesgo percibido que los evasores sean sometidos a controles e investigaciones serias y eficaces y que, una vez identificados, deban pagar los impuestos y las sanciones previstas por la ley.

Por estas finalidades creemos que la cooperación internacional y el intercambio de informaciones juegan un papel extraordinario en esta estrategia, como veremos en seguida.

La lucha contra la evasión fiscal ha desempeñado siempre un papel primario entre las tareas de la Guardia de Finanzas. Sin embargo, hay una particularidad que nos hace diferentes de estas otras entidades: nuestra actividad operativa se basa en la inteligencia y la investigación, gracias a nuestras características de Cuerpo de policía. Por esta razón, nuestras operaciones se dirigen principalmente en detectar la evasión fiscal, los fraudes y el crimen económico, todos fenómenos que requieren esta clase de características.

La actividad de inspección de la Guardia de Finanzas en el sector tributario afecta a todos los tipos de evasión, a saber:

- la evasión parcial, o "non compliance", puesta en marcha por los que declaran bases imponibles inferiores a las reales;
- la economía sumergida, o "black economy", que se refiere a los que no presentan las declaraciones anuales de ingresos y del IVA, y también a las empresas que emplean mano de obra en negro o irregular;
- el fraude fiscal, o "fiscal fraud", representado por los delitos más graves (como la emisión y utilización de facturas falsas);
- la evitación de los impuestos, o "tax avoidance", consistente en el capeamento de las obligaciones fiscales por la realización de actos y operaciones sin válidas razones económicas, destinadas exclusivamente a obtener ahorros fiscales.

Las herramientas operativas utilizadas en la lucha contra la evasión fiscal son caracterizadas por una alta flexibilidad, es decir ellas se pueden adaptar en cada caso.

Esas herramientas pertenecen a tres categorías:

- las inspecciones generales, que toman en consideración la posición del contribuyente según todos los impuestos previstos por la ley;
- las inspecciones parciales, que se refieren a uno o más impuestos;
- las inspecciones específicas, que examinan aspectos de la gerencia de la compañía o se dirigen a comprobar, por medio de controles cruzados, operaciones específicas.

Finalmente, los supuestos "controles instrumentales" se dirigen a controlar los vendedores que, según la ley, están obligados a emitir recibos cuando vendan mercancías o servicios o a emitir un documento de transporte cuando muevan mercancías.

Pues la prevención de violaciones es uno de nuestros deberes más importantes, la cooperación internacional desempeña un papel estratégico en nuestra actividad institucional para salvaguardar los intereses financieros italianos y europeos. Igualmente, factor clave lo constituye la atribución legal con que cuenta la administración para solicitar información o acceder a la misma. Esta facultad le permite relevar los datos indispensables para realizar los análisis correspondientes que determinarían los perfiles de riesgos y la constitución de la lista de casos objeto de control, a fin de garantizar el éxito en los mismos y la utilización eficaz por parte de la organización de sus recursos, la oportunidad en el ejercicio del control y su tiempo de ejecución.

La época histórica a caballo entre los siglos veinte y veintiuno fue caracterizada, por una parte, por la globalización de los mercados mundiales, y por otra por la integración europea, eventos que han llevado, aunque con diversos niveles de integración, a la creación de un espacio económico unitario, en el interior del cual han inevitablemente encontrado terreno fértil de nacimiento y desarrollo también actividades fraudulentas de diferentes tipologías.

Para detener el salto de calidad que se ha detectado en la difusión de los ilícitos económico – financieros de carácter transnacional, en particular, se ha tenido que realizar un mejoramiento de la actividad de cooperación info – operativa.

De esta perspectiva, consideramos la cooperación internacional como herramienta indispensable para detectar y luchar contra la evasión fiscal.

Generalmente, como cuerpo de policía, podemos utilizar diferentes canales de cooperación:

- la cooperación administrativa, utilizando Reglamentos y Directivas de la Unión Europea, o convenios bilaterales y multilaterales;
- la cooperación de policía, esencialmente a través del canal Interpol y Europol.

Estos instrumentos jurídicos son la base legal para el intercambio de información, por lo tanto los datos adquiridos tienen el valor legal proporcionado en el derecho internacional.

En caso de carencia de instrumentos jurídicos internacionales, utilizamos la supuesta “cooperación de inteligencia”. En tal caso, los datos adquiridos se pueden utilizar solamente como inspiración para las investigaciones, pero para ser utilizados oficialmente necesitan una confirmación por medio de los poderes proporcionados por la legislación nacional.

Con respecto a la cooperación administrativa en el campo de los impuestos directos, esta se basa en las provisiones de normas de la U.E., para el intercambio de información entre los Estados miembros, y en los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, para el intercambio entre Italia y UE por una parte y los países no pertenecientes a la UE por otra.

En el caso de carencia de los instrumentos jurídicos antedichos, actuamos con la cooperación de inteligencia, aunque ella tenga, obviamente, límites legales exactos por lo que se refiere a la prueba.

Preliminarmente es importante señalar que en el sistema italiano, la autoridad competente para el intercambio de información está representada por el Ministerio de Economía y, en su lugar, por el Departamento de Hacienda que puede “delegar” algunos “servicios de enlace” para que se desarrollen las tareas de gestión operativa de la cooperación: entre ellos que se encuentra mientras que el C.L.O. forma parte del Ministerio de Economía y Finanzas.

Esta clase de cooperación se debe ejecutar exclusivamente en línea, con el supuesto “CCN-MAIL”; los idiomas de funcionamiento son el inglés, el francés y el alemán, y todas las solicitudes se deben satisfacer en el plazo de 90 días.

En esta diapositiva pueden ver los datos referidos al intercambio de información, relacionado con el I.V.A., en los tres años pasados.

Un papel dominante en la red de cooperación internacional de la Guardia de Finanzas es desempeñado por nuestros Agregados en las Embajadas. Estos Agregados fueron previstos en 2001 por una ley que permitió que la Guardia de Finanzas promoviera y ejecutara formas de cooperación operativa con Agencias de aplicación de la ley extranjeras para luchar contra el crimen económico y financiero y proteger los intereses financieros del Estado y de la Unión Europea. Una de las formas concretas de ejecutar esta disposición es el envío de doce oficiales a las misiones diplomáticas italianas y a las oficinas consulares al exterior.

La elección de los sitios extranjeros fue tomada por medio de un análisis basada en una “matriz” que tomó en consideración, por cada país extranjero, los índices de los flujos criminales y el intercambio de información. Para terminar el análisis, fueron tomados en consideración algunos parámetros geopolíticos - económicos también.

La matriz es una herramienta “dinámica”, periódicamente actualizada, y por lo tanto la elección de los Estados puede ser cambiada.

En la diapositiva pueden ver los sitios.

Más detalladamente, en Europa, nuestros Agregados han sido enviados a las Embajadas de Italia en Londres, Belgrado, Viena y Moscú, y a nuestras Representaciones Permanentes a la U.E. en Bruselas y a la OCDE en París.

En otros continentes, nuestros oficiales están trabajando en las Embajadas de Italia en Washington, Brasilia, Buenos Aires, Nueva Delhi, y en el Consulado italiano en Shanghai. Entonces siéntanse libres de dirigirse a esos oficiales para cualquier solicitud de cooperación con Italia en el campo de las violaciones económicas y financieras.

Respecto a esta red de agregados hay que considerar también los Oficiales de enlace que el Cuerpo destina en varios Organismos por finalidades de intercambio informativo fuera del marco de la Representaciones diplomáticas nacionales. De momento el Cuerpo tiene Oficiales de enlace en Madrid (Dirección General de la Guardia Civil), en Nueva York (en el marco de la O.N.U.), en Bucarest (SECI), en Sofía y en Colonia (OMD-RILO).

El tema de la cooperación de policía es también de absoluto releve. Como Cuerpo policial tenemos la oportunidad de intercambiar informaciones sobre delitos tributario o casos de fraude en el marco de los convenios vigente con Interpol y Europol, que siempre mas están involucradas en la represión de violaciones tributaria reconocidas por los diferentes ordenamientos jurídicos como delito, porque - con siempre mas frecuencia - se detectan casos de "contactos" entre organizaciones criminales y mundo empresarial, con el fin de cometer fraudes o evasiones fiscales. Sobre este tema me parece muy interesante mirar con atención a esta diapositiva que describe un esquema muy utilizado por el lavado de activos/blanqueo de capitales y que se desarrolla a través del envío de mercancías a Países centro-suramericano que se introducen en los mercados sin previa fiscalización.

Esta es una de las razones por las cuales la Guardia di Finanzas mira con particular interés a la Comunidad de Ameripol que puede representar para el futuro un importante interfaz de intercambio de informaciones siempre que cuente con la cooperación también de las administraciones tributarias de los Países miembros que, en nuestra opinión, siguen siendo la "herramienta" fundamental para poder entender y profundizar cualquier forma de evasión o fraude tributaria

Para concluir, quisiera presentar brevemente un caso operativo en el cual se ha largamente recurrido a varias formas de cooperación internacional: OPERACION NEMESIS.

Espero que, con esta presentación, haya logrado despertar en Ustedes el interés en conocer mejor la Guardia de Finanzas, y por eso quiero señalarles nuestro sitio web, en el que se pueden encontrar informaciones más detalladas sobre el Cuerpo.

Quiero concluir rogándoles que consideren la Guardia de Finanzas a su disposición para cualquier forma de colaboración institucional, para intercambiar no solo información, sino también formación, que es lo que ya hacemos con éxito para muchos colegas de instituciones extranjeras.

Realmente me gusta una frase de un fiscal italiano asesinado por la Mafia en el 1992, Giovanni Falcone, que dijo “En el asunto penal, hay que deshacerse de los particularísimos y enfoques nacionalistas. No importa si la droga o el dinero es incautado en un país u otro, o por un Cuerpo Policial u otra. Sólo es importante que son incautados, y en la forma más eficiente.

Ésta debe ser nuestra única preocupación y todos deben sentirse obligados por este supranacional principio de eficiencia ”.

Nosotros somos así: sencillamente, con gran espíritu de humildad, y conscientes de nuestra imperfección, ponemos nuestra experiencia al servicio de la comunidad internacional, convencidos de que si hay algo bueno en lo que hacemos, debe ser compartido con los compañeros extranjeros por un fin que es mas alto y mas importante del éxito personal.

Muchas gracias por su atención.

*Ponencia*

*Tema 2.1*

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA  
ASISTENCIA ADMINISTRATIVA PARA EL  
COBRO COMO MECANISMOS EFECTIVOS DE  
CONTROL AL FRAUDE, LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN**

**Patricia Spice**

Directora Servicios de Autoridad Competente  
Oficina de Programas de Cumplimiento  
Agencia Canadiense de Ingresos  
(Canadá)

*SUMARIO: Resumen.- Introducción.- 1. Autoridad para el intercambio de información.- 1.1. Base legal para el intercambio de información.- 1.2. Memorando de Acuerdo (MOU, por su sigla en inglés).- 1.3. Estructura administrativa.- 2. Mecanismos que respaldan el intercambio efectivo de información.- 2.1 Participación en foros internacionales.-2.2 Tipos de intercambios de información.-2.3 Programa de extensión y manual de referencia.- 2.4 Bases de datos internas.- 2.5 Ayuda para recaudar impuestos fiscales.- 3. Experiencia de la CRA en intercambio de información.- 4. Desafíos que enfrenta el entorno de intercambio de información.- 5. Direcciones futuras para el intercambio de información.- 5.1. Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria (TIEA, por su sigla en inglés).- 5.2. Formularios electrónicos estandarizados (ESF, por su sigla en inglés).- 5.3 Reconocimiento.- 5.4 Nuevas oportunidades de intercambio automáticas.- 5.5. Opción de pago mejorada para ayudar a recaudar impuestos fiscales.- Conclusión.*

**RESUMEN**

Con los gobiernos enfrentando déficits presupuestarios exorbitantes mientras procuran combatir la crisis económica mundial, las autoridades fiscales de todo el mundo están cooperando a un nivel sin precedentes para fomentar el cumplimiento tributario y contrarrestar la evasión fiscal y la elusión fiscal abusiva.

La complejidad del entorno fiscal ha aumentado a medida que el mundo fue intensificando el uso de las comunicaciones electrónicas para realizar operaciones financieras y comerciales a través de las fronteras internacionales. Los acuerdos financieros son más complicados y el comercio a través de las fronteras internacionales es más intenso. Para proteger sus ingresos fiscales, los gobiernos se deben mantener al corriente de los diferentes tipos de vehículos financieros, estructuras organizativas y derechos fiscales internacionales, que evolucionan a fin de satisfacer las nuevas prácticas comerciales. Estas complejidades plantean desafíos para todas las administraciones tributarias.

Un elemento clave de la cooperación internacional en materia de impuestos es el intercambio de información. Es un método efectivo que permite que los países mantengan la soberanía sobre sus propias bases impositivas y aseguren la asignación correcta de derechos fiscales entre países que celebraron convenios de doble imposición.

Canadá ha establecido un marco legal que permite el intercambio de información y, en ciertos casos, la provisión de ayuda para recaudar impuestos fiscales. Nuestros convenios bilaterales de doble imposición forman la base de este marco. Para impartir de forma adecuada los convenios y la legislación, las políticas y los procedimientos correspondientes, la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) ha dedicado recursos a la división de servicios de la autoridad competente. Dentro de esa división hay un grupo que se especializa en asuntos relacionados con el intercambio de información y la ayuda en materia de recaudación, y se lo conoce como Servicios de Intercambio de Información.

Para permitir que las administraciones tributarias cumplan con las obligaciones que le imponen los convenios de doble imposición, se necesita mecanismos eficaces. En este sentido, la CRA se esfuerza por asegurar que los procedimientos, los acuerdos, las bases de datos y los materiales de referencia evolucionen constantemente, a fin de satisfacer las necesidades de los socios de convenio y de los empleados de la CRA. Además, las presentaciones, las sesiones informativas y los cursos de formación aseguran una amplia comunicación de los usos y beneficios del intercambio de información.

El medio financiero cambia continuamente, lo que significa que ninguna administración tributaria puede permanecer inmóvil. La identificación de nuevas cuestiones y esquemas, y el desarrollo de estrategias para contrarrestarlas, es un objetivo común. La comunicación es la clave. El intercambio de información es una forma de comunicación en la cual la CRA intenta destacarse.

## INTRODUCCIÓN

Las autoridades fiscales están cada vez más preocupadas con la planificación fiscal agresiva, la evasión fiscal y el uso abusivo de paraísos fiscales. Las administraciones tributarias y las empresas actuales operan en un ambiente complejo que cambia rápidamente, cada vez más influenciadas por los problemas y las prácticas comerciales internacionales, incluyendo:

- Sistemas financieros y comerciales globalizados;
- Cambios tecnológicos que permiten que el contribuyente realice en el extranjero transacciones financieras simples y seguras;
- Estructuras y transacciones comerciales multinacionales complejas y en evolución;
- Uso de regímenes fiscales por parte de los gobiernos para competir por los negocios;
- Explotación, por parte de promotores, de derechos fiscales favorables en diversas jurisdicciones;
- Promoción de una planificación fiscal agresiva sofisticada a corporaciones y contribuyentes individuales en diversos niveles socioeconómicos;
- Instituciones financieras conocidas que operan en paraísos fiscales, dando un aire de legitimidad a los esquemas de elusión fiscal; y
- Barreras legales y políticas al intercambio de información.

El método que aplica la CRA para asegurar el cumplimiento, reconoce que son numerosos los factores que influyen en la conducta del contribuyente. En consecuencia, los esfuerzos que realiza para facilitar el cumplimiento, se basan en áreas donde la CRA considera que puede tener un impacto positivo.

### El interés de la CRA

**Detectar y contrarrestar los casos de incumplimiento:** Estamos trabajando para contrarrestar las áreas de alto riesgo y vamos a utilizar todas las herramientas de imposición y cumplimiento disponibles para concentrarnos en aquellos que no cumplen, o animan a otros a no cumplir, con el derecho fiscal de Canadá. También estamos mejorando la administración del Programa de Declaración Voluntaria.

**Herramientas y procesos de cumplimiento:** Estamos creando nuestra inteligencia comercial a través de la investigación reforzada del cumplimiento y las técnicas de evaluación de riesgos. Replanteamiento de Sistemas de Cumplimiento es una iniciativa de transformación importante destinada a ampliar nuestra capacidad para manejar y dictar programas de cumplimiento.

Para ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones, la CRA se concentra en ofrecer servicios de extensión y asistencia que son innovadores y seguros, y en simplificar la administración del sistema impositivo. Para desalentar el incumplimiento, la CRA se concentra en realizar revisiones y auditorías, comunicar los resultados de medidas de ejecución anteriores, resolver conflictos e impartir disposiciones de reducción fiscal al contribuyente. Para hacer cumplir la legislación, la CRA enfoca sus esfuerzos en las actividades económicas clandestinas, la planificación fiscal agresiva y el procesamiento judicial de los casos de fraude.

Una parte fundamental de estos esfuerzos consiste en trabajar con socios internacionales a fin de encontrar modos más eficientes y efectivos de combatir los problemas de incumplimiento transfronterizos.

Los objetivos principales de la CRA relacionados con el cumplimiento en el ámbito internacional consisten en mitigar los riesgos de incumplimiento que surgen de la cantidad creciente de transacciones financieras interjurisdiccionales y reforzar sus relaciones con las administraciones tributarias extranjeras, tanto bilateralmente como a través de organizaciones internacionales.

Autoridad para el intercambio de información

Dentro de la CRA, hay una variedad de programas destinados a facilitar los esfuerzos de colaboración y el intercambio de información con las administraciones tributarias extranjeras. Estos programas, autorizados por ley y a través de arreglos administrativos, facilitan el intercambio de datos de los contribuyentes y mejoran la recaudación de deudas.

### **1.1 Base legal para el Intercambio de Información**

Canadá tiene actualmente en vigencia 87 convenios bilaterales de doble imposición. Veintiuno de estos convenios son con países miembros del CIAT, y hay otros cuatro convenios con miembros<sup>1</sup> del CIAT, que se encuentran en negociación o que ya están firmados, pero aun no han entrado en vigencia. Cada acuerdo contiene un artículo que hace posible el intercambio de información relevante para cumplir las disposiciones de la convención o para impartir o imponer leyes nacionales en materia de impuestos fiscales entre las "Autoridades Competentes" de los países que celebraron convenios de doble imposición. La redacción específica de cada convenio también define el alcance de tales intercambios y detalla ciertas limitaciones.

---

<sup>1</sup> *Bolivia, Colombia, Costa Rica y Cuba*

En Canadá, cada convenio se promulga como ley a través de un acto de ejecución, del mismo modo que la legislación nacional. Este acto de ejecución dispone que, en caso de contradicción entre el convenio de doble imposición y las disposiciones de cualquier otra ley, excepto la Ley sobre la Interpretación de Convenios de Doble Imposición, las disposiciones del convenio de doble imposición prevalezcan hasta el punto de la contradicción. La Ley sobre la Interpretación de Convenios de Doble Imposición incluye las definiciones de cierta terminología contenida en los convenios de doble imposición de Canadá, y las directrices para interpretarlos.

La obligación legal de la CRA de proteger la confidencialidad y la integridad de la información del contribuyente permite revelar información confidencial o del contribuyente sólo a la persona con la que está relacionada la información, a menos que el contribuyente autorice por escrito la revelación a un tercero. No obstante, la legislación fiscal interna de Canadá contiene varias excepciones, incluso una redacción específica, que le permite cumplir con sus obligaciones de intercambio de información para con los países que celebraron convenios de doble imposición.

## **1.2 Memorando de Acuerdo (MOU, por su sigla en inglés)**

Un MOU proporciona mayor claridad al convenio inicial negociado entre dos administraciones tributarias. A veces, es beneficioso establecer directrices y procedimientos que están relacionados con el intercambio de información, pero que no han sido explicados detalladamente en el convenio de doble imposición. Algunos MOU de la CRA son exhaustivos, y cubren todas las facetas del intercambio de información. Otros están relacionados con aspectos individuales del intercambio, como por ejemplo intercambios automáticos, auditorías simultáneas, ayuda para recaudar impuestos fiscales o viajes de los agentes fiscales entre los países que celebraron el convenio. La CRA actualmente tiene MOU firmados con Australia, la República Checa, Dinamarca, Lituania, México, los Países Bajos y Estados Unidos, y varios en negociación, incluyendo cinco países miembros<sup>2</sup> del CIAT.

## **1.3 Estructura Administrativa**

Dentro de la CRA, el Director de la División de Servicios de la Autoridad Competente (CASD, por su sigla en inglés), ha sido autorizado para ejercer los poderes y deberes del Ministro de la Renta Nacional de Canadá, y es la "Autoridad Competente" para todos los programas operacionales relacionados con la red de convenios de doble imposición de Canadá. El intercambio de información está incluido en estos programas operacionales.

---

<sup>1</sup> *Chile, Ecuador, Italia, Portugal y España*

Servicios de Intercambio de Información es una parte de la División de Servicios de la Autoridad Competente de la CRA. En resumidas cuentas, el grupo de Servicios de Intercambio de Información tiene la misión de coordinar intercambios de información con los países que celebraron convenios de doble imposición con Canadá. Ésta simple declaración comprende:

- Investigación, rastreo y respuestas para todo tipo de intercambio de información;
- Confirmación de autorizaciones de viajes con los socios de convenio;
- Desarrollo y presentación de sesiones informativas, talleres y material de referencia para la CRA y las administraciones tributarias extranjeras;
- Negociación de memorandos de acuerdo (MOU) con los socios de convenio tendientes a apoyar la administración de las disposiciones en materia de intercambio de información conforme a los convenios de doble imposición existentes;
- Ayuda para recaudar impuestos fiscales; y
- Participación en foros internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Subgrupo de Intercambio de Información en materia Tributaria (TIES), el Grupo de Trabajo 8 y el subgrupo para redactar formularios comunes de la oficina de Fiscalidad Indirecta y Administración Tributaria de la dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, Grupo de Trabajo sobre la cooperación administrativa en el campo de imposición directa (WG ACDT, por su sigla en inglés) (ver el punto 5.2 más adelante).

Mecanismos que respaldan el intercambio efectivo de información

El tema de la cooperación en materia fiscal ocupa un lugar predominante en la agenda política. Esto da mayor importancia a la función vital que cumplen los mecanismos efectivos y eficientes de intercambio de información en la lucha contra las prácticas fiscales perjudiciales, la elusión fiscal y el fraude fiscal. Careciendo de sistemas y procedimientos efectivos de intercambio de información, los países no pueden proteger correctamente sus ingresos fiscales.

#### **1.4 Participación en Foros Internacionales**

Desarrollar, fomentar y mantener relaciones efectivas con nuestros compañeros, directamente y a través de organizaciones internacionales, permite que la CRA se mantenga al corriente de las nuevas cuestiones fiscales internacionales y de los asuntos preocupantes relacionados con el cumplimiento.

Colaborar con organismos equivalentes en el ámbito mundial significa desempeñar una función activa en los foros internacionales. Organizaciones

tales como el CIAT, la OCDE, el Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC, por su sigla en inglés), el Centro de Encuentros y Estudios de las Administraciones Fiscales (CREDAF, por su sigla en francés), la Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica (CATA, por su sigla en inglés), las Autoridades Competentes de los Siete Países, el Grupo de Trabajo del G7 sobre Paraísos Fiscales y el Leeds Castle Group brindan la oportunidad de ampliar nuestra base de conocimientos comunes y crear estrategias colectivas para tratar las cuestiones de preocupación mutua. El apoyo que la CRA brinda a la OCDE incluye la participación en cursos de capacitación de gran alcance para países que no forman parte de la OCDE, como por ejemplo, el curso sobre intercambio de información que se dictó en China en mayo de 2007.

La función dinámica que la CRA desempeña en el campo tributario internacional en materia de intercambio de información, incluye actividades tales como el intercambio de mejores prácticas con el Grupo de Trabajo del G7 sobre Paraísos Fiscales y, bajo el patrocinio del Grupo de Trabajo 8 sobre Elusión y Evasión Fiscal de la OCDE:

- Presentación de ejemplos de esquemas fiscales descubiertos en Canadá para el Directorio de Planificación Fiscal Agresiva;
- Proponer e implementar métodos tendientes a mejorar la eficiencia del intercambio de información; y
- Participar en la preparación del Foro sobre Administraciones Tributarias para el estudio de la función de los intermediarios fiscales.

#### **1.4.1 Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC)**

Canadá es un miembro fundador del Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC). Mientras que las administraciones tributarias operan principalmente dentro de sus propias fronteras, muchas transacciones fiscales abusivas se gestionan sin hacer caso a las fronteras nacionales.

El JITSIC fue constituido por las administraciones tributarias de Australia, Canadá, el Reino Unido y Estados Unidos, en abril de 2004, con el objeto de hacer frente a varios desafíos comunes con respecto a transacciones fiscales abusivas. Más tarde, Japón también aceptó la invitación para unirse a dichas administraciones.

Los objetivos del JITSIC consisten en disuadir la promoción de y la inversión en estrategias tributarias abusivas y, a través del intercambio de información y conocimientos:

## TEMA 2.1 (Canadá)

---

- Aumentar la conciencia pública de los posibles riesgos civiles y criminales que conlleva la promoción y la inversión en estrategias tributarias abusivas;
- Compartir, entre las administraciones tributarias participantes, las mejores prácticas para identificar y contrarrestar estrategias tributarias abusivas;
- Mejorar los esfuerzos de cumplimiento y ejecución a través de intercambios coordinados de información fiscal en "tiempo real", de acuerdo con las disposiciones de los convenios bilaterales;
- Desarrollar nuevas técnicas de búsqueda en Internet y otras técnicas que ayuden a identificar enseguida a los promotores e inversionistas involucrados en estrategias tributarias abusivas;
- Identificar tendencias y patrones emergentes a fin de anticipar nuevas estrategias tributarias abusivas; y
- Mejorar el conocimiento de las técnicas utilizadas para promover las estrategias tributarias abusivas transfronterizas.

La CRA se beneficia con las técnicas que comparte para identificar esquemas y con el conocimiento especializado, la experiencia y las prácticas mancomunadas para combatir las transacciones fiscales abusivas. El Centro de Información es un componente clave en la estrategia general que aplica la CRA para afrontar la planificación fiscal agresiva y proteger la base impositiva canadiense.

El intercambio de información del contribuyente que se realiza entre los países del JITSIC está muy controlado, asegurando que se respeten todos los derechos del contribuyente. La participación de Canadá en el JITSIC no plantea problemas de confidencialidad en cuanto a los impuestos canadienses. Todos los intercambios que se producen a consecuencia del JITSIC están sujetos a las mismas disposiciones del convenio de doble imposición, a las mismas disposiciones de confidencialidad de la legislación nacional de Canadá, y a la misma diligencia debida a la que todo intercambio de información está sujeto en Canadá.

La participación de la CRA en el JITSIC mejora su capacidad para identificar y contrarrestar las estrategias tributarias abusivas y enfrentar a aquellos que las promueven. También proporciona un conocimiento profundo temprano de las estrategias que se desarrollan en el extranjero, pero se promueven en Canadá. Algunas de las prácticas fiscales agresivas involucran a países miembros del CIAT. En la medida de lo posible, conforme a convenios bilaterales de imposición, la CRA alerta a los países miembros del CIAT sobre la operación de esquemas que los pueden llegar a afectar.

La participación en el JITSIC está produciendo verdaderos resultados. Por ejemplo, Canadá y los Estados Unidos resolvieron un esquema fiscal abusivo

transfronterizo que involucraba a cientos de contribuyentes y decenas de millones de dólares en deducciones inadecuadas e ingresos no declarados provenientes del retiro de dinero de los planes de jubilación. Este esfuerzo conjunto refleja el progreso del JITSIC en la tarea compleja de rastrear esquemas y refugios fiscales internacionales que involucran a individuos y corporaciones.

"El intercambio de información en tiempo real, incluyendo la identidad de los promotores y de cientos de inversionistas, ha sido crucial para esta investigación. El JITSIC está surgiendo como una parte importante de los esfuerzos tendientes a combatir los esquemas abusivos". - extracto del Comunicado de Prensa IR-2006-121 a cargo del ex Comisario del IRS (Servicio Federal de Rentas Internas de los Estados Unidos), Mark W. Everson.

## **1.5 Tipos de intercambios de Información**

### **1.5.1 Intercambio Específico**

Un pedido de información específica se origina cuando una administración tributaria busca información acerca de un contribuyente o grupo de contribuyentes específico de otra administración tributaria. Estos pedidos cubren un amplio espectro de asuntos (p.ej., verificar determinadas transacciones, obtener información bancaria en el extranjero, confirmar la existencia de contratos, averiguar acerca de la obligación tributaria sobre ingresos, etc.).

Antes de enviar una solicitud a otra autoridad competente, los funcionarios de la CRA examinan el pedido a fin de garantizar que la cantidad de información que se está suministrando sea suficiente como para permitir que el país receptor pueda proceder. Los criterios que la CRA tiene en cuenta son: si la razón (vínculo) del pedido es clara; hasta qué grado se han utilizado los poderes domésticos de la CRA para obtener el material directamente del contribuyente o contribuyentes; si existe alguna restricción de tiempo; y las ramificaciones de la notificación al contribuyente o contribuyentes por parte de un participante del convenio. Luego de una consulta con el autor de la solicitud, el grupo de Servicios de Intercambio de Información puede incluir información suplementaria para clarificar el pedido.

Cuando los pedidos provienen de países que celebraron un convenio de doble imposición, dichos pedidos se someten a una revisión similar. Los funcionarios de la CRA realizan búsquedas preliminares en los sistemas internos y a través de varias fuentes adicionales, a fin de localizar información relevante. Además, la CRA analiza rutinariamente la información que ingresa a raíz de los intercambios, a fin de detectar tendencias emergentes o la posibilidad de recuperar impuestos internos. El grupo de Servicios de Intercambio de

Información puede contestar con bastante rapidez ciertos pedidos simples (p.ej., copia oficial de una declaración tributaria, copia de un talón de información). Sin embargo, la mayoría de las solicitudes se envían a una oficina local de la CRA para que las responda. La información proveniente de participantes de convenios también se puede enviar a diversas áreas dentro de la CRA a fin de efectuar más análisis, evaluaciones de riesgo y recopilación de inteligencia. No obstante, en todos los casos la prioridad es asegurar que el intercambio de información se lleve a cabo y que el participante del convenio reciba una respuesta.

#### **1.5.1.1 Ejemplo 1**

La CRA examinó una serie de transacciones realizadas por dos contribuyentes canadienses, mediante las cuales se crearon fideicomisos no residentes en un país socio del tratado, a los cuales los contribuyentes canadienses transfirieron acciones de una sociedad privada canadiense que controlaban.

Cada uno de los fideicomisos contaba con un fideicomisario en el país socio del tratado. Las Escrituras Fiduciarias correspondientes incluían una cláusula que excluía específicamente la posibilidad de que un residente canadiense fuera un beneficiario. Los beneficiarios designados de los fideicomisos eran instituciones filantrópicas y otros fideicomisos fuera de Canadá. El liquidador designado (contribuyente) de los fideicomisos era una persona que residía en un paraíso fiscal. El asesor jurídico canadiense de los contribuyentes conocía a esta persona. En síntesis, los fideicomisos no parecían tener ninguna conexión con Canadá, aparte de la propiedad de las acciones de una corporación canadiense.

Los fideicomisos posteriormente vendieron las acciones de la corporación a una persona no relacionada por 100 millones de dólares canadienses. Las ganancias de capital que resultan de la venta de acciones de sociedades privadas de propiedad canadiense, por parte de no residentes, están sujetas a impuestos en Canadá. Al declarar la ganancia a la CRA, los fideicomisos no residentes declararon que las ganancias realizadas de 50 millones de dólares canadienses estaban exentas del impuesto canadiense de acuerdo con las disposiciones de la convención del impuesto con nuestro socio del tratado.

La CRA empleó todas las vías domésticas disponibles para obtener información, en cuanto a la venta, de los dos contribuyentes canadienses y de sus asesores. Sin embargo, ellos se rehusaron a cooperar argumentando que los fideicomisos no eran residentes en Canadá y que ellos no eran beneficiarios. Fue difícil para la CRA aceptar que los contribuyentes canadienses se estaban divorciando de la transacción de 100 millones de

dólares canadienses relacionada con la venta de una empresa que ellos controlaron. Por lo tanto, la CRA solicitó la ayuda de nuestro socio del tratado, el otro participante del convenio.

El socio del tratado nos proporcionó una cantidad de información considerable. Además de las copias de las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por los fideicomisos, proporcionaron documentos, registros contables y copias de comunicaciones entre los fideicomisarios desitiados en el país del tratado y el asesor jurídico canadiense. La información reveló la existencia de una red de fideicomisos y corporaciones transnacionales creadas en jurisdicciones de países donde el impuesto es bajo o nulo (paraíso fiscal) a fin de proteger los 100 millones de dólares canadienses de ganancia de la venta.

Pudimos confirmar que los dos contribuyentes (y antiguos accionistas) canadienses tuvieron acceso al dinero, al hacer pagos para fines personales y de inversión a través del asesor jurídico canadiense. En realidad, usando la información provista por el socio del tratado, la CRA fue capaz de formular preguntas adicionales a los dos residentes canadienses de modo tal que no pudieron evitar responder.

La información suministrada por los dos residentes canadienses también condujo a la identificación de pagos provenientes de las corporaciones incorporadas en el paraíso fiscal a otros residentes canadienses por servicios realizados en Canadá. La CRA ha confirmado posteriormente que los otros residentes canadienses no habían declarado esos pagos.

Aunque las evaluaciones finales todavía no están listas, la CRA espera que resulten en un ingreso fiscal importante. Nuestro éxito se atribuye principalmente a la ayuda inestimable de las autoridades fiscales del socio del tratado.

#### **1.5.1.2 Ejemplo 2**

Todos los años, los canadienses hacen generosas donaciones a las instituciones filantrópicas canadienses registradas. Cuando los contribuyentes presentan sus declaraciones de impuestos, pueden obtener un beneficio impositivo de tales donaciones. Para asegurar que no se explote la generosidad de los contribuyentes y que ciertos contribuyentes no obtengan beneficios a los cuales no tienen derecho, la CRA está a cargo de la regulación de las instituciones filantrópicas registradas.

Recientemente, la CRA auditó varias instituciones filantrópicas de las que se sospechaba que participaban en y promovían planes impositivos que hacen abuso de los refugios fiscales. En consecuencia, a varias organizaciones se les ha revocado el estatus de institución filantrópica.

**Nota de prensa - La Agencia Canadiense de Ingresos revoca el estatus de institución filantrópica de la fundación The Banyan Tree Foundation**

Ottawa, Ontario, 20 de octubre de 2008...La Agencia Canadiense de Ingresos revoca el estatus de institución filantrópica registrada de la fundación The Banyan Tree Foundation, a partir del 20 de septiembre de 2008.

El 13 de agosto de 2008, el Ministro de la Renta Nacional publicó una notificación de intención de revocar el registro de institución filantrópica de la fundación The Banyan Tree Foundation, de acuerdo con el apartado 168(2) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La carta manifestaba, en parte, que:

La CRA sostiene que la institución filantrópica ha operado con el propósito no benéfico de promover un plan impositivo y para el beneficio privado de sus directores. La institución filantrópica no ha podido demostrar que operaba exclusivamente con fines benéficos, y no ha probado que se hayan llevado a cabo las supuestas actividades de beneficencia que habían señalado. La institución filantrópica emitió, indebidamente, recibos por más de 210 millones de dólares por transacciones que no reúnen las condiciones de donaciones y no ha podido demostrar que los 10,1 millones de dólares que ha pagado a sus directores, y a las corporaciones controladas por ellos, eran pagos de buena fe...

(El texto completo está disponible en [www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/rlss/2008/m10/nr081020-eng](http://www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/rlss/2008/m10/nr081020-eng))

Varios de nuestros socios de convenio proporcionaron información clave cuando nuestros auditores intentaron seguir el rastro de fondos, de un país a otro, en las diversas auditorías. Como algunas auditorías todavía están en curso, la CRA no tiene en este momento una lista completa de los países que cooperaron.

### **1.5.2 Intercambio Automático**

Recibimos archivos en masa con información sobre los residentes canadienses que reciben pagos (p.ej., ingresos provenientes de un empleo, renta de inversiones, ingresos provenientes de una pensión, derechos de autor, ingresos provenientes de bienes inmuebles) que han declarado a las autoridades fiscales extranjeras. La CRA actualmente corresponde el favor enviando datos en masa a 25 de sus socios de convenio.

La CRA (Programas de Correspondencia de Ingresos de Fuentes Extranjeras) utiliza esta información para evaluar a los contribuyentes que no han declarado estos intereses, dividendos, pensiones y otros ingresos, como parte de sus ingresos mundiales. Se lleva a cabo un análisis preliminar de otros tipos de información relacionada con los ingresos que se recibe, la que se envía a la sección adecuada dentro de la CRA.

La División de Servicios de la Autoridad Competente mantiene los datos en masa intercambiados con otros países en una base de datos basada en la Web (Sistema Automático de Recuperación de Información Extranjera o FAIRS, por su sigla en inglés, que se describe en más detalle en el punto 2.5 de este documento).

#### **1.5.2.1 Ejemplo 1**

En el transcurso de la investigación de un contribuyente canadiense, una oficina local de la CRA solicitó a la autoridad competente de la CRA que realizara una búsqueda en el sistema FAIRS para determinar si se disponía de alguna información relacionada con ingresos provenientes de un socio particular del tratado.

De aproximadamente 1.000 registros del socio del tratado, el nombre del contribuyente estaba asociado con 53. Como resultado de esta búsqueda se agregaron aproximadamente 150.000 dólares canadienses en concepto de ingresos por intereses que el contribuyente no había declarado como parte de sus ingresos.

#### **1.5.2.2 Ejemplo 2**

Periódicamente, un socio del tratado envía a Canadá información relacionada con la compra y venta de propiedades por parte de residentes canadienses. De 63 transacciones provistas en un intercambio, una investigación adicional reveló un monto de ganancias de capital no declaradas de más de 1,5 millones de dólares canadienses.

Además, cuando la CRA buscó en la base de datos FAIRS el nombre de uno de los contribuyentes que no había declarado las ganancias de capital, descubrió un monto adicional de 2 millones de dólares canadienses correspondiente a intereses y dividendos no declarados.

#### **1.5.3 Intercambio Espontáneo**

Los intercambios espontáneos ocurren cuando información se obtiene al impartir el derecho fiscal de un país, y que se cree que puede ser de interés para otra administración tributaria, sin que ésta lo haya solicitado.

Toda información que se recibe a través de un intercambio espontáneo se somete a revisión e investigación dentro de la División de Servicios de la Autoridad Competente. Muchas veces se descubren problemas impositivos internos que no se habían puesto en evidencia con la información inicial, y éstos se envían a otras secciones de la CRA para analizarlos en más detalle. La CRA incluye cuestionarios de retroinformación en todos los archivos que envía internamente. El objetivo es proporcionar retroinformación a todos los socios de convenio para el 100% de los intercambios espontáneos de información.

En los intercambios espontáneos, la información se somete a una verificación muy limitada y, a menudo, se envía al socio de convenio antes de que la CRA haya finalizado las acciones de cumplimiento interno. La educación del personal de la CRA en cuanto a la importancia de compartir la información fiscal extranjera que se descubre en el transcurso de una auditoría o examen es permanente.

#### **1.5.3.1 Ejemplo 1**

Un socio del tratado, en el transcurso de la auditoría de un consorcio, proporcionó los detalles de transacciones importantes de acciones que involucraban a un contribuyente canadiense. El socio del tratado descubrió que ciertos individuos, incluyendo el contribuyente canadiense, habían transferido la propiedad de sus acciones a compañías residentes en un país donde los tipos impositivos eran mucho más bajos. La intención de la transferencia era producir un ahorro fiscal considerable a través del empleo del sistema impositivo más favorable. El socio del tratado determinó que los propietarios (las personas que ejercían el control sobre las acciones) eran, de hecho, los individuos.

El país proporcionó todos los detalles relacionados con la porción de los beneficios correspondientes al contribuyente canadiense. La CRA examinó la información y encontró que el contribuyente había declarado voluntariamente los ingresos de la transacción de las acciones después de la auditoría del socio del tratado, pero antes de enviar la información conforme al convenio de doble imposición. Aunque del intercambio no se recuperó ningún monto en concepto de impuestos, fue el intercambio espontáneo de información de nuestro socio de convenio lo que hizo que el contribuyente declarara un ingreso que, de otra manera, hubiera permanecido oculto.

#### **1.5.3.2 Ejemplo 2**

La revisión, por parte de las autoridades fiscales de un socio del tratado, de los libros y registros de una corporación, reveló que un contribuyente canadiense había recibido honorarios, por servicios de asesoría, durante dos

de los años bajo examen. Las autoridades del socio del tratado proporcionaron a Canadá, como parte de un intercambio espontáneo de información, documentación relacionada con las cantidades abonadas (p.ej., contrato, facturas y transferencias bancarias).

La información demostró ser muy útil. La CRA determinó que el contribuyente no había declarado los honorarios de asesoría. El documento correspondiente a la transferencia bancaria también despertó sospechas de un mayor incumplimiento. La investigación posterior puso en evidencia que el contribuyente no había declarado la renta de inversiones provenientes del banco situado en el país del tratado. A consecuencia del intercambio, la CRA fijó impuestos sobre un monto de aproximadamente 12.000 dólares canadienses.

#### **1.5.4 Verificación o Auditoría Simultánea**

Una verificación o auditoría simultánea es un acuerdo que existe entre dos o más países para examinar, simultánea pero independientemente, en sus propios territorios, la situación fiscal de un contribuyente específico o grupo de contribuyentes relacionados que han realizado actividades en dichas jurisdicciones. Los agentes fiscales de ambos países intercambiarán datos relevantes (p. ej., sistemas internacionales de blanqueo de dinero, transacciones multinacionales complejas, asignación de gastos y ganancias entre ramas corporativas en jurisdicciones diferentes, etc.). Las verificaciones simultáneas siempre van acompañadas de una solicitud de información y se llevan a cabo conforme al artículo de intercambio de información de un convenio bilateral de imposición.

Luego de la propuesta de un país y la aceptación del otro, por lo general se celebra una reunión preliminar entre los agentes fiscales correspondientes antes de encarar la verificación simultánea propiamente dicha. Aun cuando se toma la decisión de no proceder con la verificación, las discusiones y la información intercambiada hacen que estas reuniones valgan la pena. Un representante de la oficina de la autoridad competente de cada país asiste a las reuniones y es responsable del intercambio formal de documentos durante las verificaciones simultáneas.

Una vez que ambas autoridades fiscales acuerdan que hay suficiente interés como para llevar a cabo una verificación simultánea, las autoridades competentes designan a los representantes respectivos. Los representantes designados de cada país trabajan conjuntamente para coordinar la verificación simultánea, y discuten abiertamente todas las cuestiones, los planes de auditoría y las necesidades en materia de información, a través de reuniones y teleconferencias, de acuerdo a la necesidad, a lo largo del proceso.

La información del contribuyente (descubierta en la verificación simultánea o directamente relacionada con la entidad que se está auditando) se puede revelar a la otra administración tributaria. Los documentos, las declaraciones de impuesto del contribuyente, etc., se pueden analizar y discutir en las reuniones, pero, si cualquiera de los equipos requiere una copia de alguno de los documentos, éstas se deben intercambiar a través de las autoridades competentes conforme al convenio bilateral de imposición.

Aunque las verificaciones o auditorías simultáneas no son frecuentes, Canadá ha negociado memorandos de acuerdo (como se discutió en el punto 2.6) con varias jurisdicciones, estableciendo parámetros. La CRA está abierta a explorar este tipo de planes con sus socios de convenio a través de un acuerdo generalizado o según cada caso particular.

### **1.6 Programa de Extensión y Manual de Referencia**

El aumento de la sensibilización y la provisión de capacitación son dos elementos clave en el crecimiento de nuestros programas de intercambio de información.

La promoción del intercambio de información se hace a través de un programa interno de extensión permanente. La División de Servicios de la Autoridad Competente ha ofrecido sesiones informativas o talleres a nuestras oficinas locales, a varias divisiones dentro de la oficina central de nuestra organización y a conferencias regionales y nacionales. Estas sesiones tienen como propósito aumentar la conciencia sobre los beneficios que ofrece el uso de los convenios de doble imposición para obtener información e impulsar a los empleados a que tengan en mente la posibilidad de un intercambio espontáneo cuando se descubre información extranjera.

Manteniendo estas presentaciones y discusiones con regularidad, asegura que el nuevo personal tenga la oportunidad de aprender cómo funciona el intercambio de información, a fin de mejorar la calidad de su trabajo. La efectividad del programa de extensión de la CRA se ve casi inmediatamente a través de un influjo de pedidos específicos, información espontánea y preguntas afines luego de cada sesión.

La Guía de Referencia del Servicio de Intercambio de Información de la CRA brinda:

- Información general a los empleados de la CRA acerca de los convenios de doble imposición que ha celebrado Canadá;
- Directrices técnicas y de procedimiento para los intercambios; y
- Un breve resumen de las cuestiones y restricciones relacionadas con el intercambio de información.

Este material de referencia electrónico ayuda a los empleados a iniciar los pedidos a los países que son socios de convenio, proporciona orientación en cuanto al manejo de información suministrada por otras administraciones tributarias y ofrece una descripción del proceso de intercambio de información a todos aquellos que no están familiarizados con el mismo. El uso de este manual da como resultado una mayor cantidad de pedidos que contienen toda la información relevante, reduciendo las demoras en el procesamiento. Además, y como se enfatiza en sesiones de extensión, la Guía de Referencia asegura que todas las áreas dentro de la CRA recuerden la importancia de mantener la confidencialidad de la información que han compartido nuestros socios de convenio.

## **1.7 Bases de Datos Internas**

### **1.7.1 Sistema de Rastreo de Intercambio de Información (EITS)**

El Sistema de Rastreo de Intercambio de Información (EITS) es un programa de control de existencias por Intranet que ha sido diseñado para que los funcionarios de la CRA puedan introducir, cambiar, actualizar y guardar con facilidad información relacionada con el trabajo y las actividades del grupo de Servicios de Intercambio de Información. Los archivos se rastrean desde el inicio hasta la finalización. Todas las actividades emprendidas se captan en un registro tipo diario, que está a disposición del personal autorizado. Junto con los intercambios específicos, espontáneos, automáticos y del JITSIC, también se registran asuntos tales como las iniciativas de auditoría simultáneas, las autorizaciones de viajes al extranjero, las actividades para ayudar a recaudar impuestos fiscales y otros proyectos de las Autoridades Competentes. Además de diversos informes estándares (p.ej., inventario, clasificación cronológica), los criterios de búsqueda variables permiten generar informes a fin de realizar un análisis más detallado (p.ej., entrante, saliente, por nombre de contribuyente, por país, por tema).

### **1.7.2 Sistema Automático de Recuperación de Información Extranjera (FAIRS)**

Los datos en masa que se intercambian con otros países (ver el punto 2.2.2 de este documento) se mantienen en una base de datos basada en la Web que se denomina Sistema Automático de Recuperación de Información Extranjera (FAIRS). Los empleados de la CRA pueden ponerse en contacto con la División de Servicios de la Autoridad Competente, por fax o correo electrónico, para solicitar búsquedas en la base de datos a fin de determinar si un contribuyente específico ha recibido ingresos en el extranjero. Usando una base de datos única, la CRA puede buscar la información recibida de todos los socios de convenio que participan en el intercambio electrónico automático, disminuyendo consecuentemente el tiempo de búsqueda

necesario. Como FAIRS permite utilizar parámetros variables (p.ej., beneficiario, pagador, tipo de ingreso), la búsqueda se puede personalizar a las necesidades del usuario.

### **1.8 Ayuda para Recaudar Impuestos Fiscales**

Para ayudar a un socio de convenio a recaudar impuestos fiscales, el convenio de doble imposición debe incluir un artículo específico. Canadá ha negociado artículos relacionados con la Ayuda para recaudar impuestos (AIC, por su sigla en inglés) en los convenios que ha celebrado con Alemania, Noruega, los Países Bajos y Estados Unidos. Estos artículos permiten que Canadá pueda pedir ayuda para recaudar impuestos fiscales que se le deben y para recuperar montos que, de otro modo, estarían más allá de nuestro alcance. Las leyes internas de cada país gobiernan las actividades que se pueden realizar para recaudar impuestos. Las actividades pueden variar desde una simple carta de recaudación hasta acciones de embargo. Una deuda fiscal que ha sido aceptada para que Canadá la recaude, se trata como un importe a pagar conforme a la legislación interna del impuesto sobre la renta del Canadá, y no está sujeta a ninguna restricción, a menos que el estado interesado solicite lo contrario. Los convenios de doble imposición que incluyen el impuesto sobre bienes y servicios (GST) y/o el impuesto al valor agregado (VAT) en los artículos correspondientes al intercambio de información, también permitirán la recaudación de dichos impuestos siempre que exista un artículo específico relacionado con la ayuda para recaudar impuestos.

Todos los envíos para recaudaciones relacionadas con un convenio se canalizan a través de un programa especializado de la CRA, conocido como Programa de Recaudaciones por Convenio. Estos funcionarios examinan todos los envíos (entrante y salientes) a fin de determinar si se han cumplido todos los criterios especificados en los convenios, en los memorandos de acuerdo (como se discutió en el punto 1.2 de este documento) y en la política administrativa. Dichos funcionarios realizan, además, las siguientes funciones:

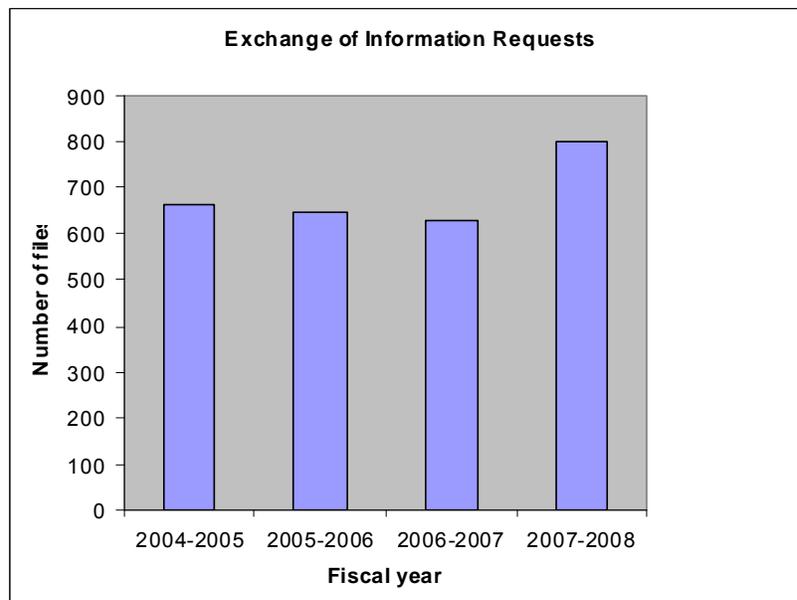
- Actuar como enlace entre los socios de convenio y las oficinas locales de la CRA;
- Poner al corriente sobre el progreso o estado de los esfuerzos de recaudación;
- Informar sobre cualquier cambio en el saldo pendiente;
- Asegurar que se envíen las cantidades recaudadas recibidas de los socios de convenio o pagaderas a los mismos.

Aunque la mayoría de nuestros convenios de doble imposición no posibilitan la ayuda para recaudar impuestos fiscales, en el sentido de autorizar a las autoridades competentes a utilizar poderes de recaudación en nombre de un

socio de convenio, la CRA puede intercambiar información, y de hecho lo hace, que se puede utilizar para ayudar en una acción de recaudación como parte de la administración e imposición de la legislación fiscal interna del país respectivo.

#### Experiencia de la CRA en intercambio de información

El diagrama siguiente indica el volumen de intercambios de información (tanto entrante como saliente) que maneja la CRA. Como se ha mencionado, ha habido un aumento sustancial en la carga de trabajo durante el año pasado, debido a un aumento en la confianza tanto de los auditores de la CRA como de otras administraciones tributarias en este mecanismo importante para combatir la planificación fiscal agresiva, la evasión fiscal y el uso abusivo de paraísos fiscales.



<b>Inglés</b>	<b>Español</b>
Number of files	Cantidad de archivos
Exchange of Information Requests	Pedidos de Intercambio de Información
Fiscal year	Ejercicio

### Desafíos que enfrenta el entorno de intercambio de información

Los métodos que se utilizan para cometer el incumplimiento están cambiando. Para poder seguir protegiendo nuestros ingresos, la CRA no sólo tiene que mantenerse al corriente sino que, de hecho, tiene que adelantarse a las nuevas estrategias que emplean los contribuyentes. Se necesitan introducir más mejoras al sistema de intercambio de información, pero hay obstáculos. La CRA ha encontrado que las cuestiones siguientes obstruyen la capacidad de intercambiar información con efectividad y eficiencia:

- La cantidad de tiempo que toma obtener la información solicitada;
- La falta de recursos;
- La traducción a veces es difícil porque no existe ningún entendimiento común en cuanto a la terminología; y
- La falta de retroinformación, del país que pide la información, sobre el valor de la información recopilada. La retroinformación podría ayudar a que el país al que se le ha solicitado la información entienda mejor lo que se necesita, y a que suministre la información, al país que la solicita, en un formato aceptable.

A fin de optimizar el uso del intercambio de información, la CRA y sus socios de convenio tienen que vencer estos obstáculos. El comité OCDE-TIES actualmente está estudiando estas cuestiones a fin de proponer un método que mejore los intercambios. Por ejemplo: el desarrollo de glosarios para ayudar a que los países a los que se les solicita información entiendan la terminología de los países que la solicitan; y la adopción voluntaria de un sistema de medición del rendimiento a fin de reducir la cantidad de tiempo disponible para responder a los pedidos.

### Direcciones futuras para el intercambio de información

Aunque la fundación general del intercambio de información ya se ha establecido, la economía global está en constante evolución y requiere que mejoremos los programas y procesos existentes para atender a los contribuyentes que realizan actividades comerciales en todo el mundo. El intercambio de información no es ninguna excepción. En este sentido, la CRA está avanzando en varios frentes diferentes.

### **1.9 Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (TIEA, por su sigla en inglés)**

La crisis económica global y los recientes escándalos relacionados con la evasión fiscal han incitado un llamado a la imparcialidad y la transparencia dentro del sistema impositivo. La eliminación de las prácticas que facilitan la evasión fiscal es parte de una iniciativa más amplia para poner en orden uno

de los aspectos más polémicos de una economía globalizada. La falta de transparencia y cooperación internacional crea condiciones que los contribuyentes deshonestos pueden explotar para evadir sus obligaciones tributarias. Para Canadá es una prioridad trabajar con el objeto de mejorar la transparencia y establecer un intercambio de información efectivo para fines fiscales, en apoyo de los objetivos del Foro Global de la OCDE sobre Fiscalidad.

Los convenios integrales de doble imposición incluyen una provisión que facilita el intercambio de información en materia tributaria. Sin embargo, en este momento Canadá no puede compartir información en materia tributaria con jurisdicciones que no han celebrado un convenio (excepto en casos limitados que involucran la evasión fiscal). Muchas de estas jurisdicciones imponen un nivel de impuesto bajo o nulo, por lo que generalmente no se justifica un convenio integral de doble imposición similar al modelo de la OCDE. Para hacer frente a esta situación, Canadá y otros países miembros de la OCDE están intentando fortalecer el intercambio de información a través de la adopción de TIEA con las jurisdicciones que no han celebrado un convenio.

En 2007, el Presupuesto Federal del Canadá incluyó incentivos para incentivar a los países a celebrar un TIEA con Canadá. Los incentivos son en forma tanto de zanahoria como de palo. La zanahoria consiste en extender la exención para los dividendos recibidos de los ingresos comerciales activos que ganan los afiliados extranjeros que residen en países que han celebrado un convenio de doble imposición a todos aquellos que residen en los países que han celebrado el TIEA. El palo hará que a los ingresos que los afiliados extranjeros ganen en los países que no están de acuerdo en celebrar un TIEA con Canadá dentro de los 5 años siguientes a ser invitados a negociarlo, se les imponga el impuesto con base acumulativa. La ley presupuestaria se aprobó a fines de 2007 y las medidas de las TIEA ahora son ley en Canadá. En este momento Canadá está negociando TIEA con más de una docena de jurisdicciones.

### **1.10 Formularios Electrónicos Estandarizados (ESF, por su sigla en inglés)**

La Comisión Europea ha emprendido el desarrollo de los Formularios Electrónicos Estandarizados para pedidos específicos, intercambios espontáneos y retroinformación. Esta estandarización beneficiará el intercambio de información por medio del uso de terminología acordada por todos los participantes. La característica de traducción incorporada en la adaptación electrónica resultará en mayor facilidad para preparar la información y mayor comprensión de la información intercambiada.

La Comisión Europea ha estado trabajando en esta iniciativa desde hace más de dos años. A todos los países que participan en el Comité de la OCDE TIES se les ha pedido que proporcionen comentarios sobre el anteproyecto.

De los países que no pertenecen a la Unión Europea, Canadá fue uno de los únicos que contribuyó una cantidad significativa de comentarios constructivos. En consecuencia, en la Reunión del Comité de OCDE TIES celebrada en diciembre de 2008, se le pidió a la CRA que participe en un proyecto piloto para evaluar la copia impresa recientemente revisada y las versiones electrónicas. Una vez finalizados, los ESF se debe presentar al Comité de TIES para su adopción. Seguiremos proporcionando comentarios y apoyo a la Comisión Europea sobre la evolución de esta iniciativa y hemos acordado, como mínimo, utilizar el producto final cuando nos comuniquemos con los países de la Unión Europea.

### **1.11 Reconocimiento**

Muchas veces la dedicación y el arduo trabajo que realizan los individuos y equipos que producen la respuesta a un intercambio de información, se olvidan. La CRA quiere que esto cambie, como lo demostró en enero de 2009 en la reunión del Leeds Castle Group, en Kyoto, Japón. Uno de los momentos culminantes de la reunión fue la presentación, por parte de Canadá, de un Certificado de Apreciación al Reino Unido, por el trabajo de un individuo en particular. En el período de tres años, un pedido único de Canadá se convirtió en un proyecto de la CRA que involucró múltiples solicitudes de entrevistas y documentos, todas manejadas con la mayor paciencia y cooperación del empleado del Reino Unido. Como consecuencia del esfuerzo incansable de este individuo, la CRA recibió toda la información necesaria de concentrarse en significativas reevaluaciones fiscales.

De acuerdo con la decisión del Leeds Castle Group de tratar de encontrar anualmente esa conducta ejemplar, la CRA va a estar atenta para no perder la oportunidad de reconocer la excelencia en la ayuda relacionada con el intercambio de información.

### **1.12 Nuevas Oportunidades de Intercambio Automáticas**

En septiembre de 2008, la CRA envió a 25 de sus socios de convenio, más de 19.000 registros de la Base de datos de ventas a cargo de no residentes y emigrantes de la CRA (NEDD, por su sigla en inglés), relacionados con la compra y venta de activos por parte de individuos no residentes. Este fue la primera vez que la CRA proporcionó información de este tipo. Se están estudiando otras oportunidades de ampliar el programa de intercambio automático (para obtener más detalles sobre este programa, se puede ver el

punto 2.2.2 de este documento). En un futuro cercano, por ejemplo, la CRA proporcionará información sobre compras y ventas realizadas por corporaciones, fideicomisos y sociedades no residentes.

### **1.13 Opción de Pago Mejorada para Ayudar a Recaudar Impuestos Fiscales**

La mayoría de las administraciones tributarias se están alejando de las transacciones de pago que involucran papel moneda negociable y se están inclinando por las transacciones electrónicas más eficientes (p.ej., tarjetas de débito, tarjetas de crédito, tarjetas prepagadas, etc.). Canadá todavía no ha adoptado la opción de pagos electrónicos directos para los impuestos. Sin embargo, la CRA ya cuenta con una estructura para pagos electrónicos indirectos a través de instituciones financieras nacionales.

Para atender las necesidades del servicio de pago conforme a los acuerdos de Ayuda para recaudar impuestos fiscales (AIC) con Noruega, los Países Bajos y Alemania, la CRA se ha embarcado en una iniciativa conocida como Instalación de Transferencia Electrónica de Pagos. Se ha desarrollado un marco para permitir que los contribuyentes remitan el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre bienes y servicios (GST) y el impuesto armonizado sobre las ventas (HST) por transferencia bancaria a una institución financiera designada. Esta iniciativa, que está programada para ponerse en práctica en la última porción de 2009, simplificará el proceso de AIC para nuestros colegas de Noruega, Holanda y Alemania.

## **CONCLUSIÓN**

En este trabajo, hemos mostrado donde se ubican el intercambio de información y la ayuda para recaudar impuestos fiscales dentro de las estrategias de conformidad de la CRA y de qué manera se utilizan para tratar de lograr nuestros objetivos.

Los convenios bilaterales proporcionan acceso a información y fondos que están más allá del alcance de la legislación interna. Disposiciones en la legislación interna aseguran nuestra capacidad de corresponder. Los MOU resuelven los detalles administrativos. El Director de la División de Servicios de la Autoridad Competente (CASD) ejerce las responsabilidades y los deberes de operación relacionados con nuestros convenios de doble imposición.

A pesar de la existencia de ciertas barreras, el intercambio de información produce logros en varios y diversos niveles. Bajo los auspicios del Director de la CASD, el grupo de Servicios de Intercambio de Información es el 'centro

de actividad' para las actividades de intercambio de información y ayuda para recaudar impuestos fiscales. Usando una variedad de mecanismos, el grupo de Servicios de Intercambio de Información trabaja infatigablemente para impartir las disposiciones de los convenios.

Los desafíos incluyen la falta de un lenguaje común para asegurar que se entiendan las necesidades del país que solicita la información, la falta de retroinformación y reconocimiento de los esfuerzos que realiza el país que responde al pedido y la cantidad de tiempo que se toma para responder.

No obstante, abundan las historias sobre los logros de administraciones tributarias que trabajan juntas y hacen progresos para combatir el fraude, la evasión fiscal y la elusión fiscal. Están en curso muchas soluciones innovadoras para eliminar las barreras que enfrenta el intercambio y avanzar la calidad, efectividad y eficiencia de nuestras administraciones tributarias. A medida que surgen nuevos esquemas, la necesidad de una colaboración constante y del intercambio de mejores prácticas crece exponencialmente. Son imperativos nuestros esfuerzos para mejorar el intercambio de información si queremos mantenernos más adelante de la ola creciente de esquemas globales destinados a la evasión y la elusión fiscal.

*Caso Práctico*

*Tema 2.1*

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y  
LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA PARA EL  
COBRO COMO MECANISMOS EFECTIVOS DE  
CONTROL AL FRAUDE, LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN**

**Grace Pérez-Navarro**

Sub-Directora

Centro de Política y Administración Tributaria  
(OCDE)

*SUMARIO: I. Mecanismos desarrollados por la OCDE para el intercambio de información efectiva y la asistencia administrativa para la recaudación de impuestos.- 1. Los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información para propósitos fiscales actualmente son aceptados por los países alrededor del mundo.-2. Próximos pasos.- 3. Mecanismos legales para el intercambio de información.- 4. Formas de intercambio de información.- 5. Establecimiento de estándares en la asistencia en la recaudación de impuestos.- II. El mejoramiento de la eficiencia y la efectividad en el intercambio de información y asistencia en la recaudación de impuestos.-*

**LOS LOGROS DE LA OCDE EN EL MEJORAMIENTO DEL MARCO LEGAL Y LA IMPLEMENTACIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS**

Actualmente cuando los gobiernos de alrededor del mundo requieren ingresos fiscales para resolver la crisis económica mundial, la lucha contra la evasión tributaria internacional ahora es más importante que nunca. Por muchos años la OCDE ha promovido el aumento en la transparencia y el intercambio de información sobre cuestiones tributarias como herramientas claves para la aplicación efectiva y equitativa de las leyes fiscales de cada país en un mundo cada vez más globalizado y específicamente para realizar controles tributarios eficientes.

El intercambio de información efectiva requiere un mecanismo legal que permite compartir información entre dos o más jurisdicciones. La OCDE ha desarrollado varios instrumentos bilaterales y multilaterales que pueden ser utilizados como un marco para el intercambio de información para propósitos fiscales. Los estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información son pertinentes no sólo para los miembros de la OCDE, sino que también han encontrado amplio apoyo más allá de la membresía de la organización. Los estándares de la OCDE han sido endosados por el G20, por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas y por países alrededor del mundo.

Existe el reconocimiento creciente que la cooperación internacional en cuestiones de tributación debería ir más allá del intercambio de información. En la era de la creciente globalización, las actitudes tradicionales hacia la asistencia en la recaudación de impuestos han cambiado. Este cambio estuvo hasta cierto alcance influenciado por el desarrollo del comercio electrónico y las preocupaciones sobre la habilidad para recaudar IVA sobre tales actividades. Como resultado de estas inquietudes, se adicionó un nuevo Artículo 27 sobre asistencia en la recaudación de impuestos a la Convención Modelo de la OCDE en 2003. Aunque este artículo es opcional, cada vez más los convenios bilaterales lo están incluyendo y en el año 2009 fue endosado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas.

La primera parte de esta presentación describe el progreso sin precedentes alcanzado durante los últimos meses con relación a la implementación de los estándares del intercambio de información fiscal y la transparencia y el intercambio de información los mecanismos de asistencia en la recaudación que pueden ayudar a las administraciones tributarias aplicar sus leyes nacionales. Establece el margo legal internacional aplicable, las diferentes formas de intercambio de información y las reglas operacionales básicas del intercambio de información internacional y asistencia transfronteriza para la recaudación.

La segunda parte de esta presentación proporciona un resumen breve del trabajo reciente de la OCDE para identificar soluciones a los obstáculos prácticos al intercambio de información eficiente y los enfoques desplegados en respuesta a las inquietudes de varios de países sobre la creciente incidencia de impuestos no pagados.

## **I. MECANISMOS DESARROLLADOS POR LA OCDE PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EFECTIVA Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS**

### **1. Los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información para propósitos fiscales actualmente son aceptados por los países alrededor del mundo**

Los estándares internacionales requieren:

- Intercambio de información a solicitud donde sea "correspondientemente previsible" para la administración y la aplicación de las leyes nacionales del socio del tratado.
- Ninguna restricción sobre intercambio ocasionada por requerimientos de intereses de secreto bancario o impuestos nacionales.
- Disponibilidad de información confiable y la facultad para obtenerla.
- Respeto por los derechos de los contribuyentes.
- Estricta confidencialidad en la información intercambiada.

Estos estándares se establecen en el Convenio Modelo sobre Intercambio de Información sobre Cuestiones Tributarias del año 2002 desarrollado por medio del trabajo conjunto de los países miembros de la OCDE y los países no miembros de la OCDE, el Artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE y el recientemente revisado Artículo 26 del Convenio Fiscal Modelo de las Naciones Unidas; ambos endosados por la UE, el G7/8 y el G20.

Desde el inicio del año 2009, evasión tributaria internacional y la implementación de los estándares anteriores han estado muy altos en la agenda política, lo cual refleja los escándalos recientes que han afectado los países alrededor del mundo, el enfoque que la crisis financiera mundial ha puesto en los centros financieros en general y la Cumbre del G20 celebrada en Londres en abril de 2009.

Durante su Cumbre en Londres, el G20 declaró "la era del secreto bancario se acabó" y acordaron tomar acción contra las jurisdicciones no cooperantes. Como consecuencia, a partir de abril aumentó la atención política y se produjeron una cantidad de desarrollos significativos y positivos entre los centros financieros:

- Actualmente todos los países de la OCDE han endosado el estándar y en este momento están en el proceso de actualizar sus tratados o negociando tratados nuevos para satisfacer los estándares. Se han firmado más de 70 Convenios de Intercambio de Información Fiscal (TIEAs), 20 durante el mes pasado y se han negociado o renegociado más de 60 tratados fiscales para satisfacer el estándar.

- Hong Kong, China y Singapur han endosado el estándar y la han estipulado en la legislación.
- Macao, China ha sancionado la legislación que le permitirá realizar el intercambio de información efectiva.
- Chile, Costa Rica, Guatemala, Malasia, Filipinas y Uruguay están adoptando medidas para satisfacer los estándares.

## 2. PRÓXIMOS PASOS

Sin embargo, hacerle frente a la evasión tributaria no es, simplemente un asunto de endosar un estándar. Los estándares solamente les permitirán a los países aplicar efectivamente sus leyes fiscales cuando se implementen en la práctica. Los Ministros de Finanzas del G8, durante su reciente reunión celebrada el 13 de junio de 2009, instaron a avanzar el progreso en la implementación de los estándares de la OCDE, alentaron la participación del mayor número posible de jurisdicciones, incluyendo los países en desarrollo y sugirieron el desarrollo de un mecanismo efectivo de revisión de pares/expertos para evaluar el cumplimiento con los estándares. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información (GFTEI, en inglés) durante su reunión celebrada en México del 1 al 2 de septiembre de 2009 acordaron las maneras en que se podía acelerar el proceso de implementación, ampliar la participación en su trabajo y asegurar el cumplimiento efectivo con los estándares. Acordó:

- Reestructurar el Foro Global para ampliar su membresía y asegurar que sus miembros participen en igualdad de condiciones;
- Lanzar una revisión profunda de pares/expertos e implementarla rápidamente; y
- Identificar los mecanismos para acelerar la negociación y la conclusión de acuerdos para intercambiar información y permitir a los países en desarrollo beneficiarse de un ambiente fiscal más cooperador.

## 3. MECANISMOS LEGALES PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

### Artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE

El mecanismo legal más comúnmente utilizado es el Artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE sobre Ingreso y sobre Capital, que dispone del intercambio de información en el contexto de un tratado bilateral integral del impuesto sobre la renta. Más de 3,000 tratados bilaterales están basados en la Convención Modelo de la OCDE. El Artículo 26 establece las reglas bajo las cuales las autoridades tributarias pueden intercambiar información. No limita la forma de tales intercambios, aunque las principales formas

utilizadas de intercambio de información son a solicitud, automática y espontáneo. El Artículo 26 primero establece la obligación de proporcionar información a un socio de tratado y las circunstancias bajo las cuales existe esta obligación. Establece las reglas que aseguran que cualquier información que se proporciona a un socio de tratado está sujeta a estricta confidencialidad que protegen los derechos legítimos de privacidad de cualquier persona a quien se relaciona la información. Finalmente, establece ciertas excepciones a la obligación de proporcionar información, pero nota específicamente que los fundamentos para rechazar una solicitud no puede estar basada en el secreto bancario o en la ausencia de un interés fiscal doméstico. Después del retiro reciente de las reservas presentadas por Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza en marzo de 2009, el Artículo 26 tiene el apoyo de todos los miembros de la OCDE.

### **Convención sobre la Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios**

Este instrumento multilateral fue desarrollado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa. Presenta disposiciones para el intercambio de información para una amplia gama de impuestos y demás formas de asistencia mutua como la asistencia en la recaudación de impuestos y la notificación de documentos. Actualmente la Convención está vigente en los siguientes 14 países: Azerbaijón, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, los Países Bajos, Noruega, Polonia, Suecia, Ucrania, Reino Unido y los Estados Unidos. Hay un creciente interés en la Convención debido a que permite el intercambio de información para propósitos del impuesto sobre el consumo, asistencia en la recaudación de impuestos y el intercambio multilateral, específicamente las fiscalizaciones tributarias simultáneas multilaterales. Canadá y Alemania aún están en el proceso de ratificar la Convención. Actualmente se ha emprendido una revisión de la Convención para que esté acorde con el estándar internacional y también está bajo consideración la apertura de la Convención a más países.

### **2002 Convenio Modelo de Intercambio de Información sobre Cuestiones Tributarias**

Este modelo fue desarrollado en asociación con jurisdicciones que no son OCDE comprometidas con los principios de intercambio de información efectiva y la transparencia en el contexto del proyecto de prácticas fiscales nocivas descrito anteriormente. Está diseñado como un modelo para los TIEAs fuera del contexto de los tratados integrales del impuesto sobre la renta y ha sido utilizado extensamente. A diferencia del Artículo 26 y la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Tributarias, está limitada al intercambio de información a solicitud. CIAT tiene un modelo similar.

**Otros instrumentos:**

La Directiva de la Comunidad Europea 77/799/EEC, actualizada, establece el intercambio de información para propósitos del IVA, la Regulación No. 1798/2003 y para impuestos sobre consumos específicos, la Regulación No. 2073/2004. Actualmente se está discutiendo una nueva Directriz C/2009/29 propuesta sobre cooperación administrativa en el campo de la tributación y la misma establece específicamente que las bases para rechazar una solicitud no pueden estar fundamentadas en el secreto bancario o la ausencia de un interés en el impuesto nacional en la información.

Los acuerdos de judiciales internacionales, como la Convención Interamericana sobre Asistencia Mutua en Asuntos Criminales (tal y como fue extendido por el Protocolo Opcional del 23 de mayo de 1992) en los casos de delitos fiscales.

Los procedimientos para proporcionar asistencia a las jurisdicciones extranjeras también podrían establecerse en la ley nacional. Por ejemplo, algunos países permiten el suministro de información a otra jurisdicción, con sujeción a ciertas condiciones y salvaguardas (por ejemplo: la reciprocidad y la confidencialidad de la información), aun en la ausencia de un acuerdo internacional y exclusivamente basado en las disposiciones de sus leyes nacionales.

Las disposiciones sobre intercambio de información no permiten la asistencia en la recaudación de impuestos en el sentido de facultar a las autoridades competentes para que utilicen sus facultades de recaudación a nombre de otra parte contratante. Sin embargo, incluyen el intercambio de información para la "recaudación de impuestos" y por lo tanto, información para asistir en la recaudación de tributos internos puede ser intercambiada entre las partes contratantes. Tal información podría ser útil en aquellos casos donde un contribuyente está buscando una reducción del impuesto gravado sobre la base que tiene fondos insuficientes para pagar el monto completo del impuesto adeudado. Un convenio de intercambio de información les permitirá a las autoridades tributarias verificar si el contribuyente tiene activos en el extranjero.

**4. Formas de Intercambio de información**

Todas las formas de intercambio son pertinentes para controlar el fraude, la elusión y la evasión fiscal. Las principales formas se describen a continuación.

**Intercambio de información a solicitud.** El intercambio de información a solicitud se refiere a una situación donde la autoridad competente de un país solicita información particular de una autoridad competente de otro país contratante.

**Ejemplo:** Transacción de importación y exportación utilizando empresas intermediarias

La empresa residente T compra componentes electrónicos para utilizarlos en sus operaciones de manufactura de la empresa C y es residente de B. Un inspector de hacienda que audita a la empresa T sospecha que el precio cobrado por C a T excede los precios comparables en la industria. El inspector de hacienda sospecha que el monto facturado es significativamente mayor que el monto que C le paga al productor de los componentes. El inspector de hacienda sospecha además que en realidad la empresa C actúa como un agente y es probable que las ganancias en papel se paguen a un tercero relacionado con la empresa T.

Por medio de su autoridad competente el inspector de hacienda podría solicitar:

- Información sobre importaciones/exportaciones directas por medio de C (facturas de los agentes transitarios, documentos de aduanas);
- Información sobre el tamaño y la operación de las oficinas y bodegas de C (por ejemplo: copia del contrato de arrendamiento donde aparecen las dimensiones del local y cualquier pago de alquiler adeudado);
- Información sobre el número de empleados de C;
- Información sobre las personas actuando a nombre de C, su remuneración, salario actual y pagos de seguro social;
- Registro contables/estados financieros para C;
- Si C alega ser un agente independiente: información sobre personas actuando como agente, nombres y direcciones, su remuneración, evidencia del salario actual y los pagos del seguro social.

De acuerdo con la información suministrada por las autoridades competentes del país B el inspector de hacienda puede probar que la empresa C depositó la diferencia entre el precio de la compra y el precio de ventas (menos un pequeño honorario) en una cuenta en la cual A, es el único accionista de T, tiene con un banco residente en B. A no había revelado estos pagos en su declaración de impuesto sobre la renta.

**Intercambio de información espontánea.** La información se intercambia espontáneamente cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información en el transcurso de su administración de sus propias leyes fiscales y cree que sería de interés a uno de los socios del tratado y para los propósitos fiscales transmite esta información sin que se hubiese solicitado. El intercambio de información espontánea usualmente es efectivo debido a

que involucra a información detectada y seleccionada por los funcionarios de la administración tributaria del país que envía la información durante o después de una auditoría u otro tipo de investigación fiscal.

**Ejemplo:** Una auditoría de la empresa X en el país A revela un pago e •40,000 por gastos de administración pagados a una empresa Y no relacionada en el país B. La fiscalización de las facturas indica que este monto se pagó a la empresa Y, sin embargo, una fiscalización de la cuenta bancaria de la empresa X muestra dos depósitos realizados en el mismo día, uno por un monto de •25,000, el otro por •15,000. El auditor observa una entrada realizada en el diario del director ejecutivo dice, "Bill Z (el individuo que proporcionó los servicios de administración) solicita el pago del •25,000 en la cuenta bancaria de la empresa Y y •15,000 en la cuenta bancaria de Bill Z". El auditor, sospechando que el segundo monto podría no ser revelado en la cuentas de la empresa Y y creyendo que la información podría por lo tanto ser útil por la administración tributaria en el país B, inicia un intercambio de información espontánea con el país B por medio de la autoridad competente.

**Intercambio de información automática.** El intercambio de información automática involucra la transmisión sistemática y periódica de grandes volúmenes de información sobre el contribuyente por el país fuente al país de residencia con relación a varias categorías de ingreso (por ejemplo: dividendos, interés, regalías, salarios, pensiones, etc.). Esta información se obtiene rutinariamente en el país fuente (generalmente a través de la presentación de informes sobre pagos por parte del pagador (institución financiera, empleador etc.). El intercambio automático también puede utilizarse para transmitir otros tipos de información útil como los cambios de residencia, transacciones de bienes inmuebles, reembolsos de créditos de IVA<sup>1</sup>, etc. Con el propósito de mejorar la eficiencia y la efectividad de los intercambios automáticos de información, la OCDE diseñó en 1981 un formato en papel estándar y posteriormente en Formato Magnético Estándar Magnético o "SMF". El estándar más reciente es el Estándar de Transmisión Estándar que está basado en un XML. La OCDE también ha desarrollado un Modelo de Memorándum de Entendimiento para el intercambio de información automática que está disponible para que sea utilizado por cualquier país. El intercambio automático se utiliza cada vez más de manera estratégica para identificar aquellos que no presentan declaración así como también a los contribuyentes que se auditarán.

---

<sup>1</sup> Actualmente este y otros tipos no están apoyados por los formatos de transmisión estándares (SMF/STF) desarrollados por la OCDE.

Otras formas de intercambio de información pueden ser particularmente útiles para mejorar los controles fiscales:

- **Fiscalizaciones tributarias simultáneas.** Una fiscalización tributaria simultánea es un convenio realizado por dos o más países para simultánea e independientemente fiscalizar, cada una en su territorio, las cuestiones tributarias de (a) contribuyente(s) en el cual/los cuales tiene un interés común o relacionado con vista a realizar un intercambio de cualquier información pertinente que así obtengan. Tales fiscalizaciones son particularmente útiles en el área de precios de transferencia, IVA y en la identificación de los esquemas de evasión tributaria que involucran jurisdicciones de baja tributación. La OCDE ha diseñado un convenio modelo para emprender fiscalizaciones tributarias simultáneas. En particular hay un creciente interés en las fiscalizaciones tributarias simultáneas multilaterales dado el incremento en la dimensión multilateral de los esquemas de evasión tributaria y la necesidad de cooperación internacional entre las administraciones tributarias.
- **Visita al exterior de representantes autorizados de las autoridades competentes.** El viaje a una jurisdicción extranjera para los propósitos de recabar información para un caso específico podría ser útil en ciertas circunstancias. Sin embargo, esta visita tiene que ser autorizada por la jurisdicción extranjera (y ser permitida por las leyes del país que la envía), de otro modo representaría una violación de la soberanía. Esta presencia en el extranjero podría ocurrir en diferentes instancias. Podría a la solicitud del país que busca la información si siente que facilitaría la comprensión de la solicitud y la compilación de la información. Podría ser a la iniciativa de la autoridad competente solicitada para reducir el costo y la carga de recabar información. En un número de países, los representantes autorizados de las autoridades competentes del otro país podría participar en una fiscalización y esto a menudo es de gran valor para afirmar una imagen clara del negocio y de las demás relaciones que un país podría tener con sus asociados extranjeros.
- **Intercambio de información de toda la industrial:** Un intercambio de información en toda la industria no involucra un contribuyente específico, sino más bien un sector económico como un todo, por ejemplo, la industria farmacéutica o la industria petrolera. Un intercambio de información en toda la industria involucra la reunión de los representantes de las partes contratantes para discutir la manera en que opera un sector económico, los esquemas financieros, la manera en que se determinan los precios, las tendencias de evasión tributaria identificadas, etc. Puede ser útil para seleccionar contribuyentes para una auditoría dentro de un sector económico dado.

La OCDE ha diseñado un Manual sobre la implementación de programas para el intercambio de información con la contribución de los miembros y no miembros de la OCDE. Está disponible en inglés, francés y español. Incluye módulos sobre las diferentes formas de intercambio de información. Un juego de herramientas sobre el intercambio automático se encuentra disponible en [www.OCDE.org/ctp/eoi](http://www.OCDE.org/ctp/eoi),

## 5. ESTABLECIMIENTO DE ESTÁNDARES EN LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

En el año 2003, el Consejo de la OCDE aprobó la inclusión de un nuevo **Artículo 27 sobre la asistencia en la recaudación de impuestos** en la Convención Modelo de la OCDE. Este artículo es opcional y podría incluirse en una convención bilateral donde cada estado concluye que, de acuerdo con una serie de factores, podrían acordar proporcionar asistencia en la recaudación de tributos impuestos por otro estado. Los factores considerados incluyen la importancia de la inversión transfronteriza, la reciprocidad, la habilidad de sus respectivas administraciones de proporcionar tal asistencia y las similitudes del nivel de sus estándares legales, particularmente con relación a la protección de los derechos legales contribuyentes así como derechos más amplios como los derechos humanos de los contribuyentes.

El Artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE dispone que un Estado Contratante se encuentra obligado a asistir al otro Estado en la recaudación de impuestos de todo tipo y descripción, siempre que se cumplan con la condiciones del Artículo. Sin embargo, actualmente, las disposiciones sobre asistencia en la recaudación de impuestos incluidos en los convenios bilaterales, generalmente se refieren solamente a aquellos impuestos cubiertos por los convenios de tributación.

La asistencia se refiere a créditos tributarios, por ejemplo: cualquier monto adeudado con relación a los impuestos cubiertos por la asistencia pero solamente en la medida en que la imposición de tales tributos no sea contraria a la Convención u otro instrumento vigente entre los Estados Contratantes así como el interés, multas administrativas y costos de recaudación o la conservación que están relacionadas con tal monto.

Las condiciones bajo las cuales se puede presentar una solicitud de asistencia en la recaudación es que el reclamo del ingreso tiene que ser exigible bajo la ley del Estado requirente y ser adeudado por una persona que, en ese momento, bajo la ley de ese Estado, no puede evitar su cobro. Este sería el caso donde el Estado requirente tiene el derecho, bajo sus leyes internas, cobrar el reclamo del ingreso y la persona que adeuda el monto no tiene ningún derecho administrativo o judicial para evitar tal cobro. Salvo por los

límites de tiempo y la prioridad, el Estado requerido tiene la obligación de cobrar el reclamo del ingreso del Estado requeriente como si fuese su propio reclamo de ingreso. El Estado requeriente puede solicitarle al otro Estado tomar las medidas de conservación si el reclamo de ingresos aún no se aplica o cuando el contribuyente tiene derecho a evitar su cobro. La obligación legal de proporcionar asistencia se levanta en una cantidad limitada de situaciones contenidas en los párrafos 5 del Artículo 27.

También hay una cantidad de instrumentos que se pueden utilizar para la asistencia en recaudación de impuestos:

- La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Tributarias de la OCDE y el Consejo de Europa establece la asistencia en la recaudación pero las Partes podrán hacer una reserva en esta forma de asistencia.
- La Convención de Asistencia Nórdica sobre Asistencia Mutua en Cuestiones Tributarias y la Convención del Consejo Conjunto de Europa/OCDE incluyen disposiciones sobre asistencia en recaudación de impuestos.
- En la UE la Directriz sobre asistencia en la recaudación de créditos tributarios 2008/55/EC del 26 de mayo de 2008 compila todas las Directrices anteriores sobre la asistencia en la recaudación. Actualmente se discute una propuesta para una nueva Directriz C/2009/28 que fortalecerá la asistencia en el cobro de créditos tributarios.

La OCDE ha elaborado un Manual sobre la implementación de la asistencia en la recaudación de impuestos. Se encuentra disponible en inglés, francés y español en: [www.OCDE.org/ctp/eoi](http://www.OCDE.org/ctp/eoi).

## **II EL MEJORAMIENTO DE LA EFICIENCIA Y LA EFECTIVIDAD EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS**

Dada la creciente importancia a nivel mundial del intercambio de información y la asistencia en recaudación de impuestos, la OCDE ha estado examinando como se puede hacer más eficiente y efectivo este trabajo. Los recursos claves que actualmente se encuentran disponibles están en el manual sobre la implementación del intercambio de información y sobre la asistencia en la recaudación de impuestos que se mencionó anteriormente. Las administraciones tributarias pueden beneficiarse de ese material cuando establecen o examinan el funcionamiento de sus convenios para el intercambio de información y asistencia en recaudación de impuestos. Se han emitido algunas notas de orientación como la Nota de Orientación para

Promover y Estimular el Intercambio de Información Espontánea y sobre el Intercambio de Información Efectiva y Estrategias de Capacitación y Concientización.

### **1. Mejoramiento de Intercambio de información**

Al buscar un enfoque incluyente y que establezca prioridades para mejorar el intercambio de información, la OCDE realizó una encuesta en varios países miembros para identificar cuales se consideraban los impedimentos más comunes ante el intercambio de información eficiente. El enfoque estuvo en los impedimentos ante el intercambio de información oportuna, segura e integral. Los impedimentos identificados cubren una amplia gama a los que se enfrentan las administraciones: temas de políticas, legales, organizacionales, sistemas, procesos y recursos humanos.

### **2. Política**

Los temas de política incluyen la necesidad de que algunos países mejoren los instrumentos legal para el intercambio de información al incluir la versión del año 2005 del Artículo 26 en los nuevos convenios de doble tributación revisados y al negociar convenios de intercambio de información fiscal con jurisdicciones offshore. Además, algunos países han abogado por la introducción de objetivos de tiempo específicos para las respuestas a las solicitudes de información.

### **3. Legal**

Se han informado varias restricciones legales. La primera de estas restricciones es la restricción de los límites de tiempo en la presentación de determinaciones fiscales que pudiesen ser más difíciles de cumplir por parte de la administración tributaria cuando depende del intercambio de información de un socio de tratado. La segunda es la restricción legal de procedimiento que algunos países imponen en el acceso a la información bancaria, por ejemplo: la necesidad de solicitar la orden de un juez, un tribunal o similar antes que el banco tenga que entregar la información. Es posible que tales requerimientos (con el propósito de proteger los derechos de los contribuyentes) sean especificados o gestionados de una manera demasiado restrictiva.

### **4. Organización**

Los temas organizacionales se centran en como se gestiona el trabajo de intercambio de información. A un nivel práctico algunas administraciones tributarias han establecido papeles de coordinación para gestionar la interfaz entre la unidad de intercambio de información y el personal fiscal local. Un

número creciente de países está delegando la autoridad competente para a las regiones transfronterizas. Han podido informar sobre los beneficios logrados en términos en la mejora en los tiempos de entrega.

## **5. Sistemas Informáticos**

Los sistemas informáticos para apoyar la labor de intercambio de información pueden tener un importante impacto positivo. Los temas tratados aquí no son primordialmente tecnológicos, más bien involucran la provisión de un buen acceso básico a los sistemas de información y la capacidad de procesar y utilizar efectivamente los datos recibidos de otros países. La eficiencia podría verse impedida por la falta de acceso por parte del equipo de intercambio de información a los sistemas informáticos referentes que contienen las bases de datos tributarias de la administración. La ausencia de un sistema informático para la distribución efectiva y eficiente y el uso de información a granel y la información automática recibida también ha sido reportada como un impedimento percibido. Los sistemas actualizados son muy importantes en el contexto de asegurar el manejo confidencial de los datos del contribuyente durante la transmisión y la recepción.

## **6. Procesos**

Se reconoce que los procedimientos no estándares y que difieren utilizados en una administración tributaria pueden reducir la calidad y añadir retraso al procesamiento de solicitudes. El no utilizar Número de Identificación de Contribuyente también ha sido citado como un obstáculo para el procesamiento de solicitudes recibidas o información suministrada automáticamente. Varios países han identificado la falta de retroalimentación como un tema de calidad.

## **7. Recursos Humanos**

Existe la necesidad de equiparar los recursos de personal con el aumento en los niveles de trabajo. En tanto que no hay una relación directa entre los volúmenes de los intercambios y la cantidad personal requerido (por ejemplo: se ha duplicado el número de casos gestionados, lo cual pudiese requerir que se duplique la cantidad de personal asignado), se requiere cierta respuesta para asegurar que se cumplan los objetivos del intercambio de información incluyendo la calidad y la efectividad. La mayoría de los equipos de intercambio de información son un tanto pequeños con relación al tamaño de su administración tributaria, de modo que una adición relativamente pequeña tiene le potencial para un impacto significativo en los resultados. Cada vez más países están incluyendo personal con experiencia en auditoría fiscales en los equipos de intercambio de información.

## **8. Trabajo Actual**

La OCDE realiza la labor adicional de considerar algunos temas de proceso. Un grupo de trabajo está investigando y desarrollando un conjunto de medidas de desempeño para el trabajo de intercambio de información que puede utilizar para gestionar este trabajo y mejorar la efectividad de la misma. Este trabajo también evaluará la propuesta para introducir límites de tiempo estándares para las respuestas a las solicitudes. Otro grupo trabaja en temas de traducción, el cual es un motivo común para el retraso y los malos entendidos en el procesamiento de las solicitudes de información. Actualmente examinan las mejores prácticas que pueden compartirse. La OCDE trabaja con la Unión Europea para construir sobre el proyecto liderado por la UE sobre los formularios electrónicos multilingües estandarizados para el intercambio de información para tener estándares consistentes en toda la OCDE y más allá.

## **9. El mejoramiento de la Asistencia en Recaudación de Impuestos**

La labor de mejorar el intercambio de información es importante para la asistencia en la recaudación de impuestos; también es importante notar que se han abordado aspectos prácticos en la asistencia en la recaudación debido a que muchos países son nuevos en esta forma de cooperación. El propósito es compartir experiencias y resolver dificultades debido a las diferencias en las legislaciones fiscales nacionales.

**ALERTAS PARA NOTICIAS FISCALES**

**Regístrese para recibir alertas sobre asuntos tributarios por correo electrónico para seguir las noticias del Centro para Política y Administración Tributaria de la OCDE**

¿Sabía que puede registrarse para recibir alertas por correo electrónico emitidas por el Centro para Política y Administración Tributaria del OCDE? Las alertas por correo electrónico son enviados cada vez que se coloca en el sitio Web un artículo noticioso o una publicación

Siga los siguientes pasos, para registrarse,

- Ingrese a la página de la OCDE: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- En la parte superior de la página, presione MyOECD
- En la parte derecha de esa página, presione "Register" (Registrar)
- Llene el formulario con su información y asegúrese de seleccionar un tema de impuestos en la parte inferior de la página. Seleccione: "Submit" (Enviar)
- Bajo Boletines, seleccione alerta de noticias sobre Impuestos / Noticias sobre Impuestos de la OCDE, además de cualquiera otros temas de su interés y presione: "Submit"

**¡Listo!**

*Caso práctico*

*Tema 2.1*

## **TRANSPARENCIA EN OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR. UTILIZACIÓN DE PAÍSES CON OPACIDAD FISCAL**

**Carlos Sánchez**

Subdirector General de Operaciones  
Administración Federal de Ingresos Públicos  
(Argentina)

*SUMARIO: I. Operatoria de exportación a través de paraísos fiscales. ¿Operaciones transparentes?.- I.1. Introducción.- I.2. Triangulación de exportaciones.- I.3. Medidas adoptadas.- II. Actualidad en el combate de los paraísos fiscales por organizaciones internacionales.- II.1 OCDE - foro global de transparencia e intercambio de información.- II.2 CIAT.- III. Legislación argentina anti- paraísos fiscales y regimenes de información.- III.1 Introducción.- III.2 Paraísos fiscales.- III.3 Resumen de la normativa anti-paraísos fiscales.- III.4 Régimen sancionatorio.- III.5 Intercambio de información.- III.6 Regímenes de información.- Anexo.*

### **I. OPERATORIA DE EXPORTACIÓN A TRAVÉS DE PARAÍOS FISCALES. ¿OPERACIONES TRANSPARENTES?**

#### **I.1. INTRODUCCIÓN**

Con la globalización de la economía se produjo un importante incremento del intercambio de bienes, servicios y capitales entre los países, así como de las transacciones en los mercados financieros internacionales.

Pero también, de esa globalización, han proliferado comportamientos de determinados actores privados, que realizan operaciones que pueden

calificarse de ingeniería tributaria, con el único fin de obtener beneficios fiscales en forma improcedente. Las prácticas más comunes tendientes a alcanzar el mencionado objetivo se basan en la disminución artificiosa de la base imponible sobre la cual corresponde aplicar los tributos nacionales y los derechos de exportación, canalizando dichas operaciones, entre otras jurisdicciones, a través de sujetos constituidos, domiciliados o residentes en países de baja o nula tributación –como los denomina nuestra legislación-, conocidos como paraísos fiscales.

Cabe recordar que los paraísos fiscales son jurisdicciones que se caracterizan porque en ellos existe una nula o baja imposición fiscal efectiva respecto de las rentas de las personas físicas o jurídicas, o con relación a determinadas actividades económicas, y cuando además se verifique alguna de las siguientes circunstancias:

1. Exista secreto bancario, financiero y/o bursátil, oponibles a las autoridades fiscales u otros organismos o entidades de contralor.
2. Existan regímenes contables y regulatorios de la constitución y funcionamiento de sociedades comerciales basados en la mera fijación de requisitos formales y materiales mínimos.
3. Existan regímenes especiales que contemplen beneficios o ventajas fiscales que no se otorguen a los residentes o que se acuerden a los no residentes privilegios o ventajas tributarias por parte de la Administración Fiscal con carácter discrecional.
4. No exista un intercambio de información fiscal efectivo.
5. No exista un régimen de nominatividad de acciones.
6. No exista obligación de inscripción de sociedades en los registros pertinentes.
7. No existan autoridades de contralor societario y/o bancario y financiero.
8. No exista retención de impuestos en la fuente sobre dividendos o intereses pagados a no residentes.
9. No se les exija a los sujetos residentes tener real presencia en su territorio, y/o no se les exija contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados, y/o no se les exija que sus activos, riesgos y funciones resulten acordes a las operaciones y negocios que se les atribuyan.

Según la experiencia de la AFIP en el control de las operaciones internacionales de exportación, se verificó que empresas locales disminuyeron

significativamente la base del impuesto a las ganancias y en muchos casos los derechos de exportación, al detectarse la interposición intencionada de sujetos localizados en dichas jurisdicciones que no aportaron valor económico al bien transado ni a la cadena comercial, por carecer en absoluto de sustancia económica y de actividad real. Esto permitió que productos argentinos salieran del país a precios manifiestamente inferiores de los precios a los que ingresaban al país de destino, habiéndose comprobado en algunos casos la existencia de una diferencia de entre el 40% y el 60% en dólares americanos.

Esas diferencias de precio originaron la disminución de los derechos de exportación y que la renta que debió pagar impuestos en Argentina quedara fuera del país, en muchos casos en paraísos fiscales sin tributación alguna, en claro desmedro de la recaudación argentina y en detrimento del esfuerzo productivo nacional.

## **I.2. TRIANGULACIÓN DE EXPORTACIONES**

La triangulación a la que nos referimos se produce cuando en la transacción comercial de exportación se interponen entre el exportador local y el destinatario final de la mercadería uno o varios intermediarios internacionales, localizados -la mayoría de la veces- en paraísos fiscales.

De esa manera por una parte, se va generando el traslado de la titularidad de la mercadería de un intermediario a otro, a través una o varias ventas internacionales, siendo la primera de ellas la del sujeto local quien luego documentará en el ámbito aduanero la exportación. A pesar de las sucesivas ventas internacionales la mercadería no ha salido del territorio nacional.

Finalmente el último sujeto facturado -comprador final- es quien asume la naturaleza de destinatario final y será quien reciba la mercadería respecto de la cual se ha producido una verdadera cadena de refacturaciones.

Cuando los sujetos que intermedian entre el exportador local y el destinatario efectivo no han agregado valor ni al producto ni a la tarea de comercialización, no caben dudas que la finalidad de la incorporación de estos sujetos en medio de la operación, tiene el propósito de ahuecar o evitar la base imponible nacional.

Si a esta situación agregamos las características propias de los paraísos fiscales a que se ha hecho referencia, la consecuencia inmediata es la opacidad que cubre este tipo de exportaciones impidiendo al Fisco Nacional tomar conocimiento si los intermediarios han efectuado o no cierta actividad que merezca ser retribuida, de manera tal que permita asignar cierta rentabilidad al intermediario en el paraíso fiscal. Es por ello que en estas

condiciones podemos responder la pregunta que hacemos en el título: En estos casos de triangulación de exportaciones de ninguna manera pueden calificarse como operaciones transparentes.

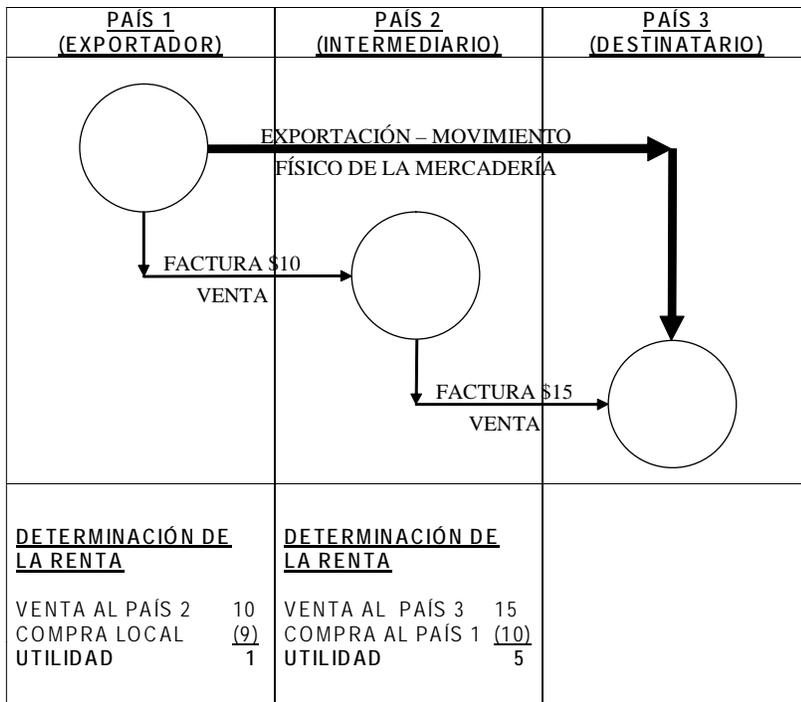
Más aún, esa falta de transparencia y las diferencias detectadas por intercambio de información internacional, entre el precio de salida del territorio nacional y el de llegada al país de destino -en algunos casos de gran magnitud- ponen en evidencia que las mencionadas diferencias de precio no obedecen a una retribución por la mera intermediación.

No menos importante y también causal de opacidad lo constituyen las cobranzas de dichas exportaciones a través de los paraísos fiscales, lo cual deja en claro la probabilidad de que parte de los ingresos generados en dichas operaciones de exportación queden ocultos en esos territorios desleales a la sana competencia fiscal.

Veamos gráficamente ejemplos de estas triangulaciones de exportación:

**GRÁFICOS DE EJEMPLO DE TRIANGULACIÓN DE EXPORTACIONES**

**1. TRIANGULACIÓN SIMPLE – INTERVIENE SOLO UN (1) INTERMEDIARIO**



**FACTURACIÓN  
MOVIMIENTO FÍSICO DE LA MERCADERÍA**

**2. TRIANGULACIÓN MAS COMPLEJA – CADENA DE REFACTURACIONES  
– INTERVIENEN VARIOS INTERMEDIARIOS INTERNACIONALES EN  
DISTINTOS PAÍSES**

<u>PAÍS 1 EXPORTA- DOR</u>	<u>PAÍS 2 INTERME- DIARIO</u>	<u>PAÍS 3 INTERME- DIARIO</u>	<u>PAÍS 4 INTERME- DIARIO</u>	<u>PAÍS 5 DESTINA- TARIO</u>
<u>DETERM. DE LA RENTA</u>	<u>DETERM. DE LA RENTA</u>	<u>DETERM. DE LA RENTA</u>	<u>DETERM. DE LA RENTA</u>	
VTA AL P2 10 COMPRA LOCAL (9) UTILIDAD 1	VTA AL P3 12 COMPRA AL PAÍS1 (10) UTILIDAD 2	VTA AL P4 14 COMPRA AL PAÍS 2 (12) UTILIDAD 2	VTA AL P5 15 COMPRA AL PAÍS 3 (14) UTILIDAD 1	

**FACTURACIÓN  
MOVIMIENTO FÍSICO DE LA MERCADERÍA**

### I.3. MEDIDAS ADOPTADAS

Las medidas adoptadas en relación a los paraísos fiscales son de variada naturaleza:

1. Legislativas: A través de varias modificaciones legales se han introducido una importante serie de medidas tendientes a desalentar la utilización de paraísos fiscales, las cuales serán mencionadas posteriormente.

Entre ellas, cabe destacar las que tienen por finalidad atacar, en el impuesto a las ganancias, las maniobras de triangulación de exportaciones de bienes con precio internacional conocido a través de intermediarios sin sustancia económica, de manera que la renta se tribute a partir del precio del bien en el mercado a la fecha de embarque. Precio este que ha sido ampliamente verificado y que es el que, en definitiva, paga el destinatario final de la mercadería.

2. Fiscalizaciones impositivas y aduaneras: A través de precios de transferencia y los mecanismos de valoración aduanera se han determinado importantes diferencias a favor del fisco argentino, al desconocer al intermediario internacional en su accionar en la triangulación de las exportaciones, por carecer de sustancia económica y no agregar valor ni al producto y ni a la cadena comercial y por lo tanto no admitiendo retribución alguna por su supuesta participación en el negocio.
3. Controles: La Administración Federal de Ingresos Públicos, tanto en materia tributaria como aduanera se encuentra avocada a controlar e identificar a los contribuyentes cuyo comportamiento tenga el propósito de ahuecar la base imponible nacional, a través de operatorias como las comentadas.

Para ello se lleva a cabo un régimen especial de control, en el cual se busca establecer si la exportación realizada cumple las condiciones de transparencia necesarias.

A tales efectos se considerarán situaciones irregulares, entre otras, cuando:

- El ingreso de los fondos se realiza desde un "Paraíso Fiscal" o un país que por sus normas internas pueda alegar secreto bancario, bursátil o de cualquier otro tipo ante un pedido de información de esta Administración Federal.
- Exista falta de coincidencia entre el país del destinatario final de la mercadería y el país del sujeto al cual se emite la factura comercial.

- El destino de la mercadería, el lugar al que se dirige la factura comercial, sea un “paraíso fiscal” o un país que por sus normas internas pueda alegar secreto bancario, bursátil o de cualquier otro tipo ante un pedido de información de esta Administración Federal.
- Se verifique la intervención de sujetos constituidos, domiciliados o residentes en “paraísos fiscales”.

Ante estas situaciones, previo a la devolución del IVA por exportación y pago de reintegros o reembolsos las empresas serán sometidas a un proceso de pre-aprobación de valor (adelantando los tiempos actuales en esta materia), una vez pre-aprobado el mismo se da curso a la solicitud y de no ser posible, se somete al contribuyente a una fiscalización para determinar si ha existido perjuicio fiscal en la operación triangulada y así adoptar la medidas procedimentales y de determinación de los ingresos fiscales dejados de percibir, en caso de corresponder.

Con este procedimiento la Administración Fiscal argentina, se alinea con las nuevas y fuertes tendencias mundiales impartidas desde el G-20, respecto del combate contra las consecuencias que causan las perniciosas maniobras de planificación fiscal nociva, cuando involucran la utilización de sujetos localizados en estas opacas jurisdicciones, cuya desactivación persiguen la mayoría de los países y las distintas organizaciones internacionales.

## **II. ACTUALIDAD EN EL COMBATE DE LOS PARAISOS FISCALES POR ORGANIZACIONES INTERNACIONALES**

Desde el último encuentro en la cumbre del G20, donde los líderes de los países señalaron que combatirían la evasión fiscal en las operaciones internacionales, se incrementaron considerablemente la firma de acuerdos bilaterales de intercambio de información. Organizaciones Internacionales se encuentran trabajando en el desarrollo de mecanismos que permitan el “efectivo” intercambio de información, así como en el intercambio de conocimientos y experiencias entre las Administraciones Tributarias de los países que los integran, tendientes a la detección temprana y eficaz contención de la evasión y la elusión tributaria.

### **II.1. OECD<sup>1</sup> - FORO GLOBAL DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACION**

En octubre de 2008 el Comité de las Naciones Unidas de Expertos en la Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales incorporó los principios

---

<sup>1</sup> *Organisation for Economic Co-operation and Development.*

desarrollados por la OECD respecto de Transparencia e Intercambio de Información en su propio Modelo de Convenio de Impuestos, estableciendo el estándar desarrollado por la OECD.

En abril de 2009 la OECD emitió un reporte sobre el progreso en la implementación del estándar acordado internacionalmente para las 84 jurisdicciones<sup>2</sup> que participan del Foro Global en Transparencia e Intercambio de Información de la OECD. Dicho reporte identificó a los países en tres categorías:

- Jurisdicciones que han implementado el estándar acordado: entre las que se encuentra Argentina, México, Holanda, España, USA, Islas Vírgenes de EE.UU., Jersey e Isla de Man.
- Jurisdicciones que asumieron el compromiso de adoptar el estándar pero aún no lo han implementado: se encuentran 33 jurisdicciones incluidas en la lista de paraísos fiscales de la OECD, así como otros centros financieras tales como Austria, Chile, Luxemburgo y Suiza.
- Jurisdicciones que no asumieron el compromiso de incorporar el estándar: entre las que se encontró Uruguay.

Posteriormente, varios de los países mencionados en las últimas dos categorías han firmado varios acuerdos de intercambio de información con la intención de que sean quitados de dichas listas por la OECD.

En el caso de Uruguay, éste presentó una nota a la OECD en la cual informa que adoptaría formalmente el estándar de transparencia e intercambio de información fiscal, tal como lo establece el artículo 26 de la versión 2005 del Modelo de Convenio de Impuesto de la OCDE y que estaría en un proceso de ampliar su red de acuerdos internacionales, en los cuales estaría incorporando dicho estándar. Asimismo, detalla que si bien su norma posee restricciones de secreto bancario, estos acuerdos una vez aprobados por el Congreso, establecerían una base legal para responder a los pedidos de dicha información, incluyendo información que mantienen los bancos. En otras palabras, estos acuerdos internacionales estarían por encima de la restricción de la legislación doméstica en el acceso a la información. Asimismo, aclara que varios puntos de su actual legislación, luego de la reforma fiscal establecida por la Ley 18.083 del 26 de Diciembre de 2006, se ajustan al estándar internacional de la OECD. Principalmente se destaca la eliminación de las Sociedades Anónimas Financieras (SAFI) a partir del 2011.

---

<sup>2</sup> Las 84 jurisdicciones consisten en países OECD, los paraísos fiscales identificados en el 2000 por la OECD, países que participan en el Comité de Asuntos Fiscales como observadores (Argentina es uno de ellos), y los centros financieros identificados en los resultados del Foro Global desarrollado en el 2004 en Berlín.

Según surge de la página de la OECD a la fecha del presente informe, luego de la presentación de dicha nota, Uruguay estaría fuera de la lista de jurisdicciones que no se han comprometido a adoptar el estándar acordado internacionalmente, ubicándose dentro de la lista de jurisdicciones que se han comprometido y que aún no lo han implementado.

Como resultados del trabajo que está llevando a cabo el Foro Global, se pueden mencionar:

- Todos los países de la OECD han aceptado el artículo 26 del Modelo de Convenio de Impuestos de la OEDC, sobre intercambio de información. Asimismo, Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza se retractaron de sus reservas sobre dicho artículo.
- Más de 40 acuerdos de intercambio de información han sido firmados desde noviembre 2008.
- Andorra, Liechtenstein y Mónaco, identificados por la OECD, como paraísos fiscales no cooperativos, han aprobado el estándar de la OECD y mostraron buena disposición para cambiar sus legislaciones domésticas y entrar dentro de acuerdos de intercambio de información. Asimismo, Islas Cayman ha promulgado normativa que permite el intercambio de información, y ha identificado 12 países con los que los firmaría.
- **Los 84 países revisados por el Foro Global han aceptado la implementación del estándar de la OECD.**

Cabe señalar que en la próxima reunión del Foro Global en septiembre de 2009, se tratará el reporte sobre los resultados obtenidos en las revisiones realizadas a los países. Desde 2006 el Foro Global ha publicado evaluaciones anuales en el marco administrativo y legal para la transparencia y el intercambio de información en los 84 países.

En los próximos dos meses el CFA (Comité de asuntos fiscales) y el Foro Global se enfocarán entre otras, en:

- Fortalecer el Foro Global en Transparencia e Intercambio de Información, a través de establecer un mecanismo de revisión entre pares, monitoreando la implementación de estándar acordado.
- Desarrollar más medidas en contra de las jurisdicciones que no colaboran, y evaluar su efectividad.

## II. 2. CIAT<sup>3</sup>

En dicho ámbito, la AFIP asumió un compromiso internacional de significatividad al proponer en el seno de la Reunión del Consejo Directivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) llevada a cabo en Cancún, México el 30 de marzo de 2003, la creación de un nuevo grupo de trabajo destinado a tratar temas relacionados con la planificación fiscal nociva y sus consecuencias para las Administraciones Tributarias.

Esto fue así a partir del convencimiento por parte de la AFIP de la importancia y trascendencia que la cooperación internacional adquiere en el control de las operaciones internacionales y sus implicancias, a fin de generar espacios de cooperación que favorezca el control del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales involucradas en la materia fiscal internacional y así generar herramientas de colaboración que permitan el resguardo del interés fiscal que de ella derivan por cada una de las Administraciones Tributarias competentes.

Dicho grupo de trabajo, denominado “Control del Planeamiento Tributario Internacional” cuyo liderazgo y promoción fue ejercido por la AFIP y el CIAT derivó en su primera etapa en la elaboración de un Manual que fue presentado a todas las Administraciones miembros en la Asamblea General del CIAT lleva a cabo en Barbados en mayo de 2007.

Actualmente dicho grupo sigue en ejercicio, pero en esta nueva fase la tarea se centra en abordar en mayor grado de detalle y profundidad determinados temas de alto impacto en materia de planificación fiscal nociva, al trabajar fuertemente sobre temas tales como el control de transacciones pactadas con sujetos radicados en paraísos fiscales, la identificación de nuevos esquemas de planificación y el abuso de convenios para evitar la doble imposición (treaty shopping), entre otros.

Dada la actualidad de la temática, además se está desarrollando en el marco de dicho grupo de trabajo una base de datos con casuística de los distintos países, donde la Argentina es responsable del diseño técnico de la misma conjuntamente con el CIAT con el objeto de que la misma sirva como receptorio de los mencionados esquemas e instrumentos de Planeamiento Tributario Internacional abusivo a fin de que pueda ser utilizada por las Administraciones Fiscales miembros del CIAT no sólo como una guía favorecedora del análisis para sus propias investigaciones, sino también como herramienta que facilite compartir experiencias y anticipar contingencias de perjuicio fiscal.

---

<sup>3</sup> *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.*

Este tipo de estrategias fiscales abusivas al involucrar más de una jurisdicción fiscal exceden los límites de competencia nacional de cada Administración Fiscal, motivo que por sí solo pone en evidencia el altísimo grado de importancia que adquiere para los Fiscos nacionales la cooperación de unos con otros para favorecer el control y castigo de estrategias fiscales nocivas instrumentadas por los contribuyentes a nivel internacional.

### **III. LEGISLACION ARGENTINA ANTI- PARAÍOS FISCALES Y REGIMENES DE INFORMACIÓN**

#### **III.1. Introducción**

A fin de efectuar el control del fraude, la evasión y la elusión tributarias nuestro país cuenta con disposiciones legales y reglamentarias que permiten apoyar de manera eficaz la capacidad de verificación de la administración tributaria.

En ese sentido, cabe hacer mención que a fin de de identificar los países de baja o nula tributación -paraísos fiscales- se establece en nuestra legislación un listado de países que cumplirían tales características (detalle incluido en el anexo I).

Además, se prevén normas específicas anti-paraísos fiscales y un régimen sancionatorio al respecto, con el objetivo de desalentar la realización por parte de los contribuyentes de operaciones con los denominados paraísos fiscales.

Por otra parte, el intercambio de información transfronterizo asume un papel relevante para la administración fiscal argentina, fundamentalmente por su férrea decisión de realizar un control efectivo de todos los aspectos vinculados a la operatoria internacional en resguardo del interés fiscal involucrado.

Otro de los canales utilizados por nuestro organismo recaudador para la obtención de información internacional a fines fiscales en los casos de países con los cuales no existen convenios para evitar la doble imposición, es la red del servicio diplomático argentino en el exterior.

Además, a efectos de afianzar las medidas de control la Administración Federal argentina ha establecido regímenes de información respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quiénes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior, y respecto de toda operación que implique ingresos de fondos radicados en el exterior, por parte de sujetos residentes en el país, cuando tuvieren origen en determinadas transacciones económicas.

### III. 2. Paraísos Fiscales

En la legislación argentina a los paraísos fiscales se los denomina “países de baja o nula imposición fiscal”.

Dentro de ese concepto, de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias quedan comprendidos no sólo países sino también dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales.

En una primera etapa nuestra legislación se refería a los países de baja o nula imposición -paraísos fiscales-, utilizando para su identificación una definición conceptual que estaba prevista en una norma resolutive dictada por el organismo recaudador argentino en el año 1999, la que fuera con posterioridad dejada sin efecto.

Esto generaba incertidumbre en los contribuyentes quiénes para aplicar las normas relativas a estos países debían determinar cuáles eran los territorios que cumplían o no con los parámetros contenidos en la definición a que se aludía.

Por ello, en una segunda etapa para noviembre de 2000 nuestra legislación adoptó el criterio seguido por otros países, y en consecuencia procedió a listar los países considerados como de baja o nula imposición -paraísos fiscales-.

Así el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias en el 7° artículo sin número agregado a continuación del 21, incluye actualmente una lista de **87 jurisdicciones** de baja o nula imposición -paraísos fiscales- cuyo detalle luce en el Anexo I que se acompaña.

Resulta pertinente mencionar que podrán excluirse de la lista a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio efectivo de información suscripto con la República Argentina o, en su caso, que dispongan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta, con el fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia que le hagan perder las características de baja o nula tributación.

### III.3. Resumen de La Normativa Anti-Paraísos Fiscales

En nuestra legislación se han receptado normas, cuyo fin fue desalentar la utilización, por parte de los contribuyentes, de paraísos fiscales como parte integrante de determinados esquemas de planificación fiscal internacional nociva.

Todas ellas son reacciones normativas que se encuentran contenidas en la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y normas relacionadas y además en la ley de procedimiento tributario de nuestro país. Entre las normas cabe mencionar las siguientes:

### 1. Impuesto a las Ganancias

Aplicación de las normas y obligaciones respecto de precios de transferencia. No se consideran ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, en operaciones con paraísos fiscales<sup>4</sup>. Ello implica que cualquiera sea el tipo de operación concertada, exista o no vinculación económica entre el operador local y el sujeto del paraíso fiscal, el contribuyente argentino deberá aplicar el régimen de precios de transferencia para justificar que esas transacciones han sido pactadas a valor de mercado entre partes independientes.

En caso de pago de intereses a sujetos no residentes ubicados en la lista de paraísos fiscales, se aplica la presunción del 100% (en lugar del 43%) de ganancias a los fines de determinar la retención definitiva del impuesto a beneficiarios del exterior (del 35%)<sup>5</sup>. Cabe tener en cuenta que esta disposición no se aplica cuando el tomador es una entidad financiera argentina.

La exigencia de pago para la deducibilidad de gastos y erogaciones respecto de paraísos fiscales. Nuestra legislación dispone en general que a fin de determinar la renta neta sometida a la imposición del impuesto a las ganancias los sujetos empresas deben imputar tanto los ingresos como los gastos por el criterio de lo devengado. Ahora bien, cuando se trate -entre otros supuestos- de pagos que generen rentas de fuente argentina para el sujeto del paraíso fiscal, la imputación deberá efectuarse por el criterio de lo percibido<sup>6</sup>.

Ello implica que sólo podrá efectuarse la deducción del gasto cuando se hubiera pagado la renta al beneficiario del exterior y en consecuencia se hubiera efectuado la retención con carácter de pago único y definitivo sobre ese beneficio.

Lo que esta norma trata de evitar es que se imputen como gastos, saldos impagos, por ello sólo se habilita la deducción recién cuando la renta de fuente argentina para el beneficiario del país de baja o nula tributación - paraíso fiscal- ha sido sometida a imposición.

---

<sup>4</sup> Artículo 15, segundo párrafo de la ley del Impuesto a las Ganancias.

<sup>5</sup> Artículo 93 inciso c) de la ley del Impuesto a las Ganancias.

<sup>6</sup> Artículo 18, último párrafo de la Ley del Impuesto a las Ganancias N° 20.628

## TEMA 2.1 (Argentina)

---

Aplicación de la regla CFC (transparencia fiscal internacional) para los accionistas de sociedades ubicadas en paraísos fiscales<sup>7</sup>. La misma corresponde específicamente a la atribución de las rentas a las sociedades por acciones localizadas en paraísos fiscales.

Al respecto se dispone que para el establecimiento estable son ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo, pudiendo incluso si correspondiera, optar por imputar la ganancia en el momento de su exigibilidad.

Las normas sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario, en tanto que los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia deberán deducirse en el ejercicio en que se paguen.

Esta metodología alcanza a las sociedades por acciones constituidas o ubicadas en paraísos fiscales, respecto de las ganancias originadas en intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares que indica la reglamentación.

### **Otras normativas relacionadas:**

Limitación a la exención de compra venta de acciones de sociedades locales que no coticen, para sociedades extranjeras off shore<sup>8</sup>, correspondiendo aplicar la retención definitiva a dichas sociedades como beneficiarios del exterior<sup>9</sup>. No se hace alusión a la lista de paraísos fiscales mencionada sino que se utiliza esta definición para este caso.

Exportaciones de bienes con cotización conocida en mercados transparentes (commodities), a través de un intermediario internacional: nuevo método "Precio Internacional a la fecha de carga".

En el año 2003 se introdujeron modificaciones en nuestra ley del gravamen, en su decreto reglamentario y en normas relacionadas, a fin de desanimar las operaciones de exportación realizadas a través de intermediarios "fantasma o pantalla", sin sustancia económica.

Por tal razón se introduce un nuevo método para la justificación de los precios de transferencia que alcanza únicamente a las triangulaciones de

---

<sup>7</sup> Artículo 133 inciso a) y b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

<sup>8</sup> Se entiende por tales aquellas que por su naturaleza jurídica o sus estatutos tenga por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en la misma ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula. No se hace alusión a la lista negra mencionada sino que se utiliza esta definición para este caso.

<sup>9</sup> Artículo 20 inciso w) segundo párrafo de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

exportaciones a través de intermediarios fantasma o pantalla, a fin de corregir comportamientos disvaliosos que afectan la base imponible del impuesto a las ganancias.

Como puede apreciarse, al estar dicho método orientado a contrarrestar los efectos negativos de una práctica de planificación considerada nociva -internacionalmente-, su aplicación no afecta el normal desenvolvimiento de las operaciones comerciales normales o sanas. No desalienta el comercio a través de intermediarios “reales”.

Tampoco altera las prácticas comerciales, ni los términos contractuales de los negocios. En síntesis, no distorsiona el comercio internacional entre sujetos vinculados ni resta competitividad al comercio exterior argentino, ya que el comprador del exterior paga el precio real (mayor que el declarado en la República Argentina).

Finalmente, cabe indicar que en estas situaciones la norma legal establece que se admite prueba en contrario.

## 2. Procedimiento Tributario

**Presunción de incremento patrimonial no justificado**, salvo prueba contrario del contribuyente, para los ingresos de fondos desde paraísos fiscales<sup>10</sup>.

Tales incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

Esta norma tiene una gran importancia pues si el contribuyente no demuestra los requisitos dispuestos por la misma, los ingresos provenientes de jurisdicciones de baja o nula imposición -paraísos fiscales-, no sólo serán gravados en el impuesto a las ganancias, sino también en los impuestos a los consumos, lo que implica suponer que derivan de ventas omitidas.

A fin de visualizar con más claridad el efecto que estas modificaciones produjeron en nuestro país se acompañan los datos estadísticos en el Anexo II.

---

<sup>10</sup> Artículo 18.1 de la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683.

### **III.4. Régimen Sancionatorio**

Recién a partir del año 2003 se incorporaron en la ley de procedimiento tributario argentina sanciones aplicables a incumplimientos derivados de las normas atinentes a operaciones internacionales.

Lo más destacable de esta reforma fue el incremento del monto de las multas por incumplimiento a los deberes formales y materiales y, en especial, por los incumplimientos relacionados con transacciones internacionales. Así, se sanciona particularmente la falta de presentación de la declaración jurada informativa en tiempo y forma, su falta de presentación a requerimiento, el no proporcionar datos a solicitud del organismo recaudador argentino y la falta de conservación de comprobantes que justifiquen los precios de transferencia. Asimismo se incrementa la graduación de la multa por omisión de impuestos que tenga su origen en transacciones internacionales. A continuación se encuentran en detalle las multas para cada tipo de incumplimiento:

#### **Multas Automáticas**

- Falta de presentación de Declaración Jurada Informativa de las Operaciones de Importación y Exportación de bienes entre partes independientes: La multa es de \$ 1.500 (aproximadamente U\$S 400), la que se elevara a \$ 9.000 (aproximadamente U\$S 2.360) si se tratare de sujetos empresas constituidas en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.
- Falta de presentación de Declaración Jurada en las que se detalle las operaciones excepto las de Importación y Exportación de bienes entre partes independientes: La multa es de \$ 10.000 (aproximadamente U\$S 2.630) la que se elevará a \$ 20.000 (aproximadamente U\$S 5.260) si se tratare de sujetos empresas constituidas en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.

#### **Multas por omisión a los Deberes Formales**

La modificación estableció la aplicación de Multas que pueden llegar a los \$ 45.000 (aproximadamente U\$S 11.800) en los siguientes casos:

- Omisión en la proporción de datos requeridos por el fisco para el control de las operaciones internacionales.
- Falta de conservación de comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en las operaciones.

### **Multas por Incumplimientos Reiterados**

- Multas por Incumplimientos Formales Reiterados: las multas pueden ascender a \$ 45.000 (aproximadamente U\$S 11.800), éstas son multas acumulables a las anteriores y graduables de acuerdo a la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.
- Multas calculadas sobre la base de los Ingresos por Ventas: cuando se trate de contribuyentes con un ingreso anual igual o superior a \$10.000.000 (aproximadamente U\$S 2.625.000), ante el incumplimiento del tercer requerimiento, la multa que se aplica es de 2 a 10 veces del importe máximo previsto \$ 45.000 (equivalente a U\$S 11.800) y se acumulará a las restantes.

### **Multas por Omisión de Impuesto**

Finalmente el régimen sancionatorio establece multas por omisión de ingreso del impuesto que en el caso de operaciones internacionales oscila entre 1 a 4 veces el impuesto dejado de pagar o retener.

### **III.5. Intercambio de Información**

La República Argentina ha celebrado 17 Convenios internacionales para evitar la doble imposición respecto a los impuestos que recaen sobre la renta y el capital. A través de ellos se habilita el mecanismo de intercambio de información internacional, los cuales han resultado provechosos en la mayoría de los casos.

Este mecanismo de cooperación internacional ha permitido en estos últimos años obtener información que está siendo utilizada para la verificación de la renta mundial, los precios de transferencia, y la gravabilidad de las operaciones internacionales, a través de la modalidad de intercambio a requerimiento y espontánea.

Además, nuestra administración fiscal tiene un marcado interés en fomentar esta figura, debiendo señalarse que nuestro país ha participado en el grupo de trabajo del CIAT que elaboró el Modelo de Intercambio de Información.

En la República Argentina las fuentes legales sobre las que se sustenta el intercambio de información internacional están dadas por:

- La red de Convenios para evitar la doble imposición internacional y

- La ley de procedimiento tributario que otorgó a la Administración Federal de Ingresos Públicos argentina la facultad de levantar el secreto fiscal para el caso de firmar acuerdos de cooperación internacional.

Hasta la modificación de la ley del impuesto a las ganancias producida a fines de 1998 que, entre otros cambios, reglamentó el criterio de renta mundial e incorporó el régimen de precios de transferencia, el intercambio de información no tuvo una real trascendencia, limitándose a los intercambios de información espontáneos y automáticos brindados por los países signatarios de los Convenios y algunos casos esporádicos de intercambio a requerimiento.

A partir de ese momento el intercambio de información transfronterizo asume un papel relevante para la administración fiscal argentina, fundamentalmente por su férrea decisión de realizar un control efectivo de todos los aspectos vinculados a la operatoria internacional en resguardo del interés fiscal involucrado.

En ese contexto y a partir de las nuevas facultades legales otorgadas al Organismo recaudador argentino se han firmado con las Administraciones Fiscales de España, Brasil, Chile y Perú, Acuerdos Específicos de Intercambio de Información, los tres primeros complementarios al Convenio para evitar la doble imposición y el último en función a las facultades propias de la Administración Federal de Ingresos Públicos y el levantamiento del secreto fiscal antes referido.

Todos estos Acuerdos específicos se negociaron en base al Modelo CIAT de Intercambio de Información, que incluye los procedimientos para realizar fiscalizaciones simultáneas. Se encuentran en vía de negociación otros Acuerdos más, incluso con países con los cuales no existe convenio para evitar la doble imposición, también a partir del Modelo CIAT.

Otro de los canales utilizados por la administración fiscal argentina para la obtención de información internacional a fines fiscales en los casos de países con los cuales no existen Convenios para evitar la doble imposición, es la red del servicio diplomático argentino en el exterior.

En muchas oportunidades la colaboración obtenida ha sido valiosa destacando, por ejemplo, un caso de relevancia en el que el servicio diplomático logró validar el contenido de una página de Internet en la que se habían localizado elementos de prueba valiosos para fundamentar la pretensión fiscal en el proceso de fiscalización de un contribuyente.

### III.6. regímenes de información

Resulta oportuno mencionar que a fin de suplir la falta de intercambio de información en el marco del control de las operaciones efectuadas con sujetos ubicados en el exterior y especialmente con paraísos fiscales, nuestro Organismo recaudador ha instrumentado diversos regímenes de información. A continuación se detallan los distintos regímenes:

- **Régimen de información de representantes de sujetos del exterior y prestadores de servicios.**

En el año 2002 el Fisco argentino estableció un régimen informativo<sup>11</sup> respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior. Los informantes son el representante, como asimismo quién intervenga en dichas operaciones en calidad de prestador de servicios, tales como escribanos, bancos, mercados de valores, compañías de seguro y casas de cambio, entre otros.

- **Régimen de información de ingresos de fondos radicados en el exterior por personas residentes en el país:**

A mediados del año 2005, la Administración fiscal argentina consideró pertinente dictar una norma resolutive<sup>12</sup> a fin de instituir un régimen de información respecto de toda operación que implique ingresos de fondos radicados en el exterior por parte de sujetos residentes en el país originados en determinadas transacciones económicas cuando superen el equivalente de U\$S 50.000.-, por mes calendario y por persona física o jurídica que ordene o efectúe dicho ingreso, en el conjunto de las entidades autorizadas a operar en cambios.

Los agentes de información que incurran en el incumplimiento total o parcial al deber de suministrar la información del presente régimen, serán pasibles de las sanciones previstas en la ley de procedimiento tributario argentino con una multa de hasta \$ 5.000 (equivalente a U\$S 1.315), la que se elevará hasta \$ 10.000 (equivalente a U\$S 2.630), si se tratare de si se tratare de sujetos empresas constituidas en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.

---

<sup>11</sup> Resolución General (AFIP) N° 1375 (B.O.: 19/11/02)

<sup>12</sup> Resolución General (AFIP) N° 1926 (B.O.: 17/08/05)

- **Acuerdo específico para el intercambio de información con el Banco Central de la República Argentina (BCRA).** El Organismo recaudador ha firmado este Acuerdo a fin de fortalecer el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles en el sector público.<sup>13</sup>

A través de este Acuerdo el BCRA aporta al Fisco Nacional todo el movimiento de divisas desde y hacia el exterior identificando no sólo al contribuyente local sino a la contraparte y su país de radicación en el exterior.

A partir de esta información fue posible detectar una importante cantidad de operaciones realizadas con sujetos radicados en paraísos fiscales, lo que permitió facilitar las acciones de fiscalización y determinación de los gravámenes dejados de ingresar al Fisco.

- **Otras medidas:** Adicionalmente, cabe mencionar que con el objetivo de avanzar en la implementación de acciones tendientes a reforzar las medidas de control de las operaciones de títulos valores dentro del ámbito de la oferta pública la Comisión Nacional de Valores dispuso limitar la realización de tales transacciones, cuando éstas sean efectuadas u ordenadas por sujetos constituidos, domiciliados o que residan en países incluidos en el listado de paraísos fiscales establecido en la normativa del impuesto a la renta.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Acuerdo suscripto el 26/09/08.

<sup>14</sup> Resolución General N° 554/09 – Comisión Nacional de Valores (B.O.:14/05/09).

**ANEXO I**

**LISTADO DE PARAÍSO FISCAL DE ACUERDO A LO DISPUESTO EN EL 7°  
ARTÍCULO SIN NÚMERO AGREGADO A CONTINUACIÓN DEL 21 DEL DECRETO  
REGLAMENTARIO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA  
REPÚBLICA ARGENTINA:**

1. ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2. ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
3. ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos)
4. ARUBA (Territorio de Países Bajos)
5. ASCENSION
6. COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
7. BARBADOS (Estado independiente)
8. BELICE (Estado independiente)
9. BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
10. BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
11. CAMPIONE D'ITALIA
12. COLONIA DE GIBRALTAR
13. EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado Asociado)
14. EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)
15. ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
16. ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
17. ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
18. ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
19. ESTADO DE QATAR (Estado independiente)
20. FEDERACION DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: Independientes)
21. Régimen aplicable a las Sociedades Holding (Ley del 31 de julio de 1929) del Gran Ducado de Luxemburgo.
22. GROENLANDIA
23. GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
24. HONG KONG (Territorio de China)
25. ISLAS AZORES
26. ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou)
27. ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
28. ISLA CHRISTMAS
29. ISLA DE COCOS O KEELING
30. ISLAS DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
31. ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
32. ISLA DE NORFOLK
33. ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
34. ISLAS PACIFICO
35. ISLAS SALOMON

36. ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON
37. ISLA QESHM
38. ISLAS VIRGENES BRITANICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
39. ISLAS VIRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA
40. KIRIBATI
41. LABUAN
42. MACAO
43. MADEIRA (Territorio de Portugal)
44. MONTserrat (Territorio no autónomo del Reino Unido)
45. Punto eliminado por Decreto N° 115/02
46. NIUE
47. PATAU
48. PITCAIRN
49. POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
50. PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
51. PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
52. PRINCIPADO DE MONACO
53. REGIMEN APLICABLE A LAS SOCIEDADES ANONIMAS FINANCIERAS (regidas por la ley 11.073 del 24 de junio de 1948 de la República Oriental del Uruguay)
54. REINO DE TONGA (Estado independiente)
55. REINO HACHEMITA DE JORDANIA
56. REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
57. REPUBLICA DE ALBANIA
58. REPUBLICA DE ANGOLA
59. REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
60. REPUBLICA DE CHIPRE (Estado independiente)
61. REPUBLICA DE DJIBUTI (Estado independiente)
62. REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
63. REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)
64. REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
65. REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
66. REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
67. REPUBLICA DE MAURICIO
68. REPUBLICA TUNECINA
69. REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
70. REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
71. REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)
72. REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA (Estado independiente)
73. REPUBLICA DE VANUATU
74. REPUBLICA DEL YEMEN
75. REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)
76. SANTA ELENA
77. SANTALUCIA

78. SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
79. SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
80. SAMOA OCCIDENTAL
81. SERENISIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
82. SULTANATO DE OMAN
83. ARCHIPIELAGO DE SVBALBARD
84. TUVALU
85. TRISTAN DA CUNHA
86. TRIESTE (Italia)
87. TOKELAU
88. ZONA LIBRE DE OSTRAVA (ciudad de la antigua Checoslovaquia)

## ANEXO 2

### RELEVAMIENTO DE TRANSACCIONES INTERNACIONALES PROVENIENTES DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE OPERACIONES INTERNACIONALES

Año	Exportaciones Totales Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales U\$S	Exportaciones a Países de baja o nula tributación (PBNT) Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales U\$S	Relación Exportaciones a PBNT Informadas / Exportaciones Totales Informadas PORCENTAJE
2003	17.154.602.554,52	2.719.090.078,98	15,85%
2004	19.343.438.707,88	1.372.827.326,36	7,10%
2005	20.892.232.943,80	1.332.530.117,71	6,38%
2006	23.153.745.388,01	1.586.694.902,25	6,85%
2007	27.520.415.603,01	1.810.718.176,81	6,58%
	<b>108.064.435.197,22</b>	<b>8.821.860.602,11</b>	<b>8,16%</b>

### EXPORTACIONES TOTALES DEL PAIS (INFORMADAS POR LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS) EN RELACION A LAS EXPORTACIONES A PAISES DE BAJA O NULA TRIBUTACION -PBNT- (INFORMADAS EN LAS DECLARACIONES JURADAS DE OPERACIONES INTERNACIONALES)

Año	Exportaciones Totales del País Informadas por DGA U\$S	Exportaciones a PBNT Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales U\$S	Relación Exportaciones a PBNT Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales / Exportaciones Totales del País PORCENTAJE
2003	28.913.956.603,23	2.719.090.078,98	9,40%
2004	34.236.044.325,20	1.372.827.326,36	4,01%
2005	39.474.385.014,91	1.332.530.117,71	3,38%
2006	46.188.536.195,25	1.586.694.902,25	3,44%
2007	55.256.993.127,88	1.810.718.176,81	3,28%
	<b>204.069.915.266,47</b>	<b>8.821.860.602,11</b>	<b>4,32%</b>

*Caso práctico*

*Tema 2.2*

## **NUEVAS TECNOLOGÍAS CONTRIBUYEN A MEJORAR LA CAPACIDAD DE CONTROL**

**Han Wijers**

Gerente

Organización Nacional de Supervisión  
Administración Tributaria y Aduanera  
(Países Bajos)

*SUMARIO: 1. Introducción.-2. Estrategia de cumplimiento: Una breve introducción.- 3. Cómo influir en el contribuyente 4. Cómo tomar decisiones equilibradas: Una introducción.- 5. Pasos hacia una decisión bien equilibrada.- 6. Acontecimientos.- 7. Objetivos.- 8. Comentarios Finales*

### **1. INTRODUCCIÓN**

#### **Nuevas Tecnologías en una Perspectiva Amplia**

Este documento describe las nuevas tecnologías usadas en los Países Bajos como herramientas para mejorar la capacidad de control de la administración tributaria. Estas tecnologías no son independientes, sino que hacen parte de una política de control. En este documento, las nuevas tecnologías son estudiadas dentro del contexto de la estrategia de cumplimiento y el plan de políticas de supervisión para el 2010-2014 de la Administración de Impuestos y Aduana de los Países Bajos.

#### **Contenido**

El enfoque del cumplimiento o estrategia de control está puesto en influenciar el comportamiento del contribuyente. La segunda parte contiene una descripción de esta estrategia. La tercera parte contiene una descripción de los factores cruciales de éxito en esta estrategia. La cuarta parte contiene

una introducción al método utilizado para hacer uso eficaz de la capacidad de control de la administración tributaria al tomar decisiones bien pensadas sobre el uso de las herramientas de control. La quinta parte explica los pasos que fueron tomados para tomar estas decisiones. En vista de que la administración tributaria se da dentro de la sociedad, los factores externos ejercen influencia sobre la estrategia de cumplimiento. La sexta parte describe cuatro factores principales. Todos estos factores son tomados en cuenta en la política de control que actualmente está desarrollando la NTCA. En la séptima parte, una serie de objetivos son resaltados para el período 2010-2014, en el cual se combinan todos los elementos descritos en las partes anteriores. La última parte incluye los comentarios y conclusiones finales. En toda la presentación, se resaltan las buenas prácticas que incluyen nuevas tecnologías,.

### **Particulares y Pequeños Negocios**

El tema 2.3 de la agenda de la Conferencia Técnica del CIAT trata sobre los grandes contribuyentes. Por consiguiente, para el tema 2.2, hemos optado por enfocar los procesos a gran escala: tecnologías y herramientas que tratan sobre los particulares y pequeños negocios.

## **2. ESTRATEGIA DE CUMPLIMIENTO: UNA BREVE INTRODUCCIÓN**

### **Cumplimiento**

El principio orientador para las actividades de control es que la Administración de Impuestos y Aduana de los Países Bajos (NTCA) aspira a mantener y reforzar el cumplimiento de los particulares y negocios y limitar el no cumplimiento. El cumplimiento es el deseo de los particulares y negocios de cumplir con sus obligaciones legales con respecto a la Administración de Impuestos y Aduana. Según los estándares internacionales<sup>1</sup>, el cumplimiento es definido en cuatro obligaciones básicas con base en las leyes fiscales:

- registrarse para fines fiscales;
- presentar declaración de impuestos (a tiempo);
- reportar correctamente las deudas tributarias;
- pagar impuestos (a tiempo)

---

<sup>1</sup> OESO, *Monitoring Taxpayers' Compliance [Monitoreo del Cumplimiento de los Contribuyentes]* (2008) y UE, *Risk Management Guide [Guía de Gestión de Riesgo]* (2006)

### **Estrategia de Cumplimiento: Un Enfoque Paralelo**

El control, mediante el cual la NTCA verifica si los contribuyentes están cumpliendo con la legislación fiscal y los reglamentos, es tradicionalmente una de las tareas clave de una administración tributaria. Durante los últimos años, el control ha cambiado. La NTCA lleva a cabo una serie de estrategias paralelas diferentes, elaboradas a la medida del riesgo fiscal o de los temas fiscales que trata. Las palabras clave en esta estrategia son:

- de represión a prevención
- confianza mutua, comprensión y transparencia
- responsabilidad compartida
- tiempo real de trabajo
- seguridad por adelantado
- prevenir el doble trabajo
- enfoque temático
- cooperación con otras autoridades
- visibilidad
- enfoque en resultados y no sólo en productos

### **Estrategia de Cumplimiento**

La meta de la NTCA es minimizar la brecha fiscal; es decir la pérdida fiscal que se deriva del no cumplimiento de las cuatro obligaciones básicas. Además, la NTCA aspira a lograr la mayor certeza posible respecto a la exactitud y totalidad de los ingresos tributarios; esto se conoce como mapa de cumplimiento. La promoción del cumplimiento por parte de los particulares y los negocios equivale a influenciar el comportamiento de los contribuyentes con respecto a las cuatro obligaciones básicas.

Para lograr estas metas, la NTCA ha agregado nuevas herramientas a las formas más tradicionales, verticales, de control. Éstas incluyen el monitoreo horizontal y la comunicación. El objetivo de estas nuevas herramientas es influenciar el comportamiento del contribuyente para que tome acciones proactivas, en vez de acciones reactivas. La gestión de cumplimiento tiene que ver con la determinación de qué instrumentos y actividades se tienen que usar, y cómo, cuándo y a quién están dirigidas, para influenciar de forma positiva el cumplimiento fiscal.

El reto principal de los años venideros es hacer que el control sea más selectivo y ver dónde la NTCA comparte la responsabilidad con los contribuyentes. Las acciones de la NTCA se basan en la confianza, por lo que las transacciones con los contribuyentes se hacen de la forma más clara y sencilla posible. En aquellos casos donde la confianza resulta burlada, se puede escoger un enfoque más represivo; y la NTCA tomará medidas

eficaces. Al emplear un enfoque más diversificado, la NTCA es capaz de mantener su creciente y altamente dinámico volumen de clientes a un nivel de cumplimiento aceptable.

Esta estrategia exige de un enfoque y opciones bien estudiadas. El plan de políticas concentra la atención de la NTCA en áreas y adelantos específicos. En este contexto, la NTCA ha formulado cuatro factores de éxito cruciales o críticos que contribuyen a las metas de supervisión de la NTCA. Estos factores cruciales de éxito también constituyen el soporte para el desarrollo de nuevas tecnologías y herramientas.

### **3. CÓMO INFLUIR EN EL CONTRIBUYENTE**

#### **Introducción**

La NTCA es parte de una sociedad en la cual los ciudadanos, las empresas, las organizaciones y los entes públicos reaccionan a las acciones de los demás. Ciertas acciones por parte de la NTCA llevan a una reacción por parte del contribuyente y vice versa. A fin de influenciar el comportamiento del contribuyente, la NTCA necesita estar consciente no sólo de su propio comportamiento sino también del comportamiento del resto de la sociedad. Es importante saber qué causa el comportamiento de no cumplimiento en los ciudadanos y las empresas. Cometer errores por desconocimiento difiere de una planificación tributaria agresiva y del fraude fiscal. La ciencia del comportamiento ha demostrado que las sanciones criminales no son la respuesta adecuada (y pueden tener un efecto adverso) cuando el no cumplimiento es causado por una legislación compleja o el desconocimiento por parte del contribuyente. La NTCA equipara su estrategia de supervisión y cumplimiento con la actitud y los motivos del contribuyente (estrategia de respuesta). Para negocios grandes, donde la estrategia de supervisión es diseñada individualmente, esto significa que la intensidad del control es equiparado al nivel de control del negocio grande en sí.

#### **Factores Cruciales de Éxito**

Basado en la meta de influenciar el comportamiento del contribuyente, la NTCA aplicará los siguientes factores críticos de éxito con respecto al control. Todos estos factores contribuyen a influenciar el comportamiento del contribuyente.

##### **a. Supervisión en Tiempo Real**

La NTCA controla en tiempo real porque éste es el tiempo más apropiado para influenciar eficazmente el comportamiento del contribuyente. El control

en tiempo real significa velocidad y el uso eficaz de la capacidad, y está hecho para medir el servicio y el control, el cual está adaptado a las circunstancias en tiempo real del contribuyente. El principio básico es enfocar la atención en la calidad de las futuras declaraciones de impuesto. Las palabras clave en el control en tiempo real son "trabajar por adelantado", respuestas y apoyo.

### **Buena práctica: Prevención**

En lo que respecta a la fabricación de yates, ha salido a relucir que se hacen construcciones IVA para evitar el pago del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). Además, a menudo se desconocen los orígenes del dinero al usar entidades jurídicas indeterminadas que esconden al verdadero dueño. Algunas de estas construcciones solían ser enfrentadas al hacerle correcciones en las declaraciones o reembolsos del IVA. La NTCA tuvo éxito en parte, pero no en todos los casos; este enfoque requirió de mucha mano de obra y, por consiguiente, fue costoso. La aplicación del principio del control en tiempo real significa que se visitan los astilleros durante los trabajos de construcción; por lo tanto, se recoge la información en tiempo real sobre la identidad del dueño y se pueden prevenir (y lo son) las construcciones que no pagan IVA.

### **b. Supervisión Visible**

La NTCA es visible tanto como proveedor de servicios y como una organización de supervisión. La visibilidad ejerce influencia considerable sobre el comportamiento del contribuyente. Un ejemplo de esto es que la visibilidad tiene un efecto preventivo sin tener que corregir o castigar activamente. El contribuyente observa y experimenta la presencia de la NTCA. La visibilidad significa literalmente estar en las calles o tener establecida una estrategia de comunicación. Las palabras clave en el control visible son la prevención y la "oportunidad de descubrimiento" que se experimenta.

### **Buena práctica: intercambio Internacional de Información**

La NTCA ha adaptado de manera muy activa su estrategia a los acontecimientos relacionados con la crisis financiera, especialmente el hecho de que un gran número de países ha dejado de usar las reglas del secreto bancario como un impedimento para el intercambio de información. En un período de tiempo muy corto, se ha llegado a un gran número de acuerdos con estos países. Estos sucesos han sido informados a los medios de comunicación. Se le ha dado a entender al contribuyente que enviar dinero al exterior muy pronto será imposible. Esta estrategia de comunicación ha inducido a cientos de contribuyentes a venir voluntariamente a pagar sus impuestos y evitar sanciones.

### **c. Monitoreo Horizontal**

La NTCA activamente declara las obligaciones, tanto de los contribuyentes como los de la administración tributaria y aspira a actuar como corresponde. Esto tiene un impacto sobre el comportamiento de ambas partes: en la confianza mutua del monitoreo horizontal, la comprensión y la transparencia son palabras clave. Este concepto se aplica a todos los segmentos de los contribuyentes y sus representantes y se implementa en acuerdos con negocios grandes, intermediarios fiscales y otras partes tales como sucursales. Con respecto a las grandes empresas, esto significa que la propia responsabilidad del negocio es la clave, la materialidad es el punto de partida y la administración tributaria se basa en actividades de control que han sido realizadas como parte del marco de control tributario de la empresa. Los acuerdos con los intermediarios fiscales tienen como propósito el fortalecimiento y la confianza en los sistemas de control de calidad internos del intermediario y alinear los procesos de trabajo. Las palabras clave en el monitoreo horizontal son responsabilidad, certeza y asociación.

#### **Buena práctica: Cooperación con Asociación Intermediaria**

Un proyecto piloto ha comenzado con una asociación de intermediarios fiscales y contadores. En total, 370 oficinas de intermediarios fiscales y contadores son miembros de esta asociación. Un grupo conformado por 20 de estas oficinas participan en un proyecto piloto en el cual los acuerdos sobre declaración de retención de impuesto sobre salario se han firmado con la NTCA. Los intermediarios fiscales deciden si las declaraciones de impuesto de sus clientes son denominadas "Declaraciones aprobadas mediante acuerdo".

Se firma una "declaración aprobada mediante acuerdo", de conformidad con un programa de control que ha sido acordado entre la asociación y la NTCA, el uso de este programa asegura el nivel de calidad de la declaración de impuesto. No es necesario revisar en forma minuciosa estas declaraciones. De hecho, esto crea un trámite expedito para estas declaraciones de impuesto. Esto significa que la NTCA no tiene que revisar estas declaraciones de impuestos detalladamente ("trámite expedito"). En principio, se llevan a cabo verificaciones aleatorias limitadas con respecto a estas declaraciones de impuesto. La asociación también realiza verificaciones intermitentes del desempeño de sus miembros con respecto a los acuerdos. En el debido tiempo, la membresía incluye una marca de calidad con respecto a las declaraciones de impuesto. En caso de que uno de los miembros no se adhiera a los términos del acuerdo, entonces no solamente son corregidos por la NTCA, sino también por su asociación. Si una verificación de la NTCA demuestra que no solamente la NTCA, sino también el intermediario no ha sido debidamente informado por el contribuyente, esto no solamente tiene

consecuencias fiscales, sino que también afecta la relación entre el intermediario fiscal y su cliente. Lo anterior crea un círculo de aprendizaje y muestra que todos los socios en la cadena son responsables conjuntamente por una declaración de impuestos correcta.

Actualmente, éste es un proyecto piloto. En caso de que todos los miembros de esta asociación decidan participar en un acuerdo permanente, entonces el 30% de todas las declaraciones del impuesto de retención salarial son cubiertas por el monitoreo horizontal. Se anticipa una extensión a otras declaraciones sobre la renta en su debido momento. Con excepción del diseño y la realización de revisiones aleatorias sobre el cumplimiento de los términos de los acuerdos, los costos relacionados con este tipo de supervisión en principio son excepcionalmente pequeños. El desarrollo y mantenimiento de los contactos con la asociación y el proceso de acuerdo son responsabilidad de un equipo de 5 ó 6 oficiales, y requiere de la de capacidad de trabajo de una persona durante un año.

#### **d. Cooperación con Otras Agencias de Supervisión**

La NTCA está buscando la colaboración de entidades de control fuera de la NTCA. Otras entidades de control participan en las actividades de supervisión de la NTCA y ésta participa en las actividades de otras entidades. Los factores clave en la colaboración son: la operación integral, social y en todo el gobierno.

#### **Buena práctica: Centros de Inteligencia**

La NTCA participa en los centros regionales de inteligencia recientemente establecidos y en el centro de inteligencia nacional. Principalmente dirigidos a combatir el crimen organizado, el propósito de estos centros es combinar información de una amplia gama de entidades de supervisión (tales como la NTCA, oficinas del fiscal del distrito y municipalidades). Al unir la información con los poderes de control, se puede combatir el fraude más eficazmente. A menudo el fraude consiste de distintos tipos de fraude tales como lavado de dinero, trata de personas, fraude fiscal. Este enfoque asegura que estos tipos de fraude pueden ser afrontados conjunta y rápidamente. Las organizaciones criminales operan tanto en el submundo como en el mundo conservador; estas organizaciones necesitan alojamiento, personal, servicios financieros, etc., y por consiguiente, afectan a varias entidades gubernamentales.

La cooperación permite no sólo enfrentar estos tipos de fraude específicamente, sino también luchar contra la organización como un todo. Por ejemplo: en los Países Bajos, los municipios están autorizados para otorgar licencias (v.gr. para alojamientos de negocios). Si surge, un

alojamiento es utilizado para fines criminales por una organización criminal, el gobierno local puede retirar la licencia, en combinación con un juicio criminal instigado y la confiscación de las ganancias ilícitas por el departamento de justicia. Para impedir que la organización criminal "surja" en otro lugar, es necesario establecer un centro de inteligencia a nivel nacional, conjuntamente con contactos en países vecinos. Un convenio nacional hace que el intercambio de información sea más sencillo y unívoco. El costo total de operación de estos programas es de 2.7 millones de euros para el año 2009, y aumentará a 5 millones en el 2011.

#### **4. CÓMO TOMAR DECISIONES EQUILIBRADAS: UNA INTRODUCCIÓN**

##### **Introducción**

La NTCA ha renovado su estrategia de cumplimiento y aspira a tener un enfoque diversificado, tomando decisiones bien balanceadas que sopesan el efecto de cumplimiento que se logrará y los instrumentos de control requeridos. Este enfoque le permite a la NTCA enfrentar estructuralmente los riesgos fiscales y hacer uso en forma adecuada y eficaz, de la capacidad de control. Los pasos que se siguen para tomar una decisión equilibrada se describen en la quinta parte de esta presentación. Antes de comenzar las actividades de supervisión, la NTCA identifica y analiza los temas por tratar y escoge, con base en el efecto deseado y la capacidad disponible, las herramientas o combinación de herramientas que mejor se adaptan para ejercer influencia en el comportamiento que se aspira obtener del contribuyente. Para poder identificar y analizar, la NTCA invierte en el monitoreo de los contribuyentes, sus circunstancias y en analizar los riesgos y el comportamiento.

##### **Herramientas**

Se presenta una combinación de herramientas de control para influenciar el comportamiento del contribuyente (para lograr y mantener el cumplimiento). Esta combinación consiste de herramientas que han existido por varios años y herramientas que han sido desarrolladas más recientemente. Algunos ejemplos de la categoría anterior son: el proceso masivo de selección de declaraciones de impuesto, auditoría e investigación de fraude, así como el suministro de servicios tales como información y asesoría.

Algunas herramientas más recientes son el uso del monitoreo horizontal (acuerdos con contribuyentes y (entes de) intermediarios fiscales), control visible (estrategia de comunicación, vigilancia y acciones dirigidas). Las herramientas recientemente implementadas son la mejora de servicios tales como horarios prolongados en el Servicio Telefónico y la devolución de llamadas, que también se refieren a la política de contactar a todo contribuyente que haya presentado una objeción.

## Segmentación

Al estructurar el enfoque, la NTCA es capaz de mantener su creciente y altamente dinámico volumen de clientes a un nivel de cumplimiento aceptable: un enfoque proporcional y diversificado. La NTCA anticipa adelantos demográficos, económicos e internacionales que afectan el tamaño y la diversidad de su volumen de clientes. Este volumen es de tal magnitud que los principios de control y eficacia exigen segmentación. La segmentación implica dividir el conjunto total de contribuyentes en grupos con características compartidas tales como: interés financiero, complejidad de los temas fiscales, escala, etc. La NTCA distingue cuatro segmentos: contribuyentes privados, pequeñas empresas, empresas medianas y empresas grandes. Estos segmentos son analizados en su totalidad y se les entrega un plan estratégico para supervisión. Las características del segmento determinan, entre otras cosas, las herramientas que se emplean.

### **Buena práctica: Adquisición de Conocimientos sobre Grupos Grandes de Contribuyentes**

La gran escala de contribuyentes privados y segmentos de pequeñas empresas determina el enfoque. Las elecciones de estos segmentos se basan principalmente en los resultados de encuestas aleatorias en particulares y empresas. Estos constituyen un elemento indispensable en el diseño de una estrategia de cumplimiento con respecto a estos grupos. La información que se recoja de estas encuestas es muy valiosa para el círculo de aprendizaje que existe en el diseño de la estrategia de cumplimiento. Las encuestas, que son estructurales y anuales, pretenden obtener información sobre:

- el comportamiento o los riesgos relacionados con los grupos de contribuyentes,
- los efectos de las actividades de supervisión (basado en ciertas presunciones), y
- la impredecibilidad en el control.

## 5. Pasos Hacia una Decisión bien Equilibrada

### Introducción

La NTCA aspira a tomar decisiones bien estudiadas y equilibradas con respecto a qué herramienta o combinación de herramientas se emplean, y con qué profundidad, para lograr una mejora en el cumplimiento en cierta situación o para apoyar el debido comportamiento del contribuyente. Considerar bien las elecciones es importante, ya que una elección equivocada puede tener efectos adversos. Al tomar estas decisiones bien pensadas, es

importante considerar el equilibrio entre los medios y los efectos. Los riesgos fiscales, las preocupaciones financieras y el impacto político y social juegan un papel en la toma de estas decisiones bien pensadas. La NTCA ha desarrollado un plan paso a paso que se explica a continuación. Este plan paso a paso se aplica a los temas tratados a nivel nacional y a temas que son investigados en las oficinas regionales de la NTCA.

## **Pasos**

### **1. Primera Orientación**

La NTCA (tanto a nivel nacional como a nivel de las regiones fiscales) recibe indicaciones sobre riesgos de diferentes fuentes. Una señal apunta hacia un posible no cumplimiento o cumplimiento insuficiente con respecto a las obligaciones del contribuyente (inscripción, archivo, pago e informes). Una vez se ha indicado el riesgo, es importante determinar una serie de aspectos:

- ¿De qué reglas fiscales estamos hablando?
- ¿Está involucrado un grupo específico de contribuyentes (segmento)?
- ¿Se trata de ciertos objetos o eventos fiscales?

Este paso tiene como objetivo describir el riesgo del no cumplimiento, que incluye aspectos jurídicos y el segmento de contribuyentes afectados.

### **2. Análisis**

Un segundo paso es un análisis en mayor profundidad. Esto significa que se analizan el tamaño y la intensidad del no cumplimiento y su seriedad. También se determina la prioridad. Este paso lleva a una decisión de proceder/no proceder para desarrollar una estrategia de cumplimiento.

### **3. Resultado**

El resultado general que se espera es el cumplimiento, y en el tercer paso es importante determinar precisamente el resultado que se desea obtener de la estrategia de supervisión. El resultado de este paso es describir la mejora que se pretende lograr con respecto a las siguientes áreas del comportamiento del contribuyente:

- a. Inscripción
- b. Archivo
- c. Pago
- d. Informes

En esta etapa es importante estar conscientes que la medición del resultado (el efecto en el comportamiento del contribuyente) no siempre es fácil o directo. La medición de los resultados es más concreta; se trata de cifras: el número de auditorías o la cantidad de impuestos cobrados. La medición de resultados trata sobre la medición de los cambios en el comportamiento, lo cual no es fácil y no se puede atribuir fácilmente a causas o herramientas sencillas (véase también el paso 9).

#### **4. Causas de Análisis de Comportamiento de no Cumplimiento**

En este paso hay que investigar sobre las posibles causas de no cumplimiento. ¿Por qué no cumplen los contribuyentes? En esta etapa los tres factores que contribuyen (motivación, capacidad y oportunidad) son investigados en profundidad y se analiza la relación entre ellos. Los factores determinantes son el conocimiento y la motivación por parte del contribuyente, así como la percepción de la estrategia de supervisión de la administración tributaria. Este paso resulta en una lista de causas.

#### **5. Grupo de Contribuyentes**

Este paso se enfoca en el sujeto; el contribuyente o grupo de contribuyentes que no están cumpliendo. En el caso de un grupo de contribuyentes, el análisis tiene como propósito determinar las causas del comportamiento de este segmento y si existen las diferencias en este grupo. Este paso resulta en una lista de los principales segmentos de los contribuyentes, su comportamiento de (no) cumplimiento y las causas de este comportamiento.

#### **6. Herramientas de Supervisión**

La NTCA tiene una amplia gama de herramientas de supervisión a su disposición. Además de instrumentos preventivos tales como evaluación de la legislación, comunicación, servicios y visitas a las compañías, existen herramientas represivas tales como auditorías, investigaciones de fraude, multas administrativas, etc. Herramientas relativamente nuevas en la combinación son medidas tales como el monitoreo horizontal, la comunicación en el control y el trabajo con otras entidades de supervisión. Estas herramientas pretenden prevenir el no cumplimiento e influenciar el comportamiento del contribuyente de antemano. Los instrumentos represivos no siempre son los medios más apropiados para provocar cambios a largo plazo en el comportamiento. Cuando los contribuyentes siguen en mora debido al desconocimiento, la comunicación y los servicios proporcionados por empresas visitantes que están comenzando el negocio, pudieran resultar en instrumentos más eficaces.

## **7. Planificación**

## **8. Ejecución de la Estrategia**

## **9. Evaluación**

En esta fase, se trata de uno de los aspectos más difíciles de la estrategia de supervisión. Se intenta medir el resultado de la estrategia de supervisión. Este paso proporciona información valiosa en el círculo de aprendizaje que es parte de la estrategia de cumplimiento.

### **Medición de Resultados**

La medición de resultados es la etapa final de la estrategia de cumplimiento de la NTCA. La NTCA mide si se han cumplido los efectos que se pretenden con respecto al comportamiento del contribuyente. La medición de los resultados de las actividades de supervisión se hace con respecto a segmentos, proyectos, actividades de supervisión específicas y grandes negocios.

En lo que respecta a los segmentos de particulares y pequeñas empresas, existen los siguientes instrumentos:

- el monitoreo fiscal (contribuyentes privados) y el monitoreo de cumplimiento (pequeñas empresas): éstas son encuestas que permiten comprender la opinión y las actitudes de los contribuyentes con respecto a la NTCA y al pago de impuestos en general;
- las inspecciones aleatorias que proporcionan una comprensión en la parte de la pérdida fiscal (brecha fiscal); y
- el mapa de cumplimiento que proporciona una comprensión de la garantía con respecto a los ingresos tributarios.

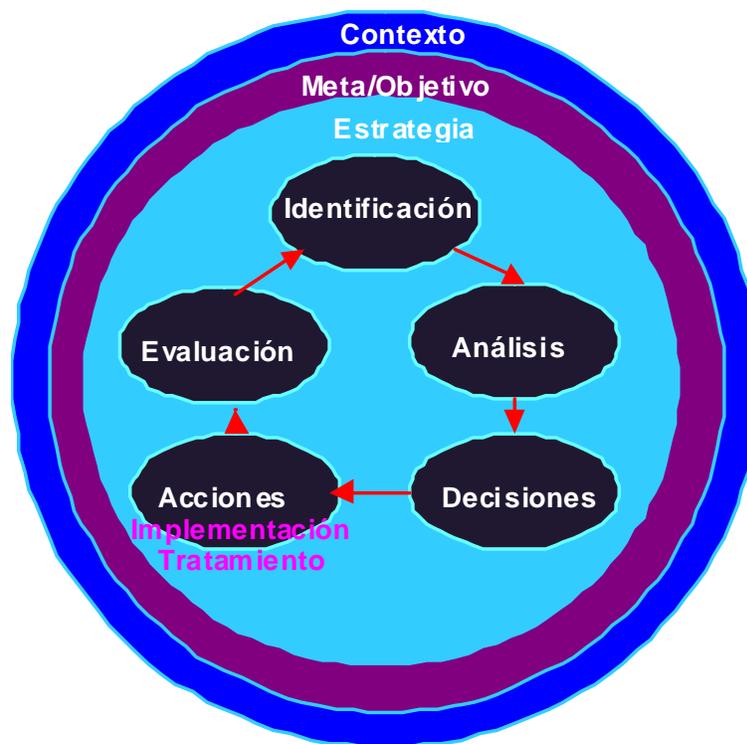
Estos instrumentos proporcionan criterios relativamente objetivos para sopesar las actividades de supervisión que "compiten" a nivel estratégico/táctico. Con respecto a los resultados de empresas medianas y grandes, el resultado se mide usando el control a un metanivel y un monitor de cumplimiento específico sobre estos segmentos.

La medición de los efectos a nivel de las actividades de supervisión o los proyectos ayuda a determinar la eficacia de estas actividades. Los resultados son usados para mejorar y refinar aún más la estrategia de cumplimiento, contribuyendo así a hacer elecciones mejor balanceadas y mejor pensadas para el empleo de medidas de control (un ciclo de aprendizaje).

En resumen....

La estrategia de cumplimiento significa tomar decisiones bien balanceadas. Este proceso comienza con saber lo siguiente: identificar y analizar. El conocimiento es la base para determinar la intención del efecto y escoger la estrategia. A esto le sigue la ejecución de la estrategia escogida, la evaluación y medición del resultado. Esto crea un círculo de aprendizaje que aparece a continuación.

...y un dibujo:



## 6. ACONTECIMIENTOS

Factores y acontecimientos externos ejercen influencia sobre la estrategia de cumplimiento de la NTCA; estos varían ampliamente. Todos los acontecimientos demográficos, económicos e internacionales ejercen influencia sobre las estrategias de supervisión. Cada tema proporciona una administración fiscal con una carga potencialmente pesada sobre la capacidad y los recursos. Esta parte lista una serie de factores y muestra un par de herramientas que trata de estos factores.

### **Crecimiento en la Actividad Económica desde el Exterior**

Debido a la política de la Unión Europea sobre la movilidad laboral libre, el número de trabajadores, notablemente de los países de Europa Oriental, ha aumentado considerablemente. Estos trabajadores pueden ser empleados o administradores de su propio negocio. A menudo, las agencias de empleo de extranjeros temporales actúan como intermediarias. Debido a la naturaleza temporal del trabajo de estos empleados/empresarios, es difícil tener un mejor control del cumplimiento de sus obligaciones legales.

#### **Buena práctica: Cómo hacer que participe el Intermediario fiscal**

La NTCA ha desarrollado un proyecto local en el que establece una relación con un intermediario fiscal cuya clientela consiste completamente de contribuyentes extranjeros. Debido a las barreras lingüísticas y a la cultura de desconfianza hacia el gobierno, no es fácil abordar este grupo de contribuyentes. La cooperación con su intermediario fiscal aumenta las posibilidades de obtener contactos fructuosos y hacer uso óptimo de los fuertes vínculos sociales en este grupo de contribuyentes. El establecimiento y mantenimiento de esta relación toma relativamente menos esfuerzo, considerando los resultados.

### **Crecimiento en número de pequeñas empresas**

El número de pequeñas empresas ha aumentado durante los últimos años en un 10% anual a aproximadamente 1.2 millones de empresas. Este crecimiento se debe principalmente a un aumento en el número de empresarios independientes sin personal. Un tercio de las pequeñas empresas son relativamente pequeñas. Este crecimiento en la pequeña empresa plantea un reto considerable para la NTCA. La calidad de sus declaraciones de impuesto a menudo es insuficiente debido al desconocimiento de parte del empresario y la falta de guía fiscal adecuada. Con bastante frecuencia este grupo de contribuyentes comete errores al aplicar las reglas con respecto a las facilidades específicas para empresas.

#### **Buena práctica: apoyo a empresas nuevas**

La información por anticipado ayuda a las nuevas empresas a realizar declaraciones de impuesto correctas y le ahorra tiempo y esfuerzo a la administración tributaria al tramitar estas declaraciones. La NTCA lleva a cabo muchas visitas a las compañías, particularmente a aquellas que están comenzando. Esto se basa en la convicción de que, en lo referente al cumplimiento, el impacto más grande en el comportamiento de la declaración

de impuesto de las compañías se logra cuando éstas se encuentran en la etapa inicial. Las visitas a las compañías desempeñan dos aspectos clave de supervisión: el suministro de servicio y la prevención. Durante las visitas, se obtiene una idea clara de la compañía y se pueden evaluar los riesgos potenciales en su sistema administrativo. Las empresas nuevas son informadas sobre sus obligaciones y los criterios con los que debe cumplir su administración. Siempre que sea posible, estas visitas son llevadas a cabo en colaboración con otras partes: Cámaras de Comercio, intermediarios fiscales y organizaciones filiales.

### **Crisis Financiera**

Como resultado de la crisis financiera, está amenazada la sobrevivencia de un número de empresas y más del 80% de todos los negocios anticipan, por primera vez en años, que no verán un aumento en los empleos, mientras la facturación y las ganancias disminuyen en el 2009. Cada vez más, las empresas contratan mano de obra a corto plazo y personal independiente para protegerse de los contratiempos. En el 2009, el número de trabajos disminuye rápidamente. En comparación, en el 2008 el empleo en el sector de la mediana empresa aumento con 65,000 trabajos a tiempo completo y este número fue de 65,000 en el 2007. En la manufactura, el comercio y la industria de abastecimiento de comida por encargo (catering), el número de empleos disminuirá. Además, los negocios están preocupados por el aumento en los costos: alrededor del 70% de las empresas consideran que esto representa un riesgo para la sobrevivencia de su compañía. La expectativa es que le tomará varios años a este sector para recuperarse.

### **Buena práctica: herramienta de predicción de insolvencia**

El Departamento de Inteligencia de la NTCA está desarrollando la llamada "herramienta de predicción de insolvencia". El objetivo de esta herramienta es descubrir a los contribuyentes que tienen deudas tributarias considerables a tiempo. Una herramienta de predicción se basa principalmente en el comportamiento de los contribuyentes con respecto a su declaración y pago de impuestos. Esta herramienta es desarrollada usando los paquetes existentes. La NTCA compró las licencias para estos paquetes, tales como ACL, Excel, Access y Visual basic. Este enfoque significa que el desarrollo de la herramienta es relativamente barato. Un pequeño grupo de expertos (8 personas) están calificados para relacionar y combinar información de alto nivel.

### **Disminución de las Cargas Administrativas en los Contribuyentes**

Los distintos gobiernos de los Países Bajos que se han sucedido se han propuesto la meta de disminuir considerablemente las cargas administrativas

de los contribuyentes. Las pequeñas empresas están afectadas desproporcionalmente por los requisitos legales. Además, las leyes pueden ser muy complejas y esto sólo puede llevar al no cumplimiento, ya sea por desconocimiento o propósito. Menos y mejores leyes se proponen disminuir estas cargas. El trabajo en tiempo real, el acuerdo en los procesos y darle seguridad de antemano limita los controles que le exigen mucho tiempo a la administración tributaria posteriormente, al disminuir los costos para las empresas. En este sentido, la NTCA también está simplificando la devolución de impuestos de ingresos corporativos y promoviendo el XBRL<sup>2</sup>.

### **Buena práctica: cómo involucrar a la NTCA y otras asociaciones**

La NTCA tiene la práctica estándar de revisar los reglamentos de antemano sobre una serie de temas. La verificación de los efectos en las cargas administrativas de los contribuyentes es un punto definitivo en la lista de verificación. Además, los principales cambios legislativos son discutidos de antemano con los contribuyentes, intermediarios fiscales y asociaciones empresariales.

## **7. OBJETIVOS**

Las partes anteriores contienen una descripción de la estrategia de cumplimiento, con el propósito de influenciar el comportamiento del contribuyente. Este documento ha demostrado cómo la NTCA aspira a optimizar las decisiones a fin de lograr el efecto que se pretende en el comportamiento del contribuyente. En el mismo también se han descrito las influencias externas en la estrategia de cumplimiento. La estrategia de control con respecto al período 2010-2014 reúne estos temas para describir los objetivos de la administración tributaria, al utilizar los cuatro factores de éxito críticos, conforme lo describe la parte 3. ¿Sobre qué temas se ha enfocado la NTCA durante los últimos cuatro años? Esta parte proporciona una serie de ejemplos, ilustrados por las buenas prácticas.

### **Contribuyentes Privados**

Éste constituye el segmento más grande: 9 millones de contribuyentes, y usa procesos altamente automatizados y proporciona un alto nivel de servicio. Para este segmento, la estrategia de cumplimiento renovada significa un cambio en el enfoque de verificar las declaraciones de impuesto (procesos de selección voluminosos) hasta garantizar, en la medida de lo posible, la calidad de las declaraciones de impuesto de antemano. El objetivo es mejorar la calidad mediante el suministro del servicio y hacer uso de la información

---

<sup>2</sup> *La XBRL es una norma para compilar e intercambiar informes y datos financieros corporativos, como por ejemplo vía la Internet.*

de terceras partes. El propósito de las actividades que se enumeran a continuación, es mejorar la calidad:

1. Mejorar la calidad de las declaraciones de impuesto al cambiar hacia una declaración de impuesto prellenada y servicios mejorados;
2. Enfocar la atención en los contribuyentes privados con ingreso y capital (extranjero) no declarado y en particulares quienes equivocadamente no se han inscrito como contribuyentes o no presentan su declaración de impuesto/no pagan sus impuestos.

### **Ad 1. Mejoramiento de la Calidad de las Declaraciones de Impuesto**

El proceso establecido de cobrar el impuesto sobre la renta comienza con una declaración de impuesto que el contribuyente tiene que llenar y presentar. En esta declaración, la NTCA pregunta datos con respecto al ingreso del contribuyente. Las terceras partes podrían suministrar estos datos a la NTCA, reduciendo así una carga sobre los contribuyentes y el riesgo de datos equivocados (menos errores). Por consiguiente, la NTCA está desarrollando un proceso para obtener estos datos de terceras partes y poner estos datos ante los contribuyentes para que los verifiquen. Los datos de la tercera parte ya no se usan más como contrainformación, sino que son presentados al contribuyente como un servicio. La NTCA está desarrollando la declaración de impuesto prellenada (véase buena práctica) y pretende aumentar la calidad de los datos de la tercera parte.

### **Buena práctica: declaración de impuesto prellenada**

En el 2009, la declaración de impuesto sobre la renta del 2008 estuvo disponible para los contribuyentes privados, por primera vez, como parte de un proyecto piloto que incluye a todos estos contribuyentes, usando datos prellenados. Solamente se consideró que una cantidad limitada de datos tenía calidad suficientemente alta para ser prellenada. Estos son datos sobre los sueldos y el valor de las viviendas privadas. En años venideros, esto se extenderá a otros datos, tales como datos de bancos, compañías de seguros, etc. El proyecto piloto ha tenido excelentes resultados. En vista de que la declaración de impuesto prellenada aún está siendo elaborada, aún no existen datos definitivos con respecto a los temas de capacidad. Sin embargo, la expectativa es que la capacidad que actualmente se tiene y se usa para corregir errores de cálculo y otros errores en las declaraciones de impuesto puede y se le dará un uso más eficaz en el control de los contribuyentes que necesitan supervisión. No obstante, se debe tener en mente que esa capacidad también se tiene que emplear en la obtención de datos de alta calidad de terceras partes.

## **Ad 2. Ingreso/capital no declarado y no inscripción, no declaración y no pago**

Un número de contribuyentes no cumplen sistemáticamente con sus obligaciones tributarias: ya sea que no declaran (parte de su) ingreso y/o capital (o deducciones incorrectas) o no se inscriben como contribuyentes y no presentan sus declaraciones de impuesto. Con respecto a la primera categoría, un ejemplo bien conocido son aquellos contribuyentes que no declaran las cuentas bancarias que tienen en el exterior. La NTCA pretende enfocar su atención en estos contribuyentes y tener al contribuyente como objetivo. Las herramientas que se utilizan son la comunicación estratégica y el uso inteligente e innovador de datos combinados que están disponibles, tanto de los sistemas de administración tributaria como de otras fuentes. A continuación, parecen listadas tres buenas prácticas. La NTCA aspira a fortalecer su inteligencia sobre estos contribuyentes y cooperar con otras agencias de control y administraciones tributarias, reduciendo así la brecha fiscal.

### **Buena práctica: disparidad entre el ingreso y los gastos**

En el 2008 y el 2009 se diseñó una aplicación para personas que "viven del aire". En holandés estas personas son conocidas como Windhappers. Son personas en las pareciera no existir una razón que explique la relación entre su ingreso visible y sus gastos. Ellos alegan no tener o casi no tener ingresos. La aplicación hace 43 combinaciones de bases de datos y estos datos son presentados a las oficinas regionales de tributación. Los ejemplos de datos consisten de contrainformación sobre pagos por ex cónyuges, propietarios de vehículos, remolques, botes y casas móviles. En casos de disparidades entre el ingreso y los gastos, pudiera haber ingresos no declarados de actividades (empresariales).

Para desarrollar este concepto, que fue hecho en conjuntamente con una compañía externa de software, la NTCA proporcionó la mayoría del conocimiento que tiene sobre impuestos, así como la información obtenida de los datos y sus enlaces. Esto deberá ser tomado en cuenta cuando se desarrolle dicha herramienta. Por otra parte, la compañía de software brindó un servicio rápido.

### **Buena práctica: reconocimiento automático del número de placa**

La NTCA ha adquirido unos carros con equipo de escaneo. Estos vehículos son utilizados para diferentes actividades de control, tanto en cooperación con otras entidades de control como para operaciones tributarias. A continuación, se presentan dos ejemplos de esto:

- **No pago:** se corresponden los datos del número de placa con los datos del contribuyente y los sistemas de recuperación. Cuando el contribuyente que tiene muchas deudas tributarias transita por los barrios, la computadora a bordo muestra si el propietario del vehículo tiene deudas tributarias pendientes. Si éste es el caso - se detiene el vehículo y se le da la oportunidad al contribuyente de pagar sus impuestos. En caso de que no pague, se le confisca el carro y solamente se le devolverá luego de que las deudas tributarias hayan sido pagadas. Un ejemplo de los resultados es el siguiente: en seis horas de control, 30 deudores de impuesto hacen el pago de 1.2 millones de euros en deudas tributarias. Un tercio de los deudores pagan inmediatamente, un tercio de los carros son confiscados, y en un tercio de los casos, se establece una seguridad alternativa. Este método es mucho más eficaz que la forma más tradicional de recuperación (lo cual requiere de un gran número de horas persona). Esta herramienta también tiene amplia divulgación, mediante la cual dan a conocer las cantidades de impuesto recuperadas. Se considera que esto tiene un efecto preventivo.
- **Uso privado de carros de compañías:** un empleado tiene que pagar impuesto sobre la renta cuando excede los 500 kilómetros por año en los carros de su compañía. Si un empleado presenta una declaración en la que afirma que no conducirá más de 500 kilómetros privados en el carro de la compañía, el empleado no tiene que declarar la retención de impuesto sobre salario. Verificaciones aleatorias durante un examen a nivel nacional en el 2007, demostraron que un número de empleados declararon menos de 500 kilómetros de uso privado, pero de hecho condujeron más. Esto requiere de una supervisión visible. La NTCA dio a conocer que tenía la intención de examinar este tema de antemano para que los empleados pudieran cambiar o retirar su declaración. Este control se lleva a cabo usando "vehículos de la NTCA" que son reconocibles y desde los cuales se toman fotos de carros que usan el reconocimiento automático del número de placa para leer los números de placa de los vehículos (esto se hace por ejemplo en las fronteras, durante las vacaciones de verano, donde el objetivo son los carros que salen de los Países Bajos). Se entra en contacto con estos contribuyentes para hablarles sobre su declaración de "menos de 500 kilómetros".

### **Buena práctica: recuperación y transferencia directa de dinero**

Debido a una nueva legislación en casos de deudas tributarias pendientes, la NTCA puede recuperar directamente estas deudas de las cuentas bancarias del contribuyente hasta su límite de crédito, si el contribuyente no paga sus deudas a solicitud de la NTCA.

### **Pequeñas Empresas**

Este segmento consiste de casi 1.2 millones de negocios. Alrededor del 75% de estas empresas no emplean a ningún otro personal aparte del empresario. En la nueva estrategia de cumplimiento, el enfoque cambia de verificar las declaraciones individuales de impuesto (luego de ser presentadas) a establecer arreglos donde se puede tratar por adelantado este segmento y "en lotes". También se trata de garantizar que las declaraciones de impuesto sean de calidad por anticipado, en tratar temas de relevancia social y ejecutar la Encuesta Empresarial Aleatoria (Random Business Survey).

De aquí se desprenden varios objetivos, que incluyen lo siguiente con respecto al segmento de pequeños negocios:

1. Cambiar el enfoque de verificar las declaraciones de impuesto después para garantizar la calidad antes que las nuevas empresas de apoyo presenten las declaraciones de impuesto, para mejorar toda la cadena de planilla tributaria y velar por el pago oportuno de los impuestos.
2. Fortalecer la cadena tributaria (que incluye a los intermediarios fiscales) mediante el uso de acuerdos de monitoreo horizontal.
3. Esforzarse por tener una estrategia de cumplimiento para tratar temas de relevancia social.
4. Esforzarse por darle seguimiento y controlar empresas desconocidas y actividades y luchar contra el fraude fiscal.

#### **Ad 1. Cambiar el enfoque para trabajar con antelación y ejercer el control en tiempo real**

Conforme se describió anteriormente, en esta presentación la NTCA pretende influenciar el comportamiento del contribuyente. La investigación y experiencia han demostrado que el tiempo es muy importante: la prevención del no cumplimiento en el momento adecuado, antes de la presentación de la declaración de impuesto, es clave. Este principio también se aplica al monitoreo y a la influencia sobre el comportamiento de pago. A continuación se presentan tres buenas prácticas en este sentido.

#### **Buena práctica: apoyo a empresas nuevas**

La información por anticipado ayuda a las nuevas empresas a realizar declaraciones de impuesto correctas y le ahorra tiempo y esfuerzo a la administración tributaria para tramitar estas declaraciones. La NTCA lleva a cabo muchas visitas a las compañías, particularmente a aquellas que están comenzando. Esto se basa en la convicción de que, en lo referente al cumplimiento, el impacto más grande en el comportamiento de la declaración de impuesto de las compañías se logra cuando éstas se encuentran en la

etapa inicial. Las visitas a las compañías desempeñan dos aspectos clave de supervisión: el suministro de servicios y la prevención. Durante las visitas, se obtiene una idea clara de la compañía y se pueden evaluar los riesgos potenciales en su sistema administrativo. Las empresas nuevas son informadas sobre sus obligaciones y los criterios con los que debe cumplir su administración. Siempre que sea posible, estas visitas son llevadas a cabo en colaboración con otras partes: Cámaras de Comercio, intermediarios fiscales y organizaciones filiales.

### **Buena práctica: apoyo a las empresas durante la crisis**

La crisis financiera resalta la necesidad de que la NTCA apoye activamente a los contribuyentes afectados por la crisis financiera. La NTCA ha instituido una política para apoyar a las empresas. Con respecto al cobro de impuesto, las reglas de postergación y ejecución debido a las deudas tributarias son mitigadas temporalmente para los contribuyentes de empresas. Las reglas formales para solicitar un traslado a un ejercicio anterior han sido revocadas temporalmente, lo que significa que el traslado de las pérdidas al año fiscal anterior se ha hecho más fácil y rápido. En efecto, esto significa que el proceso de adelantos sobre pérdidas ha sufrido una aceleración de al menos seis meses.

### **Buena práctica: cooperación con otras entidades gubernamentales**

Los organizadores de conciertos pop o eventos musicales no siempre están pendiente de las consecuencias tributarias de su evento. Esto significa que cada tema tributario tendrá que ser discutido luego de que se haya celebrado el evento. También se necesita una Licencia tipo A del consejo local o municipalidad para organizar el evento. Cuando un organizador solicita una licencia, también recibirá una carta de la NTCA. La misma es enviada por intermedio de la municipalidad. La NTCA participa en las reuniones de organización entre la municipalidad y los organizadores y hacen arreglos sobre temas tributarios; esto les da a los organizadores seguridad por adelantado. Después (y algunas veces durante el evento) la NTCA verifica el cumplimiento de los acuerdos. Aproximadamente 100 eventos están siendo verificados de esta forma.

### **Ad 2 Fortalecimiento de la cadena fiscal: monitoreo horizontal**

El monitoreo horizontal también es descrito en otras partes de esta presentación. Este instrumento da resultados promisorios. Con respecto a las pequeñas empresas, el enfoque está orientado hacia la cadena tributaria, particularmente en mejorar las relaciones con (entes de) intermediarios fiscales y acuerdos con organizaciones filiales y desarrolladores de software. La actitud, el comportamiento y la influencia en el comportamiento de

cumplimiento del contribuyente, conforman la base del monitoreo horizontal. Las palabras clave son: confianza mutua, comprensión y transparencia. Este enfoque también exige un cambio en la cultura y el comportamiento dentro de la administración tributaria. La educación del personal y la participación de expertos y gerentes en este proceso, son factores críticos de éxito con respecto a la eficacia de las iniciativas de monitoreo horizontal. La meta final es cubrir el 35% de las declaraciones de impuesto para que sean cubiertas (parcial o totalmente) por acuerdos de monitoreo horizontal para el 2014. A continuación, presentamos algunas buenas prácticas e iniciativas para alcanzar esta meta.

#### **Buena práctica: acuerdos con organizaciones filiales**

La NTCA y la organización comercial de distribuidores de papel y folletos hicieron un acuerdo específico sobre el hecho de que 100,000 "niños periodiqueros" trabajan en este ramo para 80 compañías de distribución. Existía un historial de problemas con respecto a los impuestos de sueldos, específicamente sobre la posición fiscal del distribuidor y del empleado (obligación del distribuidor de retener el impuesto sobre el salario). El acuerdo resolvió la posición fiscal que establecía los criterios que se aplican para determinar cuando un "niño periodiquero" es un empleado. El acuerdo también establece condiciones de juego justo y le da al ramo una mejor imagen pública. El acuerdo también conlleva auditorías por auditores públicos.

#### **Buena práctica: software administrativo**

Otra forma en la cual la NTCA trata y evita discutir la declaración de impuesto posterior, es mediante la promoción del uso de un software administrativo de "confianza". Esto se hace al evaluar el software, por ejemplo en la contabilidad o la caja registradora, y así garantiza por anticipado los aspectos tributarios que tiene el software.

### **Ad 3. Interés financiero y social**

Las prioridades políticas también son un factor decisivo en la toma de decisiones bien equilibradas. En vista de que los temas de relevancia social a menudo abarcan más que solamente los riesgos fiscales, la cooperación entre entidades gubernamentales es indispensable, tanto a nivel nacional como internacional.

Buena práctica: cooperación nacional e internacional

Esto ha resultado en el desarrollo de temas a largo plazo con respecto a la supervisión del mercado laboral, que se enfocan en la oferta y la demanda laboral a través de las entidades intermediarias. No solamente se tratan los

riesgos fiscales en este enfoque temático, sino también aquellos temas que involucran el trabajo ilegal, la trata de personas, etc. La NTCA no solamente coopera con otras entidades del gobierno holandés, sino también pretende intensificar la cooperación con otros estados miembro de la Unión Europea. El rápido intercambio de información sobre el movimiento laboral y dichas entidades es crucial para rastrear a los estafadores y obtener antecedentes del mercado laboral europeo. Para llevar a cabo este control, la NTCA emplea todas las herramientas y medidas en estas actividades de control temático a largo plazo, como por ejemplo: la comunicación estratégica, información, vigilancia fiscal, investigaciones criminales, etc. También existe un enfoque similar con respecto a las bienes raíces.

#### **Ad 4. Comerciantes faltantes**

Una de las metas de la NTCA es emplear capacidad donde sea más útil y necesitada. La capacidad que se ahorra debido a adelantos como la comunicación estratégica y el monitoreo horizontal se pueden usar para rastrear a los contribuyentes desconocidos y/o las actividades desconocidas. Los contribuyentes quienes intencionalmente no cumplen con sus obligaciones tributarias o quienes cometen fraude, pueden esperar un trato firme por parte de la NTCA. Esto también es parte del enfoque temático a largo plazo con respecto al mercado laboral y las bienes raíces.

#### **Buena práctica: cooperación internacional para enfrentar el fraude de carrusel en el IVA**

La lucha contra el fraude internacional del IVA seguirá siendo un tema clave en la política de control de la NTCA. Uno de los temas principales es la velocidad con la cual los comerciantes aparecen y desaparecen. En vista de que éste es un fenómeno internacional, se necesita un enfoque internacional. Dentro de la Unión Europea, el sistema Eurofisc ha sido aprobado por el consejo ministerial. Junto con Francia, los Países Bajos han colocado (e insistido) para que este tema esté en la agenda. El Eurofisc apoya la cooperación y permite que haya cooperación y acciones ágiles.

#### **Buena práctica: enfoque temático sobre los bienes raíces**

En el 2007, la NTCA decidió realizar un enfoque temático del sector de bienes raíces. Como tema, el sector de la propiedad es de gran interés financiero y social. Debido a su escala y transparencia limitada, el mercado de bienes raíces está abierto al abuso; no solamente en lo que respecta a diferentes tipos de fraude fiscal y las construcciones desconocidas, sino también el lavado de las recaudaciones de ganancias ilícitas. En una gama de operaciones interconectadas, el personal de la NTCA está viendo el desarrollo

de propiedades, la construcción, el financiamiento, las actividades de operación, la compra y venta de propiedades y las personas involucradas (agentes de bienes raíces y notarios de derecho civil). Una de las ventajas agregadas de tomar un enfoque temático es que los conocimientos y la experiencia que existen en el área de bienes raíces dentro de la organización, está dividida en grupos. A largo plazo, la comprensión que resulte también lleva a un enfoque más estructural para supervisar el sector de las bienes raíces.

Parte de este enfoque incluye la cooperación a la mayor escala posible con otras entidades gubernamentales involucradas. La NTCA elaboró trece subtemas de bienes raíces que llevan a resultados concretos. Un ejemplo de esto es el programa estandarizado para agentes y corredores de bienes raíces, que le permite a la NTCA verificar el procesamiento correcto de las transacciones de propiedades privadas y comerciales.

En el 2007, una investigación sobre la integridad de los estados de ganancias sobre la discontinuación de la empresa, resultó en un gran número de correcciones; y se espera que se den más. Otro subtema se concentra en el ramo de la construcción. El personal de la NTCA visitó más de ochenta sitios de construcción y recientemente terminaron con los proyectos de vivienda. Entre los aspectos que examinaron se pueden mencionar: quién estaba y quién había estado empleado en el sitio, cómo se les pagaba y el origen de los materiales de construcción. Las operaciones que están dirigidas al tema de la propiedad continuarán por algunos años más.

## **8. COMENTARIOS FINALES**

Este documento ha mostrado claramente que una serie de factores afectan las estrategias de cumplimiento que están dirigidas a influenciar el comportamiento del contribuyente. Al escoger los temas y las herramientas adecuadas, se ha diseñado un sistema para tomar decisiones bien equilibradas que permiten el uso más eficaz de la capacidad de control con respecto al efecto que se pretende lograr con las actividades de supervisión. En este sentido, se están investigando y desarrollando nuevas tecnologías, en la medida en que estas nuevas tecnologías permiten que la administración tributaria tenga la oportunidad de desplegar en forma eficaz la capacidad de control. Esto puede tomar diferentes formas: las nuevas tecnologías pueden:

- cambiar el enfoque con respecto a los procesos voluminosos (declaración de impuestos prellenada)
- apoyar el uso eficaz de la información de un gran número de fuentes, lo que representa ahorros en la capacidad de investigación y le permite

realizar actividades de supervisión proactiva a la NTCA (centros de inteligencia nacional/regional, herramienta de predicción de insolvencia); acelerar el intercambio de información, tanto a nivel nacional como internacional (Eurofisc)

- apoyar actividades visibles de control (reconocimiento automático del número de placa).

Lo anterior no nos lleva a otra conclusión que no sea resaltar la importancia de desarrollar estas tecnologías como parte de una estrategia de cumplimiento.

*Caso práctico*

*Tema 2.2*

## **NUEVAS TECNOLOGIAS QUE CONTRIBUYEN A MEJORAR LA CAPACIDAD DE CONTROL**

**Germania Montás**

Subdirectora

Dirección General de Impuestos Internos  
(República Dominicana)

### **RESUMEN EJECUTIVO**

Durante los últimos 5 años la DGII ha trabajado ejecutando proyectos de uso de Tecnología para apoyar la consecución de su Directriz Estratégica de **"Aumentar Sostenidamente las Recaudaciones"** y de sus Objetivos Estratégicos de:

- a) combatir la evasión mejorando los procesos de control del cumplimiento aumentando la percepción de riesgo;
- b) crear mecanismos eficientes de información al contribuyente y a la sociedad en general;
- c) brindar un servicio de calidad que favorezca el cumplimiento voluntario y reduzca los costos de cumplimiento;
- d) fortalecer los procesos internos de apoyo a las funciones tributarias, administración presupuestaria, de recursos humanos y de comunicación interna.

En ese sentido, la DGII ha pasado a ser una organización que usa muy intensivamente la tecnología para el control tributario.

En el marco del Plan Antievasión de ITBIS<sup>1</sup> que la DGII formuló a finales del año 2004, con el objetivo general de mejorar el control de las ventas, existen varios proyectos donde las TIC's han sido parte fundamental para el logro del objetivo de control.

Así por ejemplo, para controlar las ventas a consumidores finales en el sector comercial, cuando éstos pagan con medios electrónicos de pago, la DGII estableció mecanismos para que empresas intermediarias (Compañías de Adquirencia<sup>2</sup>) entre los bancos que emiten tarjetas y los negocios donde el consumidor paga con este tipo de medio de pago, retenga una parte del ITBIS y lo pague a la DGII, en el momento en que paga a los afiliados por las ventas que ha realizado con tarjetas de crédito y débito.

Realizada la retención, esas empresas envían de manera electrónica, en formatos establecidos por la DGII, el detalle de esas ventas. La retención realizada actualiza la cuenta corriente del contribuyente como un crédito. Eso se traduce en un control adecuado de las ventas realizadas con esos medios de pago.

Asimismo, se dispuso el control de la emisión de documentos por parte del contribuyente<sup>3</sup>, que permitan verificar los créditos utilizados para el ITBIS y los costos y gastos deducidos para fines del ISR.

Los contribuyentes deben utilizar una numeración suministrada electrónicamente en la Oficina Virtual de la DGII, y todos los declarantes de ITBIS deben remitir electrónicamente los comprobantes que sustentan sus compras. Eso implica, además, disponer de datos de ingresos de los contribuyentes que emitieron los comprobantes fiscales.

A partir de estas dos reglamentaciones se ha estructurado un Sistema de Información que recibe y consolida en un número de identificación del contribuyente<sup>4</sup>, el detalle de las compras reportadas electrónicamente por los contribuyentes, las ventas realizadas con medios electrónicos de pago, entre otras informaciones sobre patrimonio. Este sistema es la base de los planes de fiscalización masiva que cada año realiza la DGII.

---

<sup>1</sup> En RD el IVA se llama Impuesto a la Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

<sup>2</sup> Son procesadoras de tarjetas y dueñas de los "veriphones" que operan en los negocios.

<sup>3</sup> En RD se denominan comprobantes fiscales a las facturas autorizadas por la DGII.

<sup>4</sup> En RD el número de identificación único de los contribuyentes, se llama RNC para empresas y personas, aunque para las personas equivale al número de identidad y electoral

En esta ocasión, queremos presentar el proceso de implementación de impresoras fiscales en el comercio de RD. Aunque en algunos países ya utilizan las impresoras fiscales, en nuestro caso se han introducido algunas variantes con la ayuda tecnológica, que entendemos han resultado en mejoras importantes en el proceso de control de las ventas de los contribuyentes, en la medida en que lo hace menos dependiente de las labores de los inspectores o auditores fiscales.

El objetivo general del Proyecto de implementación de Impresoras Fiscales, es controlar las ventas realizadas en establecimientos de venta al detalle.

Este sector representa aproximadamente un 9% del recaudo del Impuesto Sobre la Renta e ITBIS en RD y el 80% de sus ventas la realiza a consumidores finales; es decir a consumidores que no reportarán como parte de sus compras los comprobantes emitidos por el comercio<sup>5</sup>, y que por tanto no estarán bajo al alcance del Proyecto de control de facturas o comprobantes fiscales.

Del universo de contribuyentes que administra la Oficina de Grandes Contribuyentes, aproximadamente un 9.5% son del sector comercial, por eso la etapa inicial del proyecto que culmina en marzo del año 2010, abarca la instalación de unas 2,300 impresoras fiscales que cubren todos los puntos de venta de los hipermercados, restaurantes de comida rápida, ferreterías y tiendas por departamentos que están identificados como grandes contribuyentes. Se espera que este grupo de contribuyentes eleve el monto de sus impuestos pagados en un 25% como grupo<sup>6</sup>.

El Proceso de implementación inició en el mes de septiembre del año 2008 con la emisión de un Decreto Presidencial basado en disposiciones del Código Tributario que fue promulgado el 2 de septiembre del 2008 y que regula el uso de las impresoras. En los meses de febrero y abril de este año certificamos<sup>7</sup> impresoras fiscales IBM y Epson, fabricadas con un microcódigo que contiene las disposiciones fiscales para operar en RD.

La DGII adquirió las 2,300 impresoras necesarias para ser instaladas en el primer grupo de grandes contribuyentes, a fin de que el costo de adquisición de estos equipos no fuera una excusa para que los comercios demoraran la

<sup>5</sup> *Llamados en RD comprobantes de consumidor final.*

<sup>6</sup> *Este cálculo está basado en el análisis individual de las ventas declaradas, suponiendo evasión casi cero en las ventas con tarjetas de débito y crédito por efectos de la Norma General de retención de ITBIS y 25 % de evasión.*

<sup>7</sup> *El proceso de certificación se refiere a garantizar que las impresoras operan de acuerdo a la norma tributaria. Se realizan pruebas y se generan actas del resultado de las mismas.*

implementación rápida de las impresoras. La adquisición de estas impresoras desde el punto de vista económico es un buen negocio para la DGII según la estimación de impuestos adicionales que serían recaudados.

Las impresoras tienen como principal bondad es la realización de algunos cálculos sobre las ventas, tales como tasa de impuesto y sumatorias y graban las operaciones de cada punto de venta, y al final del día generan un reporte.

La novedad básica de este proyecto es que se ha creado una rutina fiscal que, a partir del reporte de la impresora genera un libro de ventas que debe ser remitido por los contribuyentes conjuntamente con su declaración mensual de ITBIS. Esto elimina la necesidad de enviar inspectores o auditores fiscales para obtener los datos de las impresoras fiscales.

En el caso de los negocios pequeños la impresora fiscal incluirá dispositivos de comunicación celular (GPRS) para que la DGII pueda extraer los datos remotamente. Fase II del proyecto (Mayo 2010 - Mayo 2011)

Otra novedad es haber incorporado un sistema que permite el control automatizado del inventario y el estatus de las impresoras fiscales y de los puntos de venta, denominado Bitácora. Los contribuyentes deben registrar datos, los proveedores de las impresoras y los que brindan soporte técnico también. Esto permite obtener la información de tres fuentes y garantizar mayor credibilidad sobre la misma.

A la fecha la DGII trabaja en este momento en 40 comercios en el proceso de implementación de las impresoras fiscales y al momento de preparar esta exposición ya había comenzado a operar el primer supermercado con las impresoras fiscales. Este grupo de comercios representan los más grandes negocios del país.

*Caso práctico*

*Tema 2.3*

## **LA CREACIÓN DE UNIDADES DE GRANDES CONTRIBUYENTES Y LA INCLUSIÓN DE GRANDES PERSONAS FÍSICAS**

**Douglas O'Donnell**

Director

Coordinación Internacional y de Administración de Tratados  
Servicio de Impuestos Internos  
(Estados Unidos)

*SUMARIO: Resumen.- discusión.- 1. Criterios usados para la creación de la división operativa para empresas grandes y medianas (LMSB) del IRS y cómo ha evolucionado.-2. Cómo son distintas las cosas.- 3. la inclusión de grandes personas naturales.- 4. El perfil del recurso humano: poder, jurisdicción, estructura y perfil .- 6. Resumen / cierre.*

### **RESUMEN**

La creación en el año 2000 de la División Operativa para Empresas Grandes y Medianas (LMSB por sus siglas en inglés) del Servicio de Impuestos Internos (IRS), trajo consigo muchos abordajes y cambios innovadores a la forma en que el IRS trataba con sus contribuyentes más grandes. Las organizaciones cambian y evolucionan en forma natural al igual que LMSB, la cual se ve muy distinta hoy si la comparamos con la forma en que se veía en el año 2000.

Además de una estructura organizacional en evolución, muchas otras cosas son distintas comparadas con la forma que eran en el pasado. Hoy por hoy, el énfasis se hace en la “pronta certidumbre” y la transparencia conseguida mediante cuatro prioridades: gestión de problemas, globalización, fortalecimiento de la experiencia y apalancamiento de la tecnología. LMSB cuenta con varias técnicas de gestión de problemas y abordajes de múltiples enfoques para tratar con los desafíos de la globalización, fortalecimiento de la experiencia y apalancamiento de la tecnología.

Aun cuando las grandes personas naturales no eran parte del plan original, hoy por hoy se hace cada vez más énfasis en encontrar formas de abordar los riesgos de cumplimiento asociados con este sector. Los representantes, en una reciente reunión con actores estratégicos, dijeron a ejecutivos de LMSB que las personas naturales con un alto patrimonio / alta renta se comportan más como organizaciones multinacionales que como la mayoría de los individuos que componen el mayor componente del público contribuyente.

La ayuda al contribuyente es un tema que no está normalmente asociado con los grandes contribuyentes – a no ser que una administración tributaria enmarque esto como trabajar con los contribuyentes antes de la presentación de la declaración para acordar cómo manejar ciertos problemas con vistas a reducir el tiempo del ciclo, aliviar la carga al contribuyente, y brindar certidumbre más pronto.

Los contribuyentes de LMSB presentan desafíos significativos debido a sus complejas y sofisticadas operaciones. Una organización no puede gestionar en forma efectiva estos desafíos significativos sin su gente y LMSB tiene una fuerza laboral enfocada en áreas especializadas para permitir el desarrollo de profundos niveles de experiencia.

## **DISCUSIÓN**

### **1. CRITERIOS USADOS PARA LA CREACIÓN DE LA DIVISIÓN OPERATIVA PARA EMPRESAS GRANDES Y MEDIANAS (LMSB) DEL IRS Y CÓMO HA EVOLUCIONADO**

La estructura del IRS establecida con antelación al 2000 no apoyaba adecuadamente a las demandas del contribuyente debido a que estaba construido en torno a distritos y centros de servicio – las unidades organizacionales básicas fueron establecidas hace muchos años y evolucionaron a lo largo de décadas. Había 33 distritos y diez centros de servicio. Cada una de estas 43 unidades tenía a su cargo la administración de la ley fiscal completa para cada tipo de contribuyente, grande y pequeño, en un área geográfica definida. Dentro de cada una de estas unidades, el trabajo de hecho se llevaba a cabo mediante disciplinas funcionales, principalmente Fiscalización, Apelaciones, Cobros, Investigación Criminal, Procesamiento de Presentaciones, y Servicio al Cliente. Los contribuyentes grandes y complejos con múltiples locales y subsidiarias pueden encontrarse trabajando con más de una oficina de distrito y más de un centro de servicio.

La supervisión de estas unidades operativas estaba a cargo de cuatro regiones y una oficina nacional, que también operaba tres grandes centros de cómputo. Había ocho niveles intermedios de personal y gerentes de línea entre el

empleado de primera línea y el Subcomisionado quién, algunas veces, era el único gerente, aparte del Comisionado, quién tenía responsabilidad sobre todos los aspectos de servicio hacia cualquier contribuyente en particular.<sup>1</sup>

La estructura modernizada del IRS es similar a una que se usa ampliamente en el sector privado, es decir, organizada en torno a las necesidades de los clientes -- en este caso, de las necesidades de los contribuyentes. Charles Rossotti, Comisionado del IRS en ese momento, dijo cuando testificó ante el Comité de Finanzas del Senado:

Al igual que muchas instituciones financieras tienen diferentes divisiones para atender a los clientes de la banca de consumo, las empresas pequeñas y medianas y las grandes empresas multinacionales, las bases de contribuyentes caen naturalmente en grupos similares. Por lo tanto, es lógico organizar el IRS en unidades... sirviendo a un grupo particular de contribuyentes con necesidades similares.<sup>2</sup>

Cada una de las actuales divisiones del IRS, enfocadas en el contribuyente, tienen a su cargo la responsabilidad, de principio a fin, de atender a un conjunto de contribuyentes con necesidades similares y la división de Empresas Grandes y Medianas (LMSB) es una de ellas.

Cuando se formó la LMSB por primera vez, su enfoque se dirigía a aproximadamente 210,000 corporaciones, corporaciones del subcapítulo S y sociedades con activos que excedan los \$5 millones. Por lo menos un 20% de ellas interactuaron con funciones de cumplimiento del IRS cada año, y las más grandes trataron con el IRS en forma continua.<sup>3</sup> No se hizo mención de personas naturales específicas como parte de la base de contribuyentes.

Estas empresas generalmente tienen una gran base de empleados y organizaciones fiscales "internas". También tiene acceso a grandes organizaciones legales y contables para los problemas más complejos. Aun cuando los problemas relacionados con cobros son poco comunes, con frecuencia surgen muchos otros temas complicados tales como interpretación de la ley fiscal, principios contables y temas regulatorios, sobre todo aquellos con dimensiones internacionales.<sup>4</sup>

Una meta en el rediseño del IRS era estructurar cada división operativa en una forma en que cumpla más efectivamente con las necesidades de los contribuyentes que atienden. En consecuencia, LMSB, la cual trata regularmente con los contribuyentes sobre temas complejos, es predominantemente una organización de campo estructurada en cinco grupos de industria.<sup>5</sup>

El alinear la estructura de LMSB por industria, versus el anterior alineamiento geográfico, le permite al personal de las industrias enfocarse en las necesidades del contribuyente, contar con una profunda experiencia técnica / de la industria y responder en forma proactiva a las tendencias de la industria.

Desde el año 2000, hemos evolucionado significativamente y hemos creado una estructura organizacional que está mejor alineada con las actividades empresariales primarias de nuestros contribuyentes. En ese entonces, al igual que en la actualidad, LMSB opera dentro de cinco segmentos de industria bien definidos. Hemos hecho algunos ajustes finos a medida que hemos avanzado pero, en general, nuestra estructura ha funcionado bien ya que nos permite desarrollar experiencias especializadas y a seguir enfocados en problemas y tendencias específicas de la industria.

Un ajuste fino de la estructura organizacional involucró un ligero cambio al alineamiento de las agrupaciones de la industria.

<b>Posición del 2000<sup>6</sup></b>	<b>En la Actualidad</b>
Servicios Financieros y Asistencia Médica para la Salud	Servicios Financieros
Minoristas, Alimentos y Farmacéuticas	Minoristas, Alimentos, Farmacéuticas y Asistencia Médica para la Salud
Recursos Naturales	Recursos Naturales y Construcción
Comunicaciones, Tecnología y Medios	Comunicaciones, Tecnología y Medios
Manufactura Pesada, Construcción y Transporte	Manufactura Pesada y Transporte

Otro cambio significativo fue el aumentar de \$5 millones a \$10 millones el valor de los activos necesarios para que una empresa sea incluida en la base de contribuyentes de LMSB.

Hoy por hoy, LMSB se enfoca en aproximadamente 215.000 entidades corporativas y sociedades, con activos de \$10 millones o más. En 2008, pagaron aproximadamente \$350 mil millones en impuestos. Además, de las aproximadamente 49.000 corporaciones, aproximadamente 8.000 de las mismas contaban con activos por \$250 millones o más.

Algunas de las características de las empresas LMSB de hoy incluyen:

- Los mayores ingresos corporativos;
- Operaciones internacionales sustanciales que continúan aumentando dramáticamente;
- Problemas, empresas y estructuras organizacionales complejas;
- Transacciones y posiciones fiscales agresivas / abusivas;
- Representación por parte de los profesionales más sofisticados y mejor pagados de la profesión.

## 2. CÓMO SON DISTINTAS LAS COSAS

La estrategia general de LMSB depende de dos cosas: divisas (certidumbre más pronto) y transparencia, es decir, completar las fiscalizaciones en una forma eficiente y oportuna, a la vez que se reconcilian las diferencias y riesgos de los impuestos según los libros. Hoy por hoy, el IRS cuenta con cimientos establecidos que darán como resultado un mejor servicio a los grandes contribuyentes y mayor capacidad para llevar a cabo sus responsabilidades de cumplimiento en forma más efectiva y en forma oportuna. LMSB ha identificado desafíos y ha iniciado varios programas que promueven la transparencia, divisas, oportunidades de cumplimiento antes de la presentación de las declaraciones y eficiencias mejoradas en la identificación de problemas y riesgos.

Con base a un entorno exterior en evolución, a las cambiantes dinámicas empresariales, y una necesidad de mayor rendición de cuentas, LMSB identificó cuatro desafíos estratégicos:

- Globalización;
- Ambiente, estructuras y cumplimiento tributario de las empresas;
- Planificación fiscal estratégica;
- Transparencia y divulgación de las declaraciones de renta.

Para superar estos desafíos, LMSB se enfocó en cuatro grandes prioridades en el año fiscal 2009:

- Lograr los objetivos del plan de cumplimiento usando procesos y herramientas de **gestión de problemas**;
- Apalancar la experiencia internacional para enfocarse en la **globalización**;
- **Fortalecer** el liderazgo y la **experiencia** técnica;
- **Apalancar la tecnología** para mejorar la productividad y las comunicaciones.

A continuación se presentan discusiones detalladas de cada una de estas prioridades.

### **PRIMERA PRIORIDAD: Gestión de Problemas**

Una de las principales prioridades del LMSB es su estrategia de gestión de problemas – encontrar formas de identificar y resolver problemas relacionados con impuestos en una forma más eficiente y consistente a lo largo de las industrias para asegurar un trato justo para todos los contribuyentes. LMSB ha instituido una cantidad de nuevos procesos significativos en su estrategia de gestión de problemas, los cuales incluyen:

- Fiscalizaciones Enfocadas en el Problema;
- Proceso para Asegurar Cumplimiento (CAP por sus siglas en inglés);
- Acuerdos Previos a la Presentación de las Declaraciones (PFA por sus siglas en inglés.)

#### **Fiscalizaciones Enfocadas en el Problema**

En Enfoque en Problemas de la Industria es un sistema de asignación de prioridades a los problemas a los que se hace referencia como “Escalones”. LMSB adoptó la estrategia de Escalonamiento de Problemas en 2006 para asegurar que los problemas de cumplimiento de alto riesgo sean abordados apropiadamente y tratados en forma consistente a lo largo de la división para todos los contribuyentes de LMSB que estén involucrados en el problema.

Este abordaje tiene varias ventajas, debido a que el Escalonamiento de Problemas:

- Le proporciona a LMSB un marco consistente para identificar, asignar prioridades y abordar riesgos significativos de cumplimiento en una forma nacionalmente coordinada;
- Ayuda a LMSB a focalizar los recursos para cumplimiento donde sean más efectivos;
- Promueve mayor consistencia y rendición de cuentas en la resolución de problemas de riesgo alto de cumplimiento transversales a las líneas de las industrias;
- Proporciona a los fiscalizadores y equipos de LMSB una orientación clara y oportuna sobre cómo abordar problemas significativos de cumplimiento; y
- Complementa otras actividades de gestión de problemas de LMSB, permitiéndole a LMSB enfocar sus recursos de cumplimiento y especialistas donde más se necesitan.

El Escalonamiento de Problemas es un elemento clave de la estrategia de gestión de problemas de LMSB. Promueve el cumplimiento por parte del contribuyente fortaleciendo la capacidad de LMSB para identificar, asignar prioridades, analizar y abordar problemas significativos de cumplimiento tributario en una forma coordinada y consistente. Los problemas que son de alto perfil o que presentan altos niveles de riesgo, pueden ser asignados a uno de tres Escalones de riesgo para su supervisión y gestión coordinada.

- **Escalón I – Alta Importancia Estratégica.** – Los problemas del Escalón I son de alta importancia estratégica para LMSB y tienen un impacto significativo sobre una o más Industrias. Los problemas del Escalón I podrían incluir áreas que involucran a una gran cantidad de contribuyentes, riesgos significativos en términos de Dólares, riesgo sustancial de cumplimiento o alta visibilidad, donde existen posiciones legales establecidas y / o dirección de LMSB. El Escalón I incluye transacciones abusivas reconocidas y listadas al igual que otras transacciones y problemas de “riesgo alto” que representan las más altas prioridades de cumplimiento de LMSB.
- **Escalón II –Riesgo Significativo de Cumplimiento.** – Los problemas del Escalón II reflejan áreas de incumplimiento potencialmente alto y / o significativo riesgo de cumplimiento para LMSB o para una Industria. El Escalón II incluye problemas emergentes, donde la ley está relativamente bien establecida, pero se necesita desarrollo, aclaración, dirección y guías adicionales sobre la posición de LMSB.
- **Escalón III – Riesgo de Industria.** – Los problemas del Escalón III son aquellos problemas que representan el mayor riesgo de cumplimiento riesgo para una industria en particular, y que requieren un trato singular para una industria.

Los Equipos de Gestión de Problemas son esenciales para el proceso de Escalonamiento de Problemas. Una vez se designa un problema como problema de Escalón I o Escalón II, el Ejecutivo Dueño del Problema generalmente establece un Equipo de Gestión de Problema (IMT por su siglas en inglés.) Los Equipos de Gestión de Problemas investigan y desarrollan patrones de hechos asociados con problemas escalonados específicos al igual que estrategias y herramientas de resolución. Un IMT típicamente consiste de especialistas de LMSB, asesores técnicos, representantes de Asesoría Legal de LMSB y el Asesor Legal en Jefe de LMSB, y otros según sean necesarios. Los asesores técnicos y los especialistas aportan sus conocimientos y experiencia crítica para abordar los problemas.

Los apelantes pueden participar en las discusiones de los IMT para mantenerse informados sobre la posición técnica de los fiscalizadores y del Asesor Legal, pero no se discuten casos específicos con los Apelantes dentro del IMT.

Cuando un equipo de fiscalización identifica un problema de Escalón I o II, el asesor legal de la División asigna a un abogado que trabaja con el equipo en el caso. El equipo de fiscalización y el Asesor Legal local generalmente administran todas las interacciones con el contribuyente. En algunos casos, sin embargo, los contribuyentes también pueden contactar al asesor técnico y / o al asesor legal de la industria para el problema en particular, o con el Ejecutivo Dueño del Problema o con el asesor legal del área.

### **Proceso para Asegurar Cumplimiento (CAP)**

Debido a que una meta de LMSB es mejorar el cumplimiento en el ambiente previo a la presentación de la declaración, LMSB inició el CAP. En 2003, cuando se estaba diseñando el CAP, la resolución de audits para los contribuyentes más grandes de LMSB tomaba un promedio de 60 meses a partir de la fecha de la presentación de la declaración. Un 27% de estos contribuyentes pasaban después de eso a Apelaciones, lo que requería un promedio de 26 meses más antes de que el caso quedase plenamente resuelto. El largo proceso inhibe la identificación temprana de problemas emergentes, incluyendo el significativo volumen de transacciones abusivas de refugios fiscales. La falta de resolución de problemas pendientes por un periodo largo (sic)

En 2005, LMSB introdujo CAP, un proceso para asegurar el cumplimiento antes de la presentación de la declaración, enfocándose en la identificación y resolución de problemas mediante interacción en tiempo real con el contribuyente. Bajo CAP, un contribuyente trabaja en cooperación con los Agentes de Ingresos de LMSB en un ambiente previo a la presentación de la declaración para resolver problemas de controversia fiscal y para determinar el tratamiento fiscal apropiado de transacciones completadas. El objetivo de CAP es un servicio mejorado para los contribuyentes y cumplimiento de las leyes impositivas mediante un monitoreo en tiempo real, revisión y resolución de problemas. Las metas incluyen:

- Reducir significativamente el tiempo de fiscalización posterior a la presentación de las declaraciones;
- Proporcionar orientación más rápida para problemas fiscales;
- Reducir los litigios prolongados;
- Ser consistente con el modelo de los estados financieros;
- Complementar las actuales responsabilidades de gobierno corporativo y rendición de cuentas;

- Mejorar la administración tributaria;
- Lograr las divisas para el año en cuestión

CAP involucra a lagunas de las corporaciones más grandes de los Estados Unidos. Diecisiete corporaciones se ofrecieron como voluntarias para participar en el piloto de CAP del 2005. La cantidad de contribuyentes participantes ha aumentado cada año:

2005 – 17

2006 – 34

2007 – 73

2008 – 95, con la participación de 67 de los contribuyentes del 2007.

2009 – 102, con la participación de 88 de los contribuyentes del 2008.

CAP brinda apoyo directo a la estrategia general de LMSB de certidumbre más pronta y transparencia resolviendo problemas antes de la presentación de la declaración en un ambiente de transparencia y cooperación.

Mientras que la fiscalización tradicional posterior a la presentación de la declaración toma un promedio de 52 meses a partir de la fecha de la presentación de la declaración hasta el cierre, el tiempo de ciclo CAP desde el momento de la presentación de la declaración hasta el cierre ha promediado unas 26 semanas. Aun cuando se incluye el tiempo por adelantado previo al tiempo de presentación de la declaración, el tiempo promedio total para trabajar un caso CAP en menos de la mitad del tiempo total invertido en una fiscalización posterior a la presentación de la declaración.

Esta reducción sustancial en el tiempo de ciclo es uno de los factores que contribuyen a los altos niveles de satisfacción del cliente con CAP. La investigación independiente muestra que los contribuyentes participantes valoran la cooperación mutua, las comunicaciones abiertas, la confianza y el enfoque en problemas significativos como clave para el éxito de CAP. Los participantes en CAP reportaron la oportunidad para obtener una certeza fiscal más temprana y la concentración en problemas actuales como los factores primarios que impulsan su interés en el programa. Los puntajes de satisfacción de los empleados también han aumentado desde la introducción de CAP.

Mediante un énfasis en la transparencia y la cooperación, CAP nos ha ayudado a identificar problemas emergentes tales como generadores foráneos de crédito fiscal de una forma mucho más rápida.

Obviamente CAP no es para todos los contribuyentes, pero es un muy buen ejemplo de cómo LMSB puede interactuar con más contribuyentes corporativos grandes para enfocarse en los problemas de mayor riesgo de

cumplimiento, y brindar certidumbre de declaración de impuestos a los contribuyentes en una forma más rápida. CAP es una opción viable para aquellos contribuyentes que están dispuestos a involucrarse con nosotros mostrando una voluntad de cumplir con los requerimientos de transparencia y divulgación y participar en un diálogo abierto con nosotros.

### **Acuerdos Previos a la Presentación de las Declaraciones (PFA)**

Cuando LMSB “se puso de pie” en octubre de 2000, el programa de Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración era una característica innovadora de las nuevas formas de hacer negocios del IRS. Brevemente, el programa alienta a los contribuyentes a solicitar que se considere un problema antes de hacer la presentación de la declaración de impuestos y, de esta forma, resolver las potenciales disputas y controversias más tempranamente en el proceso de fiscalización. El programa reduce el costo y la carga asociada con la fiscalización posterior a la presentación de la declaración, proporciona un nivel deseado de certidumbre con relación a una transacción y hace mejor uso de los recursos del contribuyente y del IRS.

Los contribuyentes estiman que se ahorran un 48% al usar este proceso en vez del audito tradicional; el Servicio estima ahorros de un 30%. En una escala del 1 al 5, los contribuyentes reportan un nivel general de satisfacción con el programa de 4.7 y 4.6 para la probabilidad de recomendar el proceso a otros.

Existe una cuota de \$50,000 para los usuarios para participar en el programa. La Oficina de los Estados Unidos de Administración y Presupuesto requiere una cuota de usuario sobre los beneficios especiales más allá de aquellos recibidos por el público en general. Cualquier contribuyente bajo la jurisdicción de LMSB puede solicitar un PFA.

Los problemas elegibles son basados en hechos y regidos por una ley bien establecida. Los PFA pueden cubrir el año fiscal en curso y hasta cuatro años fiscales futuros, pero la transacción debe ser completa. También pueden usarse para determinar la metodología apropiada para determinar las consecuencias fiscales que afectarán los años fiscales futuros.

Los problemas más comunes son acciones sin valor / deudas malas, crédito por investigación, estudios de segregación de costos, y enajenación o adquisición de una subsidiaria. Recientemente hemos recibido varios sobre deducción de costos de arreglos de pago, multas y sanciones.

Durante el año calendario 2008, LMSB recibió 32 solicitudes, aceptó 20, y completó acuerdos de cierre en 19. Desde el inicio del programa en 2001, LMSB ha recibido 329 solicitudes, aceptó 212, y cerró 154 con un acuerdo.

El contribuyente paga la cuota de \$50.000 solamente si su problema es aceptado para un PFA. El tiempo total para completar un PFA fue 406 días en el año calendario 2008.

El participar en este programa quita el problema de la mesa en el evento de un auditorio y a veces elimina por completo la necesidad de un auditorio. Esta es otra forma más de lograr la certidumbre más pronto mediante una transparencia aumentada.

### **Arreglo de Pago Rápido**

El programa de Arreglo de Pago Rápido (FTS por sus siglas en inglés) ofrece un abordaje generado por el cliente para resolver las disputas fiscales en la etapa más temprana posible en el proceso de fiscalización. LMSB hizo permanente este proceso en 2003.

FTS le da a LMSB y a los contribuyentes una oportunidad para mediar sus disputas con la actuación de un Funcionario de Apelaciones como parte neutral. Es un esfuerzo en colaboración que involucra al contribuyente, LMSB y Apelaciones, donde las tres partes deben estar de acuerdo antes de implementar una resolución propuesta. El proceso total toma un tiempo significativamente menor que el proceso tradicional de Apelaciones y puede reducir la carga general para el contribuyente por hasta dos años.

Este programa está diseñado para:

- Proporcionar una revisión independiente por parte de Apelaciones de la disputa en un entorno donde todas las partes de la disputa tengan una "voz" en el proceso de resolución de la disputa;
- Usar las destrezas de mediación y la autoridad delegada de arreglo de pago de Apelaciones; y
- Reducir la longitud de la experiencia general del contribuyente con el IRS.

El Arreglo de Pago Rápido proporciona una serie de beneficios para el contribuyente:

- Una solicitud de una página;
- Consideración de los peligros del litigio;
- Una respuesta dentro 120 días para los casos de Empresas Grandes y Medianas (LMSB);
- Ningún interés 'caliente' bajo IRC 6621;
- Una opción de retirarse del proceso en cualquier momento;
- Retención de todos los derechos tradicionales de apelación;
- Una experiencia con el IRS significativamente más corto;
- Solo un cálculo de impuestos

El solicitar un Arreglo de Pago Rápido es rápido con una solicitud de una sola página. Una vez que el caso es aceptado en el programa FTS, un funcionario de Apelaciones actúa como facilitador para llegar a y ejecutar una resolución o un arreglo de pago que sea mutuamente aceptable para todas las partes.

### **SEGUNDA PRIORIDAD: Globalización**

Uno de los objetivos en el Plan Estratégico 2009-2013 del IRS es cumplir con los desafíos de la administración tributaria internacional. Para lograr este objetivo, LMSB ha identificado cuatro estrategias:

- Ampliar los conocimientos y conciencia de los empleados sobre problemas fiscales internacionales;
- Desarrollar profundas experiencias y capacidades en áreas claves de problemas internacionales;
- Acentuar la coordinación con socios en tratados y organizaciones internacionales;
- Atacar agresivamente las áreas de riesgo significativo.

Expandir los Conocimientos y Conciencia de los Empleados – Apalancando la Experiencia Internacional

El apalancar la experiencia y conciencia internacional es una parte clave de la estrategia del IRS para cumplir efectivamente con los desafíos que implica la rápida globalización a la administración tributaria. Los principales pasos que se visualizan para mejorar la experiencia y conciencia internacional incluyen:

- Aumentar la conciencia internacional de los gerentes y agentes locales de LMSB;
- Realignar a los fiscalizadores internacionales para que estén más directamente acordes con la industria y la geografía que atienden, para abordar de mejor forma los problemas de alto riesgo;
- Fortalecer los procesos para identificar problemas internacionales emergentes y de alto riesgo.
- Colectivamente, estos pasos están posicionando a LMSB para lograr el impacto de cumplimiento de la globalización situando la experiencia donde se necesita, aumentando la experiencia y conciencia a lo largo de la fuerza laboral, y mejorando los procesos para identificar y resolver los problemas internacionales de cumplimiento.

Desarrollar Experiencias y Capacidades Profundas en Áreas Clave Problema internacionales

Un área internacional clave es los precios de transferencia. Dos Asesores Senior actualmente lideran un esfuerzo para mejorar la forma en LMSB maneja los precios de transferencia. Actualmente existe un Consejo de Transferencia de Precios – un grupo de ejecutivos provenientes de LMSB y de Asesoría Legal quienes proporcionan supervisión y orientación estratégica sobre como manejar los precios de transferencia. El Centro de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales recientemente expandió su enfoque para incluir los precios de transferencia. En 2009 LMSB comenzó una extensa iniciativa de contratación para Tratados Fiscales y el Campo ha sido exitoso en la contratación de personas con substancial experiencia en precios de transferencia en el sector privado.

#### Acentuar la Coordinación con Socios en Tratados y Organizaciones Internacionales

Uno de los principales enfoques este último año ha sido el mejorar los procesos y la calidad de los datos dados y recibidos bajo las disposiciones de Intercambio de Información. Ha habido muchas noticias en los medios sobre las negociaciones con Luxemburgo, Liechtenstein, Suiza, Turcos y Caicos y Gibraltar, LMSB es un participante activo en el Grupo de Trabajo No. 8 sobre Elusión y Evasión Fiscal de la OCDE que se ha estado enfocando primordialmente en el intercambio de información.

LMSB ha suscrito acuerdos con Alemania y Bélgica (que entraron en vigencia en diciembre de 2007) sobre la implementación del proceso de Arbitraje Obligatorio y las Directivas Operativas de la Junta. Se están llevando a cabo negociaciones con Canadá.

Ejecutivos de Asesoría Legal y LSMB y miembros de la alta gerencia asistieron a reuniones sobre Personas naturales con Elevado Patrimonio Neto (HNWI por sus siglas en inglés), Intercambio de Información (Grupo de Trabajo No. 8), Planificación Fiscal Agresiva, Vehículos de Inversión Colectiva (CIV por sus siglas en inglés), y el Convenio OCDE / Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

LMSB está realineando a los Analistas de la Autoridad Competente de acuerdo con los cuatro grandes grupos de la industria de LMSB. La gestión de las relaciones con socios individuales en los tratados será la responsabilidad de los Gerentes Senior.

LMSB fue el anfitrión en la Reunión de la Iniciativa de los Siete Países sobre Paraísos Fiscales llevada a cabo del 3 al 5 de marzo de 2009 en Washington, D.C. y participa en conferencias telefónicas trimestrales para asegurarse que las tareas estén avanzando hacia su conclusión en los tiempos acordados.

Nuestro trabajo con Socios en Tratados y Organizaciones Internacionales está llevando a una detección más temprana de los riesgos emergentes y nos ayuda a idear estrategias para gestionar y reducir esos riesgos de cumplimiento con nuestras leyes y regulaciones.

### **Atacar Agresivamente las Áreas de Riesgo Significativo**

Anteriormente en este documento se encuentra una discusión detallada sobre el Escalonamiento como una forma de abordar la Gestión de Problemas. Varios de los problemas de Escalón 1 tienen un tema claramente internacional que refleja los esfuerzos organizacionales de LMSB para identificar riesgos significativos de cumplimiento e implementar estrategias para gestionar y reducir riesgos asociados con la actividad transfronteriza. Los problemas siguen:

- Estrategias de Salida del Capítulo 936
- Repatriación de Ganancias Extranjeras
- Generadores de Crédito Fiscal Extranjero
- Transferencia de Intangibles / Convenios de Ultramar para Evitar la Doble Imposición (Offshore Cost Sharing)
- Agentes de Retención de los EE.UU. - §1441: Presentación de Informes y Retención sobre la Renta FDAP de Fuente de EE.UU.
- Transacciones de Instrumentos Híbridos Internacionales

### **TERCERA PRIORIDAD: Fortalecimiento de los Conocimientos Especializados**

#### **Liderazgo**

Aproximadamente la mitad de los líderes actuales de las LMSB (la generación del boom de la natalidad) será elegible para jubilarse en el año 2010. Aunque la mayoría de ellos ha indicado que no planean jubilarse inmediatamente, LMSB podrían enfrentarse a serios desafíos si no han planes para los líderes de la siguiente generación. Para avanzar como una organización de clase mundial, LMSB requieren líderes con la experiencia y el conocimiento para satisfacer los desafíos a los que se enfrenta y ha comenzado a identificar, desarrollo, desplegar y retener a los actuales y futuros gerentes.

LMSB ha iniciado un proceso de Revisión de Sucesión de Liderazgo (LSR, por sus siglas en inglés). El proceso LSR es una herramienta que apoya en todos los aspectos de la planificación de la sucesión de liderazgo. Los resultados del proceso incluyen:

- Identificación del talento de liderazgo y posiciones críticas;
- Desarrollo de sucesores potenciales;
- Concentración de recursos.

La Planificación de la Sucesión es un esfuerzo por asegurar la permanencia efectiva y continua del Servicio al establecer disposiciones para el desarrollo de líderes y el reemplazo de personal clave en la medida en que se jubilan. Es un esfuerzo deliberado y sistemático asegurar la continuidad del liderazgo, retener a personal clave y preservar el capital del conocimiento en la organización.

El Proceso de Desarrollo del Liderazgo de LMSB fue creado junto con el Programa de Planificación de la Sucesión. El proceso inicia con el Programa de Aspirante a Gerente de Equipo y se extiende al Gerente Senior y los Programas de Preparación de Ejecutivos.

El Desarrollo del Liderazgo de LMSB es un proceso estructurado continuo que desarrolla líderes y apoya una estrategia de liderazgo en todo el Servicio. Ayuda a individuos desarrollar las competencias requeridas para cumplir con la misión de la LMSB y para socializar la visión. El proceso involucra la selección de líderes innovadores y su desarrollo a través de planificación, aplicación, evaluación y retroalimentación.

El propósito del Proceso de Desarrollo del Liderazgo de la LMSB es proporcionar una estrategia integral y un enfoque administrado por una unidad de supervisión central para prevenir la duplicación de esfuerzos en los diferentes segmentos de la industria y para hacer mejor uso de los recursos. La unidad central es la Junta de Revisión de Desempeño de la LMSB fiscaliza el Proceso de Desarrollo del Liderazgo LMSB.

Los líderes de la LMSB reciben toda la capacitación básica proporcionada a todos los gerentes en el IRS y algunos de ellos personalizados para las situaciones especiales en la LMSB. Existe un plan de estudio específico para la gerencia de primera línea, gerentes de departamento y gerentes generales y ejecutivos. Además, la LMSB participa en una serie de programas dirigidos a desarrollar las destrezas de liderazgo para aquellos que aspiran a ser gerentes, como los programas de preparación para el gerente del Equipo de Aspirantes y el Gerente General y los Ejecutivos.

### **Aspectos Técnicos**

Cada año, la LMSB ofrece capacitación técnica y oportunidades para obtener créditos para la Educación Profesional Continua (Continuing Professional Education, CPE, por sus siglas en inglés) requeridos por los Contadores Públicos Autorizados y los abogados. Los empleados seleccionan de una amplia variedad de cursos técnicos entregados a través de varios medios incluyendo video en tiempo real en la Internet, DVD de autoestudio, capacitación interactiva en línea y presencial.

La LMSB también desarrolla capacitación especializada para satisfacer las necesidades de grupos particulares de empleados. Por ejemplo, en el AF09 había una iniciativa de contratación que atrajo a cientos de personas nuevas al Servicio. Para cumplir con este desafío, el departamento de Aprendizaje y Educación desarrolló un programa de Orientación para Empleados Nuevos entregado a través de vídeo en tiempo real en la Internet y DVD. Para cumplir con los desafíos de la globalización, hay una iniciativa denominada “Apalancamiento de Conocimientos Especializados Internacionales” el cual proporciona capacitación de creación de consciencia sobre una variedad de programas de la administración tributaria internacional.

#### **CUARTA PRIORIDAD: Tecnología de Apalancamiento**

La LMSB está avanzando hacia el aumento de su habilidad para capturar efectivamente, compartir y vincular datos con otras fuentes de datos internos y externos del IRS. Este esfuerzo de tecnología aumentado permitirá que se distribuyan datos de manera dinámica y en colaboración. Finalmente, el enfoque dirigido por los datos le permitirá al IRS reducir la brecha tributaria y mejorar el servicio al contribuyente. Recientemente el IRS y LMSB han realizado algunos avances en el área del apalancamiento de la tecnología.

**Audífonos con Bluetooth para Negocio Oficial** -- A los empleados se les permite utilizar los audífonos Bluetooth de propiedad personal y del gobierno para realizar el negocio del Servicio.

**Modernized e-File (MeF) (Archivos electrónicos modernizados)** -- Se utilizan como parte del proceso de evaluación del riesgo y proporciona la identificación temprana de riesgo y de problemas y por lo tanto debe mejorar la selección de la declaración. En la medida en que más contribuyentes presentan electrónicamente sus declaraciones, la LMSB tiene un aumento en la habilidad para utilizar métodos para el análisis de datos para identificar las declaraciones que tienen un mayor potencial de incumplimiento.

**Sistema de Captura de Datos (DCS, por sus siglas en inglés)** -- Algunos contribuyentes LMSB deben presentar electrónicamente sus declaraciones de impuestos. Para estas declaraciones, SDC es un método alternativo para la extracción de que permite la manipulación de datos.

**Selección y Clasificación de la Carga de Trabajo (SWC, por sus siglas en inglés)** – La LMSB ha trabajado consistentemente en el aumento de su metodología de clasificación electrónica para la sección de declaraciones. SWC es un programa de dos partes que le permitirá la LMSB utilizar los datos que han sido recabados a través de MeF y DCS para mejorar la metodología de clasificación al probar las declaraciones con mayor riesgo de fiscalización.

**Sistema de Clasificación Electrónica LMSB (LECS, por sus siglas en inglés)** – El LECS es un sistema de base de datos que contienen todas las declaraciones disponibles para clasificación. El concepto es permitir a los clasificadores realizar efectivamente la clasificación remota de declaraciones corporativas y de asociaciones. El LECS proporcionará un proceso de clasificación proactivo y de calidad para integrar el mismo con las plataformas de entrega existentes.

**Red de Imagen de Papel (PIN, por sus siglas en inglés)** – PIN es un proyecto de la LMSB donde se ha entrado en asociación con la División de Salarios e Inversión (W&I) y Estadísticas sobre Rentas (SOI) de Cincinnati. Involucra el escaneo de un gran volumen de casos de refugios fiscales para apoyar a nivel nacional fiscalizaciones de inversionistas. Originalmente se enfocó en un refugio fiscal específico, se ha ampliado a incluir otros refugios y proporcionar un repositorio de datos para fiscalizaciones de refugios y gestores.

**Portal de Usuario del Empleado (EUP, por sus siglas en inglés)** – El EUP proporciona agentes de campo con acceso a declaraciones presentadas electrónicamente antes de que estén disponibles en la Red de Imágenes de LMSB (LIN). El EUP se llena inmediatamente con los datos de la declaración, incluyendo adjuntos, a la aceptación de la presentación MeF.

**Puerta de Enlace (Gateway) de Información del Contribuyente (TIG, por sus siglas en inglés)** – El TIG es una herramienta para desarrollar casos para los auditores de campo de la LMSB para ayudarlos con la identificación del problema. Proporciona informes de desarrollo de caso analítico. Los informes de TIG se solicitan a través del gerente del equipo y pueden incluir muchas opciones de la disponibilidad de presentación de informes.

**Herramienta de análisis de Vínculo yK1**– yK1 es una herramienta de un prototipo de software interactivo y una base de datos desarrollada y mantenida por las Oficinas Principales de Investigación del IRS. Los datos yK1 de empresas, declaraciones de retenciones fiscales procedentes del extranjero y mostrar visualmente relaciones de declaraciones de personas naturales con rentas altas y el flujo de renta/pérdida entre pagadores y acreedores.

**Convertidor de Datos de Archivos Electrónicos Modernizados CAS (anteriormente Visor XML)** – En marzo de 2007, el Programa de Especialista de Audito Computarizado (CAS, por sus siglas en inglés) lanzó una aplicación que permitió a los Agentes de Ingresos convertir los datos de la declaración de impuesto corporativa del Año Fiscal 2005 MeF en hojas de cálculo electrónico de Excel. La aplicación (anteriormente conocida como Visor MeF LMSB) ha sido actualizada para manejar datos corporativos MeF

presentados para los años fiscales 2005 y 2006, permitir datos para que ambos periodos sean importados y para convertir a hojas de datos electrónicos comparativos de Excel. El Convertidor XML MeF es una arreglo temporal para acceder las declaraciones presentadas electrónicas hasta que un visor más permanente de datos MeF sea funcional en el futuro.

**Sistema de Imágenes de Correspondencia (CIS, por sus siglas en inglés)**

– En el año 2008, iniciamos a escanear los reclamos de impuestos de LMSB en papel y 170 páginas o menos serán escaneadas en el CIS. Posteriormente se triturarán los documentos del reclamo original y la información de apoyo. Los equipos de fiscalización en el campo aún recibirán copias en papel de los reclamos. Sin embargo, estas copias no tendrán una fecha de recibo impresa en original pero se mostrará como parte de la imagen.

**Redes de Imágenes LMSB (LIN, por sus siglas en inglés)**

– La Red de Imágenes LMSB (LIN) es el principal método de entrega de la carga de trabajo de LMSB. LIN suministra una entrega justo a tiempo en el campo. Este proceso es la siguiente generación de escaneo de documentos y representa un cambio de raíz en la manera en que hacemos negocios.

### **3. LA INCLUSIÓN DE GRANDES PERSONAS NATURALES**

El diseño original para la LMSB no incluyó específicamente a las personas naturales, aunque la Oficina del Comisionado Internacional Suplente si trabajó con individuos que tenía problemas de tratados de tributación. Desde el inicio del AF07, la LMSB también ha incluido a personas naturales cubiertas por la oficina de Cumplimiento de Residentes Extranjeros. Estos contribuyentes internacionales, con diferentes niveles de patrimonio y renta, incluyen:

- Ciudadanos y residentes permanentes legales de EE.UU. quienes residen en otros países o territorios de los EE.UU. (Puerto Rico, Islas Vírgenes de EE.UU., Guam, Samoa Americana, Islas Mariana del Norte);
- Extranjeros residentes y no residentes de los EE.UU.;
- Ciudadanos de EE.UU. quienes han renunciado a su ciudadanía.

#### **Estrategia de Cumplimiento Ejecutivo Empresarial**

Hace varios años, la LMSB inició una Estrategia de Cumplimiento Ejecutivo Empresarial. La inspección de las declaraciones de oficiales corporativos como parte de las fiscalizaciones del impuesto corporativo es una práctica de cumplimiento que ha estado vigente por muchos años y en la cual se está enfocando el IRS para resolver tendencias actuales de incumplimiento. Cuando el IRS examina una empresa grande o mediana, también inspecciona las declaraciones de impuestos presentadas por los altos ejecutivos y los

ejecutivos claves de la empresa para determinar si hay compensación ejecutiva u otros problemas (como refugios fiscales) que requieran fiscalización. En apoyo a la prioridad de cumplimiento del IRS que involucra a personas naturales con patrimonios altos, el IRS continúa enfatizando la importancia de inspeccionar las declaraciones de oficiales corporativos. Los temas inspeccionados en la declaración se enfocan en, pero no están limitados a:

- Opción de compra de acciones /Acciones Fantasma
- Compensación Diferida No Calificada
- Asociaciones Limitadas Familiares
- Beneficios extrasalariales
- Limitaciones sobre la compensación deducible
- Indemnización en caso de despido
- Seguro de vida de ejecutivo clave con valores de rescate compartidos

Este enfoque es un componente clave de la estrategia del IRS para asegurar el cumplimiento tributario por parte de aquellos contribuyentes con ingresos altos. La LMSB recientemente celebró una reunión con los actores estratégicos externos y aprendió que las personas naturales con ingresos altos se comportan más como organizaciones multinacionales que como típicas personas naturales.

### **La Estrategia de Patrimonio Alto / Ingresos altos del IRS**

La LMSB participa en un equipo formado para desarrollar estrategias para resolver los problemas de cumplimiento en la población de patrimonio alto / ingresos altos. El equipo está analizando las características de esta población para identificar problemas de brechas y desarrollar técnicas para asistir a los auditores en la solución de problemas que son comunes a los contribuyentes de ingresos altos. Además, el Centro de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales reciente adicionó este grupo de contribuyentes como un área de enfoque para su trabajo.

El interés en este segmento de contribuyentes está aumentando alrededor del mundo. Muchos países ya incluyen a las personas naturales con patrimonio alto / ingresos altos como parte de sus organizaciones de grandes contribuyentes. El Foro de la OCDE sobre administración tributaria recientemente publicó un estudio, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance. El interés de los miembros de la OCDE en esta área data de la reunión de enero de 2008 en Ciudad del Cabo, Sudáfrica cuando el Comunicado de la Ciudad del Cabo detalló un enfoque en este sector.

#### **4. EL PERFIL DEL RECURSO HUMANO: PODER, JURISDICCIÓN, ESTRUCTURA Y PERFIL**

La LMSB tiene un fuerte equipo de liderazgo ejecutivo de alto nivel – el Comisionado de LMSB, Comisionado Suplente (Internacional) y el Comisionado Suplente (Operaciones). Hay 13 ejecutivos adicionales proporcionándoles apoyo directo. El contribuyente que se enfrenta a los empleados del LMSB están organizados alrededor de industrias específicas y apoyados por equipos de especialistas.

**Comunicaciones, Tecnología y Medios** son responsables de la administración tributaria federal para más de 15,000 empresas de telecomunicaciones, desarrollo de software/hardware, retransmisión, publicación, franquicias deportivas, hoteles, juegos de suerte y azar y demás empresas de entretenimiento y recreación. Estas industrias están experimentando un crecimiento extremadamente alto y una significativa convergencia de la industria.

**Servicios Financieros** sirve a los contribuyentes involucrados en la banca comercial, ahorros y préstamos, seguro de vida, propiedad y seguros de accidentes, valores y agrupaciones privadas de capital incluyendo fondos privados de cobertura y patrimonio privado. Esta industria tiene más de 59,000 contribuyentes. Hay una consolidación diseminada a lo largo de la industria de los servicios financieros y un gran crecimiento debido a la expansión internacional. Este grupo también lidera el Programa de Gestión Fiscal de Refugios de la LMSB y el Intermediario Calificado y el Programa del Agente Retención de los Estado Unidos.

**Manufactura pesada y transporte** estos contribuyentes están involucrados en el transporte aéreo ferrocarriles, aeroespacial, vehículos a motor, conducción de camiones, embarque y bienes raíces. Hay 41,500 contribuyentes. Estos contribuyentes realizan una variedad de procesos de producción como la manufactura de equipo industrial y vehículos de transporte y productos secundarios y servicio relacionado con su uso o mantenimiento. También están incluidos los vendedores de productos al por mayor y al detal de estos bienes acabados.

**Recursos Naturales y Construcción** proporciona servicios integrales de administración tributaria a más de 17,000 empresas de la industria petrolera y de gas, minera, servicios públicos, forestal, químicos, gestión de desechos y construcción.

**Minoristas, Alimentos, Farmacéutica y Asistencia Médica para la Salud** consiste de contribuyentes relacionados con la industria de los alimentos y bebidas, al detal, productos farmacéuticos, productos de consumo agrícolas,

farmacias y de la salud. Hay aproximadamente 18,300 contribuyentes en este grupo.

**Especialistas de campo** tienen cinco programas de especialidad que incluyen: Especialistas de Auditoría Informática, Economistas, Impuesto de Empleo, Ingeniería y Productos Financieros. Estos especialistas realizan fiscalizaciones específicas al problema y proporcionan apoyo técnico y conocimiento especializado sobre derecho fiscal a cinco grupos de la industria y a otras divisiones operativas del IRS. Esta organización personaliza el apoyo que proporciona de acuerdo con planes actuales de los programas, iniciativas y productos o servicios solicitados de la división.

La LMSB tiene más de 6,000 empleados en 331 oficinas:

- 670 gerentes
- 4,065 Agentes de Ingresos y demás profesionales
- 1,265 empleados en otras series

El personal profesional incluye: economistas, ingenieros, especialistas de productos financieros, agentes de ingresos, fiscalizadores internacionales y analistas de autoridad competente. Muchos tienen maestrías en derecho, contabilidad y economía y experiencia sustancial en el sector privado. Generalmente, su compensación es en un extremo más alto de la escala de pago salarial.

En el año 2009 la LMSB, junto con todo el IRS, inició una gran iniciativa de contratación que continuará hasta el año 2010.

## 5. AYUDA AL CONTRIBUYENTE

Los contribuyentes de la LMSB son bastante sofisticados y generalmente trabajan con el IRS a través de empresas contables o bufetes de abogados o su personal legal y contable interno y como resultado de esto no requieren el tipo de servicio de persona a persona que generalmente se utiliza en la asistencia al contribuyente. Pero esto no significa que la LMSB no ofrece asistencia a sus contribuyentes, sino que más bien toma una forma muy diferente.

La LMSB tiene una presencia fuerte en [irs.gov](http://irs.gov). Aquí los contribuyentes podrán encontrar discusiones sobre temas técnicos, vínculos a copias completas de tratados tributarios, discusiones de los diferentes Problemas Escalonados, copias del Manual de Rentas Internas y otros ítemes que pudiesen ser de interés para ellos.

La División de Presentación Previa y Orientación Técnica de la LMSB proporciona servicio de alta calidad a clientes internos y externos en las áreas de Actividades de Presentación Previa y Orientación Técnica. Estas incluyen los programas de gestión de problemas que se discutieron antes: estrategia de enfoque de programas escalonados, proceso de seguridad de cumplimiento y acuerdos de presentación previa.

Además, la LMSB estableció recientemente un Enlace con los Actores Estratégicos que se enfoca en la gestión de la relación de la LMSB con varios grupos de actores estratégicos externos claves, como el Instituto Ejecutivo de Tesorería, el Colegio de Abogados de los Estados Unidos, el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de Estados Unidos y el Instituto de Maquinaria y Productos Aplicados.

## **6. RESUMEN / CIERRE**

Cuando inició la LMSB en el año 2000 como parte del IRS reestructurado, sus procesos de negocios estaban firmemente arraigados en la tradición. Las actividades de cumplimiento eran, esencialmente una función de la realización de fiscalizaciones profundas, que consumían tiempo y trabajo intenso que típicamente iniciaba unos cuantos años después de la presentación y tomaba aproximadamente cinco años en completar, algunas veces en un ambiente muy hostil. Nuestros procesos no involucraban adecuadamente nuestros actores estratégicos en el cumplimiento del proceso de resolución. Además, nuestros procesos para identificar las tendencias del cumplimiento tributario y problemas de riesgo alto eran antiguos y carecían de alineación con los requerimientos contables de los estados financieros.

Este enfoque podría haber funcionado en el pasado, pero el ambiente de la tributación empresarial comenzó a cambiar a una velocidad mayor que nuestras capacidades internas. La complejidad de la ley fiscal, la rápida globalización de negocios y el aumento en la competitividad conllevaron a estructuras creativas y agresivas y transacciones que nos obligaban a nosotros, otras agencias regulatorias y la comunidad fiscal para reevaluar nuestros enfoques al cumplimiento y la administración tributaria.

A través de los diferentes programas y enfoques descritos en este trabajo, la LMSB ha ganado excelentes márgenes en sus esfuerzos por aumentar la satisfacción del cliente y mejorar la productividad a través de la búsqueda de una pronta certeza y un aumento en la transparencia.

- La Satisfacción al Cliente para contribuyentes IC para el AF 2008 79% y 78% para contribuyentes CIC;

- En el AF 2008, los auditores de la LMSB recomendó un impuesto adicional de \$30.7 mil millones para todas las fiscalizaciones de la LMSB y el ingreso de aplicación de la LMSB fue de \$15.9 mil millones;
- El tiempo cíclico continua reduciéndose de 40.4 meses en el AF05 a 32.1 meses en el AF08;
- La LMSB continuará desarrollando un fuerte equipo de liderazgo y fortalecerá sus conocimientos técnicos especializados con un reclutamiento, capacitación y planificación de la sucesión enfocada, como estrategia fundamental de la LMSB;
- La LMSB espera continuar logrando el cumplimiento de los objetivos del plan al utilizar las estrategias para la gestión de problemas y procesos en la medida en que amplia y apalanca el uso de la tecnología;
- Finalmente, la LMSB continuará mejorando su enfoque en la globalización a través de una variedad de enfoques. Todo esto para establecer las bases para el futuro.

#### **Fuentes / Citas**

- <sup>1</sup> Departamento del Tesoro, Servicio de Impuestos Internos. IRS Organization Blueprint, Document 11052 (Rev. 4-2000), pp. 1-9 a 1-14.
- <sup>2</sup> Comité de Finanzas del Senado de EE.UU. Audiencias sobre la Reestructuración del IRS, p. 20.
- <sup>3</sup> Departamento del Tesoro, Servicio de Impuestos Internos. Modernizing America's Tax Agency, Publication 3349 (Rev. 1-2000), p. 35.
- <sup>4</sup> Departamento del Tesoro, Servicio de Impuestos Internos. IRS Organization Blueprint, Document 11052 (Rev. 4-2000), p. 4-1.
- <sup>5</sup> Departamento del Tesoro, Servicio de Impuestos Internos. Modernizing America's Tax Agency, Publication 3349 (Rev. 1-2000), p. 37.
- <sup>6</sup> Departamento del Tesoro, Servicio de Impuestos Internos. IRS Organization Blueprint, Document 11052 (Rev. 4-2000), p. 4-7.

### **TEMA 3**

#### **HERRAMIENTAS DE GESTIÓN Y ASPECTOS DEL CONTEXTO RELEVANTES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

*Ponencia*

*Tema 3*

## **HERRAMIENTAS DE GESTIÓN Y ASPECTOS DEL CONTEXTO RELEVANTES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Andrew Reed**

Comisionado Asistente  
Oficina de Tributación Australiana  
(Australia)

*SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Nuestra declaración estratégica.- 3. Estructura organizacional.- 4. Planificación y presentación de informes.- 5. Gobernabilidad.- 6. Medición de nuestra eficacia.- 7. Cómo usamos la intranet.- 8. Cooperación internacional*

### **1. INTRODUCCIÓN**

Me han solicitado que les hable en el día de hoy sobre el uso que hace Australia de las herramientas y técnicas de administración como una base para el fortalecimiento de su administración tributaria. Nuestra jornada ha sido larga - estamos aproximándonos a nuestro Centenario - y reconocemos que es un recorrido interminable. Debemos continuar anticipándonos y responder a los retos y oportunidades que enfrentan las administraciones fiscales. Y nunca dejaremos de aprender de otras administraciones fiscales, inclusive por medio de foros como éste.

Mi presentación estará enfocada en la cosas que vemos cómo algunos de los apoyos para establecer una buena administración - nuestro plan estratégico, cómo nos organizamos, nuestro marco de planificación y presentación de informes y nuestros acuerdos de gobernabilidad.

## **2. NUESTRA DECLARACIÓN ESTRATÉGICA**

En el corazón de nuestra administración fiscal se encuentra su declaración estratégica. Nuestra declaración estratégica abarca los años 2006 a 2010 y en cierto sentido, se está haciendo vieja. Sin embargo, nos ha servido bien. Lanzaremos nuestra declaración estratégica del 2010 al 2015 a principios del año entrante.

En primer lugar, permítanme cubrir rápidamente los elementos clave de nuestra declaración estratégica.

### **Nuestra misión - Por qué Existimos**

Nuestra misión consiste en el manejo y formación eficaz de los sistemas administrativos que apoyan y financian los servicios para los australianos. A esto le llamamos, nuestro compromiso con el gobierno.

La calidad de vida de la cual disfrutamos los australianos se debe a un sinnúmero de bienes y servicios financiados por el gobierno. La salud, la educación, la seguridad social y tantos otros aspectos importantes de nuestra sociedad reciben el apoyo de los ingresos que se recaudan a través del pago de impuestos. El sistema tributario también se usa para hacer efectiva la política económica y social.

### **Nuestra Visión - Qué Queremos Ser**

Nuestra visión es trabajar junto con la comunidad en la administración justa y gestión eficaz del sistema tributario para agregarle valor a nuestra nación. Éste es nuestro anhelo.

Nuestra visión es tener un sistema fiscal que le pertenezca a la comunidad - y seguiremos trabajando con la comunidad en el cuidado y la administración de su sistema fiscal.

### **Nuestro Enfoque Estratégico**

Nuestro enfoque estratégico consiste en optimizar el cumplimiento voluntario y hacer pagos conforme a la ley, en forma tal que crezca la confianza de la comunidad. Éste es el propósito de nuestro negocio.

"Optimizar" no significa corretear hasta el último dólar de ingreso, sino tomar decisiones inteligentes sobre dónde aplicar nuestros recursos para crear un ambiente que promueva el cumplimiento de las leyes fiscales.

La realización de pagos se refiere a los beneficios y los reembolsos que administramos. Esto incluye el ingreso fiscal y las devoluciones de GST, subsidio al consumo y transferencias de garantías de jubilación.

Cuando se trabaja de conformidad con la ley, se reconoce que las leyes que administramos determinan qué contribuyentes le deben a la comunidad y qué la comunidad les debe a ellos.

Necesitamos crear la confianza de la comunidad para tener un sistema tributario justo, eficiente y sostenible. Esto guía la forma como realizamos nuestro trabajo, las decisiones administrativas que tomamos, si los sistemas son amigables al usuario, la equidad de estos enfoques y el profesionalismo de nuestras relaciones con los contribuyentes y sus agentes.

### **¿Y Qué Hay de la Recaudación de Impuestos?**

Me gustaría hacer una pausa aquí para enfatizar un punto importante. Si usted lee nuestra declaración estratégica, no encontrará una referencia a la recaudación fiscal. Usted más bien verá un énfasis en la creación de un ambiente que promueve altos niveles de cumplimiento.

El punto es que la cantidad de impuesto realmente constituye una preocupación para Hacienda Pública y Gobierno. Esto se debe a que son las disposiciones políticas de la ley, las que son los principales determinantes de la cantidad de impuesto que se recauda.

Sí, nosotros tenemos la responsabilidad de apoyar a los contribuyentes honestos al tener estrategias establecidas para el cumplimiento eficaz, pero esto se da más desde la perspectiva de promover un campo de igualdad de condiciones y fomentar altos niveles de cumplimiento voluntario que de la recaudación directa de los impuestos. Nuestro mandato es solamente con respecto a las responsabilidades (y beneficios) dispuestos de conformidad con la ley.

Estamos listos para cumplir con ese mandato. Tenemos una estrecha relación con Hacienda Pública quien a menudo nos permite tener una buena comprensión del objetivo de la política de las disposiciones legislativas (particularmente nuevas medidas). Existe una necesidad inherente de aplicar la ley tributaria en el curso de nuestras actividades y responsabilidades, y tenemos destrezas de interpretación técnica tributaria de larga data.

## **Nuestros Valores**

Los valores sólidos crean confianza y aumentan la confianza de la comunidad en la administración de nuestro sistema tributario. Constituyen un componente final, pero crucial de nuestra declaración estratégica.

Somos afortunados en tener una cultura fiscal y de cumplimiento donde la gran mayoría de los australianos, muchos apoyados por sus agentes, cumplen voluntariamente con sus obligaciones fiscales - pero esto no es ningún accidente.

Al inculcarles valores clave a nuestra administración, prestación de servicio y el trato a los contribuyentes, hemos ayudado a promover altos niveles de confianza comunitaria en nosotros.

### **Nuestros valores son:**

- Ser justos y profesionales
- Aplicar el estado de derecho
- Apoyar a los contribuyentes para que hagan lo correcto y ser justos pero firmes con aquellos que no lo hacen
- Estar anuentes a consultas, ser colaboradores y estar deseosos de codiseñar
- Ser abiertos y estar dispuestos a rendir cuentas
- Responder a los retos y oportunidades

En muchos sentidos estos valores son la representación diaria de nuestro objetivo estratégico. Se han hecho parte de la estructura de la organización. El liderazgo en esta área claramente ha venido de arriba. Nuestro comisionado actual, Michael D'Ascenzo, ha asumido el liderazgo a título personal en la articulación de estos valores principales y su promoción tanto dentro, como fuera de la organización. De hecho, sería raro para mí tener una conversación con el comisionado o leer algo que él ha escrito sin ver muchas referencias directas e indirectas a nuestros valores. Y nosotros ciertamente hemos visto que ellos también nos han servido bien en la administración de nuestro sistema tributario durante la recesión económica.

## **3. ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL**

La forma en la que la administración tributaria se organiza para desarrollar su estrategia es otro componente clave de nuestros acuerdos administrativos. Si existe una observación que podemos hacer de casi cien años de experiencia es que las estructuras organizacionales cambiarán para siempre a medida que nos adaptamos a los retos y oportunidades.

A un nivel más alto, la Oficina de Impuestos está organizada en cinco subunidades de organización que nosotros llamamos subplanes:

- Operaciones
- Cumplimiento
- Ley
- Gente y lugar
- Soluciones empresariales y tecnología

Esta estructura de alto nivel enfatiza que ha habido un cambio general en los arreglos estructurales del criterio de "tipo de impuesto" a "función" o "segmento de contribuyente". Sin embargo, vale la pena notar que usted encontrará muchos elementos de los tres criterios a medida que usted sondea las unidades de organización de los niveles inferiores de la Oficina de Impuestos.

Es probable que las estructuras no funcionales lleven a la duplicación e ineficiencias, y el hecho de no tener estrategias integradas reduce significativamente la eficacia de la organización. Lo ideal sería obtener las eficiencias potenciales mientras se retiene el enfoque externo de los contribuyentes y la eficacia de estrategias integrales y flexibles. Por ejemplo, en la Oficina de Impuestos estamos avanzando con enfoques dirigidos a todas las empresas (donde eso tenga sentido) y reteniendo la diferenciación implícita en nuestro Modelo de Cumplimiento. La eliminación de la mentalidad de "silo" siempre que sea posible es crucial para responder a los retos y oportunidades. La estructura deberá responder a la estrategia, y no al contrario.

También existe una tendencia emergente hacia la creación de unidades operacionales especializadas o dedicadas, tales como los centros de llamadas nacionales y centros de procesamiento de datos, que racionalizan el tamaño de las redes de oficina para llevar a cabo operaciones de administración tributaria de atención directa al público. No obstante, es difícil establecer un equilibrio entre el apoyo administrativo interno y las funciones de atención directa al público, particularmente a medida que la nueva tecnología expande el propósito de lo que en esencia es el trabajo de atención directa al público. Por ejemplo, el uso más amplio de la comparación de datos y prellenado por parte de la Oficina de Impuestos encaja en la descripción del trabajo de atención al público. Además, cualquier administración tributaria que no tiene un enfoque adecuado en elementos facilitadores, tales como la planificación y el manejo, las personas y el lugar, y tecnología de informática y cambio, no solamente es improbable de que sea sostenible, sino que también limitará su eficacia y eficiencia.

El rol de nuestro grupo de liderazgo es un elemento crucial en asegurarse que nuestra estructura funciona. Como líderes de la organización es nuestro trabajo asegurarnos que las complejidades de la estructura no obstruyen el alcance de nuestro objetivo estratégico.

#### **4. PLANIFICACIÓN Y PRESENTACIÓN DE INFORMES**

Otro componente de nuestros arreglos administrativos es la estructura de planificación y presentación de informes que hace que nuestra declaración estratégica cobre vida. Hemos desarrollado un marco de planificación integrada y presentación de informes. El mismo trata con la complejidad de nuestra administración, sin embargo a la misma vez es algo que puede llegar a todos en la organización. Más recientemente, hemos prestado atención considerable a la necesidad de mantener el proceso en forma eficiente y dinámica.

Existe una serie de elementos de nuestro marco de planificación y presentación de informes actual.

##### **Plan Corporativo para el 2009-10**

El Plan Corporativo para el 2009-10 es una declaración de sus prioridades corporativas para el presente año. Las prioridades son informadas por nuestro amplio estudio del ambiente y nuestros procesos para identificar y evaluar los riesgos al sistema tributario y su administración.

Este plan se presenta en un documento A3 de una página y se entrega a todo el personal justo antes del inicio del año 2009-10.

##### **Plan de la ATO para el 2009-10**

El Plan de la ATO (Oficina de Impuestos de Australia) para el 2009-10 esboza en más detalle, pero aún a un alto nivel, todo el trabajo que pretendemos hacer como una entidad en este año financiero.

El Plan detalla cómo pretendemos presentar nuestras prioridades corporativas y delinea el otro trabajo que haremos para cumplir con nuestros compromisos con el gobierno.

Está desarrollado en términos de nuestro marco de programa. Contamos con cinco programas departamentales:

- Desarrollar, diseñar y crear sistemas administrativos
- Manejo de la recaudación y transferencia de impuestos

- Aseguramiento del cumplimiento y apoyo a las recaudaciones de ingresos
- Aseguramiento del cumplimiento y apoyo a las transferencias y reglamentación de los fondos de jubilación
- Servicios al gobierno y a las entidades

También contamos con cuatro programas de capacitación:

- Gobernabilidad y gestión
- Personas
- Lugar de trabajo

El Plan de la ATO está alineado directamente con nuestro informe anual. El informe anual es nuestro informe principal al Parlamento. Como una administración abierta y responsable, publicamos este documento para asegurarles al gobierno y a la comunidad que los sistemas tributarios y de jubilación están siendo manejados de forma eficaz y eficiente. Nosotros reportamos contra las prioridades que hemos delineado en el Plan ATO.

### **Cómo Convertir el Plan en Acción**

Cada subplan cuenta con un repaso que delinea sus áreas clave de enfoque, prioridades clave y mensajes clave.

Cada subplan contiene un número de unidades organizacionales que llamamos "líneas empresariales" o "líneas de servicio". Cada línea tiene un plan que establece las tácticas para llevar a cabo las estrategias delineadas en el Plan de la ATO. A su vez, los equipos que trabajan en cada línea tienen planes más detallados que establecen las actividades para desarrollar las tácticas esbozadas en el plan de ejecución de cada línea.

Los acuerdos de desempeño y desarrollo completan el marco de trabajo. Estos son acuerdos individuales ente el personal y los gerentes que esbozan las tareas para llevar a cabo actividades en equipo, y mide el desempeño con respecto a los planes adecuados del equipo, el ramo o línea adecuado. Estos acuerdos de desempeño y desarrollo y las conversaciones que engendran en ambas, tanto a la hora de su preparación y a la hora de las revisiones regulares, es lo que hace que todo el sistema trabaje.

## **5. GOBERNABILIDAD**

Otro elemento importante de una buena administración tributaria es la gobernabilidad eficaz.

Los acuerdos de gobernabilidad que aplican a la Oficina de Impuestos son amplios. Estos incluyen:

- rendición formal de cuentas a los ministros y al Parlamento. Por ejemplo, mientras que por un lado somos independientes obligatoriamente en las aplicaciones de las leyes que administramos, tenemos que rendirle cuentas al tesorero, el subtesorero y al ministro de jubilación sobre nuestras actividades y desempeño. También debemos reportarnos anualmente al Parlamento.
- supervisión por entes parlamentarios (v.gr. estimaciones del Senado y Comité Conjunto en Cuentas Pública y Auditoría)
- auditorías de desempeño y declaración financiera por la Oficina Nacional de Auditoría de Australia
- examen de temas sistémicos por el Inspector General de Impuestos, y
- la Oficina del Ombudsman investiga disputas específicas de los contribuyentes.

El Comité Conjunto de Cuentas Públicas y Auditoría en su Informe 410 observó lo siguiente sobre sus reuniones públicas bianuales con la Oficina de Impuestos: "No obstante las reuniones le den al Comité la oportunidad de responsabilizar a la ATO, también le dan a la ATO la oportunidad de demostrar que se desempeña a un alto nivel, tanto en la comunidad, como ante el Parlamento".

Nosotros apoyamos y facilitamos esto y otras formas de escrutinio externo por medio de la publicación tanto de nuestros planes (declaración estratégica y plan corporativo) y nuestros resultados medidos contra estos planes (en el informe anual).

En el interés de la transparencia, publicamos una serie de otros documentos clave que incluyen nuestro programa de cumplimiento anual y nuestro desempeño mensual contra los estándares de servicio. También publicamos nuestro informe estadístico anual más importante, Taxation statistics. Esta publicación presenta un resumen de las declaraciones de impuestos y otra información tributaria reportada que recibimos cada año financiero.

Los requisitos de rendición de cuentas y gobernabilidad formal incluyen una gama de certificaciones que se aplican solamente a las entidades del sector público, por ejemplo, la Ley de Gestión Financiera y Rendición de Cuentas (Financial Management and Accountability Act) y la Ley del Servicio Público (Public Service Act), así como una gama de directrices de la Mancomunidad.

A éstas se pueden añadir las fuentes informales de gobernabilidad y rendición de cuentas, tales como la amplia gama de foros de consulta, estudios

independientes y escrutinio de los medios de la Oficina de Impuestos, y podríamos argumentar que esto es significativamente más que lo que enfrentan otras organizaciones, que incluyen compañías públicas y privadas.

Sin embargo, a esto le añadimos un marco de gobernabilidad interno robusto que incluye las funciones de control de auditoría interna y prevención de fraude, así como un sistema sustantivo de indicadores de integridad. La Oficina de Impuestos cuenta con representantes del sector privado en su Comité de Auditoría y una gama de paneles técnicos fiscales. Nuestros valores e integridad además reciben el apoyo y refuerzo de un Asesor de Integridad independiente.

## **6. MEDICIÓN DE NUESTRA EFICACIA**

En caso de que alguien piense que nosotros estamos sentados presumidamente con la idea de que estamos haciendo lo mejor que podemos, permítanme asegurarles que esto dista mucho del caso. La buena administración exige que comprendamos nuestra eficacia. Mientras que por lo general somos capaces de tener un buen entendimiento de nuestra eficiencia operacional, la medición de nuestra eficacia ha resultado ser mucho más difícil.

Existen algunas áreas donde tenemos mecanismos establecidos desde hace mucho tiempo, que proporcionan información útil sobre nuestra eficacia en general. Por ejemplo, hemos podido medir la confianza de la comunidad durante un largo período de tiempo por medio de encuestas llevadas a cabo de forma independiente. Nuestras encuestas sobre percepciones de la comunidad, encuestas sobre las percepciones de las empresas, encuestas de profesionalismo y el programa de investigación de agentes tributarios proveen una comprensión valiosa sobre las percepciones de la comunidad con respecto a nuestro profesionalismo y servicio.

Sin embargo, ha sido mucho más difícil medir nuestra eficacia en la optimización del cumplimiento. Encontrar buenas medidas de eficacia no es fácil y todos los indicadores de desempeño tienen sus debilidades y limitaciones. Sin embargo, éste es un recorrido importante que se ilustra mejor con un ejemplo.

El registro es uno de los "cuatro pilares" para garantizar el cumplimiento con las leyes tributarias y de jubilación. Lo otro son los depósitos, informes bien hechos y pagos correctos.

Nosotros podemos recopilar información fácilmente en nuestro desempeño contra los estándares de servicio y el número de registros procesados.

Esto es importante, ¿pero responde plenamente a la pregunta clave de si tenemos a todas las personas y negocios adecuados registrados en el sistema? La respuesta es no.

Cuando comenzamos a buscar los indicadores de nuestra eficacia, nuestro punto de partida es tratar de comparar nuestro desempeño con respecto a un conjunto de datos externos.

En el caso del registro de individuos, podemos consultar con la Oficina de Estadísticas de Australia (Australian Bureau of Statistics - ABS) que cuenta con conjuntos de datos sobre población. En el 2008 había 21.3 millones de australianos residentes. A la misma vez, la Oficina de Impuestos tenía registrados a 17.7 millones de individuos residentes.

La simple comparación con el número de contribuyentes registrados en el sistema tributario y el número total de ciudadanos australianos sugiere que el 83% de la población residente tiene un número de registro tributario. Sin embargo, esta simple comparación no es la más útil, dadas las diferencias en propósitos de dos conjuntos de datos. En primer lugar, las estimaciones de población de la ABS incluyen a aquellas personas que no tienen necesidad u obligación de registrarse, tales como niños, estudiantes y pensionados. En segundo lugar, la estimación de la ABS no incluye a no residentes, mientras que los datos de nuestro número de registro tributario incluyen a no residentes que reciben ingresos de fuente australiana.

Para explicar estos factores hacemos una comparación usando las estimaciones de población de la ABS para los residentes con edad entre los 15 y 74 años, enfocándonos en el segmento de la población que más probablemente necesite un número de registro tributario. Nosotros igualmente alineamos nuestras cuentas de registro al sacar a esos contribuyentes menores de 15 años o mayores de 74 años. También eliminamos de nuestros conjuntos de datos de registro a aquellos contribuyentes que no son residentes.

Esto lleva al siguiente resultado. La población de la ABS reduce a 15.9 millones el número de residentes entre 15 y 74 años. Según nuestros datos de registro ajustados, ésta es de 16.3 millones de registros. Con respecto a los últimos dos años, la comparación resultante es que ha habido una reducción de 113% a 103%, lo que refleja algo de trabajo intensivo de recursos en la eliminación de registros no activos. El resultado aparentemente sugiere altos niveles de cumplimiento aunque siempre habrá algunos contribuyentes que actualmente están registrados en el sistema tributario quienes no debieran tener un registro activo.

Sin embargo, una razón significativa para explicar la diferencia es que los

datos del número de registro tributario incluyen residentes temporales, mientras que los datos del ABS no. Por consiguiente, una comparación de 103% es un resultado extremadamente bueno.

Regresando a los negocios, existen dificultades para tomar como referencia (benchmark) contra los datos de la Oficina de Estadísticas de Australia porque usan una definición diferente de negocio. Existen más complicaciones porque los datos de la ABS dependen hasta cierto punto de nuestra información de registro. Por lo tanto, nos hemos dirigido a algunos otros puntos de referencia. Actualmente, la proporción de los registros del número de registro tributario de la Oficina de Impuestos, en comparación con los registros de las compañías de la Comisión Australiana de Valores e Inversiones (ASIC) es de 105%. Cuando la serie de la ATO se ajusta para dar cuenta de aquellas entidades que no están registradas en la ASIC, tales como las compañías que administran títulos de propiedad y asociaciones limitadas, esta proporción se reduce a 87%.

Nuevamente, como todos los indicadores, este indicador dista de ser perfecto. Por ejemplo, existen algunas entidades registradas en la ASIC, tales como las sociedades en existencia para la venta que no tienen una obligación tributaria vigente. Sin embargo los resultados de estos dos enfoques de medición proporcionan un nivel razonable de confianza con respecto a sus actividades de registro.

Los registros probablemente sean una de las áreas más directas para medir nuestra eficacia y estos dos ejemplos ilustran los retos para desarrollar mejor las formas usadas para medir la eficacia. Sin embargo, este trabajo es fundamental para las mejores prácticas en la administración tributaria.

Nuestros esfuerzos en esta área avanzan. Así como nuestro trabajo en cuanto a la medición de las brechas fiscales. La medición de las brechas fiscales cuenta con gente que la apoya. No obstante eso, notamos que hay preocupaciones en cuanto a la veracidad de las estimaciones y al hecho de que puedan arrojar poca luz sobre las fuentes y razones del no cumplimiento. Si involucran "auditorías al azar", éstas son caras en términos administrativos, tanto en costos de recursos como en oportunidades, imponen costos de cumplimiento innecesarios y pueden reducir la confianza de la comunidad. El Comité Conjunto de Cuentas Públicas y Auditoría recientemente apoyó el enfoque basado en riesgo para fomentar el cumplimiento de la Oficina de Impuesto, que minimiza la carga de los contribuyentes que cumplen.

Como un nuevo adelanto, estamos llevando a cabo algunos análisis sobre la brechas para los impuestos indirectos, y dependemos de macroenfoques, tales como aquellos que se usan en ciertas otras jurisdicciones, notablemente el Reino Unido. Aquí estamos usando datos de la ABS junto con la

información de los gastos del GST (Impuesto de Bienes y Servicios - nuestro impuesto de valor agregado) para apoyar la comparación de la responsabilidad teórica del GST y los resultados actuales del GST. Nosotros suponemos que la diferencia que emerge pudiera ser vista como el ingreso o la brecha "perdida".

Con respecto al impuesto sobre la renta, en vez de imponer una carga adicional proveniente de las auditorías al azar sobre el contribuyente australiano que generalmente cumple, estamos viendo métodos para extrapolar nuestros resultados de cumplimiento activo (intervenciones no aleatorias basadas en el riesgo) hacia una comunidad mayor, con el fin de obtener estimaciones experimentales de brechas de reporte potencial. También seguimos trabajando con Hacienda Pública y la Oficina de Estadísticas de Australia para comprender la relación entre las medidas independientes de la economía con responsabilidades y recaudación tributaria pronosticada y actual, que proporcionan una plataforma para la comprensión de las brechas fiscales aparentes.

Luego estaremos mejor preparados para evaluar si la medición de la brecha fiscal de este tipo agrega valor a nuestros enfoques actuales para la identificación y evaluación del riesgo.

## **7. CÓMO USAMOS LA INTRANET**

Me gustaría pasar a otro tema ahora para comentarles un poco sobre otros dos temas que han sido identificados como áreas de particular interés para esta conferencia técnica. La primera es el uso de la intranet.

En breve, nuestro sitio actual de intranet es una mezcla de información, comunicación, sistemas de recursos humanos y componentes transaccionales. Básicamente es un sitio de información con comunicación limitada, recursos humanos y otros elementos transaccionales.

La estructura y contenido del actual sitio de intranet es una mezcla de temas corporativos, línea empresarial, roles, procesos de trabajos basados en sitios fiables e información con enlaces a otros contenidos en otros sitios y depósitos de datos.

Se considera que el contenido en el sitio es para toda la Oficina de Impuestos y uso de la línea empresarial. Actualmente no incluye los sitios web del equipo y del personal. Estos fueron eliminados de la intranet muchos años atrás. Tampoco incluye el contenido almacenado en las unidades personales y otras unidades que son compartidas.

Nuestra intranet está diseñada para apoyar los resultados de la oficina al proporcionar un canal que provee amplia información corporativa relacionada con el trabajo. Le brinda al personal fácil acceso a la información corporativa fiable y aprobada.

Nuestra meta es tener una intranet que satisfaga las necesidades del usuario y logramos esto al garantizar que el contenido publicado:

- Se adhiera a los estándares de la intranet y a los principios de redacción para la web.
- Sea apto para el público y fácil de entender.
- Se enmarque en el objetivo general de comunicación para ese tema y público.
- Sea fácil de encontrar y usar por medio de la interface y navegación adecuada diseñadas para el usuario.
- Sea debidamente clasificado y capture los metadatos correctos para que se puedan hacer búsquedas y sea descubierto fácilmente.
- Le pertenezca y sea mantenido para garantizar la actualidad, relevancia y conveniencia continuada del canal
- Proporcione una experiencia constante del usuario, mediante el uso de una estructura estandarizada y plantillas de navegación en intranet aprobadas.

Nuestra intranet proporciona acceso abierto a todo el personal pero el contenido está por debajo del nivel "de confianza". No tiene sitios seguros o restringidos. Está disponible para el público de cualquier parte de Australia, e incluye computadoras portátiles.

Como oficial con sede en Londres, no podría estar más distante del resto de mi organización. La intranet proporciona acceso rápido y fácil a las declaraciones más actualizadas y fiables de las políticas de la oficina. Para mí es un importante enlace de comunicación y, como muchas otras personas, dependo muchísimo de algunos de los aspectos de comunicación, tales como la revista de noticias semanales en línea. Esta revista incluye una mezcla de temas relacionados con el trabajo y temas más personales, cartas al editor y, más importante aún, siempre comienza con una columna del Comisionado.

Permítame concluir mis comentarios sobre este tema con el reconocimiento de que estamos limitados por la tecnología de la intranet que actualmente está disponible para nosotros. Nuestra plataforma tecnológica está desactualizada, y estamos explorando tecnología más moderna que nos permita mejorar los servicios informáticos para poder satisfacer las necesidades individuales de nuestra gente de forma más precisa.

## 8. COOPERACIÓN INTERNACIONAL

Finalmente, permítanme hablar sobre la armonización de las administraciones tributarias. Esto no es algo sobre lo cual nos podemos enfocar en Australia. Sin embargo, en un mundo cada vez más interconectado, reconocemos el valor de tener relaciones de trabajo estrechas entre administraciones tributarias alrededor del mundo.

Australia participa en una serie de programas de asistencia que tienen como objetivo mejorar la capacidad y la gobernabilidad institucional de las autoridades tributarias en el exterior, particularmente en la región local. Así como estos programas de asistencia formal, la Oficina de Impuestos recibe una serie de visitas cada año de representantes de otras autoridades fiscales. Las visitas se pueden dar en la forma de reuniones bilaterales entre la Oficina de Impuestos y otra autoridad o pueden ser reuniones multilaterales a la que asiste un número de países. Durante estas visitas se da el intercambio de información y experiencia profesional con el propósito de aumentar la cooperación y la coordinación entre las jurisdicciones.

Australia trabaja estrechamente con muchas administraciones tributarias de diferentes maneras. También es miembro de una gama de asociaciones tributarias internacionales y, claro está, agradece la oportunidad de participar en foros como éste organizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Me gustaría concluir con un importante ejemplo de cómo trabajamos en cooperación con otras administraciones tributarias y esto está relacionado con mi trabajo con el Centro de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales.

Las relaciones y negocios internacionales antes eran exclusivamente un tema para empresas grandes, ahora se han vuelto comunes a medida que las empresas y las personas se dedican al comercio, al trabajo y a la inversión internacional. Esto significa que estamos tratando con una gama de riesgos de cumplimiento, todo desde lo legítimo hasta la planificación tributaria transfronteriza altamente compleja donde el asunto a menudo es: ¿se pagó la proporción adecuada de impuesto en cada jurisdicción?, hasta, en el otro extremo, el encubrimiento deliberado de ingresos y activos al canalizar los acuerdos a través de los paraísos fiscales.

La colaboración internacional entre las administraciones tributarias ha recibido mucha publicidad en el contexto del combate a los acuerdos abusivos. Como parte de este esfuerzo, el Centro de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC) fue establecido en el 2004 por Australia, Canadá, el Reino Unido y los Estados Unidos.

El objetivo del JITSIC es compartir información para frenar las transacciones, acuerdos y esquemas de evasión fiscal abusiva. Lo que es único es que cada país participa por intermedio de miembros a tiempo completo de cada organización, que trabajan juntos en una oficina para compartir información y experiencia, lo más rápido que puedan, sobre acuerdos abusivos, sus inventores y promotores. Con estructuras y transacciones internacionales, a menudo el reto es armar el rompecabezas y "comprender toda la película".

Originalmente la oficina del JITSIC fue establecida en Washington y una segunda Oficina fue establecida en Londres, que es donde tengo mis oficinas. La membresía también se ha expandido y ahora incluye a Japón.

Durante su corta existencia, el trabajo del JITSIC ha contribuido a mejorar el cumplimiento internacional y a una mejor coordinación para combatir los arreglos abusivos. Recientemente, la crisis financiera mundial ha llevado a los países a considerar cómo el JITSIC puede servir mejor en este ambiente que ha cambiado dramáticamente.

El intercambio de información en tiempo real está haciendo una gran diferencia en la compleja tarea de rastrear la evasión fiscal y las transacciones transfronterizas abusivas. Los delegados han identificado y cuestionado los acuerdos altamente artificiales, entre los cuales podemos mencionar:

- un esquema mercadeado en la frontera, que involucra cientos de contribuyentes y decenas de millones de dólares en deducciones indebidas e ingreso no reportado de retiros de cuentas de jubilación
- la creación de estructuras financieras por las instituciones financieras que venden el beneficio de créditos fiscales extranjeros por separado del beneficio económico del ingreso subyacente, y
- corredores que proporcionan pérdidas hechas a la medida en las transacciones de opciones y a futuro para individuos en otras jurisdicciones, que lleva a una pérdida fiscal de más de cien millones de dólares.

Se han hecho planes para el futuro desarrollo de JITSIC, junto con una expansión medida más allá de América del Norte y Europa. Esto ha ampliado el enfoque de sus actividades, compartiendo aún más las mejores prácticas sobre evaluación del riesgo y otras áreas clave de interés, aumentando particularmente la transparencia de las transacciones transfronterizas, a fin de crear un campo de igualdad de condiciones para los contribuyentes que cumplen voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

*Caso práctico*

*Tema 3.1*

## **EL USO DE LAS INTRANETS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

**Ricardo Escobar**

Director

Servicio de Impuestos Internos

(Chile)

*SUMARIO: Resumen.- 1. Contexto general.- 2. La intranet en el SII.- 2.1 Reseña histórica.- 2.2 Aplicaciones de la Intranet del SII.- 2.2.1 Alcance.- 2.2.2 Rol de la intranet.- 2.2.3 Organización.- 2.2.4 Carácter.- 2.3 Normas generales de diseño y construcción.- 2.3.1 Descripción de las mismas.- 2.3.2 Seguridad y confiabilidad.- 2.3.3- Un medio confiable.- 2.4 Acceso a la información contenida.- 2.4.1- Responsables de la administración.- 2.4.2- Condiciones para el acceso a la Información.- 2.4.3- Límites o restricciones definidos.- 2.5 Resultados concretos.- 2.5.1 Impactos y beneficios que genera su uso.- 2.5.2- Aporte al negocio.- 2.5.3- Medio de comunicación por excelencia al interior del SII.- 2.5.4- Herramienta fundamental para el apoyo de los procesos de cambio.- 3. Conclusiones*

### **RESUMEN**

El uso de la Intranet por parte de las administraciones tributarias se ha transformado en una poderosa herramienta, posibilitando una mejor gestión de la información, del conocimiento, mejores y mayores niveles de comunicación, así como la organización eficaz de su propia información y procesos.

En el caso específico del Servicio de Impuestos Internos de Chile, el desarrollo de la Intranet surgió a fines de la década de los 90, como respuesta a los desafíos que la institución tenía por delante. El creciente avance tecnológico

del trabajo externo orientado a los contribuyentes, requería de respuestas ágiles y oportunas a nivel interno, generando el gran desafío de contar con una mejor gestión de la información destinada a los funcionarios.

Por una definición estratégica institucional se definió contar con una herramienta única de comunicación al interior del SII que apuntara a tres objetivos: ser el medio oficial de información del SII hacia sus funcionarios, que se transformara en una herramienta de trabajo que apoyara su quehacer, sobre todo en lo relacionado a las labores de fiscalización; y un instrumento que sirviera para realizar en línea todo lo relativo a trámites personales de los funcionarios.

A diez años de su implementación puede decirse que en la actualidad, el uso de la Intranet está absolutamente masificado y consolidado en la institución, constituyendo el medio de comunicación por excelencia. Si bien esta herramienta tiene múltiples potencialidades, uno de los factores más innovadores lo constituye la sección Portal del Funcionario, donde existe una Oficina Virtual donde las personas que trabajan en la institución pueden, desde su computador, realizar todos los trámites administrativos que tienen que ver con la calidad del SII como empleador.

El uso de tecnologías de la información como Intranet ha significado muchos beneficios para el SII, en términos de agilidad de sus procesos, de seguridad, de ahorro de tiempo y de recursos. Las ventajas que ofrece su utilización son múltiples y variadas. Si bien su concepción apuntaba a objetivos muy específicos, la Intranet continúa siendo una herramienta de potencial desarrollo presente y futuro, incorporando aplicaciones o funcionalidades distintas a las concebidas originalmente y que contribuyan a cumplir las metas de una institución que vive procesos de cambio y modernización permanentes.

## **1. CONTEXTO GENERAL**

El Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), por ser uno de los responsables de la administración tributaria del país, tiene la necesidad de hacerse cargo de un gran flujo de información, la que debe estar disponible tanto para sus usuarios externos como para quienes son los responsables de brindar la atención y fiscalización, los casi 4.000 funcionarios de la institución. Es por ello, que la organización ha debido construir, alimentar y mantener una importante plataforma de comunicaciones, trabajo y servicios internos como herramienta de gestión fundamental orientadas a sus funcionarios, que les permitan mejores y mayores niveles de comunicación y que se constituyan en medios facilitadores de su labor diaria.

Por una opción estratégica, y a fin de responder a la alta demanda de eficiencia, efectividad y calidad de los servicios prestados a los contribuyentes, la institución decidió, hacia principio de los años 90', dar un fuerte impulso al desarrollo tecnológico, tanto en lo que se refiere a soporte (infraestructura tecnológica) como a plataformas de atención y servicio a contribuyentes a través de Internet. Es así, como los avances informáticos disponibles, que presentaban potenciales herramientas tecnológicas por una parte, y la histórica tradición vanguardista del SII, por otra; hicieron que el Servicio decidiera implementar en forma vertiginosa y explosiva herramientas en beneficio de su rol de administración tributaria, que le permitiera obtener beneficios en la recaudación fiscal.

Es así como se desarrolló una plataforma de Internet con información y servicios orientados hacia los clientes externos o contribuyentes. El otorgamiento de claves de acceso y posteriormente las Declaraciones Juradas, Declaraciones de Renta, Declaraciones de IVA, Certificados de Avalúo, Pago de Contribuciones, emisión de Boletas y Facturas Electrónicas y otras aplicaciones a través de la Internet, consolidaron a este medio cómo la forma tradicional de relacionarse entre el usuario y el Servicio, con todos los beneficios que ello implica.

Esta importante transformación institucional no se dio sólo desde el punto de vista externo, sino que en forma paralela requirió un alto grado también de desarrollo de las plataformas tecnológicas internas, la Intranet institucional, para desarrollar y facilitar el flujo de la información y servicios hacia los usuarios internos, que consistió en replicar este avance orientado a los contribuyentes también hacia los funcionarios.

En los últimos 10 años, el desarrollo de ambas plataformas, fuertemente vinculadas, ha permitido transitar a una gestión de la información y los servicios altamente tecnológizada, reconocida nacional e internacionalmente por su nivel de eficiencia e innovación para ofrecer servicios y solucionar problemas tributarios complejos.

La irrupción de la Intranet institucional surgió como respuesta a los desafíos que una institución como el SII tenía por delante. El creciente avance tecnológico del trabajo externo orientado a los contribuyentes, requería de respuestas ágiles y oportunas a nivel interno, generando el gran desafío de contar con una mejor gestión de la información.

La Intranet hizo posible estandarizar la información existente, de manera que los funcionarios pudieran contar con un medio que les permitiera disponer de aplicaciones que contribuyeran a su quehacer y cumplieran con la premisa de servir para fines de trabajo, institucionales y personales.

Por otra parte, la oferta de nuevas tecnologías de información que entregan soluciones de calidad, seguras, con una notable reducción de tiempos y ahorro en los costos, hacían necesario tomar las opciones disponibles en estas materias.

Junto con ello, hay que considerar que el SII tiene una presencia y cobertura a nivel nacional. Por la dispersión geográfica de nuestro país y por la naturaleza de las funciones que cumple la institución, se hacía imprescindible contar con un mecanismo eficiente y oportuno para la discusión, divulgación e información sobre temas técnicos, normativos e institucionales que requieren ser comunicados a los funcionarios del SII a lo largo de todo el territorio nacional, así como entregar servicios y acceso igualitario a todos los usuarios internos, independiente de su distancia respecto de los grandes núcleos urbanos.

Todos estos factores incidieron en que el SII pensara en el desarrollo de la Internet e Intranet como medios para apoyar su labor institucional. En este contexto, el uso de la Intranet a partir del año 1999, se ha transformado en una poderosa herramienta de gestión, ya que pone a disposición de todos sus funcionarios toda la información necesaria para el desarrollo de su trabajo, así como información de carácter institucional, promoviendo la difusión de los principios y valores organizacionales y posibilitando la unidad y estandarización de criterios en la gestión de los tributos, por la administración tributaria como un todo, lo que las hace un medio de comunicación oportuno, creíble, eficaz y confiable.

En el caso específico del SII, la Intranet constituye un aliado para difundir, internalizar y concitar el apoyo de los distintos procesos de cambio que lleva adelante la institución, en su permanente esfuerzo de modernización.

Junto con ello, el uso de la Intranet es un factor que contribuye a la reducción de costos, al contar con un medio de información y conocimiento actualizado, disponible en la pantalla del computador del funcionario, lo que disminuye el uso de recursos físicos tradicionales como el papel.

Además, proporciona a los funcionarios, sobre todo aquellos que cumplen labores específicas relacionadas con el giro del negocio, como los fiscalizadores, una fuente armonizada de conocimientos sobre los temas técnicos, facilitando el acceso a las decisiones y directrices, así como a programas de soporte para temas puntuales, como Preguntas Frecuentes o las conclusiones de grupos de trabajo especializados.

A continuación se dará a conocer la Intranet del SII, en la cual se incluirá una breve reseña histórica de su implementación, los objetivos que se

plantearon con su utilización, los beneficios alcanzados y los resultados emanados de su uso, factores que la han convertido en la herramienta de comunicación por excelencia al interior de la organización.

## **2. LA INTRANET EN EL SII**

### **2.1 Reseña Histórica**

Diagnóstico que Generó su Implementación

El desarrollo de la Intranet del Servicio comenzó a fines de la década de los 90 con la definición estratégica institucional de contar con una herramienta única de comunicación al interior del SII que apuntara a tres objetivos:

- Medio oficial de información del SII hacia sus funcionarios.
- Que se transformara en una herramienta de trabajo, apoyando su quehacer.
- Herramienta para realizar en línea todo lo relativo a trámites personales de los funcionarios.

A partir de ese momento, todas las decisiones estratégicas que se han tomado respecto de su uso han sido coherentes con dichos objetivos.

Su implementación es paralela al desarrollo de la Internet, y tanto la política de diseño y su estructura, todo lo que se aplica en Internet se hace también en Intranet.

Por definición, la Intranet pasaba a ser la plataforma de trabajo única, mediante la cual todas las aplicaciones se harían por medio de la web, a través de un medio amigable y de fácil navegación, haciendo obligatorio su uso como una herramienta de trabajo para sus funcionarios.

### **Principales Etapas**

El desarrollo de la Intranet del Servicio comenzó el año 1999 en forma casi paralela al de la Internet y con el propósito de que ambos medios fueran complementarios y convergentes entre sí.

La masificación de la Intranet obedeció a una definición institucional que buscaba dotar a todos los funcionarios de acceso a Intranet, a la Web SII y una casilla de correo electrónico personal. Además de un Servicio de Acceso Remoto para fiscalizar en terreno, una Mesa de Ayuda a usuarios internos y externos que funcionara las 24 horas del día y el Contrato de Servicio Técnico.

Este objetivo requería que existiese un computador por funcionario, por lo que la institución se abocó a la urgente tarea de adquirir los respectivos equipos computacionales, alcanzando la tasa de un computador por funcionario a mediados del año 2000. Actualmente, dicha tasa es de 1,3 PC por funcionario.

La etapa de masificación o penetración fue muy rápida. Como una muestra de la importancia que, desde sus inicios, se le quiso dar a la Intranet del SII, citamos la noticia publicada el 10 de febrero del año 2000, que da cuenta a los funcionarios del inicio del curso "Uso de Página Web e Intranet en el SII".

"El Departamento de Capacitación, consciente de la necesidad de formar y capacitar a los funcionarios del SII en el uso de las nuevas tecnologías de información, que rápidamente estamos incorporando en nuestra función, anuncia el inicio del curso "Uso de Página Web e Intranet en el SII".

"El curso tiene por objetivo lograr que los funcionarios incorporen eficientemente el uso de tecnologías de información para el desarrollo de su potencial fiscalizador, la comunicación institucional y la relación con los contribuyentes. Por ello aborda -en tres módulos- las nuevas tecnologías de información, la estrategia del uso de Internet para efectos tributarios y los servicios que presta el SII a través de su Sitio Web y el conocimiento y utilización de Intranet a través de la aplicación Internet Explorer".

Puede decirse que en la actualidad, el uso de Intranet está absolutamente masificado y consolidado en la institución, constituyendo el medio de comunicación por excelencia.

### **La Intranet Hoy**

La intranet del SII es una herramienta que desde su concepción se ha definido que tiene que ser un medio acorde a las necesidades de la institución. De ahí que su funcionamiento ha sido flexible y se ha ido adaptando a los requerimientos o demandas de la organización.

Hoy en día, sin lugar a dudas constituye el medio oficial por el cual los funcionarios del SII se informan, trabajan y realizan sus trámites personales, cumpliéndose plenamente los objetivos trazados desde su creación.

No obstante lo anterior, la Intranet institucional continúa siendo una herramienta de potencial desarrollo presente y futuro, incorporando aplicaciones o funcionalidades distintas a las concebidas originalmente, y que contribuyan a cumplir las metas institucionales

## **2.2 Aplicaciones de la Intranet del SII**

### **2.2.1 Alcance**

La Intranet fue concebida como una herramienta única de comunicación interna para los funcionarios, por lo que todas las comunicaciones se hacen a través de dicho instrumento. Este medio formaliza todas las comunicaciones y lo que se publica ahí es oficial. Este factor la ha transformado en una herramienta muy potente con un alto grado de confianza y credibilidad por parte de los usuarios.

Actualmente la Intranet es de uso masivo en el SII, pudiendo acceder a ella, la totalidad de la dotación institucional, es decir, los 3.976 (AI 30/06) funcionarios distribuidos en las 18 Direcciones Regionales, 9 Subdirecciones y la Dirección de Grandes Contribuyentes.

Cabe destacar que todos los documentos relacionados con el quehacer institucional son publicados en la Intranet. A modo de ejemplo se puede señalar que todos los oficios que firma el Director del Servicio, tienen un plazo máximo de dos horas para estar publicados y por ende ser conocidos por los funcionarios. Eso es un procedimiento normado. Todas las publicaciones oficiales deben estar publicadas en dos horas para el conocimiento de las personas que trabajan en la institución.

### **2.2.2 Rol de la Intranet**

La Intranet institucional cumple un triple rol. Por una parte es el medio de información y comunicación interna por excelencia, pero además es una poderosa herramienta para la gestión de los procesos internos del personal, mediante la cual el funcionario, frente a la pantalla de su computador puede realizar todos los trámites necesarios; y además, constituye un apoyo para la gestión del trabajo que se realiza con los contribuyentes.

### 2.2.3 Organización

La Intranet se estructura en base a 3 grandes temáticas: Comunicaciones, Atención de Contribuyentes e Información de Uso Interno. (Ver página de inicio)



A continuación se describe a grandes rasgos los contenidos de cada una de ellas:

#### I- Comunicaciones:

En esta área se distinguen dos secciones. Una de ellas es la sección de Noticias, donde se incluyen informaciones de interés transversal como es el caso de proyectos, anuncios, logros institucionales, etc. La otra área la constituye la sección Personal, donde se incluyen informaciones específicas orientada a entregar información relacionada con el desarrollo profesional de los funcionarios como Concursos, Promociones, Becas, Convocatorias de distinta índole, etc.



En la actualidad la Intranet del SII cuenta con 10 años de noticias en línea (1999-2009) y 37 años de archivo de documentos y contenidos, lo que la transforma en una poderosa herramienta de consulta para todos sus funcionarios.

## Ejemplos de Noticias

### Noticia sección "Noticias"

[Home](#) | [Noticias](#) Santiago, 8 de Julio de 2009

**Proyecto pasa ahora a conocimiento del Senado**

#### Bono por Calidad de Servicio fue aprobado en Cámara de Diputados

El Proyecto de Ley que establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII), fue aprobado hoy por la Sala de la Cámara de Diputados por 87 votos a favor, con lo cual queda listo para pasar a segundo trámite constitucional en el Senado.

La iniciativa establece un compromiso explícito por parte del SII para elevar la calidad de servicio que brinda a sus usuarios, a la vez que crea una bonificación anual para los funcionarios directamente vinculada a incrementos netos en la calidad de atención. También modifica diversas leyes, entre ellas la Ley Orgánica del SII.

Para medir la mejora en la calidad de atención se estableció un indicador denominado Índice de Satisfacción Neta (ISN) del contribuyente-usuario. Este se medirá mediante una encuesta a los contribuyentes, que les consultará respecto de su satisfacción con el servicio y atención entregado por el SII. Dicha encuesta se efectuará durante diciembre de cada año y estará a cargo de una empresa de estudios de opinión de primer nivel.

Se vincula así la prestación de servicios de calidad con adecuados incentivos salariales, que apunten a consolidar una cultura institucional que prioriza la calidad de servicio.

El positivo avance mostrado hasta la fecha por el proyecto en el Congreso, implica el prepararse para el desafío que se aproxima, por ejemplo, aplicando a conciencia el Proyecto de Segmentación de

### Noticia Sección "Personal"

[Home](#) | [Noticias](#) Santiago, 9 de Julio de 2009

**Postulaciones finalizan el 17 de julio**

#### Se concursan jefaturas en Santiago Oriente y Poniente

El Departamento de Formación y Desarrollo de la Subdirección de Recursos Humanos informa que se encuentran en proceso de postulaciones los siguientes concursos internos:

- **Jefe de Grupo N°1 Información y Asistencia** - D.R.M Santiago Oriente
- **Jefe de Grupo N°1 Información y Asistencia** - D.R.M Santiago Poniente

El plazo de las postulaciones vence el **viernes 17 de julio** de 2009.

Invitamos a los funcionarios de la Planta del Servicio de Impuestos Internos, a informarse sobre estos concursos y a quienes dispongan de los requisitos exigidos, postular a ellos.

Para mayores informaciones y postulaciones ingrese al sitio de concursos vigentes [aquí](#).

## II- Atención de Contribuyentes:



Esta sección de la Intranet está orientada para que el funcionario incorpore eficientemente el uso de las tecnologías de información para el desarrollo de su labor fiscalizadora y /o de servicios a los contribuyentes, constituyendo una poderosa herramienta en el desempeño diario de sus funciones.

Es así como el funcionario dispone en su propio computador de una aplicación que se transforma en una guía de los principales procedimientos que debe llevar a cabo en su trabajo diario.

**Trabajo Fiscalizadores:** En esta sección se presentan las aplicaciones más importantes para los procedimientos de fiscalización, atención o información al contribuyente, además de las fuentes de información complementaria asociada a esta labor.

Aquí se pueden encontrar Aplicaciones de Fiscalización como el SIIC (Sistema Información Integrada del Contribuyente), Administración Atributos del Contribuyente, Término de Giro, Denuncias por Evasión, Certificados a presentar ante Administraciones Tributarias Extranjeras, Hoja de Vida del Exportador, Sistema de Acciones Concluidas, etc. Además se encuentran secciones como Información de Uso frecuente como Anotaciones vigentes, Procedimiento y Manuales de Fiscalización, Indicadores Económicos, etc. También existe una sección específica para Documentos Tributarios donde se pueden realizar consultas acerca de Factura Electrónica y Verificación de documentos Tributarios.

Además hay un área destinada a Operaciones Internacionales que incluye Nómina de Contribuyentes, Certificaciones, Registro de Inversionistas en el

extranjero, Franquicias Exportadoras, Precios de Transferencia y Textos y Normas Legales.

En esta sección existen varias temáticas que sólo pueden ser consultadas por los funcionarios autorizados, y en caso contrario el navegador indicará que no se puede mostrar la página.

**Renta:** En esta página se presenta información relevante, que los funcionarios del SII emplean en la labor de fiscalización relacionada a la Renta; como Aplicaciones, Estadísticas y Documentos.

En el caso de las aplicaciones destaca Rentanet donde se pueden encontrar secciones relativas a Consulta del Contribuyente, Gestión y Atención al Contribuyente donde se incluye Rectificatoria, Liberación, Concurrencia, Liberación Parcial, Trámite Contribuyente, Trámite SII y Documentación Adicional Trámite SII.

**Impuestos Mensuales (IVA-F29, F50):** En esta página se presentan las aplicaciones e información asociada que los funcionarios del SII emplean en la labor de fiscalización relacionada a la ATENCIÓN DE CONTRIBUYENTES que declaran IMPUESTOS en el FORMULARIO 29 y FORMULARIO 50.

La información está dividida en Aplicaciones y Procedimientos e Instrucciones. En el primer caso se encuentran disponibles SIMnet (Atención Contribuyentes F29 y F50), Declaraciones Juradas de IVA y Otras Aplicaciones de IVA. En tanto, en Procedimientos e Instrucciones existe información relativa a Operación IVA, cambio de Sujeto, IVA Exportador, 27 bis y otros procesos.

**Bienes Raíces:** En esta página se presentan las aplicaciones e información asociada que los funcionarios del SII emplean en la labor de fiscalización relacionada a Bienes Raíces.

La información está dividida en Aplicaciones de Uso Interno y Opciones de Consulta General. En la primera se encuentran Búsqueda de una Propiedad por Dirección, Aplicación rápida Formulario pago de Contribuciones, Planilla Multipropietarios y Sistema de Consulta Oracle. En las Opciones de Consulta se puede encontrar Información General, Impuesto Territorial, Montos Máximos por Comuna, Menú Bienes Raíces Internet, Información de Reavalúos de Bienes Raíces No Agrícolas, Planilla de cálculo de avalúo de Bienes Raíces No Agrícolas, entre otras materias.

### III- Información de Uso Interno

Esta sección de la Intranet fue diseñada para que las personas que trabajan en el Servicio dispongan de toda la información necesaria que le facilite su labor como funcionario del SII.

**Información de Uso Interno**

 <p><b>Portal del Funcionario</b> Liquidaciones de Sueldo, Solicitudes e Información Personal, Sistema de Viáticos, Bienestar [...]</p>	 <p><b>Guía Telefónica/E-Mail</b> Dirección Nacional, Regionales Metropolitanas, Regionales, [...]</p>
 <p><b>Compras</b> Requerimientos, Compras por Intranet, Procedimientos para Adquisiciones, Bases de Licitación, [...]</p>	 <p><b>Planificación Estratégica y Control de Gestión</b> Portal del Plan Estratégico, Convenio de Desempeño, [...]</p>
 <p><b>Subdirecciones y Direcciones Regionales</b> I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, DN, DGC, [...]</p>	 <p><b>Instrucciones y Material de Consulta</b> Oficios Circulares, Biblioteca, Resoluciones de uso Interno, Litigación y Reforma Procesal Penal <b>NUEVO</b>, [...]</p>

[| Concursos Internos de Personal](#) | [| Mesa de Ayuda](#) | [| Formularios](#) |

**Portal del Funcionario:** Contiene información de interés para el funcionario y gran parte de las aplicaciones de autoatención para que éste realice sus trámites administrativos.

El portal contiene una sección llamada Funcionarios al Día, en la cual se pueden encontrar noticias ligadas tanto al quehacer institucional como relativas a los Concursos del Personal.

La principal innovación o mayor potencialidad se encuentra en la sección Oficina Virtual del Funcionario, donde las personas pueden realizar todos los trámites administrativos que tienen que ver con la calidad del SII como empleador.

Desde su propio computador, el funcionario puede consultar todo lo que dice relación con sus Remuneraciones como es el caso de las Liquidaciones de Sueldo, Sistema de Viáticos, Sistema de Contabilidad y Ventanilla de Descuentos. De hecho ésta es una de las secciones más consultadas por las personas que trabajan en el SII y ellas con dos o tres días de anticipación pueden conocer por ejemplo, el monto de sus liquidaciones de sueldo.

## TEMA 3.1 (Chile)

Existe también una sección denominada Personal, en la cual los funcionarios puede acceder a las Solicitudes e Información Personal, donde junto a los Antecedentes Personales y consultas relativas a la Relación Contractual, Subrogancias, Feriados y Permisos Administrativos, entre otros; encuentra también una Ventanilla de Autoatención que incorpora las solicitudes de Feriado, Permiso Administrativo y Actualización, tanto de Datos de Identificación como Curriculares (Ver imagen adjunta).



### INFORMACION PERSONAL

En esta página, usted podrá consultar la información que se encuentra disponible en nuestra base de Datos. En caso de que haya alguna información que usted considere inexacta, le agradeceremos comunicarlo a [personal@sii.cl](mailto:personal@sii.cl).

#### ANTECEDENTES PERSONALES



**12460406-0**  
**ROSANA PAOLA**  
**GOMEZ ESCOBAR**

- Datos Personales
- Cargas Familiares

#### CONSULTAS

- Relación contractual
- Subrogancias
- Feriados
- Permisos Administrativo
- Permisos sin sueldo
- Licencias Médicas
- Histórico Cometido
- Autorizaciones
- Comisiones de Servicios
- Descuentos Legales

#### VENTANILLA AUTOATENCIÓN

- Solicitudes en curso
- Solicitud de Feriado
- Solicitud de Permiso Administrativo
- Actualización Datos identificación
- Actualización Antecedentes Curriculares

Un área de gran relevancia es la asignada a Capacitación, ya que está muy ligada a la formación y el desarrollo de los funcionarios, materias de importancia estratégica para la institución. Ahí se encuentra, entre otros temas, la Guía Operativa de Postulación de Cursos, el Plan Anual de Capacitación Operativa, el Sistema de Inscripción y Matrícula, la Utilización de Salas de Clases, la Evaluación de la Capacitación y la Escuela de Capacitación On Line, en la cual la persona puede desarrollar diversos cursos en dicha modalidad, aspecto que está tomando mucha fuerza en el SII.

En relación a este tema, a continuación se da a conocer un cuadro estadístico con los cursos dictados por la Escuela de Capacitación On Line desde el año 2005 a la fecha.

**CUADRO 1: Cursos e-learning dictados por el SII, período 2005-2009**

Año	Curso	Cupos	Versiones
2005	INTRODUCCION A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION	47	1
	<b>Total 2005</b>	<b>47</b>	<b>1</b>
2006	CURSO SUPERIOR DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS	1	1
	DIPLOMADO INTERNACIONAL EN TRIBUTACION	5	1
	OPERACION IVA	60	1
	OPERACION RENTA	304	4
	PROCEDIMIENTOS CVC	79	1
	TRIBUTACION INTERNACIONAL OCDE	80	1
	<b>Total 2006</b>	<b>529</b>	<b>9</b>
2007	ACTUALIZACION PROCEDIMIENTOS CICLO DE VIDA	689	4
	EXCEL-NIVEL BASICO	7	1
	OPERACION IVA	52	2
	OPERACION RENTA	42	1
	TRIBUTACION INTERNACIONAL OCDE	60	1
<b>Total 2007</b>	<b>850</b>	<b>9</b>	
2008	CONTROL DE INSTITUCIONES Y OPERACIONES FINANCIERAS 2° EDICION	10	1
	CURSO FORMACION DE FORMADORES (CONVOCATORIA TUTORES CIAT)	1	1
	EXCEL NIVEL BASICO	114	1
	OPERACION IVA	86	1
	TRIBUTACION INTERNACIONAL OCDE	102	1
<b>Total 2008</b>	<b>313</b>	<b>5</b>	
2009	EXCEL NIVEL BASICO	219	3
	OPERACION IVA	60	1
	GESTION DE CONOCIMIENTO EN ORGANIZACIONES (TEORICO)	2	1
	GESTION DE RECURSOS HUMANOS EN LA ADMINISTRACION PUBLICA	2	1
	MEJORES PRACTICAS EN LAAT	2	1
	PROCEDIMIENTOS GENERALES DEL CICLO DE VIDA DEL CONTRIBUYENTE	66	1
	<b>Total 2009</b>	<b>351</b>	<b>8</b>
	<b>Total</b>	<b>2.090</b>	<b>32</b>

Fuente: Departamento de Formación y Desarrollo SII.

### TEMA 3.1 (Chile)

Además, en el Portal del Funcionario están todas las materias relacionadas con el Sistema de Bienestar institucional, donde existe una sección para Consulta de Convenios, Cartola de Descuentos, Cartola de Beneficios Médico-Dental y Solicitudes de Afiliación y Desafiliación, de Subsidios Sociales, de Becas y Premios, de Préstamos, Estado de Solicitudes, etc.

Existe también una sección destinada a la Asistencia al Funcionario, donde se guía al funcionario en temas como Cálculo de Bienes, Pago Automático de Remuneraciones, Licencias Médicas, Pasajes Aéreos y Viáticos y Reembolsos.

Junto con ellos el funcionario dispone de secciones relativas a Preguntas Frecuentes, Ética y Probidad en el SII y Datos de Interés como Calendario de Pagos, Descripción de Haberes, Beneficios y Obligaciones de los Funcionarios, entre otros.

En síntesis, el Portal del Funcionario es una verdadera Oficina Virtual que fue diseñada para que todas las personas que trabajan en el SII encuentren la información concerniente a cada uno de los aspectos ligados a su rol de empleado.



**Guía Telefónica/E-Mail**  
Dirección Nacional,  
Regionales Metropolitanas,  
Regionales, [...]

**Guía Telefónica/E-mail:** En ella se accede a la Guía de Personal del SII. En esta sección se encuentra un registro de todos los funcionarios del Servicio, separados por ubicación, con los datos básicos de cada uno de ellos (Nombre, área, teléfono y correo electrónico), a los que se accede, haciendo un click sobre el nombre.

**GUÍA TELEFÓNICA-E-MAIL**

Bienvenido a la Guía de Personal del SII. Aquí encontrará un registro de los funcionarios separados por ubicación, con los datos básicos de cada uno de ellos a los que se accede, haciendo un click sobre el nombre.

Nombre(s)  Apellido

**DIRECCION NACIONAL**

Gabinete del Director; Of. de Gestión Normativa  
S. de Administración; D. Servicios D. Finanzas D. de Comunic. y Marketing, de Infraestructura, Of. de Gestión de Mantenimiento  
S. de Avaluaciones; D. Catastro y Tasaciones, D. de Oper. de Avaluaciones Especiales  
S. Contabilidad Interna; D. Fiscalía Administrativa, D. de Auditoría Interna  
S. de Estudios; D. Estud. Económicos y Tributarios... Of. de Planificación Institucional, Of. de Proyecciones  
S. de Especialización; D. Med. y Or. Errop. e Internacional, D. Pers. Micro y Finc. y Comercio Exterior, D. de Gestión y de Procesos, D. Proc. Masivos de Fisc., D. Atención y Asist. de Contrib., Of. Proc. Prev. y Selección de Fisc., Of. Op. IVA, Of. de Casos Especiales, Of. de Diseño de Productos de Fiscalización, Of. de Control de Proyectos  
S. de Informática; D. Inf. Fiscalización Masiva, D. Informática Fisc. Selectiva y Ciclo Jurídico, D. Informática Avaluaciones, D. Informática Registro, Atención y Asistencia de Contribuyentes, D. Procesamiento de Información, Of. de Computación Personal, Of. de Investigación y Desarrollo Tecnológico, Of. Informática Factura Electrónica y Documentos de Venta Of. Informática Exploración y Análisis de Información  
S. Jurídica; D. Defensa Judicial, D. Delitos Tributarios, D. Asesoría Jurídica, Of. Análisis Jurisprudencia, Of. Fisc. Comercio Clandestino, Of. Super. Coord. Proc. Adm.  
S. Normativa; D. Técnica Tributaria, D. Normas Internacionales, D. Impuestos Indirectos, D. Impuestos Directos  
S. de Recursos Humanos; D. Gestión de las Personas, D. Formación y Desarrollo, Of. Calidad de Vida Laboral, Of. de Bienestar y Serv. a Personas, Jardín Infantil

**MARISOL PRADERA CORTES ALFARO**

**II DIRECCION REGIONAL ANTOFAGASTA**  
**DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION**

R.U.T. : 10039611-9  
ESCALAFÓN : FISCALIZADOR TRIBUTARIO  
CALIDAD JURÍDICA : CONTRATA  
FUNCION : PRESENCIA FISCALIZADORA  
TELÉFONO : 55 659529  
ANEXO : 529  
E-MAIL : mpcortes@asi.cl

Para solicitar que se realice alguna modificación a sus datos ingrese aquí

**Compras:** Existe un procedimiento establecido para las adquisiciones que se deben realizar al interior del SII. En esta página se pueden conocer los procedimientos a seguir para compras directas o licitaciones.



Además, se pueden realizar los pedidos para la adquisición de insumos básicos, insumos computacionales y formularios.

**Planificación Estratégica y Control de Gestión:** Los actuales énfasis estratégicos establecidos para el desarrollo de la institución, han planteado la necesidad de contar con mecanismos que permitan apoyar la gestión de la organización, y a la vez, verificar que la acción institucional se lleva a cabo efectivamente bajo la orientación de sus grandes lineamientos estratégicos. De igual forma, existe conciencia de la necesidad de potenciar los mecanismos de control de la gestión, que permitan mejorar, entre otros, las labores de seguimiento, evaluación, retroalimentación y apoyo a las acciones que se llevan a cabo al interior del SII, tanto en lo relativo a las actividades operativas, como asimismo, a los grandes proyectos corporativos que se desarrollan de manera permanente, tanto en el contexto de sus áreas de negocio como las de apoyo.

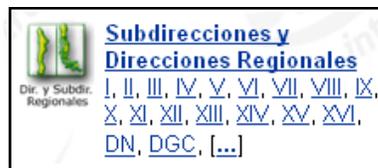


Este portal institucional proporciona información relacionada con esta importante materia, tanto en lo concerniente a los ámbitos de Planificación Estratégica, como

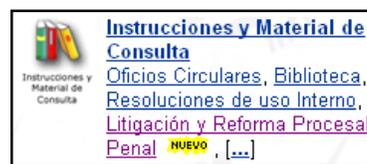
también, en lo relativo a Control de Gestión.

### Subdirecciones y Direcciones Regionales:

En este menú se presentan los vínculos a las páginas creadas por las Subdirecciones, Direcciones Regionales, Dirección de Grandes Contribuyentes y la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, como también a la aplicación que permite publicar estas páginas en la Intranet. En ellas se encuentra información de interés local sobre actividades, proyectos, etc.



**Instrucciones y Material de Consulta:** Se presenta información de interés para todos los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos como estudios efectuados, estadísticas, la Biblioteca y además, todo lo relacionado con los objetivos, y temas asociados al SII.



## 2.2.4 Carácter

La Intranet está totalmente estandarizada a nivel nacional y los contenidos que se publican están al alcance de todos los funcionarios que tienen acceso a este medio.

Para informaciones de carácter más local, ya sea Direcciones Regionales o Subdirecciones se creó una sección especial, que podría asimilarse a los llamados Diarios Murales, que cuenta con un formato más autónomo que sirve para aumentar el sentido de pertenencia a través de la publicación de actividades, fotos, cumpleaños, noticias, etc. Sin embargo, no se crean sitios paralelos, ya que la Intranet del SII es una sola y tiene el carácter nacional.

El elemento formal de interés nacional está en la Intranet y los intereses locales o de esparcimiento están en una zona determinada dentro de la Intranet.

## 2.3 Normas Generales de Diseño y Construcción

### 2.3.1 Descripción de las mismas

A lo largo de su desarrollo la Intranet institucional ha sufrido algunas modificaciones. En el último rediseño, se acordaron los siguientes principios.

#### a) Definición de nueva clasificación de contenidos

Para reagrupar de una forma eficiente los contenidos actuales de la Intranet, se emplearon 3 criterios independientes de clasificación:

##### Masividad

Los contenidos pueden ser:

- **Masivos:** de interés de todos los funcionarios, o de un segmento de funcionarios, pero con alto nivel de visitas.
- **Selectivos:** de interés de un segmento de los funcionarios y con bajo nivel de visitas.

##### Cliente

Para el usuario de Intranet, las opciones que se le presentan son clasificables en:

- Trabajo: corresponden a aplicaciones o información para trabajar.
- Institucionales: corresponden a información institucional del SII.

- Personales: de interés netamente personal.

### **Área Temática**

Reestructurando contenidos, se presentan las 12 nuevas opciones básicas de clasificación en la Intranet.

#### **b) Creación de Propuesta con Nuevos Menús y Submenús**

Para la nueva propuesta se emplearon en distintas dimensiones los criterios anteriormente expuestos, es decir, se presentan las 12 nuevas opciones por área temática, el orden en la Home es relativo a si es de Trabajo, Institucional o Personal y dentro de cada opción, prima el orden de masividad.

#### **c) ¿Cómo Sancionar si Determinado Contenido debe ir en la Home de Intranet?**

El orden en la Home es relativo a si es de Trabajo, Institucional o Personal y dentro de cada opción, prima el orden de masividad.

### **Tipos de páginas HTML para el SII**

Las páginas diseñadas y construidas para Intranet están categorizadas de la siguiente forma:

- Menú
- Submenú
- Página Interior Menú
- Página Interior

### **2.3.2 Seguridad y Confiabilidad**

Por la naturaleza de la función que cumple el Servicio de Impuestos Internos de Chile, la información contenida en la Intranet, sobre todo aquella relacionada con Atención de Contribuyentes, es estratégica.

En ese sentido, a nivel institucional se toman todos los resguardos para que se haga un buen uso de ella.

Por una política institucional, a la Intranet sólo se tiene acceso desde el interior del Servicio, haciéndose imposible su conexión desde el exterior, lo que constituye un resguardo para la información disponible. Por ejemplo, desde la Internet no existe la posibilidad de establecer una conexión a la Intranet.

Junto con ello, está vigente y con el carácter obligatorio para todos los funcionarios, el Oficio Circular N° 55, del 11 de diciembre de 2003, que establece la Política de Uso de los Recursos Computacionales en el Servicio de Impuestos Internos, el cual regula su utilización para los fines propios de la función del SII. Dicho oficio dicta normas de acceso a Internet, uso de correo electrónico institucional, el acceso a la información de los contribuyentes y el uso de los equipos computacionales o estaciones de trabajo, puestos a disposición de los funcionarios.

Respecto a la entrega de información al exterior, se establece que "se prohíbe de manera general a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos la divulgación no autorizada de información que sea considerada como confidencial, secreta o reservada, legalmente o a juicio exclusivo del SII. Los funcionarios no deberán, en caso alguno, enviar información a terceros ajenos al Servicio sin ser previamente autorizados por el Director Regional o Subdirector correspondiente".

"Asimismo, queda estrictamente prohibida la divulgación de antecedentes y documentos sobre actos administrativos que, según lo dispuesto en la Ley N° 18.575, en el Artículo 35 inciso 2 del Código Tributario, en el Estatuto Administrativo u en otros textos legales, tengan el carácter de secretos o reservados".

Cabe agregar además, que el acceso a los servicios computacionales del SII es personalizado, siendo cada funcionario responsable de la administración y uso de los servicios informáticos a los cuales accede, para lo cual cada persona tiene una clave única, que no se debe compartir, transferir ni reasignar.

### **Sistema de Autenticación Corporativa**

Desde el punto de vista técnico, el mecanismo de seguridad que se utiliza en las aplicaciones del SII está ligado al sistema de autenticación existente en el Servicio.

Dada la arquitectura y tecnologías definidas para la construcción de software de la Subdirección de Informática, responsable del tema en el SII, existen consideraciones que un desarrollador debe tener en cuenta a la hora de programar los componentes de la capa de presentación de sus aplicaciones, esto dado que toda la información de sesión de navegación del usuario es mantenida en el navegador (Browser), es por esto que se tiene extremo cuidado en se maneja la información, para que esta no pueda ser modificada por algún hacker informático.

Otro mecanismo de seguridad existente es un filtro de seguridad o interceptor, el cual es el encargado de interceptar todas las llamadas http a recursos del servidor Web. Para que este mecanismo entre en operación, cada aplicación debe tener configurado un archivo properties, asociado a cada módulo web, en donde se deberán definir las configuraciones de seguridad de los servicios definidos en los Servlets (Métodos).

### **2.3.3 Un Medio Confiable**

Claramente el uso de tecnologías de la información presenta innumerables ventajas, sobre todo para la administración tributaria, donde la calidad, la seguridad y agilidad son factores preponderantes.

La Intranet minimiza errores y mejora la calidad de la información, ya que se evita procesamientos como llenado, transporte, digitación y verificación de datos que son fuentes de errores de la información.

La información interna queda a disposición de los funcionarios desde su computador, evitándose la necesidad de papeles, copias, transcripciones, etc., que son fuentes de error.

A ello se agrega la seguridad de su utilización, al contar con clave secreta para acceder a ella. Eso hace que sea un sistema confiable y seguro, que mantiene el debido resguardo y privacidad de la información.

Claramente la información es más segura vía Intranet que a través del papel.

Otro factor que tiene gran relevancia es la reducción de los tiempos. Por ejemplo, en el caso de publicación al mismo tiempo para contribuyentes y fiscalizadores de circulares y resoluciones a dos horas de haber sido firmadas.

Además la forma de ingresar, consultar y modificar la información es considerablemente más rápida, permitiendo flexibilidades en la oportunidad de presentación de la información, de su procesamiento y de su disponibilidad para los que la necesitan.

Los resultados de las gestiones se anticipan y permiten que quienes están involucrados, tomen acciones oportunamente.

En términos económicos se producen ahorros en digitación y manipulación de documentos.

Otro aspecto relevante es que reduce los recursos humanos dedicados a temas de bajo valor agregado en el tratamiento de la información. Además, reduce el costo de comunicación con los funcionarios, evitando impresos, cartas, circulares, oficios, etc.

Respecto a las desventajas, no existen sistemas infalibles. En temas informáticos siempre está presente la posibilidad que un sitio sea "hackeado", sin embargo con buenos sistemas de seguridad, esa opción se reduce al mínimo.

## **2.4 Acceso a la información contenida**

### **2.4.1 Responsables de la administración**

La Subdirección de Informática tiene a su cargo la administración de la plataforma informática del Servicio de Impuestos Internos y debe velar por su adecuado uso, mantención y operación, lo que incluye tanto la infraestructura computacional como la información existente. Para ello, permanentemente monitorea el buen funcionamiento de los equipos y sistemas que apoyan el trabajo de la Institución.

Para el caso específico de la Intranet, en todo desarrollo participan tres actores: área requirente, la Subdirección de Informática y el Departamento de Comunicaciones y Marketing, dependiente de la Subdirección de Administración.

Respecto a los responsables del manejo de la Intranet, todo lo que es desarrollo, vale decir construcción y publicación está a cargo de la Subdirección de Informática, y lo que es información lo desarrollan las áreas de negocio o responsables de la información, finalmente el velar por el diseño y formato es responsabilidad del Departamento de Comunicaciones y Marketing.

Como una forma de velar por la Calidad Editorial de lo que se publica en la Intranet, se han creado procedimientos específicos relacionados con la actualización de la información, envío de nueva información a publicar y confección de páginas HTML.

En los procedimientos se establece la responsabilidad de quienes envían información a publicar y de la persona encargada de la Calidad Editorial en el Departamento de Comunicaciones y Marketing.

En cada Subdirección y Departamento del SII existe una persona responsable y autorizada para el envío de páginas a publicar, lo que debe hacerse bajo el procedimiento establecido.

Como una manera de velar por la seguridad del proceso, el Departamento de Comunicaciones y Marketing envía a la persona autorizada la dirección URL de la aplicación, además el nombre de usuario y password. Los archivos son

publicados sin previa certificación, siendo responsables del diseño y formato, ortografía y direcciones de link, la persona que envió la información. Finalmente, la certificación de los archivos está a cargo del responsable de la calidad Editorial del Sitio Web.

## **2.4.2 Condiciones para el acceso a la Información**

### **Uso de un Identificador de Autenticación y Acceso**

El acceso a los servicios computacionales del SII es personalizado, siendo cada funcionario responsable de la administración y uso de los servicios informáticos a los cuales accede. Estos accesos no se deben compartir, transferir ni reasignar, puesto que cada usuario posee un registro único en los sistemas y aplicaciones con que opera. El encargado de solicitar la clave de acceso a los sistemas para un determinado funcionario, es su jefe directo.

Lo anterior es válido para el personal interno y externo que labora en las dependencias del SII o remotamente a través de la Red de Comunicaciones de la Institución (WAN), sin perjuicio de las normas sobre reserva de información, contenidas en el Código Tributario, Estatuto Administrativo y otros cuerpos legales. A todos quienes requieran acceso a los sistemas del SII, se les asigna un Identificador de Acceso con los privilegios necesarios para cumplir su función. Cada vez que una persona se desvincula de la Institución, el jefe directo debe solicitar que se revoquen todos sus permisos de acceso.

**Uso y Modificación de Claves de Acceso.** Cada usuario debe mantener una clave de acceso personal, que no debe divulgar ni compartir con terceros, internos o externos. Dicha clave de acceso se debe mantener en el más estricto resguardo y debe ser cambiada o modificada periódicamente, o de inmediato si particularmente se sospecha que ha sido descubierta o descifrada por un tercero, lo que puede ser minimizado mediante el uso de claves con un largo mínimo de siete (7) caracteres y una mezcla de números y letras combinadas entre mayúsculas y minúsculas.

### **2.4.3- Límites o Restricciones Definidos**

Como se ha mencionado, todos los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos tienen acceso a Intranet y a e-mail. Sin embargo, para el caso de la Intranet existen ciertas limitaciones o restricciones que están definidas. Hay aplicaciones en base a ciertos perfiles o funciones específicas que cumplen determinadas personas, la que genera ciertas restricciones dada por cada una de las aplicaciones.

Dentro de esos casos se pueden mencionar el trabajo de los fiscalizadores, con acceso restringido a datos de los contribuyentes; las jefaturas para aplicaciones ligadas a la Subdirección de Recursos Humanos o el personal de la Subdirección de Informática.

## **2.5 Resultados Concretos**

### **2.5.1 Impactos y Beneficios que Genera su Uso**

La Intranet no es sólo el medio de comunicación por excelencia del SII, sino que es una manera de trabajar.

La información que se publica a través de esta herramienta es oficial, rápida y homogénea, alcanzado instantáneamente a los casi 4.000 funcionarios que componen la institución a lo largo de todo el país, contribuyendo a la velocidad de la comunicación, transformando la difusión de la información al interior del SII, en un proceso masivo, rápido y expedito.

Además, genera la transmisión espontánea y directa entre las personas, es decir, quien lee una información aparecida en la Intranet la comenta y genera el interés de otros por consultarla e informarse, generando así un flujo de comunicación muy expedito.

También implica que todas las personas se enteran de primera fuente y no de terceras personas, evitando con eso los rumores o información no oficial o tergiversada, lo que favorece notoriamente el clima organizacional.

La gente puede enterarse a través del medio oficial del SII, el que cuenta con una gran confianza y credibilidad por parte de los funcionarios.

Cabe destacar que el desarrollo, mantención y control que se hace de la Intranet del Servicio, contribuye a proyectar entre sus funcionarios una imagen única, coherente, veraz, actualizada y eficiente del SII para con sus usuarios internos.

A favor de la consolidación de este medio, influyó que el diseño de la Intranet es muy amistoso y amigable y está pensado para gente que no tiene habilidades computacionales, de manera que los funcionarios puedan contar con un medio de fácil navegación.

Gracias a la estandarización del diseño, eso ha permitido su masificación, incluso entre funcionarios de mayor edad y menos destreza en el uso de esta tecnología de la información.

La irrupción de la Intranet a partir del año 1999 ha implicado grandes

beneficios para la institución en términos de eficiencia y costos. El hecho que todo se publique por Intranet, ha significado en la práctica la eliminación del material impreso.

La información oficial se publica también en Intranet, no se manda por mail, salvo para casos muy excepcionales, por lo que sin ninguna discusión, la Intranet se ha consolidado como el medio oficial por excelencia.

En la Intranet el funcionario dispone de distintas aplicaciones, que le permiten realizar en línea todos los trámites personales relacionados con su empleador, lo que implica un considerable ahorro de tiempo, permitiendo que la persona no se distraiga de sus responsabilidades profesionales y pueda acceder de manera expedita y cómoda a certificados, información de remuneraciones, vacaciones, permisos, cometidos, etc.

### **2.5.2- Aporte al Negocio**

Como hemos manifestado, uno de los objetivos que se dio a la Intranet era que se transformara en una herramienta de trabajo, vinculada al quehacer de los funcionarios respecto a los contribuyentes.

En ese sentido, en la Intranet están incorporadas todas las herramientas y aplicaciones que necesita el funcionario para desarrollar en buena forma su labor y todos esos elementos están incorporados a su PC, sin requerir aplicaciones extras.

A través del PC, el funcionario obtiene información actualizada acerca de aspectos que son fundamentales para llevar a cabo uno de los aspectos más relevantes del negocio y rol del SII, que es su labor de fiscalización, básicamente relacionado con el trabajo de los fiscalizadores, Operación Renta, Impuestos y Bienes Raíces.

Sin duda este factor constituye una gran ventaja en términos de eficiencia, al poder contar con las herramientas y los recursos de información con que cuentan los funcionarios, transformándose en un poderoso instrumento que facilita su labor.

En su propio computador, el funcionario cuenta con una verdadera Oficina Virtual de Trabajo y Ayuda enfocada a los contribuyentes.

### **2.5.3 Medio de Comunicación por Excelencia al Interior del SII**

Desde su creación, la Intranet se ha transformado en el medio de comunicación por excelencia de la institución, alcanzando una rápida y explosiva penetración.

Debido a las diversas posibilidades que ofrece, es indispensable para todo funcionario recurrir a la Intranet varias veces durante el día. Ya sea para leer una noticia, consultar la guía telefónica, ver su liquidación de sueldo o solicitar sus vacaciones o permiso administrativo, la Intranet se ha convertido en una necesidad.

Para confirmar la importancia que tiene la Intranet como fuente de información para los funcionarios del SII, resulta muy útil observar las conclusiones emanadas de los Estudios de Clima Organizacional que se vienen efectuando en el Servicio de Impuestos Internos, cada dos años, desde el año 1999.

Desde que se incorporó el uso masivo de la Intranet y que su utilización se incluyó en la muestra del año 2001, se puede apreciar cómo ha aumentado su porcentaje como fuente de información.

Del cuadro adjunto se puede concluir, que la Intranet se ha consolidado como el medio por excelencia que tienen los funcionarios para informarse del acontecer institucional.

**CUADRO 2:** Percepción de Funcionarios respecto de la Intranet como principal fuente de Información al interior del SII.

<b>Año Encuesta Clima</b>	<b>Intranet</b>
2007	37,80%
2005	36,46%
2003	38,06%
2001	26,61%
1999	No aplica

**Fuente:** Oficina Calidad de Vida Laboral SII.

Como una manera de ilustrar la penetración que la página de Intranet tiene a nivel de la dotación de casi 4.000 funcionarios presentamos un cuadro con datos relativos a los meses de mayo y junio de 2009.

En el mes de mayo, tomando la dotación del SII, el promedio de visitas por día es de 28.417,16 a nivel de toda la institución y el promedio de visitas por funcionario al día asciende a 6,8. Respecto al número de visitantes, el promedio equivale a 1,1 funcionarios por día.

La duración de las visitas es de dos minutos y 23 segundos.

En tanto, en junio, considerando la dotación de ese mes, el promedio de visitas por día es de 28.245,5, alcanzando un promedio de visitas por

funcionario de 7. En cuanto al número de visitantes, el promedio equivale a 1,05 funcionarios por día.

Respecto a la duración de las visitas es de aproximadamente de 2 minutos y quince segundos.

Estas cifras confirman el alto nivel de uso y visitas que registra la Intranet institucional, reafirmando su condición de medio de comunicación por excelencia.

**CUADRO 3:** Visitas página Intranet del SII período mayo-junio 2009

Período	May-09
Page views totales	2.712.968
Promedio de visitas por día	28.417,16
Número de visitantes	4.334
Tiempo por visita	2 min 23 seg

Período	Jun-09
Page views totales	2.530.393
Promedio de visitas por día	28.245,5
Número de visitantes	4.348
Tiempo por visita	2 min 14 seg

	May-09	Jun-09
Páginas certificadas	91	77
Páginas publicadas	562	757

**Fuente:** Departamento de Comunicaciones y Marketing.

#### 2.5.4 Herramienta Fundamental para el Apoyo de los Procesos de Cambio

El Servicio de Impuestos Internos, a lo largo de sus 107 años de vida, se ha caracterizado por ser una institución en permanente cambio y modernización, lo que le ha valido estar siempre a la vanguardia de la administración pública en Chile.

Debido a las exigencias que impone un escenario tanto nacional como internacional cada vez más exigente en el ámbito de la administración tributaria, este factor se ha acentuado en el último tiempo, llevando al SII a implementar profundas transformaciones y cambios sustantivos en su forma de hacer las cosas.

Desde el año 2007, el SII está llevando a cabo una serie de mejoras y transformaciones tendientes a preparar a la organización para las demandas y desafíos que impone el cada vez más cambiante contexto interno y externo.

Es en ese contexto, y como una manera de responder a ese nuevo escenario, surgen una serie de proyectos estratégicos, los que fueron concebidos para modernizar a la institución.

El éxito de dichos proyectos depende, en gran medida, en que cada uno de los funcionarios del Servicio los conozcan, se motiven, involucren y participen activamente en su ejecución.

Para cumplir con ese objetivo, se requiere contar con los mecanismos de difusión adecuados, que permitan a las personas que trabajan en la institución, ser agentes de gestión del cambio, lo que implica estar informados de los proyectos en sí, sus alcances y beneficios.

Es en este ámbito que la Intranet se transforma en una poderosa herramienta de difusión, que contribuye a generar las condiciones adecuadas para una exitosa implementación de los distintos procesos de cambio que se están produciendo en la organización, encontrando en las comunicaciones internas un gran aliado.

### **3. CONCLUSIONES**

El uso de la Intranet comenzó a desarrollarse en el SII en forma paralela al de la Internet. Por una definición institucional, y ante los desafíos tanto externos como internos, se hacía necesario contar con medios que posibilitaran una mejor gestión de la información, el conocimiento y que entregara herramientas a sus funcionarios para llevar a cabo los distintos procesos relacionados con su quehacer.

El proceso fue muy rápido, transcurriendo un muy breve plazo entre la etapa de implementación y la de consolidación. Para ello fue vital alcanzar la meta de una tasa de un equipo computacional por funcionario.

A diez años de iniciado el proceso que pretendía transformar a la Intranet como la herramienta única de comunicación al interior del Servicio de Impuestos Internos, el objetivo está absolutamente logrado. Sin lugar a dudas, esta herramienta se ha transformado en el medio por excelencia de la institución y los funcionarios lo identifican como creíble, confiable que permite contar con información oficial, rápida y homogénea.

Desde sus inicios, la Intranet fue concebida como un medio que cumpliría tres objetivos básicos: ser una fuente de información, de apoyo al trabajo que se realiza con los contribuyentes y servir para todo lo relacionado con los trámites personales.

Ello se ha logrado plenamente. Sin embargo, esta concepción original no implica que en el futuro exista una redefinición, ya que las demandas de los contribuyentes van cambiando y eso obliga al SII a ser flexible y adaptarse a las necesidades de la institución y de sus funcionarios.

El uso de tecnologías de información como la Intranet ha significado muchos beneficios para el SII, en términos de agilidad de sus procesos, de seguridad, de ahorro de tiempo y de recursos. Las ventajas que ofrecen estas herramientas son múltiples, pero ello no debe hacernos olvidar que lo más importante siguen siendo las personas que integran la institución y que son las que a lo largo de la historia del SII, han contribuido a ganarse el lugar de vanguardia que tiene en el concierto nacional e internacional. El uso de las tecnologías es sólo un medio al servicio de las personas, ya sean éstas contribuyentes o funcionarios.

*Caso práctico*

*Tema 3.2*

## **INTEGRACIÓN ECONÓMICA Y ARMONIZACIÓN DE LOS SISTEMAS Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

**Clara Urteaga**

Intendente Nacional Jurídica  
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria  
(Perú)

*SUMARIO: Resumen.- 1. Integración económica y armonización tributaria.- 2. Esfuerzos regionales en materia de integración y armonización tributaria.- 2.1 La zona de libre comercio y la unión aduanera en la CAN.- 2.1.1 La zona de libre comercio.- 2.1.2 La Unión Aduanera.- 2.2 Armonización en el Perú en materia de impuestos directos. Impuesto a la renta.- 2.2.1 La decisión 40.- 2.2.2 La decisión 578.- 2.3 Armonización en el Perú en materia de impuestos indirectos. Impuesto general a las ventas (IGV) e impuesto selectivo al consumo (ISC).- 2.3.1. La decisión 599.- 2.3.2. La decisión 600.- 3. Problemática respecto a la vigencia de las decisiones en materia de impuestos directos e indirectos.- 4. Acciones tendentes a la implementación de las decisiones y estatus actual.*

### **RESUMEN**

La Armonización Tributaria es de vital importancia en el proceso de Integración Económica. Consciente de ello el Perú como país miembro de la Comunidad Andina ha desarrollado diversos procesos y mecanismos con la finalidad de lograr la integración económica con los miembros de su región.

En ese sentido, en el presente trabajo se describe los esfuerzos realizados en materia aduanera y de imposición directa e indirecta, por conseguir la tan anhelada integración.

En primer término, se efectúa una breve reseña de los mecanismos de armonización, para luego exponer el proceso de integración andino, en lo que se refiere a la Zona de Libre Comercio y la Unión Aduanera, haciendo especial referencia al proyecto denominado GRANADUA – Fortalecimiento de la Unión Aduanera en los países del grupo andino, el cual constituye una importante ayuda para la elaboración de las normas que regulan materia aduanera, así tenemos que producto de tal herramienta se han implementado Decisiones de la Comunidad Andina referidas al Origen de las Mercancías, la Nomenclatura Común Andina, el Arancel Integrado Andino, la Valoración en aduana de las mercancías, la Armonización de regímenes aduaneros, el Documento Único Aduanero, el Tránsito aduanero, el Control aduanero, la lucha contra el fraude, las estadísticas de comercio exterior, la formación aduanera y el Apoyo Informático a la Gestión Aduanera.

A continuación se analiza los avances respecto a la armonización de impuestos directos, haciendo énfasis en el Impuesto a la Renta peruano y las Decisiones 40 y 578, las cuales si bien regulan Convenios para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina, resultan de suma importancia en el proceso de integración, ya que pueden contribuir a evitar distorsiones en la aplicación del citado impuesto, cuando se realizan actividades generadoras de renta en los países miembros de la Comunidad Andina.

Asimismo, se describe los esfuerzos de armonización en materia de impuestos indirectos, señalando la relevancia y principales disposiciones de las Decisiones 599 y 600 referidas a Impuestos al Valor Agregado (IGV) y Selectivo al Consumo (ISC), respectivamente. Normas que tienen el gran mérito de comprender la totalidad de la regulación sustantiva y procedimental del IVA e ISC; siendo así, se precisa que la gran mayoría de las disposiciones contenidas en las Decisiones guardan similitud con la regulación que al respecto ha recogido la legislación peruana. No obstante, de igual forma en aquellos extremos en que no existe tal semejanza, se describen algunos de los retos que implicará la implementación de tales Decisiones.

Finalmente y no por ello menos importante, conviene hacer presente que en el presente trabajo se aborda la problemática actual referida a la vigencia de las Decisiones de la Comunidad Andina, en tanto éstas regulen aspectos referidos a impuestos, dado que según se explica, existe un mecanismo por el que deberían transitar dichas normas y que establece la Constitución Política del Perú para su aprobación e incorporación en el derecho nacional.

## **1. INTEGRACIÓN ECONÓMICA Y ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA**

La tributación constituye un factor esencial a tener en cuenta, en el desarrollo de las relaciones actuales en donde la tendencia es propiciar el libre comercio

entre los países a través de la celebración de Tratados de Libre Comercio (FTA en su denominación en inglés) y con ello procurar la reducción de aranceles y restricciones en aras de un comercio que fluya libre de trabas.

Por ello, resulta de especial importancia tomar medidas que permitan armonizar los diferentes criterios considerados en la tributación de los países ya sea a nivel de aranceles, impuestos directos<sup>1</sup> e impuestos indirectos<sup>2</sup> puesto que esta armonización juega un papel fundamental en la implementación y desarrollo de la integración económica.

Teniendo en cuenta que, como ya se dijo, la Armonización Tributaria resulta necesaria para lograr compatibilizar los objetivos de un proceso de integración, para lograr ello existen diversos mecanismos que se aplican según las circunstancias, entre los cuales tenemos: Uniformación, Compatibilización e Instrumentación.

- La Uniformación, se refiere a igualar, en similares condiciones, las cargas que recaen sobre la misma materia imponible. Este mecanismo resulta de difícil aplicación en tanto supone asimilar las legislaciones respecto a la forma como se determina la base, el nivel de las tasas e incluso la forma de funcionamiento de la Administración Tributaria.
- La Compatibilización, es menos rígida que el anterior mecanismo, busca adecuar la estructura formal de los tributos para que sea posible implementar mecanismos compensatorios que permitan neutralizar las distorsiones que originan las diversas formas de imposición tributaria en el proceso de integración.
- La Instrumentación, que constituye un mecanismo que busca introducir intencionalmente desigualdades; es decir “se trata de instrumentar una determinada estrategia de integración utilizando el instrumento tributario como herramienta para diferenciar el tratamiento entre los países miembros”<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> *Para el Impuesto a la Renta (principal impuesto directo) por lo general hay una legislación variada y dispersa en los distintos países; habiendo diferencias en la materia imponible, la base de cálculo, las alícuotas del impuesto, los sujetos activos e incluso en cuanto a las rentas exoneradas o inafectas.*

<sup>2</sup> *La armonización de los impuestos indirectos permite corregir distorsiones comerciales en el comercio intracomunitario, provocadas por la regulación de cada régimen tributario en el IVA y el ISC, de este modo se garantiza que no se presenten los efectos acumulación y piramidación en los precios, y con esto que no se dé asimetrías en condiciones de competencia.*

<sup>3</sup> *González Cano, Hugo, La Armonización Tributaria y la Integración Económica, Ediciones Interoceánicas S.A., Buenos Aires, 1994, Pág. 10.*

## 2. ESFUERZOS REGIONALES EN MATERIA DE INTEGRACIÓN Y ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

En 1960 se inician los procesos de integración en América Latina con la creación de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y el Mercado Común Centroamericano. El Perú fue uno de los 7 países que suscribió el Tratado de Montevideo de 1960 que instituye la ALALC, la cual tenía como objetivo crear una zona de libre comercio en un plazo de 12 meses. No obstante, durante la corta duración de la ALALC se evidenció que los países más beneficiados con la integración eran los países más desarrollados de la región (Argentina, Brasil y México) y ello fue una de las causas que propició la creación del Grupo Andino con la suscripción del Acuerdo de Integración Subregional Andino<sup>4</sup> por parte de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú denominado también Acuerdo de Cartagena<sup>5</sup>. En 1973 se adhirió Venezuela, en 1976 se retiró Chile y en 2006 Venezuela, con lo cual la comunidad está actualmente conformada por Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado en el artículo 1° del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina<sup>6</sup>, el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina comprende, entre otros, el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales; las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina y las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

En ese sentido, generalmente las Directivas del Proceso de Integración Andina se emiten a través de Decisiones, las cuales son normas de carácter supranacional que tienden a asegurar la estabilidad del sistema jurídico. Ello constituye uno de los factores más importantes para atraer inversión, debido a que una vez vigentes las Decisiones se aplican a todos los contribuyentes y países de la región y no pueden ser fácilmente modificadas unilateralmente por un país.

Dicho esto pasamos a exponer cómo se desarrolla en la práctica este esfuerzo de integración, tanto en materia aduanera, como de impuestos directos e indirectos:

---

<sup>4</sup> El 26.5.1969 en la ciudad de Cartagena, Colombia.

<sup>5</sup> A partir de 1997 denominado Comunidad Andina de Naciones (CAN).

<sup>6</sup> Aprobado por la Decisión 472 que codifica el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, ratificado por el Congreso de la República del Perú mediante la Resolución Legislativa N.º 26674, publicada el 23.10.1996.

## **2.1. La Zona de Libre Comercio y la Unión Aduanera en la CAN**

El proceso de integración andino ha tenido avances y retrocesos, no obstante, se ha podido profundizar la integración andina al punto de tener a la fecha una unión aduanera imperfecta.

Este proceso tiene una naturaleza multidimensional, pues abarca diversas áreas para lograr uno de los objetivos de la CAN que es conformar un Mercado Común y que exige armonizar políticas económicas, aduaneras, comerciales, sociales, migratorias, exterior frente a terceros, energéticas, ambientales. etc.

Siendo tan complejo y vasto este proceso de integración nos limitaremos a los aspectos que han influido en el ámbito aduanero para lo cual se hará mención a la Zona de Libre Comercio y la Unión Aduanera en la CAN.

### **2.1.1 La Zona de Libre Comercio**

Para alcanzar los objetivos del Acuerdo de Cartagena se establecieron ciertos mecanismos entre los cuales cabe mencionar el de programación conjunta, la intensificación del proceso de industrialización sub regional y la ejecución de Programas Sectoriales de Desarrollo Industrial, un Programa de Liberación del intercambio más acelerado que el adoptado en la ALALC, un Arancel Externo Común, la Integración Física, y un Tratamiento Preferencial a favor de Bolivia y Ecuador.

En este punto nos ocuparemos del Programa de Liberación cuyo objeto era eliminar los gravámenes y restricciones que incidieron sobre la importación de mercancías originarias de los demás Países Miembros de la Comunidad Andina.

- **El Programa de Liberación**

El Programa de Liberación inicialmente estableció la eliminación total de aranceles y restricciones de todo orden intracomunitario teniendo como fecha límite el 31 de diciembre de 1980. No obstante, si bien a esa fecha se llegó a eliminar los aranceles de la mayoría de mercancías, persistieron algunas respecto de las cuales no se logró la desgravación y se mantuvieron la mayoría de restricciones existentes.

A inicios de los años 90 se establecieron nuevos plazos para la desgravación total de las mercancías, consolidándose en 1993 la zona de libre comercio andina entre los Países Miembros de la CAN a excepción del Perú, ya que

en 1992 nuestro país suspendió temporalmente su participación en el Programa de Liberación mediante la Decisión 321<sup>7</sup>.

Posteriormente la Decisión 414<sup>8</sup> estableció el Programa de Liberación entre el Perú y los demás Países Miembros de la CAN. Al respecto, es menester señalar que las importaciones de los demás países andinos desde el 25 de agosto de 1992 hasta principios de 1993 estaban sujetas al pago íntegro de los aranceles y recién a principios de 1993 entraron en vigencia acuerdos bilaterales con cada uno de los demás países andinos en los cuales se liberaba de aranceles a una lista de sub partidas, salvo en el caso del Acuerdo Comercial Bilateral con Bolivia, que abarcó a todo el universo arancelario.

La Decisión 414 estableció la liberación total de los aranceles para las mercancías comerciadas, con excepción de aquellas incluidas en algunos anexos, las cuales serían sujetas a un cronograma de desgravación progresiva. Además se fijó metas tales como la armonización de los regímenes aduaneros especiales de importación - exportación, a más tardar a finales del año 1997, lo cual no se logró sino hasta inicios del 2006, año en que el Perú se incorporó plenamente a la zona de libre comercio andina.

- **Implementación en las Aduanas del Programa de Liberación**

En el segundo semestre de 1992 se produjo un cambio importante en los procesos aduaneros de despacho en la aduana peruana, con la sistematización de los procesos y la creación de diversas herramientas informáticas que ayudarían de manera importante en el procedimiento de validación y numeración de las declaraciones aduaneras de importación, como es el caso del tele despacho para la transmisión por parte de los agentes de aduana de los datos contenidos en las declaraciones, así como el Sistema de Gestión Aduanera (SIGAD) el que permitió a la administración aduanera registrar las tasas arancelarias y las preferencias arancelarias otorgadas por el Perú a otros países en mérito a los acuerdos comerciales internacionales.

La Intendencia Nacional de Técnica Aduanera y la Intendencia Nacional de Sistemas de Información de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -Sunat fueron las encargadas de coordinar y definir el diseño de la estructura de las tablas de los Tratos Preferenciales Internacionales (TPI)<sup>9</sup> que se aplican en el SIGAD. Este trabajo era necesario a fin de poner en

---

<sup>7</sup> De fecha 25.8.1992 que estableció que el Perú suspendería sus obligaciones con respecto al Programa de Liberación y el Arancel Externo Común hasta el 31.12.1983, plazo que fue prorrogado sucesivamente por otras decisiones

<sup>8</sup> De fecha 31.7.1997.

<sup>9</sup> Código numérico que identifica cada uno de los acuerdos comerciales suscritos por el Perú.

vigor los acuerdos comerciales cuya negociación a nivel de la CAN ha estado a cargo del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo<sup>10</sup>.

Esta tabla contienen principalmente el propio código del TPI, la sub partida nacional, el margen porcentual (que es el porcentaje a liberar del arancel), la fecha de inicio y fin de aplicación del margen porcentual, el país de origen sujeto a las preferencias y un campo de observaciones para registrar cualquier información que sea relevante a la mercancía negociada en el Acuerdo.

La creación de los TPI facilita las operaciones de importaciones con preferencias arancelarias que se realizaba al amparo de la normativa andina, lo cual permite al importador, el agente de aduana y al personal aduanero realizar consultas en línea en el Portal de la SUNAT.

El uso de los TPI ha permitido un manejo más eficiente de las preferencias arancelarias y adicionalmente su estructura ha servido de base para la aplicación de otros acuerdos distintos al Acuerdo de Cartagena.

### **2.1.2. La Unión Aduanera**

La Unión Aduanera es la siguiente etapa de integración que debe darse en países que hubieran conformado una zona de libre comercio.

En el caso de la CAN se ha venido aplicando distintas medidas para lograr esas etapas de integración, tal es el caso del arancel externo común que se definió luego de implementar un arancel externo mínimo común. Sin embargo, mediante la Decisión 321 el Perú se retiró de las negociaciones del Arancel Externo Común y por lo tanto no lo aplica, mientras que los demás países miembros lo aplican de manera no uniforme debido a la existencia de excepciones, postergaciones o incumplimientos.

Además del Arancel Externo Común, en la Comunidad Andina se han desarrollado otros instrumentos de política aduanera que resulta pertinente comentar, en vista que el Perú y la Sunat han tenido una participación activa en estos.

- **Un importante aporte: El Proyecto GRANADUA**

Antes de dar inicio a la descripción en los avances en la armonización de las políticas aduaneras en la CAN, es menester mencionar al Proyecto GRANADUA –“Fortalecimiento de la Unión Aduanera en los Países del Grupo

---

<sup>10</sup> *Órgano competente a nivel nacional de definir la política de integración comercial del Perú.*

Andino”, el cual ha sido de gran ayuda para la elaboración de los textos de las normas que regulan diversas materias aduaneras a nivel comunitario.

El proyecto GRANADUA nació como consecuencia del Acuerdo marco de Cooperación entre la Comunidad Europea y el Acuerdo de Cartagena y sus países miembros<sup>11</sup>, siendo tres los aspectos que han estado presentes en el diseño y ejecución de las acciones de dicho proyecto:

- Brindar asistencia técnica orientada a implementar las buenas prácticas de gestión aduanera recomendadas por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y recogidas en la legislación de la Unión Europea.
- Formar a los funcionarios responsables de la aplicación de las nuevas técnicas de gestión aduanera.
- Luchar contra el fraude.

De otro lado, las áreas de actuación identificadas en el Proyecto GRANADUA que requerían armonizarse fueron las siguientes:

- Origen de las mercancías.
- Nomenclatura Común Andina (NANDINA).
- Arancel Integrado Andino (ARIAN).
- Valoración en aduana de las mercancías.
- Armonización de regímenes aduaneros.
- Documento Único Aduanero (DUA).
- Tránsito aduanero.
- Control aduanero.
- Lucha contra el fraude.
- Estadísticas de comercio exterior.
- Formación aduanera.
- Apoyo informático a la gestión aduanera (AIGA).

Siendo así, tenemos que las normas aprobadas mediante Decisiones y Resoluciones dadas en las áreas antes mencionadas, a nivel comunitario, son las siguientes:

- **Origen de las Mercancías**

Mediante la Decisión 416<sup>12</sup> se regula el origen preferencial entre los Países Miembros de la CAN. El origen no preferencial no se encuentra armonizado comunitariamente.

---

<sup>11</sup> *Suscrito el 23.4.1993.*

<sup>12</sup> *Aprobada el 30.7.1997.*

---

- **Nomenclatura Común Andina (NANDINA)**

La Decisión 507 sobre Actualización de la Nomenclatura NANDINA, aprueba el Texto Único de la Nomenclatura Arancelaria Común de los Países Miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) y las Unidades Físicas por subpartida NANDINA, a fin de facilitar la recopilación, comparación y análisis de las estadísticas de comercio internacional de las mercancías, adecuadas a la Tercera Recomendación de Enmienda del Sistema Armonizado. Esta Decisión fue incorporada a nuestra legislación nacional

La NANDINA fue actualizada posteriormente por las Decisiones 570 y 653<sup>13</sup>, siendo esta última incorporada a nuestra legislación nacional incluyendo las tasas arancelarias<sup>14</sup>.

- **Arancel Integrado Andino (ARIAN)**

Mediante la Decisión 572 se aprobó el Arancel Integrado Andino (ARIAN) como un sistema que permite recoger, validar e incorporar a una base de datos toda la información y normativa que generan los órganos de decisión de la Comunidad Andina mediante las aperturas -en los casos en que sea necesario- de las Subdivisiones de la NANDINA, para designar las mercancías que sean objeto de reglamentaciones específicas.

El Sistema ARIAN comprende dos subsistemas:

- El Subsistema Central del ARIAN, encargado de recopilar y distribuir la información del ARIAN, cuyo funcionamiento estará a cargo de la Secretaría General de la Comunidad Andina y;
- Los Subsistemas Nacionales del ARIAN, encargados de la consistencia y actualización del arancel externo común y las medidas recibidas, cuyo funcionamiento estará a cargo de las administraciones aduaneras nacionales de los Países Miembros.

- **Valor en Aduana de las Mercancías**

Mediante la Decisión 571<sup>15</sup> se aprobó la norma que regula el Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, estableciendo que la determinación del valor en aduana se regirá por el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, llamado

---

<sup>13</sup> Aprobada el 15.11.2006.

<sup>14</sup> Mediante el Decreto Supremo N.º 017-2007-EF publicado el 18.2.2007.

<sup>15</sup> Aprobada el 12.12.2003.

Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio OMC, y por el Reglamento de la Decisión 571 aprobado mediante Resolución 846<sup>16</sup>. Estas normas son muy importantes pues permiten que los países puedan contar con una misma base imponible para la determinación de los derechos e impuestos a la importación de mercancías, en concordancia a una correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Posteriormente se aprobó la Resolución 1112<sup>17</sup> que adopta la Declaración Andina del Valor, que desde el 01 de agosto de 2008 es exigible por los países andinos.

- **Armonización de Regímenes Aduaneros**

La armonización de los regímenes aduaneros a nivel de los países andinos ha sido muy compleja, ya que si bien estos tienen en términos generales normas parecidas existen muchas diferencias que no han permitido adoptar un régimen totalmente uniforme, habiéndose dejado algunos aspectos a la regulación por medio de normas nacionales.

La Decisión 618<sup>18</sup>, fue el paso inicial para poder armonizar los regímenes aduaneros. Dicha norma dispuso la incorporación progresiva de los principios, normas y recomendaciones del Anexo General Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kyoto revisado) en la normativa comunitaria. Asimismo dispuso que se tome como referencia los anexos específicos del mencionado Convenio para la elaboración de la Decisión sobre Armonización de Regímenes Aduaneros.

Finalmente, la Decisión 671<sup>19</sup> aprobó la Armonización de Regímenes Aduaneros, lo que en el caso peruano implica adecuar sus regímenes aduaneros considerando el régimen de maquila, la fecha de llegada del medio de transporte, depósito temporal, entre otros.

- **Documento Único Aduanero (DUA)**

El DUA fue aprobado mediante la Decisión 670<sup>20</sup>, norma que estableció a aquél como único documento a utilizar por los Países Miembros en sus operaciones de ingreso, salida y tránsito intracomunitario y frente a terceros países<sup>21</sup>.

---

<sup>16</sup> La Resolución 846, Reglamento de la Decisión 571, establece reglas uniformes para la aplicación de la Decisión 571, de manera que se evite un trato indiscriminado a las importaciones de mercancías efectuadas en territorio comunitario. Entre los aspectos más importantes de esta Resolución se establece que la declaración podrá ser presentada a las autoridades aduaneras en formato papel o en formato electrónico.

<sup>17</sup> Aprobada el 5.7.2007.

<sup>18</sup> Aprobada el 15.7.2005.

<sup>19</sup> Aprobada el 13.7.2007.

<sup>20</sup> *Idem*.

<sup>21</sup> Los formatos del DUA para el intercambio electrónico de información entre las administraciones aduaneras y los operadores de comercio exterior, serán obligatorios a partir del 15 de diciembre de 2009.

---

- **Tránsito Aduanero**

Mediante la Decisión 617<sup>22</sup> se aprobó el dispositivo referido al Tránsito Aduanero Comunitario mediante el cual se regula la circulación de mercancías entre los Países Miembros y se introduce nuevas definiciones y mecanismos de carácter comunitario. Esta Decisión viene aplicándose parcialmente, estando aún pendiente la reglamentación de los avisos de pasos de frontera, rutas y plazos y otros aspectos de control.

Mediante la Decisión 636<sup>23</sup> se modificó la Decisión 617 en aspectos como las garantías económicas, la remisión de oficinas encargadas del control de tránsito y la relación de rutas y plazos, así como respecto al registro por las aduanas de los vehículos de transporte y unidades de carga.

- **Control Aduanero**

Mediante la Decisión 574<sup>24</sup> se aprobó el Régimen Andino sobre Control Aduanero que establece las normas que las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros deberán aplicar para el control de las operaciones de comercio exterior.

De esta manera, el Control Aduanero se realiza en las fases siguientes:

- Control anterior, ejercido por la administración aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías.
- Control durante el despacho, ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el momento del levante o embarque de las mercancías.
- Control posterior, ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero.

Adicionalmente se establece el compromiso de las administraciones aduaneras de creación de las unidades de control posterior, integradas por funcionarios con conocimientos y experiencia en materia aduanera, fiscal, de comercio exterior, contable y de auditoría.

- **Lucha contra el Fraude Aduanero**

La Propuesta 110/Rev.4 referida al Régimen Andino sobre Fraude Aduanero tiene por objeto establecer el marco legal para el ejercicio de las actividades

---

<sup>22</sup> Aprobado el 15.7.2005. Vigente a partir del 1.1.2006.

<sup>23</sup> Aprobada el 19.7.2006.

<sup>24</sup> Aprobada el 12.12.2003.

de prevención, persecución y represión del fraude aduanero en los Países Miembros de la CAN.

En dicho documento se define las acciones de lucha contra el fraude aduanero y se profundiza en el tema de la asistencia mutua, cooperación e intercambio de información entre las administraciones aduaneras.

Esta propuesta ha sido considerada dentro de la Decisión 574<sup>25</sup> respecto al Régimen Andino sobre Control Aduanero.

- **Implementación en las aduanas de las Decisiones en materia aduanera**

Uno de los mejores ejemplos de la integración económica en materia aduanera está reflejada en la integración y armonización de los regímenes aduaneros.

En este ámbito el Perú ha promulgado la nueva Ley General de Aduanas<sup>26</sup>, en la que homologó casi en su totalidad las disposiciones de la Decisión 671 de la CAN sobre Armonización de Regímenes Aduaneros, y en donde se uniformizó diversos aspectos aduaneros con las disposiciones del Convenio de Kyoto<sup>27</sup>.

Respecto a los procedimientos de despachos de mercancías, se ha optado por seguir las disposiciones sobre facilitación del comercio de la OMA, lo cual ha sido de gran utilidad en procedimientos como el levante inmediato de envíos, las medidas para la aplicación de sistemas de riesgos más ágiles con la recepción de información anticipada y documentación vía electrónica.

De otro lado, es preciso indicar que la implementación de las normas comunitarias sobre ARIAN, DUA y armonización de regímenes aduaneros, son las que mayor complejidad representan a la administración tributaria aduanera, toda vez que implican cambios normativos a la legislación nacional, desarrollo informático, elaboración de nuevos procedimientos aplicables tanto a los usuarios internos como externos además de los recursos necesarios para su ejecución. Actualmente, se encuentran en proceso de implementación dentro del nuevo proyecto de despacho aduanero que entrará en aplicación a partir del 2010.

---

<sup>25</sup> Aprobada el 12.12.2003.

<sup>26</sup> Aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053, publicado el 27.6.2008.

<sup>27</sup> Las dificultades que llevaron a no incorporar al 100% la Decisión 671 se derivan de la misma problemática que se presentó a raíz del propósito de establecer un arancel externo común que consolide una unión aduanera en la CAN.

Cabe resaltar además, que se requiere mayor asistencia técnica de los países más desarrollados para hacer realidad en cada administración aduanera la homologación y normalización de los sistemas informáticos que permitan en un futuro implementar debidamente el pilar "ADUANAS-ADUANAS" de la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

Con relación a los procedimientos vinculados al tema de tributos, es de notar que en el Perú se viene aplicando las liquidaciones totalmente automatizadas al momento de la numeración de las declaraciones y las autoliquidaciones complementarias de los usuarios de comercio exterior y el pago electrónico. Complementariamente se han venido expidiendo normas de procedimiento tendientes a permitir el pago expeditivo incluso utilizando tarjetas de crédito, y el uso de pago diferido en los despachos anticipados, lo cual a su vez permitirá el pago de las obligaciones tributario aduaneras con posterioridad al retiro de las mercancías y basándose tanto en garantías específicas para un despacho como en garantías globales para varios despachos.

En ese sentido, habrá una mayor comunicación, intercambio de información y cooperación entre las aduanas de los Países Miembros facilitando las operaciones aduaneras, el control, fiscalización y la lucha contra el contrabando e ilícitos aduaneros.

Asimismo, se fortalecerá el proceso de modernización de las aduanas, al contar con normas claras, armonizadas, facilitando y simplificando los procesos aduaneros de manera acorde con los estándares internacionales en materias tales como el despacho en 48 horas, la garantía global, el usuario aduanero certificado, despacho simplificado para envíos rápidos, etc.

## **2.2. Armonización en el Perú en Materia de Impuestos Directos. Impuesto a la Renta**

En lo que se refiere al Impuesto a la Renta por la naturaleza misma del impuesto y al no ser posible la aplicación de simples mecanismos de compensación, lo que debe buscarse es la armonización de las normas, a través de la uniformización de las legislaciones de los países involucrados, concretamente a nivel regional, de los países de la Comunidad Andina.

La Tributación es parte integrante de este proceso de armonización y en lo que se refiere al Impuesto a la Renta a nivel de Comunidad Andina se tienen las Decisiones 40<sup>28</sup> y 578<sup>29</sup> relacionadas con la doble tributación internacional, tendientes a evitar cualquier distorsión grave en lo que se refiere a este aspecto.

<sup>28</sup> Aprobada en el Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión, celebrado en Lima, Perú del 8 al 16 de noviembre de 1971. Fue aprobada por el Perú mediante el Decreto Ley N.º 19535 del 20.9.1972. Entró en vigencia el 18.6.1980 con el depósito de Perú del último instrumento nacional de aprobación en la Junta del Acuerdo de Cartagena.

<sup>29</sup> Aprobada en el Período de Ochenta y ocho sesiones que culminaron el 4.5.2004. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 5.5.2004.

### **2.2.1. La Decisión 40**

En principio, debemos señalar que la Decisión 40, que aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y el Convenio Tipo para la Celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión consagra el Principio de Gravamen en la Fuente por el cual se dispone como regla general que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que ellas obtengan, sólo serán gravables en el País miembro de la Comunidad Andina en el que dichas rentas tengan su fuente productora.

A nivel más detallado, se puede mencionar lo siguiente:

- Las rentas provenientes de inmuebles se gravan en el país en el que dichos bienes están situados.
- Los beneficios percibidos por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales, serán gravados por el país en los que estos se hallan.
- Los beneficios de las empresas se gravan en el país en que las operaciones se hayan realizado. Esto incluye los supuestos o casos en que una empresa realiza actividades en dos o más países miembros, supuesto en el cual cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio.
- Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, u otros intangibles de similar naturaleza sólo se gravan por el país donde se utilizaron.
- Los intereses serán gravados en el país donde se haya utilizado el crédito. Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el país donde se pagan los intereses.
- Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el país miembro donde la empresa que los distribuye estuviera domiciliada.
- Las remuneraciones, honorarios, sueldos, etc., por retribución de servicios prestados por profesionales, técnicos, empleados, etc., serán gravados en el territorio en el cual tales servicios fueron prestados.

Por lo anterior, no cabe duda que la Decisión 40 constituye un avance en cuanto tributación internacional en la Comunidad Andina; sin embargo, no contempla conceptos de gran actualidad e importancia como las relaciones entre filiales y matrices ni el tratamiento a los precios de transferencia.

Finalmente, el denominado Convenio Tipo no ha sido aplicado por los países miembros de la Comunidad Andina, pues cuando estos han suscrito convenios con terceros países han optado por el modelo propuesto por la Organización

de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) o por el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

### 2.2.2. La Decisión 578

La Decisión 578 que aprobó el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, al igual que la Decisión 40 consagra el Principio de Fuente. No obstante, existen algunas diferencias con respecto a la anterior:

- No contiene ninguna disposición referida al Convenio Tipo para celebrar Convenios con terceros países.
- Las regalías serán gravables en el país miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.
- Se incluye una definición del término “intereses” de la cual quedan excluidas las penalizaciones por mora. Además establece que los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o tenga el derecho de uso del bien intangible.
- Contiene mecanismos de intercambio de información tributaria y de asistencia en la recaudación.
- Establece que la interpretación y aplicación de lo dispuesto en la Decisión se hará de forma tal que su propósito fundamental sea el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. No siendo válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

De otro lado, la Decisión 578 ofrece un reto para su aplicación en el caso peruano pues contiene ciertas diferencias con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta Peruana (LIRP)<sup>30</sup>.

Por ejemplo, si bien hay coincidencia entre lo señalado por el artículo 9° de la LIRP y la Decisión 578 en lo referido a los criterios de sujeción previstos para las rentas producidas por predios así como para las rentas que se originan en el trabajo personal; no ocurre lo mismo para el caso de las regalías pues mientras que respecto a éstas la LIRP señala que “la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país”<sup>31</sup>, la Decisión 578, al igual que

<sup>30</sup> Texto Único Ordenado (TUO) aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

<sup>31</sup> Inciso b) del artículo 9° de la LIRP.

la Decisión 40, señalan que “las Regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible”<sup>32</sup>, es decir, en esta última sólo se considera un criterio de sujeción, excluyendo como tal el del domicilio del sujeto que efectúa el pago.

Otro ejemplo de la diferencia entre lo señalado por la LIRP y la Decisión 578 se advierte en lo que se refiere a las pensiones, pues mientras que en la LIRP se establece que son rentas de fuente peruana: “Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada o constituida en el país”<sup>33</sup>, la Decisión 578 dispone que: “Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora”, estableciendo además cuándo se considera situada en el territorio de la República<sup>34</sup> y descartando además a efecto de determinar el país que gravará dicha renta, el criterio del domicilio del pagador de dichas rentas o pensiones.

### **2.3. Armonización en el Perú en Materia de Impuestos Indirectos. Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)<sup>35</sup>**

La Secretaría General de la CAN con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID)<sup>36</sup> trabajó el tema de la armonización de impuestos indirectos, dando como resultado un estudio final con propuestas puntuales<sup>37</sup>, el cual fue entregado en el mes de junio de 2002 a las autoridades competentes con la finalidad que los países miembros de la CAN inicien negociaciones al respecto, en el segundo semestre tal año.

---

<sup>32</sup> Artículo 9° de la Decisión 578.

<sup>33</sup> Inciso g) del artículo 9° de la LIRP.

<sup>34</sup> Artículo 15° de la Decisión 578.

<sup>35</sup> La regulación en la legislación peruana de estos dos impuestos se encuentra principalmente establecida en el TUO de la Ley del IGV e ISC aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15 de abril de 1999 y normas modificatorias.

<sup>36</sup> En el marco del “Programa de apoyo a la elaboración de normativas sobre armonización de tributos indirectos en la Comunidad Andina”, financiado mediante un Convenio de Cooperación No Reembolsable celebrado con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

<sup>37</sup> Básicamente referidas: Al análisis de la situación fiscal de cada país de la subregión, la elaboración de un diagnóstico situacional de los aspectos técnicos y administrativos de los impuestos indirectos de cada país de la subregión, la revisión de los documentos sobre otras experiencias integracionistas en materia tributaria, las giras de discusión con las autoridades fiscales y técnicos de los bancos centrales de cada país, la elaboración de recomendaciones que en conjunto conformaban una propuesta modelo de IVA para la subregión con la cuantificación del costo de la propuesta y la redacción de los proyectos de Decisiones de IVA y del ISC. Véase a Luis Arias, Alberto Barreix, Alexis Valencia, Luis Vilela, *op. cit.*, Pág.9.

Es por ello, que luego de un largo proceso de debate y discusión por los expertos gubernamentales representantes de los países miembros respecto a los extremos del estudio mencionado en el párrafo anterior, se logró consensuar los textos de los proyectos de Decisión sobre armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo al valor agregado y selectivo al consumo, los cuales posteriormente fueron aprobados mediante las Decisiones 599 y 600<sup>38</sup>, respectivamente, en reunión ampliada con los Ministros de Economía, Hacienda o Finanzas.

### 2.3.1. La Decisión 599

La Decisión 599 referida al IVA comprende entre otros, los siguientes aspectos:

- Un marco de definiciones que permitirá la interpretación y aproximación de las normas de cada país a la intención de la Decisión. Entre estos términos se encuentran: Causación, derecho al descuento o crédito fiscal, repercusión o traslación, entre otros (Art. 2°).
- En el aspecto material del hecho generador se establece que los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes<sup>39</sup>, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional (conforme a las reglas de territorialidad que prevé dicha norma), y la importación de bienes corporales muebles<sup>40</sup> (Art. 5°).
- De igual forma, se prevé que el IVA no se generará en la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y demás formas de reorganización empresarial (Art. 6°).
- Se establecen reglas para la territorialidad de los servicios (Art. 12°):
  - Para el caso de los servicios de carga, descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes, al igual que los de carácter artístico, deportivo y cultural se prevé que se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente.

---

<sup>38</sup> El 12.7.2004.

<sup>39</sup> Según Plazas Vega, el hecho generador del IVA no se limitaría a la venta de bienes corporales muebles, como ha sido tradicional sino que se hace extensivo a los bienes en general, con lo cual se permite gravar la venta de bienes incorporales. Véase a Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II *Derecho Tributario*. Bogotá, Temis, 1998. Pág. 618.

<sup>40</sup> No obstante, se ha previsto como disposición transitoria, que los países que apliquen a la fecha de entrada en vigencia de la Decisión una regla diferente para la imposición de servicios, podrán continuar haciéndolo por 10 (diez) años después de la entrada en vigencia de la Decisión.

- En lo que se refiere a las licencias y autorizaciones para uso y explotación de bienes intangibles, los servicios de consultoría, asesoría y auditoría, los arrendamientos de bienes corporales muebles (utilizados en el país), los servicios de traducción, corrección o composición de texto, los relacionados a seguros de bienes (ubicados en el país), los realizados sobre los muebles corporales (que permanecen u operan en el país), los servicios de conexión o acceso satelital, el servicio de televisión satelital o cable (recibido en el país) y los servicios de telecomunicaciones, se considerarán prestados en la jurisdicción del país donde se utilicen o aprovechen, en el supuesto de prestación de servicios desde el exterior.
  - En lo referido a los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de estos últimos.
- En lo referido a exportación de servicios (Art. 13°), se establece que el IVA estará sujeto a tasa cero<sup>41</sup> y que para considerar a una operación como exportación de servicios -adicionalmente a lo previsto por cada país- debe darse lo siguiente:
    - El exportador debe estar domiciliado o ser residente en el país exportador.
    - El usuario o beneficiario del servicio no deberá estar domiciliado o ser residente en el país exportador.
    - El uso, aprovechamiento o explotación del servicio debe darse íntegramente en el extranjero, aun cuando la prestación del servicio se realice en el país exportador.
    - El pago efectuado como contraprestación no debe ser cargado como costo o gasto en el país exportador.
  - La Decisión establece reglas sobre el servicio de transporte de pasajeros y de carga, regulando de un lado la imposición al transporte nacional de carga y aéreo de pasajeros y la exoneración con tasa cero para el transporte internacional de carga (Art. 14°).

---

<sup>41</sup> No obstante se ha previsto como disposición transitoria que los países que a la fecha de entrada en vigencia de la Decisión gravaren la exportación de servicios o sometieran ésta a un régimen distinto a tasa cero, podrán continuar haciéndolo hasta 6 (seis) años después de la entrada en vigencia de la Decisión.

- Se prevé los supuestos de causación o realización del hecho generador del IVA (Art. 15°):
  - Para el caso de la venta de bienes y prestación de servicios se causará el impuesto con la entrega del bien o la culminación del servicio<sup>42</sup>.
  - En el caso de contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción a la misma.
  - En la importación de bienes la causación se dará con la nacionalización del bien.
  - En la utilización de servicios prestados por no domiciliados, se causará el IVA al momento de la prestación del servicio, en la fecha del registro del comprobante o en la fecha en la que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero.
- La Decisión prevé los conceptos que constituyen la base imponible, precisando entre otros, que aquella incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se convengan por separado (Art. 17°).
- Se contempla que el IVA se generará para cada una de las partes en la permuta, a la vez de disponer que la base imponible la constituirá el valor asignado a cada uno de los bienes permutados y que éste no podrá ser inferior a su valor comercial (Art. 18°).
- En relación a la tasa del IVA se dispone que ésta o podrá ser superior a 19%, pero a la vez se deja abierta la posibilidad que se fije una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior a 30% de la tasa general, esto último en el caso de los bienes y servicios que al momento de la vigencia de la Decisión estaban excluidos<sup>43</sup> (Art. 19°).
- Se establece que los países a partir de la vigencia de la Decisión no podrán crear, ni ampliar las exclusiones de bienes existentes en su legislación; sin embargo, se reserva algunas excepciones a esta regla básicamente referidas a la importación de bienes efectuada por misiones diplomáticas, consulares, organismos internacionales y a la importación de bienes donados cuyo destino es el sector público y organizaciones privadas de salud, educación y utilidad común, sin fines de lucro (Art. 23°).

---

<sup>42</sup> No obstante, se deja abierta la posibilidad que los países miembros, puedan disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total. En los casos de pagos parciales, cada país regulará el nacimiento de la obligación tributaria.

<sup>43</sup> Se regula un plazo de 10 (diez) años para la adecuación de la legislación de cada país, a lo indicado en la norma que regula tasa del IVA.

Similar tratamiento se depara a los servicios, en donde la excepción la configuran los servicios de educación, salud y transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo (de acuerdo a lo que disponga cada país) y los servicios de intermediación financiera (Art. 25°).

- Se regula el derecho al crédito fiscal, normando como requisito sustancial para gozar de aquél, que la adquisición de bienes y servicios sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IVA o las operaciones tasa cero (Art. 27°).
- Se dispone el descuento al impuesto repercutido con motivo de la adquisición o importación de bienes que constituyan activos fijos (Art. 28°).
- En el caso de adquisiciones destinadas indistintamente a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a tasa cero o excluidas del impuesto, el crédito fiscal se determinará según la legislación de cada país (Art. 29°).
- Para el supuesto que no exista en la legislación interna un plazo para devolver impuestos tipo valor agregado a los exportadores, transcurridos 2 (dos) meses a partir de la determinación del monto a devolver, el sujeto percibirá intereses (Art. 33°).

Dichas normas en su gran mayoría prevén un tratamiento similar a lo regulado por la legislación peruana en materia de IVA; sin embargo, existen supuestos en los que las disposiciones de la Decisión 599 no guardan similitud con lo dispuesto por el TUO de la Ley del IGV e ISC, ofreciendo por tanto para el país un reto en su implementación, habida cuenta que la nueva regulación no debería traer consigo efectos no deseados en este proceso de armonización. Entre los casos de diferencia normativa, podemos citar los siguientes:

- La definición de servicios que contiene la Decisión (artículo 5°) amplía el concepto de servicios contenido en el TUO de la Ley del IGV e ISC, de este modo una vez vigente dicha Decisión, se considerará entre otros, como servicio a la actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural sin relación laboral con quien contrata la ejecución. Siendo así, a partir de ese momento se debería considerar como gravados con el IGV a los ingresos obtenidos por servicios prestados por una persona en tanto aquéllos califiquen como renta de primera<sup>44</sup>, segunda<sup>45</sup> o cuarta categoría<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> *Ingresos producidos por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes (inciso a del artículo 22° del TUO de la Ley del IR).*

<sup>45</sup> *Rentas de capital (inciso b del artículo 22° del TUO de la Ley del IR).*

<sup>46</sup> *Ingresos obtenidos por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, y por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.*

De este modo, si bien la implementación de la Decisión está dirigida a una mayor neutralidad del impuesto, es el caso que con la modificación al régimen del IGV en el Perú en este aspecto, también podrían generarse cambios en las decisiones de consumo e inversión de a nivel de los agentes económicos. Por ejemplo, en el caso de los profesionales independientes, una vez implementada la Decisión, podría incrementarse el costo de dichos servicios para las personas naturales.<sup>47</sup>

- En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros previsto en el numeral 2 del artículo 14° de la Decisión 599, la aplicación de dicha norma supondría dejar de gravar el servicio de transporte internacional de pasajeros iniciado en el extranjero pero terminado en el Perú, no obstante que el pasaje haya sido vendido en nuestro país; motivo por el cual, corresponderá tener presente los efectos de la implementación de esta medida, en tanto el Perú es un país que capta flujos turísticos crecientes<sup>48</sup>.
- El tema más álgido y no sólo a nivel del Perú sino también de los demás países miembros de la CAN, lo constituye el hecho que las exclusiones del impuesto operarán únicamente respecto de los bienes y servicios establecidos en los artículos 23° y 25° de la Decisión 599, respectivamente<sup>49</sup>.

Al respecto, Mauricio Plazas considera que cuando la Decisión 599 aplique la eliminación de los regímenes de exoneración o exención de bienes y servicios, aunque sean de primera necesidad y se proscriba la aplicación de la “tasa cero” (exoneración perfecta con derecho para el productor de los bienes o el prestador de los servicios de recuperar los impuestos repercutidos por sus proveedores y prestadores de servicios) la medida tendrá un efecto regresivo porque generará un mayor impacto en las erogaciones que habrán de efectuar las personas de bajos ingresos para adquirir los bienes y utilizar los servicios básicos. No obstante, el propio autor señala que los países miembros pueden contrarrestar la regresividad del nuevo régimen al menos parcialmente mediante el establecimiento de la tasa preferencial no inferior

---

<sup>47</sup> No obstante, conviene señalar que la disposición transitoria del artículo 5° de la Decisión establece que los países que apliquen a la fecha de entrada en vigencia de dicha Decisión una regla diferente para la imposición de servicios, como es el caso del Perú, podrán continuar haciéndolo por 10 (diez) años después de la entrada en vigencia de la Decisión.

<sup>48</sup> Conforme a la disposición transitoria del artículo 14° de la Decisión 599 en el caso que los países tengan reglas distintas a la que se comenta, podrán seguir aplicándolas hasta diez años después de la entrada en vigencia de la Decisión.

<sup>49</sup> Tanto para el caso de la exclusión de bienes como de servicios, la Decisión 599 prevé que a partir del comienzo del undécimo (11) año de entrada en vigencia de dicha Decisión se podrán mantener únicamente las exclusiones que dicha norma prevé.

al 30% de la tasa general, a que alude el artículo 19° de la Decisión bajo comentario<sup>50</sup>.

De otro lado, la eliminación de exoneraciones en el Perú implica además dejar sin efecto zonas de inmunidad fiscal del IVA como la Amazonía, la cual si bien el Estado Peruano ha pretendido eliminar progresivamente mediante el Decreto Legislativo N.° 978<sup>51</sup>, ello no se ha concretado debido a que el proceso de sustitución gradual de exoneraciones establecido por la norma mencionada fue suspendido por el Congreso de la República hasta el 1 de enero de 2011<sup>52</sup>.

Adicionalmente a la zona de inmunidad mencionada en el párrafo anterior, en el Perú existen los denominados Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS), zonas en donde no se genera el IVA y que con relación a las cuales las ventas de bienes o prestaciones de servicios desde el resto del territorio peruano se consideran exportaciones.

### **2.3.2. La Decisión 600**

Por su parte, la Decisión 600 comprende la regulación del impuesto selectivo al consumo, deparando en su gran mayoría un tratamiento similar al que la legislación peruana en dicha materia ha contemplado. Entre algunas de sus disposiciones se puede citar las siguientes:

- En atención a la naturaleza del régimen de armonización andino sobre imposición indirecta al consumo al ISC le son aplicables todas las normas generales que regulan los impuestos tipo valor agregado que sean compatibles con su naturaleza, en especial las referidas a momento de causación, principios de territorialidad, aspectos generales que regulan la materia imponible en la venta de bienes gravados con el impuesto y las definiciones de sujetos pasivos (Art. 3°).
- El retiro de bienes efectuado por el sujeto pasivo del ISC, para un fin distinto a la actividad gravada generará el impuesto sobre una base constituida por el valor comercial del bien (Art. 5°).

---

<sup>50</sup> *A consideración de Plazas Vega el sistema ideal de exoneración es el de “tasa cero”, aunque por lo general no se aplique en el mundo, salvo exportación de bienes. Véase Mauricio Plazas Vega, op. cit., Pág. 620.*

<sup>51</sup> *Ley que establece la entrega a los Gobiernos Regionales o Locales en la Región Selva y de la Amazonía, para inversión y gasto social, del íntegro de los recursos tributarios cuya actual exoneración no ha beneficiado a la población.*

<sup>52</sup> *Conforme a la Ley N.° 29310, publicada el 31.12.2008 y norma aclaratoria.*

- En lo que se refiere a la determinación del impuesto, se establece que los ISC se determinarán por aplicación directa de la tasa o monto fijo señalado para el bien o servicio gravado de que se trate, a la base gravable o a la magnitud o unidad física de referencia, de acuerdo a lo previsto en las legislaciones internas de los Países Miembros (Art. 9°).

### 3. PROBLEMÁTICA RESPECTO A LA VIGENCIA DE LAS DECISIONES EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

El artículo 3° de la Decisión 472 de la CAN<sup>54</sup> señala que “Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior”, recogiendo el principio de “aplicación directa” según el cual la norma comunitaria “debe ser aplicable directamente en el territorio de todos los Estados que componen el proceso de integración andino sin que sea necesario seguir un procedimiento o trámite especial de aprobación, recepción o incorporación (...) en los ordenamientos nacionales.<sup>55</sup> No obstante, agrega el artículo antes citado que “Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro”.

Así, en el texto original de las Decisiones 578, 599 y 600 se prevé como requisito para su vigencia, la incorporación al derecho interno de cada país miembro cuando así lo establezca su norma constitucional<sup>56</sup>.

Al respecto, cabe indicar que nos encontramos ante la aprobación en la CAN de normas supranacionales emitidas en cumplimiento de un tratado suscrito por el Estado Peruano y no ante la aprobación de tratados propiamente dichos.

Cabe resaltar que la Constitución Política del Perú no prevé la existencia de normas de esta naturaleza en el ordenamiento jurídico peruano, como tampoco la transferencia de competencias legislativas a favor de organismos

<sup>53</sup> Localizados en Ilo (Moquegua), Matarani (Arequipa) y Paita (Piura).

<sup>54</sup> Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, aprobado por el Congreso mediante la Resolución Legislativa N.º 26674, publicada el 23.10.1996.

<sup>55</sup> Novak Talavera, Fabián: “La Comunidad Andina y su Ordenamiento Jurídico”. En *Derecho Comunitario Andino*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, Pág. 68

<sup>56</sup> Sin embargo mediante la Decisión 635 –aprobada el 19.7.2006- se dejó sin efecto lo señalado por las Decisiones 599 y 600 y se dispuso que la vigencia de éstas fuera a partir del 1.1.2008.

supranacionales. Esta situación ya fue advertida por la doctrina, así tenemos que Brewer Carias<sup>57</sup> señala que: “Con excepción de las Constituciones de Colombia y Venezuela, las Constituciones de Bolivia, Ecuador y Perú, países integrantes del Grupo Andino, no autorizan a los órganos legislativos de dichos Estados a transferir, delegar o ceder sus competencias constitucionales de legislar a los órganos de la Comunidad Andina; y estos Estados, por lo tanto, no renuncian a legislar en las materias o competencias transferidas, cedidas o delegadas.”

En ese sentido, en el Perú y concretamente respecto a las Decisiones 578, 599 y 600, no cabe la aplicación directa de dichas normas comunitarias, pues dada la materia que regulan, previamente correspondería que sean incorporadas al derecho nacional en atención al principio de reserva de ley recogido en el artículo 56° de la Constitución Política del Perú<sup>58</sup>.

En efecto, dado que la vigencia de referidas Decisiones implica la adopción de aspectos sustanciales del IR, IGV e ISC, respectivamente, es necesario que se proceda a su incorporación en el ordenamiento jurídico peruano por el Congreso de la República del Perú y no cabe una omisión a ello, por aplicación de una disposición de derecho comunitario derivado andino.

#### **4. ACCIONES TENDENTES A LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS DECISIONES Y ESTATUS ACTUAL**

La Secretaría General de la CAN ha dispuesto la realización de informes técnicos en los cuales se analicen las implicancias jurídicas, tributarias y económicas de la implementación de las Decisiones. No obstante ello, actualmente la Secretaría de la CAN considera que es necesario solicitar el apoyo financiero y técnico del BID para la realización de estudios que profundicen el impacto económico, incorporando la incidencia social de la implementación de las Decisiones, así como el impacto sobre los sectores productivos sensibles de cada economía.

Asimismo la Secretaría General y los Países Miembros se encuentran analizando la posibilidad de modificar la entrada en vigencia de las Decisiones, así como aspectos técnicos de los artículos más sensibles en una próxima reunión del Consejo de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina.

---

<sup>57</sup> Brewer Carias, Allan R. “Implicancias Constitucionales del Proceso de Integración en la Comunidad Andina”. En: *Derecho Comunitario Andino*. Lima: Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, Pág. 113.

<sup>58</sup> Dicho artículo prevé que deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Caso práctico

Tema 3.2

## ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA E INTEGRACIÓN REGIONAL: DESAFÍOS Y EXPERIENCIAS EN AMÉRICA LATINA

**Luiz Villela<sup>1</sup>**

Economista Fiscal

(Banco Interamericano de Desarrollo)

*SUMARIO: Introducción.- 1. En busca de una escala de actuaciones armonizadoras. -1.1. Un repaso a la literatura.- 1.2 Construyendo una escala de armonización tributaria.- 1.3 La escala.- 2. Las experiencias en América Latina de acuerdo con la escala anterior.- 2.1 Uniformización.- 2.2 Compatibilización.- 2.3 Coordinación.-2.4 Cooperación.- 2.5 Convergencia.- 3. Conclusiones*

### INTRODUCCIÓN<sup>2</sup>

Es reconocido que la forma de la inserción internacional define el comercio de bienes y servicios y los flujos de inversión; con ello, influye de manera relevante en el nivel tecnológico y la estructura de la producción de un país. En consecuencia, también condiciona la estructura tributaria. A su vez, si como dice Musgrave, integración económica es “el proceso por medio del cual se ensanchan y profundizan las relaciones económicas y la interdependencia entre áreas”<sup>3</sup>, resulta evidente que es necesario remover las barreras que se interponen a ese proceso para lograr la integración. Y los impuestos pueden constituir barreras a la libre circulación de bienes, servicios o factores de producción, de modo que debe revisarse su adecuación a la integración.

---

<sup>1</sup> El presente texto es una versión resumida de trabajo anterior publicado como capítulo del libro: “Taxation and Latin American Integration”, V. Tanzi, A. Barreix y L. Villela (eds.); Harvard University Press e Inter-American Development Bank, 2008..

<sup>2</sup> Los autores agradecen a Vito Tanzi, José Manuel Calderón, Adolfo Martín Jimenez y Jerónimo Roca por sus comentarios, a Patricia Abad por su continuo apoyo bibliográfico y estadístico y a Maricela Cruz por su edición.

<sup>3</sup> Musgrave, P. (1967) p. 208

Este trabajo no trata de repasar las teorías de la integración de mercados ni de los efectos de la imposición sobre el mercado<sup>4</sup>, sino que toma como un dato cierto la premisa anterior de que los impuestos pueden constituir un impedimento y se centra en el análisis y la descripción de las experiencias que se han dado en Latinoamérica para abordar la problemática de las barreras tributarias.

Las fórmulas planteadas para remover obstáculos fiscales a la integración son diversas, tanto en el grado de armonización que han perseguido y alcanzado como en el instrumento legal utilizado. La primera parte del trabajo se dedica por tanto a trazar una escala de actuaciones armonizadoras<sup>5</sup>. La razón de ser de esta primera parte del trabajo es construir un marco conceptual que ayude a presentar de forma más coherente la experiencia armonizadora, en especial la latinoamericana. La segunda parte del mismo está dedicada a repasar experiencias concretas de armonización en América Latina, ordenadas de acuerdo con la escala trazada.

## I. EN BUSCA DE UNA ESCALA DE ACTUACIONES ARMONIZADORAS

### 1.1 Un Repaso a la Literatura

Un somero repaso a la literatura en materia de armonización tributaria nos pone de manifiesto varias cosas interesantes, a saber:

- (i) No existe unanimidad en cuanto al concepto técnico de armonización tributaria:
  - De entrada, el diccionario no nos ayuda demasiado; la definición general, que es la que corresponde al diccionario, no aborda una problemática técnica como es esta. Habla de “poner en armonía [esto es, en la “conveniente proporción y correspondencia de unas cosas con otras”], o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”. En el mismo sentido, la etimología de la palabra: deriva de armós en griego antiguo, esto es ajustamiento, articulación. Quizá la lección a extraer del análisis lingüístico es la de que armonía, al contrario de lo que han sostenido algunos autores y sobre todo cierta creencia popular<sup>6</sup>, no se puede equiparar a uniformidad, de que, como en la música, existen formas de acomodar unos sonidos con otros bien diferentes para que el todo “suene lindo”.

---

<sup>4</sup> Un resumen de estas cuestiones y las correspondientes citas bibliográficas aparece en Martín Jiménez, A. “Toward corporate tax harmonization in the EU”, Kluwer, Boston, 1999. pp 7-17.

<sup>5</sup> El término “armonización” es difícil de definir y el capítulo dedica un espacio a analizar las distintas aproximaciones conceptuales a la cuestión.

<sup>6</sup> David Fairlamb, “Tax Harmony, EU fracas” *Businessweek*, mayo 2004.

- Pasando a la cuestión técnica, podemos tratar de analizar si existe un concepto legal explícito. Pues bien, si buscamos en el marco europeo, el art. 94 TA utiliza directamente el término, sin llegar a definirlo mientras que el artículo 95 TA parece esbozar una definición de lo que sería la armonización, sin llegar a utilizar la palabra<sup>7</sup> e indicando que no es aplicable a la fiscalidad. De modo que no alcanzamos nada concluyente por este lado tampoco.
- Si examinamos la literatura, el glosario del “Internacional Bureau of Fiscal Documentation”<sup>8</sup> define la armonización fiscal como la eliminación de diferencias o incoherencias entre los sistemas tributarios de distintas jurisdicciones o hacer que esas diferencias o incoherencias fueran compatibles.
- Peggy Musgrave define la armonización tributaria como “el proceso de ajustar los sistemas tributarios nacionales para que sean conformes con un conjunto de objetivos económicos”<sup>9</sup>.

En conclusión, el término “armonización” ha sido definido de diversos modos, pero en general subyace la idea de que existen diversos grados de armonización posibles y que estos se ligan al trasfondo económico, es decir al nivel de integración que se persigue. La armonización tributaria es por tanto instrumental respecto de la integración económica.

(ii) la gama de instrumentos (y por ende de opciones) para remover obstáculos tributarios a la integración, es decir, para lograr la armonización tributaria, se ha incrementado:

- Pinder, recogiendo y transformando una idea de Tinbergen, hablaba, en 1968, de “integración negativa” e “integración positiva”, donde la primera estaría basada en obligaciones de no hacer para suprimir la discriminación entre agentes económicos y la segunda implicaría la formación y aplicación de políticas comunes y coordinadas.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Art. 94: “el Consejo, por unanimidad, a propuesta del la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos anteriormente mencionados, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Interior”.

Art. 95 : 1. El Consejo, (...), adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

2. El apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales, a las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena.

NB. Se utiliza aquí la numeración del texto consolidado del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de 1997.

<sup>8</sup> IBFD International Tax Glossary, fifth edition, Ed. Barry Larkin. IBFD 2005

<sup>9</sup> Musgrave, P.B. “Harmonisation of direct business taxes: A case study”.

<sup>10</sup> Para un análisis más pormenorizado de la cuestión puede verse Martín Jiménez, A. Op. Cit., a quien aquí seguimos.

- González Cano defiende la existencia de dos mecanismos de armonización tributaria: la uniformización y la compatibilización<sup>11</sup>. Siendo este segundo el mecanismo a utilizar, según él, en etapas tempranas de integración económica, cuando la armonización tributaria es también incipiente.
- Martín Jiménez desarrolla la idea de la relación entre objetivos e instrumentos al estudiar el papel de la legislación blanda en el esquema de instrumentos de armonización tributaria de la UE<sup>12</sup>, pero no lo hace bajo la óptica de estar estableciendo tipología o escala de acciones de armonización tributaria, ni es su objetivo analizar una relación entre fases de integración, grados de armonización e instrumentos comúnmente utilizados para alcanzar cada grado.
- Por su parte, J.M. Calderón y M.A. Caamaño, al igual que el autor anterior, son conscientes de que la lógica de la evolución y de la maduración del contexto internacional sofisticada los instrumentos que se ponen al servicio de las autoridades para acercar sus normativas tributarias evitando distorsiones o simplemente como reacción al ambiente de agresión exterior<sup>13</sup>. Pero, si bien ofrecen una interesante descripción de ejemplos de lo que ellos denominan “coordinación tributaria”, ni definen este término ni establecen sus elementos diferenciales respecto de otros mecanismos de aproximación de normas o de armonización (aunque tampoco esto último resulta imprescindible en su análisis).

Por tanto, y en conclusión sobre este somero repaso, ha ido calando la percepción de que evolucionamos hacia objetivos o grados de armonización, con sus consiguientes instrumentos; todo lo cual tiende, acaso imperfectamente, a la aproximación de los sistemas tributarios y quizá a un “sistema tributario internacional”<sup>14</sup>. Pero en la literatura tributaria no se ha establecido todavía con claridad una verdadera escala de acciones armonizadoras, junto con sus instrumentos normativos (de derecho formal y no formal).

---

<sup>11</sup> González Cano, H.: “armonización tributaria del Mercosur”, p. 28 y ss

<sup>12</sup> Martín Jiménez, A. *Op. cit.* pp 299 y ss

<sup>13</sup> Caamaño, M.A. y Calderón, J.M. *Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario? No obstante, conviene añadir que os autores sí parecen establecer una distinción entre coordinación dirigida y aproximación espontánea (vid. p. 28)*

<sup>14</sup> Vid Caamaño, M.A. y Calderón, J.M. *Op. Cit.*

(iii) Por otra parte, y a pesar de que está bastante bien establecida la evolución económica de los distintos grados de integración, descrita fundamentalmente por Balassa<sup>15</sup>, no se ha estudiado si existe un paralelismo, una lógica intrínseca entre los niveles de integración perseguidos<sup>16</sup>, los grados de armonización tributaria necesarios y los instrumentos normativos utilizados. Este trabajo no pretende establecer una clasificación dogmática sino contribuir a clarificar los niveles de armonización y aplicarlos a la experiencia latinoamericana.

## 1.2 Construyendo una Escala de Armonización Tributaria

A nuestro juicio, existe ya un bagaje teórico-práctico lo suficientemente sólido como para que nos atrevamos a establecer una escala propiamente dicha, es decir un orden lógico, basado en uno o varios criterios, de los distintos grados de armonización tributaria. Dejaremos para la tercera parte del trabajo, cuando hayamos repasado las experiencias concretas de armonización de Latinoamérica, el si se puede establecer alguna correlación entre objetivos e instrumentos y, en caso afirmativo, cuál es su lógica.

## 1.3 La Escala

La primera cuestión metodológica que surge a la hora de construir la escala es la elección del criterio-guía para hacerlo. Se presentan varios criterios posibles: el del rango de la norma jurídica utilizada, el del compromiso político adquirido, el de la importancia económica en juego, etc. Nos hemos decantado por clasificar las acciones armonizadoras en función del compromiso político adquirido, y la razón es que determinadas acciones armonizadoras (entendiendo la armonización en un sentido muy amplio), o bien se alcanzan con instrumentos jurídicos diferentes, o bien no encuentran reflejo en un

<sup>15</sup> Balassa (1961) p. 2:

- Zona de Libre Comercio:

*Los estados se comprometen a eliminar aranceles y restricciones cuantitativas al comercio de bienes. Si bien mantienen una tarifa exterior individual.*

- Unión aduanera:

*Se establece una tarifa exterior común*

- Mercado Común

*Junto al libre movimiento de bienes y servicios, se alcanza el libre movimiento de trabajo y capital*

- Unión Económica

*A todo lo anterior se añade la coordinación de las políticas económicas nacionales para eliminar las distorsiones que su divergencia causa.*

- Integración económica

*Se unifican las políticas monetarias, fiscales, sociales y contra-cíclicas.*

<sup>16</sup> Ver parte 3)

instrumento normativo dado, cuando menos no en uno que se pueda clasificar u ordenar conforme al criterio clásico de la pirámide normativa<sup>17</sup>.

Así, en función del grado decreciente del compromiso político, tendríamos los siguientes escalones de los procesos de armonización tributaria:

Uniformización: consiste en tener el mismo tributo o, en palabras de González Cano, “igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible, en igualdad de circunstancias”<sup>18</sup>. Es la acción de máxima aproximación. Un ejemplo sería un arancel externo común.

Compatibilización: de nuevo podemos decir, siguiendo a González Cano, que se trata de “adecuar la estructura de los impuestos para (...) neutralizar o compensar los efectos distorsionantes de la disparidad de carga tributaria sobre el proceso de integración.”<sup>19</sup> Aunque el González Cano no lo dice expresamente, adecuar esos elementos estructurales del tributo no significa que sean idénticos necesariamente y en particular, la compatibilización no abarcaría ni la tasa ni los beneficios fiscales, al menos no en toda su extensión. La razón es que si así fuera no habría a penas distinción entre esta figura y la anterior y su elemento diferencial (el que no se agota la capacidad de aproximación, en particular en lo relativo a un elemento extremadamente sensible como es la tasa- y quizá el que permite hacer más política tributaria-) desaparecería.

En la literatura clásica, particularmente en la europea, se tiende a confundir con la “armonización” en sentido estricto: uniformar bases, puntos de conexión, sujetos pasivos, pero dejar cierto margen para tasa e incluso para exenciones. De alguna manera se está asociando implícitamente la compatibilización con objetivos de integración más avanzados, es decir, cuando se detectan distorsiones en tributos internos.

Pero el campo de la compatibilización de normas tributarias puede en realidad empezar mucho antes: con las zonas de libre comercio. La concesión de ventajas arancelarias mutuas no tiene por qué darse de modo uniforme (unos Estados estarán en disposición de conceder ventajas en unos productos y otros en otros) pero sí debe mantenerse un principio de “reciprocidad global” en la concesión de ventajas y una tendencia gradual a aumentar las ventajas concedidas.

---

<sup>17</sup> En particular puede verse el análisis de la paradoja de la legislación blanda en Martín Jiménez, A., cap VII. Donde se evidencia que los instrumentos modernos de armonización encuentran difícil encaje jerárquico, en particular desde el momento en que un Tribunal (el TJCE en el caso del análisis de este autor), al recoger la tesis descrita en ellos, puede elevar su categoría inadvertidamente.

<sup>18</sup> González Cano, H.; *Op. cit.*

<sup>19</sup> *Id anterior*

Por último, un esquema de compatibilización, idealmente, implica tener un mecanismo institucionalizado de seguimiento que asegure su eficaz aplicación (“enforcement”). A diferencia de la uniformización, donde el esquema de armonización es más simple, aquí, en la medida en que no siempre hay definiciones estrictas para considerar lo que ha sido compatibilizado y lo que no, es decir, las decisiones del Estado que respetan el objetivo armonizador y las que no, es altamente conveniente establecer un mecanismo de seguimiento de lo que va haciendo cada Estado, para estar seguros que no se perjudica el objetivo de aproximación. El ejemplo paradigmático de este grado de armonización es la Sexta Directiva de la Unión Europea, de armonización del IVA.

Coordinación: El concepto de coordinación tributaria dista de estar claramente establecido en la literatura. Para algunos autores coordinar parece ser todo aquello que trasciende los mecanismos clásicos de armonización, que podrían agotarse en las dos categorías anteriores<sup>20</sup>. Sin embargo, esto acabaría con la tipología cuando, en realidad, las múltiples formas de aproximación de sistemas tributarios que han sido ensayadas permiten a nuestro juicio distinguir más categorías en la actualidad.

Quizá la mejor forma de definir esta categoría “bisagra” (pues en nuestra tipología es justo la tercera de cinco) es diciendo que “coordinación” es todo lo que no puede encuadrarse en ninguna de las otras 4 categorías. Con ello admitimos implícitamente, como otros autores, la dificultad de definirla. Ahora bien, desde el punto de vista de la intensidad del compromiso político, su posición supera las dos categorías siguientes, como fácilmente se deduce de las mismas. Los ejemplos de coordinación son muy variados. Un caso a nuestro juicio paradigmático son los Códigos de Conducta.

Cooperación: consiste en la ayuda o asistencia mutua, ya sea por una cuestión recíproca (por ejemplo, un Estado suministra información de carácter tributario a la espera de recibir otra información en otro momento) o por una cuestión de mutuo interés (ej. ante un caso concreto de doble imposición sobrevenida, dos Estados tienen interés en cooperar). También puede distinguirse entre la cooperación práctica (como la del ejemplo anterior) y la teórica que consistiría en brindar asistencia, compartir buenas prácticas, etc. En todo caso, la cooperación no implica ninguna puesta en común a priori de política tributaria (salvo el hecho mismo de que cooperar ya implica una política). Alguien puede llegar a argumentar entonces que, en la medida en que no hay puesta en común de políticas, no hay aproximación y no cabe incluir este fenómeno en la escala. Pero, si uno bien lo mira, los elementos de cooperación bi y multilaterales establecidos, sobre todo al conformar

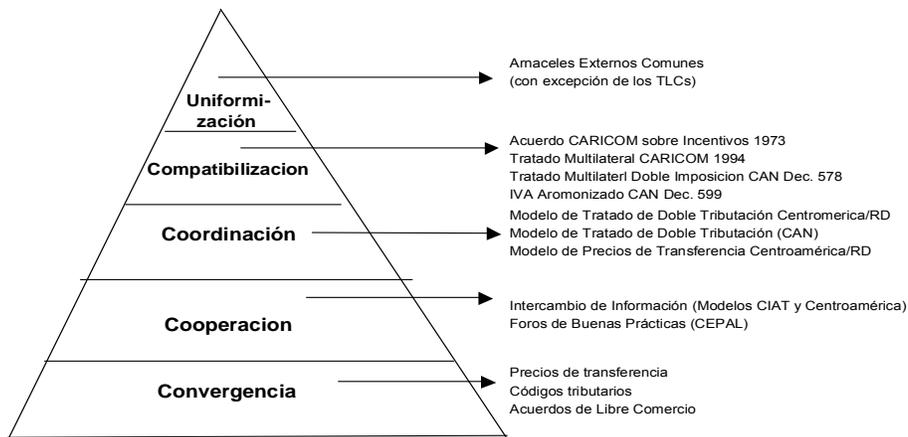
---

<sup>20</sup> Ver nota 12

administraciones tributarias más homogéneas, están contribuyendo a homogeneizar la aplicación efectiva de los sistemas tributarios, logrando una mayor equidad horizontal y garantizando reglas de juego cada vez más iguales a los agentes económicos. Adicionalmente, el establecimiento de líneas de cooperación lleva a los Estados a conocer y a adoptar las mejores soluciones, tanto de política (por ejemplo, tras las pertinentes consultas, seguir los mismos criterios interpretativos en un caso complejo donde la legislación es pareja o media un Convenio de Doble Tributación) como de administración tributaria<sup>21</sup>.

Convergencia: Curiosamente, este último extremo de la escala de acciones armonizadoras no ha pasado desapercibido a varios de los autores consultados<sup>22</sup>: es el movimiento espontáneo (incluso a veces indeseado, pero inevitable) hacia el mismo tipo de soluciones, que provocan la globalización y la competencia. El hecho de clasificarlo en quinto y último lugar desde el punto de vista del grado de compromiso político voluntariamente asumido es que precisamente su característica es que no se ha asumido tal o cual medida de aproximación por una voluntad política<sup>23</sup>, sino porque normalmente el Estado no puede sustraerse a esa tendencia o reconoce, probablemente a su pesar o inconscientemente, que esa tendencia es la idónea. En la convergencia espontánea, por tanto, hay siempre un elemento de disgusto o cuando menos de pasividad.

### La pirámide de los grados de armonización



<sup>21</sup> Creemos que Caamaño y Calderón así lo defienden implícitamente también en el artículo citado, si bien ellos encuadran estas actuaciones dentro del concepto de coordinación porque consideran que las mismas parten de instrumentos pseudos-normativos emanados de Organizaciones Internacionales, las "backdoor rules". Op. Cit, pp 18-21.

<sup>22</sup> Ver Kopits o Caamaño y Calderón.

<sup>23</sup> Cuando hay voluntad política, ya sea conjunta o unilateral, siempre se puede reconocer que está basada en un convencimiento, normalmente explícito de que la aproximación o adecuación con terceros es una respuesta correcta a una problemática concreta.

## 2. LAS EXPERIENCIAS EN AMÉRICA LATINA DE ACUERDO CON LA ESCALA ANTERIOR

Como nota previa, debemos advertir que este repaso tiene una doble finalidad: de un lado, recoger un número significativo de experiencias para demostrar que la historia económica de América Latina es también una historia de la armonización tributaria. El interés respecto de las experiencias enumeradas es anotarlas y clasificarlas, por mucho que este último aspecto pueda ser en ocasiones arbitrario. Por tanto, salvo quizá de los fenómenos más recientes y que pueden suscitar el interés del lector por su novedad, no se realiza una descripción exhaustiva de la acción emprendida, sólo una reseña.

Por otra lado, creemos que la clasificación resulta interesante para trabajar, en la tercera parte, la eventual ratio armonitatis subyacente a la integración. Es decir, para elucidar si, en el convulso movimiento integrador latinoamericano, subyace un lógica intrínseca que demuestra que los grados de armonización fiscal son los mismos o similares, ante objetivos de integración parejos.

### 2.1 Uniformización

#### 2.1.a Arancel Externo Común y Unión Aduanera

Como ya mencionáramos<sup>24</sup>, es el ejemplo paradigmático donde se procede a uniformizar las leyes tributarias de los países.

Una unión aduanera se puede definir como “la fusión de varios territorios aduaneros en un solo territorio aduanero con el propósito de consolidar la libertad de tránsito a las mercancías independientemente del origen de las mismas, previa nacionalización en alguno de los Estados Miembros, de los productos procedentes de terceros países”<sup>25</sup>. Por tanto constituye un objetivo de integración económica. Para conseguir una verdadera Unión Aduanera, el elemento clave – que no único- es establecer un Arancel Externo Común (AEC), pero al mismo tiempo es esencial que ese arancel sea el mismo en todo el perímetro de la Unión, pues de lo contrario se produciría, entre otros fenómenos perversos, desviación de comercio.

Con independencia de su alcance efectivo, las Uniones Aduaneras en Latinoamérica son 4: la que conforma la Comunidad Andina (CAN), la Unión Aduanera del Caribe (CARICOM), el MERCOSUR y la Unión Aduanera Centroamericana.

---

<sup>24</sup> Vid. Parte 1 de este artículo.

<sup>25</sup> SIECA, 2006.

Ahora bien, aunque el grado de armonización perseguido ha sido siempre el mismo, no lo ha sido el instrumento el utilizado, pues en gran medida depende del grado de cesión previa de competencias a las instituciones comunes o, dicho de otro modo, del grado de “supranacionalidad” alcanzado. Así, cuando la supranacionalidad es débil o está en formación, como en Centroamérica, la solución se basa en fórmulas intergubernamentales, donde Acuerdos o Tratados internacionales clásicos, debidamente ratificados, establecen compromisos para los Estados. Cuando se ha cedido un ámbito de competencias a las Instituciones correspondientes<sup>26</sup>, son estas las responsables de completar el proceso.

## **2.2 Compatibilización**

Como analizábamos en la primera parte, el siguiente peldaño, donde el compromiso político (o la cesión de soberanía, si se quiere) es menor, es de la compatibilización.

Sin embargo, esta acción armonizadora puede ser la idónea cuando, resultando imprescindible un alto nivel de disciplina común para evitar distorsiones, sin embargo no deba o no quiera llegarse al extremo de uniformizar todos y cada uno de los elementos estructurales del tributo. Ejemplos de esto en Latinoamérica se pueden citar los siguientes:

### **2.2.a Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI):**

Sucesora de la ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio) que fue fundada en 1960, se constituye por el Tratado de Montevideo de 1980.

A pesar del nombre, es un esquema clásico de Zona de Libre Comercio, donde los países se conceden recíprocamente una preferencia arancelaria regional (PAR, Art. 5). En todo caso, los Acuerdos Regionales derivados del Tratado de Montevideo ya citado, en particular el acuerdo que desarrolla la PAR, regulan una serie de concesiones recíprocas en materia arancelaria que combinan detalle (reducción media de aranceles de 20%) con flexibilidad (listas nacionales) y que podrían encuadrarse en un concepto de “compatibilización arancelaria”.

### **2.2.b Decisión 578 de la CAN (Convenio Multilateral para Evitar la Doble Tributación), 1970 y 2004**

En 1970, la Comunidad Andina ( Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y, en aquel entonces, Chile, y no Venezuela) adopta la llamada Decisión 40, que ya contenía los elementos esenciales de esta decisión que nos ocupa. Sin

---

<sup>26</sup> Sin ánimo de agotar la materia, que no es el objeto de esta obra, sí conviene resaltar que la única región continental que aspira, al menos sobre el papel, a la supranacionalidad, hoy, es la Comunidad Andina de Naciones.

embargo, esta decisión permaneció de facto inaplicada en gran medida y además no incorporaba ninguna disposición sobre los ajustes correlativos en caso de corrección de beneficios por operaciones entre empresas asociadas, lo cual hizo necesaria la elaboración de una nueva Decisión con este componente, algunas otras modificaciones técnicas y cuya aplicación real no estuviera en cuestión. Así, en el año 2004, se aprueba la Decisión 578.

Se trata de un convenio multilateral para evitar la doble tributación. Consagra una tributación casi exclusiva en fuente (excepto navegación marítima o aérea y trabajadores diplomáticos o consulares). Si bien sigue aproximadamente la estructura de los Modelos OCDE y ONU en cuanto a los elementos de renta, mantiene ciertas peculiaridades: por ejemplo, las definiciones de los conceptos básicos que luego son empleados permanentemente: regalías, intereses, ganancias de capital, etc. se contienen al inicio de la Decisión. Sin embargo, llama la atención que no hay una definición de persona física residente o domiciliada. También hay ciertas peculiaridades en cuanto a determinación de los puntos de conexión, en particular en lo referente a servicios de asistencia técnica.<sup>27</sup> Y finalmente en el hecho de que no haya un artículo para eliminar la Doble tributación (lo cual es una consecuencia lógica de que todos los repartos de soberanía lo son en exclusiva).

Pero ese modelo de convenio tiene algunos problemas. La Decisión no resuelve automáticamente conflictos fuente-fuente, es decir cuando dos países hayan considerado que la renta se produce en su territorio: pensemos en una oficina bancaria en el Estado B de una entidad financiera domiciliada en el Estado A que obtiene intereses de un préstamo, residiendo el deudor en otro Estado C: tanto B como C podrían considerar esta renta como producida en su territorio de acuerdo a la Decisión.

En suma, el nivel de integración teórico que se alcanza gracias a esta Decisión es significativo, pero además, de acuerdo con la información que se ha podido recabar directamente en Perú y Colombia<sup>28</sup>, hoy por hoy la norma se observa plenamente, al menos en estos dos países, sin perjuicio

---

<sup>27</sup> “Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”

<sup>28</sup> El BID está llevando a cabo un diagnóstico del área internacional de las Administraciones tributarias de algunos países de la región, entre los que se incluyen Perú y Colombia (Proyecto ATN/FG-9141-RS). A raíz de este análisis, se ha tenido constancia, tanto por el lado de la Administración como de las empresas multinacionales, que la norma citada se está observando.

de las dificultades que pueda entrañar el que este esquema de Convenio de Doble Tributación (con tributación exclusiva en la fuente) conviva con Convenios que reservan mucha soberanía al Estado de la residencia (Perú, Bolivia y Ecuador tienen CDT de este tipo, y Colombia está negociando algunos). En definitiva, es preciso reconocer que, en términos de armonización, la Decisión 578 es un avance en materia de tributación directa en la CAN.

### **2.2.c Acuerdo CARICOM sobre incentivos tributarios 1973**

Es un Tratado Internacional que establece una verdadera política de incentivos tributarios a las industrias.

Desde el punto de vista de su contenido, sorprende el alto grado de detalle que se alcanza tanto por los múltiples elementos que aborda como por los tipos de incentivos que trata de regular o limitar.

Desde el punto de vista de lo que es nivel de la acción armonizadora, un texto legal de obligado cumplimiento con tan alto grado de detalle debía clasificarse en esta sección (compatibilización), porque hay un verdadero intento de homogeneización de la política tributaria de incentivos, sin por ello regular todo el detalle de los incentivos; esto es, todavía le queda a los Estados un margen relativamente importante de maniobra.

Adicionalmente, habría que mencionar otras tres notas: por un lado que se trata de un tratado que impone obligaciones a los Estados en un esquema intergubernamental típico para CARICOM<sup>29</sup>. Desde el punto de vista de los resultados, sin duda el alto grado de detalle, unido al hecho de que no establece ningún tipo de consecuencia jurídica (en forma de sanción o cualquier otra) en caso de incumplimiento provocó el que los países cuya política de incentivos tributarios no respondía inicialmente a este esquema no hicieran gran cosa por adaptarla, lo cual desincentivó a aquellos otros Estados que sí hicieron un esfuerzo por cumplir. El resultado hoy es que este texto no tiene efectividad<sup>30</sup>.

Finalmente, la reflexión que quizá procede es: si el esquema en su conjunto se puede considerar fracasado, como parece, ¿qué falló, el objetivo o el instrumento? A juzgar por el análisis del autor citado<sup>31</sup>, fallaron las dos cosas: i) por un lado, el objetivo fue demasiado ambicioso, sin por otro lado

---

<sup>29</sup> ART. 17: "Los Estados Miembros son responsables de aplicar este diseño (scheme) por vía de su legislación interna que esté de acuerdo con este Tratado."

<sup>30</sup> Vid. Lecraw, D. "Investment Incentives in CARICOM Member States: Improving Effectiveness and Harmonization" Banco Interamericano de Desarrollo, 2003.

<sup>31</sup> Lecraw, D. Op. cit. pp. 34 y ss.

enmarcarse en un contexto coherente, básicamente la definición de una auténtica política de inversiones para la región [y posiblemente, añadiríamos nosotros, el nivel de integración económica real del Caribe] y ii) por otro lado, hubo enormes problemas prácticos en la implantación del Acuerdo por la carencia de mecanismos coercitivos. A nuestro juicio, lo que se deduce es que probablemente lo que más falló fue el objetivo con relación al instrumento.

Probablemente, CARICOM no debió haberse embarcado en una política tan ambiciosa<sup>32</sup> sin contar con los instrumentos institucionales que permitieran asegurar el éxito- ya de por sí difícil- de tamaño empresa y en un estadio de la integración económica tan incipiente como el que había en 1973 para la comunidad del Caribe. Falló pues la racionalidad, la lógica interna de la integración.

#### **2.2.d Tratado multilateral para evitar la doble imposición y combatir el fraude y la evasión fiscal del CARICOM (1994):**

Es en buena medida similar a la Decisión 578 de la CAN comentada; llama la atención que también tuvo un antecedente en otro Tratado de características similares de 1973.

Es decir, expresándolo en forma cronológica, aparece primero la Decisión 40 (1970), luego el Primer Tratado CARICOM (1973), posteriormente el segundo acuerdo CARICOM (1994) y finalmente la Decisión 578 de 2004. En suma, por ser el ejercicio andino pionero sobre el del Caribe, se ha analizado con más detalle aquel. El Tratado multilateral del CARICOM tiene muchos rasgos comunes con las Decisiones 40 y 578 (tributación en fuente exclusiva, definición amplia de la tributación de los servicios de asistencia técnica, reservando la tributación exclusiva en fuente para estos también, etc.), pero tiene un rasgo diferencial que tiene especial trascendencia para nuestro análisis: fija tasas máximas de retención en fuente para dividendos, intereses, regalías y servicios de asistencia técnica<sup>33</sup>. Este aspecto es relevante porque implica un nivel mayor de armonización, y de hecho lo señalábamos más arriba como uno de los problemas fundamentales de las dos Decisiones CAN.

---

<sup>32</sup> *De hecho, si a algo se parece, en cuanto a concepción, este acuerdo es a la “Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas” D.O.C.E. 10.12.1998 C/384/03*

<sup>33</sup> *Vid Arts. 11 a 14 del Acuerdo entre los Gobiernos de los estados Miembros de la Comunidad del Caribe para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con relación a los Impuestos sobre la renta, los beneficios o las ganancias, y para la promoción del comercio y la inversión regional. (1994).*

Ahora bien, dado el nivel de Inversión Extranjera Directa intrasubregional del Caribe en 1973<sup>34</sup>, de nuevo cabe la pregunta de si ese nivel de armonización era una necesidad en el contexto de integración de mercados en el Caribe. Lo cierto es que vuelve a surgir la razonable duda de si se volvió a “construir la casa por el tejado”.

### **2.2.e IVA armonizado de la Comunidad Andina**

Luego de un largo proceso que en 2004 la Comunidad Andina (CAN) aprobó las Decisiones 599 y 600 sobre la armonización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo (ISC), respectivamente. La armonización de los impuestos indirectos es necesaria para afianzar la unión aduanera que a la fecha constituye la Comunidad Andina; y para minimizar la existencia de regímenes tributarios indirectos muy disímiles que causan asimetrías en las condiciones de competencia.

El diseño del IVA andino puede resumirse en:

**(1)** Método de crédito por facturación con base consumo y bajo el principio de destino, aplicado en cada etapa de la producción, evitando así el efecto acumulación de impuesto sobre impuesto, característico de los impuestos a las ventas o ingresos brutos, que discrimina contra las firmas especializadas en favor de aquellas integradas verticalmente.

**(2)** En el largo plazo, adopción de una lista común para las exclusiones de bienes y servicios, básicamente, los servicios sensibles --educación, salud y transporte interno de pasajeros, excepto aéreo-- y los servicios de intermediación financiera; quedando su exención a la decisión de las legislaciones nacionales.

**(3)** Reducción, en los casos que existan tasas múltiples, a un máximo de dos, siendo la tasa general igual o menor a 19%, mientras la tasa mínima no podrá ser inferior al 30% de la tasa general, para facilitar la administración del IVA. El límite de la tasa general se basa en un argumento de economía política ya que con alícuotas superiores se genera la presión por tasas diferenciales y excepciones. Tasa cero se reserva exclusivamente para las exportaciones tanto de bienes como de servicios.

**(4)** Adopción de normas específicas para proteger de los derechos del contribuyente sin limitar las facultades de la administración.

---

<sup>34</sup> Si se toma el comercio interregional como determinante del nivel de IED, en la Europa de los 6 países fundadores éste alcanzaba al 70% de las exportaciones totales ya en 1973, en cambio, en el CARICOM recién hoy llega a poco más del 25% —pese a que además, tiene los servicios turísticos como principal actividad—.

**(5) Implantación de mecanismos de coordinación en operaciones internacionales basados en el principio de la "no discriminación" entre producción nacional y extranjera.**

El plazo para adecuarse a esta regulación varía dependiendo del tipo de medida siendo el máximo de 10 años y se ha dispuesto que los países miembros establecerán mecanismos de seguimiento con el objeto de verificar cada dos años los avances.

El modelo de IVA aprobado se basa en tres razones. Primero, la voluntad de integrarse reflejada en facilitar el comercio intrarregional con el principal tributo armonizado por base. Segundo, mejorar con las mejores prácticas internacionales de política y administración la calidad del IVA, que actualmente presenta una muy baja productividad (cuadro 1), con un respaldo regional. Por último, se ha observado que la generalización del impuesto tiene poco impacto distributivo (cuadro 1).

El diseño ha optado por la neutralidad y la simplicidad, la competencia por vía de tasas y la preferencia por impuesto definido exclusivamente a nivel nacional.

En primer lugar, se otorgó prioridad a la neutralidad entre los sectores y la simplicidad que favorece la administración, definiendo los mecanismos administrativos que permitan combatir la evasión. Así, al estar gravadas prácticamente la totalidad de las transacciones se facilita la fiscalización del tributo por seguimiento de facturación a lo largo de la cadena de valor agregado.

El cuadro 1 abajo presenta la importancia de la recaudación del IVA respecto a la carga impositiva, cerca del 50% en promedio regional, y la relativa baja productividad del mismo para cada país pese a que ha habido una significativa mejoría de la calidad de las administraciones tributarias en la región en la última década.

**Cuadro 1**

**Recaudación, Productividad, Progresividad y Redistribución del IVA en la CAN**

	Bolivia	Colombia	Ecuador	Perú	Venezuela
<b>Recaudación <sup>a</sup></b>					
Ingresos Tributarios	13.7	14.3	12.0	12.9	8.7
IVA (% de Ingresos Tributarios)	46.0	43.4	54.2	41.9	55.2
<b>Productividad IVA <sup>b</sup></b> (Rec. IVA % PBI/Tasa Nom.)	42.4	38.9	54.6	29.7	30.0
<b>Progresividad</b>					
Gini Ingreso antes del IVA	0.556	0.537	0.408	0.535	0.423
Cuasi - Gini del IVA	0.547	0.469	0.445	0.358	0.473
Kakwani (si < 0 => regresivo; si > 0 => progresivo)	-0.009	-0.068	0.038	-0.177	0.050
<b>Redistribución <sup>c</sup></b>					
Gini Ingreso después del IVA	0.557	0.541	0.406	0.547	0.427
Transferencia del 50%- al 50%+ (o del 50%+ al 50%-)	-0.05%	-0.20%	0.09%	-0.60%	-0.22%
Perdedores	2 y 3	1 al 6 y 9	9 y 10	1 al 8	10
<b>IVA- Quien paga el impuesto <sup>c</sup></b>					
20%+ (más rico) / 40% - (más pobre)	8.9	4.0	3.7	2.3	6.2

Fuente: Arias, Barreix, Valencia y Villela (2004) y Barreix, Roca y Villela (2006).

Notas: <sup>a</sup> y <sup>b</sup> Datos del año 2003. <sup>c</sup> Datos de Bolivia y Perú son del 2000. Datos de Colombia, Ecuador y Venezuela son del 2003.

En segundo término, se reconoce que el impuesto en la subregión es, en general, ligeramente regresivo en el ingreso pero progresivo en el consumo, un resultado similar a una serie de estudios en América Latina. Por lo anterior, si los recursos del IVA provienen en su mayoría del pago correspondiente a los sectores de mayores ingresos, su aplicación focalizada —el gasto público— en los sectores más vulnerables de la sociedad puede resultar una mezcla fiscal progresiva de ingresos por IVA y gasto público social eficaz y focalizado. En efecto, resultados del estudio para los países andinos<sup>35</sup>, establecen que la relación de IVA pago, que puede aproximarse a su incidencia en una economía competitiva abierta, por el quintil más rico varias veces el abonado por los dos quintiles de menores ingresos en promedio para los países andinos tal como se presenta en el cuadro anterior.

Tercero, los estados miembros conservan la autonomía suficiente para establecer la mezcla fiscal: recaudación del IVA, mediante la fijación de sus tasas del impuesto, y naturalmente por el nivel y tipo de gasto público que consideren más adecuado al país en términos económico, social y político. Por último, se estableció la preferencia por un IVA definido a nivel nacional y con administración centralizada.

### **2.3 Coordinación**

Nota previa: tratando de identificar experiencias de coordinación, entramos en un terreno de por sí resbaloso porque, como reconocíamos a la hora de establecer las categorías, la “coordinación” sólo se puede definir por oposición o contraste frente a todas las demás categorías establecidas, cuyos límites, dentro de un orden, están más claros.

De modo que, antes que desarrollar un concepto doctrinal más preciso de la coordinación, se ha preferido enumerar aquí todo lo que, razonablemente, no se ha considerado posible de encajar en las otras cuatro categorías.

#### **2.3.a Modelo de Tratado de Doble Tributación de los Estados de Centroamérica<sup>36</sup> y República Dominicana**

Recientemente, ha visto la luz este Modelo, que ha sido aprobado por los Ministros de Economía y Finanzas de Centroamérica, República Dominicana y Panamá. No es un documento con fuerza legal para las partes, ni siquiera

---

<sup>35</sup> Arias, L., Barreix, A., Valencia, A. y Villela, L. (2004). “La armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina”. BID, INTAL y A. Barreix, J. Roca y L. Villela (2006). “Política Fiscal y Equidad en los países de la Comunidad Andina de Naciones”. Comunidad Andina de Naciones. Lima.

<sup>36</sup> Incluye Panamá a estos efectos.

estos países asumen un compromiso político expreso de utilizarlo como su Modelo ante una negociación, pero genera un interesante nivel de coordinación en materia de política tributaria internacional del no residente, e incluso entre los propios países participantes.

Estamos ante un instrumento con potencial y que supone un indudable avance porque: (i) significa que los países han decidido iniciar una política de negociación de CDTs que les coloca ante desafíos muy considerables de cara al futuro (negociación, interpretación, aplicación efectiva), (ii) los países han reconocido las ventajas de trabajar juntos en esto (o la enorme dificultad de iniciar esta política por separado) y (iii) el mero hecho de agrupar equipos técnicos para elaborar este producto crea una comunidad que tiende a mantenerse en el tiempo y que favorece una visión común y una mayor coordinación en última instancia, sobre todo en 3 cosas: la política tributaria para con el no residente<sup>37</sup> (arts. 6 a 21 del Modelo), el compromiso (y en gran medida la formulación técnica) de evitar o corregir la doble imposición internacional (art. 22) (y las formas de cooperación entre administraciones tributarias (arts. 24 y 25.).

Ahora bien, conviene no engañarse: todos estos países tienen establecida una tributación para el no residente que obtiene rentas en su respectivo territorio que no es homogénea: por ejemplo, algunos tienen definición de establecimiento permanente en su legislación interna, pero otros no; las definiciones de conceptos como regalías o intereses son divergentes, etc.

A diferencia de otros varios instrumentos analizados o descritos aquí, este es nuevo. De modo que es difícil valorar el alcance y la efectividad reales que tendrá. El elemento desencadenante fue CAFTA, pero sería simplista pensar que esta decisión de coordinar tributación se toma sólo por CAFTA: antes<sup>38</sup> y después<sup>39</sup> de CAFTA se producen avances en la integración.

---

<sup>37</sup> A este respecto, y si bien formalmente la Decisión 578 de la CAN llega más lejos que este modelo, pues es de obligado y directo cumplimiento entre los países andinos, Aquella, al disponer la tributación en fuente para casi todas las rentas obtenidas por no residentes, no “armoniza” una tributación del no residente común y además consagra las políticas que sobre esta materia ya se estuvieran llevando a cabo por cada Estado; Además, y sobre todo, la Decisión 578 opera “ad intra”, es decir tiene poca trascendencia económica real porque los grandes inversores en los países andinos distan de ser los propios países andinos.

<sup>38</sup> Un repaso somero al portal web de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana ([www.sieca.org.gt](http://www.sieca.org.gt)) de buena cuenta de toda la actividad desplegada históricamente en este campo.

<sup>39</sup> En particular, los países centroamericanos están negociando con la UE un Tratado de similares características a DR-CAFTA.

## 2.4 Cooperación

Si empezáramos este apartado con una “boutade”, probablemente tendríamos que decir que la cooperación es la forma más civilizada de armonización, porque se deja a un lado toda aproximación de políticas, esto es, se respeta la soberanía, y además sólo se coopera ante la existencia de un interés ya identificado, ya sea este recíproco o mutuo.

El ejemplo por excelencia de este tipo de armonización tributaria es el intercambio de información entre administraciones tributarias.

### 2.4.a Intercambio de Información

Todo lo relativo al intercambio de información en Latino-América, incluyendo los datos sobre las cláusulas o acuerdos de intercambio de información actualmente vigente se contiene en Pita (2007).<sup>40</sup>

A los efectos del presente trabajo, cabe añadir algún comentario general, en concreto:

- Es un claro mecanismo de cooperación y lleva vigente en la región, bajo una u otra fórmula, más de 30 años.<sup>41</sup>
- Recientemente hemos asistido a la aparición de instrumentos legales más potentes (en términos de la información que se puede solicitar y de cómo se puede usar) y más flexibles en términos de su aprobación y entrada en vigor, pues se trata de simples acuerdos entre administraciones tributarias<sup>42</sup> es decir, no son tratados internacionales clásicos, lo cual facilita su negociación y agiliza su entrada en vigor.
- Se desconoce el número efectivo de actos de transmisión de información que se intercambian los Estados de la región, tanto entre sí como con Estados no regionales. También se desconoce si los Estados logran resultados concretos en la lucha contra el fraude derivado directamente de estos intercambios, o incluso si hacen un seguimiento de esta cuestión.

Además, en los raros casos en que existe efectivo intercambio de información, este suele ser asimétrico, es decir hacia países con administraciones tributarias más desarrolladas, que suelen ser países no regionales, de modo

---

<sup>40</sup> *El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional*. C. Pita en Tanzi, V., A. Barreix y L. Villela, *Taxation and Integration in Latin America*. IDB.

<sup>41</sup> Sólo la Decisión 40 de la CAN data de 1970, pero muchos CDT, especialmente brasileños y argentinos, también entraron en vigor en los años 70.

<sup>42</sup> Acuerdo España-Argentina, Perú-Argentina, Brasil-Argentina, información firmados todos ellos sobre la base del modelo CIAT

que no se descubren fraudes ni tramas de fraude en los mercados interiores, con lo que se pierde una oportunidad de armonización y de caminar hacia una mayor integración económica subregional y regional.

#### 2.4.b Foros de Buenas Prácticas

Un interesante ejemplo de cooperación en Latinoamérica lo constituyen los foros, institucionalizados o no, donde se ponen en común experiencias y se discuten estrategias futuras.

El foro de cooperación en materia tributaria más afamado en la Región es el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); existen otros foros igualmente prestigiosos (CEPAL, Comisión Económica para América Latina) pero tienen una vocación más amplia (no sólo tributación) y por lo general enfoques menos operativos (dedicándose al estudio de corte más doctrinal o académico). La influencia del CIAT es grande, hasta el punto que acoge a 6 países europeos entre sus miembros y a 2 países africanos<sup>43</sup>.

A parte del Modelo de intercambio de información ya analizado, son ejemplos de esa actividad de cooperación su Modelo de Código Tributario (1997, actualizado en 2006), el de Modelo para la Administración Tributaria, su trabajo sobre indicadores fiscales y aduaneros (2002), su Manual de Fiscalización (2003), o su Modelo de Código de Conducta (2005).

En realidad, algunos de estos trabajos, en tanto sirven de referencia a los cambios normativos e institucionales que se producen en la Región, vienen a trascender el límite de la cooperación para acercarse a la coordinación. De hecho, el CIAT está contribuyendo de forma significativa a homogeneizar las Administraciones Tributarias (AT) de la región. Y esto es también, de alguna manera una forma de armonización, porque se consigue un trato más parejo en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en la Región, lo que aumenta la equidad horizontal.

En esta línea de cooperación, tendente de forma indirecta a la coordinación por medio de “backdoor rules” o normas de “trastienda” se encuentran también los trabajos de otros organismos internacionales que han venido prestando apoyo a la Región, en materia de fortalecimiento de la administración tributaria y de asistencia técnica a los procesos de reforma tributaria por décadas<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> Existen otros foros de similares características en otras latitudes: *Internacional Organisation of Tax Administrations (IOTA)*, que aunque con vocación internacional es esencialmente europea en membresía; *Centre des Recontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF)*, para países francófonos; *Commonwealth Association for Tax Administrators (CATA)*, para los países miembros de la *Commonwealth británica*; pero probablemente ninguno tenga la presencia e importancia de CIAT.

<sup>44</sup> *El Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo son los principales protagonistas de esta forma de aproximación en la Región.*

## 2.5 Convergencia

Dando por buena la definición de “convergencia” contenida en la primera parte, una reflexión general nos lleva a la conclusión de que en este terreno hay, en América Latina, tantas luces como sombras; es decir tan pronto se observa una tendencia general centrípeta, y cabe pensar que lo que no se consigue por una voluntad consciente y un trabajo explícito, se logra a consecuencia de la lógica de los tiempos que corren; como en otras ocasiones la observación lleva a pensar que hay un movimiento centrífugo, y por tanto hacia la “desintegración”.

### 2.5.a Precios de Transferencia

Con independencia de que el grado de armonización pueda ser mayor en ocasiones, uno de los pocos campos donde se ha observado una tendencia, al menos nominal, hacia la convergencia es en materia de precios de transferencia: si uno revisa lo acontecido en este terreno<sup>45</sup> puede observar una línea de tendencia relativamente uniforme en materia de la regulación de precios de transferencia: con la sola excepción de Brasil<sup>46</sup> y alguna puntual fórmula de cálculo del valor de mercado para exportación de materias primas (“Sexto método”<sup>47</sup> argentino), la tendencia en toda la Región es a respetar el principio de plena competencia (arm’s length) y a respetar, en líneas generales, los principios establecidos por la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE.

Ahora bien, como decíamos al principio, esta convergencia es más nominal que real y está basada en el hecho de que los textos legales, en particular cuando se carece de experiencia, tienden a parecerse por mimetismo y prudencia; pero, en realidad, la forma en que efectivamente se respeta el principio de plena competencia depende de la política de control tributario que se ejerza sobre la empresa multinacional y sus operaciones y, de un lado, es sabido que hay enormes diferencias de capacidad entre unas administraciones y otras y, por otro lado, se observa que, cuando una A.T. tiene experiencia concreta sobre el terreno, (Brasil, México, Argentina), tiende a salir del Modelo teórico OCDE hacia alguna fórmula más tuitiva de la Base Imponible y practicable al tiempo.

---

<sup>45</sup> Ver Mercader, A. (2007). *Transfer Prices in Latin America*, in Tanzi V., A. Barreix y L. Villela *Taxation and Integration in Latin America*. IDB.

<sup>46</sup> El modelo brasileño (Ley 9.430/96 e Instrucción Normativa 38/97) parte de la premisa que las operaciones entre partes relacionadas se facturan a precios manipulados (superiores o inferiores al de mercado según los casos). Por este motivo, procura definir criterios objetivos para la determinación de los P.P.T.T., con el establecimiento de márgenes presuntos de ganancia. Ver nota anterior.

<sup>47</sup> La Ley 25784 introduce este método en Argentina para determinar los precios de venta de exportaciones de materia prima (con precio de Chicago). Ver también notas anteriores.

### 2.5.b Acuerdos de Libre Comercio

En los últimos quince años, América Latina ha impulsado un modelo de regionalismo abierto, afirmando liberalizaciones comerciales y financieras unilaterales con integración económica, primordialmente subregional. Así se han formalizado de un creciente número de acuerdos, bilaterales y multilaterales, de libre comercio firmados --y en negociación-- tanto entre los países latinoamericanos como con terceros de América del Norte, Europa e inclusive Asia. Estos tratados no incluyen cláusulas relativas a la armonización tributaria, excepto por concepto muy generales, y muy poco han servido para avanzar en la misma.

Por ejemplo, como se explicó anteriormente, en más de quince años de vigencia desde el Tratado de Asunción solamente ha logrado acuerdos que aseguren la no discriminación en el comercio de bienes y servicios, persitiendo distorsiones en todos los países miembros que afectan la competitividad y la localización del ahorro y la inversión (Barreix, Roca y Villela<sup>48</sup>, 2005). Otros como el DR-CAFTA incluyen un marco sobre la expropiación indirecta a través de los impuestos e introduce los conceptos de inversión, la obligación de no expropiar y los mecanismos alternativos de resolución de disputas (Rodríguez<sup>49</sup>, 2005). Pese a esto, es necesario reconocer que en algunos casos, como ser el NAFTA, el acuerdo comercial se negoció en paralelo con el convenio para evitar la doble tributación entre los Estados Unidos y México o el DR-CAFTA que está revitalizando el proceso de integración tributaria en Centroamérica ampliada con República Dominicana y Panamá.

En breve, salvo las excepciones antedichas, los acuerdos comerciales han limitado al mínimo la armonización tributaria y consecuentemente, los resultados han sido acordes.

### 2.5.c Códigos Tributarios

Como veníamos diciendo, existe una línea de coordinación (sobre todo en Centroamérica) y otra de cooperación (a partir del Modelo CIAT y de los trabajos de los organismos internacionales) en materia de estructura y de

<sup>48</sup> *Los limitados avances tales como el establecimiento de un procedimiento y un tribunal arbitral general con sede en Paraguay han estado orientados cumplimiento del artículo 7 del Tratado de Asunción que prescribe el principio de no discriminación tributaria en bienes y servicios entre los Estados Parte según Barreix, A., J. Roca y L. Villela (2005). "Tributación en el MERCOSUR y la Necesidad de Coordinación"; en Tanzi, V., A. Barreix y L. Villela (editores), Tributación para la Integración del MERCOSUR. Diálogo Regional de Política. BID,*

<sup>49</sup> *A. Rodriguez, 2005. International Arbitration Claims Against Domestic Tax Measures Deemed Expropriatory or Unfair and Inequitable. IDB/INTAL.*

funcionamiento de las administraciones tributarias en su conjunto: estas líneas de trabajo llevan a que las administraciones tributarias incorporen las mejores prácticas o los más altos estándares que se conocen a nivel regional e internacional, tanto en cuanto a los derechos reconocidos al contribuyente como sobre todo en materia de potestades atribuidas a la administración para su labor de recaudación y control tributario. Esto se refleja fundamentalmente en (i) un movimiento de reforma en esta materia bastante extendido en la Región<sup>50</sup> y (ii) en la existencia hoy por hoy o de cara a un próximo futuro, de Códigos tributarios similares, o tendientes a ello, en muchos países de Latinoamérica y el Caribe.

#### **2.5.d Modelo y tasas de IR**

En América Latina convive una amplísima gama de diseños (y tasas) de la imposición a la renta (IR) en sus tres componentes, rentas personales, empresariales e internacionales. Desde México, con una imposición a la renta tipo Haig Simons que incluye renta mundial con una sofisticada tributación a las rentas de capital ajustadas por inflación y una completa integración entre el impuesto personal y el corporativo hasta el semi-uniforme de Paraguay que presenta una tasa de 10% en personas físicas (igual que la tasa general del IVA) y de 20% en empresas que permite ilimitadas deducciones de gastos efectivos. Esta situación se ilustra con claridad en el cuadro 2, siguiente.

La tributación internacional no escapa a la diversidad aunque el agrupamiento es más nítido. En efecto, las economías más grandes tienen renta mundial y legislación internacional específica como ser precios de transferencia y tienen vigentes convenios bilaterales para evitar la doble tributación, el número de ellos depende del país. Tal es el caso de Argentina, Brasil, México, Venezuela, Perú y Chile. En tanto, las economías pequeñas tienden a limitar el gravar la renta a la fuente, utilizan sistemas duales en rentas de capital y, al utilizar retención liberatoria, en general, no integran renta empresarial con la personal. A la vez, presentan escaso desarrollo de la legislación tributaria internacional y, salvo excepciones, un exiguo número de acuerdos tributarios. Este es el caso de los países centroamericanos, Panamá, la República Dominicana, Paraguay y Uruguay.

---

<sup>50</sup> *Simplificando, se puede decir que, sin perjuicio de los trabajos teóricos auspiciados por la Organización de Estados Americanos (de gran calidad, pero ya desfasado- 1967) y el CIAT (1997), el movimiento o la tendencia empieza con sucesivas reformas del Código tributario dominicano (reformas de 2001, 2004 o 2005), entre las que se intercala el nuevo Código tributario boliviano (2 de agosto de 2003), y sigue con una cadena de reforma de códigos en la región. Actualmente, están en marcha, en distintas fases, las reformas de los códigos tributarios de Paraguay, Nicaragua y Haití.*

A su vez, la reducción y la uniformización de los aranceles por el regionalismo abierto implantado en América Latina han disminuido significativamente la protección efectiva de la producción nacional, a lo que se ha sumado el abandono progresivo por parte de los gobiernos de las políticas sectoriales y regionales. Como respuesta, han surgido fuertes presiones por nuevos incentivos y beneficios fiscales para proteger sectores o regiones, que han resultado en renuncias tributarias importantes. De ahí la proliferación de zonas francas, beneficios al turismo, a la minería y a la forestación en nuestros países.<sup>51</sup>

Si bien en la Unión Europea (UE) también existe una diversidad, considerada a nivel de los 15, no tiene tan marcadas diferencias. Es justo reconocer que la institucionalidad de la UE es una diferencia relevante pues cuenta con instrumentos tales como un tribunal supranacional (TJCE), con acuerdos como el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial o la Directiva del Ahorro que han contribuido a una mayor armonización, en especial en la base gravada.

**Cuadro 2. Algunos elementos estructurales comparados en la imposición a la renta de 10 países latinoamericanos**

	Renta Mundial	Integración IRPF y IRPJ	Ganancias de Capital	Tasas IRPF	Tasa IRPJ	Tasa intereses (1) Ahorro Financiero
Argentina	SI	NO	NO	9-35%	35%	NO(2)
Brasil	SI	NO	25%	15-27.5%	34% (3)	15%
México	SI	SI	NO	32%	29%	NO
Colombia	SI	NO	SI	20-38.5% (4)	38,5% (4)	NO
Costa Rica	NO	NO	NO	10-25%	30%	8%
Perú	SI	NO	SÍ(5)	15-30%	30%	10% (6) 4% o 35%
Chile	Sí	Si	17% (o 40%)	0-40%	17%	(sin CDT)
Paraguay	NO	NO	10%	10%	30 / 10%	NO
Uruguay	NO	NO	SI	0-25%	25%	12%
Honduras	SI	NO	10%	10-25%	25%	10%

Nota 1: se consigna un tanto por ciento cuando la tasa es liberatoria (impuesto dual)

Nota 2: hay exención de las rentas del ahorro más habituales

Nota 3: 25% (+ 9% Seg. Soc.)

Nota 4: (35% + 10% extra)

Nota 5: hay exención de la mayoría de las ganancias de capital

Nota 6: hay exención de las rentas del ahorro

Recientemente, la diversidad en el IR ha aumentado en la UE con el ingreso de 10 nuevos miembros –algunos de los cuales tienen vigentes fórmulas heterodoxas de imposición a la renta empresarial en el contexto europeo, como es el caso de Estonia. Sin embargo, es llamativo que ya los antiguos miembros de la Unión Europea reaccionan para mantener la competitividad en términos tributarios con un movimiento de adecuación tal como se verifica en Alemania (con las propuestas de reducción de tasas para empresas), en España, (introducción del dual (IRPF) y reducción de la tasa del Impuesto sobre Sociedades) o en Suecia (reducción de tasas en la imposición directa, entre otras reducciones y modificaciones tributarias anunciadas).

<sup>51</sup> Barreix, Roca y Villela (2005), *Op. Cit.*

Otra hipótesis sobre la diferencia es que el impuesto a la renta tiende a una mayor armonización ante comercio intrarrama como en la UE donde lo que cuenta es la especialización por economía de escala o aglomeración que hace más relevante el impuesto para competir que en América Latina. En los procesos de integración latinoamericanos no sólo se comercia poco intrabloque en términos relativos sino que tiene un intercambio mayoritariamente interrrama (ricardiano), por lo que se compite casi exclusivamente por la atracción de inversión.<sup>52</sup> En efecto, el comercio del intrabloque en la EU alcanza casi el 70% del total, en tanto en América Latina actualmente ningún acuerdo subregional alcanza el 15%<sup>53</sup>.

### 2.5.e La Frustrada Armonización Tributaria del MERCOSUR

Los sistemas tributarios de los países integrantes del MERCOSUR (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay) resultan, en un primerísimo examen, muy similares. En todos los casos la recaudación tributaria se estructura en torno a un peso preponderante de los impuestos generales sobre bienes y servicios, una alta participación de los aportes y contribuciones a la seguridad social, y una recaudación tradicionalmente baja de la imposición directa.<sup>54</sup>

#### Cuadro 3

**MERCOSUR - Presión Tributaria**  
Año 2003  
Clasificación jurisdiccional desagregada por impuesto  
En porcentaje del PBI

Jurisdicción e impuesto	Argentina	Brasi	Paraguay	Uruguay
<b>Gobierno Central</b>	20.6%	16.3%	9.8%	19.4%
Sobre Bienes y Servicios	7.6%	7.6%	6.0%	12.5%
IVA o Semi IVA (BR)	5.3%	4.8%	4.2%	9.3%
Selectivos	2.2%	2.5%	1.8%	2.5%
Otros	0.1%	0.3%	0.0%	0.7%
Renta	4.4%	6.3%	1.7%	3.9%
Personas Físicas	1.3%	0.0%	0.0%	2.1%
Personas Jurídicas	2.6%	0.0%	1.7%	1.8%
Otros	0.5%	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	2.0%	0.0%	0.0%	1.6%
Otros	0.8%	1.9%	0.3%	0.2%
Comercio Exterior	3.0%	0.5%	1.8%	1.2%
<b>Contribuciones a la Seguridad Social</b>	2.8%	8.4%	2.5%	8.5%
<b>Gobiernos Subnacionales</b>	3.8%	10.5%	0.2%	3.2%
Sobre Bienes y Servicios	2.4%	8.1%	n/d	0.3%
Renta	0.0%	0.0%	n/d	0.0%
Propiedad	1.0%	1.2%	n/d	2.4%
Otros	0.4%	1.2%	n/d	0.5%
<b>Total</b>	<b>24.4%</b>	<b>35.2%</b>	<b>12.5%</b>	<b>31.1%</b>

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP; BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal, Brasil; Ministerio de Hacienda y Banco Central del Paraguay, Paraguay; Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto, Uruguay; Ministerio de Economía y Producción, AFIP e Instituto Nacional de Estadística y Censos, Argentina.

<sup>52</sup> Es necesario reconocer que en la mayoría de los procesos de integración latinoamericanos el comercio intrabloque se fomenta por el desvío de comercio producido por la ventaja arancelaria otorgada a los miembros.

<sup>53</sup> Se consideran las exportaciones de zonas francas para el cálculo en el Mercado Común Centroamericano. El comercio intrabloque del Tratado de Libre Comercio de América del Norte es cercano al 60% del total y el del CARICOM es levemente superior al 25%.

<sup>54</sup> Barreix, A., J. Roca y L. Villela (2005), *op. cit.*

Sin embargo, esta similitud es más aparente que real tal como se muestra en el Cuadro 4. siguiente.<sup>55</sup>

**Cuadro 4**  
**Tributación en el MERCOSUR: Principales Asimetrías**

Instrumentos	Punto	Contrapunto
IVA e ICMS (IVA de Brasil)	<ul style="list-style-type: none"> <li>IVA, nacional, base amplia, pocas alícuotas, total aprovechamiento de créditos: Argentina, Paraguay y Uruguay.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ICMS, IVA estadual de Brasil, limitado a mercaderías y unos pocos servicios, gran número de alícuotas, con limitaciones al aprovechamiento de ciertos créditos de etapas anteriores que se complementa con, PIS (1.65%) y el COFINS (7.6%), impuestos tipo IVA pero a nivel federal</li> </ul>
Tributos con ineficiencia por acumulación	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uruguay (excepto Cofis, que es un IVA mayorista sobre bienes) y Paraguay no tienen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Brasil: PASEP e ISS (impuesto municipal a los servicios).</li> <li>Argentina: Impuesto a los Ingresos Brutos, recauda más de la mitad de los ingresos de las provincias (2,2% del PBI) e Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.</li> </ul>
Impuestos Selectivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Monofásicos, aplicados al nivel del productor o importador de los bienes gravados: Argentina (Impuestos Internos), Paraguay (Impuestos Selectivos) y Uruguay (IMESI).</li> <li>Base imponible "tradicional": combustibles, tabacos, bebidas alcohólicas y vehículos (Argentina, Paraguay y Uruguay).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Plurifásico no acumulativo –tipo IVA-: Brasil (IPI).</li> <li>En Brasil, el IPI no grava los combustibles. Por tanto, en el ICMS, que sí los grava, se aplican tasas altas, más propias de un impuesto selectivo que de un IVA.</li> </ul>
Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> <li>Brasil y Argentina tributan las personas físicas. Paraguay adoptó en 2005 un impuesto a la renta lineal (flat) de 10% y admite una amplísima deducción de los gastos personales.</li> <li>Brasil y Argentina aplican el criterio de renta mundial y los dividendos no se incorporan en la base del impuesto personal para evitar doble tributación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uruguay adopta IR Dual.</li> <li>Uruguay y Paraguay aplican el criterio de fuente, gravando residentes o no residentes exclusivamente por sus rentas de fuente nacional.</li> <li>Uruguay retiene impuestos sobre intereses de no residentes.</li> </ul>

<sup>55</sup> Barreix, A y L. Villela (2003). "Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación". INTAL. Buenos Aires, Argentina.

### TEMA 3.2 (BID)

---

Impuestos a los Activos	<ul style="list-style-type: none"><li>• Brasil y Paraguay no tienen</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Argentina y Uruguay aplican impuestos generales al patrimonio o activos de las personas físicas y empresas. Argentina grava incluso los bienes ubicados en el exterior.</li></ul>
Tratados Administración Tributaria	<ul style="list-style-type: none"><li>• Argentina y Brasil tienen un tratado entre ellos y, entre ambos mas de 30 tratados con países desarrollados</li><li>• Argentina y Brasil tienen aduanas y administración de tributos internos en un mismo organismo.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Uruguay y Paraguay no tienen tratados con países de América Latina y sólo intercambio de información con algunos pocos países desarrollados.</li><li>• Uruguay y Paraguay tienen la Aduana y la Administración Tributaria como entidades separadas.</li></ul>
Precios de Transferencia	<ul style="list-style-type: none"><li>• Paraguay no tienen legislación.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Argentina y Uruguay, siguiendo los métodos de la OECD con alguna adaptación como el aplicado a commodities (conocido como el 6º método).</li><li>• Brasil: sí, de acuerdo a (a) precios independientes comparables, (b) precio de reventa menos descuentos y comisiones o (c) costo de producción más lucro.</li></ul>

---

Adicionalmente, los acuerdos del MERCOSUR plantean una escasa cesión de soberanía, por lo que no ha pasado de ser una unión aduanera incompleta, dada la falta de política comercial conjunta y de institucionalidad comunitaria. Así pueden reconocerse dos estrategias diferentes de inserción internacional: a) la de “país grande”, seguida por Argentina y Brasil, y b) la de “país pequeño”, adoptada por Paraguay y Uruguay que tienen importantes repercusiones en materia fiscal.

Argentina y Brasil gravan la renta mundial de sus residentes, no existen los regímenes de sociedades anónimas con acciones al portador (sólo hay acciones nominativas), en Brasil hay retención en la fuente para las rentas de capital, en particular para los intereses, y tienen legislación más laxa sobre el secreto fiscal y bancario, lo que les ha permitido firmar acuerdos para evitar la doble tributación y el intercambio de información (aunque en la práctica no opera ningún intercambio automático con otra jurisdicción). A la vez, brindan importantes beneficios a las inversiones reales, aprovechando la ventaja comparativa de su amplio mercado potencial. Esto último ha generado una competencia subnacional expresada en “guerras fiscales”, que han aumentado el gasto tributario especialmente en Brasil. Estos incentivos concedidos a nivel subnacional –con un fuerte componente de

impuestos indirectos-- han sustituido el progresivo abandono de las políticas regionales por parte del estado central en los países federales de la región, Argentina y Brasil.

Por su parte, Paraguay y sobre todo Uruguay han seguido una estrategia de "país pequeño" consistente en captar el ahorro externo en la forma de depósitos bancarios y servicios conexos tipo offshore o de manejo de patrimonios --vía sociedades anónimas al portador con activos en el exterior- - protegidos por fuertes secretos bancario y fiscal. En particular en Uruguay, a partir de la liberalización financiera de los años setenta y con el objetivo de convertirse en la plaza financiera de la región, la tributación se adaptó al desarrollo de la banca offshore y actividades conexas en las zonas francas de servicios. En estas jurisdicciones no se grava el ahorro externo, ni la renta obtenida en el extranjero por residentes, la tenencia de acciones continúa siendo anónima y el secreto tributario está ligado al secreto bancario que sólo puede ser levantado mediante acción judicial por lo que se vuelve muy complejo el intercambio de información con otras jurisdicciones.

### 3. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos partido de la distinción entre niveles de integración económica, grados de armonización tributaria e instrumentos legales o pseudo-legales al servicio de este impulso. En particular hemos tratado de clasificar y ordenar las experiencias armonizadoras en 5 grandes secciones o niveles de armonización predefinidos en función del compromiso político que los países adquieren, porque el concepto de armonización que defendemos ha superado a nuestro entender, un esquema clásico, dual, y ha llegado a un planteamiento poliédrico complejo.

Respecto a Latinoamérica, se ha observado que existen experiencias armonizadoras en todos los grados de la escala, de forma que, a pesar de que la integración económica de los mercados latinoamericanos es relativamente baja, incluso en el interior de las 4 zonas de integración pre-identificadas (MERCOSUR, CARICOM, MCCA y CAN), y que por tanto la armonización tributaria es enormemente imperfecta también, los movimientos hacia la sofisticación de las formas y grados de armonización no son exclusivos de ninguna región del globo en especial. Hasta el punto de que puede hablarse de una cierta "inflación armonizadora" en Latinoamérica: En América Latina se ha armonizado más lo que se ha podido (lo que no suponía verdadero sacrificio o esfuerzo) que lo que se ha debido, y seguro menos que lo prometido.

Los procesos de integración latinoamericanos en general tienen un nivel de comercio intrabloque más bajo que la UE y sobre todo, con más comercio interrrama – por ventaja comparativa ricardiana-- que intrarrama – especialización por escala y aglomeración-- por lo que los países tienden más a ser competidores por la inversión extranjera que por cooperación para beneficio mutuo de comercio.

Adicionalmente, la región refleja una institucionalidad relativamente débil. A medida que se sofistican el esquema político de la colaboración entre Estados soberanos plenamente asentados, aumentan tanto los tipos de armonización como los instrumentos utilizados para “aproximar” la normativa tributaria. La armonización es más compleja técnica y políticamente cuanto más fino y sutil es el ajuste que se requiere, no al revés.

Otro aspecto destacable es que la tensión no se plantea exactamente entre armonizar y no armonizar, sino entre uniformizar y conservar soberanía. A consecuencia de esta tensión surge precisamente toda una gama de soluciones intermedias. Son soluciones armonizadoras, pero no uniformizadoras.

Finalmente, de las experiencias latinoamericanas se extrae la lección (o quizá sea más correcto decir la no-lección) de que, en cuestión de integración y armonización tributaria es difícil saber si debe colocarse antes el carro o los bueyes. Porque hay ejemplos donde los trabajos de armonización tributaria a pesar de haber sido precursores, la avanzadilla de la integración (caso Decisión 40 de la CAN o Tratado de armonización de incentivos tributarios del CARICOM), no resultaron en mayores niveles de integración, mientras que en otros supuestos Latinoamérica sigue arrastrando problemas de armonización básicos, como la incorrecta aplicación efectiva de las uniones aduaneras.

Por lo anterior, es probable que responder a objetivos menos ambiciosos e instrumentos más limitados redunde en armonizaciones más efectivas. Por ejemplo, responder a la necesidad de proteger los ingresos fiscales evitando prácticas de incentivos perniciosas mediante la aplicación de códigos de conducta o controlar el incesante aumento de las operaciones de empresas multinacionales y regionales con la cooperación entre administraciones – por ejemplo, mediante el intercambio de información eficaz— resulte en un nuevo impulso a la armonización en la región.

Otro aspecto destacable es que la tensión no se plantea exactamente entre armonizar y no armonizar, sino entre uniformizar y conservar soberanía. A consecuencia de esta tensión surge precisamente toda una gama de soluciones intermedias. Son soluciones armonizadoras, pero no uniformizadoras.

Finalmente, de las experiencias latinoamericanas se extrae la lección (o quizá sea más correcto decir la no-lección) de que, en cuestión de integración y armonización tributaria es difícil saber si debe colocarse antes el carro o los bueyes. Porque hay ejemplos donde los trabajos de armonización tributaria a pesar de haber sido precursores, la avanzadilla de la integración (caso Decisión 40 de la CAN o Tratado de armonización de incentivos tributarios del CARICOM), no resultaron en mayores niveles de integración, mientras que en otros supuestos Latinoamérica sigue arrastrando problemas de armonización básicos, como la incorrecta aplicación efectiva de las uniones aduaneras.

Por lo anterior, es probable que responder a objetivos menos ambiciosos e instrumentos más limitados redunde en armonizaciones más efectivas. Por ejemplo, responder a la necesidad de proteger los ingresos fiscales evitando prácticas de incentivos perniciosas mediante la aplicación de códigos de conducta o controlar el incesante aumento de las operaciones de empresas multinacionales y regionales con la cooperación entre administraciones — por ejemplo, mediante el intercambio de información eficaz— resulte en un nuevo impulso a la armonización en la región.

*Caso práctico*

*Tema 3.3*

## **PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA COMO FACTOR QUE CONTRIBUYE AL MEJORAMIENTO DE LA CAPACIDAD INSTITUCIONAL**

**Mario Visco**

Jefe de Unidad

Oficina de Relaciones Internacionales

Ministerio de Economía y Finanzas

(Italia)

*SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El proceso de planificación estratégica y financiera de las administraciones estatales italianas.- 3. Ciclo de planificación estratégica de la administración tributaria.*

### **1. INTRODUCCIÓN**

Este discurso describe el proceso de planificación estratégica de la Administración Tributaria italiana que involucra la planificación estratégica del "Ministero dell'Economia e delle Finanze" (Ministerio de Economía y Finanzas) y lo particular al sistema de "Dipartimento delle Finanze-Agenzie Fiscali" (Secretaría de Finanzas - Agencias Tributarias), establecidos por la reforma del Decreto Legislativo No 300/99.

La realidad es que la Secretaría de Finanzas es la receptora de la planificación estratégica del Ministerio de Economía y Finanzas que establece objetivos estratégicos en relación con la misión de la gobernación institucional del sistema tributario y, al mismo tiempo, es el actor convocado para transformar los objetivos estratégicos de la Administración Tributaria en cuanto a objetivos operativos para ser asignados a las Agencias Tributarias a través de un Acuerdo ("Convenio") entre el ministro y las Agencias.

Para describir el desarrollo de los planes operativos y su alineación con los planes estratégicos, se ha considerado apropiado prestar atención al proceso de preparación de los Acuerdos entre las Agencias Tributarias y el Ministro, con referencia particular a los instrumentos para lograr el cumplimiento y combatir la evasión fiscal, que la Agencia de Ingresos italiana está desarrollando.

## **2. EL PROCESO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y FINANCIERA DE LAS ADMINISTRACIONES ESTATALES ITALIANAS**

El proceso de planificación en las Administraciones Estatales tiene el objetivo de organizar de manera efectiva y eficiente todas las actividades y recursos destinados a definir la política así como implementarla a través de actos y acciones administrativas.

Los principios que subyacen la actividad de planificación son los siguientes:

- Mejora de la calidad de los servicios brindados a los ciudadanos;
- Interacción entre el Ministro, gerencia y servicio de control interno ("SE.C.IN.");
- Consistencia entre la planificación estratégica y de gobierno;
- Consistencia entre las planificaciones financiera y estratégica;
- Conformidad de la planificación financiera y estratégica con las limitaciones que surgen con motivo de que Italia es miembro de la Unión Europea;
- Acuerdo entre la planificación estratégica y el marco de las misiones institucionales encargadas a la administración por ley;
- Adecuación de la planificación estratégica para la estructura gerencial y organizacional.

El proceso de planificación estratégica y financiera está regulado por un conjunto de reglas que se exponen a continuación:

- Artículo 3 de la Ley No 468/78, que introduce el documento de planificación económica y financiera (DPEF), que define los movimientos de finanzas públicas para el período en el presupuesto multi anual;
- Artículos 4 y 2 de la Ley No 468/78, que regula los presupuestos multi anual y anual estatales, respectivamente;
- Artículo 8 del Decreto Legislativo No 286 del 30 de julio de 1999, según el cual la Directiva anual del Ministro, emitida de acuerdo con cualquier instrucción del Presidente del Consejo de Ministros, "constituye el documento básico para la planificación y captación de objetivos para la gerencia de primer nivel", identificando los principales resultados a ser alcanzados y determinando "los objetivos para la mejora en relación con los recursos destinados";

- Los artículos 4 y 14 del Decreto Legislativo No 165 del 30 de marzo de 2001 que establecen que el Ministro en forma periódica, pero no después de los 10 días posteriores a la publicación de la ley presupuestaria y según las propuestas de los gerentes:
  - a) Define los objetivos, prioridades, planes y programas a ser implementados y emite las Directivas Generales relevantes para la Gestión y Acción Administrativa;
  - b) Conduce, con el objetivo de cumplir las tareas establecidas en el punto a), la asignación a los gerentes a cargo de los Centros de Responsabilidad en sus respectivas administraciones de recursos humanos, materiales y económico- financieros a ser asignados a varios propósitos y su asignación a las oficinas de nivel de gestión general;
- Artículo 3 del Decreto Legislativo 7 No 279 de agosto de 1997, para el cual "los Ministros, dentro de los 10 días posteriores a la publicación de la ley presupuestaria, distribuyen (...) los recursos a los gerentes generales a cargo de los centros de responsabilidad en sus respectivas administraciones, después de definir los objetivos que la administración intenta perseguir".

### **Directrices**

Las directrices para el proceso de planificación estratégico- financiera se encuentran definidas en las Directivas de orientación de la Presidencia del Consejo del día 12 de marzo de 2007 y 25 de febrero de 2009 que reiteran la necesidad de enfatizar los vínculos entre los ciclos de planificación financiera y estratégica, con el objetivo de asegurar que toda la actividad administrativa del Gobierno se desarrolle en un ambiente coherente con el programa del Ejecutivo.

Estas directrices están subdivididas en una sección general que identifica los principales objetivos que se piden al Gobierno que logre, y otra sección que trata sobre asuntos metodológicos con el propósito de especificar las directrices para el proceso de planificación estratégica con una referencia particular al rol de los Servicios de Control Internos en cada Administración.

### **El ciclo de planificación estratégico- financiera**

El ciclo de planificación estratégico- financiera de las administraciones estatales del Estado prevé como documentos "angulares" la **Medida de Política para la Definición de Prioridades Políticas** de cada Ministro y la **Directiva para la Gestión y Acción Administrativa** emitida por cada Ministro dentro de los 10 días de la publicación de la ley presupuestaria. El ciclo integrado de planificación estratégica y diseño de presupuesto se divide en las siguientes **fases**:

### **Definición de prioridades políticas**

El Ministro establece las prioridades políticas de la administración para el año próximo con su propia medida de Política antes de marzo de cada año, especificando y complementando las prioridades de política del Gobierno indicadas en la Directiva del Primer Ministro, dentro del alcance de la misión de la Administración.

A continuación, tenemos un ejemplo de la descripción de los objetivos de la Secretaría de Finanzas relacionados con la acción para exigir el cumplimiento fiscal que se establece en la medida de Política para la definición de prioridades políticas para el año 2009.

**Ejemplo:** Objetivo tomado de la medida de política para la Definición de Prioridades Políticas para el año 2009

#### **Lucha contra la evasión fiscal**

La Administración favorecerá la recuperación de la base imponible evadida a través de una lucha sistemática y rentable contra la evasión fiscal y elusión a ser lograda a través de:

- o Una selección veraz y específica de sujetos afectados al impuesto a ser auditados a nivel nacional y territorial, por tipo de fraude fiscal y sector económico;
- o El fortalecimiento de estrategias anti fraude;
- o Un aumento en la cantidad y calidad de acciones para garantizar la seguridad de los pasajeros y tráfico de mercaderías.

Se garantizará, además, el contrarresto del fraude fiscal a través de un análisis específico y veraz de la realidad socio económica del territorio para entender de manera apropiada la complejidad de la evasión fiscal y el fenómeno de evasión a nivel local así como nacional.

Todas las sinergias serán aseguradas entre varios actores institucionales así como internacionales, en la lucha contra las actividades fraudulentas, desarrollando una perspectiva compartida y amplia de evasión fiscal y las formas de contrarrestarlas. Para lograr este fin, el desarrollo y utilización de la cooperación internacional tienen que volverse cada vez más amplios en las actividades de control, pasando así más allá del alcance consolidado, aunque ahora inadecuado, de un mero intercambio de información entre los Países y Organizaciones colaboradores.

**Elaboración de objetivos estratégicos borradores y Nota Preliminar**

Las personas a cargo de los Centros de Responsabilidad formulan una propuesta que incluye los objetivos estratégicos enfocados a alcanzar las prioridades políticas identificadas en la medida de Política del Ministro.

Los objetivos estratégicos borradores deben incorporarse en la Nota Preliminar a las estimaciones por las cuales cada Ministro transfiere al proceso de presupuesto los objetivos establecidos e indicadores para medirlos uniéndolos a las prioridades políticas establecidas por el Ministro, así como a las elecciones estratégicas de la política social y económica del Gobierno.

La Nota Preliminar se presenta al "Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato" (Ministerio de Economía y Finanzas, Departamento de Cuentas Estatales) a través de un sistema de adquisición automática directamente de los Centros de Responsabilidad.

Junto con la preparación de la Nota Preliminar, tiene lugar la trasmisión del dossier / ficha, por la cual la Administración formula las propuestas de presupuesto sin cambios en la legislación, haciendo referencia a los rubros individuales que conforman las estimaciones de gastos del Presupuesto Estatal.

Para la primera década de septiembre, los Servicios de Control interno proceden para verificar los datos alimentados por los Centros de Responsabilidad y presentan la primera versión de la Nota Preliminar al Departamento de Cuentas Estatales.

Dentro de los 10 días posteriores a la publicación de la Ley Presupuestaria, los Centros de Responsabilidad suministran cualquier actualización posible de la Nota Preliminar; y los Servicios de Control Interno, con una retroalimentación de la información ingresada, transmiten la versión final del documento.

Durante la preparación del Estado Contable General del Estado, los Servicios de Control Interno realizan la Nota Preliminar final para las Administraciones según la información que ingresa de los Centros de Responsabilidad que completan las fichas para los objetivos perseguidos, comparándolos con la información brindada al momento de planificar las Notas Preliminares en actos estimativos.

**Emisión de Directiva General para Gestión y Acción Administrativa**

El Ministro emite la Directiva General para Gestión y Acción Administrativa, de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 14 del Decreto Legislativo No 165 de

### TEMA 3.3 (Italia)

---

2001, dentro de los 10 días posteriores a la publicación de la Ley Presupuestaria.

Consolidando las propuestas presentadas por los gerentes a cargo de los Centros de Responsabilidad, la Directiva establece las metas estratégicas a ser alcanzadas con el objetivo de lograr las prioridades de política establecidas al principio del proceso, teniendo en cuenta los recursos asignados en el Presupuesto aprobado por el Parlamento.

Además, indica los objetivos estratégicos asignados a las unidades de gestión de primer nivel a ser alcanzados a través de planes de acción específicos, que incluyen metas operativas así como objetivos para la mejora de la acción institucional de rutina a ser lograda durante el año.

Por último, la Directiva especifica los mecanismos e instrumentos para monitorear y evaluar su implementación con el objetivo de detectar el grado de logro de los objetivos y planes de acción relevantes, y cualquier cambio necesario a través de acciones correctivas.

La siguiente tabla tomada de la Directiva General para la Gestión y Acción Administrativa para 2009 indica expresamente los objetivos para la Secretaría de Finanzas.

**Breve descripción general de los objetivos estratégicos asignados a la Secretaría de Finanzas con la Directiva 2009**

<b>SECRETARÍA DE FINANZAS</b>			
<b>MISIÓN</b>	<b>PROGRAMA</b>	<b>PRIORIDADES DE POLÍTICA (Medida de Política de 11 de julio de 2008)</b>	<b>OBJETIVOS ESTRATÉGICOS</b>
POLÍTICAS PRESUPUESTARIAS ECONÓMICO FINANCIERAS	REGULACIÓN DE JURISDICCIÓN Y COORDINACIÓN DEL SISTEMA IMPOSITIVO	MEDIDAS ENFOCADAS A REVISAR LAS POLÍTICAS IMPOSITIVAS PARA LAS EMPRESAS, HOGARES Y PERSONAS JÓVENES	MEDIDAS ENFOCADAS A REVISAR LAS POLÍTICAS IMPOSITIVAS PARA LAS EMPRESAS, HOGARES Y PERSONAS JÓVENES
		GOBIERNO, REGULACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE TRIBUNALES FISCALES	PARA ASEGURAR EL RESPALDO A LA JUSTICIA FISCAL
		IMPLEMENTACIÓN DE FEDERALISMO FISCAL- REBALANCEO DE RECURSOS A REGIONES Y GOBIERNOS LOCALES	IMPLEMENTACIÓN DE FEDERALISMO FISCAL- REBALANCEO DE RECURSOS A REGIONES Y GOBIERNOS LOCALES
		LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL	COORDINACIÓN Y CONTROL DE UN EJERCICIO EFICIENTE Y EFECTIVO DE FUNCIONES FISCALES POR PARTE DE AGENCIAS Y ENTIDADES TRIBUTARIAS CON ESPECIAL REFERENCIA A LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

**Monitoreo y Verificación de la Implementación de la Directiva**

Los Servicios de Control Interno, basándose en la información brindada por los Centros de Responsabilidad, llevan a cabo el monitoreo anual de la Directiva y preparan informes anuales y periódicos que se transmiten a su Ministro para continuar los pasos necesarios. Las verificaciones periódicas a mitad de año se dirigen a detectar el progreso de los planes de acción y cualquier desviación de los niveles esperados así como la necesidad de señalar las enmiendas a ser realizadas a la planificación debido a factores de objetivos durante el curso del tiempo o la ocurrencia de dificultades inesperadas.

El informe final a fines de año ofrece una evaluación de la implementación de la Directiva del Ministro e indica, para cada objetivo, el nivel de logro a través de la ejecución de planes de acción. El documento debe indicar los objetivos aún no alcanzados que serán abandonados como no alcanzables o pasados de fecha y aquellos que, aunque no hayan sido alcanzados, serán propuestos nuevamente. Se prepara un informe de desempeño, basándose en este documento, para ser circulado como externo y que es más corto que los informes internos y, por lo tanto, entendibles incluso para un lego.

La información en el monitoreo de las acciones realizadas por los Ministerios individuales se envía al Comité Científico Técnico para control estratégico en las Administraciones Estatales y las oficinas del Ministro para la implementación del programa, a quienes se les confía el monitoreo completo de la acción de política.

### **La Nueva Estructura del Presupuesto Nacional**

Durante 2007, de acuerdo con el mandato confiado al Ministro de Economía y Finanzas mediante la Ley de Finanzas para 2007, se inició un proceso de revisión de la clasificación de presupuesto nacional junto con un plan de análisis y evaluación respecto de los principales programas de gastos de las Administraciones (revisión de gastos) a ser llevados a cabo junto con los Ministros para examinar la efectividad y eficiencia de los actuales programas de gastos e identificar los objetivos apropiados y hacerlos coincidir con los indicadores de resultados para el futuro.

El presupuesto provisional está basado en una nueva clasificación que innova de manera profunda la estructura previa que pivota sobre los Centros de Responsabilidad administrativos: el plan presupuestario está organizado en 34 misiones públicas y 168 programas.

La re clasificación presupuestaria marca el cambio del concepto tradicional encapsulado en la fórmula "el que administra" al nuevo concepto resumido por la regla "lo que es administrado y lo que es hecho". Su meta primaria es hacer que el vínculo entre los recursos asignados y las acciones perseguidas sea más claro y más directo en la planificación de las acciones del Gobierno y asignación de fondos públicos disponibles. De esta manera, será posible llevar a cabo una revisión periódica del gasto, es decir, análisis y revisión del gasto público para que se pueda orientar esto a la invalidación de las políticas públicas y se pueda mejorar su calidad. Dicha revisión rigurosa y certera de las asignaciones del presupuesto guiarán, en el futuro, las Administraciones únicas en la presentación de propuestas de gasto de acuerdo con la nueva filosofía enfocada en los programas de gastos.

Por lo tanto, dejar de lado el criterio de gasto histórico incremental y reemplazarlo por uno de política respecto de las necesidades funcionales y los objetivos concretamente perseguibles además de considerar los límites de los programas y proyectos de cada Administración puede favorecer la re consideración de todos los gastos en términos de costos y beneficios para recuperar espacio de maniobra para una asignación de recursos diferentes y para identificar objetivos de resultado para cumplir con los fondos asignados.

A continuación se expone un ejemplo de clasificación respecto de los programas y las misiones de presupuesto nacional para 2009 para las políticas de presupuesto y la misión institucional económico financiera del Ministerio de Economía y Finanzas.

## Ejemplo de clasificación en misiones y programas del Presupuesto Estatal para 2009

MISIÓN	PROGRAMA	ADMINISTRACIÓN	ACTIVIDADES
POLÍTICAS PRESUPUESTARIAS Y ECONÓMICO FINANCIERAS	REGULACIÓN DE JURISDICCIÓN Y COORDINACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO	MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS	Elaboración de directrices de política fiscal y producción de legislación relevante; coordinación y monitoreo del sistema tributario; coordinación y control de las Agencias Tributarias; Asistencia Tributaria y asesoría a los ciudadanos y empresas; cobro de Impuestos; contrato de Servicio con la Agencia de Propiedad del Estado y Acuerdos con las Agencias Locales, Aduanas e Ingresos; Monopolios Estatales, transferencias al organismo de control de los contribuyentes; Asistencia a los Tribunales Fiscales y entidades de legislación tributaria; Tarifas a los Concesionarios.
	POLÍTICAS PRESUPUESTARIAS Y ECONÓMICO FINANCIERAS	MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS	Elaboración de documentos de planificación económica y financiera; Análisis de asuntos monetarios y financieros, locales e internacionales; Monitoreo de la economía italiana y verificación de estimaciones macroeconómicas; Análisis de cuentas públicas; Estimaciones y verificación de requisitos Estatales y préstamos; elaboración estadística, desarrollo y gestión del modelo econométrico; Emisión y gestión de deuda nacional; monitoreo Estratégico de cuentas en efectivo; Gestión y desinversión de entidades y empresas; Acuñación; Análisis de bolsas; Gestión de sociedades de control estatales; Pago de contribuciones, fondos y compensaciones; Gestión de operaciones financieras; presupuesto Estatal; estado contable general del estado; Gestión de cuentas de tesorería; Análisis de flujo de fondos; contabilidad económica; Control de entidades gubernamentales locales; Inspección de finanzas públicas; legislación económica y financiera; Monitoreo de finanzas públicas, actos de gastos, pacto de estabilidad interna, gasto social, costo de personal en la administración Pública.
	PREVENCIÓN Y ENJUICIAMIENTO DE FRAUDE E INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS	Prevención y lucha contra la falsificación de los medios de pago; Lavado de Dinero; Prevención y enjuiciamiento de fraude contra los intereses nacionales y de la UE; Lucha contra el recidado, usura y prácticas financieras ilegales; Lucha contra el financiamiento del terrorismo; infracciones empresariales y delitos de quiebra; Lucha contra la falsificación y costo de vida; Resguardo de la competencia y el mercado; Redutamiento y capacitación de personal para "Guardia di Finanza"

### **3. CICLO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

#### **El Modelo de Referencia de las Agencias Tributarias**

La Administración Tributaria italiana está organizada en una estructura administrativa de gobierno (Secretaría de Finanzas) y cuatro Agencias Tributarias (Agencias Locales, Aduanas, Ingresos y Propiedad Estatal) dotadas de autonomía financiera y contabilidad administrativa, patrimonial, regulatoria y organizacional. La creación de las Agencias Tributarias se debe a la inevitable necesidad de recuperar efectividad y eficiencia de la Administración tributaria italiana a través del uso de un nuevo modelo de referencia organizacional.

La necesidad de innovación ha sido determinada por la historia específica de la Administración Tributaria italiana y el contexto de referencia regulatorio y legislativo particularmente complejo y estratificado

Los puntos más importantes en el proceso de reestructuración pueden identificarse de la siguiente manera:

- Diseño de estructura separada e independiente respecto de la gestión de factores de producción para mejorar también la organización de los recursos
- Maximización de la autonomía de gestión de los nuevos cuerpos organizacionales garantizando la gestión de los recursos humanos y para asegurar flexibilidad a la gestión para alcanzar los objetivos asignados
- Reunificación de la responsabilidad político- administrativa respecto de las competencias del sector de Economía y Finanzas a través de la creación de un ministerio único, una vez que la actividad impositiva técnico administrativa haya sido separada.

El desempeño de la función de gobierno por parte de la Secretaría de Finanzas implica la cooperación cercana de todos los sujetos involucrados en la manutención de los varios niveles de autonomía previstos por las normas y regulaciones en todos los niveles típicos del gobierno mismo (guía, coordinación, monitoreo y control).

#### **El Ciclo de Planificación**

En vistas al típico carácter de la Administración Tributaria italiana, el Ministerio de Economía y Finanzas, además de estar involucrado en el ciclo de planificación estratégica como todas las administraciones estatales, lleva a cabo un ciclo de planificación paralelo que es específico de las Agencias

Tributarias y está compuesto por los siguientes documentos: **la medida de Política a tres años para el logro de los objetivos de política fiscal y los Acuerdos por tres años entre el Ministro y las Agencias Tributarias.**

Después de la aprobación del Documento de Planificación Económica y Financiera y junto con las restricciones y objetivos que este contiene, el Ministro emite la medida de política para el logro de los objetivos de política fiscal. Esto determina, anualmente y para fines de septiembre y por un período de tres años, desarrollos de política fiscal, directrices y objetivos generales de gestión tributaria, indicadores financieros y las otras condiciones en que se lleva a cabo la actividad de las Agencias Tributarias.

En base a dicha medida de política, el Ministro llega a cuatro acuerdos diferentes por tres años con las Agencias Tributarias para cada ejercicio fiscal (Acuerdos con las Agencias de Ingresos, Propiedad Estatal y Aduanas y Contrato de Servicios con la Agencia Local). Los Acuerdos constituyen instrumentos esenciales para la regulación de la relación con las Agencias Tributarias.

### **Acuerdos**

Los Acuerdos definen los objetivos a ser alcanzados para mantener las directrices político- administrativas multianuales (medida de política del Ministro). Dichos objetivos son monitoreados y controlados por la Secretaría de Finanzas y están relacionadas con sistemas de incentivos económicos para el personal de las Agencias Tributarias.

Las Agencias Tributarias desempeñan la función central de regulación legal de las relaciones entre el Ministerio y la Agencia y son un instrumento poderoso para convertir los objetivos estratégicos en operativos y, al mismo tiempo, gobernar el desempeño del sistema.

El Acuerdo 2009-2011 es el resultado de un largo proceso de negociación iniciado por la Secretaría con todas las Agencias Tributarias y esto condujo a una revisión compartida de la estructura del acuerdo, principalmente enfocado a hacer más efectiva la relación entre el Ministerio y las Agencias Tributarias en todos los sectores interesados.

Por consiguiente, el Acuerdo está formado por los siguientes documentos:

- **Artículos** (*Documento de Regla*) que regulan la duración y objeto del Acuerdo y prevén una descripción inmediata y concisa de los objetivos básicos de la acción de la Agencia y los compromisos asumidos por el Ministerio, entre los que se incluyen los financieros que son necesarios para el funcionamiento de las estructuras;

- **Ministerio/ Sistema de Relación de las Agencias Tributarias** (*Anexo 1*) que regula el desempeño de la función de control, las iniciativas de comunicación institucional, los métodos de detección de satisfacción del cliente, la coordinación para definir las estrategias comunes respecto del sistema de información tributaria y los contenidos de la cooperación operativa y administrativa;
- **Plan de la Agencia Tributaria** (*Anexo 2*) que incluye áreas estratégicas, objetivos para tres años, factores de éxito críticos e indicadores con sus resultados esperados;
- **Sistema de Incentivos** (*Anexo 3*) que define las condiciones de pago de la cuota de incentivo relacionada con el logro de los objetivos de gestión. En particular, existe la indicación de los objetivos relacionados con el incentivo de la Agencia Tributaria para las actividades desarrolladas durante el año, las reglas para medir los resultados obtenidos respecto de los objetivos y métodos de cálculo del puntaje sintético de resultado al que la cantidad de incentivo está unida;
- **Monitoreo de Gestión y Control de Resultado** (*Anexo 4*) que contiene las reglas sobre la ejecución del monitoreo de gestión y el control de resultado.

Con respecto al tema de la presente exposición, a continuación se da a conocer un análisis enfocado en la descripción de los Planes de las Agencias Tributarias, con particular referencia al Plan de la Agencia de Ingresos respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como las etapas de monitoreo y control de resultados.

### **El Plan de Actividad**

El Plan de cada Agencia se desarrolla de acuerdo con el análisis de variables externas (escenario macroeconómico, restricciones de finanzas públicas), institucionales (programa de Gobierno, medida de política, medidas relacionadas con las finanzas públicas) e internas (etapa de desarrollo de las criticalidades y organización de la Agencia Tributaria).

Los Planes de las Agencias Tributarias tienen el objetivo de alcanzar:

- a) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias a través de la simplificación de la relación con los contribuyentes y la calidad de los servicios brindados;
- b) La efectividad de la lucha contra la evasión fiscal mejorando la calidad de la evaluación impositiva;
- c) La simplificación del sistema tributario con la participación de todos los intermediarios fiscales y asociaciones de comercio;
- d) La mejora de los servicios telemáticos para garantizar su amplia disponibilidad también para los usuarios menos computarizados

- e) La cooperación con otras estructuras públicas y otros sujetos impositivos también a nivel internacional;
- f) La relación costo- efectividad de la acción administrativa también a través del logro de mayor efectividad de las estructuras organizacionales locales;
- g) Una política constante de capacitación y recapacitación profesional;
- h) La gestión correcta, eficiente y efectiva así como el desarrollo de la competencia del Sistema de Información Tributaria en cumplimiento de las regulaciones y estándares vigentes de acuerdo con las directrices de las entidades competentes, además de la garantización de la unidad, interoperabilidad y seguridad del Sistema de Información Tributaria;
- i) La calidad de los datos procesados.

**En los Planes de Actividad, se identifica lo siguiente:**

- **"áreas estratégicas de intervención"** para mejorar el desempeño completo del sistema tributario respecto del sector de competencia de cada Agencia Tributaria;
- **objetivos significativos de la acción administrativa** relacionados con las prioridades identificadas en la medida de política y en las medidas en relación con las finanzas públicas;
- **factores críticos de éxito** (considerados como factores necesarios para alcanzar los objetivos establecidos) e **indicadores** relacionados y **resultado esperado** para evaluar la capacidad de la Agencia Tributaria de hacer efectivo lo necesario para alcanzar los objetivos.

Las siguientes plantillas ilustran los elementos que caracterizan los tres Planes de las Agencias Tributarias para 2009.



Ministero  
dell'Economia  
e delle Finanze



DIPARTIMENTO DELLE  
Finanze

**El Plan de la Agencia de Aduanas: características**

**El Plan de la Agencia de Aduanas muestra las siguientes metas:**

**Prevención y lucha contra la evasión fiscal y extra fiscal**

1. Continuar la lucha contra la evasión, actos ilegales y fraude trasponiendo las estrategias adoptadas a nivel de la Comunidad e internacional así como las indicaciones contenidas en la Medida de Política por el Ministro y teniendo en cuenta el panorama económico que resulta del actual clima comercial;
2. Enfocarse en nuevos alcances de la actividad para prevenir actos ilegales extra fiscales (controles sobre consignaciones postales y para proteger la seguridad pública);
3. Hacer más efectivas las actividades de cooperación administrativa con entidades y organismos nacionales, en particular la Guardia di Finanza y la Agencia de Ingresos, así como con la UE y organismos internacionales para mejorar la efectividad de la acción frente a las actividades ilegales.

**Simplificación**

1. Fortalecer más la digitalización y comunicación de datos automatizada para los servicios de impuestos al consumo interno y aduaneros;
2. Fortalecer actividades dirigidas a otorgar condiciones especiales a operadores económicos con altos perfiles de confiabilidad en cumplimiento de las Directivas de la UE (AEO, Operador Económico Autorizado; un programa de certificación que aplica a los operadores económicos y sus socios comerciales involucrados en la cadena de suministro internacional);
3. Arreglar todas las medidas necesarias para implementar la "Aduana de Ventana Única".

**Gobierno y respaldo**

1. Asegurar el funcionamiento de la organización de acuerdo con el programa de reestructuración de la Agencia a ser finalizado antes de 2010;
2. Mejorar las habilidades profesionales a través de actividades de capacitación, también con la ayuda de la enseñanza innovadora en los principales sectores estratégicos;
3. Aumentar la eficiencia interna también a través de la mejora de la riqueza digital de la información.

### **El Plan de la Agencia de Ingresos: características**

#### **El Plan de la Agencia de Ingresos muestra las siguientes metas:**

##### **Prevención y enjuiciamiento de la evasión fiscal**

- Definición de objetivos en términos de controles reales;
- Establecimiento de un objetivo de alcance de estimaciones de ingresos de U.P.B. 2 (Base 2 de Unidad de Pronóstico de estado de ingresos denominado "Ingresos de actividades de control y evaluación") equivalente a 7,2 mil millones de euros;
- Aumento al 41% del uso de los recursos para prevención de evasión fiscal y acciones para su contrarresto;
- Fortalecimiento de la lucha contra la evasión fiscal a través de:
- 140.000 evaluaciones sobre la iniciativa de sujetos afectados al impuesto que llevan a cabo una actividad, negocio o profesión, entre los que se incluyen aquellos derivados de los estudios de sectores;
- 7.500 evaluaciones asistidas por investigaciones financieras;
- 12.500 evaluaciones llevadas a cabo de acuerdo con definiciones sintéticas de ingresos para sujetos naturales según los elementos que revelan su capacidad de ser afectados al impuesto.

##### **Servicios prestados a los contribuyentes y a la sociedad en general**

1. Aumento en el uso de instrumentos en internet;
2. Mejora de servicios brindados a través de la mejora de un Enfoque Multi Canal;
3. Reducción del atraso de los reembolsos;
4. Definición de los objetivos de Satisfacción al Cliente en áreas específicas de asistencia a los usuarios.

##### **Gobierno y respaldo**

- Iniciativas dirigidas a evaluar el impacto de la capacitación en procesos fundamentales;
- Objetivos estimados de capacidad de implementación y capacidad de gasto para el plan de inversión.

### **El Plan de la Agencia Local: características**

#### **El Plan de la Agencia Local muestra las siguientes metas:**

##### **Mejora de la calidad de servicios a los contribuyentes**

1. Continuar el compromiso de la Agencia de hacer que los objetivos de calidad ya alcanzados sean más desafiantes y obtener una mayor uniformidad de los niveles de servicio en el territorio nacional;
2. Aumentar la oferta de servicios a través de un mayor uso del canal de IT para actualizar y complementar las bases de datos.

##### **Mejora de la efectividad de la acción fiscal**

5. Fortalecer las acciones de recuperación para la evasión fiscal también en cooperación con la Agencia de Ingresos, Municipalidades y AGEA (Agencia Italiana para el Suministro Agrícola), a través de la mejora de los procesos de control automatizados (esta es la actividad que la Agencia Local lleva a cabo en el área impositiva a través de rentas catastrales de acciones de control espontáneo, manuales o automatizados y la detección de inmuebles que no aparecen en los registros catastrales);
6. Mejorar la calidad y equidad de las estimaciones de inmuebles para respaldar la reforma del sistema de tasación del Catastro.

##### **Mejora de la eficiencia del proceso de producción**

1. Desarrollar servicios e ITC;
2. Mejorar la competencia profesional con especial referencia a las aptitudes de gestión y técnicas, también a través de la adopción de sistemas de reconocimientos más avanzados.

Respecto del Plan de la Agencia de Ingresos, las estrategias a ser adoptadas se definen de acuerdo con los principales puntos de referencia que conducen al desarrollo de un plan que permite, por un lado, consolidar los resultados obtenidos y, por otro, dar más énfasis a la acción administrativa, para cumplir las demandas de la política de manera aún más efectiva.

Estas estrategias están esencialmente basadas en dos pilares fundamentales: fortalecimiento de la acción de evaluación y simplificación del cumplimiento para los contribuyentes, facilitando así su comunicación con Ingresos. Para respaldar este esfuerzo, el escenario de línea de base ha sido analizado en relación con el mercado y la Administración Pública así como la evolución del marco regulatorio y los desarrollos organizacionales y tecnológicos.

La estrategia de la Agencia de Ingresos desarrollará estos temas durante los próximos tres años y, por consiguiente, la Convención se encuentra estructurada para reflejar un modelo lógico para el cual las actividades a ser llevadas a cabo están incluidas en tres áreas estratégicas:

- Área Estratégica 1 - Prevención y contrarresto de la evasión fiscal
- Área Estratégica 2 - Servicios prestados a los contribuyentes y a la sociedad en general
- Área Estratégica 3 - Gobierno y acción de respaldo

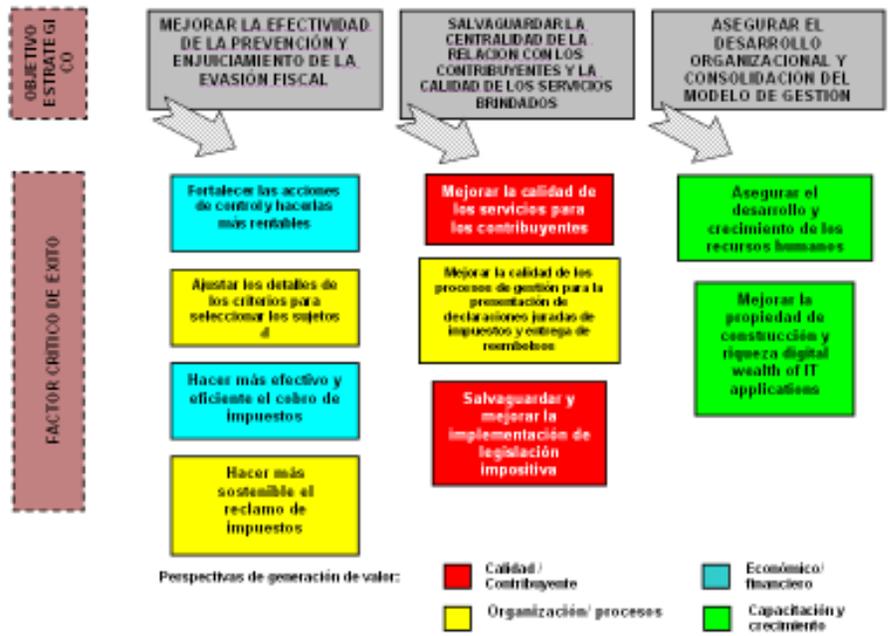
También para la Agencia de Ingresos, dentro de cada una de las áreas mencionadas, los objetivos estratégicos considerados importantes se hacen claros y explícitos y para cada uno de ellos se identifican los factores críticos de éxito. Estos representan los elementos clave para alcanzar los objetivos estratégicos y constituyen, ordenados por nivel de prioridad, los componentes a ser monitoreados para verificar el logro real de la misión institucional de la Agencia. El alcance de los factores críticos de éxito se asegura a través de las acciones individuales subyacentes y proyectos y se mide con indicadores de desempeño apropiados.

Como se puede inferir del mapa estratégico y por ejemplos de la articulación del plan que se encuentra debajo, esta última fue formulada según la metodología de Tarjeta de Puntuación Equilibrada, destacando la convergencia de los intereses y expectativas de todos los interesados en el sistema tributario con los objetivos y actividades que la Agencia de Ingresos lleva a cabo para poner en lugar en las áreas institucionales de competencia.

En realidad, las tablas que están a continuación ilustran cómo se han identificado, para cada área estratégica, los objetivos e indicadores relevantes de impacto a una o más categorías de interesados, factores críticos de éxito e indicadores subyacentes junto con los pronósticos de generación de valor.

**MISIÓN**

De acuerdo con el nivel más alto de cumplimiento de obligaciones tributarias  
(cumplimiento de obligaciones tributarias conducentes al logro de la equidad fiscal en el sistema total)  
(Decreto Legislativo No 300/ 99)



ÁREA ESTRATÉGICA 2 – SERVICIOS PRESTADOS A CONTRIBUYENTES Y A LA SOCIEDAD EN GENERAL						
Dimensión	Impacto de los interesados	Objetivos y FCSs relacionados	Indicadores	Resultado esperado		
				2009	2010	2011
	Contribuyente	Objetivo: Salvaguardar la centralidad de la relación con los contribuyentes y la calidad de los servicios prestados	Cantidad de respuestas telefónicas brindadas	90% de solicitudes recibidas hasta un máximo de 1.710.000	Aumento	Aumento
			<b>OBJETIVO DE INCENTIVO</b>			
			Cantidad de respuestas brindadas por escrito (sms, web-mail)	55.000	Aumento	Aumento
			Índice de uso de instrumentos en Internet <sup>1</sup>	+ 10% frente al resultado final 2008	Aumento	Aumento
			Porcentaje de comunicación de irregularidades canceladas	24%	Disminución	Disminución
Q		FCS 1 Mejora de la calidad de servicios y simplificación del cumplimiento para los contribuyentes	Porcentaje de respuestas brindadas por escrito dentro del segundo día hábil posterior a la recepción	80%	constante	constante
			Porcentaje de solicitudes de respuestas a CAMs resueltas durante el primer contacto	85%	Constante	Constante
			Conclusiones sobre la encuesta de satisfacción del cliente respecto de servicios de asistencia brindados por CAMs relacionados con la comunicación de irregularidades	3,5 - 4 (en una escala de 1 a 7)	-	-

<sup>1</sup> Promedio ponderado de los siguientes instrumentos disponibles en internet: 35% "Cassetto Fiscale", 35% "UnicoPF Fisconline", 20% "Prenotazione Telematica", 10% "Contratti Locazione Fisconline".

ÁREA ESTRATÉGICA 2 – SERVICIOS PRESTADOS A CONTRIBUYENTES Y A LA SOCIEDAD EN GENERAL

Dimensión BSC	Impacto de los interesados	Objetivos y FCSs relacionados	Indicadores	Resultado esperado		
				2009	2010	2011
Q		FCS 1 Mejora de la calidad de servicios y simplificación del cumplimiento para los contribuyentes	Conclusiones de la encuesta de satisfacción del cliente respecto de servicios de asistencia brindados por las oficinas en relación con la comunicación de irregularidades	3,5 - 4 (en una escala de 1 a 7)	-	-
			Conclusiones de la encuesta de satisfacción del cliente en relación con los servicios de asistencia brindados por CAMs respecto de la presentación de declaraciones juradas de impuestos	3,5 - 4 (en una escala de 1 a 7)	-	-
			Conclusiones de la encuesta de satisfacción del cliente sobre el sistema de presentación de declaraciones juradas de impuestos a través de "Fiscaline"	3,5 - 4 (en una escala de 1 a 7)	-	-
			Conclusiones de la encuesta de satisfacción del cliente sobre el sistema de presentación de declaraciones juradas de impuestos a través de "Entratel"	3,5 - 4 (en una escala de 1 a 7)	-	-
			Porcentaje de contribuyentes que pidieron una cita y recibieron asistencia dentro de los 10 minutos del horario pactado	95%	constante	constante
			<b>OBJETIVO DE INCENTIVO</b>			
	Preparación de los formularios de declaraciones juradas de impuestos pre compiladas "Unico"	En evaluación	A potencial completo	A potencial completo		

ÁREA ESTRATÉGICA 2 – SERVICIOS PRESTADOS A CONTRIBUYENTES Y A LA SOCIEDAD EN GENERAL						
Dimensión CSC ejercicio	Impacto de los interesados	Objetivos y FCSs relacionados	Indicadores	Resultado esperado		
				2009	2010	2011
Q		FCS 1 Mejora de la calidad de servicios y simplificación del cumplimiento para los contribuyentes	Porcentaje de actos privados (contratos de arrendamiento, inclusive) registrados y presentados el mismo día	90%	constante	constante
			<b>OBJETIVO DE INCENTIVO</b> Cantidad de iniciativas con establecimientos educativos en todos los niveles dirigidas a difundir la cultura de la legalidad fiscal entre las generaciones jóvenes, también a través del uso de material de información	1.200	constante	constante
...	...	...	...	...	...	...

## **Los Principales Elementos de la Planificación de la Agencia de Ingresos**

A continuación se exponen los principales aspectos de gestión planificados para la Agencia de Ingresos:

### **Área Estratégica 1: Prevención y Contrarresto de la Evasión Fiscal**

Se han identificado un objetivo estratégico "Mejorar la efectividad de las acciones para prevenir y contrarrestar la evasión fiscal" y cuatro factores críticos de éxito relacionados (fortalecimiento y rentabilidad de control, criterios para la selección de personas afectadas al impuesto para ser evaluadas, efectividad y eficiencia del cobro de impuestos, sustentabilidad de los reclamos de reembolso de impuestos).

El plan muestra elementos significantes de discontinuidad del año anterior reflejando el compromiso de la Agencia de Ingresos de perseguir los objetivos de efectividad y eficiencia previstos por la reciente legislación tributaria sobre la prevención y el contrarresto de la evasión fiscal.

En particular, la Agencia preparará un plan extraordinario de inspecciones para la pronta determinación del ingreso de las personas físicas, en controles de empresas con un alto interés fiscal y de individuos con residencias ficticias en el exterior, en las investigaciones de fortalecimiento llevadas a cabo por oficinas anti fraude y evaluaciones asistidas por investigaciones financieras. Las evaluaciones relacionadas con los estudios del sector requerirán una actividad de investigación más demandante debido al mayor detalle requerido en la etapa de audiencias así como para la evaluación de las conclusiones del estudio.

La nueva estrategia se dirige a enfocar la acción de control por macro tipos de contribuyentes y adoptar metodologías de control basadas en análisis y evaluaciones del riesgo de evasión fiscal y/o evasión específicas para los contribuyentes y realidades territoriales.

Por lo tanto, este nuevo enfoque metodológico para contrarrestar la evasión fiscal implica una nueva y óptima asignación de recursos (tanto en términos cuantitativos como cualitativos) según la evolución y concentración de ese riesgo además de una selección óptima de posiciones, evitando perseguir situaciones de poca relevancia o meras violaciones de naturaleza formal.

Para asegurar el logro de los objetivos indicados anteriormente, la Agencia de Ingresos continuará en la prioridad de asignación de recursos para acciones dirigidas a contrarrestar la evasión fiscal, aumentando de 39,6 (estado contable final para 2008) a 41 el porcentaje de horas destinadas a las actividades de control.

Además, respecto del cobro de impuestos de las actividades de evaluación y auditoría (lista de propiedades sujetas a impuestos de evaluación, instituciones que reducen el litigio, sanciones e intereses), la Agencia se ha comprometido formalmente al logro del ingreso estimado definido en el Presupuesto Estatal para 2009.

### **Área Estratégica 2: Servicios Brindados a Contribuyentes y a la Sociedad en General**

El esquema de la Convención 2009-11 contiene el objetivo estratégico "Salvaguardar la centralidad de la relación con los contribuyentes y la calidad de los servicios brindados" subdividido en tres factores críticos de éxito (calidad de servicios y simplificación del cumplimiento para los contribuyentes, calidad del procesamiento de declaraciones juradas de impuestos y entrega de reembolsos, mejora de la interpretación de regulaciones tributarias) que enfocan la compleja esfera de acción de la Agencia dentro del contexto de asistencia a los contribuyentes y gestión tributaria.

Una principal innovación consiste en el uso dentro del factor crítico de éxito "Mejora de la calidad de servicios y simplificación del cumplimiento para los contribuyentes" de cinco indicadores relacionados con las conclusiones de las encuestas de satisfacción del cliente realizadas por la Agencia de Ingresos sobre los servicios de asistencia brindados por CAMs (Centros de Asistencia Multi Canal) y oficinas sobre la comunicación de irregularidades, sobre servicios brindados por CAMs para la presentación de declaraciones juradas de impuestos y, finalmente, la presentación de estas a través de internet.

A este respecto, debería hacerse notar que la Secretaría, basándose en reglas generales y de gobernación, coordina dentro de la Administración Tributaria, la medida de detección sistemática y mejora de la satisfacción del cliente con respecto a la calidad de los servicios fiscales y de la relación de los contribuyentes con Ingresos.

La Secretaría de Finanzas, junto con las estructuras que brindan servicios y mediante patrones constantes, tanto a nivel nacional como internacional, asegura -en una perspectiva de Gestión de la Calidad Total- regulación y gobernación efectiva de las actividades operativas relacionadas.

En consecuencia, se ha definido un sistema de roles compartidos, responsabilidades y tareas, que incluye:

- Respecto de las **Agencias Tributarias**, en su autonomía de gestión:
  - Realización de encuestas independientes de satisfacción del cliente sobre servicios brindados junto con principios operativos y

metodológicos universalmente reconocidos (representatividad estadística de encuestas, su frecuencia periódica/ sistemática, extensión multi canal de servicios fundamentales para varias categorías de usuarios)

- Responsabilidad por los resultados de las encuestas y su comunicación
  - Transmisión de los resultados antes mencionados, de acuerdo con una notificación de información común específica, a la Secretaría de Finanzas- Consejo de Administración de Comunicación Institucional para el Régimen Tributario
  - Mejora de los resultados de satisfacción del cliente en continua planificación de mejora, identificando las acciones de prioridad desde la perspectiva del contribuyente.
- Respecto de la **Secretaría de Finanzas**, a través del Consejo de Administración de Comunicación Institucional para el Régimen Tributario en su función de gobierno:
    - Establecimiento del cumplimiento de los principios metodológicos antes mencionados
    - Recopilación, análisis y procesamiento de resultados de encuestas (no datos) y coordinación de iniciativas de comunicación pública
    - Finalización del marco de información con monitoreo específico y/ o encuestas sobre las percepciones/ expectativas de los contribuyentes que no están estrictamente relacionadas con la entrega/ utilización de servicios
    - Ejecución e implementación de una Base de Datos de Alta Calidad ("Banca dati della qualità") para organizar sistemática e históricamente toda la información importante que respalda las funciones convencionales y estratégicas del Ministerio de Economía y Finanzas de Italia, respecto de la mejora de la calidad del servicio y satisfacción de los usuarios/ contribuyentes.

Con una perspectiva a mediano plazo, correspondiente a períodos de tres años y según su Plan Estratégico, negocia su compromiso anual sobre todas las Áreas Estratégicas de intervención con la Secretaría de Finanzas.

Un Área Estratégica de los Acuerdos entre el Ministerio de Economía y Finanzas y las Agencias Tributarias, respecto de los servicios brindados a los ciudadanos/ contribuyentes, identifica respecto de las actividades de satisfacción del cliente, entre otros, una cantidad de objetivos puntuales, proyectos e indicadores de desempeño relacionados sobre los que la Secretaría lleva a cabo acciones periódicas de monitoreo.

### **Área Estratégica 3 - Actividades de Respaldo y Gobierno**

Con respecto a las iniciativas enfocadas a mejorar la capacitación y los procesos de selección del personal, la Agencia evalúa la efectividad de la capacitación en procesos fundamentales en el área de servicios y el área relacionada con el contrarresto de la evasión fiscal y el lanzamiento de un estudio/ prueba para evaluar la potencialidad de los gerentes.

Para contener los recursos asignados a actividades de respaldo, en línea con la más reciente legislación sectorial, se permite un 10% de tope de personal empleado.

Respecto del monitoreo de la inversión y el porcentaje de trabajo en progreso a ser alcanzado, la Agencia adoptará un indicador de capacidad de gasto con la intención de que la proporción de gastos de inversión sea al valor de las inversiones planificadas.

#### **El Sistema de Monitoreo y Verificación de Resultados**

La Convención también define los procedimientos para ejercer la función de monitoreo regular con el objetivo de incrementar la conciencia y el entendimiento de los asuntos de gobierno de la Agencia llevados a cabo por la Secretaría a través del análisis de la información establecida en la Convención y transmitida sistemáticamente a la Agencia varias veces al año y la implementación de estudios temáticos en profundidad de acuerdo con cronogramas y procedimientos acordados con la Agencia según cada caso.

El buen funcionamiento de los sistemas de gestión de la Agencia de acuerdo con las prácticas razonables de gestión comercial es el pre requisito para la actividad de monitoreo. El propósito del monitoreo, por lo tanto, será el análisis de la evolución de estos sistemas para asegurar la calidad y temporalidad de la información a todos los interesados en el control.

Las conclusiones sobre el progreso alcanzado en el lado de la gestión se presentan a la autoridad política.

Para llevar a cabo el monitoreo, la Agencia brinda:

- Los resultados alcanzados frente a los objetivos establecidos en el Plan de la Convención;
- Información sobre el uso de los recursos fundamentales: recursos financieros, humanos y de tecnología de información;
- Información adicional de gestión no incluida en el Plan de la Agencia y necesaria para mejorar la acción administrativa;
- Documentos relacionados con otros importantes aspectos organizacionales y de gestión.

Durante el año, también se pueden realizar cambios al texto de la Convención si el monitoreo revela un progreso no estándar en el nivel de objetivos alcanzados frente a los resultados planificados con el acuerdo entre la Secretaría y la Agencia.

La posibilidad de firmar actos suplementarios o adicionales está prevista en caso de que haya mayores cambios en el panorama económico nacional, enmiendas regulatorias, modificaciones relacionadas con importantes características organizacionales o cambios en los recursos financieros disponibles que afectan de manera significativa el logro de los objetivos individuales contenidos en los Planes.

Es de especial importancia la verificación de los resultados al 31 de diciembre de cada año relacionados con todos los rubros incluidos en el Plan actual. La Agencia presenta antes del 15 de marzo la información y datos necesarios, junto con un informe explicativo que contiene todos los compromisos asumidos en el Plan de actividades e inversiones de la Convención.

La Secretaría de Finanzas examina los resultados brindados al corroborar el nivel de logro de objetivos y evaluar las razones dadas en caso de discrepancias o patrones no estándar. La Secretaría prepara el informe preliminar de auditoría y lo presenta a la Agencia. La discusión o intercambio también pueden tener lugar durante reuniones especiales con los contactos técnicos de la Agencia.

Al 31 de mayo, el informe de auditoría compartido con los contactos técnicos de la Agencia es presentado al Director General de Finanzas y al Director de la Agencia para que saquen sus conclusiones y lo firmen.

El informe de auditoría destaca los resultados alcanzados frente a los resultados esperados e incluye lo siguiente:

- Un resumen de los resultados de gestión;
- Resultados individuales con respecto a los factores críticos de éxito y proyectos individuales identificados en el plan vigente;
- Un cálculo del puntaje sintético de resultados para la cuota de incentivo.

El informe de auditoría firmado, que incluye el puntaje sintético de resultado de acuerdo con el cual se determina la cuota de incentivo debida a la Agencia, se transmite al Ministro de Finanzas italiano antes del 10 de junio de cada año siguiente al de referencia y se publica en los sitios web de la Administración Tributaria para difundirlo entre los interesados.

### TEMA 3.3 (Italia)

---

En caso de conflicto en la interpretación y aplicación de la Convención, en particular durante la fase de revisión de desempeño, el Acuerdo establece las reglas para la resolución del litigio que conllevan la comunicación por escrito del objeto y las razones que dieron lugar al conflicto y un compromiso para una discusión conjunta dentro de un período máximo de cinco días posteriores a la notificación con el objetivo de resolver el conflicto de manera amigable.

En caso de no poder llegar a la resolución del conflicto, el asunto deberá ser referido a un comité especialmente designado, cuyas determinaciones forman la base de una directiva del Ministro a la que tanto la Secretaría como la Agencia deberán ajustar sus decisiones.

*Caso práctico*

*Tema 3.3*

## **PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA COMO FACTOR QUE CONTRIBUYE AL MEJORAMIENTO DE LA CAPACIDAD INSTITUCIONAL**

**Néstor Díaz**

Director General

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
(Colombia)

*SUMARIO: Resumen ejecutivo.- 1. Presentación.- 2. Competencia legal.-3. Sistema de gestión de calidad y control interno.- 4. Mapa estratégico.- 5. Revisión estratégica.- 6. Plan nacional de desarrollo.- 7. Misión y visión.- 8. Políticas institucionales y código del buen gobierno.-9. Direccionamiento estratégico.- 10. Iniciativas estratégicas por cada proceso.- 11. Plan operativo anual.- 12. Plan operativo del nivel seccional o ejecutor.- 13. Planeación del nivel individual.-14. Plan de auditoría interna.- 15. Plan de desarrollo y mejoramiento institucional.- 16. Comunicación de la estrategia.- 17. Evaluación de la estrategia y de la gestión.- 18. Áreas que intervienen.- 19. Retos*

### **RESUMEN EJECUTIVO**

En desarrollo de los postulados definidos en la Constitución Política de Colombia en el año de 1991 y como consecuencia de la adaptación del Estado colombiano a las tendencias organizacionales y gerenciales surgidas de los procesos de globalización e internacionalización de la economía, la DIAN ha venido consolidando un modelo de Dirección Estratégica, el cual tiene como propósito adecuar la administración tributaria, aduanera y cambiaria a las exigencias de la sociedad moderna, involucrando elementos sustanciales, procedimentales y administrativos acordes con los estándares internacionales, a partir de una visión de largo plazo con revisiones estratégicas que buscan anticiparse a los riesgos reales que amenazan la

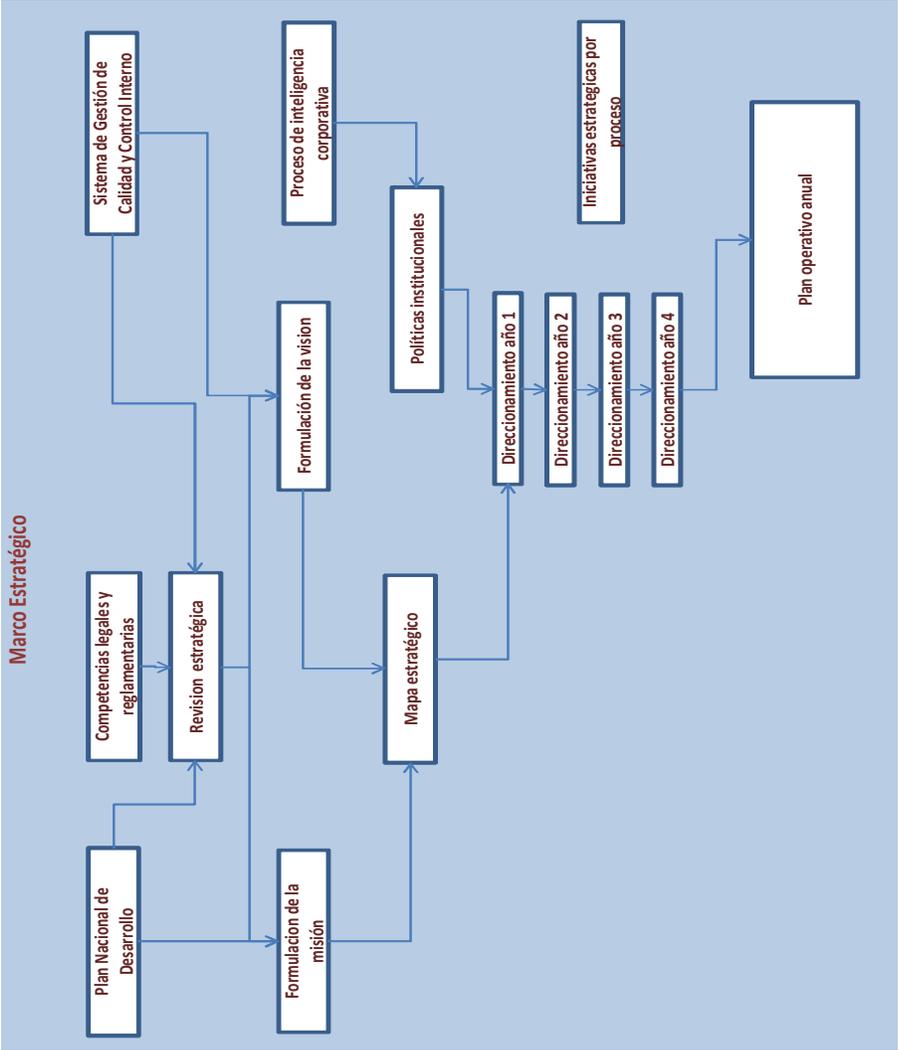
efectividad organizacional, como los recurrentes síntomas de tensión generados por la crisis económica mundial, de las altas demandas sociales, y las rigideces de la administración pública.

Con el firme propósito de alcanzar los fines propuestos en el Plan Nacional de Desarrollo "**Estado comunitario desarrollo para todos**" 2006 - 2010 y en la visión institucional, la DIAN trabaja duro; para blindar los recaudos que soportan la sostenibilidad fiscal del Estado, la adecuación de la aduana a los postulados de la Organización Mundial de Aduanas, y propende por la generación de valor a partir del mejoramiento del servicio público acercando la administración al ciudadano a través del mejor uso de la tecnología disponible, procurando estándares internacionales de calidad, control interno, rendición de cuentas y transparencia a través de la armonización de los procesos la tecnología y las personas, como resultado de un proceso sistemático de consolidación de la autoridad tributaria y aduanera a la vez que procura la simplificación del sistema tributario y la reducción de los tiempos procesales para dar respuesta a las necesidades fiscales del Estado.

## 1. PRESENTACIÓN

Agradezco al CIAT la oportunidad para presentar ante todos ustedes la experiencia de direccionamiento estratégico adoptada por la DIAN, desde hace varios años, la cual se centra en la alineación de la estrategia con el desarrollo institucional en aras de alcanzar niveles óptimos de recaudación y la facilitación de comercio exterior en la permanente lucha contra la evasión y el contrabando, en concordancia con el numeral -3.3:La planificación estratégica como factor que contribuye al mejoramiento de la capacidad institucional- de la guía.

A continuación se presentan los elementos constitutivos del modelo de direccionamiento estratégico adoptado por la entidad, y su alineamiento con el desarrollo institucional, como podemos verlo



A continuación se presentan todos los elementos del marco estratégico y su interacción sistémica.

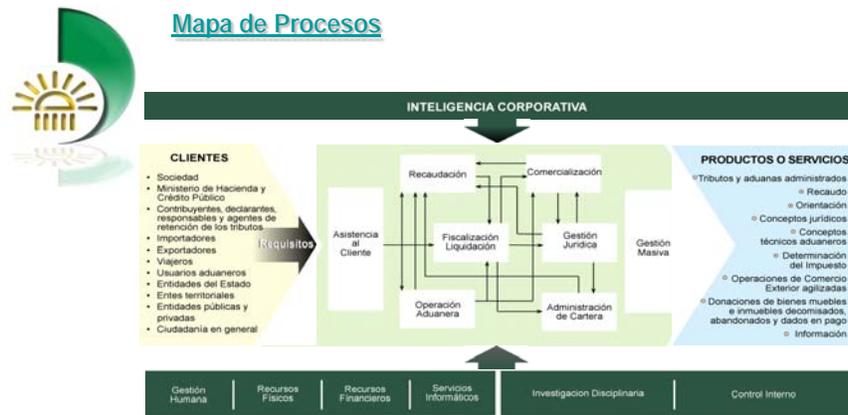
## 2. COMPETENCIA LEGAL

### **A la DIAN le corresponde:**

- La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.
- Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y sub-facturación y sobrefacturación de estas operaciones.
- La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras.
- la dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior, la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición, así como la administración y control de los Sistemas Especiales de Importación- Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional, de conformidad con la política que formule el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en la materia, para estos últimos, con excepción de los contratos relacionados con las Zonas Francas.
- Le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia, así como los atinentes a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional.

### 3. SISTEMA DE GESTIÓN DE CALIDAD Y CONTROL INTERNO

En desarrollo de la política gubernamental de estandarizar un modelo de gestión para la Administración Pública, la DIAN ha venido consolidando un Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno adecuado a la intención de construir el Modelo Único de Ingresos Servicio y Control Automatizado-MUISCA-, el cual armoniza la Norma Técnica de Calidad de la Gestión Pública, el Modelo Estándar de Control Interno, el Sistema de Administración de Riesgos, los estándares de manejo ambiental y el Sistema específico de carrera administrativa de la DIAN, con los demás lineamientos gubernamentales, en desarrollo de las competencias que le han sido asignadas a la organización por la ley y los reglamentos, en concordancia con las revisiones estratégicas anuales. El sistema se soporta entonces en un modelo de operación por procesos, el cual define y formaliza las acciones e interacción, mediante las cuales la entidad logra la transformación de los insumos en productos y servicios en procura de la generación de valor, armoniza la misión y visión institucional hacia una gestión por procesos, los cuales en su interacción, interdependencia y relación causa-efecto, propenden por la ejecución eficiente y el cumplimiento de los objetivos de la entidad en función de todas las partes interesadas para brindarles los mejores productos y servicios posibles. En desarrollo del Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno, la DIAN estructuró el Mapa de Procesos como eje concéntrico del mismo.



Decreto 3626 de 2005

TEMA 3.3 (Colombia)



Listado Maestro de Procesos  
Versión 2  
Resolución 01718 Diciembre de 2008



PROCESOS MISIONALES	Procesos	Subprocesos	Procedimientos
	15	38	199
	Administración de Cartera		Facilidades de Pago
			Administración de Títulos de Depósito Judicial
			Cobro Coactivo
			Cobro Persuasivo
			Depuración de cartera
			Apoyo y control a la administración de cartera y procesos especiales
			Gestión de peticiones y certificaciones de deudas no asignadas
			Administración de Aplicativos de Reparto e Inventario de Obligaciones
	Fiscalización y Liquidación	Aprehensión, reconocimiento y avalúo de mercancías	Aprehensión de Mercancías o Decomiso Directo
			Definición de situación jurídica de mercancías
		Sustanciación de Automotores	
		Determinación del Impuesto, Gravámenes y Liquidaciones oficiales	Sustanciación Fiscalización para Determinación de Impuestos
			Decisión de Fondo Fiscalización para Determinación de Impuestos
			Decisión de Fondo Liquidación Tributaria - Revisión y Aforo
			Intercambio de Información Aduanera
Revisión de actos de fiscalización y liquidación			
Sustanciación para proponer liquidaciones Oficiales Aduaneras			
Determinación e imposición de sanciones		Decisión de Fondo para liquidaciones Oficiales Aduaneras	
	Decisión de Fondo para Imposición de Sanciones Tributarias		
	Decisión de Fondo para Determinación de Sanciones Tributarias		
	Sustanciación para Determinación de Sanciones Tributarias		
Operaciones de Lavado de Activos	Incumplimiento de Obligaciones y Efectividad de Garantías Aduaneras		
	Sustanciación para Proponer Imposición de Sanciones Aduaneras		
Apoyo y Soporte Operacional	Decisión de Fondo para Imposición de Sanciones Aduaneras		
	Control de Operaciones de Cambios		
	Control a profesionales de compra y venta de divisas		
Asistencia al cliente		Decisión de fondo para imposición de sanciones cambiarias	
		Investigación de Operaciones Económicas internacionales y de Inversión extranjera	
		Prevención y Control de lavado de Activos	
		Suministro de información a entidades del estado en materia de lavado de activos	
		Investigación criminal	
Gestión Masiva	Control a Obligaciones Formales	Apoyo y Soporte a las Acciones de Fiscalización Tributaria, Aduanera y Cambiaria	
		Inteligencia Policial	
		Atención y Acompañamiento al cliente	
		Administración de los canales de servicio	
		Administración del Sistema de Quejas Reclamos y Sugerencias	
		Gestión de Quejas, Reclamos, Sugerencias y Peticiones - QRSP	
		Orientación Jurídica	
Recaudación	Contabilización del ingreso	Corrección de Inconsistencias	
		Recepción Presencial de Información Externa	
		Emisión y Renovación de Mecanismo Digital	
		Revocación de Mecanismo Digital	
		Actualización del Registro Único Tributario	
	Control Entidades Autorizadas para Recaudar	Decisión a Solicitudes Especiales y Situaciones Internas	
		Autorización de Facturación	
		Registro de Libros de Contabilidad	
		Administración de los servicios informáticos electrónicos	
		Administración del Registro Único Tributario	
Devoluciones y/o compensaciones	Administración Fondo Rotatorio Devoluciones (DTN)		
	Revelación de Estados, Informes y Reportes Contables		
	Reconocimiento de las Transacciones u Operaciones Contables y Posteriores		
	Actualizaciones de Valor		
	Análisis, revisión y consolidación de información contable		
		Administración Sistema Integrado de Información Financiera - SIF	
		Depuración de información contable	
		Administración depuración de la información contable	
		Administración de aplicativos de recaudo y cobranzas	
		Administración corrección de inconsistencias	
		Control de autorretenedores	
		Imposición de Sanciones a las Entidades Autorizadas a Recaudar	
		Administración el Gravamen a los Movimientos Financieros	
		Verificación de la Transmisión de Documentos	
		Recepción de documentos a Entidades Autorizadas a Recaudar	
		Control a entidades autorizadas para recaudar direcciones seccionales	
		Visitas de Control a las Entidades Autorizadas a Recaudar	
		Gestión de las Devoluciones y/o Compensaciones	
		Pago de las Devoluciones	



Listado Maestro de Procesos  
Versión 2  
Resolución 01718 Diciembre de 2008



Procesos	Subprocesos	Procedimientos	
<b>PROCESOS MISIONALES</b>	<b>Comercialización</b>	<b>Control a la Custodia de Mercancías y Bienes</b>	Ingreso e Inventario de Mercancías y Bienes para Comercializar Control al Sistema de Inventario de Mercancías y Bienes Supervisión de Control Terceros Ejecución de Control a Terceros Reconocimiento y Contabilización Venta de Bienes y Servicios de la Entidad Ejecución Disposición de Mercancías Supervisión a la Disposición de Mercancías
		<b>Disposición de Mercancías, Bienes y Servicios</b>	Análisis y Fallo de Recursos Nivel Central Análisis y Fallo de Recursos y Otras Solicitudes Seccional Secretaría de Recursos Jurídicos Compilación y Administración Normativa, Jurisprudencia, Doctrinaria y en Materia de Convenios Internacionales Respuesta de Consultas de acuerdo a la Normativa, Jurisprudencia y Doctrina Existente Apoyo y Control a la Gestión Jurídica Respuesta de Consultas y Comentarios a Proyectos de Normativa y/o Convenios y negociación de los mismos
	<b>Gestión Jurídica</b>	<b>Vía Gubernativa</b>	Intervención en los procesos judiciales y administrativos Conductas Punibles en Materia Tributaria, Aduanera y Cambiaria y otras Conductas Punibles
		<b>Normativa y Doctrina</b>	Intervención de la Administración en los Procesos Especiales de Cobro Ingreso y Reconocimiento de Carga Ingreso y Reconocimiento de Mercancías de tráfico postal y envíos urgentes Control Mercancía en Abandono Inspección de Mercancías Control al Ingreso y Salida de Equipaje de Viajeros y Control de Divisas Aceptación, Cancelación, Custodia, y Control de las Garantías Autorización de Trámites Manuales (Bilácoras) Consulta y Aceptaciones previas a la declaración Control de mercancías en Zona Franca Apoyo y Control de la aplicación de los regímenes aduaneros Administración del Sistema Informático aduanero
		<b>Representación externa</b>	Autorización, embarque y finalización de la salida de mercancías
	<b>Operación Aduanera</b>	<b>Ingreso de Mercancías al Territorio aduanero Nacional</b>	Aceptación, Reconocimiento, Autorización y Finalización de la Operación de Tránsito Aduanero
		<b>Salida de mercancías del territorio aduanero nacional</b>	Asistencia Análisis Físico Químico de Mercancías Análisis Físico Químico de Mercancías
		<b>Tránsito aduanero</b>	Sustanciación de solicitudes para obtener, renovar, homologar o modificar el registro aduanero Consulta del Registro Aduanero Controlar la gestión y el registro aduanero Análisis preliminar de las solicitudes del registro aduanero Administración Documental del Registro Aduanero Administración de herramientas de control en materia de valoración aduanera
		<b>Laboratorio y Análisis Físico/Químico de Mercancías</b>	Orientación en la aplicación de Normas de Origen de Mercancías Administración de información de valoración aduanera Administración de información de origen de mercancías Clasificación Arancelaria de las Mercancías
		<b>Autorización y Control de Auxiliares de la Función Pública Aduanera y Usuarios Aduaneros</b>	Estudios Técnicos y Solución de Consultas en Materia Arancelaria Actualización del Arancel
		<b>Valoración y Origen de Mercancías</b>	
		<b>Arancel de Aduanas</b>	
	<b>PROCESOS DE CONTROL</b>	<b>Investigación disciplinaria</b>	Actuación Disciplinaria Secretaría Técnica Disciplinaria
		<b>Control Interno</b>	Evaluación y Auditoría Auditoría Interna de Calidad Autoevaluación y Supervisión Gestión de Reclamaciones Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero

TEMA 3.3 (Colombia)



Listado Maestro de Procesos  
Versión 2  
Resolución 01718 Diciembre de 2008



Procesos	Subprocesos	Procedimientos	
PROCESOS DE APOYO	Recursos Financieros	Contabilidad general	Reconocimiento de las Transacciones u operaciones contables, actualizaciones de valor y ajustes Revelación de estados , informes y reportes contables Orientación y seguimiento contable
		Presupuesto	Ejecución Presupuestal Programación Presupuestal Control y Seguimiento presupuestal Caja Menor
		Tesorería	Gestión de Ingresos Administración de Inversiones Pago de Obligaciones Análisis de Tesorería Reconocimiento de Pago y/o Compensación de Obligaciones Dinerarias
	Recursos Físicos	Administración de Infraestructura	Administración Bienes Inmuebles Manejo de Inventarios Coordinación de Seguridad Servicios generales Transporte Administración de sedes DIAN
			Contabilidad de Inventarios Ejecución de planes seguridad Instalación de Redes Informáticas
		Adquisición de Bienes y Servicios	Elaboración del Plan de Compras Contratación de Bienes y Servicios Administración de Bienes en dación de Pago
		Gestión Documental	Control de Registros Administración del sistema notificar Construcción de soluciones
	Servicios informáticos	Administración del cambio	Identificación y Definición de Requerimientos Realización de Pruebas Funcionales y de Rendimiento
		Administración de la Arquitectura	Dimensionamiento y evaluación de recursos tecnológicos Modelamiento de arquitectura técnica
		Disponibilidad del servicio	Soporte Técnico Mantenimiento y Actualización de Soluciones Certificaciones y Constancias Laborales Liquidación de Nómina Administración de la Seguridad Social Análisis y coordinación del programa de salud ocupacional Implementación de la Evaluación Individual del Desempeño y de acuerdos de gestión gerencial
Gestión Humana	Administración de personal	Registro y generación de información de personal Retiro por Evaluación del Desempeño no Satisfactoria Coordinación de servicios de seguridad social Implementación del programa de salud ocupacional Análisis y planeación de programas de bienestar laboral e incentivos Ejecución de los programas de bienestar laboral e incentivos Gestión de ingreso de personal Gestión de situaciones administrativas Administración de historias laborales Soporte a la gestión de nómina	
		Gestión del Conocimiento	Capacitación Administración de biblioteca Enlace con Agentes Extranjeros Medios Institucionales
Inteligencia Corporativa	Comunicación	Coordinación y Ejecución de Eventos Comunicación con Agentes Estatales Locales Prensa y medios de comunicación Comunicación interna Correspondencia Notificaciones Publicidad	
		Análisis de operaciones	Perfileamiento del Riesgo Estudios Fiscales Planeación y Evaluación Estratégica Planeación y Evaluación Operativa
	Administración de relaciones y otras partes interesadas	Atención de Requerimientos Fomento al intercambio de información, conocimientos y experiencias	
	Dinámica de los procesos	Análisis Organizacional Control al Producto no Conforme y Aplicación de Acciones Correctivas y Preventivas Caracterización de Procedimientos Diseño de documentos Coordinación y Evaluación Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno	
	Dinámica de las Competencias Laborales	Análisis Ocupacional Análisis del Sistema de Evaluación Individual del Desempeño Diseño de Propuestas de Administración de Carrera Gestión de Valores y Competencias Laborales	
	Procedimientos Transversales		Gestión secretarial Apoyo administrativo Asesoría a los Procesos Asistencia Administrativa Asistencia Técnica a los Procesos Prestación de Servicios de Seguridad Conducción

#### 4. MAPA ESTRATÉGICO

El mapa estratégico de la DIAN se enmarca en el proceso de Inteligencia Corporativa y responde a la necesidad de articular los requisitos sobre la planificación establecidos en la norma técnica definida en el Sistema de Gestión de Calidad y Control Interno, a partir de de las competencias funcionales otorgadas a la administración tributaria y aduanera por la ley colombiana, en él se proveen los referentes estratégicos, de la planeación y evaluación institucionales para: la generación de valor, el logro de los objetivos institucionales, el mejoramiento de la capacidad de anticipación frente a los riesgos potenciales y la adecuada materialización de acciones organizacionales sistemáticas en el propósito de alcanzar la efectividad organizacional.

La planeación estratégica se constituye entonces en la herramienta esencial para la toma de decisiones, el seguimiento de las metas fiscales, la facilitación del comercio exterior y solidifica el proceso de Inteligencia Corporativa, en el propósito de reducir sustancialmente los niveles de evasión tributaria, contrabando e infracciones al régimen cambiario en general y de procurar las sinergias institucionales necesarias.

El mapa estratégico es la herramienta gerencial que orienta el desempeño de la entidad para cumplir con las competencias legales e institucionales asignadas, las cuales se materializan en la misión y la visión, en el propósito de alcanzar la sostenibilidad fiscal del Estado en el mediano plazo, en beneficio de la Sociedad en General.

El mapa estratégico involucra de manera holística y sistémica los retos de la administración tributaria, aduanera y cambiaria, e incorpora espacios para la revisión estratégica en especial los generados por la velocidad del cambio tecnológico y las necesidades de adaptación y competitividad generados por la globalización económica.

Objetivos Estratégicos que orientan su accionar

- A- Alcanzar la excelencia en la operación
- B- Redireccionar la entidad hacia el servicio
- C- Consolidar la autonomía y a legitimidad
- D- Contribuir a la competitividad del país

La DIAN desarrolla los objetivos a partir de las estrategias definidas en el grafico

BSC	A. Alcanzar la excelencia en la operación.	B. Redireccionar la entidad hacia el servicio.	C. Consolidar la autonomía y legitimidad.	D. Contribuir a la competitividad del País
Finanzas	<b>Maximizar el ingreso tributario de acuerdo a la normatividad.</b>			
	Optimizar la relación costo / beneficio.	Optimizar la cobertura en la recaudación de tributos.	Optimizar el ingreso integral por cliente.	Maximizar el valor de la marca DIAN. Maximizar ingresos por acceso a recursos de cooperación nacional e internacional.
Cliente	<b>Desestimular la evasión, elusión, contrabando e infracciones cambiarias.</b>			
	<b>Construir confianza, credibilidad y mejoramiento de la imagen.</b>			
	Ofrecer al cliente asistencia permanente.	Mejorar tiempos de reacción ante el cliente.	Aumentar el nivel de satisfacción del cliente.	Movilizar la comunicación de los resultados sobre el uso de los recursos del Estado. Promover transparencia e interactuar con la comunidad. Generar cultura de cumplimiento voluntario.
Procesos	Fortalecer la inteligencia y el control integral.	Asegurar la confiabilidad de los procesos.	Orientar, agilizar y flexibilizar los procesos de la entidad hacia el conocimiento del cliente y la entrega de valor.	Modificar, alinear y blindar los procesos contra la subjetividad, la corrupción y la contravención de los valores. Desarrollar alianzas estratégicas habilitantes. Fortalecer la prevalencia de la autoridad fiscal. Flexibilizar la normatividad administrativa.
	Agilizar, simplificar y flexibilizar los procesos.	Facilitar y optimizar las operaciones aduaneras.	Desarrollar la red de servicios prestados por terceros.	Liderar el desarrollo de una red nacional de gestión masiva y servicios.
Aprendizaje e innovación	Generar la capacidad organizacional de aprovechamiento de la información.	Transformar la cultura interna hacia el servicio al cliente. Investigar e innovar en modelos y medios de servicio.	Priorizar la vocación de servicio en el plan de carrera de los funcionarios.	Generar cultura de transparencia, compromiso y generación de valor. Innovar con herramientas efectivas de control.
	<b>Consolidar la capacidad organizacional para cumplir la misión y lograr la visión.</b>			
<b>Fortalecer e implementar un sistema para atraer, entrenar, desarrollar, evaluar, retener y compensar continua y adecuadamente al personal.</b>				
<b>Asegurar la generación, administración y diseminación del conocimiento requerido a lo largo de la organización y de su cadena de valor.</b>				
<b>Disponer de información confiable y del soporte tecnológico idóneo y sostenible.</b>				

## 5. REVISIÓN ESTRATÉGICA

Corresponde al análisis, evaluación e interpretación del conjunto de variables internas y externas que permiten a manera de diagnóstico, conocer el contexto político, económico, social y el estado del arte de la cultura organizacional, como pilares fundamentales para la solidificación de la misión institucional y la formulación de una visión retadora, acorde con las exigencias de la sociedad moderna.

Involucra el análisis sistemático de las tendencias externas, y sopesa de manera individual cada uno de los insumos que componen el sistema tributario aduanero y cambiario, en concordancia con la capacidad operativa de la administración tributaria, así mismo involucra los estudios realizados por la entidad y por otras organizaciones públicas o privadas, nacionales o internacionales.

Cada año el comité de coordinación estratégica tiene la función de revisar el avance del mapa estratégico y tomar los correctivos e iniciativas en el direccionamiento estratégico del año siguiente

## 6. PLAN NACIONAL DE DESARROLLO

Define los lineamientos generales del Gobierno Nacional para el periodo constitucional y se armoniza el conjunto de políticas públicas que son establecidas para la administración pública en general y la administración tributaria y aduanera en particular en especial las referidas a la simplificación de trámites, la moralización de la administración pública y la modernización del Estado en función de los principios de la función administrativa definidos en la Constitución Política de nuestro país.

### "Estado comunitario desarrollo para todos" 2006 - 2010

#### Objetivos

- Estado Comunitario: Desarrollo para Todos
- Política de Defensa y Seguridad Democrática
- Reducción de la Pobreza y Promoción del Empleo y la Equidad
- Crecimiento Alto y Sostenido: La Condición para un Desarrollo con Equidad
- Una Gestión Ambiental y del Riesgo que Promueva el Desarrollo Sostenible
- Un Mejor Estado al Servicio de los Ciudadanos

## **7. MISIÓN Y VISIÓN**

### **MISIÓN**

"En la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia somos responsables de prestar un servicio de facilitación y control a los agentes económicos, para el cumplimiento de las normas que integran el Sistema Tributario, Aduanero y Cambiario, obedeciendo los principios constitucionales de la función administrativa, con el fin de recaudar la cantidad correcta de tributos, agilizar las operaciones de comercio exterior, propiciar condiciones de competencia leal, proveer información confiable y oportuna, y contribuir al bienestar social y económico de los colombianos."

### **VISION**

"En el 2010 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia ha consolidado: la autoridad fiscal del Estado, la autonomía institucional, altos niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones que controla y facilita, la integralidad y aprovechamiento pleno de la información, de los procesos y de la normatividad, el aporte de elementos técnicos para la adecuación de la carga fiscal y la simplificación del sistema tributario, aduanero y cambiario

Contando con un equipo de funcionarios públicos comprometido y formado para salvaguardar los intereses del Estado con un sentido de servicio, un soporte tecnológico integral y permanentemente actualizado, y un régimen administrativo especial propio de una entidad moderna que responde a las necesidades de la sociedad, funcionarios, contribuyentes y usuarios."

## **8. POLÍTICAS INSTITUCIONALES Y CÓDIGO DEL BUEN GOBIERNO**

La DIAN estableció un código de buen gobierno como la expresión voluntaria y participativa de autorregulación y compromiso de todos los empleados público, empeñados en realizar una gestión integral, eficiente y transparente, para el fortalecimiento de la credibilidad y la confianza de la ciudadanía en la Entidad.

Está integrado por el conjunto de pautas éticas y valores -Respeto, honestidad, Responsabilidad, Compromiso-, y por el conjunto de políticas o directrices que deben caracterizar el estilo de dirección de la entidad.

Las políticas de buen gobierno corresponden al conjunto de directrices expresadas formalmente por la alta dirección, mediante las cuales se determina el marco de actuación que orienta la actividad pública en un campo específico de gestión, para el cumplimiento de los fines constitucionales y misionales de la entidad, de manera que se garantice la coherencia entre propósitos y prácticas.

**Políticas de Desarrollo administrativo** -Gestión Humana y Calidad

**Políticas de control** - Control interno, Organismos de Control y Auditorías.

Políticas de riesgos operacionales

**Políticas información y comunicación** -Gestión y control de la información, seguridad de la información, comunicación organizacional e informativa-

**Políticas de Responsabilidad Social** -rendición de cuentas, medio ambiente-

**Políticas frente a grupos de interés** -servicio, proveedores y contratistas-

## 9. DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO

El Direccionamiento Estratégico es el instrumento de planeación definido por la entidad, que permite establecer los elementos específicos, en los que se focalizará la gestión institucional durante una vigencia anual, se requiere por cuanto Todos los objetivos del Plan Estratégico no necesariamente se desarrollan de manera simultánea, siendo necesario determinar en cada anualidad los aspectos en que se enfatiza la gestión de la entidad.

El direccionamiento estratégico debe incluir para todos los procesos institucionales, los logros esperados, los instrumentos y herramientas a utilizar para alcanzarlos, así como su incidencia en el mapa estratégico y los indicadores de resultado para evaluar su consecución, como se indica a continuación:

TEMA 3.3 (Colombia)

DIRECCIONAMIENTO ESTRATEGICO 2009

Logros	Instrumentos / Herramientas	Incidencia en el Mapa Estratégico	Indicadores
<b>Enfoque 1. Cumplimiento de la misión institucional</b>			
Cumplimiento metas de recaudo	Acciones de servicio, control y facilitación: normalidad vigente; encuesta	Maximizar el ingreso tributario de acuerdo con la normatividad vigente	Cumplimiento de la meta Recuperación y depuración de cartera Indicador de evasión
Disminución de la evasión		Fortalecer la inteligencia y el control integral Desarrollar alianzas estratégicas habilitantes	Gestión propuesta Sistemas técnicos de control tributario por conceptos y sectores, identificando focos de evasión y contrabando y perfiles de riesgo de los clientes Efectividad en la inspección de importaciones Revisión de trámites manuales Convenios celebrados
Generación de riesgo			Presencia institucional Campañas educativas de cultura de la contribución Reducción de inconsistencias de información primaria y secundaria
Protección de la información		Aumentar el nivel de satisfacción del cliente	Creación nuevos puntos de contacto Servicio de pago por canales electrónico Percepción de imagen Reducción tiempo de devoluciones y compensaciones Reducción tiempo promedio por operación aduanera realizada Agilización disposición de mercancías para definición jurídica
Facilitación y asistencia al cumplimiento de obligaciones		Optimizar la relación costo / beneficio	Manual contable
Financiamiento cuentas recaudadora y pagadora		Construir confianza, credibilidad y mejoramiento de la imagen	Código aduanero armonizado Propuestas sustantivas y procedimentales de simplificación
Simplificación del sistema tributario		Movilizar la simplificación y armonización de la legislación TAC	Socialización instrucciones para fallo de recursos Expedientes debidamente sustentados
Unificación de criterios jurídicos		Proporcionar estabilidad y seguridad jurídica con unidad de criterio	
<b>Enfoque 2. Consolidación del modelo de Gestión y del Sistema de Calidad y de Control Interno</b>			
Modernización de procesos, tecnología y talento humano	Plan de revisión, ajuste y formalización de procedimientos Plan de revisión, ajuste y medición de indicadores operativos Administración del sistema de riesgos organizacionales Plan de sostenibilidad y mantenimiento de servicios electrónicos y demás aplicativos Plan de desarrollo y operación de nuevos servicios informáticos	Asegurar la confiabilidad de los procesos	Órdenes administrativas de los procedimientos Indicadores relevantes medidos
		Disponer de información confiable y del soporte tecnológico sostenibles	Plan de administración de red/box organizacionales Cumplimiento de requerimientos de servicios informáticos para los procesos
Fortalecimiento del sistema de carrera	Plan de fortalecimiento de competencias técnicas y gerenciales Plan de aplicación del sistema de carrera administrativa	Fortalecer e implementar un sistema para atraer, entrenar, desarrollar, evaluar, retener y compensar continua y adecuadamente al personal.	Planes de desarrollo individuales e institucionales, gerenciales y de capacitación Valoración individual del desempeño individual y gerencial Convocatoria concurso
Fortalecimiento del principio de autocontrol en la organización	Programa de sensibilidad y vivencia de la calidad y control interno Programa salud ocupacional y calidad de vida Programa de mejoramiento de contratación y de programación y ejecución del gasto e inversión Programa de apropiación de la planeación y del seguimiento y evaluación Programa de prevención y control	Construir confianza, credibilidad y mejoramiento de la imagen	Empleados públicos cubiertos por el programa Empleados públicos cubiertos por el programa Ejecución financiera y ejecución presupuestal Empleados públicos cubiertos por el programa Empleados públicos cubiertos por el programa

## **10. INICIATIVAS ESTRATÉGICAS POR CADA PROCESO**

Corresponde al Director de cada proceso, plantear los lineamientos específicos que deben acompañar al proceso, con relación a los nuevos procedimientos que se van a adelantar, en el periodo, las metas de gestión y las estrategias inherentes al proceso las cuales se instrumentalizan en el plan anual.

## **11. PLAN OPERATIVO ANUAL**

En cada anualidad se consolida un plan anual el cual reúne los requerimientos definidos, a la vez que instrumentaliza las metas de producción y desarrollo que se deben alcanzar, quienes son los responsables y en que fechas, tanto para el nivel central como para las Direcciones Seccionales.

Así mismo debe involucrar la autoevaluación y supervisión que debe desarrollar cada uno de los responsables del proceso

Por último se establecen los compromisos de todos y cada uno de los funcionarios en desarrollo del proceso de valoración Individual del desempeño los cual están directamente relacionados con el plan operativo anual y sus metas se desagregan en cascada.

## **12. PLAN OPERATIVO DEL NIVEL SECCIONAL O EJECUTOR**

La elaboración del Plan Anual corresponde a los despachos, divisiones y grupos de las Direcciones Seccionales y las administraciones delegadas. Este plan contiene la descripción de las principales acciones que deberán ser realizadas durante un año para alcanzar los objetivos propuestos; materializa los compromisos establecidos por el nivel central a una Dirección Seccional.

El plan anual del nivel ejecutor está conformado por tres componentes: producción, desarrollo y evaluación. Estos componentes que se describen a continuación, agrupan las diversas actividades planeadas, de acuerdo con la naturaleza de las mismas:

- **Componente de Producción:** es el conjunto de actividades que permiten el logro de las metas establecidas por el Nivel Central.
- **Componente de Desarrollo:** es el conjunto de actividades de soporte a los proyectos establecidos por el nivel central.
- **Componente de evaluación y mejora:** comprende todas las actividades que una administración debe ejecutar para revisar permanentemente y en forma específica sus compromisos, para el correcto cumplimiento de su gestión.

- El plan del nivel directivo, las metas de gestión definidas en los parámetros de evaluación, las acciones de mejoramiento y los informes trimestrales de autoevaluación deben ser insumos para la formulación del plan anual del nivel ejecutor.

### **13. PLANEACIÓN DEL NIVEL INDIVIDUAL**

Corresponde al establecimiento de los compromisos laborales que el empleado público debe alcanzar en un período determinado, en desarrollo de la misión, de los propósitos institucionales y de la planeación del nivel estratégico, directivo y ejecutor. Se lleva a cabo según los lineamientos definidos por la Subdirección de Gestión de Procesos y Talento Humano para el proceso de valoración individual del desempeño.

### **14. PLAN DE AUDITORÍA INTERNA**

Corresponde a la Oficina de Control Interno adelantar el plan anual de auditoría el cual se presenta y aprueba en el comité de coordinación de Control Interno del cual hacen parte todos los Directores de Gestión y tiene cobertura Nacional.

### **15. PLAN DE DESARROLLO Y MEJORAMIENTO INSTITUCIONAL**

Corresponde al conjunto de proyectos innovadores referidos al mejoramiento institucional que deben desarrollarse con sujeción a los términos definidos por el Departamento Nacional de Planeación una vez que estos son financiados por recursos del presupuesto de Inversión, del crédito y la asistencia técnica.

### **16. COMUNICACIÓN DE LA ESTRATEGIA**

La estrategia organizacional debe ser entendida por todos y cada uno de los funcionarios de la DIAN por tal razón el entrenamiento de los funcionarios debe incluir de manera inexorable el entendimiento y manejo de las herramientas propias del desarrollo institucional y en particular debe identificar el aporte de su labor a los lineamientos definidos.

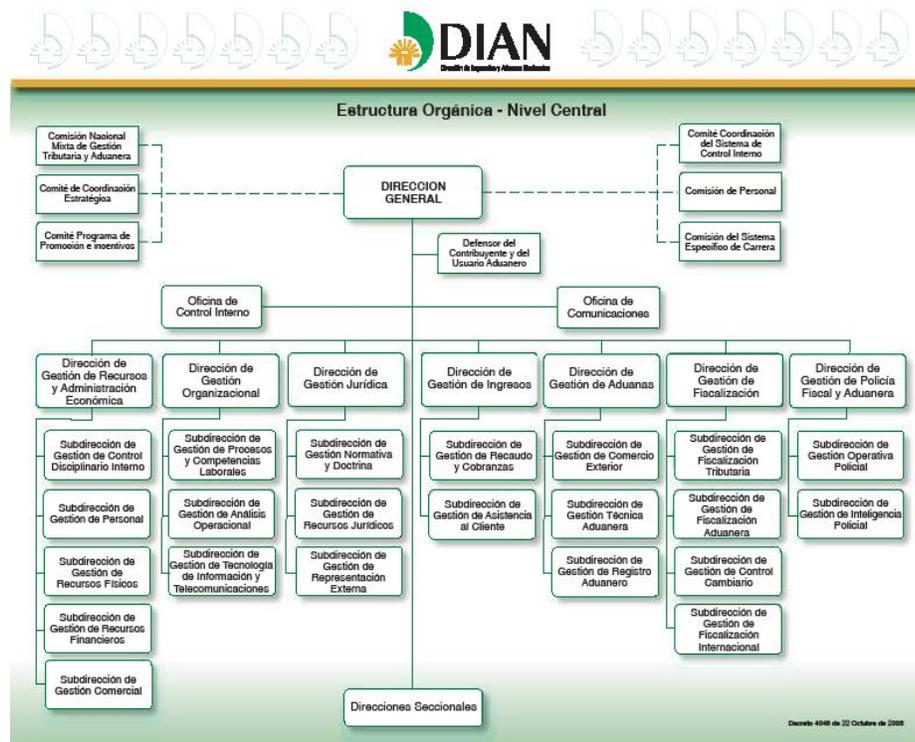
El plan estratégico se debe divulgar a todos los servidores públicos de la entidad, a través de los diferentes medios institucionales internos, y parte esencial de la estrategia de capacitación, entrenamiento y mejoramiento de las competencias de los funcionarios de la administración tributaria y aduanera., igualmente se publica, en medios electrónicos para el conocimiento de la ciudadanía.

## 17. EVALUACIÓN DE LA ESTRATEGIA Y DE LA GESTIÓN

Como resultado del ejercicio de la planeación institucional, la entidad realiza seguimientos trimestrales del cumplimiento del plan anual y un seguimiento mensual de las metas de gestión.

## 18. ÁREAS QUE INTERVIENEN

En concordancia con la estructura orgánica de la DIAN (ver organigrama)



Corresponde al Director General

- Dirigir y administrar el ejercicio de las competencias y funciones asignadas a la entidad.

Corresponde al Comité de Coordinación Estratégica

- Proponer al Director general para su aprobación, el Plan Estratégico Institucional.
- Realizar el seguimiento al cumplimiento del plan Estratégico y emitir las observaciones y recomendaciones a que haya lugar.

Corresponde la Dirección de Gestión de Organización

- Dirigir y coordinar la formulación del plan estratégico institucional incorporando el plan anual de choque contra la evasión y el contrabando y los planes operativos, su evaluación y ajustes y presentarlo a las instancias correspondientes para su aprobación
- Proveer escenarios que permitan la formulación, evaluación y ajustes del plan estratégico y el anteproyecto de presupuesto anual de rentas y gastos.
- Establecer los métodos procedimientos e indicadores que permitan medir el cumplimiento del plan estratégico y su impacto en la organización.

Corresponde a los Directores de Gestión, Subdirectores

- Participar en la formulación del Plan Estratégico Institucional, responder por su ejecución, evaluación y rendición de cuentas de los resultados.
- Dirigir, coordinar y supervisar la elaboración y ejecución de los planes operativos de las dependencias a su cargo.
- Proponer en concordancia con el Plan Estratégico Institucional, el anteproyecto de presupuesto anual de rentas y gastos en sus dependencias y garantizar su ejecución

Corresponde a los Directores Seccionales

- Responder por la ejecución del plan Estratégico Institucional y proponer los ajustes necesarios.
- Dirigir, coordinar y supervisar la elaboración y ejecución de los planes operativos en las dependencias a su cargo.

Corresponde a la Oficina de Control Interno

- Evaluar el estado del diseño, implementación funcionamiento y mejoramiento del Sistema de Control Interno de la entidad y proponer las recomendaciones para su optimización.

## 19. RETOS

la DIAN adelanta un proceso de armonización de los elementos que componen el marco estratégico donde se consideran los lineamientos del Plan Nacional de Desarrollo definido por el Gobierno Nacional, las competencias institucionales y el marco estratégico, los cuales se consolidan en planes anuales, es así como la DIAN busca hacer del direccionamiento estratégico una herramienta útil para el logro de los objetivos institucionales, para lo cual propende por: la armonización del plan y las fuentes de financiación, la

realización de una evaluación ágil de la efectividad organizacional, el seguimiento mensual de los resultados de la gestión y el avance del plan, fortalecer el proceso de comunicación e información a partir de la adopción de un sistema de contabilidad de gestión, soportado en indicadores en tiempo real.

Así mismo y en consideración al tamaño y complejidad de la administración tributaria, aduanera y cambiaria, la DIAN trabaja en función de alinear la fuerza de trabajo en función de la estrategia para beneficio de la Entidad, El Estado y la Sociedad en general.

## **PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES**

**CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT**  
**Nápoles, Italia**  
**19 al 22 de octubre de 2009**

**PROGRAMA DE ACTIVIDADES**

**TEMA CENTRAL: "FORTALECIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**

**Lunes 19 de octubre**

**Mañana**

09:00 - 09:30 Acto inaugural (30')

09:30 - 10:10 Foto oficial y Receso para café

**Tema 1: DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA: EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Moderador:** Juan Hernández, Director General de Impuestos Internos, República Dominicana - Presidente del Consejo Directivo del CIAT

**Conferencia Inaugural: Impacto de la crisis en las AATT**

10:10 - 10:40 **Orador:** Teresa Ter-Minassian, Ex Directora del Departamento de Asuntos Fiscales del FMI (30')

**Tema 1: Diseño e implementación de la Política Tributaria: El rol de la Administración tributaria**

10:40 - 11:10 **Orador:** Andréa Lemgruber, Economista Sênior, FMI (30')

11:10 - 11:20 **Comentarista:** Claudino Pita, Secretario Ejecutivo, CIAT (10')

11:20 - 11:40 Debate (20')

**Tema 1.1: La aceptación social del impuesto: la simplificación de los sistemas tributarios**

**Moderador:** Viralee Latibeaudiere, Directora General, Dirección de Administración Tributaria, Jamaica

## PROGRAMA DE ACTIVIDADES

---

11:40 - 12:00 **Orador:** Henri Osmont d'Amilly, Jefe del Departamento de Simplificación, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia (20')

12:00 - 12:20 **Orador:** Nelson Hernández, Director General de Rentas, Dirección General Impositiva, Uruguay (20')

12:20 - 12:50 Debate (30')

12:50 - 14:00 Almuerzo

### Tarde

#### **Tema 1.2: Factores que contribuyen a la equidad de los sistemas tributarios: ampliación de bases**

**Moderador:** Rudy Villeda, Superintendente, Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala

14:00 - 14:20 **Orador:** Juan Pablo Jiménez, Oficial de Asuntos Económicos, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL(20')

14:20 - 14:40 **Orador:** Carlos Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador (20')

14:40 - 15:10 Debate (30')

15:10 - 15:25 Receso

#### **Tema 1.3: La descentralización fiscal y la coordinación en la administración de los tributos**

**Moderador:** Carlos Sánchez, Subdirector General de Operaciones, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina

15:25 - 15:45 **Orador:** Fernando Díaz Yubero Director del Depto de Planificación Organizacional y Relaciones Internacionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España (20')

15:45 - 16:05 **Orador:** Valmar Menezes, Coordinador General, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (20')

16:05 - 16:35 Debate (30')

**Martes 120 de octubre**

**Actividad de integración entre las delegaciones de los países miembros, organismos internacionales e invitados especiales**

**Miércoles 21 de octubre**

**Tema 2.1: El intercambio de información y la asistencia administrativa para el cobro como mecanismos efectivos de control al fraude, la evasión y la elusión**

**Moderador:** Donato Raponi, Director de Administración Tributaria, Unión Europea

09:00 - 09:20 **Orador:** Stefano Gesuelli, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional, Dirección General, Guardia di Finanza Italia (20')

09:20 - 09:40 **Orador:** Patricia Spice, Directora, Servicios de Autoridad Competente, Oficina de Programas de Cumplimiento, Agencia Canadiense de Ingresos, Canadá (20')

09:40 - 10:00 **Orador:** Grace Pérez-Navarro, Sub-Directora, Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE (20')

10:00-10:20 **Orador:** Carlos Sánchez, Subdirector General de Operaciones, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (20')

10:20 -11:00 Debate (40')

11:00 - 11:30 Receso

**Tema 2.2: Nuevas tecnologías que contribuyen a mejorar la capacidad de control**

**Moderador:** Yolanda Álvarez de la Torre, Jefe de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, ONAT Cuba

11:30 - 11:50 **Orador:** Han Wijers, Gerente, Organización Nacional de Supervisión, Administración Tributaria y Aduanera, Países Bajos (20')

## PROGRAMA DE ACTIVIDADES

---

11:50 - 12:10 **Orador:** Germania Montás, Subdirectora, Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana (20')

12:10 - 12:40 Debate (30')

12:40 - 14:10 Almuerzo

### Tarde

**Tema 2.3: La creación de unidades de grandes contribuyentes y la inclusión de los grandes personas físicas**

**Moderador:** Jorge Gaone, Director Nacional de Grandes Contribuyentes, Subsecretaría de Estado de Tributación, Paraguay

14:10 - 14:30 **Orador:** Douglas O'Donnell, Director, Coordinación Internacional y de Administración de Tratados, Servicio de Impuestos Internos, Estados Unidos (20')

14:30-15:00 Debate (30')

**TEMA 2: ASPECTOS CLAVES PARA MEJORAR LA CAPACIDAD DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ASPECTOS CONCLUYENTES**

**Moderador:** Michael Crichlow, Comisionado de Impuestos, Ministerio de Finanzas, Bermuda

15:00-15:30 **Orador:** Luigi Magistro, Director Central, Agencia de Ingresos Italiana-Dirección Central, Italia (30')

15:30-15:40 **Comentarista:** Jan Kní•ek, Director General, Ministerio de Finanzas-Dirección Central Financiera y Tributaria, República Checa (10')

15:40-16:00 Debate

16:00-16:10 Receso

16:10 - 18:00 SESIÓN TÉCNICA DEL CIAT  
(SÓLO PARA REPRESENTANTES DE PAÍSES MIEMBROS)

Jueves 22 de octubre

Mañana

**TEMA 3: HERRAMIENTA DE GESTIÓN Y ASPECTOS DEL CONTEXTO RELEVANTES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

**Moderador:** William Layne, Secretario Permanente de Finanzas, Gobierno de Barbados, Ministerio de Finanzas y Asuntos Económicos, Barbados

09:00 - 09:30 **Orador:** Andrew Reed, Comisionado Asistente, Oficina de Tributación Australiana, Australia (30')

09:30 - 09:40 **Comentarista:** Matthias Witt, Jefe de Política Pública, Agencia Alemana para la Cooperación Técnica, GTZ (10')

09:40 - 10:00 Debate (20')

10:00 - 10:20 Receso

**Tema 3.1: El Uso de las Intranets por las Administraciones Tributarias**

**Moderador:** Jean-Frantz Richard, Director General, Dirección General de Impuestos, Haití

10:20 - 10:40 **Orador:** Ricardo Escobar, Director, Servicio de Impuestos Internos, Chile (20')

10:40 - 11:00 Debate (20')

**Tema 3.2: Integración económica y armonización de los sistemas y administraciones tributarias.**

**Moderador:** Jamila Isenia, Directora, Inspección de Impuestos, Antillas Holandesas

11:00 - 11:20 **Orador:** Clara Urteaga, Intendente Nacional Jurídica, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Perú (20')

11:20 - 11:40 **Orador:** Luiz Villela, Economista Fiscal, Banco Interamericano de Desarrollo, BID (20')

11:40 - 12:10 Debate (30')

12:10 - 13:30 Almuerzo

**Tarde**

**Tema 3.3:** **La planificación estratégica como factor que contribuye al mejoramiento de la capacidad institucional.**

**Moderador:** Sandro de Vargas Serpa, Subsecretario de Tributación y Contencioso, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil

13:30 - 13:50 **Orador:** Mario Visco, Jefe de Unidad, Oficina de Relaciones Internacionales, Ministerio de Economía y Finanzas, Italia (20')

13:50 - 14:10 **Orador:** Néstor Díaz, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia (20')

14:10 - 14:40 Debate (30')

14:40 - 14:50 Evaluación evento

14:50 - 15:20 Consideraciones finales:  
José António Pereira, Director General de Impuestos, Dirección General de Impuestos, Portugal

15:20 - 15:50 Clausura

## **LISTA DE PARTICIPANTES**



## CONFERENCIA TECNICA DEL CIAT

NAPLES, ITALIA  
19 AL 22 DE OCTUBRE, 2009

### LISTA DE PARTICIPANTES

#### ANTILLAS HOLANDESAS

**Xavier Blackman**  
Commissioner of Finance  
Island Territory of Sint Maarten

**Errol Mariano Goeloe**  
Director Tax Collection  
Tax Department

**Sylvia Gumbs**  
Section Head of Collection  
Island Government of St. Maarten

**Sherry Hazel**  
Island Receiver  
Island Government of St. Maarten

**Jamila Isenia**  
Director  
Inspectorate of Taxes

#### ARGENTINA

**Carlos Alberto Sánchez**  
Subdirector General de Operaciones  
Administración Federal de  
Ingresos Públicos - AFIP  
Dirección General

**Rubén Toninelli**  
Director General de la DGI  
Administración Federal de  
Ingresos Públicos -AFIP  
Dirección General

#### ASSOCIATION OF AFRICAN TAX ADMINISTRATORS- AATA

**Pascal Baylon Owona**  
Secretary General - AATA

#### ALEMANIA - GTZ

**Christiane Schuppert**  
Tax Policy Advisor - GTZ

**Susanne Thiel**  
Tax Policy Advisor - GTZ

**Matthias Witt**  
Head Public Policy - GTZ

**Reinhold Basse**  
Director Adjunto  
DSE/Inwent

#### AUSTRALIA

**Andrew Reed**  
Assistant Commissioner  
Australian Taxation Office

#### BARBADOS

**William Layne**  
Permanent Secretary  
Ministry of Finance

## LISTA DE PARTICIPANTES

---

**Cheryl Rogers**  
Financial Controller  
Ministry of Finance

### **BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO - BID**

**Luiz Villela**  
Economista Fiscal  
Banco Interamericano de Desarrollo

### **BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO - BRASIL**

**Ma. de Fátima Pessoa De Mello C.**  
Especialista em Gestão Fiscal  
Banco Interamericano de Desarrollo

### **BÉLGICA**

**Jean-Marc Delporte**  
Deputy Administrator General  
Federal Public Service Finance

### **BERMUDA**

**Michael Crichlow**  
Tax Commissioner  
Ministry of Finance

### **BRASIL**

**Sandro de Vargas Serpa**  
Subsecretário de Tributação  
Secretaria da Receita Federal do  
Brasil

**Valmar Menezes**  
Coordenador-Geral  
Secretaria da Receita  
Federal do Brasil

### **BRASIL- INVITADOS**

**Eudaldo Almeida de Jesus**  
Coordenador  
Secretaria Fazenda da Bahia

**Paulo Ricardo de Souza Cardoso**  
Diretor do Departamento de  
Gestão da Dívida Ativa  
Ministério da Fazenda

**Nélida Maria de Britto Araújo**  
Procuradora da Fazenda Nacional  
Ministério da Fazenda

**André de Cesero**  
Superintendente de  
Administração Tributária  
Serviço Federal de Processamento  
de Dados - SERPRO

**Nair Fernandes Alves Gaag**  
Chefe de Gabinete da  
Secretaria de Tributação  
Governo do Estado do  
Rio Grande do Norte

**Sandra Machado**  
Presidente  
Comissão Gestão Fazendária

**Marcus Vinicius Ferreira Mazoni**  
Diretor-Presidente  
Serviço Federal de Processamento  
de Dados - SERPRO

**João Dias Neto**  
Diretor-Geral Adjunto da  
Escola de Administração  
Ministério da Fazenda

**Myrthes Pinheiro**  
Coordenadora de Cooperação  
Técnica Capacitação  
Comissão de Gestão Fazendária  
COGEF/BRASIL

**João Batista Soares de Lima**  
Secretário de Estado da Tributação  
Governo do Estado do  
Rio Grande do Norte

**Claudio José Trinchão Santos**  
Secretário de Estado da  
Fazenda do Maranhão  
Secretaria de Fazenda do Maranhão

**CANADÁ**

**Maria Pica**

Senior Program Officer  
Canada Revenue Agency - CRA

**Bruce Snider**

Manager, Technical Assistance  
Canada Revenue Agency

**Patricia Spice**

Director, Competent Authority Services  
Division  
Canada Revenue Agency

**CHILE**

**Ricardo Escobar**

Director  
Servicio de Impuestos Internos

**Christian Hansen**

Subdirector Recursos Humanos  
Servicio de Impuestos Internos

**CENTRO INTERAMERICANO DE  
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS  
CIAT**

**Claudino Pita**

Secretario Ejecutivo  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Mónica Alonso**

Coordinadora de la Oficina del  
Secretario Ejecutiva  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**María Raquel Ayala Doval**

Directora de Estudios Tributarios  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Francisco Beiner**

Gerente de Relaciones Institucionales  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Marcio Verdi**

Director de Operaciones  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**COMISIÓN ECONÓMICA PARA  
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE  
(CEPAL)**

**Juan Pablo Jiménez**

Oficial de Asuntos Economicos  
Comisión Económica para  
América Latina y el Caribe - CEPAL

**COMISIÓN EUROPEA**

Donato Raponi  
Head Tax Administration  
European Commission

**COLOMBIA**

**Néstor Díaz**

Director General  
Dirección de Impuestos y Aduanas  
Nacionales - DIAN

**COSTA RICA**

**Juan Carlos Gomez**

Subdirector General Tributación  
Ministerio de Hacienda

**Roxana González**

Gerente de Administración Territorial  
Ministerio de Hacienda  
Dirección General de Tributación

**Flor María Rodríguez**

Gerente Tributaria  
Ministerio de Hacienda

**Loretta Rodríguez Muñoz**

Viceministra de Ingresos  
Ministerio de Hacienda

**Edgar Sandoval**

Gerente Administrativo Financiero  
Municipalidad de San José

LISTA DE PARTICIPANTES

---

**ECUADOR**

**Carlos Marx Carrasco Vicuña**  
Director General  
Servicio de Rentas Internas

**Byron Patricio Vasconez Vasconez**  
Director Nacional Planificación  
Tributaria  
Servicio de Rentas Internas

**CUBA**

**Yolanda Álvarez de la Torre**  
Jefa de la Oficina Nacional  
de la Administración Tributaria  
Ministerio de Finanzas y Precios

**CYPRUS**

**George Poufos**  
Commissioner  
Department of Inland Revenue

**ESPAÑA**

**Luis Cremades Ugarte**  
Delegado Especial de la AEAT  
Agencia Estatal de  
Administración Tributaria

**Fernando Díaz Yubero**  
Director del Departamento de  
Organización, Planificación  
Agencia Española de  
Administración Tributaria, AEAT

**Marta Guelbenzu Robles**  
Directora de Gabinete  
Agencia Española de  
Administración Tributaria

**Luis Pedroche**  
Director General  
Agencia Española de  
Administración Tributaria

**Vicente Peirats Cuesta**

Jefe Unidad de Coordinación de  
Relaciones Internacional  
Agencia Estatal de  
Administración Tributaria

**ESPAÑA - INVITADO**

**José María Labeaga Azcona**  
Director General  
Instituto de Estudios Fiscales

**Celia Pablos Salgado**

Directora de la Escuela de  
Hacienda Pública  
Instituto de Estudios Fiscales

**ESTADOS UNIDOS**

**Douglas W. O'Donnell**

Director, Treaty Administration and  
International  
Internal Revenue Service

**Raúl Pertierra**

Assistant Revenue Service  
Representative  
Internal Revenue Service

**EUROSOCIAL**

**Ángeles Fernández**

Directora  
EUROsocial Fiscalidad-IEF

**FONDO MONETARIO  
INTERNACIONAL - IMF**

**Andrea Lemgruber-Viol**

Economista Senior  
FMI

**Teresa Ter-Minassian**

Former Director Fiscal Affairs  
Department  
International Monetary Fund

**FRANCIA****Jean-Charles Babe**

Tax Inspector - DGFIP

**Alice Duquesne**Team Manager Cooperation  
Department - DGFIP**Angel Gonzalez**Head of the French Mission at CIAT  
DGFIP**Josiane Lanteri**Head of the Cooperation  
Department - DGFIP**Henri Osmont d'Amilly**Head of the Department of  
Simplification - DGFIP**Daniel Vernhet**Consultor Tributario  
Independiente**GUATEMALA****Henry Osmin Almengor**Miembro del Directorio  
Superintendencia de  
Administración Tributaria**Gladis Adelia Gil Barrios de Hernandez**Directora Suplente del  
Directorio de la SAT  
Superintendencia de  
Administración Tributaria**Victor Lopez**Director del Directorio de la SAT  
Superintendencia de  
Administración Tributaria - SAT**Rudy Villeda**Superintendente  
Superintendencia de  
Administración Tributaria - SAT**HAITI****Frantz Gilles**Directeur Administratif  
Direction Générale des Impôts**Jean Frantz Richard**Directeur Général  
Direction Générale des Impôts**Jean Baptiste Telemaque**Coordonnateur pres la  
Direction Générale  
Direction Générale des Impôts**INTERNATIONAL OCCULTATION  
TIMING ASSOCIATION - IOTA**Marek Welencyk  
Executive Secretary - IOTA**ITALIA****Pietro Bollettieri**Jefe de la Sección CLO  
Oficina de Cooperación  
Internacional**Maria Eugenia Carosi**Head of Unit - International Relations  
Ministry of Economy and Finance**Catia Caselli**Head of Unit  
Ministry of Economy and Finance**Luca Conte - Papuzzi**Funcionario tributario  
Agenzia delle Entrate**Stefano Gesuelli**Jefe Oficina de Cooperación  
Internacional  
Dirección General de La Guardia di  
Finanza**Fabrizia Lapecorella**Director General of Finance  
Ministry of Economy and Finance

## LISTA DE PARTICIPANTES

---

**Luigi Magistro**

Central Director  
Italian Revenue Agency-Central  
Directorate

**Enrico Martino**

Director of International Relations  
Ministry of Economy and Finance

**Patrizia Nardi**

Director of Institutional  
Communication  
Ministry of Economic and Finance

**Luisa Perrotti**

Head of Tax Treaties Unit  
Ministry of Economy and Finance.  
Dept of Finance. International

**Gianluca Pirozzi**

Official - International Relations  
Ministry of Economy and Finance

**Midia Jor Varamo**

Senior Official  
Revenue Agency - Agenzia delle  
Entrate

**Mario Visco**

Head Unit - International Relations  
Ministry of Economy and Finance

**ITALIA - INVITADO****Michele del Giudice**

International Tax Law Expert

**Victor Uckmar**

Professor  
Studio Uckmar

**JAMAICA**

Viralee Lattibeaudiere  
Director General  
Tax Administration Directorate

**KENIA****Margaret Karanja**

Senior Assistant Commissioner  
Kenya Revenue Authority

**Fidelis Mulei**

Commissioner Domestic Taxes  
Kenya Revenue Authority

**Tom Okumu**

Senior Assistant Commissioner  
Kenya Revenue Authority

**MARRUECOS****Fatiha Boudriss**

Head of Cooperation with  
International Organization  
General Tax Administration

**Mohamed Chriki**

Director of Regional Tax  
Department of Meknes  
General Tax Administration

**MÉXICO****Roberto López Vides**

Asesor del Jefe del Servicio  
de Administración Tributaria  
Servicio de Administración  
Tributaria de México

**NICARAGUA****Walter Porras**

Director General  
Dirección General de Ingresos

**NORUEGA****Fredrik Aksnes**

International Director  
The Norwegian Directorate of Taxes

**OFICINA INTERNACIONAL DE  
DOCUMENTACIÓN FISCAL - IBFD****Fabiola Annacondia**

Senior Researcher - IBFD

LISTA DE PARTICIPANTES

**Dali Bouzora**  
Director - IBFD

**ORGANIZACIÓN PARA LA  
COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO  
ECONÓMICO -OCDE**

**Grace Perez-Navarro**  
Deputy Director, Centre for Tax Policy  
and Administrations - OCDE

**PAÍSES BAJOS**

**Marian Bette**  
Senior Policy Adviser International  
Affairs  
Ministry of Finance/Directorate  
General of the Tax and Customs

**Han Wijers**  
Manager  
Tax and Customs Administration  
National Supervision Organizational

**PARAGUAY**

**Jorge Luis Gaona**  
Director General Grandes  
Contribuyentes  
SET - Ministerio de Hacienda

**PERÚ**

**Clara Rossana Urteaga**  
Intendente Nacional Jurídica  
Superintendencia Nacional de  
Administración Tributaria - SUNAT

**PORTUGAL**

**Jose Azevedo Pereira**  
Director-Geral  
Direcção Geral dos Impostos

**Lurdes Ferreira**  
Inspectora Tributaria Assessora  
Direcção Geral dos Impostos

**Maria Angelina Silva**  
Subdirectora-Geral  
Direcção Geral dos Impostos

**REPÚBLICA CHECA**

**Jan Knípek**  
Director General  
Ministry of Finance  
Central Financial and Tax Directorate

**Bronislav Mikel**  
Director of Department  
Ministry of Finance  
Central Financial and Tax Directorate

**REPUBLICA DOMINICANA**

**Juan Hernández Batista**  
Director General  
Dirección General de  
Impuestos Internos

**Germania Montás Yapúr**  
Subdirectora General  
Dirección General de  
Impuestos Internos

**REPÚBLICA ESLOVACA**

**Ivan Natan**  
Deputy Director General for  
Tax Audit and Tax Dist  
Tax Directorate of the Slovak  
Republic

**Eva Takakova**  
Head of Foreign Relations Deptment  
Tax Directorate of the Slovak  
Republic

**REPÚBLICA DE ESLOVENIA**

**Urška Dobnikar**  
Service of Director - General  
Slovenian Tax Administration

**SUDÁFRICA**

Ndanganeni Coffet Lebepe  
Counsellor (Customs)  
South African Revenue Service

**URUGUAY**

**Nelson Hernández Lamarque**  
Director General de Rentas  
Dirección General Impositiva

Todo el material y contenido de esta publicación fue preparado levantado e impreso en el Centro de Publicaciones de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, apartado postal 0834 - 02129, Panamá, República de Panamá. Esta publicación consta de 70 ejemplares.